МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ЯРОСЛАВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА»)

СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

СБОРНИК НАУЧНЫХ ТРУДОВ
ПО МАТЕРИАЛАМ ВСЕРОССИЙСКОЙ ОЧНО-ЗАОЧНОЙ
НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОЙ КОНФЕРЕНЦИИ
С МЕЖДУНАРОДНЫМ УЧАСТИЕМ

Ярославль
2015

УДК 657
ББК 65.052+65.053
С 23

С 23 **Сборник научных трудов по материалам всероссийской очно-заочной научно-практической конференции с международным участием «Состояние и перспективы развития учета, анализа и аудита на современном этапе»** [Текст] / под общ. ред. профессора А.И. Голубевой. – Ярославль: Изд-во ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», 2015. – 184 с.
ISBN 978-5-98914-141-8

В сборник научных трудов включены материалы научных исследований и практику функционирования финансовых институтов.

Статьи публикуются в авторской редакции. Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

УДК 657
ББК 65.052+65.053

РЕДАКЦИОННО-ИЗДАТЕЛЬСКИЙ СОВЕТ:

Дугин П.И. - гл. редактор, д.э.н., профессор, ректор академии;
Воронова Л.В. - зам. гл. редактора, к.э.н., профессор, первый проректор по учебной работе, заведующая кафедрой финансов и кредита;
Гарина И.С. - член совета, к.э.н., профессор, декан экономического факультета;
Суховская А.М. - член совета, к.э.н., доцент, проректор по научной работе и международным связям, заведующая кафедрой менеджмента;
Голубева А.И. - член совета, д.э.н., профессор заведующая кафедрой учета, анализа и аудита;
Суровцев М.Е. - член совета, к.э.н., доцент, заведующий кафедрой гуманитарных и социально-экономических наук;
Дугина Т.И. - член совета, к.э.н., профессор кафедры экономики и рынков;
Зиновьев К.А. - член совета, к.ф.-м. наук, заведующий кафедрой математики и информационных технологий;
Хусаинова А.В. - ответственный секретарь, зам. декана по научной работе экономического факультета.

ISBN 978-5-98914-141-8

© ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», 2015

УДК 65:637.0

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В МОЛОЧНОМ ЖИВОТНОВОДСТВЕ

старший преподаватель О. И. Баринова,
к.э.н., доцент Т. Г. Юренева
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

В условиях развития рыночной экономики одним из важнейших факторов повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной организации является выпуск высококачественной продукции. Ключевым фактором достижения поставленной цели является производственный процесс, который должен основываться на использовании рациональных технологий производства продукции, повышении ее качества и снижения затрат. Это возможно при создании учетно-информационного обеспечения процесса управления, основанного на достоверной, оперативной, аналитической и полной информации по конкретным объектам. Такая информация содержится в бухгалтерском учете и должна отражать все особенности хозяйственной деятельности организации, включая экономические, технические и технологические возможности производства, а также используемые ресурсы. К сожалению, как показали проведенные исследования, учетно-информационное обеспечение не соответствует современным требованиям оперативности.

Решение данной проблемы мы видим в формировании внутренней управленческой отчетности, как основы информационного обеспечения производственного процесса в сельском хозяйстве.

Управленческая отчетность – представляет собой информацию, предоставляемую внутренним пользователям для обеспечения эффективного выполнения функций управления. Информация внутренней отчетности используется с целью принятия разнообразных управленческих решений в области затрат [1].

Существует ряд принципов, в соответствии с которыми формируются и предоставляются внутренние отчеты:

- отчет должен быть адресным и конкретным;
- должен содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- при составлении отчета следует учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет. Необходимо знать пожелания менеджера относительно

© Баринова О. И., Юренева Т. Г., 2015

формы представления информации (например, табличная или графическая), состава показателей;

- отчет не должен быть перегружен, информация в нем должна быть систематизирована;

- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования (принцип экономичности);

- отчет должен быть «подготовленным», то есть облегчать принятие решений [2].

Для реализации последнего принципа следует:

- дополнять фактические показатели плановыми, а также данными предшествующих периодов. Такой отчет позволяет видеть развитие событий во времени, их динамику, а также выявлять существенные отклонения от плана для последующей работы с ними (выявление причин отклонения, виновников, принятие соответствующих решений);

- дополнять отчетные формы текстовыми пояснениями (например, о причинах отклонений);

- осуществлять классификацию информации в отчетных формах (например, в порядке возрастания или убывания показателей, благоприятные/неблагоприятные изменения и т.п.);

- осуществлять расчет соответствующих аналитических показателей, например маржинального дохода, рентабельности, безубыточности, отклонений в натуральных единицах и процентах [2].

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо, прежде всего, определить перечень информации, которая необходима менеджерам различных структурных звеньев, а также степень оперативности, регулярности ее предоставления. Для этого, как правило, проводится специальное обследование системы управления предприятием, выявляются полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности. В результате заполняется информационная карта, отражающая потребности в информации структурных единиц предприятия.

К сожалению, в настоящее время в отечественной практике, отсутствует единая методика разработки внутренней управленческой отчетности. На наш взгляд, можно выделить 4 этапа формирования внутренней отчетности для управления затратами (рисунок 1).

На первом этапе следует сформировать центры ответственности. Основным видом центров ответственности в сельскохозяйственных организациях являются центры затрат.

Основным видом центром ответственности в сельскохозяйственных организациях являются центры затрат как разновидность центров ответственности. Центр ответственности (центр затрат) – сегмент организации, выделенный на основе ее организационной структуры, руководитель которого отвечает за затраты этого сегмента [3].

Смысл создания центров ответственности заключается в более четкой организации процесса планирования, контроля и регулирования затрат

как функций управления, создания четкости в персонифицированной ответственности за величину затрат на предприятии и выполнение плановых заданий.

Организационная структура большинства сельскохозяйственных организаций отрасли молочного скотоводства соответствует бригадному типу структур управления, при котором весь функциональный аппарат сосредоточен на общехозяйственном уровне. Подобная структура управления имеет ряд недостатков, которые тормозят принятие оперативных управленческих решений, что является недопустимым в условиях рыночной экономики [1].

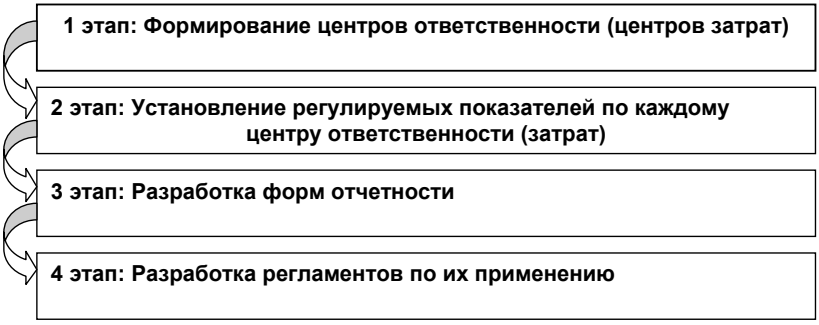


Рисунок 1 – Этапы формирования внутренней отчетности для управления затратами в сельскохозяйственных организациях

В отрасли молочного скотоводства для управления затратами целесообразно выделить следующие центры затрат: молочно-товарная ферма, животноводческая бригада, цех молочного скотоводства, цех животноводства.

Эффективная организация учета и контроля затрат по центрам ответственности предполагает разумную децентрализацию управления (распределение полномочий и ответственности по уровням управления) и выделение уровней мест возникновения затрат и центров ответственности таким образом, чтобы каждый нижний уровень управления был подотчетен вышестоящему центру, а совокупность линий ответственности представляла иерархическую структуру соподчинения.

В отрасли молочного скотоводства для учета и контроля производственных затрат в качестве места возникновения затрат целесообразно рассматривать структурное подразделение (животноводческую бригаду) с обособлением в ней молочно-товарных ферм, телятников и животноводческих ферм по откорму, где происходит первоначальное потребление производственных ресурсов осуществляется производство продукции. Носителями затрат является произведенная продукция – это молоко, приплод и привес. В молочном скотоводстве производимые затраты являются неоднородными. Они включают различные материальные расходы (корма, биопрепараты, ме-

дикаменты и т.д.), затраченный труд, амортизацию основных средств и другие расходы.

Центрами ответственности или центрами затрат будут выступать структурные подразделения (цех молочного скотоводства и цех откорма) отрасли животноводства, животноводство как сфера аграрного производства и сельскохозяйственное предприятие в целом, возглавляемые соответствующими руководителями. Центры затрат, используя полученные ресурсы от вышестоящих центров ответственности, а также труд, квалификацию и опыт, воздействуют на объекты труда с целью получения от них первичной продукции (молоко приплод, привес). Центры затрат отвечают за наиболее рациональное использование всех полученных ресурсов, минимизацию затрат, при соблюдении заданного уровня качества готовой продукции (например, жирность молока, сортность). Оперативная информация о затратах и объемах произведенной продукции поступает из мест возникновения затрат (молочно-товарной фермы, телятника) в центры ответственности соблюдая иерархическую структуру по уровням ответственности.

Также четко определяется сфера полномочий и ответственность менеджера каждого центра. Ответственность конкретизируется в разрезе соответствующих специалистов и должностных лиц: за эффективность использования материальных ресурсов, за бесперебойную работу сельскохозяйственной техники, машин и оборудования, за соблюдение норм расходов на их содержание [3].

Внутренняя управленческая отчетность должна формироваться по каждому центру ответственности (центру затрат). С помощью внутренней отчетности мы можем определить качество работы каждого центра затрат. Информация внутренней отчетности позволяет руководству организации контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. Кроме того, внутренняя отчетность помогает в работе самим руководителям центров. Руководителю любого уровня всегда следует знать, насколько хорошо он работает. Если его планы не выполняются, он должен узнать об этом как можно раньше. Таким образом, четко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели подразделения в период планирования [3].

На втором этапе формирования внутренней отчетности устанавливаются регулируемые показатели по каждому центру затрат. Как мы уже сказали ранее, руководитель должен оперировать информацией о выполнении плана по центру затрат, а также о размере тех затрат, которые он контролирует [3]. Поэтому следует разработать систему показателей, отражающих деятельность каждого центра затрат. Например, на наш взгляд, по товарно-молочной ферме регулируемыми показателями являются: валовой надой молока, доля молока высшего и первого сорта, жирность молока, количество голов приплода, затраты на корма, затраты на оплату труда, затраты на услуги машинно-тракторного парка, затраты на материалы, затраты на электроэнергию, затраты на водоснабжение, затраты на искусственное осеменение, затраты

на медикаменты (таблица 1). Заведующая молочно-товарной фермой отвечает за выполнение показателей по объемам производства и контролирует размер затрат.

На третьем этапе разрабатываются формы отчетности. Для небольших сельхозпредприятий внедрение системы управленческой отчетности можно решить в оперативном порядке. Однако на крупных предприятиях, на которых сбор информации будет идти достаточно сложными путями, необходимо подойти к процессу формирования системы внутренней отчетности максимально строго и организованно.

Таблица 1 – Классификация центров затрат и показатели оценки их функционирования в отрасли молочного скотоводства

Уровни ответственности	Организационная форма центра ответственности	Руководитель центра	Контролируемы показатели центров затрат
1	2	3	4
Первый	Молочно-товарная ферма	Заведующая молочно-товарной фермой	- Валовой надой молока, ц; - Доля молока высшего и первого сорта, %; - Жирность молока, %; - Количество голов приплода, гол. - Затраты на корма, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на материалы, руб. - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на искусственное осеменение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.
Первый	Животноводческая ферма по откорму молодняка	Заведующая животноводческой фермы	- Прирост живой массы, ц; - Затраты на корма, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на материалы, руб. - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.
Первый	Телятник	Бригадир	- Прирост живой массы; - Процент падежа телят, %; - Количество молока на выпойку телятам, ц.; - Затраты на корма, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на материалы, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.
Второй	Животноводческая бригада I	Бригадир	- Валовой надой молока; - Доля молока высшего и первого сорта, %; - Жирность молока, %; - Количество голов приплода, гол. - Затраты на корма, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на материалы, руб. - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на искусственное осеменение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.
Второй	Животноводческая бригада II	Бригадир	- Прирост живой массы, ц; - Затраты на корма, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на материалы, руб. - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Третий	Цех молочного скотоводства	Начальник цеха молочного скотоводства	- Валовой надой молока; - Удой на 1 корову; - Выход телят на 100 коров; - Прямые затраты труда на молоко, тыс. чел.-час.; - Затраты на основное стадо, руб. - Затраты на корма, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на материалы, руб. - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на искусственное осеменение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.
Третий	Цех откорма молодняка	Начальник цеха откорма молодняка	- Прирост живой массы, ц; - Прямые затраты труда на прирост, тыс. чел.-час.; - Среднесуточный привес; - Затраты на животных на выращивание и откорме, руб.; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на материалы, руб. - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.
Четвертый	Цех животноводства	Главный зоотехник	- Валовой надой; - Удой на 1 корову; - Выход телят на 100 коров; - Доля молока высшего и первого сорта, %; - Среднесуточный привес; - Затраты на оплату труда, руб.; - Затраты на корма; - Затраты на услуги машинно-тракторного парка, руб.; - Затраты на электроэнергию, руб.; - Затраты на водоснабжение, руб.; - Затраты на искусственное осеменение, руб.; - Затраты на медикаменты, руб.; - Затраты на материалы, руб.; - Себестоимость 1 ц молока, руб.; - Себестоимость 1 ц прироста, руб.; - Затраты на 1 корову, руб.; - Затраты на 1 голову животных на откорме, руб.

Самый простой из возможных вариантов – это разработать формы внутренней отчетности самостоятельно экономической и бухгалтерской службами, а затем раздать формы управленческой отчетности руководителям центров ответственности (затрат) и попросить их заполнить эти форма. Далее провести согласование и доработку форм отчетности с учетом замечаний руководителей центров ответственности. Такой вариант, скорее всего, не даст сразу положительного результата. Поскольку информация, которая приведена в формах отчетности, требует совместной работы нескольких подразделений и, в том числе, анализа данных за предыдущие периоды для получения сравнительных разрезов, поэтому более целесообразно внедрять систему управленческой отчетности как проект, основанный на осознании необходимости в получении подобной информации руководством предприятия. В этом случае следует создать комиссию (производственное совещание), которая определила бы ответственных за разработку тех иных форм отчетности и сроки, в течение которых должна проводиться работа. Поэтому, на наш взгляд, второй вариант более приемлем для сельскохозяйственных организаций, так как позволяет учесть мнение всех заинтересованных лиц сразу и скоординировать деятельность по разработке форм. При этом целесообраз-

но поручить разработку формы отчетности руководителям центров ответственности, то есть формирование форм будет осуществляться снизу вверх [3].

Внедрение конкретной формы отчетности начинается с анализа необходимой информации по полной форме документа, с целью подтверждения самой возможности получения этого документа. Как правило, анализ проводится по бухгалтерским регистрам и выявляется информация необходимая для процесса управления затратами, которая в них отсутствует. Далее определяется источники получения необходимой информации, которые могут находиться в функциональных подразделениях. Содержание каждой формы документа внутренней отчетности индивидуально для каждого центра затрат, поэтому руководители центров совместно с экономической и бухгалтерской службами, должны самостоятельно определить степень детализации отчетов исходя из конкретных производственных ситуаций. Чаще всего необходимая информация все-таки содержится в книгах регистрации первичных документов, но эта информация не обрабатывается и не суммируется в виде соответствующей управленческой отчетности. В этом случает достаточно запустить механизм формирования соответствующих отчетов, назначить ответственных за их получение и обязать владельцев информации предоставлять эти отчеты в установленное время. Обязанность по заполнению форм внутренней отчетности должна быть зафиксирована в должностных инструкциях ответственных лиц, отчетные формы включены в общий порядок документооборота предприятия [3].

Также очень важно добиться, чтобы все учетные регистры и учетная практика предприятия были сориентированы на то, чтобы информация, соответствующая основной управленческой отчетности, оперативно и постоянно необходимая предприятию, а также отчетность, необходимая для стратегического анализа деятельности, были аккумулированы в учетных регистрах. Для этого необходимо модифицировать аналитический учет, чтобы необходимая информация отражалась в нем постоянно. Это возможно только при наличии достаточно мощных бухгалтерских программах, которые позволяют хранить информацию без особых накладных расходов, а главное, быстро извлекать ее по мере надобности, в том числе для получения ежедневных, еженедельных и периодических ежемесячных управленческих отчетов [2].

Формы отчетов могут быть разнообразными, но целесообразнее представлять их в виде таблиц с использованием бухгалтерских программ. Данные отчетов, созданные в программах, могут быть импортированы в другие программные продукты, например, в Microsoft Excel, что позволяет создать автоматизированную систему формирования управленческой отчетности и снизить затраты времени менеджеров. Кроме того, такой программный продукт, как 1С Бухгалтерия позволяет самостоятельно создавать необходимые формы внутренней отчетности [3].

На четвертом этапе разрабатываются регламенты по применению внутренней отчетности. Под регламентом следует понимать порядок формирования и применения внутренней отчетности для организации процесса управления затратами на молоко на предприятии. Регламенты реализуются в виде

положений. Положение создается как текстовый документ, соответствующий по форме принятым на предприятии стандартам и содержащий все полученные в процессе работы результаты. Так как процесс управления затратами включает в себя выполнение трех функций управления, то в регламентах должны найти отражение планирование (бюджетирование) затрат, текущий оперативный контроль за объемами производства и затратами и анализ работы по итогам периода (месяца, декады) [3].

Таким образом, при формировании внутренней управленческой отчетности в молочном животноводстве следует учитываться следующие особенности:

1) специфичность центров ответственности, связанная с особенностями производственного процесса;

2) в молочном животноводстве информацию о фактических затратах, т.е. о себестоимости продукции, получаем только по итогам финансового года, что делает управленческий процесс не оперативным;

3) особая значимость отводится прямым и регулируемым затратам, которые закрепляются за руководителями центров ответственности и на величину которых, они могут оказывать влияние в процессе производства, что способствует более эффективному контролю себестоимости.

Литература

1. Баринова О.И., Юренева Т.Г. Регламентация процесса управления затратами на производство молока в сельскохозяйственных организациях // Молочнохозяйственный вестник. №2 (10) II кв. 2013, http://molochnoe.ru/jornal [электронный журнал].

2. Управленческий учет: учебник для вузов/ под ред. А.Д. Шеремета. – М.: Инфра-М, 2011. – 427 с.

3. Баринова О.И., Юренева Т.Г. Информационное обеспечение процесса управления затратами на производство молока// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий». – 2013. – № 5. – С. 43-46.

УДК 33:657

ГЕНЕЗИС УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ МЫСЛИ В УСЛОВИЯХ УСИЛЕНИЯ ТРАНСФОРМАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ В ЭКОНОМИКЕ

к.э.н. А. Н. Бобрышев
(ФГБОУ ВПО «Ставропольский ГАУ», Ставрополь, Россия)

Аннотация: В статье раскрываются основные направления повышения эффективности реализации бизнес-процессов сельскохозяйственных организаций в системе управленческого учета. Выделены факторы потенциально

© Бобрышев А.Н., 2015

способные оказать влияние на развитие системы управленческого учета в будущем.

Современная экономическая действительность функционирования предпринимательских структур в отечественной экономике характеризуется с одной стороны высоким уровнем конкуренции в отдельных секторах экономики, с другой – депрессивным состоянием некоторых отраслей, что, с учетом фрагментарной изученности отдельных аспектов учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов, свидетельствует о явственной необходимости совершенствования и адаптации к реалиям отечественной экономики инструментария управленческого учета, ориентированного на выработку релевантной информации для принятия эффективных решений в условиях ограниченности ресурсного потенциала экономических субъектов.

Методика

В проведенном исследовании авторами использовался современный инструментарно-методический аппарат сбора, обработки и экономической интерпретации исходной информации. Применен комплекс приемов и методов экономических изысканий, совокупность которых определялась в соответствии с требованиями системного и субъектно-объектного подходов. Для обоснования научных положений статьи использовались результаты библиографического и ретроспективного анализа работ российских и зарубежных ученых в области экономического анализа и управленческого учета. Выводы базируются на комбинировании комплекса фундаментальных методов научного познания: детализация и обобщение, анализ и синтез, системность и комплексность.

В отечественной практике использования инструментария управленческого учета сложился целый ряд сущностно-специфических обстоятельств, свидетельствующих о необходимости его дальнейшего распространения и адаптации к специфическим условиям функционирования экономических субъектов:

1. Отсутствие выстроенной системы оперативного и стратегического планирования на предприятиях. Бухгалтерская отчетность носит ярко выраженный оперативный и тактический характер и не содержит информации для мониторинга процесса реализации выбранной экономическим субъектом стратегии, что вызывает явственный оппортунизм между целями, задачами, принципами стратегического управления предпринимательскими структурами и релевантностью данных бухгалтерского баланса.

2. Информация первичного баланса может оказывать дезориентирующее воздействие для принятия решений в силу воздействия следующих факторов:

- историчность и ретроспективность баланса, что приводит к временному несоответствию момента оценки отдельных активов и обязательств, впоследствии искажая величину имущества;

- наличие некоторых условностей, искажающих информацию баланса, таких как резервирование, амортизация и др.;

- наличие забалансовых активов и внутреннего гудвила, не отражение которых в балансе приводит к искажению величины имущества;

- неоднозначная (условная) оценка финансовых результатов ввиду выполнения ими счетно-регулирующей функции;

- искажение реальной оценки объектов бухгалтерского учета под воздействием инфляции и др.

3. Отчетность, составленная по правилам бухгалтерского финансового учета, в частности бухгалтерский баланс в исходном виде, как синтез счетов хозяйственных операций, не соответствует принципу максимальной аналитичности и дает лишь 20% информации для финансового анализа.

4. Отраслевая специфика функционирования предпринимательских структур оказывает воздействие на конкретные параметры использования инструментария управленческого учета, что существенно осложняет его унификацию.

5. Целый ряд субъективных факторов, вызванных недостаточным опытом использования инструментария управленческого учета в практике функционирования отечественных предприятий и др.

Данные причины присутствуют практически на всех предприятиях и во всех секторах экономики, что существенно ограничивает дальнейшее развитие управленческого учета.

Целью функционирования коммерческих организаций является извлечение прибыли, что с одной стороны требует расширения производственной программы выпуска продукции, а с другой – повышения эффективности использования имеющихся ресурсов, то есть сокращения затрат. Первая стратегия успешно реализуется на растущих рынках, но в условиях ограничения внутреннего спроса, вызванного, кризисными ситуациями в экономике, когда потребительский спрос падает, предпринимательские структуры становятся более ориентированными на реализацию стратегии постоянного сокращения затрат при заданных (падающих) объемах продаж. Для предприятий аграрного сектора экономики стратегическими приоритетами в условиях нестабильности внешней конъюнктуры рынка является диверсификация производственного процесса, с целью ухода от монопродуктивной (в большинстве случаем зерновой) стратегии, а также повышение эффективности использования земельных ресурсов.

Достижению высокой эффективности деятельности способствует правильно организованная система управленческого учета на предприятии, возможность принятия обоснованных оперативных решений на основе релевантной информации.

В условиях нестабильной рыночной конъюнктуры сельскохозяйственные организации испытывают целый ряд трудностей, которые впоследствии

образуют неэффективные участки финансово-хозяйственной деятельности при реализации различных бизнес-процессов (таблица 1).

Таблица 1 – Основные направления повышения эффективности реализации управляющих, операционных и поддерживающих бизнес-процессов сельскохозяйственных организаций в системе управленческого учета

Бизнес-процесс	Неэффективные участки деятельности	Способы повышения эффективности
Управляющие	Отсутствие адаптированных к специфическим условиям функционирования сельскохозяйственных организаций оптимальных технологий управления	Внедрение теории ограничений, процессно-ориентированного управления затратами, технологии «точно в срок» и иных перспективных систем. Агрегация учетно-аналитических и управленческих процедур
	Отсутствие учета полной стоимости управленческих функций на предприятии, связанное с тем, что накладные управленческие, коммерческие и общие расходы на продажу включаются в себестоимость продукции	Разработка регламента по представлению высшему руководству первичных документов и сформированных отчетов, внедрение технологий электронного документооборота. Разработка методов и методологии стратегического учета, анализ и прогнозирования перспектив развития
	Отсутствие информации о величине себестоимости, состоящей исключительно из регулируемых затрат. Необходимость постоянного пересмотра производственной программы выпуска продукции и проведения CVP-анализа	Внедрение системы учета затрат «директ-костинг», при которой величина постоянных затрат, наряду с маржинальным доходом учитывается в Отчете о финансовых результатах отдельной строкой. Использование анализа безубыточности
Операционные	Несвоевременное исполнение финансовых обязательств по отношению к контрагентам	Контроль учета договорных отношений с целью недопущения штрафных санкций, управление кредиторской задолженностью
	Неэффективность службы сбыта из-за срыва поставок	Оптимизация процедур планирования поставок сырья и материалов с целью своевременного производства продукции и её дальнейшей продажи
	Потери, связанные с закупками у недобросовестных контрагентов	Формирование базы поставщиков по степени надежности, качества товаров и цен на них «АВС-анализ» поставщиков
	Потери, связанные с продажами невыгодным заказчикам	Формирование базы клиентов
Поддерживающие	Ошибки в налоговом планировании	Повышение квалификации кадров, оптимизация процедур налогового планирования
	Неоптимальный характер используемых подходов к калькулированию себестоимости продукции, что не позволяет с полной точностью рассчитать сумму затрат на 1 единицу продукции	Калькулирование себестоимости отдельных видов продукции, внедрение процессно-ориентированного управления затратами, а также закрепление базы распределения накладных расходов в учетной политике организации
	Неполнота информации о цепочке создания стоимости	Проведение более тщательного анализа цепочки создания стоимости на местах и принятие решений в отношении отдельных ее компонентов

Результаты

Вышеприведенный список дает повод утверждать, что в системе управленческого учета выявлять проблемы и принимать решения необходимо комплексно, а не по отдельным сегментам деятельности организации. В заключении отметим, что современная система учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов становится все более нестабильной, требующей реформации ввиду существенного влияния внешнеэкономических факторов. Эволюция учетно-аналитической мысли, так или иначе, реагирует на трансформационные процессы в экономике и порождает выработку более современных подходов и инструментов к получению релевантной информации для принятия эффективных решений.

Выводы

В этом контексте выделим сигнальные тенденции, которые будут воздействовать на инструментарий учетно-аналитического процесса в будущем:

1. В ответ на кризис 1929 года, итогом которого стала «великая депрессия», учетно-экономическая мысль стала трансформироваться в сторону совершенствования подходов к оценке материальных ценностей и калькулирования себестоимости продукции. В результате появились такие способы оценки ценностей как методы «ФИФО» и «ЛИФО», которые в целом положительно повлияли на состояние реального сектора экономики, поскольку в первом случае за счет некоторого завышения прибыли акции компаний становились более привлекательными, а во втором появлялись дополнительные резервы для финансирования хозяйственной деятельности за счет снижения величины уплачиваемых налогов. Проблема справедливой оценки остается актуальной и на сегодняшний день. Очевидно, что в ближайшие годы учетно-аналитическая мысль будет развиваться по вектору нивелирования эффекта искусственного завышения прибыли, когда прибыль потенциальная рассматривается в учете и отчетности как реальная.

2. Совершенствование подходов к калькулированию привело к созданию системы «директ-костинг», которая ориентировала производственные предприятия на реализацию стратегии постоянного наращивания деловой активности с целью снижения величины удельных постоянных расходов, являющихся по своему характеру нерегулируемыми с точки зрения менеджмента. Очевидно, что в ближайшие годы реализация такой стратегии будет затруднена в силу устойчивой тенденции сокращения совокупного потребительского спроса в мировой экономике, который в течение нескольких десятилетий поддерживался за счет «будущих доходов населения», то есть кредитов. Сегодня снижение их стоимости невозможно, более вероятным сценарием является повышение стоимости заемных средств. В этих условиях совокупный потребительский спрос будет продолжать сокращаться и предприятиям реального сектора предстоит в течение длительного времени работать на падающих рынках, что кардинально отличается от ситуации последних

десятилетий. В этой связи применяемый инструментарий учетно-аналитического обеспечения принятия эффективных решений должен будет выработать подходы позволяющие идентифицировать скрытые резервы для финансово-хозяйственной деятельности, проблемные зоны и точки неэффективности деятельности предприятия.

3. В посткризисный период отчетность должна формировать информацию исходя из принципов максимальной прогностичности, аналитичности, критической оценки деятельности и максимального учета специфических отраслевых особенностей.

Литература

1. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М. : Экономистъ, 2006. – 352 с.

2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет и экономический кризис / Я.В. Соколов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5: Экономика. – 2009. – № 2. – 12-19 с.

УДК 336.02

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА УСТОЙЧИВОСТИ БЮДЖЕТНОЙ ПОЛИТИКИ РЕГИОНОВ СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА

к.э.н., доцент М. Г. Бовыкина
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

В современных условиях, характеризующихся высокой нестабильностью на мировых товарных рынках, сопровождаемых при этом кризисными явлениями в экономике, особую актуальность приобретает изучение проблематики устойчивости территориальных бюджетов. Ограниченность доходных возможностей бюджетной системы, рост социальных обязательств государства, в том числе необходимость исполнения указов Президента РФ от 07 мая 2012 года ещё более актуализируют данную проблему.

В этой связи в Бюджетном Послании Федеральному Собранию РФ на 2014-2016 годы В.В. Путин подчеркнул, что главная задача состоит в том, чтобы «обеспечить долгосрочную сбалансированность и устойчивость бюджетной системы как базовых принципов при безусловном выполнении всех обязательств государства даже в условиях неблагоприятной внешней конъюнктуры» [1].

В силу сложившихся объективных и субъективных условий хозяйствования регионы России имеют разный уровень экономического развития. По итогам 2011 года дифференциация регионов СЗФО по объёму ВРП в расчёте на душу населения составила более 3 раз (максимальное значение в Республ-

© Бовыкина М.Г., 2015

лике Коми, минимальное – в Псковской области). При этом в половине регионов округа данный показатель ниже среднероссийского в 1,2-2,1 раза, а экономическое развитие Вологодской области за анализируемый период составило лишь 103,8% к уровню 2006 года в реальном выражении, что свидетельствует о стагнации в экономике региона и, как следствие, его доходных возможностей.

Анализ показал, что финансовая независимость территорий повсеместно снижается. Это выражается в сокращении доли налоговых и неналоговых доходов регионов. При этом наиболее острой ситуация является в Псковской области, бюджет которой почти на половину формируется за счёт безвозмездных поступлений. Также вызывает озабоченность траектория развития Республики Коми и Новгородской области, в которых доля собственных доходов за 2006-2012 гг. сократилась более чем на 20% (таблица 1). При этом одним из показателей, характеризующих устойчивость бюджета является ежегодный рост доходных возможностей территории, который среди субъектов СЗФО за анализируемый период был отмечен только в Псковской и Ленинградской областях. В остальных субъектах федерального округа стабильность увеличения собственных доходов была нарушена под влиянием кризиса 2008-2009 гг.

Таблица 1 – Собственные доходы консолидированных бюджетов субъектов СЗФО (в расчёте на душу населения)

Субъект СЗФО	2006 г.		2008 г.		2010 г.		2012 г.		Изменения 2012 г. к 2006 г.		
	тыс. руб.	доля, %*	тыс. руб.	доля, %*	тыс. руб.	доля, %*	тыс. руб.	доля, %*	тыс. руб.	темп роста, %	доля п. п.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
г. Санкт-Петербург	67,0	87	81,8	88	66,7	85	67,6	82	0,6	100,9	-5,0
Республика Коми	50,0	97	55,0	91	51,2	88	64,5	76	14,5	128,9	-21,0
Мурманская область	46,1	89	55,4	74	58,7	83	57,1	74	11,0	123,8	-15,0
Ленинградская область	31,4	87	40,8	85	40,8	91	45,8	82	14,4	145,9	-5,0
Архангельская область	26,5	77	38,1	72	35,7	71	43,5	71	17,0	164,5	-6,0
Республика Карелия	29,1	80	36,2	70	38,3	78	37,7	63	8,6	129,3	-17,0
Вологодская область	38,1	87	50,3	93	33,6	88	36,6	72	-1,5	96,1	-15,0
Новгородская область	24,0	82	33,1	78	30,7	85	36,0	60	12,0	150,4	-22,0
Калининградская область	28,5	77	34,8	67	32,0	73	35,6	62	7,1	125,0	-15,0
Псковская область	17,7	70	22,0	67	22,4	68	24,9	55	7,2	141,0	-15,0

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
СЗФО	45,5	86	56,2	83	49,3	83	52,9	76	7,4	116,3	-10,0
РФ	36,9	82	46,1	79	39,4	76	44,9	73	8,0	121,6	-9,0
*Доля собственных доходов в общем объеме доходов субъекта РФ Рассчитано по данным отчётности об исполнении бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.roskazna.ru/reports/mb.html											

Однако проблема состоит и в том, что столица СЗФО в результате экономического развития за 2006-2012 гг. создала условия для формирования налоговых поступлений, которые в соответствии с существующим законодательством подлежат зачислению в федеральный бюджет (в основном НДС и акцизы). Подобная ситуация отмечается также в Калининградской, Ленинградской, Архангельской областях и Республике Карелия налоговые доходы которых, поступившие в федеральный бюджет из объема собранных на территории регионов, в реальном выражении возросли (таблица 2).

