# Учет и статистика

№3 [23], 2011

Ростов-на-Дону 2011 Научно- практический журнал. Издается с 2003 года Периодичность- 4 номера в год № 3(23), 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 42055 в каталоге «Пресса России».

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

> Редактирование и корректура Грузинской Т.А., Шимко О.Н. Верстка и макетирование Тихоновой 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 30.09.2011 г. Объем 13,2 уч.- изд. 13,2 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) 2613-870

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

© - «Учет и статистика», № 3 (23), 2011.

© - «РГЭУ (РИНХ)», 2011

#### СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ:
ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ
<b>Лабынцев Н.Т., Паращенко А.Н.</b> Трансакционные издержки и методика их учета
Харченко С.В.         Методика отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности         в соответствии с МСФО
<b>Бреславцева Н.А., Васютина Ю.Н.</b> Анализ внешней среды как часть учетно-аналитичекого обеспечения системы стратегического управленческого учета на полиграфических предприятиях
Терникова Е.В.         Исследование особенностей методики бухгалтерского учета и формирования отчетности операций по доверительному управлению в коммерческих организациях.         21
<b>Кузнецова Л.Н.</b> Отражение синергетического эффекта бенчмаркинга в бухгалтерском учете
<b>Шароватова Е.А.</b> Причинно-следственная связь в эволюции развития управленческого учета34
<b>Багдасарян Д.Г.</b> Методика внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции40
<b>Цепилова Е.С.</b> Эволюция налогового учета в России
РАЗДЕЛ 2. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО
АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ53
<b>Фокина Е.В.</b> Оценка конкурентоспособности предприятия и характеристика ее уровня53
<b>Воловик В. М.</b> Некоторые аспекты экологически устойчивого развития промышленности60

Гузей В.А.	
Осуществление риск-анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта	
функционирования с позиции методов и приемов прогностического исследовани	1я66
Евстафьева Е.М.	
Аналитическое исследование современной методологии и методики анализа	
собственного капитала	71
Щербанов В.К., Кокина Е.П., Федосова О.Н.	
Статистический анализ степени распространенности наркотических веществ	
среди старших школьников Ростовской области	82
АННОТАЦИИ СТАТЕЙ, ПОМЕЩЕННЫЕ В ЖУРНАЛЕ	94
НАШИ АВТОРЫ	103

#### РАЗДЕЛ 1.

### БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Лабынцев Н.Т. Паращенко А.Н.

#### ТРАНСАКЦИОННЫЕ ИЗДЕРЖКИ И МЕТОДИКА ИХ УЧЕТА

Для эффективного управления организацией необходима система отчетных данных, достоверно отражающих затраты производства, работ и услуг. Она должна одновременно нести высокую информативность и быть максимально удобной и быстрой для восприятия. Следовательно, организации необходим учет затрат, который будет соответствовать данным требованиям. Организация учета и формирования показателей отчетности с использованием трансакционных издержек отвечает современным требованиям к качеству и представлению информации.

Основные трансакционные издержки, которые могут применить в практике отечественные предприятия представлены в следующем перечне:

- -Издержки поиска информации.
- -Издержки ведения переговоров.
- -Издержки составления контракта.
- -Издержки мониторинга.
- -Издержки принуждения к исполнению контрактов.
  - -Издержки защиты от третьих лиц.
  - -Налоги.
  - -Издержки измерения.
- -Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия).
- -Прочие трансакционные издержки.

Для решения проблемы учета трансакционных издержек можно воспользоваться одним из следующих вариантов организации управленческого учета:

Первый вариант – это организация управленческого учета трансакционных издержек в единой системе бухгалтерского учета. Данный вариант подразу-

мевает учет трансакционных и трансформационных издержек на счетах: 30 «Трансакционные издержки», 31 «Трансформационные издержки».

По дебету счета 30 отражаются суммы трансакционных издержек в корреспонденции с кредитом счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. В конце каждого установленного периода счет 30 «Трансакционные издержки» закрывается в дебет счета 37 «Отражение общих затрат», собранные на 37 счете суммы распределяют по калькуляционным счетам.

К счету 30 мы рекомендуется открыть следующие субсчета:

- 30.1 «Издержки поиска информации»;
- 30.2 «Издержки ведения переговоров»;
- 30.3 «Издержки составления контракта»;
- 30.4 «Издержки мониторинга»;
- 30.5 «Издержки принуждения к исполнению контрактов»;
- 30.6 «Издержки защиты от третьих лиц»;
- 30.7 «Налоги»;
- 30.8 «Издержки измерения»;
- 30.9 «Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия)»;
- 30.10 «Прочие трансакционные издержки».

На субсчете 30.1 «Издержки поиска информации» учитываются суммы, затраченные на поиск покупателей, поставщиков, а также на поиск информации о них. В данную категорию могут быть включены: заработная плата менеджеров по продажам, занимающихся поиском новых покупателей; средства, затраченные на поддержание службы безопасности в части сумм, израсходованных на поиск информации и проверку контрагентов.

Субсчет 30.2 «Издержки ведения переговоров» предназначен для учета средств, затраченных на достижение договоренностей между организацией и третьими лицами. К данной категории могут относиться затраты на приемы, обеды, переводчиков, связь.

Субсчет 30.3 «Издержки составления контракта» предназначен для учета издержек 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;

На субсчете 30.4 «Издержки мониторинга» учитываются затраты на осуществление текущего контроля над работниками организации в части выполнения своих должностных обязанностей и над контрагентами в части выполнения договорных условий.

Субсчет 30.5 «Издержки принуждения к исполнению контрактов» учитывает средства, направленные на принуждение исполнения договорных обязательств контрагентом. Например, затраты на судебные разбирательства, затраты на осуществление дальнейших переговоров.

На субсчете 30.6 «Издержки защиты от третьих лиц» учитываются суммы, затраченные на защиту от вмешательства в деятельность организации третьих лиц (правонарушителей); защиту коммерческой тайны, прав собствен-

ности и активов организации. Например, средства, затраченные на поддержание службы безопасности в части сумм, израсходованных охрану складских и производственных помещений.

Субсчет 30.7 «Налоги» предназначен для учета налоговых обязательств. Хотя понятие «оптимизация налогообложения» находится на грани законности, анализировать их количество все же нало.

На субсчете 30.8 «Издержки измерения» учитываются затраты, на измерение различных параметров трансакций. В деятельности большинства организаций полностью совпадают с категорией «Издержки поиска информации». Следовательно, учет данной категории целесообразен только в некоторых случаях, например, в деятельности конструкторских бюро, где издержки измерения имеют существенный удельный вес.

Субсчет 30.9 «Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия)» применяется только в условиях сложно организованного холдинга, для учета «внутренних» затрат 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 помошью этой категории организация может степень выявить бюрократизации управления, преимущества различных видов географического расположения организации.

На субсчете 30.10 «Прочие трансакционные издержки» следует учитывать издержки, которые по каким-либо причинам не могут учитываться на представленных выше девяти субсчетах. Данная категория подлежит более детальному анализу и изучению. На счете 31 предлагается учитывать суммы, относящиеся к категории трансформационных издержек, по пяти экономическим элементам: материальным затратам, затратам на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизаций, прочим затратам, для которых вводятся одноименные субсчета.

Данный вариант учета способствует получению информации о составе и структуре трансакционных издержек, для ее дальнейшего анализа и планирования. Однако в целях более эффективного управления предприятием информации о суммах трансакционных издержек может оказаться недостаточно.

Тогда можно воспользоваться системой учета трансакционных и трансформационных издержек в структуре стоимостной цепочки организации. Реализация данной системы возможна на основе АВС - метода. Ресурсы с помощью драйверов ресурсов распределяются по стоимостной цепочке организации в разрезе трансформационных и трансакционных издержек. В дальнейшем суммы, учтенные в стоимостной цепочке, относятся на объекты затрат в соответствии с драйверами видов деятельности. В общем виде, применяемую схему распределения можно представить на рис. 1.

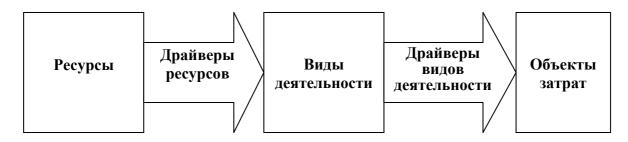


Рис.1 Схема распределения

Как драйверы ресурсов, так и драйверы видов деятельности предназначены для перераспределения затрат экономически обоснованным способом, но на разных этапах расчета. Если драйверы ресурсов перераспределяют стоимость ресурсов на виды деятельности, то драйверы видов деятельности перераспределяют себестоимость видов деятельности на конечные объекты затрат. Существует множество возможных драйверов, использование тех или иных зависит от конкретных обстоятельств. По мнению Кондуковой Е.В., можно выделить четыре группы драйверов (4, c. 80):

1. В зависимости от показателей объема: машино-часы, человеко-часы, количество отработанных заказов, количество тестированных единиц продукта, количество визитов к покупате-

лям, количество переналадок оборудования.

- 2. В зависимости от показателей структуры: количество и виды поставщиков, количество позиций номенклатуры, виды заказов.
- 3. Драйверы на основе показателей динамики: привлечение новых поставщиков, изменение или обновление состава потребителей.
- 4. Драйверы на основе показателей инноваций: выведение на рынок новых товаров и услуг.

Второй вариант организации трансакционнго учета основан на выделении подсистемы счетов управленческого учета и подразумевает открытие счета 27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счету 37 «Отражение общих затрат» финансового учета. Счет 27 «Распределение общих затрат» позволяет оперативно учета.

тенную информацию в финансовом учете переносить в систему управленческого учета. Собранные на счете 37 «Отражение общих затрат» суммы распределяют по калькуляционным счетам финансового учета.

Для реализации распределения затрат по стоимостной цепочке предприятия в разрезе трансакционных и трансформационных издержек необходимо в системе управленческого учета открыть два калькуляционных счета: «трансакционные издержки» и «трансформационные издержки». На обоих счетах открываются одноименные счета второго порядка под одинаковыми номерами в соответствии со стоимостной цепочкой предприятия. В свою очередь каждый счет второго порядка счета «трансакционные издержки» разбивается на десять счетов третьего порядка, исходя из классификации трансакционных издержек.

Стоимостная цепочка производственного предприятия, как правило, включает следующие элементы:

- 1.Закупки и хранение; управление закупками; работу с поставщиками;
- доставку материальных ресурсов;
  - приемку материальных ресурсов;
- выдачу запасных частей и товаров;
  - -хранение, ведение документации. 2.Производство:
  - управление производством;
  - цех 1;
  - цех 2;

....;

- -контроль качества.
- 3. Маркетинг и продажу:
  - управление сбытом;
- ценообразование и исследование рынков;

- рекламу.
  - 4. Управление:
  - общее управление;
  - ведение бухгалтерского учета;
  - управление персоналом;
- -административно хозяйственные функции.

Следовательно, при вышеприведенной стоимостной цепочке счет 30 «Трансакционные издержки» обзаведется четырьмя субсчетами: 30.1 «Закупки и хранение», 30.2 «Производство», 30.3 «Маркетинг и продажа», 30.4 «Управление».

В дальнейшем, с помощью драйверов видов деятельности, затраты с кредита счетов трансакционных и трансформационных издержек относятся в дебет счета управленческого учета «готовая продукция», на котором формируется достоверная информация о себестоимости продукции на основе ABC-метода.

В результате получаются два полноценных калькуляционных счета по учету трансформационных и трансакционных издержек в системе управленческого учета: 30 «Трансакционные издержки», 31 «Трансформационные издержки». На каждом счете затраты учитываются в разрезе стоимостной цепочки, что дает информацию о месте их возникновения.

С использованием этих счетов можно формировать отчеты об объемах затрат действительно оперативно и развернуто. Для формирования отчета необходимо только выгрузить из программы учета сведения об оборотах счетов трансакционных и трансформационных издержек в разрезе субсчетов. Например, отчет о затратах на маркетинг и продажу будет выглядеть следующим образом:

Сводный отчет о затратах на маркетинг и продажу товаров за период.

Издержки ор- ганизации на маркетинг Производст- венные процессы	Издержки поиска информации	Издержки ведения переговоров	Издержки составления контракта	Издержки мониторинга	Издержки принуждения к исполне- нию контрактов	Издержки защиты от третьих лиц	Налоги	измерения измерения	Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия)	Прочие трансакционные издержки
3. Маркетинг										
и продажа:										
3.1 Управлени										
е сбытом;										
3.2 Ценообраз										
ование и										
исследование										
рынков;										
3.3 Реклама;										

Составление данных отчетов не несет за собой больших трудозатрат и может быть автоматизировано. С помощью данных отчетов можно проанализировать изменение затрат в результате каких-либо нововведений как в структуре стоимостной цепочки организации, так и в изменениях, влияющих на структуру затрат. Помимо анализа результатов от нововведений, данная система отчетов может служить неплохим индикатором деятельности организации. Быстрый рост определенной доли затрат может свидетельствовать о возникновении проблем предприятия на определенном участке стоимостной цепочки

Таким образом, организация получает полную, достоверную информацию не только о стоимости выпущенной продукции, но и о стоимости большинства процессов, протекающих в ней. С помощью системы трансакционного учета можно как регулировать стоимость произведенной продукции, так и

осуществлять регулирование производственных процессов.

#### Библиографический список

- 1. Аузан А.А. Институциональная экономика М.: Экономисть, 2004.
- 2.Варламова В.В. Управленческий учет трансакционных издержек Экономический вестник Ростовского государственного университета, 2008, том 6, №1, часть 3.
- 3. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз: пер. с англ. — М.: Дело ЛТД, 1993.
- 4.Кондукова Э.В. «АВС: Себестоимость без искажений» Мю: Эксмо, 2008.
- 5.Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты. М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2006.
- 6.Мельник М.В. Управленческий учет 11/2008 с.22
- 7.Паращенко А.Н. «Классификация трансакционных издержек в управлен-

ческом учете», Учет и статистика № 1 (21), 2011, с. 11 -15.

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

9.Эггертсон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001. 10.Stigler G. The Economics of Information // Journal of Political Economy. 1961. Vol. 69. N.3

Харченко С.В.

#### МЕТОДИКА ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Отчет о прибылях и убытках хафинансовые рактеризует результаты деятельности организации за отчетный период. Следует отметить, что МСФО требуют гораздо большей детализации при составлении отчета о прибылях и убытках, чем российские стандарты бухгалтерского учета. Кроме МСФО предусматривают несколько иную группировку доходов и расходов, чем российские стандарты. Для составления отчетности по МСФО обычно производятся корректировки, которые затрагивают формирование показателя нераспределенной прибыли отчетного периода, и, следовательно, оказывают влияние на величину доходов и расходов компании.

В соответствии с МСФО отчет о прибылях и убытках должен включать, как минимум, следующие линейные статьи: «Выручка»; «Результаты операционной деятельности»; «Затраты по финансированию»; «Доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, исчисляемая методом участия»; «Расходы по налогу»; «Прибыль или убыток от обычной деятельности»; «Результаты чрезвычайных обстоятельств»; «Доля меньшинства»; «Чистая прибыль или убыток за период».

Поскольку деятельность компании отличается по характеру, видам, стабильности, предсказуемости, рискам операций и событий, содержание отчета и представление его составных элементов позволяют раскрыть результаты работы и составить прогноз будущих выгод. Поэтому в отчет о прибылях и убытках согласно МСФО 1 «Представление финансовых отчетов» могут быть включены дополнительные статьи, промежуточные суммы и заголовки. Они также могут включаться в отчет о прибылях и убытках, если этого требуют отдельные стандарты МСФО или необходимо для представления более достоверной и полезной информации внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности: инвесторам, работникам компании, покупателям, поставщикам, правительственным органам, общественности.

Согласно ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" в отчете о прибылях и убытках требуется отдельно раскрывать следующие показатели: выручка (отражается за минусом НДС, акцизов); себестоимость продаж; валовая прибыль (убыток); коммерческие расходы; управленческие расходы; прибыль/убыток от продаж; доходы от участия в других организациях; проценты к получению; проценты к уплате; прочие прочие расходы; прибыль доходы; (убыток) до налогообложения; текущий налог на прибыль; изменение отложенных налоговых обязательств; изменение отложенных налоговых активов; прочее.

В отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по груп-

пам статей (без детализации по статьям); в состав пояснений не включаются отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств (формы №№3-4); пояснения к отчету о прибылях и убытках приводятся в случае, когда без знания соответствующей информации заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

В целом по Форме №2 - Отчет о прибылях и убытках можно сказать, что она стала более сжатой, менее подробной. Для мелких организаций это удобно, что касается средних и крупных предприятий, то, подобные сокращения в разделах бухгалтерского баланса не могут обеспечить цельного представления об имущественном положении предприятия.

В отчете о прибылях и убытках или примечаниях, в соответствии с МСФО, должен быть представлен анализ доходов и расходов, исходя из их характера, значимости и роли в компании. Предпочтительным является вариант анализа в самом отчете. Для его проведения статьи расходов отчета разбиваются на подклассы для выделения составляющих финансовых результатов по следующим характеристикам:

- стабильности;
- потенциалу прибыли или убытка; -предсказуемости.

МСФО 1 оставляет за компанией право воспользоваться при классификации расходов одним из двух методов - методом характера расходов и методом функции расходов.

Метод характера расходов предполагает их классификацию по элементам, например: амортизации, материалам, транспортным расходам, заработной плате, расходам на рекламу и т.д. Расходы объединяются в соответствии с характером и не перераспределяются в зависимости от их различного назначения внутри организации. Этот метод широко используется в небольших компаниях, где не требуется раскрытия операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией (рис.1) (см. ниже).

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

Данный метод используется также при составлении отчета о прибылях и убытках в зарубежных странах, например, в условиях континентальной модули бухгалтерского учета, которую используют большинство стран Европы, Японии, франкоязычные страны Африки. Преимущества этого метода: легкость использования, отсутствие произвольного распределения, сведение субъективных суждений к минимуму.

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

Метод функции расходов (себестоимости продаж) предполагает классификацию расходов в зависимости от их целевой направленности, например: себестоимость продаж, расходы на продажи, административные расходы. Данный формат отчета характерен для США.

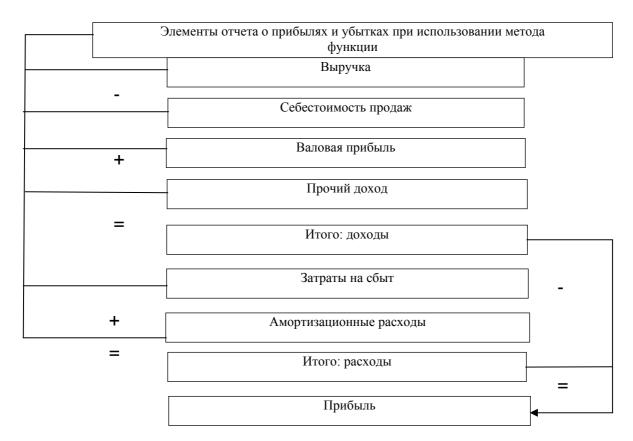


**Рис. 1**. Элементы отчета о прибылях и убытках при использовании метода характера затрат

Однако необходимо обратить внимание на то, что показатель прибыли от операций в отличие от того, как это принято согласно американским правилам, включает также прочие операционные доходы и расходы (рис.2.) (см. ниже).

Этот метод обеспечивает пользователей уместной информацией, но обладает и недостатками - распределение затрат по статьям может быть произвольным, основанным на субъективных суждениях. Компании, представляющие

в отчете доходы и расходы «по функции», должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах на амортизацию и оплату труда. Каждый рассмотренный вариант отчета о прибылях убытках позволяет получить идентичный результат. Следует отметить, что альтернативная классификация касается только операционных доходов и расходов, остальные статьи одинаковы в обоих вариантах отчета.



**Рис.2.** Элементы отчета о прибылях и убытках при использовании метода функции затрат

Первым показателем в обоих форматах отчета является выручка без косвенных налогов ( НДС и прочих, включаемых в цену товара). Различие в раскрытии этого показателя в разных вариантах отчета состоит лишь в том, что в отчете «по функции» выручка включает все виды доходов компании, связанные с ее операционной деятельностью, а в отчете «по характеру» эти доходы подразделяются на:

1.Доходы, полученные компанией в процессе осуществления традиционной (операционной) деятельности:

- от продажи готовой продукции и товаров;
- от реализации излишков материальных запасов (сырья, вспомогательных материалов, полуфабрикатов, отходов и т.д.);
- от оказания услуг, страховых возмещений за реализованные товары.
  - 2. Прочие виды доходов, полу-

ченных компанией за реализованные товары:

- доходы от выбытия внеоборотных активов;
  - возмещение убытков;
  - страховые возмещения;
- доходы от изменения курсов валют;
  - прочие.

Различия двух вариантов отчета о прибылях и убытках состоит еще в том, что в варианте «по характеру» отражается изменение стоимости запасов готовой продукции и незавершенного производства. Этот показатель отражает изменения в производственных расходах. Если произошло уменьшение запасов готовой продукции и незавершенного производства, показанной по фактической себестоимости, значит, производственные расходы в части проданной продукции увеличились, и , наобо-

рот. В отчете «по функциям» такой показатель отсутствует.

Существенные различия в разных вариантах отчета имеют показатели расходов по операционной деятельности.

Расходы в отчете, составленные «по характеру расходов», включают:

- 1. Использованное сырье и расходные материалы: расходы на сырье, производственные и вспомогательные материалы, топливо, горючее, чистящие и смазочные средства, запасные части, строительные материалы.
- 2. Заработную плату: расходы на оплату персонала в виде основной заработной платы, иных вознаграждений за выполненную работу, премиальные, комиссионные, сверхурочные, а также различные денежные компенсации. Кроме того, к данному расходу относятся расходы на социальное обеспечение.
- 3. Расходы на амортизацию: амортизационные отчисления, списываемые на себестоимость в связи с эксплуатацией основных средств и нематериальных активов.
- 4.Прочие операционные расходы: комиссионные, рекламу, командировочные, услуги связи, лицензионные платежи, аудиторские услуги.

В состав статей расходов в отчете, составленном «по функции расходов», входят:

- 1. Себестоимость продаж: производственная себестоимость проданной продукции, товаров, услуг; накладные производственные расходы; другие производственные расходы.
- 2. Расходы на продажу (коммерческие расходы): расходы на обеспечение отделов сбыта, рекламы, маркетинга, агентской сети.
- 3. Административные (управленческие) расходы: содержание головного офиса компании.

Остальные показатели доходов, расходов и прибыли в обоих вариантах

отчета о прибылях и убытках идентичны.

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

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

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

Российские правила бухгалтерского учета постепенно сближаются с МСФО. Однако необходимо осознавать ключевое отличие между этими двумя системами отчетности: по международным стандартам она составляется прежде всего на консолидированной основе и предназначается для представления инвесторам и крупным кредиторам, а также для целей выпуска ценных бумаг на рынках капитала. Отчетность по МСФО, в дополнение к отчетности, составляемой в соответствии с российскими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), уже принята большинством крупных российских компаний.

С другой стороны, большинство менее крупных российских организаций продолжает использовать для подготовки своей документации только ПБУ. Кстати, многие из этих положений с самого начала были основаны на соответствующих нормах МСФО. Но при дальнейшей разработке они инкорпорировали в себя некоторые принципы и положения, существенно отличающиеся от международных норм. Корректировки в ПБУ вносились с меньшей интенсивно-

стью, чем соответствующие изменения в международных стандартах, и поэтому во многих случаях российские правила учета «отстали» на более ранней редакции МСФО.

Трудности, стоящие на пути внедрения МСФО в России, во многом совпадают с проблемами, с которыми сталкиваются государства, переходящие к использованию международных стандартов вместо национальных или пытающиеся национальные изменить стандарты учета таким образом, чтобы различия с МСФО были минимальными и объяснялись объективными причинами. Пожалуй, основной проблемой является недостаток ресурсов, необходимых для успешного перехода на эти стандарты. При этом речь идет как о финансовых ресурсах, так и о кадровых. Переход на МСФО и их применение довольно затратная задача, особенно в условиях, когда организациям приходится одновременно готовить отчетность, во-первых, налоговую, вторых, бухгалтерскую в соответствии с ПБУ и, в-третьих, финансовую в соответствии с МСФО (параллельно или методом трансформации). Максимально возможное сближение учетных принципов подготовки этих форм отчетности, исключение необоснованных различий могут в известной степени сократить издержки на учетную функцию в целом и, как следствие, высвободить больше финансовых ресурсов для подготовки качественной финансовой отчетности по МСФО.

Другой стороной ресурсной проблемы является нехватка квалифицированных бухгалтерских кадров, способных формировать отчетность, основанную на принципах и профессиональных суждениях, а не на детально прописанных правилах.

Еще одна сложность - это отсутствие практических рекомендаций по применению МСФО и сама официальная редакция МСФО на русском языке.

Таким образом, ведение МСФО параллельно с сохранением действующих национальных стандартов отчетности не может в полной мере решить проблему защиты прав инвесторов, поскольку существование двух стандартов, причем избираемых на добровольной основе, создает потенциальный конфликт интересов менеджеров акциообшеств нерных акционеров(инвесторов). В результате раскрытия информации, позволяющей акционерам оценивать финансовое положение общества, его капитала и активов, в конечном счете ставится в зависимость от управленческого решения. Кроме того, нецелесообразно и выносить решение о применении МСФО на уровень общего собрания акционерных обществ.

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

Поэтому перспективы МСФО в России однозначны — международные стандарты рано или поздно будут в том или ином виде инкорпорированы в национальную систему бухгалтерского учета. Скорость этого процесса будет зависеть от эффективного взаимодействия между государством, бизнесом и профессиональным бухгалтерским и аудиторским сообществом.

#### Библиографический список

- 1. Вахрушина М.А., МельниковаЛ.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб.пособие.- М.:Вузовский учебник,2005.-с.31-37,45-47.
- 2. Дедкова Е.Г. Методика бухгалтерского учета финансовых результатов в соответствии с МСФО.Экономические и гуманитарные науки.-2009.-№9.

3.Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А.. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета:

Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования - Ан-Пресс, 2004 г.

#### Бреславцева Н.А., Васютина Ю.Н.

## АНАЛИЗ ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ КАК ЧАСТЬ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПОЛИГРАФИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В кризисный для всей российской экономики 2009 г. рынок полиграфической продукции, работ и услуг не остался незатронутым, его сокращение составило 14 %. Однако в 2010 г. рынок полиграфии начал постепенно подниматься, хотя и не достиг пока своей потенциальной емкости. В сложившейся экономической ситуации для большинства полиграфических предприятий остро встал вопрос о выработке стратегии, построении системы стратегического менеджмента, которая способствовала бы эффективному функционированию предприятия в долгосрочной перспективе. Тем более что полиграфическая отрасль отличается своей традиционно высокой конкуренцией.

Основой эффективного функционирования системы стратегического менеджмента на полиграфических предприятиях является качество поступающей информации, т.е. надежность информационного обеспечения. Таким информационным обеспечением является стратегический управленческий учет.

Стратегический управленческий учет призван использовать все виды информации: плановую, нормативную, технологическую, учетную и аналитическую, которые необходимы для обоснования и принятия на ее основе управленческих решений.

Под учетно-аналитическим обеспечением стратегического управленческого учета надо понимать процесс взаимодействия экономической информации и совокупности методов и средств анализа, осуществляемого на базе прямых и обратных связей, позволяющий сформировать данные, необходимые для принятия рациональных стратегических управленческих решений, оценить состояние предприятия, перспективы его развития и повышения эффективности его деятельности.

Учетная система может обеспечивать потребности стратегического менеджмента разными путями. Любое предприятие находится и функционирует в рамках внешней и внутренней среды. Они предопределяют успешность его функционирования, накладывают определенные ограничения на операционные действия и в какой-то степени каждое действие предприятия возможно только в том случае, если среда допускает его осуществление.

Внешняя среда является источпитающим полиграфические предприятия ресурсами, необходимыми для поддержания их внутреннего потенциала на должном уровне. Предприятие находится в состоянии постоянного обмена с внешней средой, обеспечивая тем самым себе возможность выживания. Но ресурсы внешней среды не безграничны. И на них претендуют многие другие организации, находящиеся в этой же среде. Поэтому всегда существует возможность того, что предприятие не сможет получить нужные ресурсы из внешней среды. Это может ослабить его потенциал и привести ко многим негативным для него последствиям. Задача стратегического управления состоит в обеспечении такого взаимодействия полиграфического предприятия со средой, которое позволяло бы ему поддерживать свой потенциал на уровне, необходимом для достижения целей, и тем самым давало бы ему возможность выживать в долгосрочной перспективе.

принятия Для эффективных управленческих решений руководство полиграфического предприятия должно понимать и анализировать внешнее окружение. Более того, постоянно должны отслеживать события и тренды, происходящие во внешней среде, наряду с отслеживанием действий конкурентов. Для оптимального изучения компонентов внешней среды, в современных исследованиях стратегического менеджмента выделяют общую и конкурентную среду, или, другими словами, макроокружение и микроокружение организации. [2, с.45]

Факторы, составляющие внешнюю среду полиграфического предприятия, могут влиять на то, каким образом оно будет разрабатывать и применять стратегии. Общая среда (макроокружение) не поддается контролю со стороны предприятия, ее поведение и не может быть спрогнозировано с абсолютной точностью. Внешняя среда рассматривается как шесть основных сил, или компонентов:

- 1) демографический компонент;
- 2) социокультурный компонент;
- 3) политический и законодательный компонент;
  - 4) технологический компонент;
- 5) макроэкономический компонент;
  - 6) международный компонент.

Анализируя каждую из вышеуказанных составляющих общей среды, выявлено следующее их влияние на стратегию полиграфического предприятия.

Демографические изменения

имеют значительный эффект на то, какую продукцию предприятие будет производить, какой сервис предоставлять, какие рынки и каких покупателей обслуживать. В частности, изменение в среднем возрасте населения означает существенное изменение структуры общества по возрасту. Для большинства средних и малых типографий, занимающихся офсетной, цифровой или флексографической печатью, характерна работа «под заказ». Здесь возраст заказчика определяет характер печатной продукции: люди среднего возраста традиционны в своих предпочтениях в выборе цветов, материалов, формы. Люди же молодые более креативны, что позволяет типографии работать с дорогостоящими современными полиграфическими материалами и обеспечивать больший доход. [7, с.80]

**Социокультурный компонент** предполагает изменение в культурных ценностях.

Изменения в политической и законодательной составляющей макроокружения могут являться значительным фактором, влияющим на то, как полиграфическое предприятие будет работать в дальнейшем. [5, с.79] Здесь необходимо отслеживать, какие программы пытается провести в жизнь правительство, как оно относится к различным отраслям экономики и регионам страны, какие изменения в законодательстве и правовом регулировании возможны в результате принятия новых законов и новых норм, регулирующих экономические процессы. Законы, принимающиеся на государственном уровне относительно деятельности полиграфической отрасли, затрагивают операционную деятельность каждого предприятия в ее рамках. Такие изменения могут сказаться как положительно на его деятельности, так и сделать среду более враждебной.

Анализ *технологического ком*понента позволяет своевременно увидеть те возможности, которые развитие науки и техники открывает для производства новой полиграфической продукции, для усовершенствования уже существующей продукции и для модернизации технологии производства и сбыта. Прогресс науки и техники несет в себе огромные возможности и не менее огромные угрозы для полиграфических предприятий. Опоздав с модернизацией, они теряют свою долю рынка, что может привести к крайне негативным для них последствиям.