Таблица 2 – Динамика налогов, сборов и иных обязательных платежей, поступивших в федеральный бюджет из объёма собранных на территории регионов СЗФО (в ценах 2012 года)

Субъект СЗФО	2006 г.		2008 г.		2010 г.		2012 г.		Изменения 2012-2006 гг.		
	млрд. руб.	доля, %	млрд. руб.	доля, %	млрд. руб.	доля, %	млрд. руб.	доля, %	млрд. руб.	темп роста, %	доля, п. п.
Калининградская область	18,5	44	26,8	49	22,6	53	48,5	63	30,0	262,2	19,0
Республика Коми	86,7	67	90,2	65	76,2	53	64,9	56	-21,8	74,8	-11,0
Ленинградская область	39,4	44	42,6	41	36,0	13	59,2	43	19,8	150,4	-1,0
г. Санкт-Петербург	141,7	36	131,5	29	111,1	29	167,0	37	25,3	117,9	1,0
Архангельская область	5,8	18	2,9	9	2,5	17	7,5	19	1,7	130,0	0,9
Вологодская область	15,6	27	29,1	34	24,5	14	6,7	15	-8,9	42,9	-12,0
Республика Карелия	3,1	15	3,3	14	2,8	9	3,3	15	0,2	108,0	0,0
Псковская область	2,4	19	1,5	11	1,2	18	1,9	13	-0,5	80,0	-6,0
Мурманская область	13,2	28	12,3	23	10,4	42	5,7	13	-7,5	43,1	-15,0
Новгородская область	3,2	19	5,6	23	4,8	19	2,8	13	-0,4	86,8	-6,0
СЗФО	329,2	32	345,9	30	292,1	33	406,0	39	76,8	123,3	7,0
Рассчитано по данным отчёта о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации № 1-НМ Федеральной налоговой службы России.											

Сокращение доли собственных финансовых возможностей регионов в сочетании с политикой централизации доходов бюджетной системы страны на федеральном уровне, сопровождаемое регулярным пересмотром расходных обязательств нижестоящих уровней управления (рост делегированных расходов) [2] привели к тому, что в среднем по стране реальный дефицит после кризиса не опускался ниже 30%. Более того, данный показатель был выше отметки в 80% в Архангельской (в 2009 году), Псковской (в 2009, 2011 и 2012 гг.) и Калининградской (в 2009 году) областях. Превышение данного показателя уровня в 15% является свидетельством неустойчивости бюджетных систем [4], которое по состоянию на 2012 год было отмечено в Мурманской, Вологодской, Архангельской, Новгородской, Калининградской, Псковской областях, Республике Коми и Республике Карелия (таблица 3).

Таблица 3 – Реальный дефицит консолидированных бюджетов регионов СЗФО (в % к собственным доходам)

Субъект Федерации	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	Изменение 2012 к 2006 гг., п. п.
г. Санкт-Петербург	-0,1	-8,2	-23,8	-31,1	-27,1	-25,0	-14,7	-14,7
Ленинградская область	-10,8	-14,3	-20,8	-27,6	-12,5	-14,9	-14,8	-3,9
Республика Коми	-3,6	-11,7	-15,4	-32,0	-17,5	-22,9	-20,9	-17,3
Мурманская область	-26,9	-23,4	-40,5	-47,0	-19,5	-21,5	-32,1	-5,3
Вологодская область	-16,3	-18,8	-10,3	-67,1	-47,5	-45,2	-32,4	-16,1
Архангельская область	-35,8	-28,5	-56,7	-88,1	-56,5	-64,8	-34,7	1,1
Новгородская область	-31,8	-31,3	-41,5	-57,1	-53,0	-36,7	-46,7	-15,0
Республика Карелия	-39,5	-51,9	-53,8	-72,6	-46,8	-38,5	-47,6	-8,2
Калининградская область	-33,4	86,7	-49,6	-79,9	-56,6	-64,5	-48,8	-15,4
Псковская область	-33,8	-41,4	-52,4	-80,5	-72,3	-82,9	-84,7	-50,9
СЗФО	-10,0	-15,6	-28,4	-43,2	-31,4	-30,7	-24,2	-14,2
РФ	-7,9	-17,5	-27,2	-47,4	-33,3	-31,8	-30,7	-22,8
Рассчитано по данным отчётности об исполнении бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.roskazna.ru/reports/mb.html								

Исполнение бюджетов с дефицитом привело к необходимости покрытия недостающего объёма ресурсов за счёт заёмных средств. В результате этого весь посткризисный период характеризуется ростом долговой нагрузки субъектов СЗФО. В относительном выражении наиболее заметно она увеличилась в г. Санкт-Петербург (в 62 раза), Псковской (почти в 40 раз), Вологодской (в 17 раз), и Мурманской (в 12 раз) областях. В расчёте к собственным

доходам консолидированных бюджетов долговая нагрузка превысила 50% в Вологодской, Калининградской, Новгородской областях и Республике Карелия. Критическим с точки зрения оценки бюджетной устойчивости является значение, превышающее 100% и свидетельствующее о неплатежеспособности территории [4]. Так, по состоянию на октябрь 2013 года государственный долг Вологодской области превысил пороговый уровень. Тенденция роста долговой нагрузки в регионе не будет преломлена ни в 2014, ни в 2015 годах. Вместе с тем расходы на обслуживание государственного долга, которые в Вологодской области в 2012 году достигли 2% всего объёма расходов, приводят к необходимости сокращения финансирования других статей бюджета в том числе социальной направленности, что является фактором роста социальной напряженности и недостижения целевых параметров и показателей социально-экономического развития территории [5].

Таблица 4 – Долговая нагрузка субъектов СЗФО

Субъект Федерации	2008 г.		2009 г.		2010 г.		2011 г.		2012 г.		Изменение 2012 к 2008 гг. п. п.
	млрд. руб.	%*	млрд. руб.	%*	млрд. руб.	%*	млрд. руб.	%*	млрд. руб.	%*	
Вологодская область	1,8	3,7	11,0	37,5	19,0	50,6	26,9	63,9	30,9	70,5	66,8
Калининградская область	7,5	29,5	12,0	52,6	17,9	64,9	21,6	69,7	21,5	63,8	34,2
Республика Карелия	4,1	22,2	7,4	42,1	10,2	44,8	9,7	35,6	12,5	51,9	29,6
Новгородская область	2,8	16,4	4,7	28,2	8,9	49,2	10,0	46,4	11,5	50,9	34,5
Псковская область	0,2	1,7	0,4	3,5	1,8	12,6	5,3	32,8	8,0	48,3	46,7
Архангельская область	5,4	14,7	11,1	35,7	15,6	38,4	20,6	47,2	24,7	46,9	32,2
Мурманская область	0,8	2,4	7,3	21,0	9,6	22,2	6,0	12,6	10,2	22,6	20,2
Республика Коми	3,2	8,0	7,1	19,4	6,8	15,8	9,3	18,4	12,4	21,6	13,6
Ленинградская область	5,8	10,7	6,3	11,5	6,5	10,2	6,6	9,1	8,0	10,0	-0,7
г. Санкт-Петербург	0,3	0,1	1,8	0,7	6,6	2,2	8,5	2,5	21,3	6,4	6,2
Российская федерация, млрд. руб.	599,6	11,8	1024,5	23,2	1265,5	24,4	1387,3	22,8	1596,8	24,9	13,1
СЗФО, млрд. руб.	31,5	5,3	69,2	13,3	102,7	16,6	124,6	17,6	161,0	22,3	17

*отношение объёма государственного и муниципального долга к собственным доходам консолидированного бюджета субъекта Федерации
Рассчитано по данным Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/

Отмеченные тенденции развития регионов СЗФО позволяют определить, что наиболее слабыми с точки зрения финансовой стабильности бюджетов являются Вологодская, Мурманская, Псковская области, а также Республика Карелия. В остальных субъектах округа также были отмечены тенденции ухудшения финансового положения в посткризисный период.

Вместе с тем, существенным препятствием решения данной проблемы является законодательство, регламентирующее бюджетный процесс субъектов и муниципальных образований Российской Федерации, которое сформировано так, что субфедеральные органы управления ограничены в возможностях увеличения финансовых ресурсов подконтрольной им территории.

Проведенный анализ позволил определить, что основными путями обеспечения сбалансированности, повышения устойчивости бюджетов и сокращения дифференциации субъектов Федерации по бюджетной обеспеченности являются:

1) модернизация модели бюджетного федерализма в направлении, обеспечивающем рост собственных доходов региональных бюджетов на основе активизации налоговых и неналоговых источников;

2) укрепление и развитие налогового потенциала, основанного на устойчивом росте созданного в регионе ВРП;

3) повышение эффективности и уровня планирования бюджетных расходов;

4) резервирование «сверхдоходов».

Своевременному принятию мер по управлению устойчивостью территориальных бюджетов будет способствовать проведение постоянного мониторинга финансового положения регионов и муниципальных образований, что в конечном итоге, позволит создать условия для решения как текущих, так и долгосрочных задач государства за счёт полного ресурсного обеспечения долгосрочных программ социально-экономического развития территорий.

Литература

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014-2016 годах» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: КонсультантПлюс.

2. Галухин, А.В. Бюджетная обеспеченность регионов СЗФО [Электронный ресурс] / А.В. Галухин // Вопросы территориального развития. – 2013. – № 8(8). – Режим доступа: http://vtr.isert-ran.ru/?module=Articles&action=view&aid=3166.

3. Давыдова, Л. В. Трансформация бюджетной системы в современных условиях : монография [Текст] / Л. В. Давыдова, Т. Л. Рассолова. – Орел : Изд-во ОРАГС. - 2009. – 216 с.

4. О порядке осуществления мониторинга и оценки качества управления региональными финансами [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 03.12.2012 года №552. – Режим доступа: Справочно-информационная система «КонсультантПлюс».

5. Об основных направлениях бюджетной и налоговой политики Вологодской области на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Вологодской области от 23.09.2013 года №957. – Режим доступа: Справочно-информационная система «КонсультантПлюс».

6. Поварова, А.И. Региональный бюджет 2013-2015: стабильность или выживание? [Текст] / А.И. Поварова // Экономически и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2013. – №1. – С. 36-55.

7. Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года [Электронный ресурс]: проект Министерства финансов РФ от 22.02.2010 г. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/.

УДК 336.64

АНАЛИЗ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ В ПРИЗМЕ ФИНАНСОВОГО АСПЕКТА

к.э.н., доцент Н. В. Великоборец
(УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)

Сегодня мы сконцентрируем свои исследования на анализе деловой активности предприятия, поскольку именно ее анализ позволяет охарактеризовать результаты и эффективность текущей основной производственной деятельности.

Устоявшимся считается мнение, что финансовое положение предприятия зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности. Без сомнения, бесперебойный выпуск и реализация продукции высокого качества положительно влияют на финансовое положение предприятия, которое, в свою очередь, характеризуется системой показателей — текущей и перспективной платежеспособностью, оборачиваемостью, наличием собственных и заемных средств, эффективностью их использования и другими. На наш взгляд, существенная роль в достижении стабильного финансового положения принадлежит анализу.

Установлено, что деловая активность предприятия в финансовом аспекте проявляется, прежде всего, в скорости оборота его средств. Кроме того, к числу хотя и весьма условных, но довольно объективных показателей деловой активности и эффективности работы предприятий относятся показатели оборачиваемости капитала и рентабельности [3].

Для начала своей деятельности любому предприятию необходимы денежные средства в определенном размере, ибо без начального капитала организовать производственную деятельность невозможно (схема 1).

На первой стадии движения капитала предприятие приобретает необходимые ему основные средства, производственные запасы. На второй стадии происходит процесс производства продукции, на третьей – готовая продукция реализуется покупателям, и капитал снова возвращается на предприятие, только на этот раз с приростом в виде прибыли от реализации. Установлено, что чем больше скорость возврата капитала, тем больше прирост прибыли.

© Великоборец Н. В., 2015

Таким образом, увеличение размера прибыли от реализации обеспечивает предприятию возможность работать без привлечения заемных ресурсов в виде банковских кредитов, займов и не нести расходы по оплате процентов по привлеченным средствам. Задержка же движения денежных средств ведет к замедлению оборачиваемости и требует дополнительного вложения средств, что влечет за собой ухудшение финансового положения предприятия.

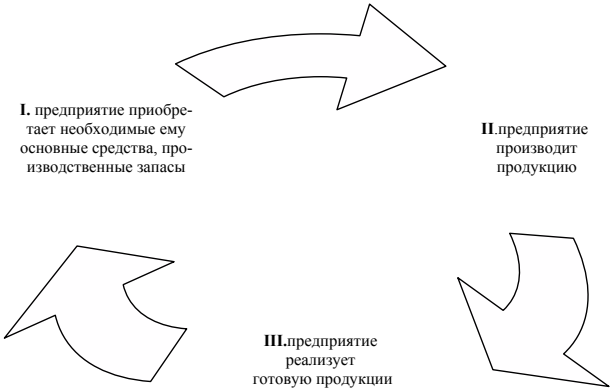


Схема 1. Стадии движения капитала

Методика

Для характеристики интенсивности использования капитала рассчитывается коэффициент оборачиваемости оборотного капитала в оборотах ($К_{об}$), или скорость оборачиваемости. Рассчитывается данный коэффициент по формуле [1]:

$К_{об}$= Выручка от реализации / Средняя сумма активов (1)

Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала характеризует количество оборотов в год, совершенных каждым рублем, вложенным в оборотный капитал. Значит, увеличение коэффициента оборачиваемости можно оценить как положительную тенденцию, свидетельствующую об эффективности использования оборотного капитала в организации.

По мнению ряда экономистов, одним из самых основных показателей деятельности предприятия является его доходность или рентабельность. Установлено, что между оборачиваемостью капитала и его рентабельностью существует тесная взаимосвязь, поскольку при замедлении оборачиваемости капитала снижается и его рентабельность.

Взаимосвязь между показателями рентабельности совокупного капитала и его оборачиваемости выражается следующим образом: рентабельность активов ($R_{ОА}$) равна произведению рентабельности продаж ($R_{ПР}$) и коэффициента оборачиваемости капитала ($К_{ОБ}$) [2].

$R_{ОА} = К_{ОБ} * R_{ПР}$ (2)

Расчет влияния факторов первого порядка на изменение уровня рентабельности оборотного капитала произведем методом абсолютных разниц [2]:

$$\Delta R_{OA\ КОБ} = \Delta K_{ОБ} * R_{ПР0};\ \Delta R_{OARПР} = K_{ОБ1} * \Delta R_{ПР} \quad (3)$$

Для анализа эффективности использования оборотного капитала сельскохозяйственного предприятия составим таблицу 1.

Таблица 1 − Анализ коэффициента оборачиваемости оборотных активов

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.	Отклонение (+,-)	
				2012 г. к 2011 г.	2013 г. к 2012 г.
1.Выручка от реализации продукции, млн. руб.	7010	88630	105702	18525	17072
2.Прибыль от реализации продукции, млн. руб.	15794	22455	4184	6661	-18271
3.Средняя стоимость оборотных активов, млн. руб.	63362	83806	111466	20445	27660
4.Коэффициент оборачиваемости оборотных средств, раз	1,11	1,06	0,95	-0,05	-0,11
5.Рентабельность продаж, %	22,53	25,33	3,96	+2,8п.п.	-21,37п.п.
6.Рентабельность оборотного капитала, %	24,93	26,79	3,75	1,86п.п.	-23,04п.п.

Результаты

Рентабельность оборотного капитала исследуемого предприятия в 2012 году составила 25,33%, увеличившись по сравнению с предыдущим годом на 1,86 п.п. Изменение рентабельности капитала произошло за счет:

- изменения оборачиваемости (1,06 – 1,11) *22,53 = -1,12п.п.;
- рентабельности продукции 1,06 * (25,33 – 22,53) = + 2,97п.п.

В 2013 году рентабельность оборотного капитала у исследуемого предприятия составила 3,75%, снизившись рентабельности капитала по сравнению с 2012 годом на 23,04п.п. Изменение рентабельности капитала произошло за счет:

- изменения оборачиваемости на (0,95 – 1,06)*25,33 = -2,74п.п.;
- изменения рентабельности продукции 0,95*(3,96–25,33)= - 20,30п.п.

Значительное влияние на изменение рентабельности оборотного капитала предприятия оказало снижение рентабельности реализованной продукции: снижение ее уровня на 21,37п.п. соответственно повлекло за собой и снижение уровня рентабельности оборотного капитала. Отрицательное

влияние на снижение уровня рентабельности оборотного капитала оказало также замедление его оборачиваемости.

Дальнейшему анализу подвергнем эффективность использования функционирующего капитала, обслуживающего процесс основной производственной деятельности предприятия. Функционирующий капитал определяется как среднегодовая стоимость активов за вычетом долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений, остатков незавершенных капвложений и неустановленного оборудования.

В ходе исследования нами установлено, что рентабельность функционирующего капитала исследуемого предприятия в 2012 году составила 24,99%, и в сравнении с 2011 годом ее уровень повысился на 2,35п.п. За счет изменения оборачиваемости капитала рентабельность функционирующего капитала снизилась на -0,41 п.п.; за счет увеличения рентабельности реализации продукции рентабельность функционирующего капитала повысилась на 2,76 п.п. Ситуация в 2013 году у исследуемого предприятия противоположная, так как рентабельность функционирующего капитала снизилась на 21,4 п.п. и составила всего 3,59%. Проведенный анализ показывает, что причиной падения рентабельности функционирующего капитала является как уменьшение коэффициента оборачиваемости, так и снижение прибыли от реализации продукции из-за постоянного увеличения уровня себестоимости продукции.

Поскольку оборачиваемость капитала тесно связана с его рентабельностью и служит одним из важнейших показателей, характеризующих интенсивность использования средств предприятия и его деловую активность, то в процессе анализа нами также изучены показатели оборачиваемости всего совокупного капитала предприятия, в том числе основного и оборотного.

Нами установлено, что продолжительность оборота функционирующего капитала в 2012 г. увеличилась на 9 дней, а коэффициент оборачиваемости снизился на 0,015. Скорость оборота оборотных активов предприятия в 2012 году замедлилась на 18 дней, коэффициент оборачиваемости оборотных активов снизился на 0,04. В 2013 отчетном году продолжительность оборота функционирующего капитала увеличилась на 38 дней, а продолжительность оборота оборотного капитала увеличилась на 47 дней, соответственно снизился и коэффициент оборачиваемости оборотного капитала на 0,09.

Продолжительность нахождения капитала в отдельных видах активов можно определить путем умножения продолжительности оборота оборотного капитала на удельный вес активов в общей среднегодовой сумме текущих активов.

Продолжительность оборота, как всех текущих активов, так и отдельных видов ($П_{ОБ}$) может измениться за счет суммы выручки (В) и средних остатков оборотных средств ($О_{СТ}$). Для расчета влияния изменения сумм выручки от реализации и изменения средних остатков оборотных средств используем метод цепной подстановки.

В 2012 году:

$П_{ОБ}0 = (О_{СТ}0*360)/В0 = (63362*360)/57629 = 396$ дней,

$П_{Об}усл = (О_{СТ}1*360)/В0 = (83806*360)/57629 = 523$ дня,

$П_{Об}1 = (О_{СТ}1*360)/В1 = (83806*360)/72857 = 414$ дней.

Отсюда изменение продолжительности оборота оборотного капитала за счет суммы оборотного капитала составило 127 дней, за счет увеличения выручки от реализации – -109 дней. Общее изменение продолжительности оборота оборотного капитала в сторону увеличения составляет составило18 дней. Оборачиваемость оборотных средств в 2012 году замедлилась, в том числе за счет изменения средних остатков:

- производственных запасов 5403*360 /57629 = 33,8 дня,
- незавершенного производства 1267*360/57629 = 7,9 дней,
- готовой продукции 2670*360/57629 = 16,7 дней,
- дебиторской задолженности 366*360/57629 = 2,3 дня,
- денежных средств 9414*360/57629 = 58,8 дней.

В 2013 году:

$П_{Об}0 = (Ост0*360)/В0 = (83806*360)/72857 = 414$ дней,

$П_{Об}усл = (Ост1*360)/В0 = (111466*360)/72857 = 551$ дня,

$П_{Об}1 = (Ост1*360)/В1 = (111466*360)/86890 = 462$ дней.

Отсюда изменение продолжительности оборота оборотного капитала в 2013 году за счет суммы оборотного капитала составило 137 дней, за счет увеличения выручки от реализации – -89 дней. Общее изменение продолжительности оборота оборотного капитала в сторону увеличения составило 48 дней. Оборачиваемость оборотных средств в 2013 году замедлилась, в том числе за счет изменения средних остатков:

- производственных запасов 11512*360 /72857 = 56,9 дня,
- незавершенного производства 1455*360/72857 = 7,2 дня,
- готовой продукции -271*360/72857 = -1,3 дней,
- дебиторской задолженности 5077*360/72857 = 25,1 дня,
- денежных средств 9162*360/72857 = 45,3 дней.

Выводы

Проведя анализ продолжительности оборота оборотных средств исследуемого предприятия можно сделать вывод, что, несмотря на увеличение размера выручки от реализации продукции, продолжительность оборота увеличилась как в 2012 году, так и в 2013 году, этому способствовало увеличение среднегодовых остатков оборотных средств, как в целом, так и по их группам. Это означает, что предприятие неэффективно использует свой оборотный капитал, и ему нужно стремиться к увеличению скорости оборота капитала, а это в свою очередь, будет положительно воздействовать на увеличение прибыли от реализации и как следствие улучшению показателей рентабельности капитала.

В заключение следует отметить, что в целом по предприятию в 2013 году наблюдалось значительное ухудшение показателей деловой активности: снизилась рентабельность капитала и реализации, замедлилась скорость оборота капитала практически на всех стадиях. Видим выход из сложившейся

ситуации, в первую очередь, в ускорении оборачиваемости капитала за счет сокращения продолжительности производственного цикла, улучшения материально-технического снабжения необходимыми ресурсами, сокращения времени нахождения средств в дебиторской задолженности. Кроме того, актуальным остается важность повышения уровня рентабельности предприятию посредством снижения себестоимости производимой и реализуемой сельскохозяйственной продукции.

Литература

1. Анализ финансовой отчетности : учеб. для вузов / под ред. А.М. Вахрушиной, Н.С. Пласковой. – М. : Вузовский учеб., 2008. – 367 с.

2. Вахрушиной, М. А. Анализ финансовой отчетности : учеб. пособие для вузов / под ред. М. А. Вахрушиной, Н. С. Пласковой. – М. : Вузовский учеб., 2007. – 367 с.

3. Савицкая Г. В., Анализ хозяйственной деятельности: учеб. для вузов / под ред. Г. В. Савицкой. – Минск: РИПО, 2012. – 367 с.

УДК 338.43

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКИХ ТЕРРИТОРИЙ И АГРАРНОЙ ЭКОНОМИКИ РЕГИОНА

д.э.н., профессор А. И. Голубева
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)

На современном этапе развития производительных сил и общественных отношений сельскую местность следует рассматривать как сложную природно-хозяйственную территориальную систему, уровень развития которой определяется степенью зрелости методов управления внутрисистемными связями ее элементов: природы, экономики, социальной сферы и удовлетворенностью сельского населения условиями труда, воспроизводством жизнеобеспечения по городским стандартам.

Сельским территориям присуще проявление целого ряда специфических качеств: целостность, автономность, относительная устойчивость, двухмерность управления в части выделения общих и районных приоритетов, дифференциации интересов хозяйствующих субъектов и местного населения и др.

Более того, сельская местность имеет многофункциональный характер, определяющих ее высокую значимость, таких как производственную, демографическую, трудоресурсную, социально-культурную, природоохранную, рекреационную, жилищную, пространственно- коммуникационную и другие.

© Голубева А. И., 2015

Надлежащее выполнение названных функций выступает важнейшим условием успешного социально-экономического развития страны в целом и сельской экономики в частности.

Мы согласны с мнением Н.Л. Курепиной и О.В. Иконниковой и В.М. Баутина, которые выделяют основные структурные элементы устойчивого развития сельских территорий, а именно:

- базис как основа проживания сельского населения и осуществления его жизненных потребностей;
- организационно-производственная структура, обеспечивающая развитие производства на данной территории;
- эколого-хозяйственный баланс территории и применения экологически безопасных технологий.

Отмечая важнейшее значение названных компонентов нельзя недооценивать также факторы политические, экономические, социальные, культурные, этнические и др.

Социально-экономическое значение развития сельских территорий отмечено в концепции устойчивого развития сельских территорий РФ на период до 2020 года и соответствующей целевой программе, в которых определена цель государственной политики в этой сфере деятельности – рассмотрение сельской местности как единого исторически сложившегося комплекса, выполняющего множество народнохозяйственных функций.

В этой связи, в выше названной концепции государственная политика устойчивого сельского развития представляет систему правовых, финансово-экономических и организационных мер в направлении повышения эффективности сельской экономики, уровня и качества жизни сельского населения, рационального использования и воспроизводства природно-ресурсного потенциала сельских территорий.

Сельские территории Ярославской области располагаются на 35,85 тыс. км^2 земельной площади с населением около 230 тыс. жителей (18%) и обеспечивают ежегодно 4,3% валового регионального продукта.

Анализ размещения сельского населения по территории области показал, что его преимущественное сосредоточение сохраняется вокруг крупных городов: Ярославля, Ростова, Тутаева и Рыбинска. На долю этих районов приходится 48,2% постоянного сельского населения в трудоспособном возрасте. Доля жителей в трудоспособном возрасте в сельской местности Ярославского, Ростовского, Тутаевского и Рыбинского районов колеблется от 68,3 до 72,9%, что является наивысшими показателями среди других районов Ярославской области.

Данные группировки муниципальных районов Ярославской области по уровню социально-экономического развития (таблица 1) свидетельствуют, что первые три места в области по комплексному рейтингу занимают сельские территории Ярославского, Рыбинского и Ростовского районов, где наряду с лучшей обеспеченностью ресурсами (инвестиции, бюджетные вложения, рабочая сила и уровень ее воспроизводства) выше показатели их использования по производству валовой продукции и налоговых выплат в расчете

на одного жителя района. Ввиду более высокой устойчивости финансового положения хозяйствующих субъектов первой группы территорий здесь в два раза ниже доля привлечения инвестиций, чем в третьей группе, в 2,6 раза больше производится валовой продукции и услуг на одного жителя, что указывает на необходимость наращивания потенциала развития во всех других районах области, в чем несомненно огромная роль принадлежит государству.

Вместе с тем, несмотря на принятие некоторых нормативных актов и концепций по развитию аграрной сферы производства в последние годы, уровень жизни работающего населения сельской местности России и ее регионов остается достаточно низким, о чем наглядно свидетельствуют данные таблицы 2, из которых видно, что с 1995 года и по настоящее время размер среднемесячной заработной платы работников сельского хозяйства был в 2 раза ниже, чем в среднем по экономике. Неудовлетворительным остается и благоустройство жилищного фонда на селе по обеспеченности водопроводом, канализацией, горячей водой, газом и др., уровень которой по данным Госстата ниже, чем в городской местности и за последние 15 лет не изменяется.

Изучение теории и мирового опыта роли государства в рыночной экономике показало, что необходимость государственного регулирования вытекает из самой природы рыночных отношений, которым характерна неуравновешенность и непредсказуемость. В этой связи органы государственной власти должны создавать для хозяйствующих субъектов аграрной сферы предпринимательства условия поддержания макро экономического равновесия, стимулирования долгосрочного экономического роста, содействия развитию науки и научно-технического прогресса, а также решению социальных проблем в части формирования расширенного воспроизводства рабочей силы на селе путем обеспечения роста доходов и полной занятости, развития системы социальной инфраструктуры в сельской местности на уровне городских стандартов.

Нельзя сказать, что Правительство Ярославской области не уделяет внимания поддержке развития аграрного сектора экономики сельских территорий. На эти цели ежегодно выделяется 500-600 млн. руб. из областного и более миллиарда рублей из федерального бюджетов. Посильную помощь оказывают и бюджеты районных муниципалитетов. Однако, в целом размер государственных субсидий субъектам аграрной сферы не превышает 10-11 копеек на рубль денежной выручки сельхозтоваропроизводителей, что явно недостаточно, ибо, по нашим расчетам, до 70% сумм господдержки аграрии теряют от диспаритета цен межотраслевого обмена ввиду более ускоренного роста цен на продовольствие и промышленную продукцию для села сельхозтехнику, горючее, минеральные удобрения и др.).

В результате низкой доходности аграрной сферы уровень рентабельности денежной выручки в сельскохозяйственных предприятиях региона в последние пять лет сохраняется в пределах 0,12-6,9%, то есть находится на грани убытка.

Что касается размера поддержки развития социальной сферы села (строительство жилья, детских дошкольных учреждений, школ, газораспределительных сетей и др.), то на эти цели бюджетные средства выделяются в размере 1-1,5% от общей суммы господдержки АПК.

В целях обеспечения условий устойчивости развития сельских территорий и аграрной экономики региона нами разработана Концепция и организационно-экономический механизм ее реализации. Так, в структуре названного механизма важное значение имеют элементы нормативно-правого, организационного и экономического характера.

Меры нормативно-правового характера предполагают принятие дополнительных законов и государственных целевых программ по развитию аграрной сферы, укреплению вертикали власти по управлению системы отраслей АПК и развитию сельских территорий под эгидой Министерства сельского хозяйства в части расширения функций Департамента АПК и потребительского рынка Ярославской области и особенно районных управлений сельского хозяйства, роль которых в управлении аграрным сектором муниципальных районов сводится в настоящее время к функциям статистического органа по отслеживанию ситуации, а не управления ею. В целях совершенствования институциональной структуры предприятий АПК в муниципальных районах считаем целесообразным шире развивать кооперативные формы хозяйствования горизонтального и вертикального типа с максимально возможным участием сельского населения (сельскохозяйственные потребительские кооперативы), а также предприятий переработки сельскохозяйственного сырья и торговли продовольствием (интегрированные структуры: агрохолдинги, кластеры и др.).

Вместе с тем, по опыту стран зарубежья при планировании мер по устойчивому развитию сельских территорий необходимо проведение их обоснованной типологии и зонирования в целях дифференциации подходов к решению тех или иных проблем.

Наши расчеты (таблица 3) показали, что осуществление комплекса мер со стороны государства по реальному регулированию деятельности субъектов аграрной сферы и устойчивому развитию сельских территорий дает возможность обеспечения роста доходов сельхозтоваропроизводителей в 2-4 раза (по вариантам), резкого увеличения производительности и доходности труда работников, доведение рентабельности затрат до уровня расширенного воспроизводства (35%), снижения количества убыточных предприятий в 5,3 раза. Но, при этом, величина господдержки на гектар пашни должна составлять 21,5 тыс. руб. или 15% к уровню фактических расходов.

Таблица 1 – Группировка районов Ярославской области по уровню их социально-экономического развития (по данным 2012 года)

Группы районов	Показатели оценки социально-экономического развития районов							Место в ряду по рейтингу
	Инвестиции, млн. руб.	Расходы бюджета на 1 жителя, тыс. руб.	Среднегодовая численность работников, тыс. чел.	Доля привлеченных инвестиций, %	Коэффициент воспроизводства труда	Производство продукции на 1 жителя, тыс. руб.	Доходы по налогам на 1 жителя, тыс. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Ярославский	3329,0	27,6	13,5	26	3,98	226,7	6,8	1
2. Рыбинский	687,2	36,0	6,1	18	3,3	343,0	5,3	2
3. Ростовский	1326,8	39,3	16,1	65	3,4	73,2	5,4	3
4. Угличский	1094,0	30,7	9,4	46	3,1	87,4	6,1	4
5. Мышкинский	227,1	60,0	2,6	46	3,8	44,9	5,7	5
В среднем по I группе	1332,8	38,7	9,5	40,2	3,5	155,0	5,86	x
6. Гаврилов-Ямский	264,1	38,7	6,8	79	3,1	107,7	4,9	6
7. Переславский	1478,9	25,5	2,3	97	3,98	93,7	5,3	7
8. Тутаевский	396,8	23,3	11,3	28	2,9	44,2	4,2	8
9. Борисоглебский	2443,8	40,8	2,4	79	2,6	59,2	4,1	9
10. Некоузский	150,0	36,8	4,2	79	3,1	41,6	5,6	10
11. Любимский	153,5	42,0	2,6	47	2,7	62,1	3,3	11
В среднем по II группе	814,5	34,5	4,9	68,2	3,1	68,1	4,57	x
12. Некрасовский	130,5	31,9	4,2	90	3,0	69,5	5,6	12
13. Даниловский	184,1	28,8	5,4	90	3,4	50,6	4,5	13
14. Брейтовский	123,5	37,4	1,4	62	2,7	98,6	4,2	14
15. Пошехонский	68,8	32,3	2,4	86	2,7	55,2	3,4	15
16. Первомайский	46,1	45,9	1,9	93	2,9	37,3	3,3	16
17. Большесельский	30,0	35,5	1,7	63	2,8	46,4	2,7	17
В среднем по III группе	97,1	35,3	2,8	80,7	2,9	59,5	3,95	x
В среднем по всем районам	702,0	33,3	5,6	55	3,1	104,3	5,1	x

Таблица 2 – Динамика уровня среднемесячной заработной платы работников РФ по экономике и сельского хозяйства за 1995–2013 года

Виды отраслей	Годы							Темп роста к 2000 году
	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
По экономике, руб.	472400	2223,4	8554,9	20952,2	23369,2	26629	29792	ув. в 13,4 раз
Сельское и лесное хозяйство, руб.	259400	985,1	3646,2	10668,1	12464	14129,4	15724	ув. в 16 раз
Заработная плата в сельском хозяйстве в % к заработной плате по экономике	54,8	44,3	42,6	50,9	53,3	53,0	52,8	к 1995 году -2 п.п.

Таблица 3 – Социально-экономическая эффективность предложений по повышению устойчивости сельской экономики и сельских территорий Ярославской области

Показатели	Годы			Проект (варианты)			Оптимистический вариант в % к 2013 г.
	2007	2013	Темп роста, %	Пессимистический	Оптимальный	Оптимистический	
1. Доходы всего, млн.руб.	6980,9	14331,5	207,2	29300,0	33050	59100	Ув. в 4,1 раза
1.1 Государственная поддержка	489,4	1761,9	360,0	3000,0	3500	6500,0	Ув. в 3,7 раза
2. Расходы по производству и реализации продукции всего, млн. руб.	6480,4	13764,8	212,4	29000,0	28000	43720	Ув. в 3,2 раза
3. Чистая прибыль, млн. руб.	451,8	566,7	125,4	500,0	5000	15330	Ув.в 2,7 раза
4. Уровень рентабельности, % по чистой прибыли 4.1 доходов	6,47	3,96	-2,51 п.п.	1,7	15	26,0	+22,04 п.п.
4.2 затрат	8,2	3,86	-7,34 п.п.	1,7	18	35,0	+31,14 п.п.
5. Доля убыточных с.х. предприятий, %	48,3	53,5	+5,2 п.п.	50,0	40	10	-43,5 п.п.
6. Производи-тельность труда 1 работника, млн. руб.	0,326	1,064	Ув. в 3,26 раза	2,930	3,148	5,373	Ув. в 5,05 раза
7. Господдерж-ка 7.1 на 1 га пашни, руб.	1050	4838	Ув. в 4,6 раза	9800	11565	21478	Ув.в 4,5 раза
7.2 на 1 рубль расходов, руб.	0,075	0,128	168,4	0,103	0,125	0,149	116,4
7.3 на 1 рубль доходов, руб.	0,070	0,123	175,7	0,102	0,106	0,110	89,4

Литература

1. Актуализированная дорожная карта развития сельского хозяйства России до 2020 года [Текст] / под ред. И.Г. Ушачева. – М.: Изд-во ВНИИЭСХ, 2013. – 111 с.