Макроэкономический компонент предполагает изучение состояния экономики в общем, что также оказывает влияние на стратегию и деятельность полиграфической отрасли. Одним из факторов данной компоненты, оказывающим подобное влияние, является стадия бизнес-цикла. [5, с.85-93] Теория бизнес-цикла говорит о том, что существует определенный цикл экономической активности, состоящий из таких стадий, как: процветание, упадок и восстановление. Эти стадии влияют на работу предприятия, количество нанятых и уволенных работников и потребительские желания клиентов. В период процветания уровень ВВП растет и предприятиям предоставляется возможность инвестировать в новые производственные мощности, в разработки продуктов, создавать новые рабочие места. Во время стадии упадка производство замедляется и денег для инвестирования становится меньше. Предприятие может урезать текущие расходы, сократить наём или штат. Заказчики в этот период не склонны вкладывать средства в разработку новых видов упаковки для своих товаров, а наоборот, стремятся к удешевлению заказываемой ими печатной продукции. Период восстановления обозначается как переходная стадия между двумя вышеназванными.

Средний уровень дохода населения стран, в которых полиграфическое предприятие осуществляет свою дея-

тельность, еще один фактор, составляющий экономическую компоненту. Если уровень дохода населения или группы потребителей полиграфической продукции падает, это означает, что предприятию нужно искать методы удержания доли рынка за счет существующих средств, начинать обслуживать новый сегмент или принять другое соответствующее решение.

Уровень инфляции также входит в экономическую составляющую, которая влияет на деятельность полиграфических предприятий. Во время инфляции покупательная способность денег падает, что также вынуждает находить пути для дальнейшего оперирования на рынке. Если, например, прогнозируется инфляция, руководство может считать желательным увеличение запасов полиграфический материалов и провести с рабочими переговоры о фиксированной оплате труда, с тем чтобы сдержать рост издержек в скором будущем.

В то время как факторы внешней среды, описанные выше, в той или иной мере влияют на все организации, среда полиграфических предприятий, действующих на международном уровне, отличается повышенной сложностью. Международная компонента обусловлена уникальной совокупностью факторов, характеризующих каждую страну.

Самый простой путь проникновения на международные рынки — экспорт продукции.

Наиболее сильная приверженность международному бизнесу возникает тогда, когда руководство решает выпускать свою печатную продукцию за границей и сохранять полный контроль над производством, маркетингом, финансами и другими ключевыми функциями, то есть осуществлять прямые капиталовложения.

Еще один путь выхода предприятия на международный рынок — продажа лицензии на производство своей продукции иностранной компании или

государству посредством соглашения о лицензионных платежах.

В настоящее время все большее число предприятий уделяет внимание состоянию окружающей среды и совершенно обоснованно выделяет еще и экологическую составляющую своего макроокружения. Поэтому круг вопросов, связанных с ее защитой, играет важную роль при стратегическом планировании полиграфического производства. При анализе окружающей среды изучаются проблемы экологического характера, с которыми приходится сталкиваться предприятию и пути их решения.

Определив влияние факторов общей среды (макроокружения) на стратегию полиграфического предприятия, можно продолжить исследование, определяя его микроокружение — конкурентную среду.

Прежде всего, при изучении конкурентной среды полиграфическому предприятию следует провести анализ рынков, на которых оно предполагает в соответствии с выбранной стратегией развернуть свою деятельность. Указанный анализ заключается в исследовании направленности предприятий, действующих на полиграфическом рынке, ее специфике, насыщенности рынка, свободных ниш, которые можно занять. Кроме того, он предполагает изучение уровня цен и факторов, их обусловливающих, а также возможностей для предприятия получения конкурентного преимущества.

С целью усиления своих позиции в конкурентной борьбе и достижения успеха на рынке полиграфических услуг предприятию необходимо грамотное стратегическое позиционирование, которое заключается в определении наиболее целесообразной рыночной ниши в рамках объективной внешней ситуации и выработке направления своего дальнейшего развития, то есть своей стратегии. Для того чтобы определить свою

стратегическую позицию, предприятию было бы целесообразным сгруппировать несколько конкурентов в отрасли в отдельные стратегические группы. Данные группы формируются из компаний, чьи стратегии сходны между собой, занимают одинаковые позиции на рынке и следуют стратегии, используя сходные ресурсы.

Основными характеристиками, по которым полиграфические предприятия можно объединить в одну стратегическую группу, являются:

- 1. Размер предприятия.
- 2. Доля на рынке.
- 3. Географический разброс операций.
  - 4. Характеристики продукции.
  - 5. Операционный охват. [8]
- В рамках анализа отдельной стратегической группы изучается деятельность каждого предприятия, выявляются присущие им типы стратегий, что очень важно для предприятия, выходящего на рынок полиграфии. Ведь такая информация может быть полезной для выбора им своей стратегии. В данном аспекте можно выделить четыре вида стратегии. Они отражают четыре различных подхода к росту полиграфического предприятия и связаны с изменением состояния одного или нескольких следующих элементов: продукта, рынка, отрасли, положения внутри отрасли, технологии.
- 1. Стратегия концентрированного роста сюда попадают те стратегии, которые связаны с изменением продукта или рынка и не затрагивают трёх других элементов. Конкретными типами стратегий первой группы являются:
- стратегия усиления позиции на рынке, при которой полиграфическое предприятие делает все, чтобы с данным продуктом на данном рынке завоевать лучшие позиции;
- стратегия развития рынка, заключающаяся в поиске новых рынков

для уже производимого продукта;

- стратегия развития продукта, предполагающая решение задачи роста за счет производства нового продукта, предполагает реализовывать на уже освоенном фирмой рынке.
- 2. Стратегия интегрированного роста предполагает расширение полиграфического предприятия путем добавления новых структур. Выделяются два основных типа стратегий интегрированного роста:
- стратегия обратной вертикальной интеграции, направленная на рост предприятия за счет приобретения или усиления контроля над поставщиками, а также за счет создания дочерних структур, осуществляющих снабжение;
- стратегия вперед идущей вертикальной интеграции, выражающаяся в росте предприятия за счет приобретения или усиления контроля над структурами, находящимися между ним и конечным потребителем, то есть над системами распределения и продажи.
- 3. Стратегия диверсифицированного роста стратегиями данного типа являются следующие:
- стратегия центрированной диверсификации, базирующаяся на поиске и использовании заключенных в существующем бизнесе дополнительных возможностей для производства новых продуктов;
- стратегия горизонтальной диверсификации, предполагающая поиск возможностей роста на существующем рынке за счет новой продукции, требующей новой технологии, отличной от используемой;
- стратегия конгломеративной диверсификации, состоящая в том, что предприятие расширяется за счет производства технологически не связанных с уже производимыми новых продуктов, которые реализуются на новых рынках.
- 4. Стратегия реагирования предполагает недостаток в постоянной взаимосвязи между стратегией, струк-

турой и культурой предприятия. Их, в большинстве случаев неэффективные, реакции на давление и изменения окружающей среды в основном предполагают постепенное изменение стратегии. [1, с.67-75]

Для выявления конкурентов со сходными стратегиями при анализе конкурентной среды полиграфическому предприятию следует использовать карту стратегических групп. Группировка конкурентов по стратегическому признаку помогает лучше понять конокружение курентное предприятия. Другими словами, она помогает выявить тех конкурентов, которые наиболее сходны с анализируемым предприятием и требуют более пристального внимания, а также определить те предприятия, которые занимают другие позиции на рынке и следуют другому курразвития. Карта стратегических групп представляет собой двухмерный график с выделением двух характеристик, по которым оценивается предприятие на рынке полиграфии (например, такие, как: цена и качество выпускаемой продукции). Далее производится группировка тех, которые стоят по характеристикам наиболее близко друг к другу

В конкурентной среде показатели эффективности должны быть сравнимы с аналогичными показателями других предприятий, действующих в той же отрасли. Эти предприятия являются либо непосредственными конкурентами, либо служат эталоном, примером для подражания, воплощая в себе лучшие отраслевые технологии, организацию производства, управленческие технологии, способность удовлетворять специфические требования клиентов и т.д.

Такого рода всеобъемлющее сопоставление финансовой и экономической эффективности предприятия называется **бенчмаркингом**.

Бенчмаркинг - определение ори-

ентиров, целей и сопоставимых показателей посредством сбора данных. Предполагается, что показатели эффективности можно улучшить, внедряя наиболее передовые методы работы других организаций. [6, с. 33]

Бенчмаркинг представляет собой комплекс управленческих процедур по внедрению в практику работы предприятия технологий, стандартов и методов работы лучших организаций-аналогов. [4] Иными словами, он позволяет предприятию отслеживать изменения положения своих конкурентов, их сильные и слабые стороны, сопоставить полученную информацию с аналогичными показателями своей деятельности и на этой основе принять верные решения для обеспечения нужного уровня конкурентоспособности, определить рыночные ниши для своей продукции, как фактически существующие, так и потенциальные.

Полиграфическое предприятие может начать проведение бенчмаркинга с тех областей, в которых оно несет наибольшие расходы или которые связывают большую часть имеющихся у него в наличии ресурсов.

Бенчмаркинг предоставляет существенные преимущества: позволяет разрабатывать высокоразвитые системы учета производственных затрат, а также системы учета затрат по центрам возникновения затрат и центрам возникновения прибыли; позволяет проводить программы сокращения затрат с помощью непрерывных методов реорганиза-

ции.

Безусловно, цель полиграфического предприятия — выбрать отраженный в наборе взаимосвязанных стратегий образ действий, который гарантируют наиболее эффективный путь достижения стратегических целей. Однако выбор этот невозможен без определения своей позиции на рынке, изучения стратегий и опыта предприятий в своей стратегической группе. Поэтому комплексное изучение внешней среды является неотъемлемой частью учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических управленческих решений на полиграфическом предприятии.

#### Библиографический список

- 1.Виханский О.С., Наумов А.И. «Стратегическое управление». Москва: Гордерике, 2002г.
- 2. Грегори Дж. Десс, Алекс Миллер «Стратегический менеджмент» 1993г.
- 3.Попов С.А. «Стратегическое управление». Москва: Инфра-М, 2000г.
- 4.Салищев В.А. Новый руссконемецкий экономический словарь. – М.: РУССО, 1998. – 544 с.
- 5.Уильям Дж. Найкллес, Мариан Барк Вуд «Маркетинг» 2007г.
- 6.Управленческий учет: официальная терминология СІМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. М.: ФБК-Пресс, 2004
- 7. Фред Р. Дэвид «Стратегический менеджмент» 2001г.
- 8.http://www.bus.iastate.edu

Терникова Е.В.

#### ИССЛЕДОВАНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОВЕРИТЕЛЬНОМУ УПРАВЛЕНИЮ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Развитие российской экономики тесно связано с заметным реформированием таких областей, как: финансы,

налоги и налогообложение, бухгалтерский учет и отчетность, аудит, что серьезным образом отражается на условиях

деятельности коммерческих организаций. Развитие экономики связано с появлением новых отношений, предусобственнисматривающих передачу ком функций по управлению имуществом третьему лицу. Возникновение института доверительного управления открывает широкие возможности для извлечения выгод от своей собственности на основе привлечения профессионалов для управления ею. Доверительное управление может внести существенный вклад в изменение экономической ситуации в России. Однако практика последних лет свидетельствует о наличии серьезных проблем, имеющих место при доверительном управлении имуществом, в части противоречивой нормативно-правовой базы, в области бухгалтерского учета и отчетности.

В чём особенности бухгалтерского учета у учредителя доверительного управления? Все операции, связанные с доверительным управлением, отражаемые в учетной системе учредителя доверительного управления, можно разделить на три группы процессов:

- 1) процессы по передаче имущества в доверительное управление;
- 2) процессы по отражению результатов доверительного управления имущества;
- 3) процессы, связанные с возвратом имущества, ранее переданного в доверительное управление.

Данные группы процессов и их отражение в учетной системе учредителя доверительного управления приведены в таблице 1.

**Таблица 1.**Корреспонденция счетов, используемая при отражении хозяйственных операций в учете учредителя управления

N₂	Coronwanno vosgijatnovnoji ononovnu	Корреспондирующие счета				
п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит			
	Процессы по передаче имущества в доверительное у	правление				
1.	Отражена передача имущества в доверительное управление	79	01, 04, 10, 58			
2.	Отражены суммы начисленной амортизации по имуществу, переданному в доверительное управление	02,05	79			
3.	Перечислены денежные средства доверительному управляющему	79	51, 52			
	Процессы по отражению результатов доверительного управ	вления имущест	ва			
4.	Отражена прибыль, причитающаяся к получению от доверительного управляющего	79	91			
5.	Получена прибыль на расчетный счет	51	79			
6.	Начислена задолженность доверительного управляющего по сум-					
	мам убытков, причиненных по его вине доверителю управления	76	91			
7.	Получены на расчетный счет суммы в возмещение убытка, причиненного доверительным управляющим	51	76			
	Процессы по возврату имущества, ранее переданного в довери	тельное управл	ение			
8.	Отражено поступление имущества, возвращенного по договору доверительного управления имуществом	01, 04, 10, 41	79			
9.	Отражены суммы начисленной амортизации по имуществу, возвращенному по договору доверительного управления	79	02,05			
10.	Перечислены денежные средства в сумме дебетового сальдо по счету 79, образовавшегося в результате разницы в остаточной стоимости переданного и возвращенного амортизируемого имущества	51	79			

Передачу имущества в доверительное управление учредитель управления отражает в своей учетной системе

по стоимости, по которой данное имущество учитывалось и отражалось в бухгалтерском балансе на дату подпи-

сания договора доверительного управления.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности. Порядок и сроки его представления закреплены договором. Именно отчет доверительного управляющего служит основанием для отражения имущества, переданного в доверительное управление, в отчетности учредителя управления. Доверительный управляющий предоставляет учредителю управления отдельный баланс и иные формы, которые необходимы для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Третья группа операций связана с прекращением договора доверительного управления имуществом и предусматривает отражение возврата переданного ранее имущества учредителю управления, в оценке, по которой оно было отражено по отдельному балансу доверительного управления на дату прекращения договора доверительного управления (за вычетом начисленной амортизации).

Представление бухгалтерской управления отчетности учредителем осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [2]. В соответствии с п.7 Указаний по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом [4], раскрытие информации, связанной с осуществлением договора доверительного управления имуществом, в составе пояснительной записки осуществляется в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам», утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации 27 января 2000 г. № 11н. (необходимо иметь в виду, что данный нормативно- правовой акт утратил силу, начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 г., в связи с изданием приказа Минфина РФ от 13.12.2010 № 169н. Приказом Минфина от 08.11.2010 № 143н. утверждено новое положение по бухгалтерскому учету — ПБУ 12/2010) [3].

Надо выделить следующие особенности порядка составления бухгалтерской отчетности учредителем управления:

- 1) из бухгалтерской (финансовой) отчетности учредителя управления не исключается стоимость переданного в доверительное управление имущества;
- 2) информация о стоимости имущества, переданного в доверительное управление, причитающейся прибыли от доверительного управления имуществом содержится в обособленном балансе, представляемом доверительным управляющим;
- 3) в балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления» не включаются.

Каковы особенности бухгалтерского учета у выгодоприобретателя? Если учредитель управления и выгодоприобретатель совпадают, то применяется методика бухгалтерского учета у учредителя управления, рассмотренная выше. Если в договорных отношениях присутствует учредитель, выгодоприобретатель и доверительный управляющий, то в учетной системе выгодоприобретателя отражаются операции по причитающейся прибыли (суммы возмещения упущенной выгоды и их получение).

В таблице 2 представлена корреспонденция счетов, используемая при отражении хозяйственных операций в учете выгодоприобретателя.

**Таблица 2**. Корреспонденция счетов, используемая при отражении хозяйственных операций в учете выгодоприобретателя

№	Наименование операций	Дебет	Кредит
1.	Отражена причитающаяся прибыль (доход)	76	91-1
2.	Получены суммы прибыли (дохода)	51,52	76
3.	Отражены причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды за время доверительного управления имуществом	76	91-1
4.	Получены причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды за время доверительного управления имуществом	51,52	76

Выгодоприобретатель обязан представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность о своей деятельности с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления, в порядке, установленном Федеральным законом «О бухгалтерском учете»(2). Выгодоприобретатель представляет бухгалтерскую отчетность с учетом финансового результата, полученного по договору доверительного управления, в общеустановленном порядке.

Организация бухгалтерского учета у доверительного управляющего имеет ряд отличительных особенностей.

Первая особенность связана с необходимостью формирования двух балансов. Это связано с тем, что в учете доверительного управляющего имущепереданное в доверительное управление, учитывается обособленно от имущества учредителя управления, с отражением на отдельном балансе, выделенном из самостоятельного баланса учредителя управления. Обязанности по ведению данного баланса, учету имущества и связанных с ним активов и пассивов возложены на доверительного управляющего. При формировании отдельного баланса по учету имущества, переданного в доверительное управление, и операций с ним доверительный управляющий применяет счета, предусмотренные планом счетов для соответствующих операций. Для каждого договора доверительного управления в рамках субсчета «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» необходимо открыть отдельный субсчет второго порядка к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя. Помимо обособленного баланса доверительный управляющий ведет собственный баланс.

Все операции, отражаемые доверительным управляющим, можно условно разделить на три группы процессов:

- 1) процессы по получению имущества в доверительное управление;
- 2) процессы, связанные с осуществлением доверительного управления:
- 3) процессы по возврату имущества ранее, принятого в доверительное управление.

Второй особенностью является то, что на обособленном балансе отражаются все три группы вышеуказанных операций, в то время как на собственном балансе доверительный управляющий отражает исключительно вторую группу операций.

В качестве третьей особенности следует выделить то, что при совершении сделок с переданным в доверительное управление имуществом в письменных документах, в том числе в первичных учетных документах, после имени

или наименования доверительного управляющего делается пометка «Д.У.». Кроме того, для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением, открывается отдельный банковский счет.

Корреспонденция счетов, используемая при отражении хозяйствен-

ных операций в учете доверительного управляющего, представлена в таблице 3.

Первая группа процессов, связанная с получением имущества в доверительное управление, отражается на обособленном балансе.

**Таблица 3.**Корреспонденция счетов, используемая при отражении хозяйственных операций в учете доверительного управляющего

Пит         Содержание операции         отдельном балансе Дт         балансе Кт         Дт         <	№		Обособленн	ый учет на	На собственном			
Процессы по получению имущества в доверительное управления   1. Принято оборудование, полученное от учредителя   1. Принято оборудование, полученное от учредителя   1. Отражена сумма амортизации, начисленная на момент получения   2. Отражена сумма амортизации, начисленная на момент получения   2. Отражены затраты на изготовление продукции   2. Оса, 10,70   x   x   x   x   x   x   x   x   x		Содержание операции	отдельном	балансе	бала	нсе		
1.         Принято оборудование, полученное от учредителя управления         01         79-3         x         x           2.         Отражена сумма амортизации, начисленная на момент получения         79-3         02         x         x           Пропессы, связанные с осуществлением доверительного управления           3.         Отражены затраты на изготовление продукции         20         02,10,70         x         x           4.         Оприходована готовая продукция         43         20         x         x           5.         Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         x         x           6.         Начислен НДС от реализации         90-3         68         x         x           7.         Отражено вознаграждения         19         76         76         90-1           8.         Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себетоимость продаж         10         Отражен финансовый результат         90-9         9         x         x           10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         x         x           11.         Получена оплата за отгруженную продукцию	11/11		Дт	Кт				
Управления         79-3         02         х         х           Процессы, связанные с осуществлением доверительного управления           3.         Отражены затраты на изготовление продукции         20         02,10,70         х         х           4.         Оприходована готовая продукция         43         20         х         х           5.         Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         х         х           6.         Начислен НДС от реализации         90-3         68         х         х           7.         Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         19         76         76         76         90-1           8.         Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себетоимость продаж         90-2         26         х         х           10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           11.         Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         х         х           12.         Перечислен и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         <		Процессы по получению имущества в ,	доверительно	е управлени	e			
2.         Отражена сумма амортизации, начисленная на момент получения         79-3         02         х         х           Процессы, связанные с осуществлением доверительного управления           3.         Отражены затраты на изготовление продукции         20         02,10,70         х         х           4.         Оприходована готовая продукция         43         20         х         х           5.         Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         х         х           6.         Начислен НДС от реализации         90-3         68         х         х           7.         Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         19         76         90-1           8.         Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себетотомность продаж         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себетотомность продаж         10         Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           11.         Получено оплата	1.	Принято оборудование, полученное от учредителя	01	79-3	X	X		
Мент получения   Процессы, связанные с осуществлением доверительного управления   20   02,10,70   x   6,69   4. Оприходована готовая продукция   43   20   x   x   5. Признана выручка от продажи продукции   62   90-1   x   x   x   6. Начислен НДС от реализации   90-3   68   x   x   x   7. Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления   19   76   90-3   76   76   76   90-1   70   70   70   70   70   70   70   7		управления						
Пропессы, связанные с осуществлением доверительного управления   3. Отражены затраты на изготовление продукции   20   02,10,70   x   x   x   6,69   4. Оприходована готовая продукция   43   20   x   x   x   5. Признана выручка от продажи продукции   62   90-1   x   x   x   x   6. Начислен НДС от реализации   90-3   68   x   x   x   7. Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления   19   76   90-3   76   76   90-1   76   76   90-1   76   90-2   76   76   90-1   76   90-3   76   90-2   26   76   76   90-3   76   90-2   26   76   76   90-3   76   90-2   26   76   76   90-3   76   90-2   26   26   27   27   27   27   27   2	2.	Отражена сумма амортизации, начисленная на мо-	79-3	02	X	X		
3.         Отражены затраты на изготовление продукции         20         02,10,70         x         x           4.         Оприходована готовая продукция         43         20         x         x           5.         Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         x         x           6.         Начислен НДС от реализации         90-3         68         x         x           7.         Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         19         76         90-1           8.         Отражен сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себетом отражен финансовый результат         90-9         99         x         x           10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         x         x           11.         Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         x         x           12.         Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         x         x           13.         Перечислен доход учредитель управления         79-3         55/ДУ         x         x           16.         На		мент получения						
4. Оприходована готовая продукция         43         20         x         x           5. Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         x         x           6. Начислен НДС от реализации         90-3         68         x         x           7. Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         26         76         76         90-1           8. Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9. Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж         19         76         90-3         76           10. Отражен финансовый результат         90-9         99         x         x           11. Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         x         x           12. Перечислен и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13. Перечислен доход учредитель управляена к вычету         68-         19         76-         68           14. Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительного управляющего         x         x         x         x           15. Перечислен НДС в бюджет         68-         55-ДУ         x         x           16. Начислены страховые взносы и о		Процессы, связанные с осуществлением	доверительно	го управлен	ия			
4.         Оприходована готовая продукция         43         20         х         х           5.         Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         x         x           6.         Начислен НДС от реализации         90-3         68         x         x           7.         Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         26         76         76         90-1           8.         Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж         19         76         90-3         76           10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           11.         Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         х         х           12.         Перечислен доход учредитель отручены вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13.         Перечислен ДОС от суммы вознаграждения доверительного управляющем управлена к вычету         68-         19         76-         68           15.         Перечислен НДС в бюджет         8         55-ДУ         х         х	3.	Отражены затраты на изготовление продукции	20	02,10,70	X	X		
5. Признана выручка от продажи продукции         62         90-1         x         x           6. Начислен НДС от реализации         90-3         68         x         x           7. Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         19         76         76         90-1           8. Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9. Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж         90-2         26         x         x           10. Отражен финансовый результат         90-9         99         x         x           11. Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         x         x           12. Перечислен от получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13. Перечислен доход учредителю управления         79-3         55/ДУ         x         x           14. Сумма НДС от сумы вознаграждения доверительного управляющему предъявлена к вычету         68-         19         76-         68           15. Перечислен НДС в бюджет         68-         55-ДУ         x         x         x         20,26         70           16. Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего         x <td< td=""><td></td><td></td><td></td><td>,69</td><td></td><td></td></td<>				,69				
6. Начислен НДС от реализации         90-3         68         х         х           7. Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         26         76         76         90-1           8. Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9. Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж         26         х         х         х           10. Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           11. Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         х         х           12. Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13. Перечислен доход учредителю управления         79-3         55/ДУ         х         х         х           14. Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету         68-         19         76-         68           15. Перечислен НДС в бюджет         68-         55-ДУ         х         х           16. Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего         х         х         20,26         69           17. Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фон		Оприходована готовая продукция		20	X	X		
7.         Отражено вознаграждение, причитающееся по договору доверительного управления         26         76         76         90-1           8.         Отражена сумма НДС с вознаграждения         19         76         90-3         76           9.         Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж         26         х         х           10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           11.         Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         х         х           12.         Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13.         Перечислен доход учредителю управления         79-3         55/ДУ         х         х           14.         Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительного управляющему предъявлена к вычету         68-         19         76-         68           15.         Перечислен НДС в бюджет         68-         55-ДУ         х         х           16.         Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего         х         х         х         20,26         69           18.         Списаны расходы по доверительному	5.	Признана выручка от продажи продукции	62	90-1	X	X		
19   76   90-3   90-3	6.	Начислен НДС от реализации	90-3	68	X	X		
8.       Отражена сумма НДС с вознаграждения       19       76       90-3       76         9.       Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж       90-2       26       х       х         10.       Отражен финансовый результат       90-9       99       х       х         11.       Получена оплата за отгруженную продукцию       55-ДУ       62       х       х         12.       Перечислен о и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего       76       55-ДУ       51       76         13.       Перечислен доход учредителю управления       79-3       55/ДУ       х       х       х         14.       Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету       68-       19       76-       68         15.       Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х         16.       Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       20,26       70         17.       Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       х       20,26       69         18.       Списаны расходы по доверительному управлению имуществом       х       х       х <td< td=""><td>7.</td><td>Отражено вознаграждение, причитающееся по до-</td><td>26</td><td>76</td><td>76</td><td>90-1</td></td<>	7.	Отражено вознаграждение, причитающееся по до-	26	76	76	90-1		
9.       Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж       90-2       26       х       х         10.       Отражен финансовый результат       90-9       99       х       х         11.       Получена оплата за отгруженную продукцию       55-ДУ       62       х       х         12.       Перечислен и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего       76       55-ДУ       51       76         13.       Перечислен доход учредителю управления       79-3       55/ДУ       х       х         14.       Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету       68-       19       76-       68         15.       Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х         16.       Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       20,26       70         17.       Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       х       20,26       69         18.       Списаны расходы по доверительному управлению       х       х       х       90-2       20         19.       Перечислен НДС в бюджет       х       х       х       х       90-9 <td></td> <td>говору доверительного управления</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td>		говору доверительного управления						
10. Отражен финансовый результат   90-9   99   x   x	8.	Отражена сумма НДС с вознаграждения	19	76	90-3	76		
10. Отражен финансовый результат   90-9   99   x   x								
10.         Отражен финансовый результат         90-9         99         х         х           11.         Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         х         х           12.         Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13.         Перечислен доход учредителю управления         79-3         55/ДУ         х         х           14.         Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету         68-         19         76-         68           15.         Перечислен НДС в бюджет         68-         55-ДУ         х         х           16.         Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего         х         х         20,26         70           17.         Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего         х         х         х         20,26         69           18.         Списаны расходы по доверительному управлению         х         х         х         90-2         20           19.         Перечислен НДС в бюджет         х         х         х         х         68         51           20.	9.	Общехозяйственные расходы включены в себе-	90-2	26	X	X		
11.         Получена оплата за отгруженную продукцию         55-ДУ         62         х         х           12.         Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего         76         55-ДУ         51         76           13.         Перечислен доход учредителю управления         79-3         55/ДУ         х         х           14.         Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету         68-         19         76-         68           15.         Перечислен НДС в бюджет         68-         55-ДУ         х         х           16.         Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего         х         х         20,26         70           17.         Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего         х         х         х         20,26         69           18.         Списаны расходы по доверительному управлению         х         х         х         90-2         20           19.         Перечислен НДС в бюджет         х         х         х         х         8         51           20.         Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом         х         х         х <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td>								
12.       Перечислено и получено вознаграждение на счет доверительного управляющего       76       55-ДУ       51       76         13.       Перечислен доход учредителю управления       79-3       55/ДУ       х       х         14.       Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету       68-       19       76-       68         15.       Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х         16.       Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       20,26       70         17.       Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       20,26       69         18.       Списаны расходы по доверительному управлению       х       х       90-2       20         19.       Перечислен НДС в бюджет       х       х       х       8       51         20.       Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       х       х       х       90-9       99	10.	Отражен финансовый результат			X	X		
Доверительного управляющего   13. Перечислен доход учредителю управления   79-3   55/ДУ   x   x   x   14. Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительном управляющему предъявлена к вычету   68-		Получена оплата за отгруженную продукцию	55-ДУ					
13.       Перечислен доход учредителю управления       79-3       55/ДУ       х         14.       Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету       68-       19       76-       68         15.       Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х       х       20,26       70         16.       Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       х       20,26       70         17.       Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       х       20,26       69         18.       Списаны расходы по доверительному управлению       х       х       90-2       20         19.       Перечислен НДС в бюджет       х       х       4       68       51         20.       Отражен (в конце месяца) доход от осуществления имуществом       х       х       х       90-9       99	12.		76	55-ДУ	51	76		
14.       Сумма НДС от суммы вознаграждения доверительному управляющему предъявлена к вычету       68-       19       76-       68         15.       Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х         16.       Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       20,26       70         17.       Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       х       20,26       69         18.       Списаны расходы по доверительному управлению       х       х       х       90-2       20         19.       Перечислен НДС в бюджет       х       х       х       4       90-9       99         20.       Отражен (в конце месяца) доход от осуществления имуществом       х       х       х       90-9       99		доверительного управляющего						
ному управляющему предъявлена к вычету         15. Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х         16. Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       20,26       70         17. Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       х       20,26       69         18. Списаны расходы по доверительному управлению       х       х       х       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       х       х       х       4       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       х       х       х       90-9       99	13.							
15. Перечислен НДС в бюджет       68-       55-ДУ       х       х         16. Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       х       х       20,26       70         17. Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       х       х       20,26       69         18. Списаны расходы по доверительному управлению       х       х       х       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       х       х       х       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       х       х       90-9       99	14.	Сумма НДС от суммы вознаграждения доверитель-	68-	19	76-	68		
16.       Начислена заработная плата работникам доверительного управляющего       x       x       20,26       70         17.       Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       x       x       20,26       69         18.       Списаны расходы по доверительному управлению       x       x       y       90-2       20         19.       Перечислен НДС в бюджет       x       x       x       68       51         20.       Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       90-9       99		ному управляющему предъявлена к вычету						
тельного управляющего       x       x       20,26       69         17. Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       x       x       x       20,26       69         18. Списаны расходы по доверительному управлению       x       x       y       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       x       x       x       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       90-9       99	15.		68-	55-ДУ	X	X		
тельного управляющего       x       x       20,26       69         17. Начислены страховые взносы и отчисления в пенсионный фонд РФ на сумму заработной платы работников доверительного управляющего       x       x       x       20,26       69         18. Списаны расходы по доверительному управлению       x       x       y       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       x       x       x       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       90-9       99	16.	Начислена заработная плата работникам довери-	X	х	20,26	70		
сионный фонд РФ на сумму заработной платы ра- ботников доверительного управляющего       x       x       90-2       20         18. Списаны расходы по доверительному управлению       x       x       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       x       x       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       90-9       99		тельного управляющего						
ботников доверительного управляющего       x       x       y       90-2       20         18. Списаны расходы по доверительному управлению       x       x       y       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       x       x       x       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       y       90-9       99	17.		X	X	20,26	69		
18. Списаны расходы по доверительному управлению       x       x       90-2       20         19. Перечислен НДС в бюджет       x       x       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       90-9       99		сионный фонд РФ на сумму заработной платы ра-						
19. Перечислен НДС в бюджет       x       x       68       51         20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления деятельности по доверительному управлению имуществом       x       x       90-9       99		ботников доверительного управляющего						
20. Отражен (в конце месяца) доход от осуществления х х 90-9 99 деятельности по доверительному управлению имуществом			X	X				
деятельности по доверительному управлению имуществом	19.	Перечислен НДС в бюджет	X	X	68	51		
деятельности по доверительному управлению имуществом	20.	Отражен (в конце месяца) доход от осуществления	X	X	90-9	99		
имуществом		•						
		* ** *						
процессы по возврату имущества, рапсе припятого в доберительное управление			ятого в довери	тельное упр	равление			

Продолжение таблицы 3

21.	Возврат объекта ОС учредителю управления в свя-	79-3	01	X	X
	зи с прекращением договора (первоначальная				
	стоимость)				
22.	Возврат объекта ОС учредителю управления в свя-	02	79-3	X	X
	зи с прекращением договора (начислена амортиза-				

Вторая группа процессов, отражаемая на обособленном балансе, связана с отражением процесса доверительного управления.

В случае передачи в доверительное управление предприятия как имущественного комплекса в целом ведение бухгалтерского учета доверительным управляющим осуществляется по правилам, установленным для юридического лица, имеющего самостоятельный баланс.

На собственном балансе доверительного управляющего отражаются расходы, доходы и финансовый результат от доверительного управления имуществом.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления отчет о своей деятельности, который включает в себя данные об активах, обязательствах, доходах и расходах, полученных при использовании каждого договора доверительного управления имуществом. Этот отчет он представляет в сроки и в порядке, которые установлены договором доверительного управления имуществом.

При определении сроков представления указанного отчета следует исходить из того, что представление доверительным управляющим данных об активах, обязательствах, доходах и расходах, полученных при выполнении договора доверительного управления имуществом, не может быть позднее сроков, установленных Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для бухгалтерской отчетности.

Так как форма отчета Указаниями не определена, необходимо ее согла-

совать с учредителем управления и указать ее в приложениях к договору доверительного управления имуществом, а также закрепить порядок и форму представления отчета доверительного управляющего в учетной политике.

Представление бухгалтерской отчетности по предприятию, переданному в доверительное управление, осуществляется доверительным управляющим в объеме и порядке, установленном Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для юридических лиц с пометкой «Д.У.» после имени или наименования доверительного управляющего [2].

Таким образом, проведенное исследование позволило выявить особенности методики бухгалтерского учета и формирования отчетности операций по доверительному управлению в коммерческих организациях, которые обусловлены тем, что договор доверительного имущества является сложным и отражение хозяйственных операций по нему осуществляется в учетных системах учредителя управления, выгодоприобретателя, доверительного управляющего (как на собственном, так и на обособленном балансе).

Особенности проявляются в различных группах процессов, выделяемых и отражаемых в учетных системах участников договора. В частности, у учредителя в ходе исследования были выделены три группы процессов:

- 1) процессы по передаче имущества в доверительное управление;
- 2) процессы по отражению результатов доверительного управления имущества (носит длящийся характер);

3) процессы, связанные с возвратом имущества, ранее переданного в доверительное управление.

Если выгодоприобретатель и учредитель управления совпадают, то в учетной системе отражаются вышеперечисленные группы процессов. В противном случае, в учетной системе выгодоприобретателя учитываются процессы, связанные с отражением причитающейся прибыли, причитающимся суммам возмещения упущенной выгоды и их получения с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В учетной системе доверительного управляющего отражаются три группы процессов:

- 1) процессы по получению имущества в доверительное управление;
- 2) процессы, связанные с осуществлением доверительного управления;
- 3) процессы по возврату имущества ранее принятого в доверительное управление.

Наиболее ярко особенности учета и формирования отчетности проявляются у доверительного управляющего в следующем:

- 1) в необходимости формирования двух балансов (собственного и отдельного, выделенного из самостоятельного баланса учредителя управления);
- 2) на обособленном балансе отражаются все три группы вышеуказанных операций, а на собственном балансе исключительно вторая группа операций;
- 3) в особом порядке ведения расчетных операций, состоящем в открытии отдельного банковского счета и документирования, заключающемся в том, что при совершении сделок с переданным в доверительное управление имуществом в первичных учетных документах после имени или наименования доверительного управляющего делается пометка «Д.У.».

Особенности в формировании отчетности проявляются в том, что участники договора руководствуются рядом специфических актов, например, учредитель управления в пояснительной записке раскрывает информацию по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». У учредителя управления из бухгалтерской (финансовой) отчетности учредителя управления не исключается стоимость переданного в доверительное управление имущества; информация о стоимости имущества, переданного в доверительное управление, причитающейся прибыли от доверительного управления имуществом содержится в обособленном балансе, предоставляемом доверительным управляющим; в балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления», не включаются. Выгодоприобретатель формирует бухгалтерскую отчетность с учетом финансового результата, получендоговору доверительного ного ПО управления, в общеустановленном порядке.

Доверительный управляющий, помимо бухгалтерской отчетности, сформированной в общеустановленном порядке, представляет учредителю управления отчет о своей деятельности в сроки и в порядке, которые установлены договором доверительного управления имуществом.

Знание выявленных особенностей позволит правильно отражать хозяйственные операции и формировать бухгалтерскую отчетность у учредителя управления, выгодоприобретателя и доверительного управляющего.

#### Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-Ф3 (принят ГД ФС РФ 22.12.1995) (ред. от 07.02.2011).

- 2. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.09.2010) «О бухгалтерском учете» (принят ГД ФС РФ 23.02.1996))
- 3. Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)».
- 4. Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, свя-
- занных с осуществлением договора доверительного управления имуществом (Приказ Минфина РФ от 28.11.2001 № 97н (ред. от 25.10.2010).
- 5. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Кузнецова Л.Н.

#### ОТРАЖЕНИЕ СИНЕРГЕТИЧЕСКОГО ЭФФЕКТА БЕНЧМАРКИНГА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В условиях рыночной экономики организации не изолированы друг от друга - они действуют в высококонкурентной среде, которая определяет их местоположение. Для успешного развития менеджменту необходимо хорошо знать среду, в которой функционирует организация и ее позиции в этой среде. Многие авторы такие, как Д. Аакер, Х. Вазири и др. полагают, что достоверно определить конкурентное положение организации можно с применением бенчмаркинга [1], [19, с. 81-85]. Профессор А. Асаул определяет бенчмаркинг как способ оценки стратегий и целей работы организации в сравнении с первоклассными предпринимательскими организациями для определения своего места на рынке [8, с.16].

Однако определение положения организации среди конкурентов является только началом, точкой отсчета преобразований деятельности организаций для ее успешного роста в будущем. Основу эффективного и стабильного развития предпринимательской деятельности составляет теория преобразования бизнеса, авторами которой являются Ф. Гуияр и Дж. Келли: «... преобразование бизнеса является на сегодняшний день основной проблемой менеджмента и

главной, если не единственной, задачей лидеров» [7, с. 22].

Зарубежные компании активно занимаются постоянным поиском новых рыночных возможностей с использованием бенчмаркинга. Успешные инновации часто распространяются посредством копирования (в том числе и незаконного), реинжиниринга; при расширении скопированных инноваций собственными дополнениями появляется синергетический эффект. Любая компания старается сокращать свои затраты, в том числе и для разработки инновационных продуктов. По данным Ваіп & Company, большинство компаний уверено, что в долгосрочной перспективе деятельность инновационная большее значение для повышения эффективности работы компании, чем сокращение затрат [15 с. 20]. Бенчмаркинг позволяет легально использовать достижения других компаний,

Метод бенчмаркинга был разработан Институтом стратегического планирования (Кембридж), и его можно сформулировать следующим образом: чтобы определить эффективное решение в области конкуренции, необходимо рассмотреть опыт других компаний, которые достигли успеха, действуя в сходных условиях, изучить его и, адаптировав к собственным условиям, добиться лучшего результата.

С 2005-го года бенчмаркинг входит в тройку самых применяемых методов снижения затрат и используемых методов управления [15, с. 21]. В условиях кризиса его применимость возросла: в 2008-м г. он стал наиболее востребованным инструментом совершенствования деятельности [17].

На протяжении нескольких десятилетий применения бенчмаркинга ему был свойствен кибернетический подход, но по мере развития все большее количество авторов указывают на его синергетическую сущность. Так, генеральный директор института контроля качества в Мексике Дж. Гонзалес-Прадо определяет задачу бенчмаркинга, как внедрение действий, которые позволяют выйти на уровень наилучших (передовых!) в классе и даже превзойти его [18, с. 304]. Таким образом, задача будет считаться решенной, если компания не просто скопирует опыт лучших, а, добавив свои знания к опыту других, превзойдет лидеров, что соответствует синергетическому подходу.

Б. Кузнецов, М. Шарамко раскрывают бенчмаркинг более широко как системно-синергетическую концепцию управления производством, организацией, экономикой, экологией, качеством, безопасностью [9, с.96]. Адаптивное имитационное обучение в бенчмаркинге преодолевается, если в результате изучения наилучшего объекта бенчмаркинга (эталона) обретаются знания, позволяющие превзойти его (новый эталон).

Синергию можно определить как

явление, при котором совместное действие различных факторов приводит к появлению системной эмерджентности, способности перехода системы в новое качественное состояние. Эмерджентность - появление у системы свойств, не присущих элементам системы; принципиальная несводимость свойства системы к сумме свойств, составляющих её компонентов. Если эмерджентность понимается как возможность суммы частей целого отличаться от целого, то синергизм следует понимать как формирование «не только условий, для реализации эмерджентности ... но способность системы переходить в процессе развития в новое качество» [9, 79]. Качественно проведенный бенчмаркинг порождает внедрения, ведущие к положительному синергетическому эффекту.

В литературе синергетический эффект в конкретных случаях определяется как синергизм и рассматривается авторами применительно к различным областям деятельности. Д. Курсеев выделяет: синергизм слияния, сетевой синергизм, синергизм продаж, операционный синергизм, НИОКР, синергизм обобществления ресурсов, эффект «разлива», общий имидж, маркетинговый синергизм [12, с. 341]. Определение направления и размера синергизма является задачей бизнеса: в бухгалтерском учете рассчитать его можно на основании производных балансовых отчетов. В России вклад в теорию отражения в бухгалтерском учете синергетических эффектов внесен рядом авторов (табл. 1).

Таблица 1.Отражение в бухгалтерском учете синергетических эффектов

№	Суть предложений	Автор
1	Использование синергетических балансовых отчетов в системе про-	Е.А. Аксенова
	изводных балансовых отчетов в дорожном строительстве	[ 2, c. 107]
2	Рассмотрена синергетическая теория слияний компаний	И.Н. Богатая [5, с. 154-155]

Продолжение таблицы 1

3	Использование синергетических балансовых отчетов в управлении инвестициями. Синергетические балансы характеризуются информацион-	Д.В. Бондарь, [6, c.50]
	ным назначением, используемым балансовыми теориями, основными ба-	<b>c</b> .50]
	лансовыми принципами, системой оценки, гипотетическими процессами и	
	показателями собственности	
4	Использование синергетических производных балансовых отчетов	Е.В. Кузнецова
	в управлении ресурсов судоходной компанией	[10, c.147]
5	Разработанная модель синергетического эффекта, организации и	Д.В. Курсеев
	методики его учета ориентирована на четыре самостоятельных вида дея-	[12, c. 344]
	тельности, связанных с управлением и реорганизацией собственности:	
	внешним управлением, реструктуризационной, венчурной и реорганизаци-	
	онной деятельностью.	
6	Применение синергетических производных балансовых отчетов при	В.В. Лесняк
	реструктуризационных процедурах в промышленных организациях	[13, c. 121]
7	Разработана концепция учетно-аналитического обеспечения опре-	Е.И. Муругов [14, с.
	деления синергетического эффекта, предложена методика использования	73-113]
	производного балансового отчета для определения синергизма	
8	Разработана ситуационная модель производных балансовых отчетов, содер-	Т.В. Сидорина
	жащих синергетические производные балансовые отчеты	[16, c. 78]

Надо отметить, отражение в бухгалтерском учете синергизма, возникающего при проведении бенчмаркинга, не исследовано. Основным компонентом синергетического эффекта в бенчмаркинге являются знания, приобретенные участниками бенчмаркингового проекта, или альянса. В результате любого материального обмена у каждой из сторон только одна вещь, а в результате обмена нематериальных объектов: идеями, знаниями, у каждого участника обмена будет сумма идей. Совместное использование идей и уникального опыта каждой организации при проведении бенчмаркинга может дать синергетический эффект.

В настоящее время при достижении успеха критическими для организации являются не столько материальные активы, сколько знание и деловые способности. Проведение бенчмаркинга, помимо обмена знаниями, сопровождается и иными факторами, способными приносить синергетический эффект — это НИОКР, инновационные технологии, улучшение имиджа компании, эффекты «разлива»» (аналогичные экстер

налиям<sup>1</sup>, внешним эффектам), что может как усилить, так и ослабить эффект. Цель синергизма в бенчмаркинге – использование эффекта безбилетника, когда идеи, опыт, знания одной организации используются одновременно без значительных дополнительных затрат в другой организации (партнере по бенчмаркингу). Основные объекты бенчмаркинга – идеи, опыт, знания – являются нематериальными активами и могут быть использованы более, чем в одной организации одновременно без ущерба для своей полезности. Это и есть классический эффект безбилетника. Как указывает И. Ансофф, «при одновременном использовании невидимый актив не только не утрачивает ценности, но и преумножает ее» [3, с. 73]. Так организации, обменивающиеся информацией (невидимый актив) в проек-

<sup>1</sup> Экстерналии [англ. externalities — внешние эффекты]. Приносящие пользу внешние эффекты называются положительными или создающими экономию внешними эффектами и характерны тем, что увеличивают производительность или полезность для некоторого внешнего субъекта. Внешний эффект соответствует оптимальности тогда, когда деятельность первой организации (создающего эффект) может быть изменена таким образом, чтобы улучшить положение второй (воспринимающей эффект) без ущерба первой.

те по бенчмаркингу, улучшают свой имидж прозрачных и успешных компаний (безбилетная информация). Именно информация обладает тремя определяющими возникновение синергизма свойствами: она может быть использована одновременно, она не изнашивается со временем, а комбинирование ее частей позволяет получать принципиально новый продукт [3, с. 73].

По мнению И. Ансоффа, независимо от источника появления все синергетические эффекты в экономике «могут основываться на одной из трех переменных: более высоком объеме денежной выручки от продаж, более низких операционных издержках и инвестиционных требованиях» [3, с. 46]. Наиболее распространен бенчмаркинг как метод снижения затрат организации, но он применяется при совершенствовании инвестиционных проектов. Бенчмаркинг не всегда может иметь положительный эффект, прежде всего потому, что для его осуществления необходимы значительные ресурсы. Объективно существуют трудности самого проекта: отсутствие поддержки со стороны высшего руководства организации, оппортунистическое поведение сотрудников, неправильно подобранный партнер по бенчмаркингу и др. Такие препятствия могут стать причинами не только отсутствия положительного, но и появления отрицательного синергетического эффекта. Бенчмаркинг, по сути, является рисковым проектом, он не гарантирует автоматического успеха на рыночном пространстве. Поэтому следует развивать теории оценки, прогноза рисковых стратегий, необходимо управлять и предвидеть степень риска в случае еще большей катастрофы даже после удачного исхода.

Кроме того, отсутствуют механизмы оценки синергизма при проведении бенчмаркинга, что ограничивает

применение данного метода на практике.

Внедрение мер по совершенствованию деятельности компании на основе осуществленного бенчмаркинга способно улучшить или ухудшить не только деятельность организации, но и привести к изменению ее рыночной стоимости. На практике стоимость организации определяется на основе оценки ее как имущественного комплекса. Оценить стоимость предприятия как имущественного комплекса можно с помощью рыночной оценки или синергетических производных балансовых отчетов, которые в последние десятилетия достаточно широко разрабатываются в академических кругах.

Для системного рассмотрения надо сформировать учетную модель синергетического эффекта при проведении бенчмаркинга (табл. 2) (см.ниже).

В модели рассмотрено два вида бенчмаркинга:

- с созданием положительного синергетического эффекта;
- с созданием отрицательного синергетического эффекта.

Модель можно описать на основании следующих агрегатов: периодизации, выбора механизма отражения и определения синергетического эффекта, отражения в финансовой отчетности, учетных записей, синергетического баланса, условной продажи, синергетического производного балансового отчета.

Периодизация характеризуется возникновением синергетического эффекта во времени, выделяется:

- однократный синергетическийэффект;
- периодический синергетический эффект;
- непрерывный синергетический эффект.

**Таблица 2.**Учетная модель синергетических эффектов при проведении бенчмаркинга

		Эл	Элемент отражения синергетического оффекта рский еские Я						Определение синергетического эффекта											
жого	d		фе	фект	a		•	•p·•··		.or o o q	4		ланс		водки			лизац ия		_
Вид синергетического эффекта	Временной фактор	НИОКР	Технологии	Имидж	Эффект «разлива»	Диверсификаци я	Ресурсы на начало периода	Экономические выгоды (убытки)	Организационн ые затраты	Ресурсы на конец периода	Чистый эффект	Участник бенчмаркинга	Участник бенчмаркинга Б	Дебет	Кредит	Синергетический баланс	Дебет	Кредит	Синергетический произволный	балансовый отчет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Положительный	Динамический и статический синергизм	Дебет счета «Векселя к получению» Кредит «Нематериальные активы»	Дебет счета «Векселя к получению» Кредит счета «Прибыли»	Дебет счета «Векселя к получению»	Дебет счета «Векселя к оплате» Кредит счета «Прибыли»	Дебет счета «Векселя к получению» Кредит счета «Прибыли»	Син Эв - Ор - Ор рес	– экон – опер 1,2 – и	омич ды ацио ды ізмен кол на н	нение о	выго- расхо- стат-	Чистые активы	Чистые активы	Использованием системы прогнозных счетов «Векселя к получению»	Использованием системы прогнозных счетов «Векселя к оплате»	Чистые пассивы	Обнуление счетов	Обнуление счетов	Актив: денежные средства	Пассив: чистые пассивы
Отрицательный	Динамический и статический синергизм	Дебет счета «Прочие расходы» Кредит «Нематериальные активы»	Дебет счета «Прочие расходы» Кредит счета «Векселя к оплате»	Дебет счета «Добавочный капитал» Кредит счета «Векселя к оплате»	Дебет счета «Убытки» Кредит счета «Векселя к оплате»	екселя н ета «Пр	Op	– экон – опер 1,2 – и сурсов	омич ды ацио ды змен кол	нные р , іение о	выго- расхо- стат-	Ууменьшение чистых пассивов	Ууменьшение чистых пассивов	Использованием системы прогнозных счетов «Векселя к получению»	Использованием системы прогнозных счетов «Векселя к оплате»	Убытки	Обнуление счетов	Обнуление счетов	Актив: отток денежных средств	Пассив: уменьшение чистых пассивов

Синергетические эффекты могут быть обусловлены различными факторами (И. Ансофф выделяет более 100

факторов), но наиболее значимые возникают при:

- реализации научно-исследовательских работ;
  - трансфере технологий;
- улучшении имиджа организации;
  - эффекте «разлива» [4, с. 88];
  - диверсификации проектов.

Признанного способа определения размера синергетического эффекта не существует. Вариантами его расчета может стать абсолютный прирост эффективности, а также синергетический производный балансовый отчет. Абсолютный прирост эффективности — разницу между достигнутым эффектом и суммой отдельных элементов внедрений — можно представить в следующем виде:

$$S_{\text{eff}}(t) = f(a(t), b(t), \dots, z(t)) - f(a(t), 0, \dots, 0) - f(0, b(t), \dots, 0) - \dots - f(0, 0, \dots, z(t)),$$
(1)

где

a(t), b(t),...,z(t) — отдельные действующие факторы [11, с. 35].

Синергетический эффект после проведения бенчмаркинга можно также через статьи «экономическая выгода/убытки», «организационные затраты», «изменение остатков ресурсов»:

Синергетический эффект =  $(Эв-Ор)\pm Op 1,2,$  (2)

где Эв – экономические выгоды, Ор – операционные расходы,

Op1,2 — изменение остатков ресурсов на начало и конец периода.

При отражении в бухгалтерском учете как положительных, так и отрицательных синергетических эффектов можно использовать интернациональную модель бухгалтерского учета. Положительный синергетический эффект предполагает отражение в бухгалтерском учете следующих записей:

Дебет счета «Векселя к получению»

Кредит счетов раздела «Капитал и резервы»: «Нераспределенная прибыль/ убытки», «Добавочный капитал.

Счет «Векселя к получению» отражается в разделе «Долгосрочные активы» бухгалтерского баланса».

Отрицательный синергетический эффект предполагает наличие в бухгалтерском учете следующих записей:

Дебет счетов «Нераспределенная прибыль/ убытки», «Добавочный капитал».

Кредит счета раздела «Векселя к оплате».

Счет «Векселя к оплате» отражается в разделе «Краткосрочная кредиторская задолженность бухгалтерского баланса».

Счета «Векселя к получению» и «Векселя к оплате» являются регулирующими счетами к счету «Прибыли и убытки» в интернациональной модели финансового учета при составлении прогнозных балансов.

Синергетический баланс формируется на основе ведомости синергетических проводок. После отражения в балансе условной реализации формируется производный синергетический баланс. Разница между стоимостью предприятия, отраженной в производном синергетическом балансе и текущем балансе, составит синергетический эффект.

Как правило, бенчмаркинг производится ради получения положительного синергетического эффекта и укрепления конкурентного положения организации. Разработанная учетная модель синергетического эффекта создает возможность проведения сравнительного анализа направлений бенчмаркинга, используя для этой цели систему учетных механизмов: бухгалтерский баланс, ведомость синергетических проводок, синергетический и синергетический производный балансовые отчеты.

#### Библиографический список

1. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление. 7-е изд. / Пер. с англ. под ред. С. Г. Божук. – СПб.: Питер, 2007.

- 2.Аксенова Е.А. Организация финансового и управленческого учета в дорожном строительстве. Ростов н/Д: РГСУ, 2004. 209 с.
- 3.Ансофф И. Синергизм и деловые способности компании // Кемпбелл Э., Лачс К.С. Стратегический синергизм, 2-е изд. СПБ.: Питер, 2004. 416 с.
- 4. Баззел Р., Гейл Б. Интегрированные стратегии для бизнес-кластеров // Кэмпбелл Э., Лачс К. Стратегический синергизм, 2-е изд. СПб.: Питер, 2004. 416 с
- 5.Богатая И.Н. Стратегический учет собственности. Ростов н/Д: Феникс, 2002
- 6.Бондарь Д.В. Финансовый, налоговый и управленческий учет инвестиционной деятельности: Монография / РГЭУ «РИНХ». Ростов н/Д, 2004. 172 с.
- 7.Гуияр Ф., Келли Дж. Преобразование организации. пер. с англ. М.: Дело, 2000, 376 с
- 8. Данилов И.П., Данилова Т.В. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. 72 с
- 9. Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг: Учебное пособие Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007.
- 10. Кузнецова Е.В. Совершенствование бухгалтерского учета в коммерческих организациях водного транспорта. Мо-

- нография. Ростов-н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2004. 171 с.
- 11. Кузнецова Л.Н. Оптимизация стратегии бенчмаркинга в бухгалтерском учете// Учет и статистика  $N_2$  4 (20), 2010, с. 33-40.
- 12. Курсеев Д.В. Теория и методология процессов учета собственности. Диссертация ... док. экон. наук. Орел, 2008
- 13. Лесняк В.В. Организация стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и практика. Монография. Ростов-н/Д: РГСУ, 2005. 195 с.
- 14. Муругов Е.И. Учетно-аналитическое обеспечение управленческого и стратегического учета собственности предприятия: Монография. Ростов н/Д: РГСУ, 2004. 126 с.
- 15. Ригби Д. Рейтинг инструментов менеджмента // Деловое совершенство №11, 2006, с. 20-21
- 16.Сидорина Т.В. Теория и практика использования производных балансовых отчетов в страховой деятельности. Ростов-н/Д: РГСУ, 2003. 189 с.
- 17.Management Tools and Trends 2009, www.bain.com.
- 18. The Best Approaches for Benchmarking and its Application to Quality. 44 European Quality Congress Proceedings, 2000, vol. S, p. 304 (304-312).
- 19. Vaziri H.K. Using competitive benchmarking to set goals. Quality Progress, 1992, October, p. 81-85

#### Шароватова Е.А.

#### ПРИЧИННО - СЛЕДСТВЕННАЯ СВЯЗЬ В ЭВОЛЮЦИИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Изменения, которые наблюдаются в последние десятилетия в России, дали объемный эмпирический материал для совершенствования знаний в области отечественной экономики, основанный на оптимальном соотношении ожи-

даемого и непредсказуемого в результате принимаемых решений. «Именно направленные на лучшие либеральные цели реформы дали наиболее противоречивые результаты, что превратило теоретический парадокс в совершенно ре-

альную проблему. Отмена планирования привела не к увеличению производства, а к его резкому сокращению; уничтожение системы всеобъемлющего контроля над населением вместо становления свободных граждан обусловило рост преступного и девиантного поведения, а отказ от монополии на внешнюю торговлю обернулся стихийным вывозом капитала и природных ресурсов» (с.3).

На становление управленческого учета в отечественной практике повлияла экономическая и политическая эволюция некоторых развитых стран. Положительная динамика в развитии воспроизводственной деятельности стала первопричиной эволюции управленческого учета, хотя в девятнадцатом веке никто не предполагал назвать управленческим учетом производственный учет или иные калькуляционные приемы в отношении расчета себестоимости. Если исходить из известного факта, что себестоимость, прибыль, прямые и накладные расходы, а также иные составляющие являются приемами управленческого учета, то можно утверждать, что управленческая бухгалтерия появилась с первыми фабриками и мануфактурами. Необходимость в учете затрат, проблемы распределения накладных расходов, расчет стандартных затрат - это уже и есть учет для целей управления, названный в профессиональной литературе управленческим. Именно человеческий фактор в поиске приемов контроля издержек интересного ему предприятия привел к новому повороту бухгалтерской науки как в теории, так и в практике.

Если систематизировать этапы эволюции управленческого учета, то можно проследить развитие концепции учета в сфере управления на основе взаимосвязи причин для его развития и, как следствие, позиционирования новых приемов учета в сфере управления. Смена причин и следствий в развитии

управленческого учета обусловлены деловой активностью в истории развития воспроизводственных отношений в экономике. Чем ранее наступает развитие коммерческой деятельности на фоне правовых отношений по поводу этой деятельности с государством, тем быстрее развивается и совершеннее становится инструментарий учета в сфере управления.

Причинно-следственное влияние на развитие управленческого учета разделено на пять этапов, каждый из которых привносил новые знания и опыт, базирующиеся на смене производственных отношений и управленческих технологий: до 1965г.; с 1965г. до 1974г.; с 1974г. до 1992г.; с 1992г. до 2000г.; с 2000г. по настоящее время.

Первый этап (до 1965г.) характерен развитием различных вариаций производственного учета, что в большей степени отражалось на развитии теории и практики бухгалтерского учета в целом. Калькуляционная концепция на первом этапе уже имела выраженную эволюцию в части развития своих приемов и на фоне становления новых форм бухгалтерского учета в целом. Сам период производственных отношений не мог не отразиться на теории и практике учета, что, по сути своей, вытекает из разнообразия форм собственности.

После революционных событий 1917г. для страны и экономической структуры общества учет, основанный на частной собственности, деградировал, уступив место поискам социалистической формы учета. Помимо бухгалтерского учета, стал адаптироваться новый вид производственного учета — оперативный.

В силу исторических событий период до 1965г. ознаменовался установкой на децентрализацию системы учета, характерной особенностью которого был замкнутый цикл учетных операций, включая расчет результативно-

сти каждого хозяйствующего объекта, а степень детализации учета зависела от вышестоящей организации. Однако на этом этапе стали очевидными ряд причин, тормозивших развитие производственного учета, результаты которого можно было бы использовать для совершенствования воспроизводственных отношений.

В рамках производственного учета на фоне снижения значимости достоверного калькулирования и разобщенности счетных работ стал доминировать и получил развитие оперативный учет затрат. В результате этого снизилась степень достоверности оценки вклада каждого участника, а калькуляционный учет в большей степени стал тяготеть к условности при расчете себестоимости.

Явной была трудоемкость аналитического учета затрат по калькулируемым объектам, что объяснялось систематическим сопоставлением данных внесистемного производственного учета в разрезе калькулируемых объектов с данными синтетического учета. Большая часть расходов при исчислении себестоимости распределялась косвенным путем. Это было очевидной причиной ее искажения, в результате чего калькуляционная методика еще более отдалялась от учета затрат. Калькуляция выделилась из бухгалтерского учета и в то же время отделилась от него.

Результативные показатели производственных объектов, подотчетных одному звену управления, суммировались на внесистемной основе. В условиях расширения промышленного производства это сопровождалось увеличением трудоемкости учета в целом.

Производственный учет не отражал специфики производства в зависимости от технологических особенностей предприятий. Это в целом снижало значимость результатов производственного учета для целей объективного технологического калькулирования.

Однако, несмотря на указанные причины разобщенности калькуляционного механизма с учетным процессом, налицо были положительные элементы в развитии управленческой технологии. Именно в комплексе с ними вышеуказанные причины привели в дальнейшем к соответствующим следствиям в развитии управленческого учета. Так, в силу снижения значимости достоверного калькулирования получил развитие оперативный учет затрат.

Эволюция концепции калькулирования стала знаменательной для развития в дальнейшем инструментария производственного учета до его более совершенной формы в сфере управления, что позволило систематизировать ряд позитивных следствий на втором этапе такого развития (с 1965г. по 1974г.). Расширение самостоятельности предприятий в распределении прибыли способствовало появлению первичных объектов внесистемного производственного учета: бригад, работающих в условиях подряда. Они стали первыми объектами производственного учета, которые сегодня в управленческом учете называются центрами затрат — по фактору соотнесения с местом первичного возникновения этих издержек.

Переход к формированию в производственном учете финансовых результатов на основе показателя «Реализованная продукция» по моменту оплаты изменил отношение к моменту признания продукции потребителями и усилил хозрасчетную концепцию реформы. Воспроизводственный цикл в учете был представлен соотношением «затраты - продукция - выручка - доход — прибыль», что предопределило, в первую очередь, интерес к категориям «затраты» и «прибыль» с целью их постоянного сопоставления и анализа. Именно учетная инфраструктура производственной бухгалтерии в этот период получила свою значимость как поставщика учетно-управленческой информации и осталась основой хозяйственного расчета по сей день.

Более эволюционный третий этап формирования производственного учета в сфере управления приходится на период с1974г. по 1992г. В связи с необходимостью расчета индивидуального участия внутренних подразделений в прибыли предприятия развился аналитический учет затрат и результатов. На системной основе введен аналитический учет издержек по местам возникновения затрат (подразделения, бригады). Такое развитие учета позволило выделить места возникновения затрат и установить ответственных за расходование средств. Реакция была однозначной: усилился контроль за издержками в местах первичного их потребления, а также контроль за формированием себестоимости в целом. Степень детализации затрат по таким объектам учета определялась структурой предприятия и зависела от характера технологии структуры управления. В качестве центров затрат выступали бригады, участки, цеха, группы оборудования.

Расширился аналитический учет продукции в ходе ее изготовления. Введены калькулируемые объекты учета в виде бригадокомплектов. Необходимость получения дискретной информации в разрезе объектов, которые объединяют взаимосвязанные технологические операции, привела к массовому распространению различного рода калькулируемых единиц: сборочных узлов, агрегатов, технологических процессов.

В производственном учете стали использоваться методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: подетальный, нормативный, позаказный, попередельный. Реализация этих методов проявилась в вынужденной нагрузке для производственной бухгалтерии в виде дополнительных аналитических отчетов к данным синтетического учета. Такой подход к орга-

низации производственного учета сделал процесс калькулирования объективным приемом формирования информации в отношении носителей затрат в рамках управленческого учета.