2. Анисимова, О.С. Аграрная политика и стратегия развития сельских территорий: опыт стран ЕС [Текст] / О.С. Анисимова // Никоновские чтения. – 2011. – № 16. – С. 209-210.

3. Голубева, А.И. Организационно-экономический механизм государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных предприятий региона [Текст] / А.И. Голубева, И.В. Манцевич. – Ярославль: Изд-во ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», 2011. – 286 с.

4. Концепция развития сельских территорий РФ на период до 2020 года. Утверждена распоряжением Правительства РФ от 30.11.2010 г. № 2136-р.

УДК 657

ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ПЛАНИРОВАНИЯ ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ И ИХ УЧЕТ ПРИ ПРОМЫШЛЕННОЙ ПЕРЕРАБОТКЕ МОЛОКА

к.э.н. В. И. Горло
(ФГБОУ ВПО «Брянская ГСХА», Брянск, Россия)

Особенностью промышленной переработки молока является практическая невозможность полного использования сырья. Рост объемов переработки влечет за собой увеличение количества отходов, что превращает их в один из видов сырьевых ресурсов.

Количество отходов определяется объемами переработанного сырья, комплексностью его использования: чем полнее извлекаются ценные компоненты, содержащиеся в сырье, тем меньше потерь в отходах. На их величину оказывают влияние технология производства, качество сырья, виды вырабатываемой продукции.

Вовлечение отходов в производство осуществляется двумя путями: их сокращением и за счет вторичной переработки. Этот процесс в учете отражается в первом случае как снижение норм расхода сырья, а во втором - как исключение из затрат стоимости возвратных отходов. Выпуск дополнительной продукции из отходов в результате вторичной переработки при тех же затратах на сырье означает снижение издержек производства на единицу конечной продукции, то есть отходы, независимо от той роли, которую они выполняют в качестве новых ингредиентов производства, удешевляют стоимость сырья [1].

Следовательно, это предопределяет необходимость разработки методики учета возвратных отходов, включающей их классификацию, нормирование и оценку.

Методика

По роли в процессе производства различают возвратные и безвозвратные отходы. Возвратными считаются отходы, которые вторично используются в процессе промышленной переработки молока или реализуются на сторону.

© Горло В.И., 2015

Безвозвратные отходы не могут быть использованы при производстве других видов молочной продукции. Такой классификационный признак является условным.

При этом между понятиями «возвратные отходы» и «вторичные материальные ресурсы» не имеется существенных различий. Возвратные отходы, относящиеся к вторичным материальным ресурсам, могут классифицироваться на используемые и неиспользуемые в зависимости от возможности их применения в данной перерабатывающей отрасли. Используемыми принято считать отходы, которые могут быть использованы в виде сырья. К неиспользуемым отходам относятся отходы ввиду невозможности или нецелесообразности их использования.

Возвратные отходы характеризуются разными потребительскими свойствами. Поэтому их подразделяют на следующие группы:

отходы, близкие к полноценному сырью (обрат, прокисшее молоко);

отходы, частично потерявшие потребительские свойства и используемые для производства другого вида продукции (обрат, пахта);

отходы, значительно потерявшие свои потребительские свойства (сыворотка).

Первая категория отходов требует минимальных затрат на переработку; вторая и третья – значительно больших. Отсюда вытекает необходимость классификации отходов в зависимости от степени готовности для дальнейшего употребления, в соответствии с которой они подразделяются на требующие и не требующие доработки [2].

Сложным вопросом, с решением которого связано совершенствование учета и планирования отходов, является их нормирование. Под нормой образования отходов понимают величину их выхода при переработке единицы исходного сырья или при изготовлении единицы молочной продукции. Нормирование отходов является основой правильного учета и контроля. В основе нормирования вторичных материальных ресурсов лежат особенности технологического процесса, составные нормирования исходных материальных ресурсов и критерии эффективности. Нормирование возвратных отходов способствует определению разницы между фактическим выходом отходов и их выходом по нормам, предусмотренной технологией производства и нормативной (плановой) калькуляцией. Выявление отклонений от норм по цехам промышленной переработки молока по видам отходов позволяет анализировать возможные отклонения и принимать меры по их ликвидации или недопущению с целью определения степени использования отходов и выявления резервов экономии сырья и материалов.

Для определения фактического количества отходов применяется балансовый метод. При указанном методе количество отпущенного в производство сырья сравнивают с количеством оприходованной готовой продукции и возвратных отходов по формуле:

$Со = Пг + Ои + Он$,

где Со – количество отпущенного сырья;

Пг – количество готовой продукции;

Ои – количество использованных отходов;

Он – количество отходов, не использованных в цехе промышленной переработки молока и реализованных на сторону.

Планирование образования и использования возвратных отходов должно основываться на достоверной информации об их объемах. Такую информацию призван обеспечить управленческий учет.

Результаты

Отсутствие единой методики установления и обоснования цен на конкретные виды возвратных отходов объясняется разнообразием их потребительских свойств, технологией производства и направлениями использования, а также недостаточной освещенностью этой проблемы в экономической литературе, несовершенством действующих инструктивных материалов.

На наш взгляд, наиболее целесообразным является определение цен на отходы, получаемые в процессе промышленной переработки молока, исходя из цен полноценного сырья базисной жирностью 3.4 %, из которого они образуются, с помощью коэффициента пересчета жирности.

Цо = Цс * Кп,

где Цо – цена отходов,

Цс – цена полноценного сырья,

Кп – коэффициент пересчета жирности.

Отходы, полученные в процессе промышленной переработки молока, имеют свой процент жирности. Поэтому для расчета коэффициента пересчета жирности нами предлагается использовать формулу:

Кп = жирность отходов : базисную жирность молока 3,4 %.

Такой способ позволит применять полноценную цену исходного сырья, учитывая качество и потребительские свойства отходов.

Учитывая обстоятельство, что возвратные отходы являются одним из видов материальных ресурсов и представляют их дополнительный источник, мы считаем, что методика их учета должна быть аналогичной методике учета полноценного сырья.

Операции по учету возвратных отходов подлежат документальному оформлению. Считаем целесообразным учитывать их по массе с оформлением накладной внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК), в которой указывается наименование, количество, цена, сумма, что позволяет контролировать их величину.

В целях обобщения показателей о движении возвратных отходов за месяц и контроля над наличием и использованием их нами рекомендуется составлять «Ведомость движения отходов в цехах предприятий промышленной переработки» с указанием фактического их количества и основных направлений использования.

Учет отходов по видам и направлениям их использования нами предлагается систематизировать в «Ведомости пересчета молочной продукции в молоко базисной жирностью 3,4 % в цехе промышленной переработки молока». В основе пересчета выработанной молочной продукции в молоко базисной жирностью 3,4 % лежат: нормы расхода сырья в расчете на 1 тонну молочной продукции; расчет обрата и пахты, полученных в процессе промышленной переработки молока и использованных в нем, в пересчете на жирность 3,4 %; определение цен на возвратные отходы.

Основным недостатком действующей отчетности в цехах промышленной переработки молока является отсутствие информации о наличии и движении возвратных отходов. Поэтому нами предлагается специализированная форма отчетности об образовании и использовании возвратных отходов, включающая: остаток отходов на начало отчетного периода; объем образовавшихся отходов за отчетный период, удельный объем отходов на единицу переработанного сырья, количество использованных отходов за отчетный период, количество неиспользованных отходов, количество потерь от отходов, остаток на конец отчетного периода Ее применение обеспечит более полную информацию о реальных показателях работы цехов промышленной переработки молока.

Выводы

Практическое осуществление предложенных нами рекомендаций по совершенствованию методики учета возвратных отходов повысит контроль над максимальным использованием сырьевых ресурсов в цехах промышленной переработки молока и позволит более точно определять себестоимость готовой молочной продукции.

Литература

1. Губанов А.Г. Особенности бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа на перерабатывающих предприятиях АПК: учебное пособие / А.Г. Губанов, А.А. Василенко, С.Н. Стефанова. – Ростов-на-Дону, 2000. – 71 с.

2. Шумелович П.В. Внутренний контроль на предприятиях молочной промышленности: учебное пособие / П.В. Шумелович. – Минск, 2004. – 108 с.

УДК [631.16:658.155](470.316)

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ЯРОСЛАВСКОЙ ОБЛАСТИ КАК ФАКТОРА РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКИХ МУНИЦИПАЛЬНЫХ ТЕРРИТОРИЙ

к.э.н., доцент А. Н. Дугин
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)

Деятельность населения в большинстве сельских территорий Ярославской области имеет выраженный аграрный характер. Самым значимым участником аграрного производства и рынка Ярославской области является сектор коллективных сельскохозяйственных организаций. Здесь производится более 60% всей сельскохозяйственной продукции Ярославской области, а по продукции животноводства этот уровень значительно выше. В настоящее время данный сектор представлен 306 сельскохозяйственными организациями. Состояние экономики данных организаций во многом определяет уровень социально-экономического развития сельских территорий, на которых они функционируют. Поэтому оценка основных экономических показателей сельскохозяйственных организаций имеет важное научное и практическое значение.

Традиционно в структуре выручки коллективных сельскохозяйственных организаций доля продукции животноводства составляет большую часть. Так, в среднем за 2007-2011 гг. в структуре денежной выручки на продукцию животноводства приходится 88,9%, растениеводства – 6,3%, а на товары, работы, услуги – 4,8% (рисунок 1).

Основными товарными отраслями животноводства являются птицеводство и молочное скотоводство. Так, денежная выручка от реализации продукции птицеводства занимает 44,3% всей выручки, получаемой сельскохозяйственными организациями, в том числе доля яичного птицеводства составляет 22,2% выручки, а доля мясного – 22,1%. Удельный вес продукции молочного скотоводства составляет 37,3%, в т.ч. 29,6% – молоко и 7,7% – продукция выращивания КРС. Доля продукции выращивания и откорма свиней в выручке от реализации составляет 5,9%. Из растениеводческих отраслей самыми значимыми по этому показателю являются картофелеводство (2,2%) и овощеводство защищённого грунта (1,6%).

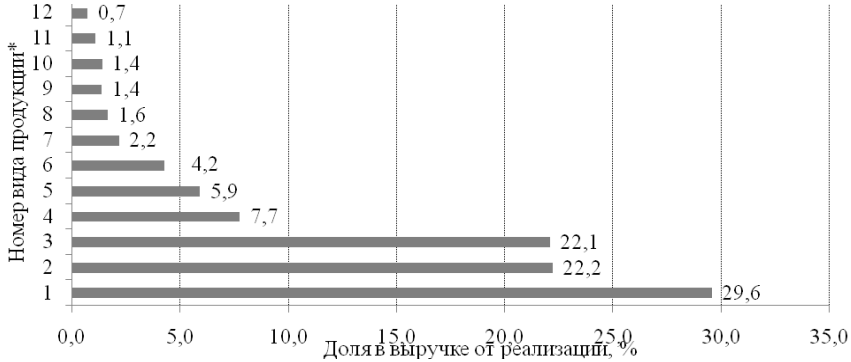
Таким образом, производство в сельскохозяйственных организациях Ярославской области можно охарактеризовать как производство многоотраслевого типа со средним уровнем специализации. По данным таблицы 1 можно заметить, что такой тип производства является довольно устойчивым, поскольку за период 2007-2011 гг. в структуре денежной выручки существенных изменений не происходило. Вместе с тем устойчивый рост отмечается по продукции выращивания птицы и яйцу при одновременном снижении долей молока и продукции выращивания КРС.

© Дугин А.Н., 2015

Из 306 коллективных сельскохозяйственных организаций 10 являются узкоспециализированными, где главная отрасль – птицеводство. В число узкоспециализированных организаций входят ОАО «Ярославский бройлер» и ОАО «Волжанин» Рыбинского муниципального района. Эти предприятия получают в совокупности 55% производимых в области яиц и 91% продукции выращивания птицы и являются крупнейшими птицеводческими организациями России.

Объём производства яиц в названных предприятиях за исследуемый период возрос на 57%, а продукции выращивания птицы – в 2 раза. По характеристикам производственного процесса данные предприятия близки к промышленным. Такие же параметры имеет свиноводческая организация ЗАО «Залесье» и тепличные комбинаты ОАО «Дубки», ЗАО АК «Заволжский», ООО «Тепличный комбинат «Ярославский».

Большинство же коллективных сельскохозяйственных организаций (217 в 2011 г.) Ярославской области имеют многоотраслевой тип специализации, где главной отраслью является молочное скотоводство. Крупнейшими производителями молока в 2011 г. в Ярославской области являлись ЗАО «Красный Октябрь» (10221 т – 9,4%), ООО «Агробизнес» (4494 т – 2,1%) Любимского МР, ООО «Племзавод «Родина» (7878 т – 3,7%), ЗАО «Агрофирма «Пахма» (7618 т – 3,6%), ЗАО «Левцово» (5826 т – 2,8%), ЗАО «Племзавод «Ярославка» (5423 т – 2,6%), ОАО «Племзавод им. Дзержинского» (5286 т – 2,5%), ОАО «Михайловское» (5047 т – 2,4%) Ярославского МР.



*номер вида продукции

1) молоко	4) продукция выращивания КРС	7) картофель	10) зерно
2) яйцо	5) продукция выращивания свиней	8) овощи защищённого грунта	11) прочая продукции растениеводства
3) продукция выращивания птицы	6) товары, работы, услуги	9) прочая продукция животноводства	12) овощи открытого грунта

Рисунок 1 – Структура товарной продукции сельскохозяйственных организаций Ярославской области в 2007-2011 гг.

Таблица 1 – Динамика структуры выручки от реализации продукции в сельскохозяйственных предприятиях коллективного типа, %

Виды продукции, отрасли	Годы					В среднем	Отклонение 2011 г. от 2007 г., п.п	Коэффициент вариации, %
	2007	2008	2009	2010	2011			
Молоко	34,0	33,6	26,4	28,8	27,4	29,6	-6,6	24,3
Яйцо	20,9	22,1	23,7	23,1	21,1	22,2	0,2	10,9
Продукция выращивания птицы	15,3	17,9	22,9	24,0	26,4	22,1	11,1	42,1
Продукция выращивания КРС	9,1	7,4	7,7	6,8	8,0	7,7	-1,1	22,2
Продукция выращивания свиней	6,2	5,9	6,8	5,8	5,2	5,9	-1,1	21,1
Продукция выращивания овец	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	23,2
Шерсть	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	222,8
Прочая продукция животноводства	0,8	1,1	1,5	1,0	1,2	1,2	0,5	47,9
Итого продукция животноводства	86,5	88,1	89,2	89,7	89,5	88,8	3,0	3,1
Картофель	2,4	2,1	2,1	2,7	1,7	2,2	-0,7	36,2
Овощи защищённого грунта	1,8	1,5	1,4	1,2	2,2	1,6	0,4	49,6
Зерно	1,4	1,4	1,0	1,0	1,9	1,4	0,5	51,1
Овощи открытого грунта	0,9	0,8	0,7	0,7	0,6	0,7	-0,3	36,0
Прочая продукция растениеводства	1,1	0,9	0,9	0,9	1,4	1,1	0,3	39,0
Итого продукция растениеводства	7,6	6,7	6,1	6,5	7,7	6,9	0,1	20,0
Итого с.-х. продукция	94,1	94,8	95,3	96,3	97,2	95,8	3,1	2,6
Товары работы, услуги	5,9	5,2	4,7	3,7	2,8	4,2	-3,1	59,5
Всего	100	100	100	100	100	100	X	X

Таблица 2 – Группировка с.-х. организаций Ярославской области по валовому надою молока, 2011 год

Показатели	Группы по уровню валового надоя					Всего	в т.ч.	
Интервал по уровню валового надоя, тыс. ц	свыше 60,0	40,1-60,0	20,1-40,0	10,0-20,0	менее 10,0		племпредприятия	товарные предприятия
Валовой надой молока, ц	85724	52151	26899	15013	3464	9699	35744	5681
Доля молока в общем количестве, %	12,2	12,4	30,7	18,5	26,2	100,0	49,2	50,8
Среднедневной надой молока, кг	23486	14288	7370	4113	949	2657	9793	1556
Количество предприятий, ед.	3	5	24	26	159	217	29	188
Доля предприятий в общем количестве, %	1,4	2,3	11,1	12,0	73,3	100,0	13,4	86,6
Общее поголовье коров в группе, гол.	3915	4720	13814	9681	21550	53680	18619	35061
Доля в общем поголовье, %	7,3	8,8	25,7	18,0	40,1	100,0	34,7	65,3
Среднегодовое поголовье коров, гол.	1305	944	576	372	136	246	642	186
Затраты на корову, тыс. руб.	92,8	96,8	78,3	64,6	42,0	64,0	90,4	49,9
Продуктивность1 коровы, кг	6569	5524	4673	4032	2556	3921	5567	3046
Производственная себестоимость 1ц молока, руб.	1251,91	1558,13	1460,70	1417,88	1464,35	1440,27	1450,49	1430,35
Уровень товарности молока, %	95,0	86,6	93,7	92,1	91,0	92,0	92,3	91,7
Полная себестоимость 1ц молока, руб.	1319,41	1666,99	1523,38	1476,91	1495,93	1498,65	1520,71	1477,10
Ставка маржинального дохода на 1ц молока, руб.	999,18	710,13	665,89	725,25	470,57	672,42	772,82	574,36
Цена 1ц молока, руб.	1783,05	1744,49	1641,75	1630,91	1434,57	1615,94	1711,86	1522,24
Прибыль в расчёте на корову, руб.	28940	3709	5182	5718	-1426	4229	9819	1260
Зона риска производства молока, %	X	14,4	10,8	4,2	37,1	10,1	X	23,7
Уровень рентабельности производства молока, %	35,1	4,6	7,8	10,4	-4,1	7,8	12,6	3,1
Уровень рентабельности производства молока с учётом субсидий, %	39,8	7,2	10,9	13,8	-1,6	10,9	15,9	5,9
Влияние господдержки на уровень рентабельности, п.п.	4,6	2,6	3,1	3,4	2,5	3,1	3,4	2,9
Доля молока в общей выручке, %	67,5	61,4	64,0	64,9	63,5	64,2	65,6	62,7
Влияние рентабельности молока на общую рентабельность, п.п.	25,7	9,6	15,9	19,7	12,6	16,1	16,2	15,4

Данные таблицы 2 свидетельствуют о том, что в 159 коллективных сельскохозяйственных организациях Ярославской области (73%) среднедневной молока составляет 949 кг, где отмечается самая низкая эффективность производства молока. Из чего следует, что они не могут конкурировать по объёму, ценам и издержкам с относительно крупными сельхозпредприятиями.

Из данных таблицы 3 следует, что около половины сельскохозяйственных организаций Ярославской области маломощны и им также требуется помощь в техническом обслуживании.

Таблица 3 – Группировка сельскохозяйственных организаций Ярославской области по площади пашни, 2011 год

Показатели	Группы по площади пашни				Итого (в среднем)
Интервал по площади пашни, га	свыше 3001	2001-3000	1001-2000	менее 2000	
Количество предприятий, ед.	23	58	87	142	310
Доля предприятий в общем количестве, %	7,4	18,7	28,1	45,8	100,0
Стоимость основных средств, тыс. руб.	88974	150911	46798	23486	58728
Среднегодовая численность сельскохозяйственных работников, чел.	88	63	54	24	45
Средняя площадь пашни, га	3555	2432	1435	307	1262
Площадь пашни – всего, га	81765	141064	124836	43533	391198
Доля группы в общей площади пашни, %	20,9	36,1	31,9	11,1	100,0
Количество тракторов, шт.	21	17	12	6	11
Количество комбайнов, шт.	6	4	3	1	3
Количество грузовых автомобилей, шт.	10	7	5	2	5
Энергетические мощности, л.с.	6417	4810	4513	1424	3295
Расход электроэнергии, тыс. кВт×час	644	487	735	337	499
Износ активной части основных средств, %	40,6	44,9	37,2	40,0	40,4
Нагрузка пашни на 1 трактор, га	168	143	122	52	117
Энергообеспеченность в расчёте на 100 га, л.с	180,5	197,8	314,5	464,4	261,1
Электрообеспеченность в расчёте на 100 га, тыс. кВт×час	18,1	20,0	51,2	109,8	39,6
Цена 1 кВт, руб.	4,62	4,57	3,65	2,51	3,56
Стоимость 1 л.с., руб.	3585	3148	3252	7088	4031
Энерговооружённость, л.с.	73	76	84	58	74
Электровооружённость, кВт	7,31	7,71	13,65	13,75	11,18

Большинство организаций Ярославской области (142 организации или 46%) являются мелкими по размерам: средний размер пашни в них составляет 307 га. В этой группе отмечаются самые высокие показатели интенсивности производства (энерго- и электрообеспеченность и вооружённость), стоимости ресурсов и самые низкие показатели интенсивности использования техники и результативности. Это свидетельствует о неэффективном использовании сельскохозяйственной техники. В физическом выражении количество техники постоянно сокращается. При этом техника используется нерационально: в результате повышается доля постоянных затрат, что ведёт к удорожанию сельскохозяйственной продукции.

Количество сельскохозяйственных организаций ежегодно сокращается, при этом снижаются натуральные показатели ресурсного, производственного и коммерческого потенциалов, кроме птицеводческой продукции (таблица 4). То

есть, птицеводческие организации демонстрируют высокую адаптированность к современным условиям и планомерно наращивают экономический потенциал. Негативные тенденции в технико-технологической и производственно-экономической подсистемах большинства других сельскохозяйственных организаций проявляются в снижении их коммерческой и финансовой эффективности. Уровень рентабельности всей деятельности аграрных предприятий сокращается на 10,3 процентных пункта, и составляет на конец 2012 г. 8,5% (при этом 8,4 процентных пункта в них составляют средства господдержки).

Таблица 4 – Экономический потенциал сельскохозяйственных организаций Ярославской области

Показатели	Годы					Показатели 2011 г. в % к 2007 г.
	2008	2009	2010	2011	2012	
1	2	3	4	5	6	7
Количество организаций, ед.	334	324	315	310	306	91,6
Ресурсный потенциал						
Площадь сельхозугодий, га	576312	552059	513587	517187	495869	86,0
Площадь пашни, га	442976	422469	391258	392248	378909	85,5
Стоимость основных средств, тыс. руб.	14360728	19441546	21890001	25804203	29212951	в 2,0 раза
Наличие тракторов, физ. ед.	4256	3869	3600	3336	3025	71,1
Наличие энергетических мощностей, л. с.	1193826	1153809	1101889	1023562	948310	79,4
Расход электроэнергии на производственные нужды, тыс. кВт×ч	147269	147204	145018	155060	139239	94,5
Среднегодовая численность работников, чел.	19499	18448	17148	15611	14524	74,5
в т.ч. занятых в сельскохозяйственном производстве	17713	16663	15446	13939	12903	72,8
Затраты труда, тыс. чел. - ч	37379	35289	32699	29957	27890	74,6
Поголовье КРС, гол.	126829	121295	116572	109695	106370	83,9
в т. ч. коров, гол.	58382	56998	54346	51143	51376	88,0
Поголовье птицы, тыс. гол.	5503	6413	7012	7770	8420	153,0
Поголовье свиней, гол.	60279	52667	50662	53014	52694	87,4
Поголовье овец, гол.	5070	5206	5903	8495	7590	149,7
Общая сумма затрат, тыс. руб.	9468404	10003272	11352392	13760719	14977406	158,2
Производственный потенциал						
Объём производства, ц: - зерновых	998916	1017754	506779	777189	772787	77,4
- картофеля	421843	582380	304367	570638	519955	122,8
- овощей открытого грунта	125942	109887	76384	141752	117675	140,5
- овощей защищённого грунта	30005	30472	25922	51434	65074	в 2,2 раза
- молока цельного	2312962	2248065	2186880	2104861	2222756	94,0
- продукции выращивания КРС	104595	97031	93482	89247	103271	96,2
- яйцо, тыс. шт.	787223	960799	1043970	1121281	1365083	191,6
- продукции выращивания птицы	267080	314502	376998	448051	502365	в 2,5 раза
Стоимость валовой продукции в текущих ценах, тыс. руб.	10092551	10445893	11799070	14043893	10759037	140,1
Коммерческий потенциал						
Объём реализации, ц: - зерновых	189574	202856	166610	144404	20210	10,7
- картофеля	219550	275630	262079	189171	274293	124,9
- овощей открытого грунта	84166	90271	67282	73199	87641	104,1
- овощей защищённого грунта	29563	29956	25334	50799	64819	в 2,2 раза
- молока и молочной продукции	2123078	2044471	1994809	2155641	2079473	97,9
- продукции выращивания КРС (с учётом переработки)	146039	135255	132262	146524	132081	90,4
- яйцо, тыс. шт.	748329	916051	1031629	1129531	1287872	172,1
- продукции выращивания птицы (с учётом переработки)	253066	303835	364582	442406	479064	189,3
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	7444129	8027732	9402714	11329992	11995336	161,1
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	8068276	8470353	9849392	11613166	12549220	155,5
Получено дотаций и компенсаций из бюджетов всех уровней, тыс. руб.	800960	977494	1075295	1334033	1239214	154,7
Валовая добавленная стоимость, тыс. руб.	3732852	3977041	4315644	4776858	769301	20,6
Прибыль от продаж, тыс. руб.	624147	442621	446678	283174	382112	61,2

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4	5	6	7
Уровень рентабельности затрат по основной деятельности, %	8,4	5,5	4,8	2,5	3,0	-5,4 п.п.
Чистая прибыль, тыс. руб.	790747	587979	546512	434237	14913	1,9
Уровень рентабельности затрат по всей деятельности, %	9,3	6,3	4,9	3,3	0,1	-9,2 п.п.
Уровень рентабельности затрат с учетом средств господдержки, %	18,8	16,7	14,4	13,3	8,5	-10,3 п.п.
Степень влияния господдержки на финансовые результаты, п.п.	9,4	10,4	9,6	10,1	8,4	-1,0

На протяжении 2009-2011 гг. тип финансового состояния сельскохозяйственных организаций Ярославской области не изменяется: 58,5% организаций находятся в предкризисном и кризисном состоянии (таблица 5). Абсолютная финансовая устойчивость отмечается только в 7,4% организаций, причём большая их часть имеет мелкие размеры, низкий уровень деловой активности, практически не использует заёмные ресурсы, т.е. данные организации можно назвать финансово устойчивыми лишь технически.

Состояние, специализация, динамика показателей экономики агробизнеса Ярославской области определяются небольшим количеством крупнейших сельскохозяйственных организаций (таблица 6, рисунок 2).

Таблица 5 – Анализ финансового состояния сельскохозяйственных организаций Ярославской области

Показатели	Годы		
	2009	2010	2011
1	2	3	4
Совокупность сельскохозяйственных организаций			
Количество организаций - всего, ед.	299	307	310
Средний размер активов в расчёте на 1 организацию - всего, тыс. руб.	75186	91346	107286
Группа финансового состояния - всего	IV	IV	IV
I группа финансового состояния (абсолютная финансовая устойчивость)			
Количество организаций, ед.	13	16	23
Доля в общем количестве организаций, %	4,3	5,2	7,4
Доля организаций группы в совокупных активах, %	2,0	3,6	8,3
Средний размер активов, тыс. руб.	34826	62552	120643
Соотношение среднего размера активов группы со средним размером в целом по совокупности, %	46,3	68,5	112,5
II группа финансового состояния (нормальная финансовая устойчивость)			
Количество организаций, ед.	24	33	28
Доля в общем количестве организаций, %	8,0	10,7	9,0
Доля организаций группы в совокупных активах, %	20,8	15,1	13,5
Средний размер активов, тыс. руб.	195131	128197	160132
Соотношение среднего размера активов группы со средним размером в целом по совокупности, %	в 2,6 раза	140,3	149,3
III группа финансового состояния (неустойчивое финансовое состояние)			
Количество организаций, ед.	79	73	78
Доля в общем количестве организаций, %	26,4	23,8	25,2
Доля организаций группы в совокупных активах, %	15,9	23,6	24,8
Средний размер активов, тыс. руб.	45260	90743	105556
Соотношение среднего размера активов группы со средним размером в целом по совокупности, %	60,2	99,3	98,4
IV группа финансового состояния (предкризисное финансовое состояние)			
Количество организаций, ед.	98	100	87
Доля в общем количестве организаций, %	32,8	32,6	28,1
Доля организаций группы в совокупных активах, %	40,8	38,6	32,1
Средний размер активов, тыс. руб.	93494	108108	121168
Соотношение среднего размера активов группы со средним размером в целом по совокупности, %	124,4	118,3	112,9
V группа финансового состояния (кризисное финансовое состояние)			
Количество организаций, ед.	85	85	94
Доля в общем количестве организаций, %	28,5	27,7	30,3
Доля организаций группы в совокупных активах, %	20,5	19,1	21,3

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4
Средний размер активов, тыс. руб.	54199	63259	76387
Соотношение среднего размера активов группы со средним размером в целом по совокупности, %	72,1	69,3	71,2

* в расчётах использовались данные организаций, которые функционировали в течение всего периода 2009 - 2011 гг.

Крупнейшими по ресурсному и производственному потенциалу, как уже отмечалось, являются ОАО «Ярославской бройлер» и ОАО «Волжанин», причём используется он с разной степенью эффективности. Так, если в ОАО «Ярославский бройлер» на каждые 100 руб. задействованных в хозяйственном обороте активов получено 117 руб. доходов, то в ОАО «Волжанин» этот показатель составляет 90 руб. Уровни показателей рентабельности свидетельствуют о том, что эффективность разных видов деятельности в этих организациях существенно отличается. Высокий уровень деловой активности отмечается в ЗАО «Волна-2», но структура капитала и текущих расходов здесь нерациональна, и в итоге на каждые 100 руб. активов организация получает 40 руб. убытков. Похожая ситуация и в ООО «Север», только уровень убыточности здесь в 2 раза ниже и составляет 12%.

В целом 10 крупнейших предприятий занимают 3,2% в общей численности сельскохозяйственных организаций Ярославской области, но при этом они формируют 54,6% всех их доходов (рисунок 2). Коэффициент фондов, рассчитанный по размеру доходов всех сельскохозяйственных организаций, составляет 738. Эти данные свидетельствуют о высокой степени концентрации и неравномерности распределения ресурсов.

Таблица 6 – Некоторые показатели функционирования крупных организаций Ярославской области, 2011 год

Наименование организации	Доходы, тыс. руб.	Отношение к доходам ОАО «Ярославский бройлер», %	Стоимость активов, тыс. руб.	Коэффициент деловой активности, коэфф.	Уровень рентабельности, %			Главная отрасль	Доля главной отрасли в выручке, %
					основной деятельности	всей деятельности	активов		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ОАО «Ярославский бройлер» (II)*	3019968	100,0	2575439	1,173	19,6	11,4	11,1	мясное птицеводство	97,4
ОАО "Волжанин" (I)	1880000	62,3	2101427	0,895	9,3	12,0	9,4	яичное птицеводство	98,9
ОАО "Залесье" (IV)	481431	15,9	677241	0,711	4,4	1,9	1,3	свиноводство	99,6
ООО «Север» (V)	371536	12,3	716510	0,519	-16,0	-18,9	-12,0	яичное птицеводство	97,8
ЗАО «Волна-2» (V)	342909	11,4	381037	0,900	-23,2	-30,1	-39,7	яичное птицеводство	96,7
ЗАО "Красный октябрь" (IV)	331044	11,0	1183249	0,280	2,0	3,3	0,9	молочное скотоводство	91,6
ЗАО «Агрофирма «Пахма» (II)	295965	9,8	744760	0,397	18,7	18,8	6,3	молочное скотоводство	64,8
ОАО "Курба" (V)	284083	9,4	1674548	0,170	-12,1	0,1	0,0	свиноводство	66,2
ОАО "Михайловское" (III)	237635	7,9	544358	0,437	12,0	2,4	1,0	молочное скотоводство	76,7

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ООО «Родина» (II)	201307	6,7	346294	0,581	29,0	31,1	13,9	молочное скотоводство	87,2
Абсолютное отклонение средних показателей по лучшим организациям от средних показателей в целом по Ярославской области	700004	X	987200	0,270	6,3	1,7	1,8	X	X

*в скобках указан номер группы финансового состояния организации.

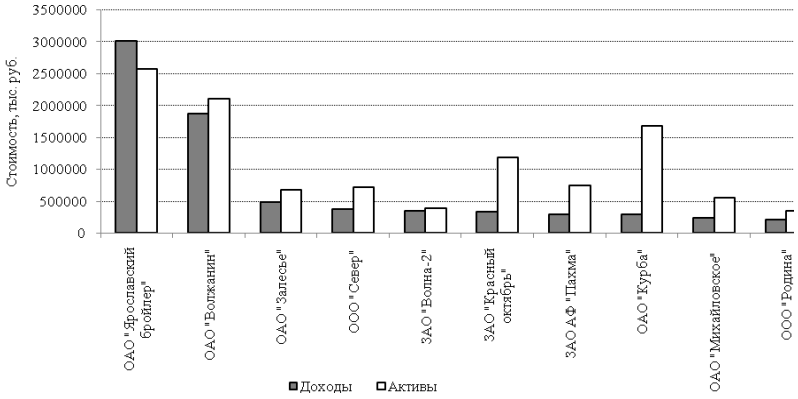


Рисунок 2 – Размеры крупных организаций Ярославской области, 2011 год

Таким образом. В целом за рассматриваемый период следует отметить негативные тенденции в экономике коллективных сельскохозяйственных организаций Ярославской области. В большинстве организаций (в основном в мелких и средних) быстрыми темпами утрачивается ресурсный, производственный, коммерческий потенциал, снижается доходность, финансовая устойчивость. В свою очередь, эти процессы отрицательно влияют на уровень социально-экономического развития и устойчивость сельских территорий.

Литература

1. Концепция развития сельских территорий РФ на период до 2020 года. Утверждена распоряжением Правительства РФ от 30.11.2010 г. № 2136-р.[Электронныйресурс]//http://www.mcx.ru/documents/document/show/14914.77.htm.

2. Акупиян, О.С. Роль социально-трудовой сферы в развитии сельских территорий [Текст]: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / О.С. Акупиян. – М.: ООО «Угрешская типография», 2012. – 22 с.

3. Актуализированная дорожная карта развития сельского хозяйства России до 2020 года [Текст] / под ред. Ушачева И.Г. – М.: Изд-во ВНИИЭСХ, 2013. – 111 с.

4. Голубева, А.И. Организационно-экономический механизм государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных предприятий региона [Текст] / А.И. Голубева, И.В. Манцевич. – Ярославль: Изд-во РИО ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», 2011 - 286 с.

5. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года. Утверждена распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008г. № 1662-р.[Электронный ресурс] / /http://base.garant.ru/194365/.

УДК 657.1

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

к.п.н., профессор А. А. Киселев
(ФГБОУ ВПО «Ярославский ГТУ», Ярославль, Россия)

В статье обозначена проблема применения управленческого учета в России и предложено определиться с сущностью и местом управленческого учета в отечественной системе бухгалтерского учета.

Не вызывает сомнения тот факт, что в России на основании действующего законодательства принята система учета – бухгалтерский учет. И многие отечественные исследователи справедливо считают его основным источником информации для принятия управленческих решений на различных уровнях управления организациями (предприятиями). Так, например, Г.В. Белова и А.Е. Ляпнев отмечают, что «традиционным источником информации для анализа и диагностики финансового состояния предприятия является информация из бухгалтерского учета, который является обязательным со стороны российского законодательства и который отражает достоверные и полные сведения об имущественном и финансовом состоянии предприятия и о финансовых результатах его деятельности на определенную дату. Эта информация необходима внутренним пользователям бухгалтерской отчетности для принятия экономически обоснованных решений при осуществлении хозяйственной деятельности, а также внешним пользователям (инвесторам, кредиторам, государственным органам исполнительной власти) [1]. В.Э. Керимов и Т.В. Трофимова считают, что «системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества предприятия и источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности» [2, 3].

Однако сегодня в отечественную науку и практику активно внедряется понятие «управленческий учет» как что-то новое и современное. Так, напри-

© Киселев А. А., 2015

мер, В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев полагают, что «управленческий (производственный) учет – это не только и не столько учет, сколько получение и обработка экономической информации, необходимой для принятия хозяйственных решений по экономическому управлению предприятием и его развитию». Однако из даваемого ими определения следует, что они трактуют управленческий учет то как обработку экономической информации, то как производственный учет. При этом далее они полагают, что «управленческий учет включает в себя «производственный учет», что «производственный учет является «базой» управленческого учета». На основании этих выводов они дают определение системы управленческого учета, которая «включает управленческий контроль, основанный на принципах доверия, возможности и точности контроля, наличия у менеджеров соответствующих полномочий для персонификации ответственности за эффективность порученной деятельности». В результате весь управленческий учет у них сводится к управленческому контролю.

Г.В. Белова отмечает, что управленческий учет относится «к нетрадиционному источнику анализа и диагностики финансового состояния предприятия» и «является добровольным (для внутренних пользователей) и необязательным со стороны российского законодательства». Но тогда вообще нет смысла о нем так много говорить. При этом в оправдание своей позиции Г.В. Белова пишет, что именно управленческий учет «дает наиболее эффективную, комплексную оценку финансового состояния предприятия». Так она утверждает, что «главное преимущество необязательного управленческого по сравнению с бухгалтерским учетом – это его гибкость и многовариантность. Управленческий учет снижает риски предпринимательской деятельности за счет альтернативных вариантов решений поставленных задач, за счет системы планирования и бюджетирования, необходимых для достижения тактических и стратегических целей и задач предприятия» [1]. Но она не поясняет, что означает понимание многовариантности.

Однако основная часть отечественных исследователей все же пытаются найти точки соприкосновения бухгалтерского учета и управленческого учета. Так, например, В.Э. Керимов и Т.В. Трофимова отмечают, что «область взаимодействия данных бухгалтерских и управленческих систем может быть обеспечена в объединении учета фактической финансовой информации о финансово-хозяйственной деятельности со стороны управленческого учета и процессов аналитического и синтетического учета со стороны бухгалтерского учета [2, 3]. Но, к сожалению, из даваемого ими определения непонятно, как можно соединять информацию с процессами? Ряд авторов считают, что управленческий учет – это, прежде всего, стратегический учет, связанный с выработкой системы контрольных показателей и разделением ответственности по центрам учета. Основной задачей управленческого учёта, как считают они, «является ответ на вопрос, в каком состоянии находится организация (предприятие), как необходимо распределить имеющиеся ресурсы, чтобы повысить эффективность деятельности. Независимо от того, какой вопрос мы ставим перед управленческим учётом, мы всегда говорим о сравнении, сопоставлении, поиске ответа на во-

прос насколько больше или меньше. Оперируя сравнительными характеристиками, мы ищем в управленческом учёте что делать дальше, какие ресурсы мы можем себе позволить для осуществления того или иного действия». При этом часто управленческий учёт трактуют как «упорядоченную систему выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности организации (предприятия) информации и показателей для управленческого звена организации (предприятия), то есть внутренних пользователей – руководителей» [1, 2]. Получается, что управленческий учет – это не какая-то новая концепция управления организациями (предприятиями), а просто способы получения, обработки и предоставления необходимой руководителям информации о деятельности организаций (предприятий) для принятия управленческих решений. Таким образом, можно говорить о том, что понятие «управленческий учет» насильно внедрено отечественными исследователями в отечественную науку и практику управления организациями (предприятиями) вместе с такими понятиями как «менеджмент», «стратегический менеджмент», «контроллинг» и др., но четкого определения сущности управленческого учета и правой базы его осуществления в России так и не определено.

Методика

Исходя из того факта, что сегодня активно внедряется в отечественную практику учета в организациях (на предприятиях) понятие управленческого учета, взятое отечественными исследователями из иностранной литературы, мы определили подходы к рассмотрению его роли и места в общей системе учета. Для этого мы проанализировали взгляды иностранных специалистов на управленческий учет. Действительно, за рубежом есть ряд подходов к учету, который отечественные исследователи в прямом переводе с английского языка на русский язык понятие «management accounting» называют как управленческий учет. Так, к примеру, в США управленческий учет представляет отдельный блок внутри финансового учета, в Германии существуют отдельные планы для управленческого учета и финансового учета, а во Франции используются два плана счетов – финансового учета и управленческого учета, взаимодействие которых осуществляется через специальные счета-экраны. При этом в Германии равнозначно используется и другое понятие учета – «betriebsabrechnung», которое на русский язык переводится как производственный учет. Таким образом, там речь идет о традиционно сложившихся и законодательно принятых национальных системах учета.

В России пока не сложилось четкого понимания сущности понятий «управленческий учет» и «производственный учет». Вследствие этого неоднозначна и их трактовка. Одни исследователи считают эти понятия и стоящие за ними объективные явления хозяйственной практики западных предприятий равнозначными по содержанию, другие стараются построить сложные иерархии взаимосвязей между ними как элементами и целым. Но мы исходили из положения А.Д. Шеремета, который отметил, что «нельзя отрывать понятия

и термины от национальной почвы. Сложно говорить, например, об управленческом учете, производственном учете или контроллинге вообще, безотносительно к какой-либо национальной учетной системе, ибо одним и тем же термином в разных странах могут обозначаться разные явления. Кроме того, в Соединенных Штатах, в Германии или во Франции у специалистов в области методов управления не всегда есть общая точка зрения на трактовку тех или иных терминов и понятий» [5].

Вследствие этого к обоснованию сущности управленческого учета и его взаимосвязи мы исходили с позиций того, что в России есть сложившаяся и законодательно установленная система учета – бухгалтерский учет. Как отмечает Л.П. Юдина, «несмотря на то, что в последние годы проблемы управленческого учета находятся в центре внимания научных и практических работников, еще пока не сложилось устоявшееся, общепризнанное определение управленческого учета, его предмета и объектов; продолжается дискуссия о целесообразности его выделения из единой системы бухгалтерского учета. При этом наблюдается широкий разброс мнений об управленческом учете – от полного отрицания до расширительного его толкования как конгломерата целого ряда управленческих функций: планирования, учета, контроля, анализа хозяйственной деятельности организации, регулирования происходящих в ней процессов, обоснования инвестиционных и других управленческих решений» [7].

Таким образом, мы не видим необходимости внедрения управленческого учета как какого-то особенного учета. Просто необходимо разобраться с недостатками отечественной системы бухгалтерского учета, внести в него научно обоснованные дополнения, связанные с так называемым сегодня у нас «управленческим учетом» и закрепить их законодательно, усовершенствовав таким образом сложившуюся отечественную систему бухгалтерского учета с учетом современных реалий и потребностей практики.

Результаты

Анализ литературы по проблемам управленческого учета позволяет выявить два основных подхода к рассмотрению сущности управленческого учета: это подсистема бухгалтерского учета наряду с финансовым учетом; это выделение управленческого учета в новую самостоятельную систему (по определению Л.П. Юдиной, «учет ради учета»). Мы установили, что при рассмотрении сущности «отечественного» управленческого учета необходимо исходить из положения, что в России все законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету ориентированы на сохранение единой системы бухгалтерского учета. Финансовый учет в организациях (на предприятиях) ведется в соответствии с законом «О бухгалтерском учете», Положениями по бухгалтерскому учету отдельных видов имущества, обязательств и хозяйственных операций, методическими указаниями, инструкциями и другими нормативными актами. Все это не позволяет даже технически выделить из системы бухгалтерского учета объекты, включаемые в сферу управленческого учета, без разруше-

ния всей системы бухгалтерского учета. Как справедливо отмечает Л.П. Юдина, «эта система настолько целостна и гармонична, что при изъятии из нее отдельных блоков система сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения всех фактов хозяйственной деятельности, получивших документальное подтверждение и имеющих денежную оценку, перестанет существовать» [7]. При этом мы солидарны с ней в том, что «предложения об обособлении управленческого учета выглядят абсурдными еще и потому, что любая учетная информация, необходимая для управления организацией, может быть получена в рамках единой системы бухгалтерского учета. К тому же автоматизация учетных процессов открывает безграничные возможности детализации данных бухгалтерского учета в любых необходимых для управления разрезах. При сохранении единой системы бухгалтерского учета отпадает необходимость в дублировании процессов обработки информации и применении различных программных продуктов для автоматизации финансового и управленческого учета, а это будет способствовать созданию единой автоматизированной системы обработки управленческой информации». Действительно, если согласиться с Е.И. Костюковым, Т.А. Башкатовой и Т.В. Трофимовой о том, что «интеграция бухгалтерского и управленческого учета подразумевает организацию аналитических счетов и проводок бухгалтерского учета таким образом, чтобы обеспечивать требуемой информацией управленческий учет», то получается, что бухгалтерский учет нужен для того, чтобы еще один учет, в данном случае управленческий от него получил необходимую информацию [2, 5].

Вследствие этого, мы считаем недопустимым разделение единой системы бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета и включение в сферу управленческого учета лишь отдельных объектов учета, так как разделение бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета нарушает нормальное функционирование законодательно принятой системы учета в отечественных организациях (на предприятиях). Как отмечает Л.П. Юдина, «авторы работ по управленческому учету пользуются зарубежной терминологией, но делают это не всегда удачно, ...используют в непривычном для российской экономической науки толковании, ...что затрудняет восприятие этих понятий и обедняет лексику изданий, посвященных управленческому учету» [7]. И она четко выражает главное в этом противостоянии исследователей: «Состояние бухгалтерского учета после его реформирования по рецептам наиболее радикальных ученых с полным основанием можно будет назвать «учетом против учета». Единая система бухгалтерского учета будет разрушена, финансовый учет превратится во внешнюю оболочку учетного процесса, поскольку он будет лишен внутреннего содержания в виде информации о доходах, затратах и результатах. При разрушении единой системы бухгалтерского учета под таким благовидным предлогом, как обособление управленческого учета, существует опасность закрепления современной практики бухгалтерского учета, оправдания присущих ей пороков» [7].

Выводы

Внедрение управленческого учета без четкого определения его сущности будет разрушительно действовать на принятую в России систему бухгалтерского учета. Несомненно, что развитию бухгалтерского учета в России как единой системы, повышению его роли в управлении организациями (предприятиями) будет способствовать использование плодотворных, логически выверенных и опробованных за рубежом идей и принципов управленческого учета, адаптированных к национальным условиям деятельности отечественных организаций (предприятий). При этом мы согласны с тем, что «сохранение единой системы бухгалтерского учета, вбирающей в себя формирование всей необходимой для управления учетной информации, не означает, что бухгалтерский учет должен остаться обособленной, замкнутой системой, не способной к интеграции с другими управленческими функциями» [7, 5]. Но и при двойственной трактовке управленческого учета, с одной стороны, как комплекса управленческих функций, а с другой – как подсистемы бухгалтерского учета, границы самого бухгалтерского учета размываются, различные его объекты противопоставляются друг другу, что не соответствует историческим традициям развития учета в России. Следовательно, внедряемое явление, называемое управленческим учетом, в расширительном его понимании, если это необходимо, должно получить соответствующее его содержанию научное и законодательное название и определение места в общей системе бухгалтерского учета.

Литература

1. Белова Г.В. Значение управленческого учета при анализе // Актуальные вопросы экономики и финансов в условиях современных вызовов российского и мирового хозяйства: материалы Международной научно-практической конференции НОУ ВПО «СИ ВШПП», 25 марта 2013 г. / [редкол.: А.В. Бирюков, А.А. Бельцер, М.Н. Коростелева, К.Н. Ермолаев, О.А. Подкопаев (отв. ред.)] – Ч.1. – Самара: ООО «Издательство АО Гард», 2013.

2. Трофимова Т.В. Концепция интегрированной системы бухгалтерского и управленческого учета //Актуальные вопросы экономики и финансов в условиях современных вызовов российского и мирового хозяйства: материалы Международной научно-практической конференции НОУ ВПО «СИ ВШПП», 25 марта 2013 г. / [редкол.: А.В. Бирюков, А.А. Бельцер, М.Н. Коростелева, К.Н. Ермолаев, О.А. Подкопаев (отв. ред.)] – Ч.1. – Самара: ООО «Издательство АО Гард», 2013. – С. 276-277.

3. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №32. – С. 71-77.

4. Додонов А.А. Бухгалтерский учет и управление производством. – М.: Контроллинг, 1993. Серия «Бухучет», вып. 4.

5. Костюков Е.И., Башкатова Т.А. Организационно-методические основы функционирования систем управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №36. – С. 55-59.

6. Киселев А.А. Проблемы управленческого и бухгалтерского учета в деятельности отечественных предприятий: Россия и Европа: связь культуры и экономики: Материалы VII международной научно-практической конференции (29 ноября 2013 года) / Отв. редактор Уварина Н.В. – Прага, Чешская Республика: Изд-во WORLD PRESS s r.o., 2013. – С. 423-425.

7. Юдина Л.П. Управленческий учет и контроллинг // Финансовый менеджмент. 2005. № 1.

УДК 657:658.5

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

к.э.н., доцент Е. Н. Клипперт
(УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)

Для успешной деятельности сельскохозяйственных организаций необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого выступает внутрихозяйственный контроль. Для оперативного управления производством и формированием затрат требуется контроль за использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов.

Методика

В настоящее время в литературе достаточное внимание уделяется вопросам организации внутрихозяйственного контроля, его роли в усилении режима экономии, оптимизации себестоимости продукции.

Внутрихозяйственный контроль выступает как самостоятельная функция управления внутри организации, отличается глубиной и точностью, поскольку осуществляется там, где находится центр тяжести управления. Внутрихозяйственный контроль осуществляется всеми отделами и службами, руководителями и специалистами организации. Он позволяет вовремя выявить отрицательные отклонения в работе организаций, нарушения технологии производства, факты хищений и злоупотреблений, если они имели место. Внутрихозяйственный контроль можно определить как систему непрерывных действий.

Роль внутрихозяйственного контроля в настоящее время возрастает, так как он представляет собой эффективный механизм управления деятельностью организации в целом и обеспечения соблюдения политики руководства каждым отдельным работником. Однако следует вместе с тем констатировать, что до настоящего времени не разработаны и не утверждены организационно-

© Клипперт Е.Н., 2015

методические положения внутрихозяйственного контроля, которые могли бы иметь рекомендательный характер для руководства организации при разработке системы внутрихозяйственного контроля.

Основная цель внутрихозяйственного контроля, и в частности, внутрихозяйственного контроля затрат, - обеспечение рационального использования средств, причем задачи внутрихозяйственного контроля в системе управления не должны ограничиваться констатацией фактов, а должны быть направлены на предотвращение нарушений для дальнейшего принятия управленческих решений.

Внутрихозяйственный контроль представлен авторами научно-практических разработок [1] в основном как система мер определенных руководством организации и осуществляемых с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Система внутреннего контроля включает в себя такие составные элементы как контрольная среда, система бухгалтерского учета, процедуры внутреннего контроля. Однако такой подход к представлению системы внутреннего контроля носит эмпирический характер и не содержит системного обоснования его методических положений.

Уровень организации внутрихозяйственного контроля будет различным в разных организациях, и это будет зависеть в первую очередь от сформированной контрольной среды (основных условий), какими в настоящее время признаны: стиль и принципы руководства организацией, организационная структура, кадровая политика, распределение ответственности и полномочий, технологические особенности хозяйствующего субъекта и степень участия собственника в управлении и руководстве организацией, экономическая устойчивость в сфере деятельности (имидж, известность марки организации), развитие законодательной и нормативной базы, изменения налоговой политики.

Система внутрихозяйственного контроля хозяйствующего субъекта представляет функционально организационную совокупность контрольной среды, включающей объекты, субъекты контроля, систему информационного обеспечения и метод контроля [2].

Важным теоретическим вопросом является определение объектов внутрихозяйственного контроля. На наш взгляд, перечень объектов внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных структурах должен определятся элементами производства, результатами деятельности каждого подразделения в компетенции должностных лиц, осуществляющих хозяйственные операции. В частности объектами внутрихозяйственного контроля затрат являются: материальные затраты; трудовые затраты; прочие затраты.

Субъектами контроля, и в частности контроля затрат, являются все работники организации имеющие отношение к объектам внутрихозяйственного контроля. В частности субъектами внутрихозяйственного контроля затрат являются: главные специалисты (экономист, бухгалтер, агроном), бригадиры полеводческих бригад, заведующие ферм и др.

Система информационного обеспечения представлена бухгалтерским управленческим учетом и внутренней отчетностью организации.

Метод контроля объединяет соответствующие приемы и способы изучения объектов контроля с использованием значительной номенклатуры учетно-контрольных процедур.

В системе внутрихозяйственного контроля затрат ведущая роль принадлежит контролю, осуществляемому работниками бухгалтерии, в форме предварительного, текущего и последующего контроля. Однако возложение контрольных функций только на работников бухгалтерии исключает возможность создания разветвленной системы выявления отклонений от регламентированного хода работ и их своевременного регулирования. Проблема состоит в том, что процессы использования ресурсов и создание готовой продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляется под влиянием всех основных отделов и служб организации, поэтому снижается ответственность других служб.

Таким образом в организации внутрихозяйственного контроля затрат возникает необходимость использования принципа системного упорядочения, но его применение осложняется в связи с несовершенным разделением управленческого труда по функциональному принципу, затрудняющему четкое разграничение работ в области контроля между отделами и службами организации.

Наличие недостатков в организации и практике контроля состоит в том, что еще недостаточно глубоко исследованы многие важные теоретические вопросы этой сложной функции управления. В связи с этим основными направлениями его развитии являются [3]: развитие теоретических и методологических основ организации контроля затрат, определение его предмета и метода; раскрытие внутренней структуры системы контроля затрат относительно обособленных экономических объектов с целью согласования их отдельных частей с теми элементами функции контроля, которые согласуются с задачами функционирования и специфическими свойствами этих частей.

Надежное функционирование системы внутрихозяйственного контроля затрат является необходимым условием в выполнении задач, стоящих перед хозяйствующими субъектами.

Результаты

Основными задачами внутрихозяйственного контроля в системе управленческого учета затрат являются: проверка правильности включения затрат в себестоимость; проверка достоверности данных о выходе продукции; выявление резервов снижения затрат на производство продукции.

Одним из условий эффективности проведения контрольных процедур является оптимальная организационная структура внутрихозяйственного контроля и наличие внутренних стандартов. Повышение эффективности работы службы внутрихозяйственного контроля предполагает комплекс мероприятий, связанных с регламентированием работы данной службы.

В процессе внутрихозяйственного контроля деятельность службы должна быть целенаправленной, призванной добиваться определенных результатов в системе управления производственно-финансовой деятельностью организации, и в частности управления затратами[4]. Качество работы органов служб контроля, конечная результативность и эффективность проверки в системе управления зависят от обоснованности поставленных целей, от правильного соизмерения целей и средств их достижения. Неточно выдвинутые цели не дадут значительного производственного эффекта.

С учетом рассмотренного выше мы предлагаем разрабатывать в сельскохозяйственных организациях внутренний стандарт «Положение об организации внутрихозяйственного контроля».Разработка и применение в практике внутрихозяйственного контроля сельскохозяйственных организаций данного положения позволит, на наш взгляд, усовершенствовать систему внутрихозяйственного контроля и обеспечит возможность создания разветвленной системы выявления отклонений от регламентированного хода работ и их регулирования.

Выводы

Таким образом, проведенное нами исследование позволяет сделать вывод: бухгалтерский управленческий учет в системе внутрихозяйственного контроля затрат может использоваться, с одной стороны, как источник данных, необходимых для его проведения, с другой стороны, как объект внутрихозяйственного контроля, с третьей стороны, бухгалтерский управленческий учет заключает в себя отдельные контрольные функции и является средством контроля.

Литература

1. Выговская, Е.А. Проблемы организации внутрихозяйственного контроля / Е.А. Выговская, А.Э. Хозерова // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: материалы Междунар. науч.-практ. конф., Горки, 27–28 окт. 2006 г. / Белорусская государственная сельскохозяйственная академия; редкол.: С. В. Гудков [и др.]. – Горки, 2007. – С. 195–197.

2. Папковская, Д.В. Внутренний контроль издержек обращения: содержание и основные направления развития / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 11. – С. 7–13.

3. Хмельницкий, В.А. Реформирование системы финансово-хозяйственного контроля в Республике Беларусь: состояние, проблемы и пути их решения / В.А. Хмельницкий // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 11. – С. 3–7.

4. Хосиев, Б.Н. Повышение эффективности экономического контроля в сельском хозяйстве / Б.Н. Хосиев // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010. – № 2. – С. 48–49.

УДК [631.155: 658.511]: 637.2

АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИЙ МАСЛОДЕЛЬНОГО КЛАСТЕРА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МНОГОФАКТОРНЫХ ИНДЕКСНЫХ МОДЕЛЕЙ

С. В. Короткевич
(УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)

Рассмотрена проблема совершенствования и адаптации методики анализа финансовых результатов к условиям хозяйствования предприятий сельскохозяйственной и перерабатывающей сфер маслодельного кластера.

Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности.

Прибыль является одной из основных экономических категорий рыночного хозяйства. Она является показателем, в котором отражаются эффективность производства, объем и качество произведенной продукции. Динамика и качество прибыли оказывает влияние на обобщающие показатели финансовой устойчивости, деловой активности, инвестиционной привлекательности хозяйствующего субъекта [1].

Показатели рентабельности характеризуют эффективность работы предприятия в целом, доходность различных направлений деятельности, окупаемость затрат и т. д. Они более полно, чем прибыль, характеризуют окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или потребленными ресурсами [2].

Объем реализации продукции, величина прибыли и уровень рентабельности зависят от производственной, снабженческой, сбытовой и маркетинговой деятельности предприятия, иначе говоря, эти показатели отражают все стороны хозяйствования.

В связи с этим особую актуальность в условиях динамично изменяющейся внешней и внутренней среды предприятия приобретает анализ финансовых результатов деятельности предприятия.

Так, И. П. Богомолова и др. отмечают, что анализ финансовых результатов является одним из важнейших аспектов исследования хозяйственной деятельности предприятия. Изучение состава и структуры прибыли, проведение факторного анализа результата от реализации необходимы для оценки финансовых показателей и экономического прогнозирования [3].

По мнению В. В. Бурцева, умение грамотно анализировать хозяйственную деятельность предприятия во многом определяет способность руководства обосновывать и принимать оптимальные управленческие решения, в конечном итоге обеспечивающие конкурентоспособность предприятия, его эффективное функционирование и развитие [4].

© Короткевич С.В., 2015

В настоящее время большой интерес вызывает методика маржинального анализа финансовых результатов в основу которой положено деление производственных и сбытовых затрат в зависимости от объема производства на постоянные и переменные. В отличие от сложившейся методики анализа прибыли и рентабельности, которая применяется на отечественных предприятиях, использование методики маржинального анализа дает возможность более эффективно управлять процессом формирования величины прибыли от хозяйственной деятельности, что возможно только при условии организации планирования и учета затрат с их делением на переменные и постоянные.

Методика

В соответствии с методикой маржинального анализа при изучении факторов изменения прибыли, и прогнозирования ее величины используют следующую факторную модель:

$$П = VРП \cdot (p - b) - A, \quad (1)$$

где П – прибыль,

p – цена единицы продукции,

b – переменные затраты на единицу продукции,

A – постоянные затраты,

VРП – объем реализации продукции.

В свою очередь модель маржинального анализа рентабельности продукции имеет следующий вид:

$$R = \frac{П}{З} = \frac{VРП \cdot (p - b) - A}{VРП \cdot b + A}, \quad (2)$$

Соглашаясь с мнением Н.Т. Рафиковой и др., что в условиях хозяйствования, когда предприятия терпят убытки, более правильным будет использовать для маржинального анализа результатов деятельности показатель окупаемости затрат [5]. Модель маржинального анализа окупаемости затрат будет иметь следующий вид:

$$q = \frac{p}{\frac{A}{VРП} + b}, \quad (3)$$

где q – окупаемость затрат,

p – цена реализации единицы продукции,

A – постоянные затраты,

VРП – объем реализации продукции,

b – удельные переменные затраты.

Как отмечает Г. В. Миренкова, проблема окупаемости затрат и получения прибыли в рыночной экономике важна для любой устойчивой экономики, а включение в систему показателей маржинального анализа наряду с такими экономическими категориями как себестоимость, прибыль, постоянные и переменные затраты показателей размера поголовья, продуктивности и т.д. позво-

лит более полно реализовать возможности данного вида анализа для поиска резервов повышения эффективности производства и его устойчивости [6].

Известно, что химический состав отдельных видов продукции сельского хозяйства не является постоянным. В частности, химический состав молока (содержание в нем жира, белка, сахара) может значительно изменяться под влиянием целого ряда факторов, а, следовательно, изменяется и его качество. Особенно большие колебания наблюдаются в содержании в молоке жира – одного из главных веществ, определяющих физико-химические, технологические и потребительские свойства молока как готового продукта и сырья для переработки [7]. Так, в маслодельной промышленности, качество и особенно жирность молока, определяет не только качество конечного продукта (животного масла), но и в значительной степени влияет на затраты по переработке.

Поэтому для совершенствования методики маржинального анализа и адаптации ее к условиям маслодельного кластера, а также углубленного изучения комплекса факторов, участвующих в процессе формирования финансовых результатов и возможности изучения взаимосвязи результатов деятельности в сельскохозяйственной и перерабатывающей сферах маслодельного кластера предлагается проводить маржинальный анализ окупаемости затрат с учетом качества реализованной продукции молочного жира).

Расширение модели 3 за счет представления постоянных и удельных переменных затрат по статьям позволит более детально проанализировать изменение окупаемости затрат от реализации молочного жира в сельскохозяйственной и перерабатывающей сфере маслодельного кластера.

Так, в сельскохозяйственной сфере маслодельного кластера маржинальный анализ окупаемости затрат при производстве и реализации молочного жира необходимо производить по аддитивно-мультипликативной модели 4:

$$q = \frac{p}{\frac{ОС + УП}{УРП \cdot Ж/100} + от + к + ру + пз}, \quad (4)$$

где ОС – затраты на содержание основных средств,

УП – затраты по организации и управлению,

Ж – жирность реализованного молока,

от – затраты на оплату труда в расчете на 1 т молочного жира,

к – затраты на корма в расчете на 1 т молочного жира,

ру – затраты на работы и услуги в расчете на 1 т молочного жира,

пз – прочие прямые затраты в расчете на 1 т молочного жира.

В перерабатывающей сфере (при производстве животного масла) модель анализа окупаемости затрат от реализации молочного жира можно представить как:

$$q = \frac{p}{\frac{ОПР + ОХР + КР}{УРП \cdot Ж/100} + см + пс + тр + вм + тэ + от}, \quad (5)$$

где ОПР – общепроизводственные расходы,

ОХР – общехозяйственные расходы,

КР – коммерческие расходы,

см – затраты на сырье и материалы в расчете на 1 т молочного жира,

пс – плата за проценты по ссудам, полученным для расчетов со сдатчиками сырья в расчете на единицу молочного жира,

тр – транспортно-заготовительные расходы на единицу молочного жира, вм – расходы на вспомогательные материалы на технологические цели на единицу молочного жира,

тэ – расходы на топливо и энергию на технологические цели на единицу молочного жира,

от – расходы на оплату труда производственных рабочих на единицу молочного жира.

В процессе исследований были разработаны и применялись многофакторные индексные модели в которых в максимальной степени учтены элементы и статьи затрат многоуровневого маслодельного кластера. Информационной базой для проведения исследований послужили данные годовых отчетов сельскохозяйственных организаций, а также маслодельных заводов за 2011 – 2012годы, как предприятий, составляющих сельскохозяйственную и перерабатывающую сферы территориального маслодельного кластера.

Результаты

Результаты анализа влияния факторов на изменение уровня окупаемости затрат при реализации молочного жира в сельскохозяйственной и перерабатывающей сфере продуктового кластера на основании разработанной модели анализа финансовых результатов к современным условиям хозяйствования предприятий сельскохозяйственной и перерабатывающей сфер продуктового кластера представлены в таблице 1.

Анализ показал, что уровень окупаемости затрат при реализации молочного жира в сельскохозяйственной сфере продуктового кластера в 2012 году по сравнению с 2011 годом сократился на 3,6%, причем положительное влияние на изменение уровня окупаемости затрат в сельском хозяйстве оказало увеличение объема реализации продукции и повышение ее качества. Однако в связи с ростом себестоимости производства молочного жира на предприятиях I сферы продуктового кластера окупаемость затрат сократилась. Так, увеличение переменных затрат снизило уровень окупаемости затрат на 40,4%, в том числе за счет повышения расходов на корма – на 22,6% (таблица 1).

В перерабатывающей сфере продуктового кластера уровень окупаемости затрат при реализации молочного жира, сократился на 15,6 %. Причем, как показывают данные таблицы, главной причиной такого снижения уровня окупаемости затрат в анализируемом периоде стало увеличение затрат по статье «Сырье и основные материалы».

С другой стороны, увеличение объема и средней цены реализации молочного жира, а также сокращение транспортно-заготовительных расходов позволило повысить уровень окупаемости затрат в перерабатывающей сфере.

Таблица 1 – Результаты анализа окупаемости затрат при реализации молочного жира в региональном продуктовом кластере

Показатели	Индексы изменения окупаемости затрат при реализации 1 т молочного жира
I сфера продуктового кластера (сельское хозяйство)	
Изменение уровня окупаемости затрат - всего	0,96357
в т. ч. за счет цены реализации 1 т продукции	1,80950
объема реализации молочного жира	1,01412
объема реализации молока	1,01315
жирности реализованного молока	1,00096
постоянных расходов	0,88100
из них за счет расходов на содержание основных средств	0,89219
расходов по организации производства и управлению	0,98745
удельных переменных расходов	0,59602
из них за счет расходов на оплату труда	0,85271
расходов на корма	0,77361
расходов на работы и услуги	0,96886
стоимости энергоресурсов	0,96836
стоимости нефтепродуктов	0,97826
прочих прямых затрат	0,96450
II сфера продуктового кластера (переработка)	
Изменение уровня окупаемости затрат - всего	0,84394
в т. ч. за счет средней цены реализации 1 т продукции	1,45277
объема реализации молочного жира	1,00740
за счет объема реализации животного масла	1,00740
жирности реализованного животного масла	1,00000
постоянных расходов	1,00883
из них за счет общепроизводственных расходов	1,00547
общехозяйственных расходов	1,00333
коммерческих расходов	1,00000
удельных переменных расходов	0,57161
из них за счет расходов на сырье и материалы	0,57046
возвратных расходов	1,00923
транспортно-заготовительных расходов	1,00897
расходов на вспомогательные материалы	0,99709
расходов на топливо и энергию	0,99348
расходов на оплату труда	0,99814
отчислений на социальные нужды	0,99930
прочих производственных расходов	0,99593

Таким образом, основным направлением по повышению окупаемости затрат в перерабатывающей сфере регионального продуктового кластера должна

стать работа над всемерным снижением суммы затрат на сырье и основные материалы, а также ее удельного веса в структуре себестоимости, что возможно главным образом при повышении качества закупаемого сырья.