Сводный учет затрат организован в разрезе нескольких уровней: по отдельным производственным единицам, внутри их по отдельным подразделениям, по объединению в целом. Рационализация учета в виде многоуровневой детализации затрат по статусу управления стала началом интегрированного подхода к учету в разрезе центров и мест возникновения затрат.

Третий этап причинноследственных факторов развития управленческого учета ознаменовался курсом на коренную перестройку управления экономикой и переходом от административных методов управления к экономическим на всех его уровнях. Это означало, что действующая до этого система хозрасчета, как любая саморазвивающаяся система, приобретает иные, более совершенные свойства, соответствующие новым производственным отношениям. В этой связи актуален вопрос о совместимости хозрасчета и рынка, которые являются неотъемлемой частью товарного производства.

Традиционную советскую систему бухгалтерского учета сменила более гибкая система учета, которая продолжает развиваться, приближаясь к международным стандартам. Последствия совершенствования учета в сфере управления на четвертом этапе не заставили себя долго ждать.

Для целей управления на предприятиях более вольно стали детализировать статьи затрат, но не выходя за рамки статей указанного положения. Автоматизация учетных работ позволила агрегировать различного уровня статьи затрат в одну типовую статью. Это развило контроль и операционный анализ структуры себестоимости.

Усилилась информационная связь между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом на основе общности решаемых задач, единства исходной информации и общей методологической основы бухгалтерского учета в целом.

Возможность изучения международного опыта в отношении учетного ресурса пополнила багаж знаний экономистов и выделила управленческую категорию «управленческий учет», принципы которого выходили за рамки регламентного бухгалтерского учета.

Для целей управления в учетном пространстве были четко выделены и дана характеристика учетных объектов в системе управления (носители затрат, места возникновения затрат, центры ответственности).

Интеграция процессов управления издержками с процессами учета на функциональном и информационном уровне. Такая возможность появилась благодаря развитию автоматизированных систем управления и обеспечила взаимосвязь аналитического и синтетического производственного учета.

Позитивные последствия на четвертом этапе, разрешившие во многом проблемы третьего этапа, изменили отношение к калькуляции, как рыночной категории. Коммерческая калькуляция позволила формировать цены на продукцию в сфере обращения не только с точки зрения спроса, но и с точки зрения окупаемости. Это было особенно актуально на начальном этапе рыночных отношений. Калькуляцией стали манипулировать для поиска более рентабельных товаров и с целью исключения убыточных номенклатур. Это еще в большей степени проявило интерес к сущности управленческого учета, как локальной системе поиска перспективного бизнеса. Сложилась теория управленческого учета, в рамках которого (пусть даже на основе статистической информации) **у**величилась выборки

скорость обмена информацией между звеньями управления, ликвидировалось дублирование в процессе обработки учетных данных, развилась аналитичность при кодировке издержек производства в отношении управляемых объектов.

Однако резкие перемены экономической ситуации в России после событий 1998 года существенно изменили условия функционирования российских организаций. Это привело в действие экономическое мышление экономистов и менеджеров, которое сменилось его качественно-новым уровнем. На фоне конкуренции со стороны импорта обесцененный российский рубль принес отечественным предприятиям проблемы со сбытом своих товаров. Однако удорожание импорта привело в действие приемы «выживаемости» на отечественном рынке. Ситуация изменилась для тех предприятий, которые смогли перестроить свои экономические и производственные ресурсы на рыночные Стали востребованы всеотношения. сторонние знания в отношении управленческих наук. Причины, приведенные ниже, явились очередным «тормозом» развития управленческого учета в новых рыночных условиях.

Единый блок затратных счетов, предусмотренный планом счетов 1991г., не обеспечивал на системной основе оперативного формирования себестоимости производства в разрезе различных объектов управления.

Жесткая регламентация статей затрат в отраслевых положениях по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции продолжала сдерживать возможность свободной регламентации учетных приемов в сфере управления.

Единая методология исчисления финансового результата для целей финансовой отчетности и для целей налоговых расчетов вызывала сомнение в возможности выделения в рамках АСУ

самостоятельного блока управленческого учета через дополнительные счета синтетического и аналитического учета.

Централизация учета производственных затрат. Оперативный учет и контроль возложены на диспетчеров, нормировщиков и других специалистов цехов, которые не воздействуют на процесс формирования производственных затрат в системном режиме.

Отсутствие модели организации управленческого учета во взаимосвязи с другими подсистемами управления и единство баз данных с возможностью доступа к ней заинтересованных в управлении менеджеров.

Таким образом, под влиянием модернизации отечественной экономики после кризиса 1998г. и появления определяющих условий развития современной экономики функциональная роль учетной инфраструктуры в сфере существенно возросла. управления Вольность применении учетноуправленческих приемов, с одной стороны, желание сделать коммерческой тайной результаты такой технологии, с другой стороны, привели к острой необходимости локализовать учетный механизм в сфере управления от учетного механизма для целей формирования фискальной отчетности. Желанным следствием такой необходимости на пятом этапе (с 2000г. по н.в.) развития управленческого учета стали перспективные приемы управленческой бухгалтерии, которые не исчерпали своих возможностей даже по сей день.

Окончательная локализация управленческого от финансового учета на основе параллельного ведения двух блоков затратных счетов. Этому способствовало введение нового плана счетов бухгалтерского учета 2000г. с двумя блоками затратных счетов. Блок затрат с 20-го по 29-й счет предложен для ведения расходов по статьям затрат в управленческом учете, с 30-го по 39 — й для учета издержек в разрезе элементов

затрат с целью формирования бухгалтерской отчетности.

В связи с локализацией управленческого учета на системной основе повысился интерес к объективному калькулированию. Потенциал маржинального дохода стал использоваться для решения таких задач, как выявление более рентабельных товаров, использование механизма скидок к цене, определение оптимальной цены с точки зрения окупаемости продукта и др.

Под воздействием глобального финансового кризиса предприятия были вынуждены одновременно перестраивать все ключевые подсистемы — производственную, технологическую, финансово-экономическую, управленческую и др. В рамках этого существенным фактором для развития учета в сфере управления стало создание еще в 1999г. экспертно-консультатционного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития и торговли РФ.

Однако в рамках того же пятого этапа можно систематизировать очередные причины, сдерживающие эволюционирование управленческого учета в настоящее время и предполагающие появление нового этапу его развития.

Во-первых, в управленческом учете не получил массового применения системный учет издержек в разрезе центров ответственности в силу смешанного подхода к сущности учетно-управленческой категории «центр ответственности». Тем более, отсутствует калькуляционная составляющая в характеристике центра ответственности. Это обедняет практику применения учета в сфере управления и не дает в полной мере оценить результативность работы функциональных уровней управления

Во-вторых, реализация принципов управленческого учета возлагается на интегрированный (а не на автономный) вариант взаимосвязи финансового и управленческого учета. При наличии больших разрешительных способностей программных продуктов необходим отказ от интегрированного варианта и переход на автономное информационное поле управленческой бухгалтерии, которое связано с финансовым учетом лишь единой базой первичных документов.

В-третьих, управленческий учет эволюционировал в отношении текущих издержек организации и не адаптирован в отношении капитализируемых активов. С точки зрения существенности расходов, денежная масса, расходуемая на капитализацию активов, должна быть объектом управленческого учета и располагать набором объективных процедур контроля.

В-четвертых, приемы управленческого учета распространяются на издержки в пределах полной себестоимости и не охватывают расходов за ее пределами. С каждым годом увеличивается объем затрат за счет прибыли предприятия, объем налоговых платежей, которые по экономическому содержанию не являются себестоимостными и на них в отечественной науке и практике не распространяются соответствующие знания.

В-пятых, в информационном поле управленческого учета в качестве объекта управления отсутствуют амортизационные отчисления. Данный источник не является объектом внимания учетно-управленческой науки после того момента, как они в виде износа попали в состав текущих расходов или расходов периода. После признания в учете их в качестве текущих расходов к ним потерян интерес, несмотря на то что следом они признаются источником финансирования различных инвестиционных программ и также должны стать объектом управленческого учета.

В-шестых, в настоящее время не актуализирована мотивационная сущность управленческого учета, что не позволяет в полной мере использовать эволюционный потенциал учета в сфере управления.

Таким образом, анализ взаимосвязи причин и следствий, влияющих на динамику развития учета в сфере управления, позволил смоделировать движущую силу развития управленческого учета.

### Библиографический список

1.«Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998-2000годы». Постановление Правительства РФ №832 от 24.07.98г.

2.А. Олейник, Р. Нуреев, В. Андрефф и др. Институциональная экономика. М.: «ИНФРА-М», 2005, с.702.

3.В.Ф. Палий. Основы калькулирования. М.: «Финансы и статистика», 1987, с.288.

4.Пыткин А.П., Нечеухина Н.С.. Методологические основы совершенствования учета в системе контроллинга промышленного предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2010. №3 (168), с.11.

Багдасарян Д.Г.

# МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ПРОЦЕССА ВЫПУСКА И ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Организация аудиторского контроля (внешнего, внутреннего) обеспечивает стабильность и экономическое развитие государства. В условиях нали-

чия в России самых разнообразных форм собственности, создания системы внешнего и внутреннего аудиторского контроля, развития аудита эффективно-

сти, внедрения международных стандартов и интернациональных систем учета, контроля и аудита одной из главных задач является внедрение механизма эффективного аудиторского контроля за использованием ресурсов на всех циклах хозяйственных операций: приобретении и заготовлении, производстве, выпуске и продаже готовой продукции, оплате продукции.

Внутренний аудит предполагает исследование принятых методик и операций организации внутренним аудитором для подтверждения их соответствия политике и стратегии организации, оценке эффективности использования производственных ресурсов, для чего в настоящее время используются в основном три методики:

- сплошная проверка и контроль всей первичной документации и учетных регистров, являющиеся весьма трудоемким процессом;
- выборочные проверки, требующие высокой квалификации контрольно-аудиторского аппарата;
- использование инструментария контрольного и аудиторского инжиниринга в виде контрольных и аудиторских нулевых балансов, позволяющих определять чистые активы и чистые пассивы на начало и конец проверяемого периода, фиксировать изменение собственности, определять основные факторы этого изменения по данным Главной книги и учетных регистров и виновных лиц по данным первичных документов.

Теоретические и практические аспекты внутреннего аудита исследовались многими авторами: Р.А. Алборовым, В.Д. Андреевым, А.М. Богомоловым, М.В. Васильевой, А.И. Веренковым, Ю.Н. Воропаевым, И.П. Драченой, В.А. Ерофеевой, Ю.А. Камфер, О.Ю. Кашановой, О.М. Коробейниковой, А.В. Краевым, О.А. Краевой, Л.И. Куликовой, Г.В. Максимовой, М.В. Мельник, Х.Ш. Муллахметовым, М.Ф. Овсийчук,

С.А. Принцевой, А.М. Резяповой, Н.М. Сандуленко, Н.Ю. Слатецкой, А.М. Сониным, Л.В. Сотниковой, О.А. Степановой, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др.

Большинство авторов определяют внутренний аудит как систему внутреннего контроля деятельности организации в интересах его руководства, основанную на системном процессе объективного сбора, анализа и оценки информации о действиях и событиях по выявлению ее соответствия установленным критериям, позволяющую оценить эффективность.

В соответствии с Правилом (стандартом) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523, внутренний аудит - контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

В.Д. Андреев отмечает, что масштаб и задачи внутреннего аудита зависят от величины и структуры предприятия и требований его руководства. Обычно внимание внутреннего аудитора сосредоточено на анализе системы учета и сопутствующих видов контроля, изучении финансовой и операционной информации для руководства предприятия, исследовании экономичности и эффективности операций [1, с. 221], оценке эффективности использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции.

Институт внутренних аудиторов США (Institut of Internal Auditors) разработал следующее определение: внутренний аудит — это независимая деятельность в организации (на предприятии) по проверке и оценке ее работы в ее же интересах. Цель внутреннего аудита — помочь членам организации эффективно выполнять свои функции.

Внутренние аудиторы представляют своей организации (предприятию) данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, являющуюся результатом проверок [3, с. 40].

В соответствии с международными стандартами аудита объем, цели и задачи внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размеров и структуры хозяйствующего субъекта, требований руководства и менеджмента, осуществляемых видов деятельности, специфики технологии производства.

Основные этапы внутренней аудиторской проверки определяют технологический процесс аудирования и включают ряд этапов.

Отчеты и рабочие документы внутреннего аудита, в отличие от отчетов внешнего аудита, не стандартизированы, так как внутренний аудит направлен на сообщение сведений о результатах проверки различных объектов контроля по разным направлениям для различных целей.

Однако главное требование к таким отчетам – передавать информацию ясно и понятно [2, с. 477].

При разработке методики внутреннего аудита выпуска и продажи готовой продукции автором учитывались следующие положения.

Во-первых, необходимо учитывать требования Правила (стандарта) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523, определяемые объем и цели внутреннего аудита, взаимоотношения между внутренним и внешним аудитором, понимание и предварительную оценку внутреннего аудита, сроки взаимодействия и координации, оценку эффективности внутреннего аудита.

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят

от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства.

Во-вторых, внутренний аудит процесса выпуска и продажи готовой продукции проводится на основании принятой учетной политики, первичной документации, учетных регистров, Главной книги, отчетности, с обязательным проведением анализа.

В качестве расчетных аналитических показателей могут быть использованы:

- величина чистых активов;
- величина чистых оборотных активов (собственных оборотных средств);
- коэффициенты оборачиваемости оборотных активов, материальных оборотных средств (запасов), готовой продукции, дебиторской задолженности;
- оборачиваемость оборотных активов, материальных оборотных средств (запасов), готовой продукции, дебиторской задолженности за период в днях;
- коэффициенты рентабельности оборотных активов, готовой продукции, продаж, расходов по обычным видам деятельности по прибыли от продаж и др.

В-третьих, при проведении внутреннего аудита необходимо убедиться в соблюдении правил составления и оформления первичной документации и записей в учетных регистрах, соблюдении методологии учета и оценки затрат, себестоимости произведенной, отгруженной и проданной продукции, остатков производственных ресурсов, валовой себестоимости продаж, выручки и финансового результата от продаж.

В-четвертых, методология внутреннего аудита построена на использовании различных методов контроля:

- традиционных методов контроля:
- контроля на базе системы отклонений от нормативов (инвентарный

контроль, сверка расчетов, использование центров ответственности, использование учетно-контрольных точек аудирования и др.);

- контроля на базе применения процессных методов (контроль первичной документации по формальным признакам и по существу, контроль учетных записей, арифметический контроль сумм в процессах заготовления, производства, выпуска продажи готовой продукции);
- инжиниринговых методов контрольного и аудиторского инжиниринга. Проверка начинается с составления нулевого производного баланса на начало и конец проверяемого периода, определения изменения чистого капитала и проведения контроля Главной книги в целях определения основных факторов, вызвавших эти изменения. По обнаруженным расхождениям приступают к анализу и контролю учетных регистров и первичной документации.

В-пятых, исследованные автором оптики аудиторского контроля отличаются рядом контрольных функций, обеспечивающих эффективный контроль процесса выпуска и продажи готовой продукции:

- производственная оптика ориентирована на усиление контроля по всей цепочке заготовления, производства, выпуска и продажи готовой продукции; характеризуется трехкратным определением себестоимости продукции и системой учетно-контрольных точек аудирования: себестоимостью произведенной, отгруженной и проданной продукции;
- финансовая оптика характеризуется валовым определением себестоимости продаж с корректировкой на изменение всех видов производственных ресурсов за проверяемый период.

В-шестых, экономическая направленность внутреннего аудита связана с максимизацией прибыли в разре-

зе соответствующих оптик контроля и аудита с направленностью от аналитического к синтетическому состоянию (традиционные методы аудиторского контроля), сохранением и динамикой собственности от синтетических к аналитическим показателям (инжиниринговые методы аудиторского контроля).

С учетом указанных положений в качестве сегментов методики внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции выделены учетно-контрольные точки аудирования, по которым обеспечивается проведение промежуточного и итогового контроля:

- остатки производственных ресурсов;
- себестоимость произведенной продукции;
- себестоимость отгруженной продукции;
- себестоимость проданной продукции;
  - валовая себестоимость:
  - выручка от продажи продукции;
- финансовый результат от продажи продукции.

Первый блок методики проведения внутреннего аудита выпуска и продажи готовой продукции включает следующие разделы и раскрывает технологический процесс внутреннего аудирования:

- 1. План внутренней аудиторской проверки.
- 2. Программа внутренней аудиторской проверки.
- 3. Порядок проведения внутренней аудиторской проверки.
- 4. Подготовка и оформление результатов аудита.
- 5. Порядок последующего контроля.

Второй блок формирует методологическую основу программы внутреннего аудита, определяющую этапы, содержание и источники информации внутренней аудиторской проверки:

1. Методы учета запасов.

- 2. Методы оценки запасов.
- 3.Способ оценки запасов в отчетности.
- 4.Порядок проведения инвентаризации запасов.
  - 5.Способ учета затрат.
- 6.Механизм (этапы) исчисления себестоимости готовой продукции.
  - 7. Условия признания продаж.
  - 8. Момент признания продаж.
  - 9. Критерий признания дохода.
  - 10. Момент признания дохода.
  - 11. Момент признания расхода.
  - 12. Периодичность аудита.

Третий блок методики внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции определяет объект аудита:

- учетную политику;
- хозяйственные операции и первичные документы;
- график документооборота по движению готовой продукции;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 20, 25, 26, 30-35, 39, 40, 43, 44, 45, 50, 51, 62, 90, 99;
  - книгу продаж;
  - Главную книгу;
- расчет фактической себестоимости произведенной, отгруженной, проданной продукции;
  - отчетность.

Четвертый блок ориентирует на использование следующих аудиторских процедур в целях получения аудиторских доказательств при проведении внутреннего аудита выпуска и продажи готовой продукции:

- изучения положений учетной политики;
  - инвентаризации;
- контроля хозяйственных операций и документов;
  - контроля учетных записей;
  - пересчета;
- арифметического контроля сумм;
  - подтверждения соответствия;

- аналитических процедур;
- проверки документации по формальным признакам;
- сверки данных первичных документов с регистрами синтетического и аналитического учета.

Использование аналитических процедур предполагает логический контроль качества информации, интуитивные методы диагностики, экспертную оценку показателей, контроль и анализ отклонений от нормативов (планов, прогнозов, ожидаемых закономерностей и взаимосвязей), оценку противоречивости отклонений и их отличия от предполагаемых величин и др.

Пятый блок методики определяет периодичность внутреннего аудита:

- ежемесячно;
- ежеквартально;
- выборочно регулярно;
- выборочно нерегулярно.

Шестой блок алгоритмизирует процесс расчета контролируемых показателей в виде формул, используемых для внутреннего контроля в разрезе учетно-контрольных точек аудирования. Сюда относятся:

- себестоимость готовой продукции:
- затраты на производство в разрезе элементов или статей затрат, предусмотренных учетной политикой;
- контроль изменения производственных ресурсов за период для определения себестоимости продукции путем корректировки затрат на изменение остатков ресурсов;
- себестоимость произведенной продукции:

 $\Gamma \Gamma \Pi_{\Pi poизведенной} = \Pi \Pi_{Ha\ Haчало} + 3\Pi - \Pi \Pi_{Ha\ Kohell},$ 

где  $3\Pi$  — затраты на производство;

 $H\Pi$  — остатки незавершенного производства;

• себестоимость отгруженной продукции:

 $\Gamma \Gamma \Gamma_{
m OTTPУЖЕННОЙ} = \Gamma \Gamma \Gamma_{
m Ha}$  начало +  $\Gamma \Gamma \Gamma_{
m Произведенной} - \Gamma \Gamma_{
m Ha}$  конец,

где  $\Gamma\Pi$  – остатки готовой продукции на складе;

• себестоимость проданной продукции:

 $\Gamma \Gamma \Gamma_{\Pi D O Z A H O ar{U}} = \Gamma \Gamma \Gamma_{O T \Gamma D Y W E H H A S}$  на начало +  $\Gamma \Gamma \Gamma_{O T \Gamma D Y W E H H A S}$  на конец,

где  $\Gamma\Pi$  – остатки отгруженной продукции;

• валовая себестоимость:

 $C\Gamma\Pi_{\text{валовая}} = \Gamma\Pi_{\text{на начало}} + H\Pi_{\text{на нача-}}$   $_{\text{ло}} + 3\Pi - \Gamma\Pi_{\text{на конец}} - H\Pi_{\text{на конец}}$ 

или СГП  $_{\rm валовая}=\Pi P_{\rm на\ начало}+3\Pi-\Pi P_{\rm на\ конец},$ 

где  $\Pi P$  – остатки всех производственных ресурсов;

финансовый результат от продаж:

 $\Phi P = B\Pi - C\Gamma\Pi_{\text{проданной}},$ 

ΦP = BΠ - CΓΠ<sub>валовая</sub>,

 $\Phi P = \Pi P_{\text{Ha Hayano}} + B\Pi - 3\Pi - \Pi P_{\text{Ha}}$ 

конец,

где  $B\Pi$  – выручка от продажи продукции.

Седьмой блок методики формирует результат аудита — ошибки, искажения и отклонения в разрезе используемых учетно-контрольных точек аудирования за контролируемый период, отражаемые в отчете внутреннего аудитора.

При этом принимается во внимание структура и содержание отчета внутреннего аудита, формируемого и передаваемого руководству организации в целях принятия управленческих решений.

Отчет службы внутреннего аудита может также оформляться в виде служебной записки руководству с формулировкой заключений и предложений по принятию необходимых мер и процедур последующего контроля.

Восьмой блок ориентирует на принимаемые оперативные, тактические и стратегические решения по результатам аудита:

- усиление, изменение системы контроля, надежность и эффективность системы внутреннего контроля;
- необходимость проведения внешнего финансового аудита, управленческого аудита эффективности.

Внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров. Используя информацию внутреннего аудита, руководство предприятия может оперативно и своевременно осуществлять необходимые изменения внутри предприятия [3, с. 42].

Методика внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции ориентирована на организацию промежуточного и итогового аудиторского контроля использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции в разрезе учетноконтрольных точек аудирования (остатки производственных ресурсов, себестоимость произведенной продукции, себестоимость отгруженной продукции, себестоимость проданной продукции, валовая себестоимость, выручка от продажи продукции, финансовый результат от продажи продукции), что обеспечивается использованием следующих блоков: технологического процесса внутаудирования; методологичереннего ской основы программы внутреннего аудита; объекта аудита; аудиторских процедур; периодичности внутреннего аудита; формул, для внутреннего контроля в разрезе учетно-контрольных точек аудирования; результата аудита; принимаемых решений.

### Библиографический список

- 1. Андреев В.Д. Практический аудит: справочное пособие. М.: Экономика, 1994. 366 с.
- 2. Робертсон Дж. Аудит. М.: КРМG Аудиторская фирма "Контракт", 1993. 496с.

3. Шеремет А.Д., Суйц В.Г. Аудит: учебник. - 5-е изд. допол. и пер. - М.:

#### Цепилова Е.С.

### ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИИ

До проведения российской налоговой реформы конца 1990-го г. бухгалтерский учет выполнял функции расчета налогов практически в полном объеме. Данное положение полностью предопределило развитие появившейся позднее системы налогового учёта.

С момента появления в российском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета и до наших дней эта специализированная учётная система прошла несколько этапов своего становления и развития.

Существует несколько мнений о количестве и продолжительности этапов в развитии налогового учета в России, что обусловливает актуальность исследования его эволюции.

Так, профессор Т.В. Бодрова выделяет 6 этапов в его становлении и развитии [2, с.50-63].

В целом согласившись с этим подходом, можно внести некоторые коррективы во временные границы и содержание самих этапов.

I этап - с 1 января 1992 г. по 3 декабря 1994 г.

С 1 января 1992 г., то есть уже с момента введения в действие новой налоговой системы России, стали появляться отдельные элементы налогового учета. Так, в ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» законодатель в числе налоговых обязательств налогоплательщика сразу же после его обязанности «своевременно и в полном размере уплачивать налоги» поставил обязанности:

- «вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансовохозяйственной деятельности, обеспечивая их сохранность не менее пяти лет;
- представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения;
- вносить исправления в бухгалтерскую отчетность в размере суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), выявленного проверками налоговых органов».

Помимо этого, в соответствии с частью 1 статьи 9 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» было установлено, что сумма налога определяется плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно.

Однако непосредственное возложение на систему бухгалтерского учета функций, связанных с исчислением налогов и сборов, изначально не соответствовало целям и задачам бухгалтерского учета как такового. Кроме того, в ряде случаев стала четко просматриваться тенденция разрастания противоречий между системой налогообложения и системой бухгалтерского (финансового) учета.

Традиционное представление о налогообложении как о разновидности «бухгалтерской» деятельности уже на тот период перестало отвечать фактическому положению вещей. Это вызвано тем, что совершенствование системы налогообложения неизбежно привело к усложнению расчета некоторых видов налогов, особенно тех, которые состав-

ляют основную часть доходных поступлений бюджета.

Согласно п. 5 ст. 2 Закона РФ № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», впервые было предусмотрено, что для предприятий, осуществляющих прямой обмен или реализацию продукции, работ, услуг по ценам, ниже себестоимости, под выручкой для целей налогообложения понимается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации аналогичной продукции. Таким образом, выручка стала определяться не по цене реализации, а по искусственной среднерыночной цене, независимо от того, была ли фактическая цена реализации выше или ниже фактической себестоимости. В результате возникло первое отличие между бухгалтерским (финансовым) и налоговым учетом [5, c.281.

Существующие принципы и методики бухгалтерского учета не были предназначены для фиксации вышеназванных показателей. Попытка отразить эти исключительно «налоговые» операции в бухгалтерском (финансовом) учете предприятия неизбежно приводит к искажению многих финансовых показателей (например, выручки от реализации продукции (работ, услуг)), что может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности предприятия.

Кроме того, уже в этот период для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и для целей налогообложения стали использоваться специализированные показатели.

Таким образом, первый этап развития налогового учета в России можно охарактеризовать как этап возникновения первых его методик и элементов системы.

II этап – с 3 декабря 1994 г. по 1 июля 1995 г.

Конфликт между бухгалтерским (финансовым) учетом и учетом для це-

лей налогообложения особенно обострился в 1994 г., когда предприниматели выступили против учета для целей налогообложения курсовых разниц, возникающих вследствие изменения курса рубля к иностранным валютам. В частности, до конца 1994 г. при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, согласно п.14 Положения о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) № 552 к налогооблагаемым доходам относились положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах.

Именно с этого периода спор между бухгалтерским и налоговым учетом был впервые разрешен в пользу последнего, поскольку для расчета балансовой прибыли курсовые разницы продолжали учитываться в общеустановленном порядке (согласно п.64 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 марта 1992 г. № 10), а для целей формирования налогооблагаемой прибыли они уже не имели никакого значения (согласно п.8 ст.2 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в редакции от 3 декабря 1994 г.).

Значительным и показательным результатом начала второго этапа развития налогового учета необходимо отметить также и то, что именно с этого периода стали не совпадать показатели балансовой и налогооблагаемой прибыли в отчетности предприятия [3].

В тот же период была изменена и форма «Расчета налога от фактической прибыли» (письмо Госналогслужбы Российской Федерации от 11 января 1995 г. «Изменения и дополнения № 12 Инструкции от 6 марта 1992 г. № 4 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций»).

Данное изменение свидетельствует о том, что на этапе введения налогового учета в систему финансовых отношений государственные органы пытались каким-либо образом приспособить бухгалтерский учет для целей налогообложения путем расчетного уточнения бухгалтерских показателей в налоговой документации. Однако в дальнейшем от этого способа отказались в силу его трудоёмкости.

III этап - с 1 июля 1995 г. по 19 октября 1995 г.

Этот этап начался принятием Правительством Российской Федерации Постановления от 1 июля 1995 г. № 661 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». В соответствии с вышеуказанным Постановлением был установлен принцип, который кардинально изменил экономические условия хозяйственной деятельности предприятия в части порядка формирования производственной себестоимости и налогообприбыли. ложения Отныне все затраты организации, связанные с производством продукции (работ, услуг) в полном объеме формировали фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Однако для целей налогообложения произведенные предприятиями и организациями затраты корректировались с учетом четко утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Таким образом, с 1 июля 1995 г. государство фактически отказалось от несвойственной ему функции - контроль за тем, как на предприятии формируется фактическая себестоимость продукции, и сосредоточилось на своей главной роли в налоговых отношениях - максимально возможном взимании

суммы налога в рамках законодательно установленных условий. Если Положение о составе затрат в прежней редакции (до 1 июля 1995 г.) не делало различий между фактической себестоимостью и себестоимостью в целях налогообложения, так как эти величины совпадали, то в новой редакции эти понятия стали самостоятельными и получили конкретное экономическое содержание.

Согласно этим изменениям предприятия стали обязаны формировать два вида учета затрат на производство и реализацию продукции:

- учет фактических затрат на производство и реализацию продукции;
- учет затрат на производство и реализацию продукции для целей налогообложения.

На основании данных первого учета формировалась полная или фактическая себестоимость продукции на основании расходов, которые указаны в Положении о составе затрат.

Вторая себестоимость определялась как налоговая себестоимость. Отличие расходов для целей налогообложения состояло в том, что все фактические затраты предприятия корректировались с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Положительным фактором при разграничении себестоимости продукции являлось приведение в соответствие определения полной себестоимости. Пользователям финансовой отчетности важно и интересно знать не налоговую, а полную себестоимость, так как именно она дает характеристику всей расходной части, связанной с производством и реализацией продукции. Из нее можно узнать полную сумму и структуру всех расходов, которые непосредственно связаны с выпуском данной продукции. Появление полной себестоимости приводит результативные показатели деятельности предприятия к более реальным значениям [1, с. 48].

После 1 июля 1995 г. практически все ведущие экономисты и финансисты страны единодушно высказались о том, что наступило время учета для целей налогообложения.

IV этап — с 19 октября 1995 г. по 1 января 2002 г.

С 19 октября 1995 г. с приказом Министерства финансов Российской Федерации № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности организации за 1995 год» для целей налогообложения решающим фактором стал способ определения выручки от реализации.

Для целей ведения бухгалтерского (финансового) учета все предприятия были обязаны исчислять выручку по моменту перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю (по моменту отгрузки).

Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной Приказом Минфина РФ № 97 от 12 ноября 1996 г., также было определено, что финансовые результаты от реализации определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации. Применение данного принципа означает расчет выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки (выполнения) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов (п.5 Письма ГНС РФ № ВГ-6-13/616 от 30 августа 1996 г. «По отдельным вопросам учета и отчетности для целей налогообложения»).

В то же время для целей налогообложения продолжало существовать два метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) – либо по мере ее оплаты, либо по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов.

Налоговая отчетность в этот период составлялась на основе данных,

зафиксированных на счетах бухгалтерского учета путем специальных расчетов и корректировки показателей бухгалтерской отчетности.

V этап - с 1 января 2002 г. по 06 июня 2005 г.

Окончательное размежевание бухгалтерского (финансового) и налогового учета, а также выделение последнего в самостоятельную систему финансовых отношений произошло с 1 января 2002г.

Главой 25 НК РФ «Налог на организаций» законодатель прибыль ввел новый вид учета и отказался от идеи корректировки данных бухгалтерского учета в целях налогообложения. Связано это с тем, что процедура корректировки бухгалтерской прибыли и определения ее величины для целей налогообложения значительно усложнилась, так как правила бухгалтерского учета, установленные системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, уже существенно отличались от принципов группировки доходов и расходов, установленных налоговым законодательст-BOM.

Таким образом, с 1 января 2002г. полностью изменился порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль: до введения в действие этой главы показатели, необходимые для исчисления налога на прибыль, формировались на основании данных бухгалтерского учета и после определенных корректировок вносились непосредственно в налоговые декларации; согласно требованиям этой главы налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода должна определяться на основании данных налогового учета.