Выводы

Адаптация методики анализа финансовых результатов к современным условиям хозяйствования предприятий различных сфер продуктового кластера позволяет:

- выделить в отдельные факторы влияния на результаты деятельности предприятий не только объема реализации продукции, цены реализации, переменных затрат на единицу продукции и общей суммы постоянных затрат, но и качества реализованной продукции;
- более эффективно управлять процессом формирования величины прибыли, рентабельности и уровня окупаемости затрат.
- установить взаимосвязь результатов деятельности предприятий сельскохозяйственной и перерабатывающей сфер продуктового кластера.

Литература

1. Ендовицкий, Д.А. Формирование и анализ показателей прибыли организации / Д. А. Ендовицкий // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 15. – С. 14-25.

2. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – Мн.: Новое знание, 2006. – 652 с.

3. Богомолова, И.П. Управление прибылью, рентабельностью мукомольного предприятия с использованием аналитических подходов / И.П. Богомолова, Е. Б. Трунова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С. 17-24.

4. Бурцев, В.В. Сущность комплексного экономического анализа в современных условиях / В.В. Бурцев // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 8. – С. 3-9.

5. Рафикова, Н.Т. О предпосылках индексного анализа прибыли и окупаемости затрат / Н.Т. Рафикова, Р.Р. Бакирова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 14. – С. 15-19.

6. Миренкова, Г.В. Методика маржинального анализа в информационной системе аграрного производства / Г.В. Миренкова // Проблемы экономики: Сб. науч. тр. / под общ. ред. А.М. Кагана. – Горки: БГСХА, 2007. – – Вып. 4. – С. 156-163.

7. Халималов, М.М. Основные направления повышения экономической эффективности производства продукции скотоводства в хозяйствах Дагестана: автореф. дис. доктора экон. наук: 08.00.05 / М.М. Халималов; Дагестанская гос. с.-х. акад. – Махачкала, 2007. – 49 с.

УДК 657.1

КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

к.э.н, профессор Э. А. Короткова
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)

На формирование достоверности информации по определению себестоимости продукции, финансовых результатов, налогооблагаемой базы значительное влияние оказывает соблюдение принципов признания доходов и расходов. Несмотря на то, что за последние годы принят ряд новых нормативных актов, пересмотрены и откорректированы ранее действующие документы, критерии признания доходов и расходов либо трактуются неоднозначно, либо требуют уточнения, разработки комментариев по их изменению. Этим обусловлена актуальность данной публикации.

Порядок и момент признания доходов и расходов в целях бухгалтерского учета оказывают влияние главным образом на формирование финансовых результатов организации, а в целях налогообложения - на определение налогооблагаемой базы по многим налогам.

В связи с этим в системе финансового учета немаловажное значение приобретает своевременное и научно-обоснованное признание доходов и расходов.

В настоящее время вследствие либеризации оценки активов, обязательств, и сроков их признания организации самостоятельно вырабатывают и закрепляют в учетной политике стратегию формирования доходов и расходов по отчетным периодам. При этом в рамках законодательно-нормативных актов разрабатываются элементы учетной политики по альтернативным вариантам ведения учета. Важно, чтобы не было отклонений от общеустановленных принципов ведения учетного процесса.

Одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета является разграничение доходов и расходов по обычным видам деятельности и вложениям во внеоборотные активы. Данный принцип не в полной мере признается при отражении хозяйственно-финансовых операций в текущем учете и отчетности. В частности, нет единого подхода к признанию процентов по кредитам и займам. Все платежи за использование заемных средств независимо от целевого их назначения относятся на прочие расходы. Исключение составляют проценты, начисленные по заемным средствам, полученным на приобретение, сооружение или изготовление инвестиционных объектов, их реконструкцию и модернизацию, но только с момента начала работ до момента постановки кредитуемых объектов на баланс. Таким образом, одни и те же расходы относятся частично на счет «Вложения во внеоборотные активы» в течение срока возведения или реконструкции объекта, частично - на

© Короткова Э.А., 2015

счет «Прочие расходы» до начала и по окончании строительно-монтажных работ и принятии объекта в эксплуатацию или на его дооценку после реконструкции.

На наш взгляд, следует выработать единый подход к признанию процентов по кредитам, полученным на возобновление внеоборотных активов, независимо от того осуществляется их строительство, приобретение, изготовление и т.п. Наиболее целесообразно, по нашему мнению, включать плату за кредиты, полученные на обеспечение обычных видов деятельности, в прочие расходы, а полученные на финансирование долгосрочных вложений во внеоборотные активы - в стоимость кредитуемых объектов согласно ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредита» [1].

В нормативных актах имеются разногласия по признанию отдельных видов доходов. В частности это касается доходов, полученных в текущем отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам. Пункт об отражении доходов будущих периодов был исключен из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, однако в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации счет 98 «Доходы будущих периодов» остался [2]. На этом счете предусмотрены четыре субсчета:

98.1 - доходы, полученные в счет будущих периодов,

98.2 - безвозмездные поступления,

98.3 - предстоящие поступления задолженности по недостачам,

98.4 - разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимости по недостачам ценностей.

Для правомерности признания перечисленных статей доходов будущих периодов в плане счетов бухгалтерского учета следует изучить другие нормативные акты. В методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств в пункте 29 четко зафиксировано, что «принятие к бухгалтерскому учету указанных основных средств (полученных по договору дарения (безвозмездно))[1] отражается по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов...» [3]. В связи с этим правомерность в ыделения субсчета 98.2 - безвозмездные поступления не вызывает сомнения.

В ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» к доходам будущих периодов относится целевое финансирование. В пункте 9 ПБУ 13/2000 сказано, что «... целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внебюджетных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты как прочие доходы» и «...целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, начисленной оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим

[1] Примечание автора

отнесением на доходы отчетного периода...» [4]. Это свидетельствует о необходимости использование счета 98.1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» и 98.2 «Безвозмездные поступления». Остальные субсчета к счету 98 «Расходы будущих периодов», указанные в плане счетов бухгалтерского учета, неправомерно использовать, так как нет прямых указаний признавать какие-либо доходы, возникающие в процессе выявления недостач, в составе доходов будущих периодов.

В 2008 году был принят бухгалтерский стандарт ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», согласно которому изменением оценочных значений признается корректировка стоимости активов (обязательств) или величины стоимости актива на дату составления отчетности. Нужно иметь в виду, что речь не идет об изменении стоимости активов в текущем учете, изменения касаются только бухгалтерской отчетности.

На наш взгляд, ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» создан на «скорую руку», текст его размещен на одной странице. Многие положения ПБУ 21/2008 только обозначены, так как на одной странице текста невозможно раскрыть такие понятия как «оценочное значение», «изменение оценочный значений», период, за который должны быть выявлены изменения, подлежащие корректировке в отчетности. В данном стандарте не приведено ни одного примера отражения изменения оценочного значения ни в отчетности, ни в пояснительной записке.

Критерием изменения оценочного значения в ПБУ 21/2008 значится факт непризнания его «в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения...» [5], чем окончательно запутывает читателя данного нормативного акта.

Изменение стоимости активов (обязательств) может быть в случае изменения применяемого метода оценки, в этом случае должны быть внесены коррективы в учетную политику. При этом осуществляется ретроспективный пересчет стоимости активов и обязательств. Ретроспективный метод довольно трудоемкий и означает, что переоценке подлежат все факты хозяйственной жизни, относящиеся к объектам переоценки с момента возникновения этих фактов, что не всегда возможно достоверно выполнить.

Ошибочно предполагать, что при ретроспективном методе вносятся изменения в отчетность предыдущих отчетных периодов. В новой редакции ПБУ 1/2008 «Учетная политика» отмечено, что отчетные данные предыдущих отчетных периодов не должны подвергаться изменениям, так как в тот период действовала старая учетная политика, то есть изменения на конец года не отражаются. В то же время исправительные (корректировочные) записи не должны быть зафиксированы первым днем нового отчетного года, так как остатки по счетам на первое января должны быть отрегулированы в соответствии с положениями новой учетной политики [6].

При такой ситуации применяется давно известный метод корректировки статей баланса - реформация баланса, при котором вносятся изменения в баланс на первое число следующего отчетного года с приложением всех бухгалтерских

записей, подтвержденных расчетами. При этом результаты переоценки основных средств, товарно-материальных ценностей, ценных бумаг и других активов относят сразу на конечный финансовый результат (на нераспределенную прибыль).

Такая корректировка не связана с изменением отчетных значений. В ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» выделяются оценочные значения, которые не являются элементом учетной политики, так как они носят обязательный характер. К таким оценочным значениям относятся: резерв сомнительных долгов, резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов, резерв под обесценение стоимости ценных бумаг, сроки полезного использования основных средств и нематериальных активов, оценка будущих экономических выгод. Следует отметить, что признание резерва сомнительных долгов неоднозначно трактуется в нормативных документах. В частности, в ПБУ 21/2008, как уже было сказано ранее, значится, что так как применение оценочных значений не является элементом учетной политики, то организация обязана сформировать этот резерв при наличии соответствующих условий [5]. В то же время, в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации в разделе «капитал и резервы» сказано, что «организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации» [7]. Это означает, что есть альтернативный вариант, то есть имеется в виду, что можно и не формировать резерв сомнительных долгов.

Разночтения в нормативных документах приводят к тому, что у работников, ответственных за достоверность отчетности, может сложиться мнение о том, что каждую ошибку легко оправдать, ссылаясь на тот или иной нормативный акт, принятый ранее и неоткорректированный в связи с принятием более поздних документов.

По критериям признания сомнительной задолженности тоже нет полной ясности. Так в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации дается следующее определение: «сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспеченная соответствующими гарантиями» [7]. В этом определении не уточняется, что не вся просроченная задолженность признается сомнительной, а только та, которая образовалась при расчетах за продукцию, товары и услуги. Кроме того, отсутствуют конкретные указания в нормативных актах - в каком размере следует создавать резерв сомнительных долгов в целях бухгалтерского учета. В то же время, ограничения в размерах резерва в зависимости от срока возникновения сомнительного долга предусмотрены в Налоговом кодексе РФ. В частности, до 45 дней просрочки задолженности по условиям договора резерв сомнительных долгов не создается, от 45 до 90 дней - формируется в размере 50 процентов долга, а свыше 90 дней - в полной сумме по договору.

Различия в методике формирования резерва сомнительных долгов в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения означают, что следует осуществлять расчеты раздельно по видам учета, а так как сумма резерва не будет совпадать, то в бухгалтерском учете необходимо производить корректировку налогооблагаемой прибыли. Вместе с тем, в налоговом учете неизбежны постоянные перерасчеты резерва по мере изменения фактических дней просрочки платежей. В совокупности такие корректировки значительно увеличивают трудоемкость учетной работы, в связи с чем, на практике часто предпочитают нарушать условия законодательства и не формировать резерв сомнительных долгов, тем более, что в бухгалтерском балансе сумма резерва не показывается отдельной позицией.

Таким образом, достоверное признание активов, обязательств, их оценки должны основываться на общих принципах организации бухгалтерского учета, что поможет избежать разночтений, общих фраз и неточных понятий в нормативных актах.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. №107-н).

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №94-н).

3. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. №91-н).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. №92-н).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 (утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. №106-н).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. №106-н).

7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29 июня 1998 г. №34-н).

УДК 330.34 : 664.1(476)

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ САХАРНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

А. А. Курляндчик
(УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)

В статье рассмотрены основные тенденции развития отечественного и мирового рынка сахара. Выявлены основные страны-экспортеры и импортеры сахара. Особое внимание уделено разработке и обоснованию финансовой стратегии выхода предприятий сахарной промышленности Республики Беларусь на внешние рынки в условиях конкурентной среды.

Основным направлением деятельности предприятий сахарной промышленности Республики Беларусь является производство и реализация сахара. Продукция предприятий отрасли пользуется стабильным спросом, как на белорусском рынке, так и на рынке СНГ, который был завоеван и поддерживается благодаря успешному сочетанию "цена-качество". В последние годы спрос на продукцию имеет тенденцию к росту. Прогнозируемое увеличение спроса подтверждается маркетинговыми исследованиями и результатами предварительных переговоров с потенциальными заказчиками. Ориентируясь на увеличение спроса, руководство отрасли приняло решение о расширении производственных мощностей. В предыдущие годы была начата реконструкция производства, завершение которой позволит увеличить мощность предприятий сахарной промышленности.

Учитывая устойчивое финансовое положение, наличие стабильного спроса на сахар на потребительском рынке, а также приоритетные возможности обеспечения окупаемости государственной поддержки в развитии производства, предприятия сахарной промышленности в своей маркетинговой деятельности должны придерживаться концепции дальнейшего развития и совершенствования производства. Основной целью предприятий сахарной промышленности должно стать сохранение конкурентоспособности на внутреннем рынке сахара и рынках сахара стран ближнего зарубежья. Для достижения этой цели сахарным заводам следует сосредоточиться на следующих направлениях:

– максимальное уменьшение издержек производства, обеспечение стабильного качества сахара.

– расширение рынков сбыта путем определения и даже предугадывания требований потребителей, удовлетворение ожиданий и требований потребителей;

– увеличение прибыли, обеспечение финансовой устойчивости предприятий отрасли.

© Курляндчик А.А., 2015

В результате реализации данных направлений должен произойти рост объемов производства белого сахара и увеличение доли производства сахара из свеклы в общем объеме выпуска на современной технической и технологической базе. В рамках избранной концепции предприятиям отрасли следует реализовывать стратегию массового маркетинга (стратегия лидерства по издержкам), предполагающую достижение конкурентных преимуществ за счет снижения производственных затрат и высокой производительности. Следуя этой стратегии, предприятия отрасли должны не только сохранить, а в дальнейшем увеличить объемы внутреннего рынка, а также расширить свое присутствие на внешних рынках. В качестве одной из важнейших ставится задача развития сырьевой зоны и наращивания производства сахара из свеклы. Реализация данного направления будет способствовать повышению эффективности хозяйственной деятельности, как отрасли в целом, так и поставщиков свеклы, позволит работать на местном сырье, экономя валютные средства, уменьшая зависимость от импортных поставок сахара-сырца и жестких условий тарифного регулирования поставок сахара на внешние рынки сбыта. Целью является удовлетворение потребностей целевого рынка лучше, чем конкуренты, и обеспечение конкурентных преимуществ за счет оперативного реагирования на запросы потребителей.

Сбытовая политика предприятий сахарной промышленности на внешнем рынке должна строиться из принципа обеспечения освоения новых рынков сбыта и максимальной эффективности продаж.

Методика

В связи с этим особую актуальность приобретает разработка финансовой стратегии выхода предприятий сахарной промышленности Республики Беларусь на внешние рынки сбыта продукции в условиях конкуренции, учитывающей закономерности и тенденции развития мирового рынка сахара и ценовые факторы. Процесс разработки и реализации финансовой стратегии должен приводить к максимальной эффективности работы, т.е. получению большего результата при аналогичных затратах за счет оптимизации финансовой деятельности. Финансовая стратегия должна предполагать не только положительный экономический эффект для предприятия или отрасли, но и общую оптимизацию всех направлений деятельности — производственной, маркетинговой, инновационной и иной, которая достигается благодаря взаимодействию функциональных стратегий друг с другом и с основной из них — финансовой.

Исходя из особенностей функционирования предприятий сахарной промышленности, целей и направлений их деятельности, а также условий внешней среды нами была разработана финансовая стратегия выхода предприятий сахарной промышленности Республики Беларусь на внешние рынки в условиях конкурентной среды, учитывающая закономерности и тенденции развития мирового рынка сахара. Обоснованы эффективные направления продвижения продукции в регионы с устойчивым дефицитом сахара и конкурентная цена

реализации, позволяющие диверсифицировать рынки сбыта во избежание зависимости от ситуации в отдельном регионе. Данная стратегия включила в себя разработку и реализацию следующих этапов: формирование стратегической цели финансовой деятельности сахарной отрасли; анализ тенденций развития мирового рынка сахара; выявление регионов с устойчивым дефицитом производства сахара; обоснование финансовых возможностей производства и продажи продукции на рынках дальнего зарубежья с учетом обеспечения конкурентного уровня отпускной цены отечественного сахара.

Анализ и оценка финансовой базы функционирования сахарной отрасли показали, что основным сдерживающим фактором дальнейшего устойчивого ее развития является проблема реализации готовой продукции. Учитывая то, что предприятия сахарной промышленности полностью покрывают потребности внутреннего рынка в сахаре, на первом этапе мы определили в качестве стратегической финансовой цели дальнейшего развития сахарной отрасли Республики Беларусь выход предприятий сахарной промышленности страны на новые внешние региональные рынки в условиях конкурентной среды. Постановка данной стратегической цели обусловила разработку и реализацию дальнейших этапов финансовой стратегии.

На втором этапе был проведен анализ тенденций развития мирового рынка сахара. Хотя в последние годы темп прироста мирового производства сахара значительно снизился по сравнению с предыдущими десятилетиями, несмотря на замедление, он сохранил положительную тенденцию. Основная особенность сахарного рынка заключается в производстве абсолютно идентичного товара из различного сырья (сахарный тростник и сахарная свекла). Готовый продукт (белый сахар) содержит не более 0,25 % примесей, т.е. фактически является химически чистой сахарозой. По потребительским свойствам сахар, производимый из свеклы и сырца, идентичен. Сырьевая структура мирового производства сахара за данный период характеризуется опережающими темпами производства тростникового сахара. После второй мировой войны форсированные темпы восстановления хозяйства странами Восточной и Западной Европы привели к быстрому росту производства свекловичного сахара. Производство тростникового сахара развивалось медленно, так как оно было сконцентрировано в развивающихся странах, многие из которых были колониями. Однако уже начиная с 1970 г. темпы производства тростникового сахара значительно опередили темпы производства свекловичного.

Несмотря на то, что сахар производят большинство стран мира, более половины его выпуска приходится на десятку ведущих мировых производителей. Первое место в мире сегодня занимает Бразилия. Увеличили свою долю в мировом производстве Индия (3-е место), Китай (4-е место). Стабильное положение в мировом производстве сохраняют страны ЕС (2-е место), США (5-е место).

Учитывая большие объемы производства сахара в мире, белорусским производителям особо важно: во-первых, реально оценить регионы значитель-

ного потребления этого продукта; во-вторых, предложить импортерам приемлемые условия поставок.

В настоящее время Индия и страны Европейского союза являются самыми большими потребителями сахара в мире. Около 75 % его объема используется для производства продукции пищевой промышленности (напитки, бисквиты, молочные продукты, джемы, шоколадные изделия и т.д.), а 25 % — потребляется непосредственно в домашних хозяйствах и общественном питании. Третье место по величине потребления занимают страны СНГ, где производство сахара не покрывает потребностей и у белорусских предприятий есть возможности завоевания данного рынка сбыта.

На третьем этапе для выбора потенциальных потребителей белорусского сахара было необходимо изучить региональные балансы производства и потребления, выявить регионы с дефицитом сахара, определить удаленность потенциальных конкурентов от регионов с дефицитом данного продукта и с учетом этого выработать стратегию вхождения на рынки отдельных стран.

Результаты

В мире существует ряд регионов, являющихся стабильными импортерами сахара. Регионом самого большого дефицита является Ближний Восток. Далее следуют страны СНГ, хотя прослеживается тенденция снижения значения данного показателя. Достаточно крупными регионами-импортерами являются Северная Америка, Северная Африка, а регионом с избыточным производством — Южная Америка.

Учитывая то, что Северная Америка и Северная Африка находятся в непосредственной близости от регионов (Центральная и Южная Америка, страны Карибского бассейна), обладающих значительным экспортным потенциалом и относительной дешевизной производимой продукции, они не представляют дальнейшего интереса для исследования в качестве потенциальных рынков сбыта белорусского сахара.

Наиболее привлекательными для реализации отечественного сахара с точки зрения дефицита и удаленности от регионов–экспортеров являются страны Ближнего Востока, Восточной Азии и азиатского региона СНГ (Туркменистан, Казахстан, Азербайджан, Кыргызстан).

Выводы

Выход на внешние рынки возможен лишь при условии выпуска конкурентоспособной продукции, для чего необходимо в первую очередь искать резервы снижения себестоимости производимой продукции. В отличие от сахара, производимого из сахарного тростника, поставляемого в республику из-за границы, при производстве сахара из сахарной свеклы имеется больше возможностей по снижению себестоимости продукции. Снижение себестоимости производства в совокупности с ростом объемов реализации продукции на внешний

рынок приведет к росту рентабельности производства сахара и окажет положительное влияние на финансовое состояние отрасли.

УДК 657.6:006.3:664.3

АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ МАСЛО-ЖИРОВОГО ПОДКОМПЛЕКСА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПОКАЗАТЕЛЕЙ МСФО

д.э.н. З.П. Меделяева, соискатель И.И. Босая
(ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Воронеж Россия)

Анализируя финансовое состояние организации, традиционно используют форму отчетности «Отчет о прибылях и убытках», где отражаются такие основные показатели как выручка, себестоимость, результат от операционной деятельности, прочие доходы и расходы, налогооблагаемая прибыль, налог на прибыль, изменения по отложенным налоговым обязательствам и активам и чистая прибыль.

В отечественной практике прибыль от продаж определяется как разница между выручкой без НДС и себестоимостью продаж, включающей оплату труда с отчислениями и все материальные затраты, в т.ч. амортизацию материальных и нематериальных активов.

Зарубежные методики не всегда в себестоимость продаж для расчета финансового показателя деятельности фирмы включают амортизацию материальных и нематериальных активов и некоторые другие затраты. Так, при прочих равных условиях, различные варианты приобретения основных средств и нематериальных активов, будут оказывать влияние на рентабельность продаж и другие показатели эффективности. Например, при одинаковых условиях производства, но различных источниках финансирования приобретения активов, системами налогообложения чистая рентабельность может различаться при одинаковой эффективности использования трудовых ресурсов и материальных затрат на производство.

Некоторые крупные российские компании, в уставной капитал которых входит иностранный капитал, сотрудничающие с зарубежными фирмами, применяющие стандарты международной отчетности, при анализе финансового состояния используют зарубежные методики с применением показателей, которые более точно отражают деятельность компании в конкретных условиях функционирования.

Такими показателями, отличными от прибыли от продаж, чистой прибыли, являются показатели EBIT и EBITDA.

© Меделяева З.П., Босая И.И., 2015

EBIT – это показатель, являющийся основой для оценки бизнеса; цена, которую потенциальный покупатель может предложить за тот или иной бизнес. Как уже отмечалось, этот показатель применяют и некоторые российские предприятия. Однако имеют место определенные различия в расчете EBIT между российскими предприятиями, использующими национальные учетные стандарты (РСБУ) и западными компаниями, применяющими международные стандарты (МСФО).

Если взять за основу расчета EBIT международные стандарты, то данный показатель можно определить, вычитая из выручки прямые затраты на производство продукции:

EBIT = Выручка компании – Прямые затраты. По сути, EBIT это валовая прибыль предприятия.

Расчет EBIT в российской практике, то есть на основе российских стандартов бухгалтерского учета, осуществляется с учетом таких статей как возмещение налога на прибыль, чрезвычайные доходы и расходы, а также проценты полученные. Соответственно, для получения западного аналога EBIT необходимо, во-первых, определить чистую прибыль предприятия; во-вторых, выявить суммы чистого налога на прибыль, вычитая от суммы уплаченного налога на прибыль сумму налога, которая была возмещена; в-третьих, установить сумму чистых процентов, вычитая из суммы уплаченных процентов сумму полученных процентов, и в-четвертых, вычесть из суммы прочих расходов суммы прочих доходов:

EBIT = Чистая прибыль + Расходы по налогу на прибыль – Возмещенный налог на прибыль + Прочие расходы – Прочие доходы + Проценты уплаченные – Проценты полученные.

При расчете EBITDA к величине EBIT необходимо прибавить амортизацию. В российской практике показатель может быть получен следующим образом:

EBITDA = EBIT + Амортизационные отчисления по материальным и нематериальным активам - Переоценка активов

Показатель EBITDA пользуется большей популярностью среди международных инвесторов и рейтинговых агентств, чем показатель чистой прибыли. Такая востребованность показателя EBITDA связана, главным образом, с тремя факторами:

- разность систем налогообложения, в том числе ставок по налогам на прибыль;
- различия в принятых методах и способах амортизации;
- вариация в условиях предоставления кредитных средств (сроки, проценты и др.).

От этих факторов зависит размер получаемой компанией чистой прибыли, которая будет разной при одинаковых выручке и затратах на производство. Так, например, при одинаковой рентабельности по EBITDA у компаний могут различаться показатели по операционной рентабельности из-за различных

амортизационных отчислений, по чистой рентабельности за счет меньшей налоговой нагрузки и отсутствия кредитов и т.д.

Сравнивать компании одинаковой специализации, но находящиеся в разных странах, по показателю чистой прибыли не представляется возможным. Сопоставимость и объективность может быть достигнута при устранении факторов межстрановых различий в налогах, кредитах и амортизации. Использование показателя EBITDA и коэффициентов, применяющих EBITDA, предоставляет возможность осуществлять корректные сравнения и принимать объективные инвестиционные решения.

Ввиду сказанного компании России, акции которых котируются на зарубежных фондовых биржах, или имеющие иностранных инвесторов (кредиторов), либо планирующие первоначальный выпуск акций, используют рассмотренные показатели и коэффициенты анализа финансово-экономической информации. К таким российским компаниям, наряду с «Газпром», «Сургутнефтегаз», «ЛУКОЙЛ», «ФСК ЕЭС», «Норильский никель», «Сбербанк», «Магнит», «X5 RetailGroup», «Вымпелком», «МТС», «Mail.ru Group», «Газпромнефть», «Роснефть», «Татнефть», Новатэк относится и агрохолдинг «ЭФКО». Это вертикально-интегрированная холдинговая структура, включающая в себя предприятия, специализирующиеся на производстве, хранении и переработке продукции сельского хозяйства, выпуске и реализации продуктов питания. Подразделения группы компаний «ЭФКО» обеспечивают технологический процесс производства от обработки почвы и посева семян до реализации готовой продукции, что позволяет называть группу компаний «ЭФКО» компанией полного цикла. В настоящее время структура группы компаний представляет собой ряд подразделений и функциональных комплексов, которые связывают три основных сегмента бизнеса группы «ЭФКО»:

- переработку масличных семян;
- производство брендовой продукции (фасованных растительных масел и майонезов);
- производство маргариновой продукции и жиров специального назначения.

Выделяют дивизион развития основного производства, маслосырьевой дивизион, транспортную логистику, складской и брендовый дивизионы. Численность работников Группы «ЭФКО» составляет свыше 8 тыс. человек. В последние годы ежегодно перерабатывается более 500 тыс. т подсолнечника и около 30 тыс. т сои. С 2010 г. «ЭФКО» в больших объемах производит различные специальные жиры.

Принцип вертикальной интеграции осуществляется внутри бизнес-сегментов, каждый из которых организован по модели «сырье-переработка-продукт» и реализует собственную конечную продукцию. Преимущества вертикальной интеграции бизнес-сегментов Группы «ЭФКО» усиливают маслоналивной терминал в порту Тамань, транспортно-логистический комплекс, проектно-строительные подразделения, которые обеспечивают импорт сырья, ло-

гистику поставок и дистрибуции, модернизацию и строительство новых производственных объектов.

Группа осуществляет внешнеторговую деятельность, включая импорт и продажу на внутреннем рынке растительных масел, экспорт сырого растительного масла, зерна. Для заготовки сырья группа использует 6 собственных элеваторов общей вместимостью 470 тыс. тонн по зерну и пользуется услугами порядка 70 сторонних элеваторов. Собственные элеваторы расположены в Воронежской, Ростовской, Белгородской и Саратовской областях, а также в Краснодарском крае, непосредственно в районах выращивания подсолнечника. Близость к производителям и широкая сеть элеваторов позволяют группе максимально расширить круг поставщиков и управлять стоимостью сырья.

Рассмотрим основные показатели, характеризующие результативность деятельности холдинга, в т.ч. с использованием EBITDA (таблица 1).

Таблица 1 – Основные показатели деятельности группы «ЭФКО», млн. руб.

Показатели	2010 г.	2011 г.
Выручка, в т.ч. по сегментам:	32693	40743
- брендовая продукция	7368	10615
- пищевые ингредиенты	15837	18795
- переработка маслосемян и реализация сельхозпродукции	7777	8671
- прочая деятельность	1711	2663
Себестоимость продаж	(2725)	(32657)
EBITDA	2298	3476
Чистая прибыль	271	745

Динамику финансовых показателей компании в 2011 г. определили высокие операционные результаты группы «ЭФКО» − рост выпуска продукции, вывод на рынок новых продуктов, развитие продаж на новых рынках.

Согласно данным неаудированной консолидированной отчетности по РСБУ в 2011 г. группа «ЭФКО» увеличила выручку на 24,6% и ли на 8 млрд. рублей по сравнению с 2010 г. Показатель EBITDA в 2011 г. вырос на 51,3% или на 1,2 млрд. рублей. Чистая прибыль группы за 2011 г. увеличилась на 175% или на 474 млн. руб. Существенный рост выручки в 2011 г. был достигнут за счет положительной динамики продаж и роста цен на продукцию в основных бизнес-сегментах.

Самые высокие темпы роста показала выручка сегмента «Брендовая продукция» − она увеличилась на 44,1% или на 3,2 млрд. рублей по сравнению с 2010 г.

Выручка сегмента «Пищевые ингредиенты» возросла на 18,7% или на 3 млрд. рублей в сравнении с предыдущим периодом. В сегменте «Переработка масличных семян и реализация сельхозпродукции» увеличение выручки составило 11,5% или 893 млн. рублей. Реализация прочей продукции и услуг в 2011 г. выросла на 55,7%.

Себестоимость реализации Группы «ЭФКО» в 2011 г. росла пропорционально объемам продаж и увеличилась на 5,4 млрд. рублей или на 20%. Основным фактором увеличения себестоимости продукции стал рост затрат на сырье – семена подсолнечника и растительные масла импортного производства. Среднегодовые.цены .на .подсолнечник и импортное растительное масло в 2011 г. выросли на 7,2% и 28% соответственно.

Рентабельность по показателю Ebitda выросла с 7% в 2010 году до 8,5% в 2011 году главным образом благодаря увеличению доли высокодоходных продуктов в структуре продаж группы.

Показатель Ebitda интересует, первую очередь, внешних потребителей информации: инвесторов, аналитиков и всех тех, кто хочет сравнить предприятие с другими, работающими в той же сфере. Рентабельность по EBITDA является одним из основных критериев, по которым можно определить, является конкретное предприятие хуже или лучше других предприятий. С этой точки зрения данный показатель интересен для оценки собственного бизнеса и внутренним ьизируемых организаций.

Литература

1.Захаров А.А. Стоит ли применять Ebitda? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.profiz.ru/peo/12_2012/primenenie_ebidta/

2.Показатель Ebitda [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/1/ebitda/15-1-0-61

УДК 371.31

ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ПОДГОТОВКИ СТУДЕНТОВ НАПРАВЛЕНИЯ «ЭКОНОМИКА» В АГРАРНОМ ВУЗЕ

к. э. н. А. В. Ноговицына, М. Е. Бреус
(ФГБОУ ВПО «Ивановская ГСХА имени академика Д.К. Беляева», Иваново, Россия)

Рассмотрены вопросы повышения качества аграрного экономического образования путем комплексной подготовки студентов в области прикладного использования автоматизированных информационных систем и технологий

Жизнь современного общества и функционирование современного предприятия невозможно представить без компьютеризации основных процессов. Современную систему управления предприятием отличает довольно сложная информационная система, ведущую роль в которой играет бухгалтерская информационная система, поскольку именно в ней формируется достоверная и полная информация об имуществе, обязательствах и хозяйственных процес-

© Ноговицына А.В., Бреус М.Е., 2015

сах объекта управления. Характерной чертой бухгалтерской информационной системы является значительный объем информационных потоков, что предопределяет необходимость использования в системе ИТ-технологий. Использование ИТ-технологий позволяет не только значительно ускорить обработку данных бухгалтерского учета, но и представить деятельность предприятия в виде различных информационных характеристик, т.е. смоделировать, что значительно облегчает задачу принятия оптимальных управленческих решений. Таким образом, знания в области внедрения информационных технологий, организации и ведения бухгалтерского учета в компьютерной среде, становятся жизненно необходимыми.

Данное обстоятельство требует специальной подготовки кадров, которую должны осуществлять учебные заведения. Учитывая, что информационные технологии являются одной из наиболее динамично развивающихся областей знаний, одним из важнейших критериев качества подготовки специалистов экономического профиля становится их уровень компетентности в области новых информационных технологий, в т. ч. и в рамках соответствующей предметной области. В связи с тем, что информационные технологии пронизывают в настоящее время практически все области деятельности, в сотрудничестве с ИТ-фирмами заинтересованы не только не только образовательные учреждения, осуществляющие подготовку по ИТ-специальностям, но и образовательные учреждения других профилей. Таким образом, перед вузами встают задачи выбора программных продуктов для использования в образовательном процессе и организации подготовки студентов.

При решении первой задачи большинство учебных заведений останавливают свой выбор на программных продуктах фирмы «1С», — российской компании, специализирующейся на дистрибуции, поддержке и разработке компьютерных программ и баз данных делового и домашнего назначения. Это объясняется следующим.

Во-первых, фирма «1С» по данным многочисленных опросов занимает первое место в софтверном секторе компьютерной индустрии СНГ и лидирует по числу продаваемых программ. Компания является официальным дистрибьютором более 70 зарубежных и отечественных производителей программного обеспечения. Из собственных разработок фирмы «1С» наиболее известны программы системы «1С: Предприятие», которые предназначены для автоматизации управления и учета на предприятиях различных отраслей, видов деятельности и типов финансирования, и включают в себя решения для производственных предприятий (комплексное решение «1С: Управление производственным предприятием»), торговых предприятий «1С: Управление торговлей», продукты для ведения бухгалтерского учета («1С: Бухгалтерия предприятия»), для учета в бюджетных организациях, расчета зарплаты и управления кадрами «1С: Зарплата и Управление персоналом», разнообразные отраслевые и специализированные решения, разработанные как самой фирмой "1С", так и ее партнерами. Ключевым направлением развития системы программ является развитие нового поколения управленческих и учетных решений на тех-

нологической платформе «1С:Предприятие 8» и реализация в них мощной функциональности, предназначенной для организации управления современным предприятием.

Во-вторых, фирма «1С» считает для себя очень важным, чтобы современное образование соответствовало потребностям развивающейся индустрии информационных технологий и оказывает помощь вузам, развивающим преподавание в данном направлении. Большинство программных продуктов имеют учебные версии, вузы получают льготные условия на их приобретение и серьезную методическую поддержку. Поэтому мы также рекомендуем использовать в учебном процессе именно программные продукты фирмы «1С».

Проблемы организации подготовки студентов заключаются в том, что в образовательных стандартах третьего поколения практически почти не предусмотрено часов на изучение данных дисциплин. Эта проблема, на наш взгляд, может быть решена путем организации факультативных занятий или обучения в рамках курсов повышения квалификации и переподготовки кадров.

ФГБОУ ВПО «Ивановская ГСХА имени академика Д.К. Беляева» готовит специалистов экономического профиля для агропромышленного комплекса по следующим основным направлениям:

– менеджмент с профилем производственный менеджмент;
– экономика с профилем бухгалтерский учет, анализ и аудит.

Мы полагаем, что при организации обучения студентов по направлению экономика, следует иметь в виду, что в настоящее время в сельскохозяйственном производстве наблюдается нехватка профессионалов, владеющих современным инструментарием, в том числе и специализированным программным обеспечением. В связи с этим, хотелось бы рекомендовать проводить подготовку студентов аграрного вуза в три этапа.

На первом этапе студенты должны познакомиться с системой программ «1С: Предприятие» и получить навыки модификации существующих и создания новых прикладных решений. Здесь, на наш взгляд, нужно использовать программный продукт «1С: Предприятие 8. Версия для обучения программированию». Версия для обучения программированию позволяет освоить основные приемы конфигурирования (создание и изменение структуры метаданных, написание программных модулей, разработка диалогов и интерфейсов, администрирование прикладных решений).

На втором этапе планируется обучение студентов ведению автоматизированного бухгалтерского учета. Заметим, что при подготовке специалистов аграрного профиля необходимо иметь в виду, что бухгалтерский учет в сельском хозяйстве имеет ряд особенностей, среди которых:

– частичное использование готовой продукции для воспроизводства;
– учет продукции по плановой себестоимости, с последующим расчетом фактической себестоимости и учетом отклонений;
– учет натуральных показателей одновременно в различных единицах измерения;
– распределение затрат в разрезе объектов калькуляции;

– наличие специализированных форм первичных документов и форм отчетности.

Данное обстоятельство требует внедрения в учебный процесс изучения отраслевых разработок фирмы «1С» для предприятий АПК. Одной из проблем здесь является отсутствие учебных версий. Однако мы полагаем, что, учитывая заинтересованность фирмы-разработчика в сотрудничестве с учебными заведениями, о которой упоминалось выше, вопрос может быть решен.

На третьем этапе мы рекомендуем рассмотреть со студентами проблемы автоматизации предприятия в целом, когда бухгалтерская составляющая представляет собой только одну из подсистем комплексной автоматизации управления предприятием. Здесь можно использовать программный продукт «1С: Управление сельскохозяйственным предприятием».

Таким образом, будет осуществлена комплексная подготовка студентов в области прикладного использования ИТ-технологий и тем самым повысится востребованность выпускаемых учебным заведением специалистов на рынке труда. Данный подход позволит также повысить рейтинг учебного заведения, поскольку успешное трудоустройство выпускников на современном этапе представляет собой один из важнейших критериев оценки качества образования и конкурентоспособности образовательных учреждений в долгосрочной перспективе.

УДК 635.1/.8.044

ОЦЕНКА УРОВНЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ СНИЖЕНИЯ РЕСУРСОЕМКОСТИ В ОВОЩЕВОДСТВЕ ЗАЩИЩЕННОГО ГРУНТА

к.э.н. Н. А. Разина
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА, Ярославль, Россия)

Мы уже привыкли иметь свежие овощи на своем столе круглый год. Выращивание овощей в защищенном грунте представляется весьма перспективным направлением агробизнеса, но добиться высокой рентабельности удается далеко не всем. Овощеводство защищенного грунта – наукоемкое промышленное производство, поэтому в современных условиях хозяйствования эффективность функционирования тепличной отрасли во многом определяется уровнем ресурсоемкости производства.

В настоящее время отечественные тепличные хозяйства способны обеспечить население страны своей продукцией только на 1/3, а следовательно 2/3 потребности покрывается за счет импорта. Прирост площадей защищенного грунта в России составляет всего 2-3% в год, тогда как в Мексике этот показатель составляет 13%, в Голландии до 8%. Большинство тепличных комбинатов

© Разина Н. А., 2015

России были построены в 1970-1980-е годы прошлого века. За последние несколько лет построено 480 га новых современных теплиц. Средняя урожайность овощей в отечественных теплицах составляет 30-35 кг/м², тогда как в Голландии получают до 130 кг/м². Сдерживающими факторами роста тепличного производства в России выступают: нестабильность экономической среды, низкий технологический уровень производства, высокая стоимость энергоресурсов, недостаток квалифицированных кадров, отсутствие государственной поддержки, низкая конкурентоспособность отечественных овощей как по качеству, так и по цене.

Ограниченность и высокая стоимость ресурсов (земельных, трудовых, материальных, финансовых) заставляет сельскохозяйственные предприятия изыскивать резервы в рациональном их использовании. Даже в обычной теплице сегодня можно получить сбережение энергопотребления. В Нидерландах сегодня уже не борются за урожайность – она и так высока, но основные усилия овощеводов направлены на более дешевое производство овощей высокого качества. Именно себестоимость и качество продукции определяют возможность сбыта произведенных овощей. У нас же на первом месте все еще стоит урожайность, которая в конечном итоге определяет прибыль, в связи с чем часто выращивают более урожайные сорта с плодами низкого качества и – без гарантии отсутствия ГМО в купленных семенах.

Результаты внедрения ресурсосберегающих технологий рассмотрим на примере ООО «Дубки» Ярославского района Ярославской области. Тепличный комбинат «Дубки» создан в 1974 году с площадью 12 га остекленных теплиц. В период перестройки предприятие оказалось на грани банкротства из-за резкого увеличения (в 3 раза) цен на тепло, в связи с чем были закрыты 5 га ангарных теплиц. В 2010 году в хозяйство пришли инвесторы. Всего за полгода была проведена масштабная модернизация теплиц, внедрена малообъемная технология, установлена система капельного полива, оборудована подача углекислого газа, установлен компьютерный контроль микроклимата в теплице, построена газовая котельная. Полностью пересмотрено штатное расписание хозяйства, средняя заработная плата выросла в 2 раза. В результате сборы увеличились до 3 тыс. тонн овощей с 6 га теплиц, что почти в 2 раза больше прежних урожаев (таблица 1).

Таблица 1 – Основные производственные показатели ООО «Дубки»

Показатели	Годы					Отклонение 2013г. от 2009г., (+;-)
	2009	2010	2011	2012	2013	
1	2	3	4	5	6	7
Валовый сбор овощей, ц	19730	15914	27466	27442	30787	11057
Урожайность, кг/м²	28,2	22,7	45,8	46	51,3	23,1
Численность работников, чел.	208	158	118	119	119	-89
Стоимость ОПФ, тыс. руб.	52343	73246	138885	151612	148272	95929

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5	6	7
Выручка от продаж, тыс. руб.	74158	73290	111638	123476	132829	58671
Прибыль, тыс. руб.	-6642	-1822	10675	6363	7421	11883
Фонд заработной платы, тыс. руб.	27043	22777	29047	29422	30315	3272
Среднемесячная зарплата, руб.	10835	12013	20513	20604	21229	10394

Основные производственные показатели за рассматриваемый период выросли и весьма значительно. Так выручка от продаж увеличилась на 59 млн. рублей или в 1,8 раза, прибыль выросла более чем в 2 раза. Произошел рост стоимости основных средств в 2,8 раза, так как внедрение новых технологий требует комплексного технологического переоснащения производственной базы. Вложения средств в основные средства сложились из стоимости строительства газовой котельной (61 млн. руб.), реконструкция тепличного хозяйства обошлась в 29 млн. руб., система капельного полива 11,5 млн. руб. Все эти затраты были направлены на повышение эффективности производства в ООО «Дубки» путем сокращения затрат ресурсов на выращивание овощей.

Рассмотрим динамику показателей ресурсоемкости производства овощей в ООО «Дубки» за период 2009-2013гг. Этот период сравнения интересен тем, что в 2009 году комбинат работал по старой технологии, а в 2013-м полученный результат отражает внедрение всех элементов системы ресурсосбережения в производство.

Таблица 2 – Показатели ресурсоемкости производства овощей защищенного грунта в ООО «Дубки»

Показатели	Годы					Прирост 2013 г. к 2009 в %
	2009	2010	2011	2012	2013	
1	2	3	4	5	6	7
Себестоимость 1 ц овощей, руб.	4599,70	5097,47	3691,90	4334,00	4066,49	-11,59
Заработная плата на 1 ц овощей, руб.	1333,35	1409,95	1057,56	1072,15	984,67	-26,15
Затраты труда на 1 ц овощей, чел.-час.	16,62	16,09	7,50	7,18	6,40	-61,49
Амортизация на 1 ц овощей, руб.	10,90	11,81	130,09	280,41	296,98	В 27 раз

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5	6	7
Элекроэнергия на 1 ц овощей:						
А) руб.	155,65	197,81	121,71	110,92	113,88	-26,84
Б) кВтч	54,03	65,23	34,48	33,05	31,18	-42,29
Теплоэнергия на 1 ц овощей:						
А) руб.	2454,21	2509,80	869,40	1207,16	1026,63	-58,17
Б) ГКалл	3,67	3,62	1,29	1,72	1,31	-64,31
Удобрения на 1 ц овощей, руб.	278,92	256,75	242,01	252,61	312,34	11,98
Семена (рассада) на 1 ц овощей, руб.	43,13	32,99	195,91	181,87	278,20	В 6,5 раза

Обобщающим показателем уровня ресурсоемкости производства продукции является себестоимость. Так, по данным таблицы 1 видим ее снижение в ООО «Дубки» на 12% по сравнению с 2009 годом. Основным фактором снижения себестоимости выступило снижение затрат на теплоэнергию более чем в 2 раза в расчете на 1 ц овощей. Также существенно снизились затраты на оплату труда, при том что уровень оплаты труда увеличился вдвое. Резко возросли затраты по статье амортизация (в 27 раз), это обусловлено приобретением и вводом в эксплуатацию основных средств (котельная 61 млн. руб., система капельного полива 11,5 млн. руб., реконструкция тепличного хозяйства 29 млн. руб.). Более объективно уровень ресурсоемкости можно оценить по натуральным показателям, так как они не подвержены влиянию инфляции, как стоимостные. Отметим, что проведенные мероприятия по внедрению ресурсосберегающих технологий в ООО «Дубки» привели к снижению трудоемкости производства овощей на 61,49%, электроемкость сократилась на 42,29%, теплоемкость на 64,31%.

Структура себестоимости изменилась следующим образом (см. рисунки 1, 2).

Наибольший удельный вес в структуре затрат на производство 1 кг овощей защищенного грунта в 2009 году пришелся на теплоэнергию (54,3%), на удобрения приходилось всего 1,4%, оплата труда с отчислениями занимала 11,2%, наименьшее значение имеет статья амортизация (всего 0,6%). При таком распределении уровня затрат сложно получить положительный результат, так как практически вся выручка расходуется на оплату энергоресурсов, при этом на рабочую силу остаются крохи, не позволяющие повышать заинтересованность работников в качестве своего труда. Низкий уровень затрат по статье амортизация говорит о высокой степени изношенности основных средств комбината, большая часть фондов полностью самортизирована, но до сих пор используется в производственном процессе. В результате хозяйство имеет низкий уровень урожайности овощей, низкое качество товарной продукции и как след-

ствие, убыточность производства. Далее рассмотрим как изменилась структура себестоимости в настоящее время в результате перехода на новую технологию производства.

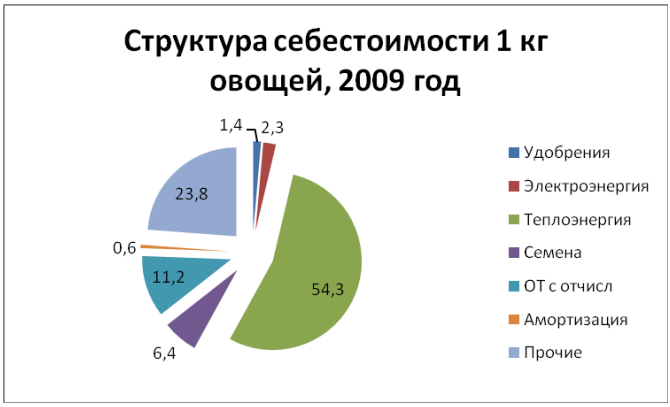


Рисунок 1 – Структура себестоимости 1 кг овощей в ООО «Дубки» в 2009 году, %

Как видно на рисунке 2 произошло существенное изменение структуры себестоимости. Так, если в 2009 году более половины всех затрат приходилось на тепло, то в 2013 году доля этих затрат уменьшилась вдвое составив 26,5%.. При этом удельный вес затрат на заработную плату с отчислениями, напротив, увеличился и составил 21,4%.

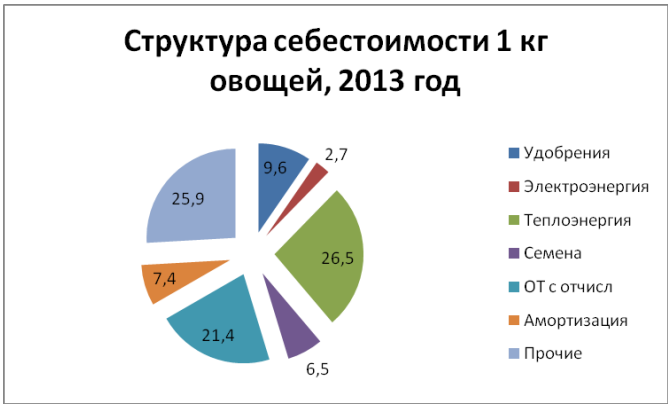


Рисунок 2 – Структура себестоимости 1 кг овощей в ООО «Дубки» в 2013 году, %

При таких успешных результатах по повышению эффективности производства, хочется отметить, что прибыль хозяйства не особенно велика (6-7 млн. руб. в год), а вложения составили на все вышеперечисленные мероприятия около 100 млн. руб., то есть вернуть вложенные средства предприятие сможет только лет через 15! Поэтому встает вопрос о дальнейшей модернизации производства. В настоящее время лидером всех технологических разработок в области тепличного овощеводства являются голландцы и наша задача использовать эти инновации.

Так, использование подвесных труб обогрева может сократить расход газа на обогрев до 30 м³/м² (сейчас в Дубках расход составляет 80-90 м³/м²), то есть в 3 раза уменьшить затраты на тепло.

Усиление контроля за микроклиматом в теплице давно показало свою эффективность в ведущих тепличных комбинатах. Увеличение числа датчиков различных параметров (температура, влажность, освещенность и др.) позволяет управлять ростом растений и экономить энергоресурсы.

При строительстве новых теплиц также следует учитывать новейшие достижения в этой области. В России уже построено несколько тепличных комплексов по проекту Ultra Clima. Это новейшие разработки, нацеленные на экономию энергоресурсов и сокращение применения пестицидов при выращивании овощей.

Применение технологии досвечивания позволяет получать в наших условиях до 4-х урожаев овощей в год. Высокие затраты электроэнергии при этом можно сократить применяя когенерационные установки, а также используя светодиодное освещение.

Не последнее место занимает и потенциал самих растений, для этого необходимо постоянно вести работу по сортоиспытаниям и внедрению новых более эффективных сортов интересных как производителю, так и потребителю.

УДК [338.439:633.1](470.324)

СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ЗЕРНОПРОИЗВОДСТВА В ВОРОНЕЖСКОЙ ОБЛАСТИ

Семин Е.А.
(ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Воронеж, Россия)

Устойчивое производство высококачественного зерна и эффективное функционирование зернового рынка тесно взаимосвязаны и имеют решающее значение в обеспечении надежного хлебофуражного снабжения РФ, ее продовольственной безопасности, так как роль зерна в экономике страны переоценить практически невозможно. От этого в значительной степени зависят обеспеченность населения продуктами питания, его жизненный уровень.

© Семин Е.А., 2015

Воронежская область вносит весомый вклад в зернопроизводство. Она располагает значительными площадями сельскохозяйственных угодий. По состоянию на 1 января 2010 года они составляли 4005,1 тыс. га, из них пашня занимает 3038,2 тыс. га, или 75,9% [1].

Почти 40,0% агропромышленного производства Воронежской области непосредственно связано с зерновыми ресурсами, под зерновым клином занято свыше половины посевов сельскохозяйственных культур. На долю зерна приходится около одной трети стоимости валовой и 52,0-70,0% товарной продукции растениеводства, а также около одной трети всех кормов для животноводства. Зерновое хозяйство составляет четвертую часть стоимости основных производственных фондов и 15,0% численности работников, занятых в системе АПК, они производят почти 10,0% его продукции. По занимаемой площади пашни, размерам вовлекаемых в него трудовых, материальных и финансовых ресурсов зерновое производство превосходит любую другую отрасль растениеводства, одновременно являясь основой развития животноводства и, в первую очередь, таких зерноемких отраслей, как свиноводство и птицеводство.

Одним из определяющих факторов, влияющих на валовое производство зерновых, являются посевные площади. Они с начала девяностых годов складывались под влиянием двух факторов: 1) переустройство земельных отношений и сокращение площади пашни; 2) изменение формы хозяйствования, что способствовало увеличению частнособственнических форм производства. За этот период произошли существенные изменения в распределении сельскохозяйственных земель по категориям хозяйств. Если на начальном этапе развития фермерского движения (1995 г.) в структуре посевных площадей на долю сельскохозяйственных организаций приходилось 88,7%; крестьянских фермерских хозяйств (К(Ф)Х) – 3,1%; личных подсобных хозяйств населения (ЛПХ) – 8,2%; в 2010 году – соответственно 73,0%, 20,2% и 6,8%, то в 2013 г. это соотношение сложилось следующим образом: 71,9%, 22,0%, 6,1%. При этом большая часть пашни отводилась под наиболее прибыльные культуры – подсолнечник, его площади посевов увеличились с 7,2% (1990 г.) до 20,6% в 2009 г., а также зерновых и зернобобовых – соответственно с 50,9% до 56,9% [1].

В группе зерновых и зернобобовых рост посевных площадей увеличился в основном за счет посевных площадей озимой пшеницы. Зерно этой культуры характеризуется устойчивым спросом как на внутреннем рынке, так и на внешнем рынке. Для озимой пшеницы характерна высокая урожайность.

Воронежская область по производству зерна занимает одно из ведущих мест в ЦЧР. В 1990 г. она имела 29,1% от посевных площадей ЦЧР и производила 29,2% зерна, в 2002 г. посевная площадь составила 28,8%, а удельный объем зерна от показателя ЦЧР – 27,5%. Приведенные показатели дают представление об уровне развития зерновой отрасли в области.

Валовое производство и видовая структура зерна обеспечивает благосостояние населения и продовольственную безопасность страны. Отрасль представлена большим количеством зерновых культур (таблицы 1, 2).

Таблица 1 – Динамика валового сбора зерна в Воронежской области (все категории хозяйств, в первоначально оприходованном весе)

Показатели	Валовый сбор, тыс. т							
	Годы							
	1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011	2012	2013
Зерно – всего	4111,1	2829,3	2023,0	2419,5	2637,1	3220,1	3268,2	4033,0
в том числе:								
озимая пшеница	1701,9	1086,0	932,4	1149,1	1360,4	1327,9	1479,8	1791,9
яровая пшеница	1,2	9,9	34,6	35,5	60,8	77,3	44,8	45,1
ячмень	1293,1	1176,1	637,1	856,8	738,4	944,5	866,0	919,6
рожь	291,1	145,3	137,7	92,9	78,0	54,7	67,5	77,1
овес	118,6	96,5	69,7	47,3	52,1	74,1	56,1	72,1
кукуруза	65,2	56,2	44,7	98,7	224,5	516,2	562,7	941,5
просо	36,8	38,9	49,3	35,1	20,9	58,0	17,2	22,8
гречиха	11,1	23,2	32,9	36,6	25,4	35,4	43,0	32,6
зернобобовые	520,2	243,0	81,2	68,4	76,8	132,0	102,6	88,1
прочие	71,9	17,3	5,2	-	-	-	28,5	42,2

Таблица 2 – Динамика структуры производства зерна в Воронежской области (все категории хозяйств, в первоначально оприходованном весе)

Показатели	Структура производства, %							
	Годы							
	1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011	2012	2013
Зерно - всего	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
в том числе:								
озимая пшеница	41,4	37,5	46,1	47,5	51,5	41,2	45,3	44,4
яровая пшеница	0,1	0,3	1,7	1,5	2,3	2,4	1,4	1,1
ячмень	31,4	40,7	31,5	35,4	28,0	29,3	26,5	22,8
рожь	7,1	5,0	6,8	3,8	3,0	1,7	2,1	1,9
овес	2,9	3,3	3,4	2,0	2,0	2,3	1,7	1,8
кукуруза	1,6	1,9	2,2	4,1	8,5	16,0	17,2	23,3
просо	0,9	1,3	2,4	1,4	0,8	1,8	0,5	0,6
гречиха	0,3	0,8	1,6	1,5	1,0	1,1	1,3	0,8
зернобобовые	12,7	8,4	4,0	2,8	2,9	4,1	3,1	2,2
прочие	1,7	0,8	0,3	-	-	-	0,9	1,0

Так, период 1991-2000 гг. характеризуется резким снижением производства зерна. Среднегодовой валовой сбор зерна за 1996-2000 гг. составил 2023,0 тыс. т, или к уровню предшествующей пятилетки 71,5%, а к уровню 1990 г. производство зерна уменьшилось на 2,1 млн. т, или на 51,2%. При этом производство ценной в пищевом отношении озимой пшеницы сократилось к уровню 1990 г. на 45,2%.

За 1996-2000 гг. значительно снизилось в сравнении с 1990 г., производство зерновых культур кормообразующей группы: ячменя – на 50,7%, ржи – на 52,7%, овса – на 41,2%, кукурузы – на 31,4%, зернобобовых – на 84,4%. В то же время увеличился валовой сбор зерновых культур крупяной группы: проса – на 34,0%, гречихи – почти в 2 раза.

Снижению производства зерна в 90-е годы способствовали изменения в сфере производственных и земельных отношений, сложившихся к тому времени, которые привели к коммерциализации производства, сокращению площадей пахотных земель и использованию их не по назначению. При введении в действие Земельного закона РФ (28.09. 2001 г.), других законодательных актов, процесс вывода земель сельскохозяйственного назначения существенно замедлился [1].

Начиная с 2001 г. произошли заметные изменения в зерновом хозяйстве Воронежской области. Прежде всего, наметился рост производства зерна, и в 2013 г. его валовой сбор достиг максимального уровня – 4033,0 тыс. т, это на 66,7% больше по сравнению со средним показателем 2001-2005 гг. Снижение валового сбора зерна в 2010 г. до 895,6 тыс. т вполне объяснимо аномальными природно-климатическими условиями.

Производство озимой пшеницы в 2013 г. достигло 1791,9 тыс. т, что выше, чем средние показатели в разрезе пятилетних периодов. Однако зерно этой культуры в структуре зерновых по годам имеет определенные колебания, которые указывают на неустойчивое производство озимой пшеницы в Воронежской области. В то же время имеет место увеличение в структуре зернового производства объемов зерна культур кормообразующей группы: кукурузы – с 1,6 – 2,2% (1990-2000 гг.) до 16,0-23,3% (2001-2013 гг.), ячменя – в отдельные временные периоды до 35,4% (2001-2005 гг.).

Валовый сбор крупяных зерновых, проса и гречихи, в отдельные периоды повышался до 58,0 тыс. т (просо, 2011 г.), то понижался до 11,1 тыс. т (гречиха, 1990 г.), по-видимому, здесь сказывалось влияние рынка: перепроизводство в один период отмечалось преднамеренным сокращением площадей и недопроизводством зерна в другой период.

Одним из главных факторов, предопределяющих валовый сбор зерновых – площадь, занятая под их возделыванием. Определение площади под конкретные культуры – ответственное дело и всегда требует продуманных решений, однако, оптимальный вариант не всегда просматривается и дает положительные результаты. Динамика посевных площадей Воронежской области под основные зерновые культуры отражена в таблице 3.

Таблица 3 – Площади основных зерновых и зернобобовых культур и их структура в хозяйствах всех категорий Воронежской области (тыс. га)

Показатели	Годы							2013 г. в % к		
	1996-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011	2012	2013	1996-2000	2001-2005	2006-2010
Зерновые и зернобобовые – всего	1424,0	1244,2	1185,2	1286,8	1313,1	1332,2	1396,1	112,2	117,8	108,5
в т.ч.										
- озимая пшеница	416,5	429,1	450,5	411,7	509,1	600,4	596,4	138,9	132,4	144,9
в процентах	29,3	34,5	38,0	32,0	38,8	45,1	42,7	-	-	-
- ячмень	550,1	420,5	438,8	326,2	400,9	410,4	399,8	95,0	91,1	122,6
в процентах	38,6	33,8	37,0	25,3	30,5	30,8	28,6	-	-	-
- рожь	70,0	75,3	55,6	30,2	18,0	32,8	32,0	42,5	57,6	106,0
в процентах	4,9	6,1	4,7	2,3	1,4	2,5	2,3	-	-	-
- горох	196,0	77,7	44,8	40,1	35,1	70,2	44,1	56,7	98,4	110,0
в процентах	13,8	6,2	3,8	3,1	2,7	5,3	3,2	-	-	-
- кукуруза	31,0	26,3	22,6	50,2	102,3	127,2	197,4	750,5	873,4	393,2
в процентах	2,2	2,1	1,9	3,9	7,8	9,5	14,1	-	-	-

Изучение динамики посевных площадей зерновых культур показало, что среднегодовая площадь их в 1996-2000 гг. составила 1244,2 тыс. га, в 2001-2005 гг. этот показатель уменьшился на 590,0 тыс. га, или на 4,7% и составил 1185,2 тыс. га. Однако этот период не сопровождался уменьшением валового сбора зерна. По данным статистики, увеличение среднегодового производства зерна произошло за счет повышения урожайности. Посевные площади под озимую пшеницу за эти годы увеличились на 5,0%, ячменя – на 4,4%, в то время как посевы ржи, гороха, кукурузы на зерно уменьшились. В последующие годы, начиная с 2006 г., наблюдается устойчивый рост посевных площадей под зерновые культуры. Этому способствовало увеличение доли обрабатываемой пашни, в 2011 г. она составила 96,4%, и принятая в регионе нормативно – правовая база, регламентирующая ответственность землепользователей за снижение почвенного плодородия и нерациональное использование пашни. Это особенно важно для региона, располагающего значительным массивом угодий с высоким плодородием.

Особым фактором, регламентирующим валовый сбор зерновых культур, является урожайность. Она, кроме того, определяет уровень интенсивности использования пашни. В таблице 4 представлена динамика урожайности зерновых во всех категориях хозяйств в Воронежской области за 1951-2013 гг. [3].

Урожайность зерновых и зернобобовых культур в целом по Воронежской области имеет некоторую тенденцию к повышению. В 2006-2010 гг. этот показатель достиг 20,9 ц/га, что выше чем в предыдущие годы и только к уровню 1986-1990 гг. он составил 87,4%. Однако, в отдельные периоды этот показатель резко снижался. За 1981-1985 гг. он составил к уровню 2006-2010 гг. 69,4%, а в 1996-2000 гг. – только 77,0%.

Таблица 4 – Урожайность зерновых и зернобобовых культур во всех категориях хозяйств в Воронежской области (первоначальный вес)

Годы	Средняя урожайность за 5-летние периоды, ц/га	Годы	Средняя урожайность за 5-летние периоды, ц/га
1951-1955	9,8	1986-1990	23,9
1961-1965	16,2	1991-1995	20,2
1966-1970	18,2	1996-2000	16,1
1971-1975	18,3	2001-2005	21,4
1976-1980	18,7	2006-2010	20,9
1981-1985	14,5	2009-2013	20,2

Это связано с тем, что на уровень урожайности оказывают влияние многие факторы. Определение степени их влияния на рост и развитие растений в конкретных условиях имеет первостепенное значение для устойчивости урожайности (таблица 5).

Таблица 5 – Урожайность основных зерновых культур (все категории хозяйств, показатели после доработки зерна, ц/га) [4]

Годы	Зерновые и зернобобовые	Озимая пшеница	Ячмень	Рожь	Горох
1	2	3	4	5	6
1990	25,3	31,7	28,4	26,0	19,0
1995	10,6	15,7	9,4	14,0	5,2
1996	14,7	21,2	13,7	14,0	10,7
1997	20,2	26,2	21,7	22,5	10,0
1998	13,2	17,3	12,4	13,4	6,5
1999	12,2	19,9	9,5	13,7	6,2
2000	15,5	19,5	15,5	16,3	13,0
в средн. за 1996-2000гг.	15,2	20,8	14,6	16,0	9,3
2001	21,0	29,7	21,0	21,7	15,7
2002	21,3	28,7	18,7	21,0	13,3
2003	20,3	20,7	22,2	17,7	16,8
2004	19,1	23,6	17,7	20,8	16,1
2005	20,4	24,7	18,3	19,9	14,6
в среднем за 2001-2005гг.	20,4	25,5	19,6	20,2	15,3
2006	17,5	19,7	17,8	16,0	13,7
2007	18,3	24,4	14,6	18,5	5,4
2008	33,4	38,2	33,9	26,1	22,9
2009	25,0	28,0	24,7	21,5	19,1
2010	9,8	11,4	9,1	10,2	10,0
в среднем за 2006-20010гг.	20,8	24,3	20,2	18,5	14,2
2011	20,2	24,4	22,1	19,3	15,0

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4	5	6
2012	22,9	24,2	21,2	19,6	12,5
2013	27,3	28,9	21,9	23,3	14,2
в среднем за 2009-20013гг.	20,2	23,4	19,8	18,8	14,2

Зерновые и зернобобовые культуры, представленные в таблице 5, имеют первостепенное значение для пополнения и накопления хлебных и фуражных запасов и занимают наибольший объем в структуре зернопроизводства. Они имеют высокий потенциал урожайности, однако, как показывают данные таблицы, используются недостаточно. Это видно на примере озимой пшеницы. По данным [2] потенциал этой культуры в условиях Воронежской области составляет 30,0-67,0 ц/га. Урожайность в регионе по годам колеблется в широких пределах. В 1995 г. она составила 15,7 ц/га, в последующие годы имела устойчивые показатели роста: за 1996 -2000 гг. – на 32,5%; 2001-2005 гг. – на 9,9 ц/га (62,3%), и только в 2012 г. произошло незначительное снижение по сравнению с предыдущим десятилетием – на 3,0-7,0%.

Озимая пшеница более устойчива к неблагоприятным природно-климатическим условиям региона и по урожайности превосходит (1990 г.) ячмень на 3,3 ц/га (11,6%), рожь – на 5,7 ц/га (21,9%), горох – на 12,7 ц/га (66,8%); за 1996-2000 гг. соответственно на 6,3 ц/га (43,0%), 4,8 ц/га (30,3%), 11,5 ц/га (124,4%); в 2013 г. этот показатель по озимой пшенице был выше, чем в предыдущее пятилетие (2009-2013 гг.) соответственно на 43,1%, 46,0%, 53,7%. А в сравнении с урожайностью гороха – в 2,04 раза. В результате реформирования сельского хозяйства в растениеводстве наметился спад посевных площадей под зерновыми культурами в сельскохозяйственных предприятиях (таблица 6), формировался особый хозяйственный уклад – крестьянские фермерские хозяйства (К(Ф)Х). Поэтому, если в 1990 году в производстве зерновых абсолютно преобладали сельскохозяйственные предприятия, то в 2010 г. их доля составила 84,3%, а К(Ф)Х – 14,4%. Производство этих культур в ЛПХ оставалось несущественным (таблица 7).

Таблица 6 – Посевные площади основных зерновых культур и их структура в сельскохозяйственных предприятиях Воронежской области (тыс. га)

Показатели	Годы											
	1990	2000	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Зерновые и зернобобовые – всего	1509,7	1004,2	1030,4	1045,8	942,9	927,8	1068,8	1076,2	818,4	983,3	1023,2	1069,0
в т.ч. озимая пшеница	506,1	327,1	357,1	435,5	358,5	373,9	491,6	539,3	313,7	404,4	429,6	462,4
в процентах	33,5	32,6	34,2	41,6	38,0	40,3	46,0	50,1	38,3	41,4	42,0	43,3

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ячмень	426,7	319,4	348,4	354,7	369,1	345,0	357,5	344,0	237,7	281,6	252,4	284,2
в процентах	28,3	31,8	33,8	33,9	39,2	37,2	33,4	32,0	29,0	28,6	24,7	26,6
рожь	106,6	82,7	86,2	75,5	46,1	32,9	41,7	29,7	17,7	18,0	21,6	20,3
в процентах	7,1	8,2	8,4	7,2	4,9	3,5	3,9	2,8	2,2	1,8	2,1	1,9
горох	245,8	40,8	43,0	47,0	23,6	35,3	20,7	33,6	48,1	72,0	52,9	43,6
в процентах	16,2	4,1	4,2	4,5	2,5	3,5	1,9	3,1	5,9	7,3	5,2	4,1
кукуруза	53,3	39,3	43,0	47,0	23,6	39,5	70,2	45,5	75,1	102,81	94,4	163,3
в процентах	3,5	3,9	4,2	4,5	2,5	4,3	6,6	4,2	9,1	0,5	9,2	15,3

Таблица 7 – Посевные площади зерновых культур и уровень их в структуре посевных площадей по категориям хозяйств Воронежской области

Годы	Посевные площади, всего, тыс. га	в том числе по категориям хозяйств					
		сельскохозяйственные организации		крестьянские фермерские хозяйства (К(Ф)Х)		хозяйства населения (ЛПХ)	
		тыс. га	в %	тыс. га	в %	тыс. га	в %
1990	1518,1	1509,7	99,4	-	-	8,4	0,6
1991	1440,0	1428,5	99,2	2,6	0,2	8,9	0,6
1995	1366,7	1263,1	92,4	54,8	4,0	48,8	3,6
2000	1096,9	1004,3	91,6	66,7	6,1	25,9	2,4
2007	1204,8	943,2	78,3	252,0	20,9	9,6	0,8
2008	1357,2	1081,9	79,7	263,5	19,4	11,8	0,9
2009	1390,9	1092,5	78,5	285,3	20,5	13,1	0,9
2010	1085,8	832,5	76,7	239,8	22,1	13,5	1,2
2011	1313,1	995,0	75,8	303,4	23,1	14,7	1,1
2012	1386,2	1023,2	73,8	348,2	25,1	14,8	1,1
2013	1457,5	1069,0	73,3	373,5	25,6	15,0	1,0
2013 в % к							
2011	110,9	107,4	96,7	123,1	110,8	102,0	91,0
2012	105,1	104,5	99,3	107,3	102,0	101,4	91,0

Реформирование сельского хозяйства привело к тому, что уменьшилась посевная площадь зерновых культур в сельскохозяйственных организациях с 99,4% в 1990 г. до 75,8% - в 2011 г., или на 514,7 тыс. га. В тоже время увеличилась площадь зерновых культур в К(Ф)Х, и в 2011 г. она составила 303,4 тыс. га, или увеличилась в сравнении с уровнем 1990 года на 23,1%.