С 1 января 2002г. в НК РФ закрепилось официальное понятие «налоговый учет» как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в

соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ (ст.  $313~{\rm HK}~{\rm P\Phi}$ ).

Таким образом, сложилась ситуация, когда самой системы бухгалтерского учета стало просто недостаточно для выполнения задач налогообложения. Именно эта недостаточность, а в ряде случаев и противоречивость этих двух систем, заставила органы государственного управления все более широко и последовательно внедрять разнообразные формы и методы специального учета, отличного по своей методологии от учета бухгалтерского (финансового).

 $V\!I$  этап — с 06 июня 2005 г. по настоящее время

С принятием Федерального закона от 06 июня 2005г. № 58-ФЗ у налогоплательщиков появилась возможность самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, указанием услуг), гармонизируя его с перечнем, установленным для целей бухгалтерского (финансового) учета.

В дальнейшем Постановление №53 Пленума Высшего арбитражного суда от 12 октября 2006г. и последующее введение изменений в часть 1 НК РФ привели к изменению понимания понятия «налоговый учет». Данное попредусматривает становление тщательный подход к формированию модели налогового учета на предприятии, что требует создания эффективной системы управления налоговыми обязательствами. Налогоплательщики стали обязаны тщательно планировать предстоящие сделки и хозяйственные операции, заниматься налоговым анализом [1, с.54].

Схематично эволюция налогового учета в России представлена на рис. 1 (составлена автором на основе схемы Малявкиной Л.И. [4, с.36]).

Надо отметить, что не все авторы разделяют эту точку зрения. Так, профессор Р.Б. Шахбанов выделяет три этапа (периода) [6, с. 6].

Анализ расхождения бухгалтерского (финансового) и налогового учета в России с 1992г. по настоящее время показал, что данный процесс отражает общемировые тенденции развития бухгалтерского учета. Экономические преобразования в стране привели к усложнению хозяйственной деятельности предприятий, появлению новых объектов учета, что потребовало совершенствования методологии и разработки новых методик ведения учета.

В ходе реформирования учета и отчетности в России процесс формирования бухгалтерской информации все в большей степени соответствовал общепризнанным правилам и стандартам, что вошло в противоречие с национально ориентированной системой налогообложения, которая также в этот период переживала процесс становления и развития. В результате системная бухгалтерская информация перестала соответствовать требованиям налогового законодательства при исчислении налога на прибыль.

Выделение в 2002 г. налогового учета как отдельной от бухгалтерского учета учётной системы связано с требованием обязательности его ведения, установленным в главе 25 НК РФ. Эта глава концептуально изменила порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль и систему взаимоотношений бухгалтерского (финансового) и налогового учета. Основное отличие исчисления налоговой базы по правилам главы 25 НК РФ от ранее действовавшего порядка состоит в том, что законодательство не соотносит налоговый и финансовый результат деятельности налогоплательшика.

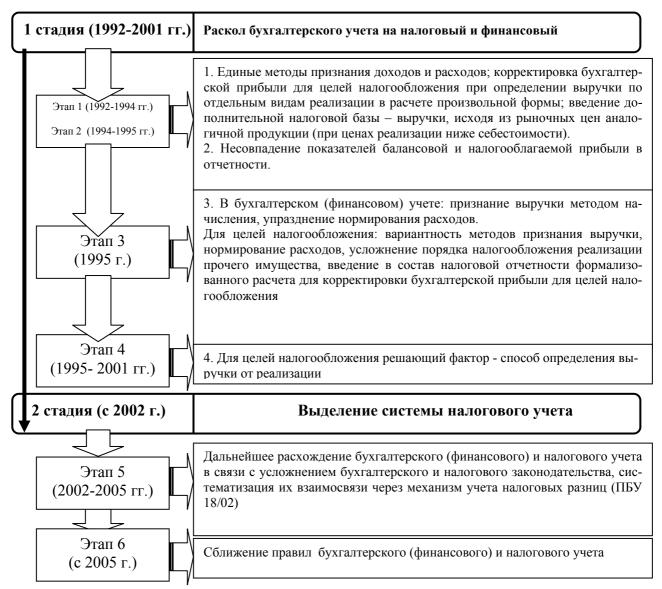


Рис. 1. Стадии и этапы эволюции налогового учёта в России

В дальнейшем многочисленные поправки в Налоговый кодекс РФ в большинстве своем усложняли и уточняли правила налогообложения и способствовали все большему обособлению налогового учета

Тенденция сближения правил бухгалтерского (финансового) и налогового учета наметилась в 2005 г. в связи с внесением соответствующих изменений в НК РФ законом 58-ФЗ (состав прямых расходов, оценка незавершенного производства и др.) и стандарты бухгалтерского учета (изменение классификации доходов и расходов, упразд-

нение суммовых разниц). В настоящее время взаимоувязка двух видов учета осуществляется через механизм учета налоговых разниц [4, с. 37].

Из анализа положений прежних и ныне действующих нормативных актов видно, что такой задачи, как правильное и точное исчисление налогов и сборов, в перечне главных задач бухгалтерского (финансового) учета нет и не было предусмотрено.

В связи с выделением налогового учёта в отдельный вид учёта и законодательным его признанием система бухгалтерского (финансового) учёта

утрачивает свою теоретикометодологическую, научную и профессиональную самостоятельность, что приводит к снижению её роли в информационном обеспечении принятия управленческих решений, но не отменяет необходимости его ведения.

Бухгалтерский (финансовый) и налоговый учёт не могут заменить или подменить друг друга, они должны сосуществовать вместе, а не один вместо другого.

### Библиографический список

- 1. Бодрова Т.В. Налоговый учёт и отчётность. М.: Дашков и К, 2010.
- 2.Бодрова Т.В. Теория и методология формирования системы управленческо-

- го учета для целей налогообложения. Дисс... доктора экономических наук. Орел, 2008.
- 3. Кожинов В. Я. Налоговый учет М.: Кнорус, 2004.
- 4.Малявкина Л.И. Методология интегрированного финансового и налогового учета, ориентированного на требования МСФО в инвестиционно-строительной деятельности // Автореферат дисс...доктора экономических наук. Орел, 2008.
- 5. Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность. Ростов-на-Дону, 2008.
- 6.Шахбанов Р.Б. Налоговый учет. Ростов-на-Дону: Феникс, 2009.

# РАЗДЕЛ 2.

# СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ

Фокина Е.В.

# ОЦЕНКА КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ХАРАКТЕРИСТИКА ЕЕ УРОВНЯ

В современных условиях чрезвычайно актуальными для всех стран мирового хозяйства становятся проблемы повышения конкурентоспособности как самих хозяйствующих субъектов, так и создаваемых ими объектов (товаров или услуг).

Оценка конкурентоспособности является исходным пунктом мер, направленных на повышение ее уровня.

Общепринятой методики оценки конкурентоспособности предприятия в настоящий момент в России нет, но и в зарубежной, и в отечественной литературе уже накоплен значительный опыт в данной области.

Как правило, модель оценки КСП характеризуется тетрадой вида

 $\langle J,\alpha,\beta,F\rangle$ ,

где J - набор частных оценочных показателей;  $\alpha$  – вес показателей;  $\beta$  – способ нормирования оценок показателей; F – способ их свертывания (агрегирования) [1].

Далее рассматривается подробнее каждый элемент данной тетрады применительно к модели оценки КСП, которую можно трактовать как оценку внутренней потенциальной конкуренто-

способности предприятия. Эта модель реализуется в рамках экспрессметодики определения стратегического положения предприятия [2].

Для формирования оценочных балльных значений  $a_{ii}$   $(i = \overline{1, m}, j = \overline{1, n})$ показателей Ј используется метод экспертных качественных оценок, которым затем присваиваются баллы (таблица 2). Информационной базой здесь являются заполненные в электронном виде опросные листы «Анализ внутренней среды» (образец такого листа приведен в таблице 1). Степень объективности заполнения анкет руководством и топменеджерами предприятия вызывает определенные опасения, поэтому после получения результата необходимо рассчитать степень согласованности экспертов – коэффициент конкордации.

Определение весовых коэффициентов к оценочным показателям  $\alpha$  осуществляется на основе метода прямого сравнения экспертами показателей по важности с использованием формализованной процедуры сбора и математической обработки информации.

Таблица 1. Анализ внутренней среды

			Проявления фактора на предприятии				
	Составляющие внутренней среды	фактора, в баллах от 10 до 1	очень	сильное	удовл.	слабое	очень сла- бое (от- сутст)
	<i>I. Организация</i>						
1.	Эффективность организационной структуры предприятия	8					
2.							

Таблица 2. Перевод качественных оценок экспертов в баллы

Качественная	Очень сильное	Сильное	Удовлетвори-	Слабое	Очень слабое
оценка			тельное		(отсутствует)
Количественная	5	4	2	2	1
оценка	3	4	3	2	1

Экспертам требуется в тех же опросных листах проставить балл важности показателя от 10 до 1 в порядке убывания их значимости. Затем рассчитывается вес каждого показателя в группе  $\lambda_j$  как отношение важности фактора  $b_j$  ( $j=\overline{1,p}$ ) к суммарному баллу группы, и веса групповых показателей  $\Lambda_k$  как среднее значение весовых коэффициентов показателей группы  $B_k$  ( $k=\overline{1,l}$ ).

Метод нормирования β основан на взвешивании частных оценочных показателей путем перемножения оценок показателей и их весовых коэффициентов по каждой группе.

Для свертки (агрегирования) частных оценочных показателей F применяется аддитивная модель

$$K = \sum_{k=1}^{l} A_k \times \Lambda_k , \qquad (1)$$

где  $A_k$  — оценочные групповые показатели - индикаторы конкуренто-способности предприятия;  $\Lambda_k$  — весовые коэффициенты, показывающие вклад отдельных групповых показателей при формировании аддитивного интегрального показателя.

Достоинством аддитивной модели свертки является ее простота реализации и достоверность значений интегрального показателя в случаях нулевых значений единичных оценочных показателей

Экономико-математическая модель оценки уровня конкурентоспособности предприятия, которая характеризует его внутренний потенциал, приведена на рисунке 1.

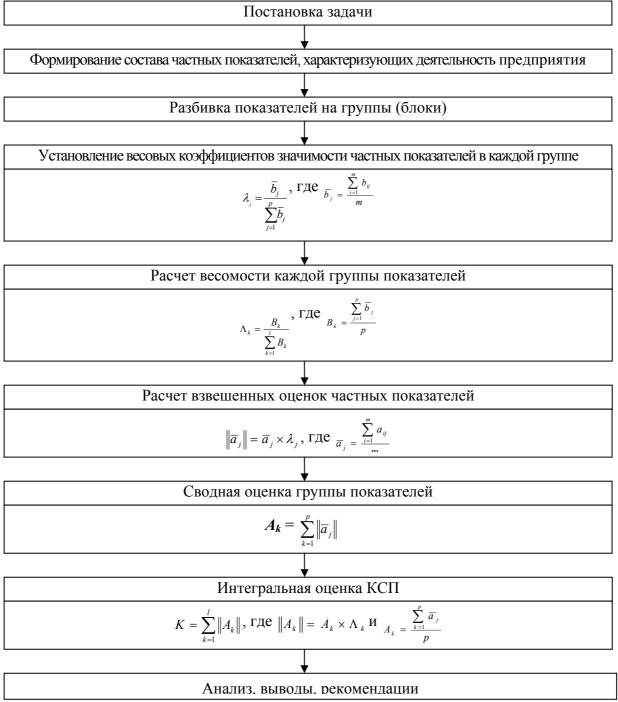
При получении оценки конкурентоспособности предприятия в приведенной модели не используются объективные показатели бухгалтерской отчетности, поэтому рекомендуется использовать данную методику в комплексе с другими, более объективными моделями получения оценки КСП.

Большинство показателей J, которые используются в процессе оценки конкурентоспособности предприятия, либо плохо поддаются количественному измерению, но вместе с тем оказываются хорошо понимаемыми на вербальном уровне в системе качественных оценок, либо представлены в различных единицах измерения, что также требует их перевода в систему качественных оценок. Таким образом, границы определения (степень проявления) показателей попадают в область так называемых «нечетких», или «размытых», множеств.

Размытое множество есть класс объектов, в котором может и не быть резкой границы между объектами, входящими и не входящими в этот класс [3]. Или математически: «Пусть X множество (конечное или бесконечное) и х – элемент из X.

Размытым множеством A на множестве X называется совокупность пар вида  $(x, \mu_A(x))$ , где  $x \in X$  и  $\mu_A(x)$  – функция от x, принимающая значения от x0 до x1 и называемая функцией принадлежности нечеткому множеству x3.

Значение функции  $\mu_A(x)$  для конкретного элемента x называется степенью (уровнем) принадлежности этого элемента нечеткому множеству A»[4].



Усл. обознач.: i – номер эксперта; j - номер фактора; m - количество экспертов; k - номер группы; p - количество факторов в группе; l - количество групп

Рис. 1. Экономико-математическая модель оценки уровня КСП

Ключевой проблемой при применении методов нечеткого математического программирования является построение функции принадлежности. Применительно к экономическим задачам построение функции принадлежности описано Недосекиным в работе [5].

Данный метод основан на построении трапециевидных функций. Принадлежность может быть описана и подругому, например, в виде таблицы принадлежности. В случае с трапециевидной функцией принадлежности имеют место следующие правила: верхнее основание трапеции - абсолютная

принадлежность носителя данному классу; все за границами нижнего основания трапеции - абсолютная непринадлежность носителя выбранному классу; наклонные ребра - снижение (рост) уверенности эксперта в классификации. Метод применяется для перевода качественных оценок (выраженных посредством вербальных утверждений - лингвистических переменных) в количественные оценки и наоборот.

В качестве носителя лингвистической переменной определяют отрезок вещественной оси [0,1].

Лингвистическую переменную «Уровень фактора» с терм-множеством значений «Очень низкий, Низкий, Средний, Высокий, Очень высокий», определенную на 01-носителе, систему

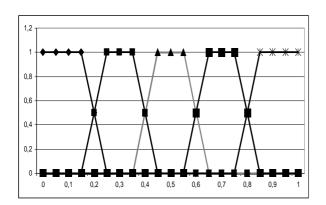


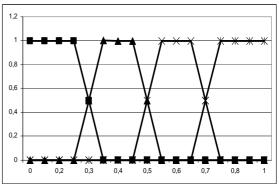
Рис. 2. Система трапециевидных функций принадлежности пятиуровневого классификатора

Количественное же значение агрегированного фактора определяется по формуле двойной свертки:

$$A = \sum_{i=1}^{n} p_i \sum \alpha_j \mu_{ij}(x_i), \qquad (2)$$

где  $\alpha_j$  - узловые точки стандартного классификатора,  $p_i$  - вес i-го фактора в свертке,  $\mu_{ij}(x_i)$  - значение функции принадлежности j-го качественного уровня относительно текущего значения i-го фактора. Далее показатель А может быть подвергнут распознаванию на основе стандартного нечеткого классификатора.

из пяти соответствующих функций принадлежности трапециевидного (рис. 2), в совокупности с набором узловых точек  $\alpha_i = (0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9)$ , которые являются абсциссами максимумов соответствующих функций принадлежности на 01-носителе, называют стандартным пятиуровневым нечетким 01-классификатором. Если существует набор из i = 1, ..., n отдельных факторов со своими текущими значениями  $x_i$ , и каждому фактору сопоставлен свой пятиуровневый классификатор, то можно перейти от набора отдельных факторов к единому агрегированному фактору А, значение которого распознать впоследствии с помощью стандартного классификатора.



**Рис.3.** Система трапециевидных функций принадлежности четырехуровневого классификатора

Уровней в классификаторе может быть произвольное число, и все определяется лишь удобством моделирования. Так как в современных условиях развития бизнеса в России редкая фирма может характеризоваться очень высоким уровнем конкурентоспособности, есть смысл рассчитать функции принадлежности, например, для четырехуровневого классификатора (формулы 3-6). Тогда лингвистическая переменная «Уровень показателя» будет характеризоваться терм-множеством значений

«Низкий, Удовлетворительный, Хороший, Высокий».

Функции принадлежности для четырехуровневого классификатора представлены на рис.3.

Применение приведенной в статье модели оценки внутреннего потенциала

предприятия, а также распознавание полученных результатов с использованием теории нечетких множеств, иллюстрируются на примере фирмы КМС, занимающейся производством металлопластиковых конструкций и их установкой в г. Ейске Краснодарского края.

$$\mu_{1}(x) = \begin{cases} 1, & 0 \leq x < 0.25 & (3) \\ 10(0.35 - x), & 0.25 \leq x < 0.35 \\ 0, & 0.35 \leq x \leq 1 & (4) \end{cases}$$

$$\mu_{2}(x) = \begin{cases} 0, & 0 \leq x < 0.25 \\ 10(x - 0.25), & 0.25 \leq x < 0.35 \\ 1, & 0.35 \leq x < 0.45 \\ 10(0.55 - x), & 0.45 \leq x < 0.55 \\ 0, & 0.55 \leq x \leq 1 \end{cases}$$

$$\mu_{3}(x) = \begin{cases} 0, & 0 \leq x < 0.45 \\ 10(x - 0.45), & 0.45 \leq x < 0.55 \\ 1, & 0.55 \leq x < 0.65 \\ 10(0.75 - x), & 0.65 \leq x < 0.75 \\ 0, & 0.75 \leq x \leq 1 \end{cases}$$

$$\mu_{4}(x) = \begin{cases} 0, & 0 \leq x < 0.65 \\ 10(x - 0.65), & 0.65 \leq x < 0.75 \\ 1, & 0.75 \leq x \leq 1 \end{cases}$$

Результаты расчеты уровня конкурентоспособности фирмы КМС представлены в таблице 3 (см. ниже).

Для перевода количественных показателей оценки факторов внутренней среды, полученных в результате опроса экспертов с применением экспрессметодики, в качественные показатели уровня конкурентоспособности предприятия используется теория нечетких множеств. Для распознавания уровня факторов применяется четырехуровневый классификатор. Конкурентоспособность предприятия (A) измеряется на основе следующих базовых факторов:

- организации  $a_1$ ;
- инноваций a<sub>4</sub>;
- производства a<sub>2</sub>;
- маркетинга a<sub>5</sub>;
- финансов а<sub>3</sub>;
- снабжения и сбыта  $a_6$ .

Всем перечисленным базовым факторам  $a_i$  можно присвоить 01-носитель.

Так как эти факторы измерялись на основе пятибалльной шкалы, совершается переход к 01-носителю на основе простого линейного преобразования (табл. 4). Количественная оценка интегрального показателя А проводится в рамках стандартной матричной схемы оценки (табл. 5.) (см. ниже).

Таблица 3. Оценка уровня внутренней конкурентоспособности фирмы КМС

Таблица 3. Оценка уровня внутренней конкурентоспособно		омы КЛ	<u>1C                                    </u>
	Сред-	_	_
	ний	Сред-	Взвешен
Составляющие внутренней среды	балл	RRH	ная оцен
	факто- ра	оцен- ка	ка факто ра (блока
	ра (блока)	Ka	ра (олока
І. Организация	8,00	3,52	0,6
Эффективность организационной структуры предприятия	7,67	3,33	0,4
Способность к гибкой адаптации в быстроменяющейся рыночной ситуации	9,00	4,00	0,6
Эффективность процессов найма, подготовки и продвижения всех рабочих	6,67	3,33	0,4
Уровень квалификации сотрудников	8,67	4,00	0,6
Заинтересованность сотрудников в развитии предприятия (мотивация)	9,33	4,00	0,6
Уровень удовлетворения работой	7,33	3,00	0,3
Наличие взаимодействия между отделами	7,33	3,00	0,3
Σ	56,00	- ,	3,57
<b>И. Производство</b>	7,14	3,33	0,5
Уровень рентабельности производства	8,67	4,00	0,5
Эффективность использования производственных мощностей	7,33	3,33	0,3
Качество оборудования (в зависимости от степени износа)	6,33	3,67	0,3
Производительность оборудования в сравнении с конкурентами	6,33	3,33	0,3
Фондоотдача производства	6,00	3,00	0,2
Автоматизация производственных процессов	6,33	2,67	0,2
Качество выпускаемого товара	9,00	3,67	0,4
Эффективность производственного контроля над продукцией с целью по-			
вышения качества и снижения цены	7,67	3,33	0,3
Наличие патентов и лицензий	5,00	2,67	0,1
Себестоимость продукции	7,00	3,67	0,3
Σ	69,67	,	3,39
III. Финансы	6,80	3,33	0,5
Минимизация издержек	6,00	3,00	0,5
Доступность капитала	5,67	3,00	0,5
Финансовая устойчивость предприятия	7,00	3,67	0,7
Уровень прибыльности (инвестиционная привлекательность)	7,67	3,67	0,8
Способность обеспечивать финансирование в требуемом объеме, в кратчайшие сроки и по приемлемой стоимости	7,67	3,33	0,7
	34,00		3,36
IV. Инновации	7,11	2,78	0,4
Наличие уникальных технологий, недоступных конкурентам	6,33	2,33	0,3
Квалификация и опыт работников лабораторий и ученых	8,00	2,33	0,4
Качество лабораторий и научного оборудования	7,33	2,67	0,4
Частота внедрения новых продуктов и услуг на предприятии	6,67	3,00	0,4
Сроки окупаемости средств, вложенных в разработку новинок	7,00	3,33	0,5
Способность к поиску и внедрению конкурентоспособных базовых техноло-	,		
гий	7,33	3,00	0,5
Σ	42,67		2,77
V. Маркетинг	8,20	3,63	0,6
Рыночная доля	8,00	3,67	0,3

Продолжение таблицы 3

1	тродолжс	in inc	олицы Э
Оценка качества товаров и услуг потребителями	8,67	4,00	0,42
Известность марки	7,67	3,67	0,34
Степень приверженности потребителей к данной марке	8,67	4,00	0,42
Разработка качественного имиджа и желаемой репутации	8,67	3,33	0,35
Полнота ассортимента	8,33	3,33	0,34
Уровень цен	8,67	4,33	0,46
Эффективность маркетинговых исследований для выявления потребительского сегмента и потребностей	8,00	3,33	0,33
Способность определять конъюнктуру рынка новой продукции и потенциальные угрозы среды	8,00	3,33	0,33
Новые методы в продвижении товаров и рекламе	7,33	3,33	0,30
Σ	82,00		3,64
VI. Снабжение и сбыт	8,00	3,43	0,61
Прочность материальной системы и системы управления запасами	8,67	3,67	0,40
Надежность каналов поставки сырья и материалов	8,67	4,00	0,43
Развитие альтернативных источников сырья для минимизирования зависимости от отдельного поставщика	7,33	2,67	0,24
Крепкие длительные отношения с надежными поставщиками	8,33	3,67	0,38
Эффективность применяемой модели сбыта	8,33	3,67	0,38
Ассортимент предлагаемых дополнительных услуг	7,00	2,67	0,23
Своевременность и эффективность перевозки конечных продуктов	8,00	3,67	0,37
Эффективность складского хранения конечной продукции	8,33	3,67	0,38
Соответствие гарантий и гарантийной политики	8,33	3,33	0,35
Способность представлять сменные детали и бюро ремонта	7,00	3,33	0,29
$\Sigma$	80,00		3,46
Итоговая оценка	3,35		
	/		1

**Таблица 4.** *Результаты опроса экспертов и переход к 01-носителю* 

		Важность	Bec	Оценка	Уровень фактора на
	Базовые факторы	фактора	фактора	фактора	01-носителе
$a_1$	Организация	8	0,177	3,57	0,71
$a_2$	Производство	7,14	0,158	3,39	0,68
$a_3$	Финансы	6,8	0,150	3,36	0,67
$a_4$	Инновации	7,11	0,157	2,77	0,55
$a_5$	Маркетинг	8,2	0,181	3,64	0,73
$a_6$	Снабжение и сбыт	8	0,177	3,46	0,69
	Σ	45,25	1		

Таблица 5. Матрица для оценки интегрального показателя А.

	<b>Гаолица 5</b> . Матрица оля оценки интегрального показателя А.							
	Факторы	Функц	Значимости факторов					
		Низкий	Удовле- твори- тельный	Хороший	Высокий			
		$\mu_1$	$\mu_2$	$\mu_3$	$\mu_4$			
$a_1$	Организация	0	0	0,5	0,5	0,177		
$a_2$	Производство	0	0	0,5	0,5	0,158		
$a_3$	Финансы	0	0	0,5	0,5	0,150		
$a_4$	Инновации	0	0	1	0	0,157		
$a_5$	Маркетинг	0	0	0,5	0,5	0,181		
$a_6$	Снабжение и сбыт	0	0	0,5	0,5	0,177		
	Узловые точки	0,2	0,4	0,6	0,8			

59

Расчет применительно к данной таблице дает:

A = (0,6\*0,5 + 0,8\*0,5)\*0,177 + (0,6\*0,5 + 0,8\*0,5)\*0,158 + (0,6\*0,5 + 0,8\*0,5)\*0,150 + 0,6\*0,157 + (0,6\*0,5 + 0,8\*0,5)\*0,181 + (0,6\*0,5 + 0,8\*0,5)\*0,177 = 0,68.

Если использовать для определения уровня конкурентоспособности фирмы четырехуровневый классификатор, то «Уровень показателя» на 70% распознается как хороший и на 30% - как высокий.

Несмотря на обилие формул, использование приведенной в статье модели не требует значительных затрат времени и сил - все расчеты максимально упрощены, для обработки результатов анализа экспертами факторов внутренней среды может использоваться табличный процессор MS Excel. Приведенные в таблице 3 факторы внутренней среды в полной мере охватывают инновационную, маркетинговую, производственно-техническую, организационную и кадровую составляющие. Но число факторов можно изменить, если это потребуется. Применение же теории нечетких множеств облегчает понимание уровня конкурентоспособности предприятия: позволяет

определить, насколько хороша или плоха полученная оценка.

### Библиографический список

1.Ковалев В.А. Модели комплексной оценки конкурентоспособности промышленных организаций (На примере промышленности г. Москвы): диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.13. Москва, 2006. – 196 с.

2.Фокина Е.В. Развитие методических основ стратегического позиционирования предприятия // Вестник РГЭУ (РИНХ), № 3 (32), 2010 Ростов-H/Д, с. 116-127.

3.Левнер Е.В., Птускин А.С., Фридман А.А. Размытые множества и их применение. – М.: ЦЭМИ РАН, 1998. – 108 с. 4.Моделирование механизмов функционирования экономики России на современном этапе / Сборник статей под ред. В.З.Беленький. Выпуск 2. – М.: ЦЭМИ РАН, 1998. – 234 с.

5.Недосекин А.О. Методологические основы моделирования финансовой деятельности с использованием нечет-ко-множественных описаний: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.13. Санкт-Петербург, 2003. - 302 с.

Воловик В. М.

# НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ЭКОЛОГИЧЕСКИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

После принятия в 2002-м году федерального закона «Об охране окружающей среды» и в дальнейшем новой редакции «Водного кодекса РФ» и закона «О недрах» были существенно расширены полномочия субъектов РФ в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов. В результате в круг задач, решаемых регионами, попал фактически весь комплекс проблем, связанных как с воздействием хозяйственной дея-

тельности на территории субъекта на все элементы окружающей среды, так и с эксплуатацией природных ресурсов.

В условиях формирования рыночных отношений положение промышленного производства все в большей степени зависит от того, насколько полно производственные процессы и продукция промышленных предприятий соответствуют определенному уровню экологической безопасности. Пренебрежение экологическими нормами и

требованиями в хозяйственной деятельности нередко сопровождается процессами, приводящими к значительным финансовым потерям, что способствует ослаблению позиций на рынке и созданию имиджа экологически неблагополучного производства.

Несмотря на то что в последние годы за рубежом уже накоплен существенный опыт по созданию механизма учета экологических факторов в процессе промышленно-экономического развития, в России данные разработки использовались недостаточно, особенно в части эколого-экономических показателей устойчивого развития. В то же время именно в этой сфере имеются реальные возможности для объединения экономических и экологических аспектов в соответствии с принципами устойчивого развития промышленности 1.

Повышение эффективности промышленного производства инновационных условиях развития проработки зависит различных вопросов промышленной политики, в том числе и на региональном уровне. Современные развития условия производства выдвигают особые условия к определению промышленной процессе становления политики В инновационной экономики. Региональная промышленная политика должна быть построена индивидуально зависимости OT тех ИЛИ факторов. Так, она должна учитывать тип региона, виды хозяйствующих субъектов, критерии выбора отраслей промышприоритетных ленного производства, степень государственного воздействия.

Обеспечение социальноэкономического развития российских регионов, с одной стороны, служит необходимым условием повышения уровня общественного благосостояния, с другой, является источником экологической опасности. В Экологической доктрине Российской Федерации признано, что дальнейшая деградация природных систем ведет к дестабилизации биосферы, утрате ее целостности и способности поддерживать качества окружающей среды, необходимые для жизни. Преодоление новых угроз экологической безопасности возможно только на основе формирования нового типа взаимоотношений человека и природы, исключающих возможность разрушения и деградации природной среды.

Для экологизации развития промышленности на региональном уровне необходимо выработать систему критериев оценки экологической безопасности. Такая система критериев оценки экологической безопасности промышленного производства должна охватывать все уровни его взаимодействия с окружающей средой – от локального до глобального. Однако в аспекте регионального анализа промышленного пропоказатели изводства экологической безопасности на глобальном (мировом) территориальном уровне могут не рассматриваться. Рассмотрение же низшего территориального уровня – локального - необходимо, так как часть его показателей должна служить исходными данными для анализа экологической безопасности промпроизводства на уровне региона<sup>2</sup>.

Для того чтобы система критериев могла найти практическое применение, она должна основываться на существующей нормативно-правовой и информационной базе. В ином случае иза недостатка, отсутствия или нерепре-

http://www.asms.ru/kompet/2008/prohockii.

2

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> См.: Региональное развитие: опыт России и Европейского с оюза / Рук. авт. колл. и отв. ред. А.Г. Гранберг. – М.: ЗАО Издательство «Экономика», 2000.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Савон Д. Экологизация производственной сферы как основа инновационного устойчивого развития региона// Научно-культурологический журнал № 15 (213) 01.10.2010//

зентативности исходной информации практические расчеты предложенных показателей будут чрезвычайно затруднены или не возможны.

Система критериев оценки экологической безопасности промышленного производства локального уровня ориентирована на оценку экологической опасности отдельных промышленных объектов. Под промышленным объектом понимается отдельно расположенная промплощадка предприятия, промышленное предприятие или группа промышленных предприятий, которые могут рассматриваться как единый площадной источник техногенного воздействия.

Комплекс характеристик и показателей экологической безопасности промышленного предприятия должен обеспечивать возможность:

- 1) оценки уровня безопасности предприятия в условиях нормальной эксплуатации (причем при этом должны быть охвачены все три основных аспекта экологический, социальный и эколого-экономический);
- 2) прогноза уровня безопасности в случае модернизации предприятия или изменения его структуры;
- 3) оценки ресурсопотребления предприятия;
- 4) оценки вероятности аварий и опасности в аварийных условиях.

При оценке региональной экологической безопасности применяются подходы, несколько отличающиеся от соответствующих для локального уровня (оценка опасности промобъекта). Это объясняется различным соотношением территориального (объектного) и промышленного (субъектного) факторов при анализе экологической безопасности на региональном и локальном уровне. На локальном уровне основное внимание уделяется определению характеристик опасности предприятия — субъекта воздействия. Территориальные показатели (зона воздействия, зона загряз-

нения, ареал воздействия) — производные от объемов фактического и нормативного техногенного воздействия промобъекта. На региональном же уровне главной задачей становится оценка безопасности объекта воздействия региона — территориально жестко огтехно-социо-природной раниченной системы. При этом региональное промышленное производство, выступая в качестве субъекта воздействия (внешнего вредного фактора), в то же время входит в структуру региона (объекта воздействия) и является одним из реципиентов воздействия (искусственные материальные объекты, необходимые для жизнедеятельности человека). Поэтому при оценке региональной экологической безопасности техногенное влияние промышленного производства можно рассматривать как «внутренний»  $\phi$ актор опасности<sup>3</sup>.

Система характеристик и показателей экологической безопасности регионального промышленного производства должна обеспечивать возможность:

- 1) комплексной оценки региональной экологической безопасности;
- 2) оценки уровня экологической безопасности по основным направлениям техногенного воздействия и для основных реципиентов воздействия;
- 3) прогноза всех характеристик экологической безопасности в случае изменения структуры промышленного производства региона (модернизация промпредприятий, введение в действие новых промышленных объектов или, наоборот, закрытие либо консервация действующих предприятий) и изменения исходных территориальных характеристик региона (структуры биогеоценозов, характеристик поверхностного стока, демографических показателей);

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> См.: Власова Е.Я. Инновационные технологии природопользования в решении экологических проблем урбанизированных территорий // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 12

4) использования экологических и эколого-экономических оценок управлении региональным промышленным производством (межрегиональный анализ экологической безопасности выделение регионов с наилучшими и наихудшими показателями и соответствующее распределение средств на природоохранные нужды, определение нормативов экологических платежей. формирование определенных аспектов налоговой и кредитно-финансовой политики; региональный анализ экологической безопасности — определение основных направлений совершенствования структуры регионального промпроизводства с целью обеспечения устойчивого развития региона как единой территориальной техно-социоприродной системы).

Экологическая безопасность регионального промышленного производства описывается: показателями ресурсных балансов региона; суммарными и удельными показателями экологической опасности регионального промышленного комплекса; эколого-экономическими показателями, отражающими стоимостной аспект региональной экологической безопасности.

Специфика эколого-экономических методов — в сочетании экономических характеристик (характеристик рентабельности и структурного развития) с экологическими ограничениями, что выражается в формировании особых эколого-экономических механизмов устойчивого развития. Здесь можно выделить несколько направлений повышения комплексности принимаемых хозяйственных решений в области промышленного производства, а именно:

- формирование стратегии оптимального распределения инвестиций в охрану окружающей среды;
- стимулирование развития рынка консалтинговых, технологических, информационных и иных услуг в управлении природопользованием;

- необходимость повсеместного тактического и стратегического учета трансграничного переноса загрязняющих веществ и ответственность за «экспорт» загрязнений.

Все это требует выработки новых интегральных механизмов экологоэкономического управления в сфере охраны окружающей среды.

Для эффективного управления развитием промышленности региона с учетом его экологизации необходимо построение региональной системы обеспечения экологической безопасности, которая может выступать как комплекс мер и отношений, направленных на создание условий для обеспечения состояния защищенности окружающей среды и жизненно важных интересов региона (личности, государства) от экологической опасности.

Система отношений в сфере обеспечения экологической безопасности охватывает весь процесс социальноэкономических отношений. Данное обстоятельство определяет необходимость государственного регулирования этих отношений, принимая во внимание все промышленно-экономической уровни политики. Принципиальной схемой формирования региональной промышленно-экономической политики обеспечения экологической безопасности необходимо предусмотреть этап формирования регионального экологического кодекса.

Принятие регионального экологического кодекса на уровне субъектов Российской Федерации позволит:

- осуществить комплексное регулирование приоритетных объектов региональной промышленно-экономической политики обеспечения экологической безопасности
- обеспечить согласованное развитие и применение законодательства субъектов Российской Федерации об охране окружающей среды и природоресурсного законодательства;

- разграничить и уточнить функции федеральных, региональных и муниципальных органов власти;
- гармонизировать федеральное и региональное законодательство в области обеспечения экологической безопасности.

Экологическая эффективность включает в себя два аспекта - экономику и охрану окружающей среды, тогда как устойчивое развитие подразумевает еще и взгляд в будущее, то есть социальные аспекты. Оценивая с этих позиций Федеральный закон «Об охране окружающей среды» от 10.01.2002 г. 7-ФЗ, очевидно, что он является новым для России этапом в развитии природоохранного законодательства. Определяя правовые основы государственной политики в области охраны окружающей среды, закон направлен на обеспечение баланса между экономическими и экологическими интересами общества, на сохранение благоприятной окружающей среды, биологического разнообразия и природных ресурсов. Вместе с тем система подзаконных актов, необходимая для его обеспечения и практической реализации, до сих пор не сформирована. Не установлены налоговые и иные льготы для субъектов хозяйственной деятельности, осуществляющих внедрение наилучших существующих технологий, и природоохранные мероприятия.

Одним из основных направлений перехода России к устойчивому развитию является создание соответствующей правовой основы, включая совершенствование действующего законодательства, определяющего экономический механизм природопользования. В российской системе управления природоохранной деятельностью экономическим методам отводится крайне незначительная роль, то есть они фактически не являются стимулом выполнения работ по охране окружающей среды. К методам экономического регулирования

законом отнесено предоставление льгот по внедрению наилучших технологий и иных эффективных мер по охране окружающей среды. Величина платы должна учитывать относительную опасность загрязняющих веществ и устанавливается с учетом временно разрешенных лимитов на выбросы и сбросы, а также размещение отходов. При нарушении природоохранных нормативов и лимитов в зависимости от величины нанесенного ущерба окружающей среде предусматривается ответственность в соответствии с гражданским, административным и уголовным законодательст-BOM.

Отличительной чертой мирового опыта является усиление региональной составляющей, регионы получают большую самостоятельность, в том числе и в планировании конкретных программ развития.

Так по проблемам окружающей среды модель экологически устойчивого развития, как правило, включает следующие компоненты:

- обеспечение качественного экономического роста, параметрами которого является рост реального благосостояния, наращивание производственного и человеческого капитала;
- интеграцию экологической и экономической политики, что дает новое понимание устойчивости. Она достигается за счет учета экологического фактора при принятии деловыми кругами тех или иных решений, постепенным внедрением в жизнь экологически идеальной индустриальной структуры, разработкой экологически чистых технологий;
- широкое использование экономических регулятивных инструментов в сферах ценообразования, налогообложения, внешней торговли;
- обеспечение справедливых прав на пользование общим природным достоянием человечества на основе международных соглашений;

- первоочередной учет роли человеческого капитала, то есть знаний и опыта, а также состояния здоровья и уровня жизни населения <sup>4</sup>.

Таким образом, через региональную политику государственное воздействие направляется на повышение деловой и профессиональной активности населения посредством создания благоприятной среды для различных видов предпринимательской деятельности, улучшения экономического развития региона. Результатом этого является рост доходов населения и общего уровня жизни в ранее депрессивных регионах. При этом целью управления развитием экономики является повышение эффективности использования мышленного потенциала региона, отвечающее целям общенационального благосостояния.

Региональная политика экологизации должна быть направлена на достижение главных целей социально-экономического развития: обеспечение экологической безопасности населения как составляющей качества жизни и повышение конкурентоспособности региональной экономики. Эти цели взаимосвязаны, и поэтому обеспечение требуемого уровня экологической чистоты производства и продукта должно стать стратегической целью хозяйствующих субъектов и региональной политики.

Также, важное значение в решении проблемы экологизации хозяйственной деятельности отводится экологически ориентированным инновациям. Экоинновации — это новые или модифицированные производственные и управленческие технологии, оборудование, материалы, позволяющие снизить вредное воздействие на окружающую среду по всем аспектам хозяйственной деятельности. Они отличаются от про-

чих инноваций тем, что продуцируют дополнительный взаимосвязанный внутренний и внешний эффект. Наиболее распространенными вариантами экоинноваций являются:

- изготовление экологически более чистых товаров, в этом случае известный потребителям товар приобретает новое качество;
- внедрение новых технологий с целью повышения экоэффективности и выпуска экологичных товаров;
- сокращение потребления энергии, природного сырья или замена традиционного сырья.

Среди экоинноваций важнейшими являются инновации в области энергосбережения. Энергосбережение можно рассматривать как инструмент повышения эффективности использования энергии без снижения, как минимум, объема выпускаемой продукции и услуг, без ухудшения их потребительских свойств. В современной научной литературе уже определены основные принципы энергосбережения:

- во-первых, не столько жесткая экономия всех видов энергии, сколько ее рациональное использование, включая поиск и разработку новых нетрадиционных источников энергосбережения;
- во-вторых, повсеместное использование как бытовых, так и промышленных приборов учета и регулирования расхода электрической и тепловой энергии;
- в-третьих, внедрение новейших технологий, способствующих сокращению энергоемкости производства $^{5}$ .

Управление и стимулирование процесса экологизации хозяйственной деятельности со стороны региональных

-

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Региональное развитие: опыт России и Европейского Союза / Рук. авт. колл. и отв. ред. А.Г. Гранберг. — М.: ЗАО Издательство «Экономика», 2000. - С. 435.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> См.: Власова Е.Я. Инновационные технологии природопользования в решении экологических проблем урбанизированных территорий // Фундаментальные исследования. − 2007. − № 12 − С. 371-373

властей необходимо осуществлять, прежде всего, через поддержку промышленных предприятий, внедряющих экологически чистые технологии и разрабатывающих политику экологизации. Данное стимулирование может осуществляться посредством сочетания различных методов стимулирования и сдерживания развития промышленного производства. В первом случае политика стимулирования развития экологиченаправленной промышленности ски связана, прежде всего, с предоставлением налоговых льгот предприятиям, которые внедряют природосберегающие технологии, производят продукцию с улучшенными экологическими характеристиками. К такого рода льготам могут быть отнесены: целевые налоговые льготы, включающие отсрочку взимания налогов, уменьшение налога на прибыль на сумму, которую предприятия планируют инвестировать в экологизацию своего производства, снижение налога на добавленную стоимость при закупке предприятием нового технологического оборудования, отвечающего современным экологическим требованиям, освобождение от уплаты налогов отдельных категорий налогоплательщиков, изъятие из налогооблагаемой базы отдельных элементов объектов налогообложения. Еще одной стимулирующей использования собственных мерой средств предприятия на экологизацию производства является внедрение практики ускоренной амортизации основных фондов экологического назначения и экологически чистого оборудования.

Политика сдерживания развития промышленности, негативно воздействующей на экологическую безопасность предполагает повышение налогов на предприятия, выпускающие экологически грязную продукцию посредством природоемких технологий, особенно в регионах с напряженной экологической ситуацией и регионах, обладающих альтернативными вариантами своего экономического развития.

Таким образом, предложенный механизм экологизации хозяйственной деятельности представляет собой целенаправленно созданную, взаимодействующую совокупность методов и форм, источников финансирования, инструментов и рычагов воздействия на промышленное развитие с учетом экологической составляющей.

### Библиографический список

- 1.Власова Е.Я. Инновационные технологии природопользования в решении экологических проблем урбанизированных территорий // Фундаментальные исследования. 2007. № 12 С. 371-373
- 2. Региональное развитие: опыт России и Европейского союза / Рук. авт. колл. и отв. ред. А.Г. Гранберг. М.: ЗАО Издательство «Экономика», 2000.
- 3.Савон Д. Экологизация производственной сферы как основа инновационного устойчивого развития региона// Научно-культурологический журнал № 15~(213)~01.10.2010//

http://www.asms.ru/kompet/2008/prohocki

Гузей В.А.

# ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ РИСК-АНАЛИЗА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТА ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ С ПОЗИЦИИ МЕТОДОВ И ПРИЕМОВ ПРОГНОСТИЧЕСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

В целом эффективность осуществления предпринимательской деятельности организации в большей степени зависит от уровня устойчивости ее

деятельности, в отношении наступления изменений негативного характера в рамках ее условий существования. При этом под термином «устойчивое разви-

тие» в общем смысле понимается такого рода развитие, при котором реализуются условия для удовлетворения общественных потребностей в настоящем и будущем периоде.

Устойчивость развития на макроуровне следует рассматривать в рамках трех аспектов:

- экологическом, при котором обеспечивается сохранность среды обитания живых существ;
- социальном, в разрезе которого устойчивость реализуется посредством достижения высокого уровня жизни населения, с соблюдением принципов социального равновесия и качества жизни людей;
- экономическом, в рамках которого существуют все предпосылки для того, чтобы обеспечить такую эффективность производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, при которых возможно поступательное развитие общественной системы и научнотехнического прогресса.

Совокупное развитие всех вышеуказанных факторов сформулировано в концепции устойчивого развития, в разрезе всех уровней организации общественной системы. При этом должны четко выполняться следующие принципы:

- деятельность субъекта хозяйствования должна быть экономически оправданной;
- нанесение ущерба окружающей среде в рамках осуществления деятельности хозяйствующим субъектом должно быть минимальным.

В современных экономических условиях, характеризующихся наличием острой конкурентной борьбы, большое значение приобретает анализ и поиск возможностей повышения устойчивости субъекта функционирования. Основным содержанием такого анализа выступает стремление к соотнесению объемов производства хозяйствующего субъекта с издержками, а также с наличием большого числа факторов, кото-

рые оказывают непосредственное влияние на условия и результаты деятельности исследуемого предприятия. Следует отметить, что нарушение вышеуказанного соотношения может негативно сказаться на стабильности процессов производства и реализации продукции, что в конечном итоге может привести к серьезным потерям для субъекта функционирования.

В целом стратегия повышения устойчивости предприятия за счет роста дохода будет эффективной в условиях ненасыщенности рынка выпускаемой исследуемым предприятием продукцией либо в связи с ожидаемым ростом цен на нее. При условии сохранения стабильного рынка стратегия изменяется в сторону поиска возможностей сокращения издержек. Реализуя указанную стратегию, возможно получить некоторые преимущества в конкурентной борьбе за цену производимой продукции

Большое значение для развития субъекта хозяйствования имеет рисканализ, в ходе которого осуществляется управление рисками. Сокращение вероятности наступления рисковой ситуации возможно за счет двух факторов:

- сокращения вероятности проявления неблагоприятных событий для хозяйствующего субъекта;
- повышения возможностей предприятия в рамках повышения степени его защищенности от рисковой ситуации.

Реализация первого фактора позволит сформировать комплекс мер по снижению вероятности наступления рисковой ситуации с позиции варьирования условиями функционирования хозяйствующего субъекта, оказывая при этом прямое воздействие на источники возникновения и факторы, способствующие возникновению рисковой ситуации.

В рамках второго фактора создаются условия для повышения степени

защищенности от наступления рисковой ситуации.

В целом мероприятия для сокращения безусловной вероятности проявления неблагоприятного события должны формулироваться на стадии выбора стратегии избежания риска. В состав такого рода мер входят возможные варианты уклонения от рисковой ситуации, а также альтернативные возможности сокращения факторов риска. Очевидно, что уклонение от риска — это превентивная мера, заключающаяся в выборе наименее рискованного варианта развития ситуации из всех возможных.

Меры, направленные на снижение факторов риска, способствуют сокращению уровня вероятности проявления неблагоприятного события без изменений характера деятельности исследуемого хозяйствующего субъекта. К указанным мерам относят работы по усилению контроля за условиями осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Все существующие стратегии, направленные на сокращение ущерба, основываются на применении ряда мероприятий по его предотвращению и сокращению масштабов, в том числе за счет ограничения возможности распространения указанного ущерба.

К подобного рода мероприятиям относятся:

- распределение ответственности за возможный ущерб от возникновения рисковой ситуации между участниками экономических отношений в разрезе исследуемого экономического субъекта;
- создание резерва непредвиденных расходов (формирование капитала банками под различные виды рисков);
- заключение уравновешивающей сделки в целях сокращения возможных потерь от наступления рисковой ситуации;
- распределение (диверсификация) видов деятельности по нескольким

контрагентам с целью компенсации ущерба от одного из них доходами от других;

- превентивные меры на случай внезапных техногенных, химических, природных катастроф;
- ликвидация последствий наступившей неблагоприятной ситуации для восстановления нормальных условий работы экономического субъекта.

В случаях непринятия мер по недопущению возникновения рисковой ситуации считается, что экономический субъект принял данный риск в полной мере на себя. Следование подобной стратегии характеризуется нулевыми затратами на предотвращение рисковой ситуации, и в случае ее возникновения издержки по управлению риском достигают своего максимального уровня. Подобного рода стратегии применимы в отношении либо незначительных рисков, либо чрезмерно высоких издержек по снижению рисковой ситуации.

Во всех остальных случаях экономические субъекты формируют ряд превентивных мер, одной из которых выступает прогностический анализ.

В целом прогностическое исследование имеет непосредственное отношение к исследованию основных тенденций развития предприятия в краткосрочном и долгосрочном аспектах, поскольку его использование позволяет «заглянуть в будущее» в рамках конкретного хозяйствующего субъекта в самых общих чертах, на основе исследования основных показателей его развития в прошлых и настоящем отчетных периодах.

На итоги осуществленного менеджментом организации прогнозного анализа существенное влияние оказывают: текущее «положение дел» в рамках конкретного хозяйствующего субъекта, состояние конъюнктуры рынка, экономическая ситуация в стране, иные внешние факторы, а также принимаемые управленческие решения.

Использование прогнозного анализа на предприятии позволяет разрабатывать эффективную стратегию и тактику его развития, основанную на результатах проведенного ретроспективного анализа за ряд отчетных периодов. Выделяют два вида прогнозных исследований:

- нормативное прогнозирование, осуществляемое в целях воздействия на финансовое положение предприятия для повышения уровня его развития, выражаемое в качестве совокупности мероприятий для достижения желаемого эффекта;
- исследовательское прогнозирование, использование которого позволяет выявить тенденции развития хозяйствующего субъекта при сложившихся внешних и внутренних предпосылках (признаках).

Существуют разнообразные приемы и методы прогнозного анализа, причем их применение позволяет определить основную тенденцию развития предприятия, отбрасывая влияние случайных компонентов и форс-мажорных ситуаций на объект исследования.

Среди основных приемов и методов выделяют следующие:

- метод экспертных оценок, являющийся качественным методом исследования, подверженным субъективному влиянию мнения специалистов, а поэтому представляющий интерес в большей мере в областях, где количественные методы невозможно использовать:
- методы экстраполяции, включая трендовые и корреляционнорегрессионные модели, обладающие весьма значительным качеством использованием количественных данных в ходе исследования, что позволяет повысить достоверность проводимых исследований путем отбрасывания случайных факторов и субъективных мнений;

- методы математического моделирования, использование которых обусловливается возможностью привнесения во вновь формируемую модель основных качеств и признаков моделируемой системы.

Следует отметить, что в совокупности применение качественных и количественных методов прогнозных исследований позволяет во всех существенных аспектах проследить за развитием финансовой ситуации в рамках конкретного объекта исследования. При этом происходит снижение вероятности наступления существующих рисковых ситуаций, на исключение которых и направлено исследование.

Большое значение в ходе прогнозирования финансового состояния хозяйствующего субъекта имеет исследование его платежеспособности в перспективе на основании метода Cashflow, получившего широкое распространение в американских компаниях.

Важность указанного метода заключается в том, что использование показателей прибыли ограничено, в связи с тем, что они не учитывают величины движения денежных средств при учете налоговых платежей, штрафов, заемных и авансированных средств.

Именно поэтому управление денежными потоками применяется при регулировании ликвидности баланса, а также при оптимизации величин оборотных активов, в том числе при координировании CVMM товарноматериальных ценностей, а также потребности в денежных средствах. Кроме того, преимущество показателя «денежный поток» над показателем прибыли в случае планирования экономического роста предприятия, а также корректировки текущих расходов в ходе производства и реализации производимой продукции.

При прогнозировании потоков денежных средств формируется так называемый «платежный баланс», в кото-

ром отражаются планируемые потоки денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах предприятия за месячный период с разбивкой по декадам либо пятидневкам. Таким образом, с помощью платежного баланса раскрывается планируемая величина денежного оборота средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, что позволяет оперативно планировать расчетные отношения с государством в виде налоговых отчислений, с разнообразными контрагентами, в том числе с кредиторами, поставщиками и подрядчиками, а также инвесторами.

Компании, составляющие платежный баланс в состоянии избежать как излишнего накопления денежных средств, так и их нехватки. Последнее может объясняться, с одной стороны, снижением рентабельности продаж выпущенной продукции, а с другой стороны — приобретением излишних и ненужных запасов товарно-материальных ценностей.

Для поддержания текущей платежеспособности коммерческой организации используется метод определения величины денежных средств, минимальной, но в то же самое время достаточной для обеспечения нормального функционирования организации. В ходе применения указанного метода необходимо выявить промежуток времени, начинающийся с момента оплаты счета покупателями или заказчиками, и заканчивающийся процедурой инкассирования денежных средств. Если в рамках хозяйствующего субъекта указанный период более или менее равномерен, то рекомендуется использовать Баумоля. При этом сумма средних оптимальных запасов денежных средств оценивается исходя их величин издержек по трансформации ликвидных ценных бумаг в наличные денежные средства и наоборот, учитывая предположение равномерного использования денежных средств. Следует учесть, что

под источниками денежных средств подразумевают краткосрочные ликвидные ценные бумаги.

Если же на предприятии отсутствует равномерность движения денежных потоков, то для оптимизации их величины лучше использовать модель Миллера-Орра.

В целом же, говоря о необходимом количестве текущего остатка денежных средств, следует отметить, что его наличие в организации свидетельствует об ее устойчивой платежеспособности и возможности формировать величину материальных оборотных активов собственными силами. Искомый остаток складывается из сумм притоков денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, уменьшенных на соответствующие величины оттоков.

Учитывая все вышеуказанное, план движения денежных средств будет иметь следующий вид. По горизонтали шапки таблицы обычно размещаются исследуемые показатели в рамках их значений на начало отчетного периода, а затем задаются их значения на первую дату, вторую дату и т.д. По вертикали составляемой таблицы отражаются показатели, вызывающие притоки и оттоки денежных средств в рамках текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Следует отметить, что в указанном оттоке не отражается величина амортизации основных средств, которая не вызывает оттока денежных средств, а лишь увеличивает постоянные прочие расходы.

Итоги Cash-flow денежных потоков от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности составляют остаток денежных средств в соответствующем периоде, причем величина Cash-flow баланса за отчетный период будет состоять из суммы Cash-flowбаланса за соответствующий отчетный период в сумме с величиной остат-

ка ликвидных средств текущего периода.

Если коммерческая организация впервые составляет план движения денежных средств, то он составляется на один месяц планирования, который в свою очередь подразделяется на доходы. Если же он формируется на квартал, то его делят на месяцы, а год — на кварталы. Далее, реализуя планируемые данные, расчеты сдвигаются на один период правее, чем достигается непрерывность проводимого планового исследования, а также реализуется возможность корректировки величин денежных потоков.

В ходе оценки динамики развития предприятия в разрезе составленного плана движения денежных средств некоторую угрозу представляет собой дефицита возникновение денежных средств по каким-либо показателям составленной таблицы. В таком случае перед менеджментом организации следует поставить вопрос о дополнитель-«вливании» сумм денежных средств либо о сокращении сумм расходов по каким-либо статьям прогнозного отчета о движении денежных средств. В представленной ситуации составление платежного баланса оказывает неоценимую услугу, поскольку позволяет хозяйствующему субъекту бескризисно функционировать.

Управление денежными потоками позволяет контролировать все направления деятельности организации и включает в себя следующие основные моменты: учет и контроль за движением денежных средств предприятия, исследование движения потоков денежной наличности хозяйствующего субъекта, формирование плана движения денежных средств предприятия. При этом величина прибыли отражает сумму чистого дохода, который был получен организацией за истекший период, а указанная величина в некоторых случаях может не совпадать с величиной поступления денежных средств. Сумма затрат при расчете прибыли определяется не в момент их реального расходования, а лишь после реализации произведенной продукции. Это заставляет рассчитывать величину прибыли как разницу между выручкой от реализации и отнесенной на нее части учтенных расходов. Денежный же поток напротив выражает движение денежных средств, которые не учитываются при расчете прибыли, что делает указанный показатель более приемлемым для использования.

Евстафьева Е.М.

# АНАЛИТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННОЙ МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

В условиях рыночной экономики обеспечение бизнеса необходимыми финансовыми ресурсами является ключевым моментом в деятельности любой коммерческой организации. От того, каким капиталом располагает субъект хозяйствования, насколько оптимальна его структура, насколько целесообразно он используется, зависит благосостояние собственников коммерческой организации. В связи с чем особую актуаль-

ность приобретает исследование методологии и методики анализа формирования и функционирования собственного капитала коммерческой организации.

Значительный вклад в исследование вопросов анализа собственного капитала внесли такие ученые как: И.А. Бланк, М.И. Баканов, Л.Е. Басовский, Г.П. Герасименко, Л.Т. Гиляровская, М.Е. Грачева, Л.В. Донцова, А.Ф. Ионова, О.В. Ефимова, В.В. Ковалев, М.Н.

Крейнина, А.М. Лунева, Б.И. Майданчик, Э.А. Маркарьян, М.В. Мельник, Н.А. Никифорова, Е.В. Негашев, В.Г. Когденко, В.Ф. Протасов, М.А. Ревякина, Г.В. Савицкая, Н.Н. Селезнева, Р.С. Сайфулин, С.К. Татур, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет, а также зарубежные авторы: Л.А. Бернстайн, Э. Бриттон, К. Ватерстон, А. Дамодаран, Ришар Ж., Ш. Пратт, Э. Хелферт.

Профессор Бланк И.А. справедливо отмечает, что анализ капитала представляет собой процесс исследования его состояния и основных результатов его формирования и использования в коммерческой организации с целью выявления резервов повышения ее рыночной стоимости и обеспечения эффективного развития [1, с.59].

Анализ собственного капитала, являясь важнейшей составной частью учетно-аналитической системы коммерческой организации, представляет собой процесс формирования, расчета системы аналитических показателей и их исследования. Аналитические показатели, входящие в сформированную систему, необходимы для подготовки и принятия эффективных управленческих решений по всем аспектам формирования и использования собственного капитала коммерческой организации.

Анализ собственного капитала позволяет определить:

- степень обеспеченности коммерческой организации собственным капиталом для осуществления непрерывной деятельности;
- привлекательность организации для потенциальных инвесторов;
- эффективность использования собственного капитала;
- обоснование оптимального соотношения собственного и заемного капитала;
- направления движения собственного капитала в процессе хозяйственной деятельности коммерческой организации;

- уровень «защитного буфера» средств кредиторов и покрытия обязательств перед ними.

Вышеприведенный перечень задач свидетельствует о том, анализ собственного капитала является одним из направлений анализа источников формирования капитала в системе комплексного экономического анализа, состав и структура которых оказывают определяющее влияние на финансовую устойчивость и возможность оценки деятельности коммерческой организации в целом.

Капитал организации в зависимости от источника финансирования можно классифицировать по следующим признакам:

- 1. По титулу собственности формируемого капитала (собственный и заемный).
- 2. По группам источников привлечения капитала по отношению к коммерческой организации (капитал, привлекаемый из внутренних источников, капитал, привлекаемый из внешних источников).
- 3. По национальной принадлежности владельцев капитала, предоставляющих его в хозяйственное использование (отечественный капитал, иностранный капитал).
- 4. По формам собственности капитала, представляемого организации (частный капитал, государственный капитал).

Сравнительный анализ источников финансирования в зависимости от титула собственности представлен в таблице 1 (см. ниже).

Из таблицы 1 видно, что коммерческая организация, использующая только собственный капитал, имеет наивысшую финансовую устойчивость, но ограничивает темпы своего развития. Организация, имеющая заемный капитал, имеет более высокий финансовый потенциал своего развития (за счет формирования дополнительного объема

активов) и возможности прироста финансовой рентабельности, однако, в

большей мере генерирует финансовый риск и угрозу банкротства.

**Таблица 1**.Сравнительный анализ источников финансирования в зависимости от титула собственности

(составлено автором)

No	Источник	Преимущества	Недостатки
	финансирования		
1	2	3	4
1.	Собственный капитал	1. Простота привлечения.	1.Ограниченность объема при- влечения.
		2.Снижение финансового риска.	2. Высокая стоимость в сравнении с альтернативным заемными источниками формирования
		3.Прибыль в полном объеме может быть направлена на развитие организации.	капитала.
		3.Обеспечение финансовой устойчивости.      4.Снижение риска банкротства.	3.Не используется возможность увеличения рентабельности собственного капитала.
2.	Заемный капитал	1.Снижение налоговой нагрузки.	1.Возрастание финансовых рисков;
		2.Организация может активно осуществлять инвестиционную политику;	2. Активы, сформированные за счет заемного капитала, генерируют меньшую норму прибыли.
		3. Эффект финансового рычага, так как. процент по кредитам и займам ниже рентабельности активов. 4. Достаточно широкие возможности привлечения.	3.Высокая зависимость стоимости заемного капитала от конъюнктуры финансового рынка.
			4.Снижение кредитоспособности организации.

Как отмечает профессор Мельник М. В., состав и структура источников финансирования организации влияют на следующие характеристики ее деятельности:

- 1) уровень финансового риска, который определяется соотношением собственных и заемных источников финансирования и зависит от структуры пассива баланса:
- 2) структуру контроля, которая будет изменяться при привлечении в качестве источников финансирования средств участников, в результате чего меняются доли в уставном капитале и соответственно структура контроля;

- 3) уровень рентабельности собственного капитала, зависящий от эффекта финансового рычага;
- 4) свободу принятия решений, которая может быть ограничена дополнительными обременяющими организацию условиями привлечения капитала, такими как: необходимость обеспечения (залог, гарантия, поручительство), ограничения на деятельность организации, предусматриваемые обычно в кредитных и лизинговых договорах, необходимость страхования имущества. [3, с.199]

При этом необходимо учитывать, что оптимальная структура источников финансирования зависит от следующих факторов:

- стадии жизненного цикла организации;
- отраслевых особенностей организации;
  - конъюнктуры товарного рынка;
- конъюнктуры финансового рынка;
- «кредитной истории» организации;
- уровня налогообложения прибыли;
- уровня рентабельности основной деятельности.

Оценивать изменения, произошедшие в структуре капитала необходимо и с позиции инвесторов, и с позиции организации. Для кредитных учреждений и прочих инвесторов ситуация является более надежной, если доля собственного капитала у клиента больше 50% — это уменьшает финансовый риск. Получив заемные средства под меньший процент, чем рентабельность организации, можно расширить производство, повысить доходность собственного капитала.

Другими словами, грамотный выбор источников финансирования позволяет сформировать такую схему движения денежных средств, которая будет способствовать росту экономической стоимости акционерного капитала. При этом следует согласиться с Хелфертом Э., который считает, что на рост акционерного капитала влияют три взаимосвязанных направления принятия решений:

- выбор и осуществление оптимального способа использования ресурсов;
- разумный выбор источника и своевременность финансирования;
- задействование всех ресурсов эффективным способом с точки зрения соотношения затраты-прибыль с учетом конкуренции инвестиционных альтернатив [4, с.62].

Были использованы фундаментальные научные разработки и методики комплексного экономического анализа ведущих ученых в этой области, разработаны методологические подходы к анализу собственного капитала коммерческой организации. Методологические подходы, представленные на рисунке 1, предусматривают выполнение совокупности процедур, обеспечивающих получение аналитической информации о формировании и использовании собственного капитала.

Первая процедура предполагает определение целей, задач и принципов анализа собственного капитала. Основной целью анализа собственного капитала коммерческой организации является системное исследование процесса формирования и использования собственного капитала для принятия эффективных управленческих решений.