Личные подсобные хозяйства населения располагают небольшими посевными площадями зерновых культур. В 1990 году под зерновыми культурами они составили 8,4 тыс. га (0,6%), к 2011 г. – 14,7 тыс. га, или 1,1%. Достигнув

максимальных показателей к 1995 – 2000 гг., в дальнейшем не принося высоких доходов, земельные участки продавались или сдавались в аренду, тем самым уменьшались и площади под зерновыми культурами, поэтому доля личных подсобных хозяйств населения в производстве зерна невелика.

Валовый сбор зерна и структура его производства по категориям хозяйств Воронежской области характеризуется данными таблицы 8.

Таблица 8 – Валовый сбор зерна и структура его производства по категориям хозяйств Воронежской области (вес после доработки)

Годы	Валовый сбор зерновых культур – всего, тыс. т	в том числе по категориям хозяйств					
		сельскохозяйственные организации		крестьянские (фермерские) хозяйства (К(Ф)Х)		хозяйства населения (ЛПХ)	
		тыс. га	в %	тыс. га	в %	тыс. га	в %
1990	3848,7	3823,7	99,4	-	-	25,0	0,6
1991	2877,3	2854,6	99,2	2,6	0,1	20,1	0,7
1995	1456,1	1354,0	93,0	42,3	2,9	59,8	4,1
2000	1695,5	1575,8	92,9	70,8	4,2	48,9	2,9
2007	2178,2	1793,3	82,3	360,5	16,6	24,4	1,1
2008	4528,6	3694,0	81,6	793,4	17,5	41,5	0,9
2009	3473,8	2793,3	80,4	641,0	18,5	39,5	1,1
2010	854,2	719,9	84,3	123,1	14,4	11,2	1,3
2011	3047,5	2399,9	78,7	605,3	19,9	42,3	1,4
2012	3109,4	2389,7	76,9	669,7	21,5	50,0	1,6
2013	3814,6	2901,5	76,1	860,2	22,6	52,8	1,3

Валовый сбор зерна в современных условиях с невысокой культурой земледелия и многими проблемами организационного характера напрямую зависит от площади посевов, занятых под ними. Это обнаруживается при сравнении структуры посевных площадей (таблица 7) и распределения валовых сборов зерновых культур по категориям хозяйств (таблица 8).

Снижение производства зерна в сельскохозяйственных организациях в первую очередь обусловлено сокращением площади пашни и уменьшением ее под посевы зерновых. Это отражено в таблице 6 и согласуется с показателями структуры валовых сборов зерна по категориям хозяйств.

Так, в 2011 г., в сельскохозяйственных организациях было собрано 2399,9 тыс. т зерна, или на 1423,8 тыс. т (20,7%) меньше, чем в 1990 г. Произошло это в результате сокращения площади под зерновые на 23,6%.

Если проследить динамику структуры сбора зерна по категориям хозяйств в последующие годы, то нетрудно заметить, что с увеличением площади под зерновыми в К(Ф)Х увеличивается и валовое производство зерна. В 2011 г. ими было собрано зерна 605,3 тыс. т., что на 534,5 тыс. т, или на 15,7% больше, чем в 2000 г., в то же время сельскохозяйственные организации за эти же годы

произвели меньше зерна на 824,1 тыс. т, или на 14,2%. Доля зерна личных подсобных хозяйств населения невелика, достигнув максимальных показателей 60,0 тыс. т, она составила всего 4,1%. В последующие годы сбор зерна в этих хозяйствах уменьшался как в абсолютных, так и в относительных показателях.

Сложившаяся динамика производства зерна – результат перераспределения пашни, а следовательно, и посевных площадей под зерновые культуры по категориям хозяйств. Кроме того, часть площадей в личных индивидуальных хозяйствах была отведена под технические (подсолнечник) как более рентабельные, а также под овощи и картофель.

Проведенный анализ экономических показателей производства зерна [3], [4] позволяет говорить о повышении себестоимости зерна в Воронежской области. Причиной тому являются неустойчивая урожайность зерновых культур по годам вследствие неблагоприятных погодных условий, снижение производительности труда по причине использования устаревшей изношенной техники. По этим причинам рентабельность производства зерновой продукции все в большей степени снижалась по годам. При размещении зерновых культур необходимо учитывать их видовые особенности, а в связи с этим агроклиматические условия районов области и их влияние на урожайность зерновых, что снизит колебания и повысит сборы зерна.

В заключении отметим, что агропромышленный комплекс – это один из ключевых секторов экономики Воронежской области, среди основных задач которого является укрепление продовольственной безопасности региона, то есть обеспечение населения продуктами питания. Проанализировав состояние зернопроизводства в области и оценив сложившуюся ситуацию, можно сделать вывод, что определение валовых сборов зерновых культур зерновых культур является актуальным вопросом. В современных условиях величина валовых сборов напрямую зависит от размеров посевных площадей. Поэтому, если иметь прогнозные значения урожайности и знать возможные значения посевных площадей, то по объемам валовых сборов, необходимых для обеспечения продовольственной безопасности области, можно определять значения отводимых под соответствующую культуру площадей. Высвобожденные площади можно отводить под другие, более востребованные и прибыльные культуры.

Литература

1. Измалков А. А. Состояние и тенденции развития сельского хозяйства в Воронежской области / А. А. Измалков // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2012. – № 2. – С. 221–231.

2. Доманов Н. М. Эффективность технологий возделывания озимой пшеницы в зависимости от уровня интенсивности и погодных условий / Н. М. Доманов, П. И. Солнцев // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2011. – № 3 (30). – С. 25–28.

3. Воронежская область Статистический сборник 2012: стат. сбор. / Воронежстат. – Воронеж, 2012. – 82 с.

4. Воронежская область. Статистический бюллетень 2013 / Воронежстат. – Воронеж, 2013. – 76 с.

УДК 657.6

СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В РОССИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

к.э.н., доцент Е. А.Смирнова
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)

Аудиторская деятельность – это неотъемлемый элемент рыночной экономики и часть системы финансового контроля страны. По своей сути она является предпринимательской и обладает всеми признаками предпринимательства: самостоятельностью, риском и систематическими действиями, направленными на получение прибыли. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих и прочих услуг. В соответствии с законодательством Российской Федерации она осуществляется аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Российский рынок аудиторских услуг достаточно молодой: годом рождения российского аудита считается 1987 год, когда было принято Постановление Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987 года №1033-245 и создана фирма «ИНАУДИТ». За период своего развития российский аудит прошел несколько этапов, последний из которых начинается с декабря 2008 года и связан с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008года. Этот закон внес существенные коррективы в систему регулирования аудита, в частности был законодательно закреплен переход от модели лицензирования к модели саморегулирования, в соответствии с которой государство передало ряд своих функций саморегулируемым организациям аудиторов (СРОА).

Как показывают материалы отчетов Министерства финансов РФ «О состоянии рынка аудиторских услуг» за 2009-2012годы, введение института саморегулирования стало одной из причин сокращения числа субъектов рынка аудиторских услуг (таб.1).

В течение исследуемого периода численность субъектов рынка аудиторских услуг сократилась на 17,4%, причем снижение наблюдается по аудиторским организациям – на 26,15% или на 1400 аудиторских фирм. Эта ситуация объясняется несколькими причинами. Во-первых, вступление в саморегулируемую организацию аудиторов (СРОА) в настоящее время достаточно дорогостоящая процедура. Если государственная пошлина за лицензию на право осуществления аудиторской деятельности на 5 лет стоила 1300 рублей, то членство в СРОА сейчас обходится аудиторской фирме не менее чем в 100000 тысяч

© Смирнова Е.А., 2015

рублей. Например, для вступления в саморегулируемую организацию аудиторов Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России» (СРОА НП АПР) необходимо заплатить вступительные взносы: для аудиторских организаций – 40 000 руб., для индивидуальных аудиторов – 20000 руб., для аудиторов – 3000 руб. и взносы в компенсационный фонд СРОА: для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов – 5000 руб., для аудиторов – 3000 руб. Также необходимо уплачивать ежегодные членские взносы, размер которых зависит от выручки и колеблется от 16000 (при выручке до 4 млн. руб.) до 2250 тыс. руб. (при выручке свыше 1 млрд. руб.). Во – вторых, на членов СРОА возложена совместная коллективная ответственность за свои действия перед потребителями аудиторских услуг. Наличие коллективной ответственности естественно дисциплинирует и в то же время принуждает СРОА создавать определенные преграды для вхождения в рынок. СРОА разрабатывают такие условия и требования к потенциальным членам, чтобы не допустить в свои ряды непрофессиональных и некомпетентных аудиторов. Таким образом, одними из причин снижения числа субъектов рынка аудиторских услуг является трудоемкость выполнения этих требований и дороговизна вступления в СРОА.

Таблица 1 – Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации

	На 01.01.09	На 01.01.10	На 01.01.11	На 01.01.12	На 31.12.12
Имеют право на осуществление аудиторской деятельности – всего, тыс.	6,9	4,3	6,1	6,2	5,7
в том числе:					
Аудиторские организации	6,2	3,7	5,2	5,2	4,8
индивидуальные аудиторы	0,7	0,6	0,9	1,0	0,9
Аудиторы – всего,	8,4	18,3	26,3	26,8	24,1
из них сдавшие упрощенный квалификационный экзамен	х	х	х	1,1	3,2

Рост числа аудиторов (таб. 1) объясняется тем, что в СРОА в течение 2010-2011 года вступали ранее аттестованные аудиторы, так как в этот период не состоялось ни одного полноценного экзамена на квалификационный аттестат аудитора. Необходимо отметить, что на рынке аудиторских услуг в России имеют место явления стагнации, которые привели к спаду престижа профессии аудитора. В значительной мере к сокращению числа лиц, желающих получить квалификационный аттестат аудитора, привели и результаты проведенных экзаменов, которые были опубликованы на официальном сайте Единой аттестационной комиссии (ЕАК). За последние три года зарегистрировалось для сдачи

экзамена 1360 чел., участвовали в экзамене 558 чел. (41%), из них получили квалификационные аттестаты 104 чел., то есть 18,6% от числа сдававших.

В аудиторском сообществе обсуждаются различные варианты решения этой проблемы. Можно согласиться с мнением президента СРОА НП «Ассоциация аудиторов Содружество» Анатолием Даниловичем Шереметом, по мнению которого, для увеличения притока претендентов на экзамен можно работать по двум направлениям: в – первых, в рамках СРОА необходимо проводить мероприятия по формированию института ассистентов аудитора, это поможет и привлечь лиц в профессию и обеспечить условия получения двухлетнего стажа работы в аудиторской организации (выполнение этого требования является обязательным условием для получения квалификации аудитора); во – вторых, СРОА и ЕАК должны организовать грамотную, разностороннюю рекламу профессии аудитора и условий получения аттестата в местах наличия потенциальных претендентов в профессию аудитора.

О стагнации рынка аудиторских услуг в России свидетельствуют и данные о доходах аудиторских организаций (таб. 2).

Таблица 2 – Динамика доходов аудиторских организаций

	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.	2012г.
Объем оказанных услуг – всего, млрд. руб.	34,4	41,7	50,1	49,6	49,1	50,8	51,0
Прирост по сравнению с прошлым годом, %	19,2	21,3	20,1	-0,1	-1,0	3,5	0,5
Объем доходов от аудита, приходящийся на 1 млн. руб. выручки клиентов, руб.	494	447	417	375	352	346	325

В 2012 году выручка от оказания аудиторских услуг несколько возросла после падения в 2009 и 2010 годах и даже превзошла абсолютные показатели 2006 года. Но если скорректировать эти данные на уровень инфляции, то можно говорить о снижении доходов аудиторских организаций. Также важно отметить, что если в предыдущие периоды выручка ежегодно увеличивалась на 20-25%, то сейчас рост практически прекратился. Сокращение объема доходов на 1 млн. руб. выручки клиентов свидетельствует о снижении рентабельности аудиторских услуг.

В структуре доходов аудиторских организаций наибольший удельный вес приходится на доходы от проведения аудита (примерно 50%) – таблица 3. Исключение составляют аудиторские фирмы Санкт-Петербурга.

В качестве негативной тенденции следует отметить, что в динамике удельный вес доходов от проведения аудита сокращается. И если в 2010-2011 годах такая ситуация была характерна для Москвы и Санкт-Петербурга, то сейчас она распространилась и на регионы. Существенную долю выручки аудито-

ры получают от оказания прочих услуг, на нее приходится от 35 до 61% всех доходов. По мнению некоторых представителей аудиторского сообщества, заниматься аудитом в чистом виде стало невыгодно, и для отдельных участников рынка это направление деятельности является непрофильным. Расширение перечня предоставляемых услуг в целом является положительным моментом, но в то же время сокращение доли доходов от аудита свидетельствует о тревожной ситуации на рынке аудиторских услуг. Явления стагнации и падение общественного интереса к результатам аудита и профессии аудитора приводит к вымыванию высокопрофессиональных квалифицированных кадров из аудита в смежные области.

Таблица 3 – Структура доходов аудиторских организаций, %

	Москва			Санкт-Петербург			Другие регионы		
	2010г.	2011г.	2012г.	2010г.	2011г.	2012г.	2010г.	2011г.	2012г.
Доля доходов от проведения аудита в общих доходах за год	47,1	44,9	51,2	40,2	37,6	38,1	58,8	54,9	52,3
Доля доходов от оказания сопутствующих услуг в общих доходах за год	12,6	10,5	13,5	3,8	1,2	2,7	8,3	3,1	8,7
Доля доходов от оказания прочих услуг в общих доходах за год	40,3	45,0	35,3	56,0	61,2	59,2	32,9	42,0	39,0

В течение последних четырех лет наблюдается тенденция снижения числа клиентов, проводящих аудит своей бухгалтерской финансовой отчетности (таб. 4). Одной из причин этого является изменение финансовых критериев проведения обязательного аудита отчетности. Вероятно, сокращение числа клиентов продолжится, так как аудиторское заключение в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011г. не включено в состав бухгалтерской финансовой отчетности, хотя это не снимает ответственности с экономических субъектов за непроведение обязательного аудита. Вместе с тем, если сравнить размер штрафа за отсутствие заключения и стоимость обязательной аудиторской проверки, то преимущество будет именно на стороне штрафа.

Таблица 4 – Количество клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых была проаудирована

Год	Россия (всего)	Москва	Санкт-Петербург	Другие регионы
2009	92683	32345	8293	51845
2010	87096	30664	8067	48365
2011	75569	27670	7071	40828
2012	70044	26981	6583	36480

Таким образом, необходимо отметить, что у российского аудита на современном этапе очень много проблем. Кроме вышеназванных, это и применение международных стандартов финансовой отчетности, аудита и бухгалтерского образования, и профессиональное развитие специалистов, занятых

в аудиторской деятельности, и обеспечение реальной независимости субъектов аудиторской деятельности, и укрепление доверия бизнес-сообщества к профессии аудитора, и другие. Одним из перспективных направлений, связанных с совершенствованием аудиторской деятельности является решение о создании Национального союза аудиторских объединений, которое является стратегически верным и востребованным трендом развития профессии аудитора. Основная цель Национального совета – это консолидация аудиторского сообщества и координация совместных усилий для решения наиболее значимых задач в сфере аудита. Стратегическими целями НСА являются: выработка консолидированной позиции профессиональных объединений аудиторов по основным вопросам практической деятельности и ее изложение в совместных обращениях к Совету по аудиторской деятельности при Минфине РФ, правительству и другим государственным и общественным органам; укрепление профессионального взаимодействия с государственными органами и заинтересованными организациями по вопросам правового и экономического регулирования аудиторской деятельности в России; популяризация и повышение престижа отечественного аудита в России и за рубежом.

Литература

1. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации за 2006-2012 годы: www/minfin.ru/ru/accounting/audit/basics/audit_stat
2. Егоров М.Е. Рынок аудиторских услуг: состояние, проблемы и решения [Текст] / М.Е. Егоров // Аудитор. – 2012. – № 8.
3. Проблемы аудиторской профессии [Текст]. – Аудиторские ведомости. – № 2. – 2014.

УДК 657.6

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СПРАВОЧНО-ПРАВОВЫХ СИСТЕМ В УЧЕБНОМ ПРОЦЕССЕ

старший преподаватель Т.Н. Травникова
(ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)

С возникновением новых информационных технологий сфера информационных услуг значительно расширилась. Важнейшим источником информации стали технические, торгово-коммерческие, библиографические, статистические и профессиональные базы данных.

С вопросами доступа к правовой информации сталкивается каждый человек независимо от своей профессиональной деятельности. Но цели использования этой информации могут быть разными. Кому-то такая информация требуется лишь эпизодически для решения житейских задач (например, получить наследство, продать квартиру или дачу, вернуть в магазин некачественный товар

© Травникова Т.Н., 2015

и пр.), а кто-то по роду своей профессиональной деятельности должен постоянно быть в курсе последних изменений в законодательстве, знать мнения других специалистов по определенным правовым вопросам.

В настоящее время существуют различные источники получения правовой информации: печатные издания, телевидение и радио, специализированных семинарах, конференциях, интернет, справочно-правовые системы.

Каждый из указанных источников ориентирован на определенный слой потребителей, решает свои задачи, имеет свои достоинства и недостатки.

Использование печатных изданий в силу очевидных исторических причин является традиционным способом распространения правовой информации, однако их роль и место в иерархии средств доступа к правовой информации за последнее время существенно изменились, в настоящее время они служат главным образом для официального опубликования нормативно-правовых актов.

Телевидение и радио информируют о появлении тех или иных нормативных документов, о работе законодательной и исполнительной власти, правоохранительных и судебных органов.

Получить правовую информацию можно также на специализированных семинарах, конференциях, обратившись в адвокатское бюро и т.д. Данный способ получения правовой информации ценен тем, что предоставляет возможность получить разъяснения и рекомендации по интересующим именно вас вопросам непосредственно из уст специалиста в определенной области права, бухучета, налогообложения.

Справочная правовая система (СПС) объединяет три составные части, которые взаимно дополняют друг друга.

Это:

– сам массив правовой информации в специально обработанном виде, позволяющем специалистам эффективно работать с этой информацией;

– программные технологии для быстрого поиска нужных документов и их изучения;

– сервисное обслуживание пользователя СПС со стороны компании-разработчика.

На первый взгляд, работа с правовой информацией через интернет проста и удобна: существует много сайтов с правовой информацией, где имеется бесплатный доступ к большому количеству документов.

Но существует целый ряд причин, которые в совокупности не позволяют использовать бесплатные интернет-ресурсы для получения правовой информации в профессиональных целях и, соответственно, считать их полноценной альтернативой СПС.

Можно выделить следующие ограничения в использовании интернета.

1. Отсутствие каких-либо гарантий достоверности: есть опасность получить документ с бесплатного сайта, куда документ поступил из непроверенных источников, что не может гарантировать его достоверности и актуальности. Разработчика СПС, несет ответственность за свою работу и имеющего многолетнюю репутацию.

2. Неудобство поиска по различным сайтам – нет единого информационного массива. Документы, касающиеся одного вопроса, могут быть разбросаны по различным интернет-ресурсам, что существенно затрудняет получение целостной картины по интересующей пользователя проблеме.

В специализированных же базах данных, которыми являются СПС, вся необходимая информация собрана в одном месте и представлена в обработанном виде (разнесена по рубрикам, выделены реквизиты документов и т.д.). Кроме того, из-за особенностей структуры интернета и поисковых машин интернета эти поисковые машины включают в свою базу поиска лишь незначительную часть всех интернет-ресурсов.

3. Отсутствие качественной и надежной юридической обработки**.** В большинстве случаев через интернет можно получить только текст искомого документа, без какой-либо дополнительной юридической информации: редакций, справок об официальном опубликовании, вступлении в силу, без возможности быстрого перехода на другие связанные с ним документы, что не позволяет провести полноценный анализ проблемы.

4. Отсутствие авторских материалов и результатов экспертной обработки. На бесплатных интернет-сайтах отсутствуют в полном объеме те огромные массивы авторских материалов и аналитики (комментариев законодательства, статей, разъяснений и т.п), которые обеспечивают высокую эффективность при решении пользователем насущных практических проблем. Эти авторские материалы защищены авторскими правами, целенаправленно закупаются или заказываются разработчиками у авторов или специализированных издательств.

5. Ограничения в работе с текстами. Кроме того, возможности работы с текстом даже отдельного документа беднее, чем те, которые предоставляют специализированные программные технологии, реализованные для режима off-line.

Для устранения указанных недостатков разработчики справочно-правовых систем сотрудничают с органами власти и управления РФ, заключая договора об информационном обмене с федеральными органами власти и управления. Наличие прямых договоров обеспечивает полное и оперативное включение правовых документов в базу СПС и достоверность правовой информации, поступающей пользователю.

Для организации обучения использованию СПС их основные российские производители организовали программу сотрудничества и поддержки вузов [1], включающую:

1 поставку и сопровождение системы на льготных условиях для использования в учебном процессе;

2 организацию обучения преподавателей вузов, консультаций по работе с системой;

3 аттестацию преподавателей с последующей выдачей соответствующего свидетельства / сертификата;

4 тестирование студентов на знание системы с последующей выдачей свидетельства или сертификата профессионального пользователя.

В академии установлены Справочно-правовые системы КонсультантПлюс и Гарант, БСС Система Главбух, ФСС Финансовый директор.

В 2006 году академия заключила договор с региональным центром сети КонсультантПлюс ООО «Ява» в рамках программы информационной поддержки российской науки и образования. В рамках данной программы осуществляется сотрудничество Сети КонсультантПлюс более чем с 1500 учебных и научных заведений по всей России. Благодаря льготному доступу к информационным ресурсам Сети КонсультантПлюс реальную возможность работать со всем массивом законодательства получили как студенты и преподаватели учебных заведений.

Разработчиками СПС 2 раза в год выпускается демонстрационный диск. Основная часть дисков содержит подборку документов и материалов СПС, полезных для изучения юридических и экономических дисциплин. Это все, что необходимо в учебе: правовые акты, материалы судебной практики, консультации, а также материалы Путеводителей КонсультантПлюс.

Особый раздел диска – «Электронная библиотека» с классической и современной литературой, учебниками по юридическим и финансово-экономическим специальностям и труды классиков права. На слайде представлены основные разделы информационного массива справочно-правовой информации, содержащейся в СПС КонсультантПлюс.

На сайте компании 2 раза в год организуется Онлайн-игра с лотереей и призами.

С 2011 года академия сотрудничает с ООО «Гарант-Сервис» Ярославль», осуществляющую бесплатную поставку СПС «Гарант». Также как и СПС Консультант Гарант выпускают учебные диски, позволяющие пользователям более подробно познакомиться с системой, а обеспечивают учебный процесс методическими разработками.

В системе Гарант имеются поисковые и аналитические инструменты, способные сделать работу каждого пользователя результативнее и проще. Например, Система быстрого поиска, Машина времени, Домашняя правовая энциклопедия, расчетные калькуляторы и многие другие.

Справочно-правовые системы КонсультантПлюс и Гарант являются универсальными и занимают лидирующие позиции на рынке СПС.

В 2007 году была разработана БСС Система Главбух. В академии данная система установлена на платной основе. Это справочная система, созданная специально для бухгалтеров и специалистов в области налогов. Рекомендации дают авторитетные специалисты министерств и ведомств. Все материалы снабжены ссылками на нормативные документы, которые можно посмотреть тут же, во встроенной правовой базе. А еще в «Системе Главбух» есть свежие номера и архив журнала «Главбух» и других лучших профессиональных изданий, большая база унифицированных и нетиповых форм с подсказками

по заполнению, удобные справочные таблицы, видеосеминары от лучших экспертов в области бухгалтерского учета и налогообложения.

В 2013 году в академии была закуплена еще одна система, которая позиционирует себя на рынке информационных услуг как единственная финансовая справочная система – Система Финансовый директор.

В основе «Системы Финансовый директор» – опыт, готовые решения, рекомендации, которыми поделились финансовые директора и эксперты в области бюджетирования, управленческого учета, финансового анализа. Студентам в работе пригодятся встроенные сервисы по бюджетированию и экспресс-анализу финансового состояния.

Имеется доступ к обширной базе положений и регламентов, которых нет в других справочно-правовых системах.

Справочно-правовые системы, установленные изучаются в рамках учебных дисциплин «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету», «профессиональные компьютерные программы», в том числе с привлечением специалиста ООО «Гарант-Сервис». Справочно-правовые системы используются в научно- исследовательской работе студентов и преподавателей, в дипломном проектировании.

Региональные центры СПС в рамках заключенного договора с вузом обеспечивают ежедневное обновление соответствующей информационной базы, выделяют некоторое количество листовок, бюллетеней, а также CD-дисков, предназначенных для самостоятельного освоения СПС. Кроме того, студенты имеют возможность доступа к бесплатным мобильным приложениям, интернет-версиям справочно-правовых систем, методическим пособиям позволяющих студентам эффективно работать с правовой информацией.

По окончании изучения справочно-правовых систем студенты проходят тестирование по результатам которого выдаются сертификаты пользователей различных уровней (ежегодно не менее 80 – 100 студентов).

Результаты тестирования показали, что будущие специалисты ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА» владеют навыками профессиональных пользователей справочно-правовых систем и подготовлены к реализации своих умений в условиях информационного общества.

В рамках реализации программы информационной поддержки российской науки и образования учебные заведения ежегодно отчитываются об использовании справочно-правовых систем.

Литература

1. Введение в правовую информатику. Справочные правовые системы КонсультантПлюс: учебник для вузов / под общ. ред. Д.Б. Новикова, В.Л. Камынина. – М.: ЗАО «Консультант Плюс – Новые Технологии», 2009. – 256 с.: ил. ISBN 978-5-903288-03-8

2. Программа информационной поддержки российской науки и образования // http://www.consultant.ru

3. http://www.garant.ru

4. http://www.consultant.ru
5. https://www.1fd.ru
6. http://www.1gl.ru

УДК 657

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПО РСБУ И МСФО: ВОЗМОЖНОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

к.э.н. Г. А. Чекавинская, д.э.н. О. В. Кошко
(ФГБОУ ВПО «Вологодский государственный университет», Вологда, Россия)

В статье проанализированы элементы налогового учета по РСБУ и МСФО, выполнена сравнительная характеристика принципов формирования учетной политики, расчета налога на прибыль, учтены особенности отражения отложенных налогов, постоянных и временных разниц, определены возможности и перспективы использования российского и международного формата представления отчетности.

С каждым годом российская экономика все теснее интегрируется в мировое пространство. Все большее количество групп компаний и предприятий составляют отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Большинство стандартов уже применяется на территории России. К сожалению, на текущий момент не вступили в силу Концептуальные основы финансовой отчетности, которые определяют устойчивые понятия и формируют возможности, в том числе в сфере налогового учета.

Методика

МСФО для РФ - это определенные правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию фактов хозяйственной жизни для составления финансовых отчетов компаний во всем мире. Они обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между организациями в общемировом масштабе, а также являются условием доступной отчетной информации для внешних пользователей.

Достоверность такой отчетности обеспечивается соблюдением всех стандартов, заключением аудитора и доверием инвесторов. МСФО можно назвать другой технологией учета или альтернативной концепцией по сравнению с российскими правилами бухгалтерского учета (РСБУ). МСФО могут быть использованы для ознакомления с финансовым положением компании потенциальных, особенно иностранных, инвесторов, для постановки управленческого учета и улучшения системы сетевого управления, для повышения качества анализа

© Чекавинская. Г.А., Кошко О.В., 2015

и прогнозирования финансовых показателей.

В этой связи вопрос подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами приобретает первостепенную важность для российских компаний. Но российские правила налогового учета сложились под влиянием особой ментальности и подхода, учитывающего приоритет юридической формы над экономическим содержанием, что соответствует континентальной системе права. При этом потребность в составлении финансовой отчетности по международным стандартам может возникнуть в следующих случаях: компания нуждается в инвестициях; осуществляется сотрудничество с зарубежными партнерами; по требованию владельца бизнеса; внутренние управленческие цели.

Методика исследования предполагает сравнительный анализ теоретических положений российских и международных стандартов, относящихся к области налогового учета.

Результаты

В теории МСФО выделяют две категории элементов финансовой отчетности: характеризующие финансовое положение (отчет о финансовом положении и отчет об изменениях в собственном капитале) и характеризующие результаты деятельности (отчет о совокупном доходе, отчет о движении денежных средств).

В системе МСФО, в отличие от РСБУ, нет определения формы бухгалтерской отчетности. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» содержит предлагаемые варианты построения форм. Выбор каждая организация осуществляет самостоятельно. В России возможность самостоятельной разработки форм отчетности была изложена еще в 2003 году (образцы приведены в приложении к приказу Минфина России от 22.07.2003 № 67н (пункт 1 Указаний о порядке составления и представления форм бухгалтерской отчетности)), но на практике фактически применяемые формы в основном не отличаются от рекомендуемых.

Попыткой сближения с МСФО можно назвать текущий российский формат представления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Кроме того, МСФО не устанавливает прямого требования об обязательном включении в состав финансовой отчетности аудиторского заключения, подтверждающего достоверность отчетности организации. Поэтому для отчетности, составленной по российским стандартам, с 2013 года аудиторское заключение также не является обязательным элементом, что следует из пункта 1 статьи 14 Федерального закона от 06 декабря 2100 г. № 402-ФЗ.

Адаптация МСФО к национальным стандартам предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности для формирования финансовой информации высокого качества, наиболее приближенной к международным стандартам. Постепенно российские стандарты становятся все ближе к МСФО. Так, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» довольно схоже

с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

В соответствии с МСФО (IAS) 8 учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика подготовки и представления отчетности. Согласно ПБУ 1/2008 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Таким образом, учетная политика по МСФО ориентирована на подготовку и представление финансовой отчетности (конечный результат), в то время как в российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) учетная политика в большей степени предназначена для целей ведения бухгалтерского учета (процесс).

Согласно нормам ПБУ 1/2008 учетную политику организации следует оформлять соответствующим организационно-распорядительным документом (приказом, распоряжением и т.п.). По МСФО информацию, которую содержит учетная политика, можно раскрывать либо в примечаниях к отчетности, либо в качестве ее отдельного компонента. Международные стандарты допускают возможность не утверждать учетную политику как отдельный нормативный документ.

В России способы учета допускаются законодательством и нормативными актами. Организация самостоятельно выбирает их при формировании учетной политики по каждому конкретному направлению бухгалтерского (финансового) и налогового учета.

Если по конкретному вопросу в нормативных документах требования не установлены, то соответствующий метод учета организация разрабатывает самостоятельно. Это один из важных пунктов, позволяющих максимально сблизить МСФО и РСБУ, т.к. в МСФО 8 (IAS) определено, что, если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы учета, руководство организации обязано пользоваться своим суждением для выработки и применения учетной политики. Кроме того, МСФО (IAS) 8 дает организациям право при разработке учетной политики в формате МСФО применять положения национальных стандартов учета в части, не противоречащей требованиям МСФО.

Согласно МСФО (IAS) 8 изменения в учетной политике допускаются только в случаях, когда они обусловлены требованиями конкретного стандарта МСФО или толкованием, а также приводят к лучшему (более надежному) представлению информации в финансовой отчетности. В целом требования РСБУ к изменению учетной политики повторяют перечисленные в МСФО основания, но в соответствии с пунктом 10 ПБУ 1/2008 изменение учетной политики допустимо при существенном изменении условий деятельности.

Допущения РСБУ и МСФО, касающиеся формирования учетной политики, представлены в таблице 1.

Во многих странах мира финансовую отчетность формируют отдельно от налоговой отчетности. Это связано с тем, что при составлении баланса и расче-

те платежей фирмы преследуют разные цели. С одной стороны, они хотят выгодно представить компанию, чтобы привлечь инвестиции. С другой стороны, минимизация прибыли оптимизирует налоги. Этим объясняется несовпадение финансового и налогового баланса. В финансовый баланс включаются активы, обязательства и капитал в оценках согласно МСФО, а в налоговый входят те же показатели, но в размерах, которые соответствуют налоговому законодательству и подтверждены соответствующими документами.

Таблица 1 – Формирование учетной политики согласно МСФО и РСБУ

Допущения	РСБУ	МСФО
Допущение имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций	Не сформулировано в качестве одного из основополагающих, в то же время в определении активов и обязательств МСФО исходят из необходимости отнесения активов и обязательств к конкретной организации
Допущение непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности	
Допущение последовательности применения учетной политики	Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому	Организация устанавливает и применяет учетную политику последовательно для одинаковых операций, прочих событий и условий
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами	Результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены) – принцип начисления. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся

Для учета налогов в российском учете используют ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», в международном учете – МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

В МСФО (IAS) 12 для учета и расчета налоговых разниц используется балансовый метод. ПБУ 18/02 требует учитывать их с помощью метода отсрочки, основанного на показателях отчета о финансовых результатах. Основные отличия двух способов расчета налогов на прибыль приведены в таблице 2.