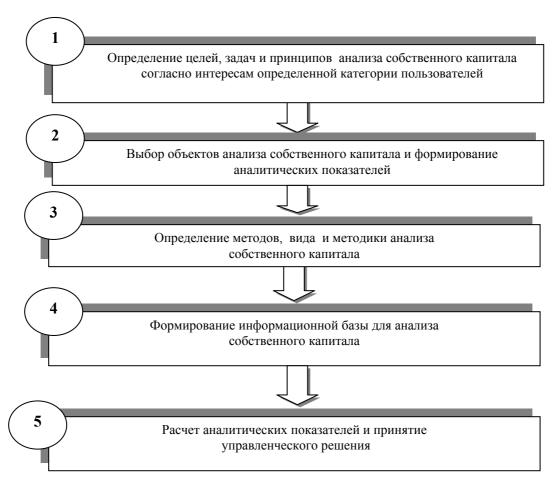
Следует отметить, что в зависимости от поставленных целей, в процессе анализа собственного капитала целесообразно формировать систему аналитических показателей, включающую в себя:

- показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения соответствия их тактическим целям;
- показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения достижения стратегических целей.

В данной статье будет рассмотрена только первая группа показателей.

К основным задачам анализа собственного капитала можно отнести:

- изучение динамики состава и структуры собственного капитала коммерческой организации;
- выявление внешних и внутренних факторов, влияющих на их величины;



**Рис. 1.** Методологические подходы к анализу собственного капитала коммерческой организации.

- оценку уровня финансового риска (соотношения собственного и заемного капитала);
- обоснование оптимального варианта распределения сформированного капитала по видам деятельности и направлениям использования.

К основным принципам анализа собственного капитала относятся: принцип научности, принцип системности, принцип объективности, принцип комплексности, принцип оперативности, принцип эффективности.

Вторая процедура заключается в выборе объекта анализа собственного капитала и формировании системы аналитических показателей. Объектом анализа может выступать как весь собственный капитал, так и его отдельные составляющие (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и

нераспределенная прибыль). Следует обратить внимание, что формирование системы показателей определено целями и задачами собственного капитала. В каждой конкретной ситуации система аналитических показателей может быть индивидуальной.

Следующая процедура предусматривает определение методов, вида и методик анализа собственного капитала.

Анализ собственного капитала базируется на использовании различных методов экономического анализа. Среди общей системы методов применительно к собственному капиталу целесообразно выделять:

- 1. Общенаучные методы.
- 2. Элементарные методы микро-экономического анализа.

- 3. Традиционные методы экономической статистики.
- 4. Математико-статистические методы изучения связей.
- 5. Методы теории принятия решений.
- 6. Методы финансовых вычислений.

Система методов, используемых при анализе собственного капитала, представлена в таблице 2.

Для решения конкретных задач менеджмент организации может использовать различные виды анализа собственного капитала, представленные в таблице 3.

Таблица 2.Система методов, используемых при анализе собственного капитала

No	Методы	Составляющие метода
1	2	3
1.	Общенаучные методы	Индукция, дедукция, синтез, аналогия, детализа-
		ция, конкретизация, систематизация
2.	Элементарные методы микроэкономического	Балансовый метод; метод цепных подстановок и
	анализа	арифметических разниц; метод выявления изоли-
		рованного влияния факторов; дифференциальный
		метод; интегральный метод; логарифмический ме-
		тод; метод процентных чисел, метод коэффициен-
		TOB.
3.	Традиционные методы экономической ста-	Метод средних величин; метод группировки; эле-
	тистики	ментарные методы обработки рядов динамики;
		индексный метод, метод абсолютных и относи-
		тельных величин.
4.	Математико-статистические методы изуче-	Корреляционный анализ; регрессионный анализ;
	ния связей (стохастическое моделирование);	дисперсионный анализ; кластерный анализ; мето-
		ды современного факторного анализа; методы об-
		работки пространственно-временных совокупно-
		стей, компонентный анализ.
5.	Методы теории принятия решений	Методы ситуационного анализа и прогнозирова-
		ния; имитационное моделирование; метод по-
		строения дерева решений; линейное программиро-
		вание; анализ чувствительности.
6.	Методы финансовых вычислений	Дисконтирование, наращение
	=	

Таблица 3.Виды анализа собственного капитала

	1 doing & Duod anamoa coochidentoco kanamana					
№						
$\Pi/\Pi$	Признак	Форма анализа				
1	2	3				
1.	Организация проведения анализа	- внутренний, внешний.				
2.	В зависимости от объема аналитического исследования	- полный анализ, тематический анализ;				
3.	В зависимости от глубины аналитического исследования	- экспресс – анализ, фундаментальный анализ.				
4.	В зависимости от объекта анализа капитала	- анализ капитала в целом по организации; - анализ капитала в разрезе составляющих;				
5.	В зависимости от периода проведения финансового анализа	- предварительный анализ; - текущий (оперативный) анализ; - последующий (ретроспективный)				

Продолжение таблицы 3

6.	В зависимости от поставленных целей	- горизонтальный (временной) анализ;		
0.		- вертикальный (структурный) анализ;		
		- трендовый анализ;		
		- сравнительный анализ;		
		- анализ относительных показателей;		
		- факторный анализ.		
7	D	- анализ источников формирования капитала;		
7.	В зависимости от стадии жизненного цикла	- анализ функционирующего капитала;		
	организации	- анализ и оценка эффективности		
		функционирующего капитала. (Составлено на		
		основе [2], п6 и п.7- дополнены автором)		

Рассмотренные виды анализа позволяют исследовать процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации. Любой из перечисленных видов анализа предполагает отбор и подготовку к аналитическому исследованию различных видов как внешней, так и внутренней информации о собственном капитале.

Исследована взаимосвязь видов анализа и основных направлений анализа собственного капитала коммерческой организации (приложение 1).

Одним из приоритетных видов анализа является факторный анализ. Он позволяет определить, какое влияние на изучаемый показатель (в данном случае собственный капитал) оказало изменение того или иного фактора.

В любой коммерческой организации все показатели неразрывно связаны между собой (не будет продаж – не будет прибыли), также они в свою очередь зависят от различных внешних условий (курсы валют, объемы продаж у конкурентов, условия поставщиков). Кроме того все аналитические показатели коммерческой организации и показатели внешних условий являются факторами как по отношению к какому-то расчетному показателю (рентабельность продаж, срок товарного кредита, оборачиваемость товаров), так и по отношению друг к другу.

При моделировании функциональных факторных моделей необходимо соблюдать ряд требований:

- 1. Факторы, включаемые в модель, должны реально существовать и иметь конкретное физическое значение.
- 2. Факторы, которые входят в систему факторного анализа, должны иметь причинно-следственную связь с изучаемым показателем.
- 3. Факторная модель должна обеспечивать измерение влияния конкретного фактора на общий результат.

Обзор методик факторного анализа показателей собственного капитала коммерческой организации представлен в приложении 2.

Следует отметить, что определение метода и методики анализа собственного капитала осуществляется исходя из степени доступности информации, необходимой для анализа.

Четвертая процедура предусматривает определение информационной базы для анализа собственного капитала коммерческой организации в тесной увязке с избранными методами, видами анализа. Информационная база для анализа собственного капитала коммерческой организации представлена в таблице 4 (см. ниже).

Из таблицы 4 (см. ниже) видно, что основными источниками информации для анализа собственного капитала служит нормативная, бухгалтерская (учетная) и неучетная информация. Однако наибольший интерес для анализа

собственного капитала коммерческой организации представляет «Отчет об изменениях капитала». Анализ каждой составляющей собственного капитала организации, проводимый на основе этой формы, позволяет учредителям и акционерам выбрать значимые направления активизации деятельности коммерческой организации по управлению собственным капиталом.

Косвенную информацию, необходимую для комплексного анализа собственного капитала, можно получить из Главной книги (сальдо по счетам 82, 83, 84, 80 и др), «Бухгалтерского баланса», «Отчета о прибылях и убытках», «Отчета 0 движении денежных средств», «Отчета о целевом использовании полученных средств», включаемого в состав бухгалтерской отчетности общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

Последняя процедура – расчет аналитических показателей и принятие управленческих решений.

Таким образом, проведенное исследование позволило сформировать методологические подходы к анализу собственного капитала коммерческих организаций, включающие в себя пять процедур: определение целей, задач и принципов анализа собственного капитала, выбор объектов анализа собственного капитала и формирование системы аналитических показателей, определение методов, вида и методики анализа собственного капитала, формирование информационной базы для анализа, расчет аналитических показателей и принятие управленческого решения.

Исследование современной методологии анализа собственного капитала позволило сделать вывод, что она ориентирована на показатели, характеризующие процесс формирования и иссобственного пользования капитала коммерческой организации с точки зрения соответствия их тактическим целям, в то время как в условиях динамичной внешней среды важное значение приобретают показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения достижения стратегических целей. В связи с чем требуется исследование и разработка методики оценки и анализа показателей стоимости собственного капитала

**Таблица 4.**Информационная база для анализа собственного капитала коммерческой организации

	Вид информации	Источники информации				
		Внутренние источники	Внешние источники			
1	2	3	3			
	Нормативная информация	Документы, регулирующие хозяйственную деятельность	Официальные документы, которыми обязано пользоваться пред-			
	тформиция	организации: учредительные документы, хозяйственные договоры и соглашения, приказы и распоряжения руководителей организации.	приятие в своей деятельности: федеральные и региональные законы, Указы Президента, постановления Правительства, Приказы Минфина и местных органов власти.			

Бухгалтерская (учетная) информация	Данные аналитического и синтетического учета: Главная книга сальдо по счетам 82, 83, 84, 80 Различные виды отчетности: - бухгалтерская финансовая отчетность (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала), -управленческая отчетность, - прогнозная отчетность.	Отчетность контрагентов, Отчетность организаций — эталонов (при условии использования в организации бенчмаркинга).
Неучетная информация	Информация, формируемая внутри организации в системах финансовой, инвестиционной, операционной, бухгалтерской службах организации:  - материалы отчетов финансовых служб и финансовые прогнозы,  - материалы разработанных и/или внедренных бизнес-планов.	Информация, формируемая за пределами организации:  - финансово-экономическая информация о внутренней и внешней экономической политике государства, курсах иностранных валют, размере ставки рефинансирования ЦБ РФ, инвестиционном климате;  - оценки экспертов.

### Приложение 1

Исследование взаимосвязи видов и направлений анализа собственного капитала

№	Вид анализа	Цель анализа	Направления анализа собственного капитала
1.	Горизонтальный (временной) анализ	Сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом.	1. Анализ показателей собственного капитала отчетного периода в сопоставлении с показателями предшествующего периода.
			2. Анализ показателей собственного капитала за ряд предшествующих периодов.
2.	Вертикальный (структурный) анализ	Определение структуры финансовых показателей (удельные значе-	1. Структурный анализ всего капитала по титулу соб- ственности.
		ния каждого показателя в их сум- ме).	2. Структурный анализ собственного капитала
3.	Трендовый анализ	Сравнение каждой позиции отчет- ности с рядом предшествующих периодов и определение тренда, т.е.	<ol> <li>Определение показателей динамики собственного капитала с рядом предшествующих периодов.</li> <li>Определение показателей всего капитала</li> </ol>
		основной тенденции динамики и изменения показателя.	с рядом предшествующих периодов.
4.	Анализ относительных	Расчет отношений различных аб-	1. Анализ ренгабельности капитала.
	показателей	солютных показателей финансовой деятельности организации.	2. Анализ финансовой устойчивости.
		делгениести организации.	3. Оценка рыночной активности.
			4. Анализ эффективности использования капитала.
			5. Анализ деловой активности
5.	Факторный анализ	Анализ влияния отдельных факторов (причин) на результативный	1. Факторный анализ изменения стоимости чистых активов.

	показатель.	2. Система интегрального анализа по модели «Дю- пон».
		3. Система SWOT – анализа финансовой деятельности.
		4. Объектно-ориентированная система интегрального финансового анализа.
		5. Факторная модель ценности акций для оао
		6. Портфельный анализ.

### Приложение 2

Обзор методик факторного анализа показателей собственного капитала

коммерческой организации

	коммерческой организации				
№	Методики факторного анализа	Сущность методики	Порядок расчета		
1.	Факторный анализ изменения стоимости чистых активов	В процессе анализа СЧА необходимо выявить и оценить факторы, влияющие на ее величину. Все факторы можно разделить на три группы: - все изменения в активах и обязательствах, которые не ведут к изменению СЧА; - все изменения в активах и обязательствах, которые ведут к изменению СЧА; - изменения составляющих собственного капитала, которые не затрагивают активы, обязательства и СЧА.	Факторный анализ изменения стоимости чистых актив с точки зрения пассивных статей баланса производится с использованием формулы: $ \text{СЧA} = \text{K}_{\text{y}} - \text{A}_{\text{B}} + \text{K}_{\text{д}} + \text{K}_{\text{p}} + \Pi_{\text{H}} - \text{Y}_{\text{H}} - \text{3}_{\text{y}_{\text{B}}} + \text{ДБП}, $ где $ \text{K}_{\text{y}} - \text{уставный капитал;} $ $ \text{A}_{\text{B}} - \text{собственные акции, выкупленные у акционеров;} $ $ \text{K}_{\text{д}} - \text{добавочный капитал;} $ $ \text{K}_{\text{p}} - \text{резервный капитал;} $ $ \text{K}_{\text{p}} - \text{резервный капитал;} $ $ \text{П}_{\text{H}} - \text{нераспределенная прибыль;} $ $ \text{Y}_{\text{H}} - \text{непокрытый убыток;} $ $ \text{3}_{\text{y}} - \text{задолженность участников (учредителей)} $ по вкладам в уставный капитал; ДБП - доходы будущих периодов.		
2.	Система интегрального анализа по методике «Дюпон»	При анализе по методике "Дюпон" исходят из предположения о том, что успешное развитие коммерческой организации возможно лишь при условии постоянного роста прибыльности акционерного капитала.  Методика включает три разновидности факторной модели «Рентабельность собственного капитала»:  Ф Двухфакторная модель — предлагает в качестве влияющих факторов на итоговое значение критерия использовать рентабельность активов и финансовый рычаг.  Трехфакторная модель — к финансовому рычагу добавляет рентабельность продаж и оборачиваемость активов.  Пятифакторная модель — помимо влияния финансового рычага и оборачиваемости активов берется в расчет операционную прибыль и учитывает процентное и налоговое бремя.	3. ROE = Операционная рентабельность х Бре-		
	Система SWOT – анализа финансовой деятельности.	SWOT-анализ – это анализ бизнеса в контексте рыночного окружения. SWOT-анализ заключается в исследовании сильных и слабых сторон бизнеса и определении возможностей успешного функ-	Результаты SWOT-анализа представляются графически по комплексному исследованию влияния основных факторов на потенциал использования капитала организации		

		ционирования коммерческой организации в сло- жившихся и прогнозируемых условиях рынка	
	Обектно- ориентированная система интегрально- го финансового ана- лиза	Концепция интегрированного объектно-ориентиродернофт» (США), базируется на использовании ко та прикладных программ. Основой этой концепции является представление м другого результативного показателя финансовой д взаимодействующих первичных финансовых блок средственно формирующих сумму чистой прибыл блоков и классов исходя из специфики финансовой вии с желаемой степенью детализации представит ния прибыли. После построения модели пользоват рактеристиками в соответствии с отчетной информ сов можно расширить и углубить по мере изменен появления более подробной информации о процес	омпьютерной технологии и специального паке- модели формирования чистой прибыли (или еятельности) предприятия в виде совокупности ков, моделирующих «классы» элементов, непо- ли. Пользователь сам определяет систему таких й деятельности предприятия, чтобы в соответст- ь в модели все ключевые элементы формирова- ель наполняет все блоки количественными ха- мацией по предприятию. Систему блоков и клас- ия направлений деятельности предприятия и
		Данная модель служит своего рода индикатором спроса на обыкновенные акции и характеризует соответственно их инвестиционную привлекательность, которую к тому же в отличие от прибыли на акцию можно достаточно эффективно использовать в межхозяйственных сравнениях. Известно, что увеличение прибыли на акцию, как	Факторная модель ценности акции строится следующим образом: ЦА = РЦА /ПНА = (РЦА/ДА) x (ДА/ПНА) =
6	Портфельный анализ	Этот анализ основан на использовании «портфель прибыльности портфеля фондовых инструментов портфеля (система «прибыль—рисю»). В соответст ния «эффективного портфеля» (соответствующего уровень портфельного риска и соответственно повгку. Процесс анализа и подбора в портфель таких це этой системной теории.	рассматривается в одной связке с уровнем риска вии с этой теорией можно за счет формирова- подбора конкретных ценных бумаг) снизить ысить отношение уровня прибыльности к рис-

#### Библиографический список

- 1. Бланк И.А. Управление капиталом: Учебный курс.- К.: Эльга, Ника- Центр, 2004.-с. 59.
- 2.Илышева Н.Н. Анализ в управлении финансовым состоянием коммерческой организации/ Н.Н. Илышева, С.И. Крылов.- М.: Финансы и статистика;  $ИH\Phi PA M$ , 2008
- 3.Мельник М.В. Экономический анализ в аудите: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Финансы и кредит, «Налоги и налогообложение» / М.В. Мельник, В.Г. Когденко.- М.: ЮНИТИ- ДАНА, 2007.-с. 199
- 4.Хелферт Э. Техника финансового анализа. 10-е изд. / Э. Хелферт.- Спб.: Питер , 2003.-c.62

#### СТАТИСТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СТЕПЕНИ РАСПРОСТРАНЕННОСТИ НАРКОТИЧЕСКИХ ВЕЩЕСТВ СРЕДИ СТАРШИХ ШКОЛЬНИКОВ РОСТОВСКОЙ ОБЛАСТИ

Одной из острейших социальных проблем современности является распространение и употребление наркотиков. По статистике каждый наркоман в течение года вовлекает в свою среду от 10 до17 человек. Проблема наркотизации молодежи, ведущая за собой усугубление криминогенной обстановки, высокую смертность среди наркоманов, их "выключенность" из социальной и экономической жизни требует глубокого и последовательного исследования. Официальные данные о количестве наркоманов в России весьма противоречивы и колеблются от 4 до 6 млн. человек. Более того, ряд ученых указывает на наличие региональной компоненты в интенсивности распространения наркотиков. В связи с этим особую значимость приобретают исследования проблем наркомании среди молодежи на региональном уровне, ориентированные не только на уже подверженных этой болезни молодых людей, но и на выявление причин и обстоятельств, способствующих употреблению наркотических веществ, и отношение молодежи к ним. Выводы, сделанные на основании подобных исследований, способствуют выработке более эффективной политики профилактических мер не только на федеральном, но прежде всего на региональном уровне.

Одним из таких исследований стал Мониторинг распространенности психоактивных веществ в образовательных учреждениях Ростовской области. Мониторинг был проведен по заказу администрации Ростовской области в 2008 году. Исполнителем мониторинга выступил ростовский Центр социологических маркетинговых исследований "СИМИ". В ходе исследования было опрошено 2030 учащихся первого курса ПТУ и учеников 10-11 классов общеобразовательных школ и лицеев Ростова и Ростовской области, что составило 4,7 % от общего количества целевой аудитории. В опросе участвовало 1127 девушек и 903 юноши, что составило 55,5 % и 44,5 %, соответственно.

Результаты опроса позволили условно разделить всех опрошенных учащихся на три группы:

- <u>ни разу не употреблявшие</u> наркотики (76,6%);
- *группа риска*, в которую вошли респонденты, употреблявшие наркотические вещества нерегулярно, время от времени (17,5%);
- *группа регулярно употребляв- ших наркотики*, которая включает учащихся, регулярно употреблявших наркотики (более 10 раз в течение жизни) (5,9%).

**Таблица 1**. Распределение девушек и юношей, сельских и городских учащихся по трем рассматриваемым группам (в %).

	Ни разу не	Группа риска	Группа регулярно	Всего
	употребляли		употреблявших	
Юноши	71,3	20,3	8,4	100
Девушки	81,5	15,0	3,5	100
Город	75,2	19	5,8	100
Село	82	12,8	5,2	100

Из всех опрошенных учащихся хотя бы раз употребляли различного ти-

па наркотические вещества 468 человек (23,4%). Среди юношей данный показа-

тель составляет 28,7%, доля девушек, которые хотя бы раз пробовали наркотики, 18,5%. Среди городских учащихся доля употреблявших наркотики составила 24,6% (юношей – 30% и девушек – 20,3%). Доля сельских респондентов,

употреблявших наркотики, 18% (юношей -25% и девушек -12,5%).

Анализ социально-экономических характеристик респондентов всех групп. Прежде всего, интересным представляется вопрос о досуге молодежи.

**Таблица 2.** Формы проведения досуга различными группами респондентов в контексте потребления или непотребления наркотических веществ

	Ни раз	ву не употре	ебляли	Группа риска			уппа регуляр потреблявши		
	никогда	не- сколько раз в год или 1-2 раза в месяц	раз в неделю и чаще	никогда	Несколь- ко раз в год или 1- 2 раза в месяц	раз в неделю и чаще	никогда	несколько раз в год или 1-2 раза в ме- сяц	раз в неделю и чаще
Компьюте рные игры	11	35,5	53,5	11,1	32,7	56,3	10,4	31,3	58,2
Спорт, физкульту -pa	2,9	15,8	81,2	3,4	14,5	82,2	4,3	19,2	76,5
Чтение книг	11,6	49,6	38,7	17,9	51,2	30,9	31,3	36,5	32,2
Кафе, дискотека	11,7	47,2	41	6,8	38,2	44,7	8,8	35	56,1
Другие хобби	32	26,9	40,8	34,2	19,5	36,2	51,8	17,5	30,7
Прогулки с друзьями	3,8	20,4	75,4	3,1	11,8	85	4,4	13,2	82,5
Интернет для развле- чения	25,4	27,2	47,2	16,9	25,2	58	24,3	20,9	54,8
Игровые автоматы	93,8	5,2	1,0	86,9	10,6	2,3	68,7	24,4	7,0

Самое большое предпочтение из всех видов досуга респонденты отдают спорту или физическим упражнениям. Доля занимающихся спортом больше среди тех, кто ни разу не употреблял наркотики. Распределение опрошенных по увлеченности компьютерными играми приблизительно одинаковое для всех трех групп. Видимые различия наблюдаются в трех группах по увлеченности чтением художественной литературы, другими формами досуга, связанными

игрой на музыкальных инструментах, пением, рисованием и т.д. Распределение респондентов по посещению кафе, дискотек, вечеринок, прогулок с друзьями просто для развлечения имеет противоположную тенденцию: чаще отдают предпочтение таким формам досуга учащиеся из группы регулярно употреблявших наркотики. Доля тех, кто предпочитает развлекаться в Интернете чаще, чем раз в неделю, больше среди тех, кто употреблял наркотики. Сущест-

венные различия наблюдаются в распределении учащихся в увлеченности играми на игровых автоматах. Если сравнивать проведение досуга респондентами группы «ни разу не употреблявших» с группой «регулярно употреблявших» наркотики, у последних особенно заметен повышенный интерес праздному времяпрепровождению (вечера в кафе, на дискотеках, Интернет для развлечений, компьютерные игры, прогулки с друзьями и даже игровые автоматы) по сравнению с занятиями спортом, физическими упражнениями и чтением книг. В этой же группе «регулярно употреблявших» наркотики у респондентов в меньшей степени выражено наличие и других хобби, что, по мнению ряда исследователей, является следствием пониженного интереса к жизни в целом и может являться причиной поиска других (в том числе и деструктивных) форм времяпрепровождения.

В ходе опроса предполагалось выяснить, как влияет состав, благосостояние и отношения в семье на потребление наркотиков. Так, среди полных семей (совместное проживание с обоими родителями, один из которых возможно мачеха или отчим) 71,4% респондентов ни разу не употребляли наркотики, среди группы риска 64,5% живут в полных семьях, а среди регулярно употреблявших - 55% опрошенных. Среди неполных семей (один родитель) ни разу не употребляли наркотики 26,6% респондентов, в группе риска -33,2%, а в группе регулярно употреблявших 38,3% опрошенных.

На вопрос о том, "какую работу по дому выполняют учащиеся", ответы по трем исследуемым группам для самых распространенных видов домашней работы представлены в следующей таблице.

Таблица 3.Выполнение респондентами работы по дому (в %)

	Ни разу не употребляли	Группа риска	Группа регулярно употреблявших
уборка дома	78	73	70,4
мытье посуды	68,2	63,7	53,9
покупки в магазинах и на рынке	63,1	63,1	56,6
вынос мусора	62	65,4	58,3
не делают никакой работы по дому	3,4	4,8	12,2

Из таблицы видно, что респонденты, которые употребляли наркотические вещества, в меньшей степени участвуют в помощи родителям в домашних делах. Особенно это видно в подгруппе тех, кто не делает никакой работы по дому.

Респондентам также задавался вопрос о благосостоянии семьи по сравнению с другими семьями.

Таблица 4.Самооценка благосостояния семьи по группам респондентов (в %)

Оценка благосостояния	Ни разу не	Группа риска	Группа регулярно
своей семьи	употребляли		употреблявших
очень хорошее	27,0	21,3	34,8
выше среднего	25,0	21,9	24,3
среднее	42,5	48,9	32,2
хуже среднего	5,4	7,1	3,5
крайне плохое	0,1	0,6	5,2
Всего	100	100	100

Как можно увидеть по данной таблице, в группе регулярно употреблявших выделяются две цифры. Первая цифра — это самая большая доля из проблемной группы и подгруппы с «очень хорошим» благосостоянием, что лишний раз подтверждает точку зрения ряда исследователей о том, что большую часть в среде употребляющих наркотики составляет молодежь из благополучных и обеспеченных семей. И вторая цифра. В группе регулярно употреблявших наркотики достаточно большая

доля тех, у кого «крайне плохое» материальное обеспечение. И употребление наркотиков для них часто является своеобразной защитой от социальной неустроенности.

Одним из важных аспектов потребления или непотребления наркотиков нам представляется осуществление родительского контроля за подростками. Так, на вопрос о том, "знают ли родители, где бывают их дети в субботу вечером", ответы по трем группам распределились следующим образом:

**Таблица 5**.Информированность родителей о местонахождении подростков (в субботу вечером, %)

	\ \ \	/ 1 / /	
	Ни разу не употребляли	Группа риска	Группа регулярно употреблявших
знают всегда	48,7	31,1	28,3
как правило, знают	30,7	30,2	28,3
знают иногда	17,3	31,6	28,3
как правило, не знают	3,1	6,8	14,2

Доля респондентов, родители которых знают почти всегда, где бывают их дети в субботу вечером, среди тех, кто не употреблял наркотиков, составила 79,4%. Соответствующие показатели для тех, кто употреблял иногда и упот-

реблял наркотики регулярно, составили 61,3% и 56,6%.

Кроме того, важным является осуществление родительского контроля за расходованием карманных денег, выделяемых подросткам.

**Таблица 6.**Распределение респондентов по суммам денег, затрачиваемых за неделю, без контроля родителей

Сумма, руб.	Не употребляли наркоти-	Группа риска	Группа регулярно
	ков		употреблявших
До 100	22,6	11,0	15,2
100-200	22,7	20,0	8,7
200-300	16,8	16,8	8,7
300-500	16,3	16,1	15,2
500-1000	13,3	20,6	25,0
1000-1500	4,6	7,1	9,8
1500-5000	3,0	7,1	12,0
Более 5000	0,7	1,3	5,4

Обращают внимание на себя цифры более 300 рублей в неделю, которые тратят респонденты. Если в группе не употреблявших наркотики от 300 рублей и выше тратят только 37,9 % учащихся, то в группе риска это могут себе позволить в 1,4 раза больше (52,2 %). А в группе регулярно употребляв-

ших наркотики от 300 рублей и выше в неделю тратят уже все 67,4 %. Показатель, что 67,4 % из числа постоянно употреблявших наркотики могут в неделю тратить более 300 рублей (то есть особо не ограничены в суммах на карманные расходы) и цифры о подавляющем большинстве респондентов этой

группы со склонностью к праздному времяпрепровождению лишний раз говорят о их взаимосвязи. Это может подтверждать мнение ряда психологов, что когда у подростка есть излишек денег, которые он еще сам не зарабатывает, а значит, и не знает им цену, но при этом он сам окончательно не сформировался как личность, то излишек средств он во многих случаях может пустить на такое сомнительное и запретное «удовольствие», как наркотики. В профилактической работе этот аргумент может иметь значение при общении с родителями школьников. Данный же довод подтверждают и отдельные цифры по суммам, которые тратят респонденты в неделю. Если среди респондентов, имеющих в неделю от 100 до 300 рублей, доля постоянно употреблявших минимальна (от 8,7 % до 15,2 %), то в подгруппе опрошенных, имеющих в неделю суммы от 300 до 500 рублей, примерно одинаковый процент - от 15,2 % до 16,9 %. Суммы «карманных» средств респондентов в объеме от 300 до 500 рублей являются как бы «пограничными». Поскольку среди тех учащихся, кто имеет более 500 рублей в неделю, доля постоянно употребляющих наркотики в сравнении с неупотреблявшими выше от 2 до 6 раз.

Одним из факторов, влияющих на отношение учащихся к наркотикам и их потребление, является их внутренняя психологическая удовлетворенность собой и отношениями с окружающим миром.

**Таблица 7.**Степень удовлетворенности отношениями с родителями и друзьями (в %)

u opysoniu (8 /0)			
	Ни разу	Группа	Группа
	не	риска	регулярн
	употреб		О
	ляли		употреб
			лявших
Довольны своими отношениями с родителями и друзьями	63,9	49,3	51,7
Довольны своими отношениями только с родителями	4,3	2,8	3,3
Довольны своими отношениями только с друзьями	5,8	10,4	9,2
Довольны своими отношениями с друзьями и не очень довольны отношениями с одним из родителей	30	44,2	35,8
Недовольны своими отношениями ни с друзьями, ни с родителями	0,6	0,3	0,8

В группе регулярно употреблявших процент тех, кто более удовлетворен отношениями с друзьями выше, чем тех, кто доволен своими отношениями с родителями по сравнению с другими группами респондентов.

Степень удовлетворенности учащихся финансовым положением семьи, собственным здоровьем и самими собой представлена в следующей таблице.

**Таблица 8**. Степень удовлетворенности учащихся финансовым положением семьи, здоровьем и самими собой, по группам (в %)

	финансовое положение семьи здоровье		самим собой			
Ни разу не употребляли						
доволен	74,5	70,3	79,8			
ни то ни другое	9,1	13,4	7,9			
не очень доволен или совсем	16,4	16,3	12,1			
недоволен						
Группа риска						
доволен	59,6	71,4	76,8			

Продолжение таблицы 8

ни то ни другое	16,8	12,6	12,9		
не очень доволен или совсем	23,0	15,4	9,4		
недоволен					
Группа регулярно употреблявших					
доволен	66,7	69,0	74,7		
ни то ни другое	14	11,5	11,7		
не очень доволен или совсем	19,3	19,4	13,5		
недоволен					

В группе ни разу не употреблявших наркотики наиболее высока степень удовлетворенности по всем трем факторам.

Потребление наркотиков ведет к совершению негативных поступков, противоречащих социальным нормам или закону, что отчетливо видно на следующем рисунке.

Рисунок (см. ниже) демонстрирует существенное различие в степени совершенствования противоправных поступков в трех исследуемых группах,

причем по каждому из данных видов поступков наибольшая доля нарушителей среди тех, кто регулярно употребляет наркотики.

Анализируя ответы респондентов, можно сделать вывод, что лица, регулярно употреблявшие наркотические вещества, примерно в 5 раз агрессивнее при уголовно наказуемых деяниях таких, как воровство (13,9%), продажа краденого (14,8%) и воровство денежных средств (13%), по сравнению с респондентами, не употреблявшими наркотиков.

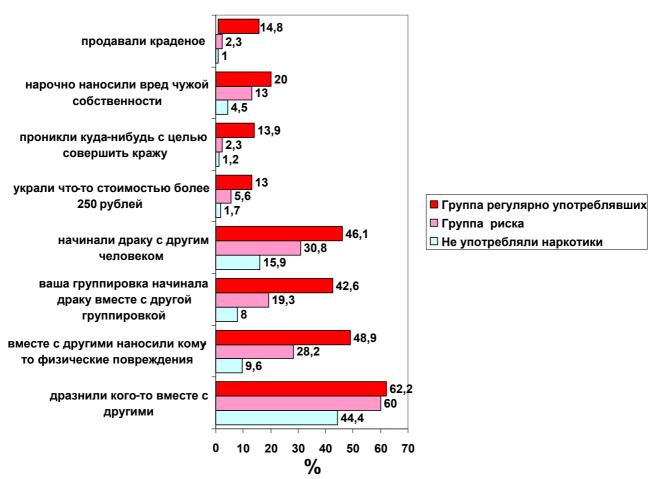
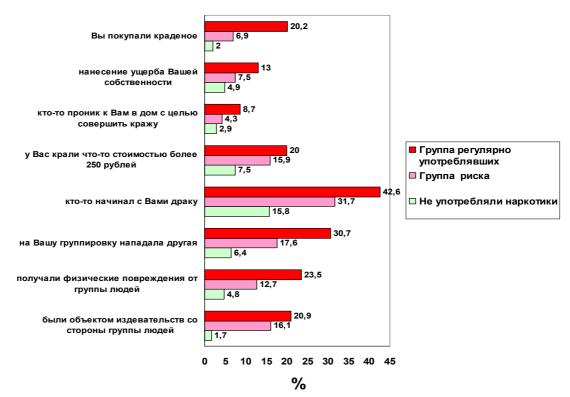


Рис. 1. Негативные поступки, совершаемые учащимися за последние 12 месяцев

При анализе ситуаций, связанных с менее опасными поступками (драка), видно, что эта категория также агрессивна при совершении хулиганских, административно наказуемых поступков. При этом доля лиц, совершавших эти поступки, более значительна (46%, 43%, 49%,62%), в то время как респонденты из группы, не употреблявших наркотики, практически не участвовали в противоправных действиях (8% и 9,6%).

Аналогичная картина наблюдается при совершении противоправных действий против опрашиваемых уча-

щихся. Учащиеся из категории регулярно употреблявших наркотики практически в той же степени подвержены агрессии, насколько агрессивны сами в отношении других. Можно сделать вывод, что регулярно употребляющие наркотические вещества учащиеся практически находятся в криминогенной среде. В то время как группа респондентов, не употреблявщих наркотики, подвержена агрессии значительно меньше. Диаграмма, представленная на рисунке 2, наглядно демонстрирует, что группа риска по этим показателям находится в промежуточном положении.



**Рис. 2.** *Негативные поступки, совершенные против респондентов за последние* 12 месяцев

Отдельно были проанализированы ответы на вопросы группе учащихся, употреблявших наркотики. Среди употреблявших наркотики респондентов наблюдалось следующее распределение по типам наркотических веществ: марихуана или гашиш 15%, транквилизаторы или седативные средства 3%, амфетамины 2,5%, ЛСД и другие галлю-

циногены 2,1% крэк 1,2%, кокаин 1%, неталин 0,8%, героин 0,8%, экстази 3,6%, галлюциногенные грибы 0,9%, оксибутират натрия 0,6%, анаболические стероиды 1,1%, инъекции героина, кокаина, амфетаминов 0,6%. алкоголь в сочетании с таблетками 4,7%, ингалянты 5,5%. Как видно из ответов респондентов, самая большая доля употреб-

лявших наркотики респондентов 15 % пробовали или употребляют из всех типов наркотических веществ «марихуану или гашиш». И это понятно, поскольку эти виды наркотиков относятся к наиболее распространенным и относительно недорогим.

На вопрос «Кто вам предложил употребить наркотики в первый раз?» среди ответивших на этот вопрос, 43% ответили - друг, 16,9 % - сверстник, родственник -2,5%, незнакомый человек - 7%, другое - 33,5% респондентов.

На вопрос о причинах, по которым учащиеся впервые попробовали наркотическое средство, отвечали 235 человек. Ответы распределились следующим образом: любопытство - 53,6%,

влияние окружающих - 3,4%, мода - 1,7%, стремление быть в компании - 2,6%, ощущение тайны и романтики - 4,7%, уход от неприятностей в жизни - 6,8%, другая причина - 32,3%. Такая самооценка подтверждает тезис о том, что подросткам свойственно любопытство, стремление самостоятельного познания мира, а также тот факт, что в действительности существует ряд причин, побуждающих к первой пробе наркотиков, которые вошли в позицию «другое». Необходимо обратить внимание на выявление этих причин в ближайшее время.

Следующий закономерный вопрос касался возраста, в котором впервые были употреблены наркотики.

Таблица 9. Распределение респондентов, употреблявших когда-либо

наркотические вещества по возрасту (%)

		паркоти	n reentire	ocușeciii	000 110 00	Specemy	( / 0 /		
	до 9	10 лет	11 лет	12 лет	13 лет	14 лет	15	16 лет и	Всего
	лет						лет	старше	
Марихуана или гашиш	3,8	1,0	1,6	3,8	5,4	18,9	35,3	30,1	100
Амфетамины	25,0	3,1	-	-	6,3	9,4	21,9	34,4	100,0
Транквилизаторы или седативные средства	10,4	4,2	-	-	6,3	16,7	33,3	29,2	100,0
Экстази	7,2	2,9	-	ı	2,9	13,0	30,4	43,5	100,0
Ингалянты	12,1	6,9	6,9	3,4	8,6	22,4	20,7	19,0	100,0
Алкоголь в сочета- нии с таблетками	4,6	-	1,1	1,1	4,6	18,4	32,2	37,9	100,0

Как видно из таблицы, возраст 13 лет является «пограничным» по употреблению наркотических веществ. Большая часть респондентов попробовала наркотики в 13-16 лет. Именно в этом возрасте идет приобщение к молодежной субкультуре, возникают острые конфликты с учителями, родителями и другими взрослыми, результатом которых является протестное поведение, выраженное в знакомстве с "запретным плодом" Ответы же о том, что до 9 лет попробовали амфетамины (25 %), ингалянты (12,1 %), транквилизаторы (10,4

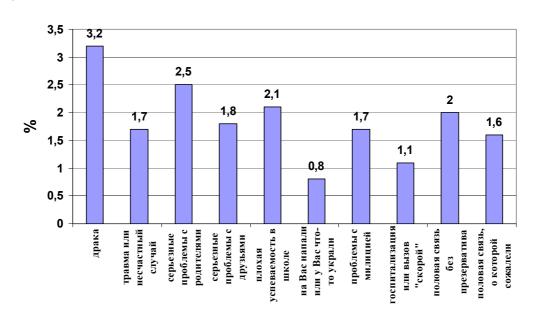
%) и экстаз (7,2 %) от числа, когдалибо пробовавших психоактивные вещества, вызывают сомнение. Эти ответы, скорее всего, бравада или желание «посмеяться» над старшими коллегами. Зато цифры, что до 9 лет попробовали марихуану или гашиш (3,8 %) и алкоголь в сочетании с таблетками (4,6 %), могут быть близки к истине.

Следующий вопрос анкеты касался последствий употребления наркотиков за последние 12 месяцев, основными из которых стали драки и проблемы с родителями. Особый интерес в исследовании представляют оценки учащихся, касающиеся проблемы наркомании в целом и способов ее преодоления.

Что же представляет собой прием наркотиков по мнению учащейся молодежи? Респонденты выразили свою оценку употребления наркотиков следующим образом: (в ответах на этот вопрос участвовали 1889 человек).

Большинство респондентов считают вредной привычкой употребление

наркотиков, из группы регулярно употреблявших доля таких респондентов все же меньше (46%). Также значительная часть из тех, кто не употреблял наркотиков (54%) и из группы риска (43%), считают, что это путь к неизлечимому заболеванию. И только те респонденты, которые регулярно употребляют наркотики, не могут явно оценить риск, ведущий к неизлечимому заболеванию.



**Рис. 3.** Последствия употребления наркотиков за последние 12 месяцев с момента проведения опроса

Таблица 10. Оценка употребления наркотиков

	Ни разу не употребляли	Группа риска	Группа регулярно употреблявших
Вредная привычка, от которой трудно избавиться	60,4	59,4	45,8
Глупый недостаток	23,9	28,0	30,8
Путь к неизлечимому заболеванию – наркомании	54,2	43,1	29,0
Способ уйти от проблем	21,4	21,4	17,8
Способ получить удовольствие	15,4	19,8	21,5
Стремление быть «как все»	10,3	8,2	5,6
Выбор единственного варианта «вредная привычка»	24,5	25,8	20,6
Выбор единственного варианта «путь к неизлечимому заболева- нию – наркомании»	21,8	18,2	9,3

Этот ответ выбрали только 29% данной группы. Для них, скорее, это глупый недостаток, способ получить удовольствие или уйти от проблем, по сравнению с аналогичными оценками в других двух группах.

Достаточно высокие показатели такой причины, как «глупый недостаток» среди учащихся трех групп (23,8%, 28% и 30,8%), косвенно свидетельству-

ют о недостатках профилактической работы.

На вопрос "о наиболее эффективных формах антинаркотической профилактической работы" ответили 1442 человека. Наиболее эффективные меры антинаркотической профилактической работы представлены в таблице 1

**Таблица 11**. Наиболее эффективные меры антинаркотической профилактической работы (в процентах от числа опрошенных)

	Ни разу не употребляли	Группа риска	Группа регулярно употреблявших
Анонимность и бесплатность лечения	75,8	79,3	74,0
Карательные меры по отношению к наркоманам	51,8	53,4	63,5
Издание и распространение специальной литературы	49,4	46,0	48,1
Специальная антинаркотическая реклама по телевидению	54,8	54,7	49,0
Антинаркотическая пропаганда в печати	52,3	50,2	47,1
Работа антинаркотических просветительских организаций с молодежью	67,8	68,3	65,4
Антинаркотическая деятельность религиозных миссионеров	43,5	48,2	43,3

Таблица иллюстрирует приблизительно одинаковое отношение респондентов всех трех групп к степени эффективности различных форм антинаркотической работы. Это, скорее всего, говорит о незнании этих форм. Большинство опрашиваемых отдали предпочтение такой форме, как анонимность и бесплатность лечения. имеющей на самом деле поверхностное значение. По-видимому, учащиеся незнакомы в должной мере с другими формами. Это означает только одно: другие формы работы неэффективны или не применяются должным образом. Значительная часть респондентов группы регулярно употреблявших наркотики считает эффективными карательные меры и работу антинаркотических организаций. Можно сделать только один вывод, что эти меры к ним уже применялись (стоят в соответствующих органах на учете, где работают данные организации), то есть являются наиболее активными.

Учащимся было предложено выбрать те инстанции, которые, по их мнению, помогут избавиться в случае необходимости от наркотической зависимости. Варианты ответов распределились следующим образом (1868 ответивших респондентов).

Как видно из диаграммы (см.ниже), в большинстве анкет предпочтение отдавалось помощи родителей и родственников, а также врачанарколога. Это свидетельствует о том, что для данной возрастной категории

молодежи наибольшее предпочтение и надежды при возникновении проблем, в том числе и избавлении от наркотической зависимости, они отдают семье и врачам-специалистам. Причем члены семьи стоят на первом месте.

В меньшей степени в сложной ситуации респонденты надеются на помощь друзей, психологов. Это лишний раз подтверждает, что специалистыпсихологи еще не стали авторитетной инстанцией при возникновении личностных проблем в подростковой среде.

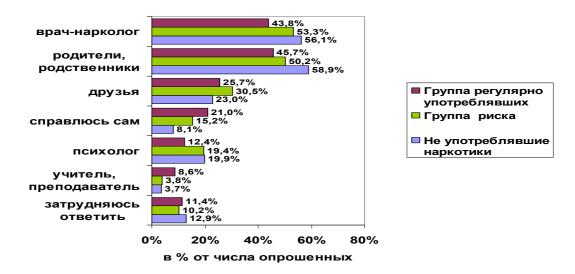


Рис. 4. Инстанции, помогающие избавиться от наркотической зависимости.

Необходимо отметить и низкую оценку роли учителей в предоставлении реальной помощи наркозависимым учащимся. Это может свидетельствовать о том, что при возникновении проблем такого рода они не верят в помощь школы.

Проведенное исследование позволяет сделать выводы о достаточно широком распространении наркотиков среди учащихся старших классов в Ростовской области. К сожалению, ограниченный объем статьи не позволяет представить анализ всех вопросов, заданных школьникам. Старшие школьники знают, что такое наркотики, информированы об их видах (не через средства массовой информации или педагогов, а друг от друга), но не воспринимают проблему наркомании всерьез. Для большинства это "вредная привычка, от которой трудно избавиться, но возможно и эффективно при бесплатном и анонимном лечении". Для некоторой части школьников наркотики не столько способ почувствовать себя взрослым, сколько уход от социума, от проблем общения, в том числе и с родителями, но и своеобразная форма проведения досуга. В сознании молодежи не сформировано отношение к наркотикам как серьезной потенциальной опасности для жизни и здоровья. В целом обращает на себя внимание недостаточная разработанность бесплатных форм досуга молодежи (занятия в спортивных, театральных, научных секциях и кружках), низкая степень информированности педагогов и родителей о признаках наркомании, методах ее выявления и способах лечения, неэффективная антинаркотическая пропаганда - отсутствие ее массовости (например, в виде социальной рекламы), низкая информированность школьников о реальных последствиях употребления наркотиков. Безусловен тот факт, что наркоманию проще предотвратить, чем лечить. Но, к сожалению, число наркоманов растет с каждым годом. Это свидетельствует о достаточно низкой эффективности мер существующей антинаркотической по-

литики и профилактики, которая требует большего финансирования со стороны правительства и большего участия со стороны общества.

### АННОТАЦИИ СТАТЕЙ, ПОМЕЩЕННЫХ В ЖУРНАЛЕ

#### Раздел 1. Бухгалтерский учет и аудит: проблемы и их решения

#### Лабынцев Н.Т., Паращенко А.Н

#### Трансакционные издержки и методика их учета

#### Аннотация

Анализируется сущность и классификация трансакционных издержек. Предлагаются два варианта бухгалтерского учета трансакционных издержек: организация управленческого учета трансакционных издержек в единой системе бухгалтерского учета, организация трансакционнго учета основанная на выделении отдельной подсистемы счетов управленческого учета.

**Ключевые слова**: классификация трансакционных издержек, трансакционные 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, бухгалтерский учет трансакционных издержек.

#### Харченко С. В.

### Методика отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО

#### Аннотация

В статье рассмотрены методы составления отчета о прибылях и убытках в соответствии с международными стандартами учета и отчетности.

**Ключевые слова**: финансовый результат, Международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерская отчетность, классификация расходов.

#### Бреславцева Н.А., Васютина Ю.Н.

# Анализ внешней среды как часть учетно-аналитического обеспечения системы стратегического управленческого учета на полиграфических предприятиях

#### Аннотация

Любое предприятие находится и функционирует в рамках внешней и внутренней сред. Данная статья посвящена изучению внешней среды и ее роли в организации стратегического управленческого учета на полиграфических предприятиях. Авторами рассмотрены ее основные компоненты, определено их влияние на стратегию предприятия, описаны методы изучения макроокружения и микроокружения полиграфического предприятия.

**Ключевые слова:** стратегический управленческий учет, внешняя среда, макроокружение, микроокружение, полиграфическое предприятие.

#### Терникова Е.В.

Исследование особенностей методики бухгалтерского учета и формирования отчетности операций по доверительному управлению в коммерческих организациях

#### Аннотация

Статья посвящена актуальной проблеме бухгалтерского учета и отчетности операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом в коммерческих организациях.

В статье рассматриваются особенности бухгалтерского учета и отчетности по договору доверительного управления имуществом в отношении каждого его участника: учредителя управления, доверительного управляющего и выгодоприобретателя. Особенности проявляются в различных группах процессов, выделяемых и отражаемых в учетных системах участников договора.

**Ключевые слова:** учет операций по доверительному управлению, обособленный баланс, учредитель управления, доверительный управляющий, выгодоприобретатель.

#### Кузнецова Л.Н.

Отражение синергетического эффекта бенчмаркинга в бухгалтерском учете

#### Аннотация

Все большая роль в мире как методу совершенствования деятельности принадлежит бенчмаркингу. Бенчмаркинг эволюционирует: кибернетический подход сменяется синергетическим, появляется необходимость отражения в бухгалтерском учете синергетического эффекта. В статье проанализированы существующие подходы к отражению в бухгалтерском учете синергетических эффектов и представлена их учетная модель при проведении бенчмаркинга.

**Ключевые слова:** бенчмаркинг, синергизм, эмерджентность, бухгалтерский учет синергетических эффектов.

#### Шароватова Е.А.

Причинно - следственная связь в эволюции развития управленческого учета

#### Аннотация

В статье рассмотрена динамика развития управленческого учета, подтверждающая значимость учетной науки в управлении коммерческим предприятием. Выделены пять этапов эволюции управленческого учета до и после начала перестройки отечественной экономики. Представлено влияние инновационных технологий на структурность управленческого учета и изменение его роли в управлении экономическим субъектом.

**Ключевые слова**: управленческий учет, причина, следствие, статус учета, приемы учета, инновационное развитие управленческого учета, экономическая модель учета для целей управления.

#### Багдасарян Д.Г.

**Методика внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой про**дукции

#### Аннотация

Рассмотрены теоретические аспекты методики внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции. Определен технологический процесс и методологическая основа программы внутреннего аудирования. Внимание уделено организации промежуточного и итогового аудиторского контроля использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции в разрезе учетно-контрольных точек аудирования.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, процесс выпуска и продажи готовой продукции, учетно-контрольные точки аудирования, программа внутреннего аудита, промежуточный аудиторский контроль, итоговый аудиторский контроль.

#### Цепилова Е.С.

#### Эволюция налогового учета в России

#### Аннотация

В статье рассмотрена динамика развития налогового учета в РФ: представлены стадии и этапы, даны их основные характеристики. Проанализированы мнения нескольких исследователей о количестве и продолжительности этих этапов. Представлена авторская схема эволюции налогового учета в России.

**Ключевые слова:** налоговый учёт, эволюция налогового учёта, этапы развития налогового учёта.

# Раздел 2. Современные проблемы развития экономического анализа и статистики

#### Фокина Е.В.

### Оценка конкурентоспособности предприятия и характеристика ее уровня

#### Аннотация

В условиях глобализации мировой экономики важнейшим показателем результативности производственно-хозяйственной деятельности предприятия является оценка его конкурентоспособности. Получив в процессе анализа количественную оценку конкурентоспособности предприятия (КСП), необходимо разработать инструмент ее интерпретации. В статье приведена одна из моделей получения оценки КСП, и предложено использование теории нечетких множеств для распознавания ее уровня.

**Ключевые слова:** внутренняя потенциальная конкурентоспособность предприятия, экономико-математическая модель, нечеткие множества, трапециевидные функции принадлежности.

#### Воловик В. М.

#### Некоторые аспекты экологически устойчивого развития промышленности Аннотация

В данной статье предложен механизм экологизации хозяйственной деятельности, представляющий собой целенаправленно созданную, взаимодействующую совокупность методов и форм, источников финансирования, инструментов и рычагов воздействия на промышленное развитие с учетом экологической составляющей. Большое значение уделяется экологической безопасности регионального промышленного производства.

**Ключевые слова:** экологическая безопасность, экологизация, механизмы эколого-экономического управления, концепция устойчивого развития.

#### Гузей В.А.

Осуществление риск-анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта функционирования с позиции методов и приемов прогностического исследования

#### Аннотация

В целом эффективность осуществления предпринимательской деятельности организации в большей степени зависит от уровня устойчивости ее деятельности, в отношении наступления изменений негативного характера в рамках ее условий существования. В целом прогностическое исследование имеет непосредственное отношение к исследованию основных тенденций развития предприятия в краткосрочном и долгосрочном аспектах, поскольку его использование позволяет «заглянуть в будущее» в рамках конкретного хозяйствующего субъекта в самых общих чертах на основе исследования основных показателей его развития в прошлых и настоящем отчетных периодах.

На итоги осуществленного менеджментом организации прогнозного анализа существенное влияние оказывают: текущее «положение дел» в рамках конкретного хозяйствующего субъекта, состояние конъюнктуры рынка, экономическая ситуация в стране, иные внешние факторы, а также принимаемые управленческие решения.

Использование прогнозного анализа на предприятии позволяет разрабатывать эффективную стратегию и тактику его развития, основанную на результатах проведенного ретроспективного анализа за ряд отчетных периодов.

**Ключевые слова:** прогностическое исследование, анализ, тенденции развития предприятия, рисковые ситуации, показатели прибыли, величина движения денежных средств, управление денежными потоками.

#### Евстафьева Е.М.

#### Аналитическое исследование современной методологии и методики анализа собственного капитала

#### Аннотация

В статье рассмотрены методологические подходы к анализу собственного капитала коммерческих организаций, включающие в себя пять процедур: определение целей, задач и принципов анализа собственного капитала, выбор объектов анализа собственного капитала и формирование системы аналитических показателей, определение методов, вида и методики анализа собственного капитала, формирование информационной базы для анализа, расчет аналитических показателей и принятие управленческого решения.

Исследование современной методологии анализа собственного капитала позволило сделать вывод, что она ориентирована на показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения соответствия их тактическим целям, в то время как в условиях динамичной внешней среды важное значение приобретают показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения достижения стратегических целей.

**Ключевые слова:** собственный капитал, анализ собственного капитала, методы анализа собственного капитала, виды анализа собственного капитала, система аналитических показателей.

#### Щербанов В.К., Кокина Е.П., Федосова О.Н.

### Статистический анализ степени распространенности наркотических веществ среди старших школьников Ростовской области

#### Аннотация

Статья посвящена результатам исследования распространения и употребления наркотических веществ школьниками старших классов и учащимися ПТУ и колледжей Ростовской области. Цель исследования - на основе проведенного мониторинга определить

факторы, влияющие на употребление наркотиков в молодежной среде и каналы распространения информации о наркотиках, а так же определить наиболее эффективные инновационные методы противодействия росту наркомании.

**Ключевые слова:** распространение наркотиков в образовательной среде, группа риска и группа регулярно употребляющих наркотики, факторы, влияющие на отношение учащихся к наркотикам, наиболее эффективные методы избавления от наркотической зависимости.

#### ANNOTATION OF ARTICLES, PLACED IN JOURNAL

#### Section 1. Accounting and audit: problems and solutions

#### Labyntsev N.T., Parashchenko A.N.

#### Transaction costs and method of accounting

#### Annotation

The essence and classification transaction costs is analyzed. Two variants of the business accounting transaction costs are offered: the administrative accounting organization transaction costs in uniform system of the business accounting, the organization transaction accounting based on allocation of a separate subsystem of accounts of administrative accounting.

**Keywords:** 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, the business accounting transaction costs

#### Kharchenko S.V.

### The technique of reflection of financial results in the financial statements in accordance with IFRS

#### Annotation

The article deals with methods for the profit and loss account in accordance with international standards of accounting and reporting.

**Keywords:** financial performance, International Financial Reporting Standards, accounting, classification of expenses.

#### Breslavtseva N.A., Vasyutina J.N.

# Analysis of environment as part of accounting analysis support system for strategic management accounting printing companies

#### Annotation

Any enterprise is located and functions within the external and internal environments. This article is devoted studying of environment and its role in the organization of the strategic management account at the polygraphic enterprises. The authors consider its basic components, their influence on enterprise strategy is defined, methods of studying of a macroenvironment and a microenvironment of the polygraphic enterprise are described.

**Keywords:** strategic management account, external environment, microenvironment, microenvironment, polygraphic enterprise

#### Ternikova E.V.

### Research of features of the technique of book keeping and formation of the reporting of operations on confidential management in the commercial organizations

#### Annotation

The article is devoted to the actual problem of book keeping and reporting of the operations connected with realization of the contract of confidential property's management in the commercial organizations.

The features of book keeping and reporting under the contract of confidential property's management, concerning each of it's members: the founder of management, the confidential manager and profit gainer are considered in this article. Features are shown in various

groups of the processes allocated and reflected in registration systems of participants of the contract.

**Key words**: the account of operations on the confidential management, the detached balance, the founder of management, the confidential manager, profitgainer.

#### Kuznetsova L.N.

### Reflection synergistic effect benchmarking in accounting Annotation

A larger role in the world as a method of improving the activity belongs to the benchmarking. Benchmarking evolves: the cybernetic approach is replaced by a synergistic, there is need to reflect an accounting synergy. The article analyzes the existing approaches to reflection in the accounting and synergy model presented their account during the benchmarking.

**Keywords:** benchmarking, synergy, emergence, accounting synergies/

#### Sharovatova E.A.

### Cause - effect relationship in the evolution of management accounting Annotation

Dynamics of management accounting development confirming importance of accounting science in a commercial enterprise management is studied in this article. Five stages of management accounting evolution from the moment of the beginning of domestic economy reconstruction are emphasized. Influence of innovating technologies on structural properties of management accounting, and changing of its role in management of an economical subject is presented.

**Key words:** management accounting, cause, effect, accounting status, accounting techniques, innovation development of the management accounting essence, economic accounting model for management purposes.

#### Bagdasaryan D.G

### Internal audit procedure of finished production output and sale process Annotation

Theoretical aspects of internal audit procedure of finished production output and sale process are considered here. The technological process and the methodological basis of internal audit program are shown. Attention is also given to the intermediate and finally auditing control organization of finished production output and sale process in the connection of accounting and control auditing points.

**Key words:** internal audit, finished production output and sale process, accounting and control auditing points, audit program, intermediate auditing control, finally auditing control.

#### Tsepilova E.S.

### **Evolution of the tax accounting in Russia Annotation**

The article looks into the dynamics of the tax accounting development in the Russian Federation: the stages and their main characteristics are considered. The views of several researches on a number and duration of these stages are analyzed. The author's scheme of evolution of the Russian tax accounting is presented.

**Keywords**: tax accounting, evolution of the tax accounting, tax accounting development stages

#### Section 2. Modern problems of economic analysis and statistics

#### Fokina E. V

### Estimation of competitiveness of the enterprise and recognition of its level Annotation

In the conditions of economic globalisation the major indicator of effectiveness of the industrial-economic activity of the enterprise is the estimation of its competitiveness. Having received the quantitative estimation of competitiveness of the enterprise (CE) during the process of the analysis, it is necessary to devise the method of its interpretation. In the article one of models of reception of the estimation of CE is presented, and the use of the theory of indistinct sets for recognition of its level is offered.

**Keywords**: internal potential competitiveness of the enterprise, economic-mathematical model, indistinct sets, trapezoid functions of an accessory.

#### Volovik V.M.

### Some aspects of ecologically steady industry Annotation

And in the given article the mechanism of ecologization is offered the economic activities, representing purposefully created, cooperating set of methods and forms, sources of financing, tools and influence levers on industrial development taking into account the ecological component. The great value is given to ecological safety of regional industrial production.

**Key words:** ecological safety, ecologization, mechanisms of ekologo-economic management, the sustaiable development concept.

#### Guzey V.A.

Annotation

# Presentation of risk analysis of financial and economic activity of the subject from the point of methods and methods prognostic studies

In general, the efficiency of business organization is largely dependent on the level of sustainability of its activities for the onset of changes of a negative character in its conditions of existence. In general, prognostic study has direct relevance to the investigation of major trends in business in the short and long-term aspects, since its use allows us to "look ahead" within a particular entity in the most general terms, based on studies of the main indicators of development in the past and the present reporting period.

On the outcome of the management organization of predictive analysis are strongly influenced by: the current "situation" within a particular business entity, the state of the market situation, the economic situation in the country, other external factors, and management decisions.

The use of predictive analytics in the enterprise can develop an effective strategy and tactics of its development, based on the results of the retrospective analysis of a number of accounting periods.

**Keywords:** prognostic study, analysis, trends in business, risky situation, earnings, the value of cash flow, cash flow management.

#### Evstafeva E.M.

### Analytical research of modern procedure and methods of owner's equity analysis Annotation

The article considers methodological approaches to owner's equity analysis in commercial organizations including five procedures: determination of goals, objectives and principles of owner's equity analysis, selection of analysis objects and formation of analytical indicators system, determination of methods, type and procedure of owner's equity analysis, development of data base for analysis, calculation of analytical indicators and management decision-making.

Research of modern procedure of owner's equity analysis allowed to make a conclusion that it is first of all focused on the indicators characterizing the process of formation and use of the owner's equity in a commercial organization from the point of view of their correspondence to tactical targets, whereas under conditions of dynamic environment great significance is assumed by the indicators characterizing the process of formation and use of the owner's equity in a commercial organization from the point of view of achieving strategic targets.

#### **Keywords**

Owner's equity, owner's equity analysis, methods of owner's equity analysis, types of owner's equity analysis, system of analytical indicators.

#### Sherbanov V.K., Kokina E.P., Fedosova O.N.

### The statistical analysis of extent of prevalence of narcotic substances among the senior schoolchildren of the rostov region

#### Annotation

The article is dedicated to results of research of spread and the use of narcotic substances by schoolchildren of the senior classes and pupils of colleges of the Rostov region. A research objective is to define the factors influencing the use of drugs in the youth environment and the channels of spread of the information on drugs and also to define the most effective innovative methods of counteraction to narcomania growth.

#### **Keywords**

Spread of drug addiction in the educational environment, group of risk and group regularly on drugs, the factors influencing the relation of pupils to drugs, the most effective methods of disposal of drug dependence.

#### НАШИ АВТОРЫ

Багдасарян Диана Гамлетовна, аспирант кафедры аудита РГЭУ (РИНХ).

Электронный адрес: <u>izabella80@mail.ru</u>. Контактный телефон: 8 (863) 237-02-56

**Бреславцева Нина Александровна,** д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса.

Контактный телефон: 8-928-29-68-883

**Васютина Юлия Николаевна**, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса.

Электронный адрес: vasyutina j@mail.ru

**Воловик Вероника Михайловна**, аспирант кафедры региональной экономики РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8-950-856-111-7

**Гузей Виктория Алексеевна,** к.э.н., старший преподаватель кафедры анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8-918-514-05-85

Евстафьева Елена Михайловна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ)

Электронный адрес: 2982232@mail.ru Контактный телефен:8 (863) 261-38-20

**Кокина Елена Павловна,** к.э.н., доцент кафедры математической статистики, экономики и актуарных расчетов РГЭУ (РИНХ).

Электронный адрес: ekokina@inbux.ru Контактный телефон: 8 (863) 261-38-65

Кузнецова Лилия Николаевна, к.э.н., доцент кафедры аудита РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон:8(863) 237-02-56

**Лабынцев Николай Тихонович,** д.э.н., пофессор, декан учетно-экономического факультета, зав. кафедрой бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8 (863) 240-57-29

**Паращенко Алексей Николаевич**, аспирант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ) Электронный адрес: a.parashenko@mail.ru

**Терникова Екатерина Викторовна,** ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита РГУПС

Электронный адрес: ganzya@aaanet.ru

**Федосова Оксана Николаевна,** к.э.н., доцент кафедры математической статистики, экономики и актуарных расчетов РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8 (863) 261-38-65

**Фокина Елена Владимировна,** аспирант кафедры антикризисного и корпоративного управления РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8(863) 267-95-41

Харченко Светлана Владимировна, аспирант кафедры аудита РГЭУ (РИНХ).

Электронный адрес: svetik-marmelad@rambler.ru

Контактный телефон: 8-960-464-17-09

Цепилова Елена Сергеевна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8(863) 261-38-20

**Шароватова Елена Александровна**, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8-928-22-91-151

Щербанов Владимир Кириллович, директор по проектам центра социологических и

маркетинговых исследований (СиМИ), Ростов-на-Дону Контактный телефон: 8 (863) 282-83-47