Как видно из таблицы 2, расчет налоговых разниц и отложенных налогов существенно различается в МСФО и РСБУ. Например, разграничивают определения временной разницы:

- в МСФО – разница между балансовой стоимостью (БС) актива или обязательства и его налоговой базой (НБ);

- по РСБУ – разница между доходами и расходами согласно бухгалтер-

скому учету и доходами и расходами согласно налоговому учету.

Таблица 2 – Сравнение и принципы расчета налога на прибыль в МСФО и РСБУ

Показатели для сравнения	МСФО (IAS) 12	ПБУ 18/02
	Балансовый метод	Метод отсрочки
1. Принципы	Балансовый метод основан на выявлении разниц балансовой стоимости активов и обязательств и их налоговой базы	Метод отсрочки основан на выявлении разниц в момент признания доходов и расходов
2. Расчет налоговых разниц	Налоговые разницы определяются как разницы в балансовой стоимости активов и обязательств и их налоговой базе	Налоговые разницы определяются как разницы в величине доходов или расходов при сравнении с бухгалтерским учетом и налоговой базой
3. Постоянные разницы	Понятие не используется, но по сути это разница между бухгалтерской прибылью, умноженной на применяемую налоговую ставку, и расходом по налогу на прибыль	Определяются через доходы и расходы, исключаемые из расчета налоговой базы как отчетного, так и последующих периодов
4. Расчет текущего налога на прибыль	Это сумма налогов на прибыль к оплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период	
5. Отражение в отчете о финансовом положении / бухгалтерском балансе	Статьи отчета о финансовом положении: - Отложенные налоговые активы (ОНА); - Отложенные налоговые обязательства (ОНО)	Статьи бухгалтерского баланса: - Отложенные налоговые активы (ОНА); - Отложенные налоговые обязательства (ОНО)
6. Отражение в отчете о совокупном доходе / отчете о финансовых результатах	Статьи отчета о совокупном доходе: - Расход по налогам на прибыль; - Изменения в отложенных налоговых активах; - Изменения в отложенных налоговых обязательствах	Статьи отчета о финансовых результатах: - Текущий налог на прибыль; - Отложенные налоговые активы; - Отложенные налоговые обязательства Справочно: постоянные налоговые обязательства (активы)

Рассмотрим сравнение условий формирования временных разниц в МСФО и РСБУ (таблица 3), которое отражает методику выполнения трансформационных корректировок по участку «Налог на прибыль», предложенную в исследованиях Н.В. Волеговой [1].

Отложенные налоговые активы и обязательства согласно ПБУ 18/02 формируются вследствие возникновения постоянных и временных разниц. Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках отчетного периода, но не включаются в налоговую базу ни отчетного, ни последующих периодов. Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие финансовый результат в теку-

щем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в других отчетных периодах.

Таблица 3 – Сравнение временных разниц в МСФО и РСБУ

Показатели для сравнения	МСФО	РСБУ
Вычитаемые временные разницы (ВВР)	Если балансовая стоимость актива меньше налогооблагаемой базы, возникает ВВР, которая образует отложенный налоговый актив (ОНА). Актив: БС<НБ =>ВВР х % налога = =ОНА. Если балансовая стоимость обязательства больше налогооблагаемой базы, возникает ВВР, которая образует отложенный налоговый актив (ОНА). Обязательство: БС>НБ =>ВВР х % налога = =ОНА.	Если признанный доход в бухгалтерском учете меньше дохода, признанного в налоговом учете, возникает ВВР, которая образует отложенный налоговый актив (ОНА). Если признанный расход в бухгалтерском учете больше расхода, признанного в налоговом учете, возникает ВВР, которая образует отложенный налоговый актив (ОНА).
Налогооблагаемые временные разницы (НВР)	Если балансовая стоимость актива больше налогооблагаемой базы, возникает НВР, которая образует отложенное налоговое обязательство (ОНО). Актив: БС>НБ =>НВР х % налога = ОНО. Если балансовая стоимость обязательства меньше налогооблагаемой базы, возникает НВР, которая образует отложенное налоговое обязательство (ОНО). Обязательство: БС<НБ =>НВР х % налога = ОНО.	Если признанный доход в бухгалтерском учете больше дохода, признанного в налоговом учете, возникает НВР, которая образует отложенное налоговое обязательство (ОНО). Если признанный расход в бухгалтерском учете меньше расхода, признанного в налоговом учете, возникает НВР, которая образует отложенное налоговое обязательство (ОНО).

Согласно МСФО такая методика учета отложенных налогов запрещена, поскольку они оценивают налоговый эффект будущих доходов и расходов, а постоянные разницы на него не влияют.

В РСБУ и МСФО налоговые активы и обязательства представляются в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств. Аналогично поступают и с отложенными налоговыми активами и обязательствами, относя их к разряду долгосрочных.

Таким образом, по сравнению с РСБУ, МСФО предъявляют больше требований к раскрытию информации и предписывают дополнительно сообщать о неиспользованных налоговых убытках и налоговых кредитах. Это касается учтенных отложенных налоговых активов, обязательств, отложенного дохода от возмещения налога или расхода по уплате налога, который показан в отчете о совокупном доходе.

Выводы

Возможность и необходимость использования формата МСФО в налоговом учете на российских предприятиях может быть обусловлена следующими факторами:

1. Вступление России в ВТО, то есть интеграция России в мировое пространство. Варианты выхода на новые рынки.

2. Ознакомление с финансовым положением компании потенциальных, особенно иностранных, инвесторов.

3. Постановка управленческого учета и улучшение системы сетевого управления.

4. Повышение качества анализа и прогнозирования финансовых показателей.

Соловьева О.В. [2] выделяет три способа получения финансовой отчетности по МСФО, выбор которых очень важен с точки зрения получения качественного результата и оценки этапов формирования налогового учета по МСФО.

Первый из них – трансформация российской бухгалтерской отчетности. Данный способ не позволяет составить отчетность в короткие сроки, поскольку первоначально необходимо ее подготовить по российским стандартам, а также отсутствует возможность оперативного анализа показателей. Этот метод более экономичен и доступен, но с ним связаны довольно высокие риски, качество результата зависит от исполнителей.

Второй способ – ведение непрерывного учета всех хозяйственных операций для целей МСФО параллельно с учетом по РСБУ. Этот способ дает возможность оперативного обращения к аналитике любого уровня, что крайне важно для подготовки отчетности. Однако это достаточно сложная задача с методологической точки зрения, так как каждую хозяйственную операцию нужно отражать по двум разным стандартам. При этом необходимо постоянно сверять данные по РСБУ с МСФО на предмет полноты учета. Немаловажное значение имеет то, что при использовании этого метода есть возможность перехода от конкретного показателя отчетности до первичного документа. Сроки составления отчетности по МСФО практически совпадают со сроками составления отчетности по РСБУ. Этот метод самый дорогостоящий, однако он дает наиболее качественную, своевременную и точную информацию.

Третий способ – периодически переводить данные российского учета в отдельные регистры с последующими корректировками. Преобразования носят постепенный характер. При составлении отчетности методом трансформации процессы документооборота остаются практически без изменений, потребность в трудовых ресурсах минимальна. Однако сформировать отчетность на любую дату и проследить итоговые показатели до первичного документа невозможно. Этот метод позволяет избежать недостатков, присущих двум предыдущим способам. Неоспоримое преимущество его в том, что информацию можно получить, не дожидаясь окончания подготовки отчетности по РСБУ (как в случае, если применяется первый способ).

При этом следует учитывать, что при переходе на МСФО с точки зрения формирования результатов налогового учета последствия для предприятий могут стать как положительными, так и отрицательными. В качестве положительных аспектов и перспективы использования МСФО можно отметить повышение прозрачности, информативности отчетности, улучшение сопоставимости показателей, увеличение возможностей для анализа деятельности компании и, как следствие, облегчение доступа к международным рынкам капитала.

При этом сама по себе отчетность еще не гарантирует притока инвестиций. Как показывает практика, часто величина балансовой прибыли при переходе на международные стандарты может быть значительно ниже, чем по российскому учету. Кроме того, переход на МСФО потребует от предприятия выделения значительных трудовых, финансовых и временных ресурсов. Оценить положительные экономические последствия от перехода на МСФО на первоначальном этапе будет довольно трудно. При этом основная проблема, от которой будет зависеть скорость внедрения международных стандартов – сроки подготовки кадров соответствующей квалификации. Основные трудности при переходе на МСФО связаны с тем, что бухгалтеры российских предприятий не имеют достаточного опыта по раскрытию информации. Кроме того, руководители предприятий не всегда готовы к уровню открытости и прозрачности отчетной информации, заданному через формат МСФО. Это во многом обусловлено налоговой направленностью российского бухучета.

Литература

1.Волегова, Н.В. Трансформационные корректировки по налогам на прибыль [Электронный ресурс»]//Н.В. Волегова//Корпоративная финансовая отчетность.-2010.-№4. URL: http://www.finotchet.ru/article.html?id=246

2.Соловьева, О. В. Международные стандарты финансовой отчетности: концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности/ О. В. Соловьева. – М.: Эксмо, 2010. – 286 с.

УДК 657.432

АНАЛИЗ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ В ОАО «ВОЛОГОДСКАЯ СБЫТОВАЯ КОМПАНИЯ»

студентка 651 группы К. С. Бутусова,
научный руководитель – к.э.н. М. Г. Бовыкина
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

Управление дебиторской задолженностью для ОАО «Вологодская сбытовая компания» является одной из самых приоритетных задач в области общей политики управления оборотными активами, направленной не только на повышение эффективности использования оборотных активов компании, но и на обеспечение платежеспособности и финансовой устойчивости в текущем и перспективном периодах.

В ходе проведенного анализа были выявлены следующие недостатки в управлении дебиторской задолженностью на ОАО «Вологодская сбытовая компания»:

1. Значительный объем дебиторской задолженности. В 2012 году дебиторская задолженность составила 40% всего имущества и 45,6% оборотных активов предприятия.
2. Произошло резкое ухудшение качества дебиторской задолженности, о чем свидетельствует значительный рост доли просроченной задолженности, которая в текущем году составила почти 30%.
3. Предприятие несет высокие судебные издержки, связанные с взысканием исковой дебиторской задолженности через суд. За 2012 года компанией было подано 1877 исков на общую сумму 2473673 тыс. руб.
4. Произошло увеличение периода погашения дебиторской задолженности с 48 дней в 2011 году до 56 дней в 2012 г.
5. Наблюдается разрыв между продолжительностью периода погашения дебиторской и кредиторской задолженности, то есть существует разрыв в финансировании.
6. Произошло увеличение продолжительности операционного цикла, которое полностью обусловлено ростом периода погашения дебиторской задолженности.
7. В 2012 г. предприятия испытывало потребность в краткосрочном кредите на сумму 337603 тыс. руб.

В целом говоря о данном виде оборотного актива, можно заключить, что дебиторская задолженность энергосбытовой компании априори является

© Бутусова К. С., 2015

«слабым местом», поскольку статус гарантирующего поставщика нормативно закрепляет обязательное заключение договора энергоснабжения с каждым обратившимся клиентом. Таким образом, изначально компании не могут проводить кредитную политику, исключающую неплатежеспособных контрагентов. А также по количеству контрагентов ни одна отрасль не сравнится с энергетикой. В целях устранения указанных недостатков в управлении дебиторской задолженностью на ОАО «Вологодская сбытовая компания» мы предлагаем следующие мероприятия:

1. Проведение взаимозачета обязательств, что приведет к снижению объема средств, отвлекаемых в дебиторскую задолженность.

Согласно ст. 410 и 413 ГК РФ обязательство прекращается совпадением должника и кредитора в одном лице, при этом обязательство может быть прекращено полностью или частично путем зачета встречных однородных требований.

Среди организаций – контрагентов ОАО «Вологодская сбытовая компания», которым предоставлена отсрочка или рассрочка платежа, имеются такие, перед которыми ОАО «Вологдаэнергосбыт» имеет долговые обязательства, то есть существуют встречные требования. В данном случае предлагается произвести взаимозачет обязательств (таблица 1).

Оптимальным вариантом взаимозачета является проведение его по соглашению сторон – путем оформления каждого взаимозачета одним из документов:

- актом сверки погашения взаимной задолженности;
- протоколом проведения взаимозачета;
- соглашением о погашении взаимных обязательств.

Данные документы будут являться юридическим основанием для отражения погашения задолженности в бухгалтерском учете предприятий, осуществляющих зачет.

На основании выверенной взаимной задолженности предприятия составляют Протокол (Акт) о зачете взаимных требований, где указываются основание возникновения задолженности, сумма задолженности и сумма, на которую проводится взаимозачет. Данный документ подписывается полномочными представителями сторон.

Таким образом, путем взаимозачетов обязательств будет погашено 15,9% текущей дебиторской задолженности ОАО «Вологодская сбытовая компания», что в натуральном выражении составит 317834 тыс. руб.

Для проведения данного мероприятия необходимо согласованное управление дебиторской и кредиторской задолженностями, которое позволило бы осуществлять взаимозачет обязательств между ОАО «Вологодская сбытовая компания» и организациями – контрагентами. Данное мероприятие приведет к укреплению договорных отношений с перечисленными организациями и недопущению возникновения просроченной дебиторской задолженности.

Таблица 1 – Проведение взаимозачета обязательств ОАО «Вологодская сбытовая компания» с организациями – контрагентами

Наименование организации	Сумма дебиторской задолженности, тыс. руб.	Сумма кредиторской задолженности, тыс. руб.	После проведения взаимозачета, тыс. руб.	
			Остаток дебиторской задолженности	Остаток кредиторской задолженности
ГЭП «Вологдаобллкоммунэнерго»	363934	52262	311262	-
ОАО «МРСК Северо-Запада»	975443	213402	762041	-
МУП «Электросеть»	62286	41522	20764	-
ГП ВО «Вытегорская электросеть»	21025	10648	10377	-

2. Использование факторинга.

Специфика деятельности ОАО «Вологдаэнергосбыт» заключается в том, что со своими поставщиками предприятие рассчитывается несколько раз в месяц, а с потребителей собирает денежные средства один раз и по факту потребления, то есть между поставкой электроэнергии и получением за нее денежных средств существует временной разрыв. Данная ситуация приводит к образованию у ОАО «Вологодская сбытовая компания» дебиторской задолженности и, следовательно, обуславливает значительную потребность компании в краткосрочных кредитах.

С учетом реализации мероприятия по проведению взаимозачета обязательств, потребность в краткосрочном кредите ОАО «Вологодская сбытовая компания», обусловленная наличием у предприятия разрыва в финансировании составит 19 769 тыс. руб. Для того чтобы ликвидировать разрыв в финансировании и улучшить свое финансовое положение предприятие может погасить дебиторскую задолженность на сумму 19 769 тыс. руб. путем использования такой формы рефинансирования дебиторской задолженности как факторинг. Факторинг имеет смысл, когда выгода от немедленного поступления денежных средств превышает выгоду от получения денежных средств в сроки, предусмотренные договором, даже с учётом оплаты услуг факторинговой компании. В Вологде факторингом занимаются факторинговая компания ООО «Финансовый партнёр», ОАО «АКБ ПРОБИЗНЕС БАНК» и некоторые другие.

Предложенное мероприятие будет осуществлено следующим образом.

Произойдет переуступка права требования задолженности дебиторов ОАО «Вологодская сбытовая компания» на сумму 19 769 тыс. руб. факторинговой компании. Далее факторинговая компания произведет выплату по факторингу предприятию за минусом платы за факторинговый кредит, которая определяется по следующей формуле:

$$Ц = С \times (Д \times П \times Т + К), \quad (1)$$

где Ц - плата за факторинговый кредит;

С - сумма платежного документа (уступленного денежного требования);

Д - размер авансового платежа, доли единицы;

П - ставка банковского процента, доли единицы;

Т - период погашения задолженности, дни

К - размер комиссионных за услуги, доли единицы.

Размер задолженности, которую мы предлагаем ОАО «Вологдаэнергосбыт» переуступить факторинговой компании составляет 19 769 тыс.руб. Средний срок погашения дебиторской задолженности в 2012 году составил 56 дней, поэтому предположим, факторинговой компании удастся взыскать задолженность через данный промежуток времени. Авансовый платеж по факторинговому соглашению составит 80% от суммы долга. При комиссионном вознаграждении в 2% и средней процентной ставке за кредит в 10,25% расходы факторинговой компании составят:

Ц = 19769 х (0,8 х 0,1025 х (56 / 365) + 0,02) = 644,09 тыс. руб.

Следовательно, ОАО «Вологодская сбытовая компания» получит от факторинговой компании денежные средства в размере 19124,91тыс. руб.

Таким образом, в определенных случаях организации целесообразнее получить денежные средства раньше сроков, предусмотренных договором, воспользовавшись услугами факторинговых компаний. Данное мероприятие приведет к снижению дебиторской задолженности ОАО «Вологдаэнергосбыт» на сумму 19769 тыс. руб.

3. Построение на предприятии системы управления дебиторской задолженностью в разрезе различных категорий дебиторов.

Для сбытовой компании, имеющей множество контрагентов, очень важно разработать эффективную систему управления дебиторской задолженностью, в рамках которой осуществлять построение системы предоставления отсрочки или рассрочки платежа, разработать шаги по дальнейшему взаимодействию с дебиторами, установить оптимальные условия работы, контролировать движение и своевременную инкассацию дебиторской задолженности.

Для управления дебиторской задолженностью ОАО «Вологодская сбытовая компания» мы предлагаем ранжировать дебиторов предприятия по системе «АВС» Параметром классификации является сумма долга (таблица 2)

К категории А относятся наиболее важные дебиторы, то есть дебиторы с высоким уровнем удельного веса дебиторской задолженности в общем объеме задолженности. Дебиторская задолженность данной категории контрагентов требует постоянного и скрупулезного учета и контроля. Нарушение договорных условий данными дебиторами заметно отразиться на деятельности предприятия, поэтому работа с ними требует особо пристального внимания.

Категория В – это дебиторы средней важности, то есть со средним уровнем дебиторской задолженности в общем объеме задолженности. Необходимо управление дебиторской задолженностью данной группы, но оно не требует такого пристального внимания, как к категории А.

Таблица 2 – Ранжирование дебиторов ОАО «Вологодская сбытовая компания» по системе «АВС».

Наименование контрагента	Величина задолженности, тыс. руб.	Удельный вес об общей суммы задолженности, %
Дебиторы категории А		
ГЭП «Вологдаоблкоммунэнерго»	1713745	85,75
Филиал ОАО «МРСК Северо – Запада»		
ООО «Консалтэнергосервис»		
ОАО «Архангельская областная энергетическая компания»		
Дебиторы категории В		
ОАО «Роскоммунэнерго»	194047	9,71
МУП «Электросеть»		
ОАО «ФосАгро-Череповец»		
ЗАО «ВПЗ»		
МУП «Коммунальные системы»		
ОАО "Стройэнерго"		
Дебиторы категории С		
ООО «Русэнергосервис»	90734	4,54
ЗАО «Надеево»		
и другие		

К категории С относятся маловажные дебиторы. Даже при массовом нарушении платежной дисциплины данной группой партнеров, это не окажет значительного влияния на финансовое состояние компании, то есть управлению дебиторами этой группы не стоит уделять слишком многих сил и времени.

Далее в зависимости от категории дебиторов предлагается использовать систему «Stop and Go» (или система прекращения отгрузки (применительно к ОАО «Вологодская сбытовая компания» - поставки) и ее возобновления). Так как в принципе ОАО «Вологдаэнергосбыт» может ввести режим частичного или полного ограничения потребления электроэнергии, то данная система может быть применена предприятием.

Предлагаем следующую вариацию системы «Stop and Go» (таблица 3) для применения в ОАО «Вологодская сбытовая компания».

В целом регламент управления дебиторской задолженностью ОАО «Вологодская сбытовая компания» с учетом ранжирования дебиторов по категориям будет выглядеть следующим образом (таблица 4).

Таблица 3 – Система «Stop and Go» для ОАО «Вологодская сбытовая компания»

Группа клиентов по риску	Наличие просроченной задолженности				
	от 1 до 7 дней	от 7 до 14 дней	от 14 до 21 дня	от 21 до 30 дней	свыше 30 дней
Дебиторы категории А	полное ограничение	полное ограничение	полное ограничение	полное ограничение	полное ограничение
Дебиторы категории В	-	-	частичное ограничение	полное ограничение	полное ограничение
Дебиторы категории С	-	-	-	частичное ограничение	полное ограничение

Таблица 4 – Регламент управления дебиторской задолженностью ОАО «Вологодская сбытовая компания»

Этап управления дебиторской задолженностью	Процедура	Ответственное лицо (подразделение)
1	2	3
Критический срок оплаты не наступил	Заключение договора	Менеджер по продажам
	Контроль отгрузки	Коммерческий директор
	Выставление счета	Финансовая служба
	Уведомления об отгрузке (номера вагонов, машин, даты, вес)	
	Уведомление о сумме и расчетных сроках погашения дебиторской задолженности	
	За 2—3 дня до наступления критического срока оплаты — звонок с напоминанием об окончании периода отсрочки, а при необходимости — сверка сумм	

Продолжение таблицы 4

1	2	3
Просрочка до 7 дней	При неоплате в срок — звонок с выяснением причин, формирование графика платежей	Менеджер по продажам
	Прекращение поставок (до оплаты) для категории А	Коммерческий директор
	Направление предупредительного письма о начислении штрафа	Финансовая служба
Просрочка от 7 до 30 дней	Начисление штрафа	Финансовая служба
	Предарбитражное предупреждение	Юридический отдел
	Прекращение поставок (до оплаты) для категории В,С	Менеджер по продажам
	Ежедневные звонки с напоминанием	
	Переговоры с ответственными лицами	
Просрочка от 30 до 60 дней	Командировка ответственного менеджера, принятие всех возможных мер по досудебному урегулированию	Менеджер по продажам
	Официальная претензия (заказным письмом)	Юридический отдел
Просрочка более 60 дней	Подача иска в арбитражный суд	Юридический отдел

Таким образом, будет решена проблема построения эффективной системы управления данным оборотным активом предприятия, что приведет к повышению качества дебиторской задолженности ОАО «Вологодская сбытовая компания».

Рассчитаем экономические показатели деятельности ОАО «Вологодская сбытовая компания» после реализации предложенных мероприятий по совершенствованию управления дебиторской задолженностью организации (таблица 5).

Реализация предложенных мероприятий приведет к улучшению качества дебиторской задолженности ОАО «Вологодская сбытовая компания» и недопущению ее просрочки. Произойдет снижение средств, отвлекаемых предприятием в дебиторскую задолженность на 337603 тыс. руб., то есть текущая дебиторская задолженность предприятия сократится на 16,89%. Период погашения дебиторской задолженности составит 52,72 дней, что на 5,51 дней меньше фактического значения. Ускорение оборачиваемости задолженности дебиторов приведет к ускорению оборачиваемости текущих активов и, соответственно, всего имущества ОАО «Вологодская сбытовая компания». Также произойдет сокращение длительности операционного цикла компании, что заслуживает положительной оценки.

Таблица 5 – Расчет экономических показателей ОАО «Вологодская сбытовая компания» после реализации предложенных мероприятий

Наименование показателя	Фактическое значение в 2012 году	Значение после реализации предложенных мероприятий	Изменение по сравнению с 2010 годом
Среднегодовая стоимость имущества, тыс. руб.	5002097	4684263	-317834
Среднегодовая стоимость оборотных активов, тыс. руб.	4352026	4034192	-317834
Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс. руб.	1998526	1660933	-337603
Удельный вес дебиторской задолженности в оборотных активах, %	45,9	41,2	-4,7
Удельный вес дебиторской задолженности в совокупных активах, %	40,0	35,5	-4,5
Оборачиваемость дебиторской задолженности, оборотов	6,548	6,923	0,375
Период погашения дебиторской задолженности, дни	55,74	52,72	-5,51
Коэффициент оборачиваемости оборотных активов	2,42	2,61	0,19
Коэффициент деловой активности	2,10	2,25	0,14
Длительность операционного цикла, дни	65,87	62,85	3,02
Рентабельность дебиторской задолженности, %	14,91	17,94	3,03

Реализация предложенных мероприятий приведет к улучшению качества дебиторской задолженности ОАО «Вологодская сбытовая компания» и недопущению ее просрочки. Произойдет снижение средств, отвлекаемых предприятием в дебиторскую задолженность на 337603 тыс. руб., то есть текущая дебиторская задолженность предприятия сократится на 16,89%. Период погашения дебиторской задолженности составит 52,72 дней, что на 5,51 дней меньше фактического значения. Ускорение оборачиваемости задолженности дебиторов приведет к ускорению оборачиваемости текущих активов и, соответственно, всего имущества ОАО «Вологодская сбытовая компания». Также произойдет сокращение длительности операционного цикла компании, что заслуживает положительной оценки.

Рентабельность дебиторской задолженности возрастет на 3,03 п.п. и составит 17,94%, что означает, что 17,94 копейки прибыли от продаж будет получено в расчете на 1 рубль средств, отвлекаемых в дебиторскую задолженность.

Таким образом, предложенные мероприятия приведут к более эффективному управлению дебиторской задолженностью ОАО «Вологодская сбытовая компания», что в итоге положительно отразится на деятельности предприятия.

УДК 657.1

ОРГАНИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ С ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ: НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА УЧЕТА

студентка группы Э-041 М. А. Василевская,
научный руководитель – к.э.н., доцент Н. В. Кузюр
(ФГБОУ ВПО «Брянская ГСХА», Брянск, Россия)

Актуальность темы заключается в том, что через государственные внебюджетные фонды осуществляется перераспределение части национального дохода в интересах отдельных социальных слоев населения.

Государственные социальные внебюджетные фонды являются целевыми централизованными фондами финансовых ресурсов, формируемые за счет обязательных платежей и отчислений юридических и физических лиц и предназначенные для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение, охрану здоровья и медицинскую помощь.

Методика

Основополагающим документом, регулирующим все отношения в обществе, является Конституция Российской Федерации. В статье 39 Конституции РФ сказано следующее: каждому гарантируется социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и иных случаев, установленных законом; государственные пенсии и социальные пособия устанавливаются законом [1].

В Гражданском кодексе обобщены правила, нормы и положения, устанавливающие правовой режим имущественных отношений, личных прав и свобод, закрепленных Конституцией РФ [2].

Положения Налогового кодекса определяют формы и методы налогового контроля, устанавливают ответственность за совершение налоговых правонарушений. Статья 19 НК РФ гласит, что налогоплательщиками (плательщиками сборов) признаются организации и физические лица, на которых, в соответст-

© Василевская М. А., 2015

вии с данными документами, возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги и сборы [3].

Основным документом, регулирующим отношения в сфере труда и его оплаты, является Трудовой кодекс РФ, целью которого является установление государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, создание благоприятных условий труда, защита прав и интересов работников и работодателей. Одной из задач трудового законодательства являются правовое регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений в сфере обязательного социального страхования в случаях, предусмотренных федеральными законами [4].

Правовой основой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России и его совершенствования в соответствии с потребностями развития рыночных отношений является Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Закон определяет на самом высоком государственном уровне нормы, которыми обязаны руководствоваться во всех вопросах бухгалтерского учета и отчетности руководители организаций, бухгалтеры и иные должностные лица [5].

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусматривает счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» для обобщения информации о расчетах с внебюджетными фондами.

Основой для уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды является Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ (ред. от 25.12.2012) «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», который устанавливает:

- круг плательщиков, облагаемый объект и базу, тарифы страховых взносов и т.п.;
- порядок уплаты страховых взносов и контроль за их уплатой;
- ответственность за нарушение законодательства о страховых взносах, а также процедуру обжалования актов контролирующих органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Страховые взносы не являются налоговыми платежами, поэтому в отношении их исчисления и уплаты нормы Налогового кодекса Российской Федерации не применяются, за исключением некоторых случаев.

Помимо перечисленных нормативных документов существует целый ряд законодательных актов, обеспечивающих процесс регулирования системы расчётов по социальному страхованию и обеспечению.

Законы и иные нормативные правовые акты, действующие в РФ, распространяются на граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства, работающих в организациях, расположенных на территории РФ, кроме случаев, установленных федеральным законом или международным договором РФ.

Результаты

Социальное страхование - это механизм реализации социальной политики государства, основа системы социальной защиты населения. Важное место в социальной защите и поддержке населения занимают государственные внебюджетные фонды. Все они образуются за счет специальных целевых отчислений и других источников, функционируют автономно от государственного бюджета, имеют определенную самостоятельность и используются на финансирование важнейших социальных мероприятий и программ.

В Российской Федерации страховые взносы в государственные внебюджетные фонды включают в себя страховые взносы:

- в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование;
- в Фонд социального страхования РФ (ФСС России) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование.

Уплата страховых взносов обеспечивает право граждан на получение финансовой поддержки при выходе на пенсию, при беременности, в случае рождения ребёнка, болезни, а также предоставляет право получения бесплатной медицинской помощи [6].

Живаева Т.П. рассматривает выплаты, подлежащие и не подлежащие обложению страховыми взносами [7]. Так, к объектам обложения страховыми взносами относятся:

- перечисляемые организацией за своего работника суммы процентов по кредиту на потребительские цели;
- оплату санаторно-курортных путёвок работникам, как для самих работников, так и членов их семей;
- компенсацию за неиспользуемый отпуск;
- средний заработок, выплачиваемый в том числе за дополнительные выходные дни, предоставляемые для ухода за детьми-инвалидами, за период прохождения военных сборов, за дни сдачи крови работниками-донорами, за дни прохождения беременными женщинами обязательного диспансерного наблюдения;
- оплату фитнес-центров, не подтверждаемые документально представительские расходы, оплату услуг аэропорта по предоставлению VIP-зала;
- оплату дополнительных отпусков.

Совокупная ставка страховых взносов во внебюджетные фонды в 2013 году для организаций и ИП, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, в общем случае не изменилась по отношению к 2012 году и составляет 30% в пределах предельной величины базы для начисления страховых взносов и 10% в ПФР с сумм превышения предельной базы. При этом предельная величина базы для начисления страховых взносов во внебюджетные государственные фонды с 01.01.2013 была проиндексирована в 1,11 раза с уче-

том роста средней заработной платы в Российской Федерации и составила 568000 руб. при 512000 руб. в 2012 году.

Стоимость страхового года на 2013 год составит 16239,60 руб. Стоимость страхового года с 1 января 2013 года необходима для определения суммы выделяемых Пенсионному фонду РФ средств федерального бюджета на возмещение расходов по определённым выплатам.

Стоимость страхового года определяется как произведение минимального размера оплаты труда, установленного на начало финансового года, и тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, увеличенное в 12 раз. Минимальный размер оплаты труда с 1 января 2013 года установлен в сумме 5205 рублей в месяц.

Также введены дополнительные тарифы страховых взносов в ПФР за работников вредных и опасных производств, выходящих на пенсию досрочно. Их размеры дифференцированы в зависимости от вида работ. В 2013 году они составят 2-4%. При этом величина базы для начисления взносов по дополнительным тарифам не ограничивается. Такие взносы не будут персонифицированными. Они целиком пойдут на финансирование страховой части трудовой пенсии по старости.

Наряду с перечисленными сохраняются и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, размер которых зависит от класса профессионального риска осуществляемого вида деятельности. Правила отнесения видов деятельности к классу профессионального риска утверждены Постановлением Правительства РФ от 01.12.2005 №713. Согласно этому документу, виды экономической деятельности разделяются на группы в зависимости от класса профессионального риска. Виды экономической деятельности распределены по 32 классам. Данная Классификация действует с 1 января 2013 года.

В 2013 году и в плановый период 2014 и 2015 годов страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются:

- страхователем – в порядке и по тарифам, которые установлены Федеральным законом от 22.12.2005 №179-ФЗ.

Для страхователей тарифы установлены в размерах от 0,2% (для 1 класса профессионального риска) до 8,5% (для 32 класса).

На 2013 год установлен коэффициент индексации размера ежемесячной страховой выплаты по обязательному социальному страхованию от несчастных случае на производстве и профессиональных заболеваний. Он составляет 1,055. Законом в 2012 году установлено, что минимальный размер ежемесячной страховой выплаты не может превышать 55900 руб., в 2013 году – 58970 руб.

С 2013 года поменялся порядок расчёта пособий по беременности и родам, а также по уходу за ребёнком. С этого года всем женщинам, у которых наступит страховой случай (отпуск по беременности и родам или отпуск по уходу за ребенком) в 2013 году, расчет будет производиться только по новым правилам - за два предшествующих года, но с некоторыми изменениями по сравне-

нию с предыдущими годами.

Чтобы определить средний дневной заработок (СДЗ) для вычисления пособия по беременности и родам, а также ежемесячного пособия по уходу за ребенком, необходимо взять весь начисленный заработок, на который начислялись страховые взносы за два календарных года до ухода в декрет. Так, если отпуск наступает в 2013 году, то в расчет берется период с 01.01.2011 г. по 31.12.2012 г.

Входят в расчет: заработная плата, премии, отпускные, материальная помощь свыше 4000 рублей, командировочные, компенсация за неиспользованный отпуск и т.п.

Не входят в расчет: необлагаемые взносами выплаты - выплаты по больничным листам, пособия, выплаты при рождении ребенка не более 50000 рублей, материальная помощь менее 4 000 рублей.

При этом средний заработок (СЗ) за каждый год учитывается в сумме, не превышающей предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС: за годы, предшествующие 2011 г., предельная величина базы для начисления страховых взносов составляет 415000 рублей; за 2011 год – 463000 рублей; за 2012 год – 512000 рублей.

Таким образом, в знаменателе для вычисления пособий могут быть дни от 1 до 731 (365 дней в 2011г. + 366 дней в 2012г.). Это число может быть и 732, если в расчет берутся два високосных года (например, 2012 и 2008 вместо 2011), а исключаемых периодов у нее не было.

В связи с этим появились новые требования к справке о заработке. В частности, теперь в ней нужно указывать сведения о периодах временной нетрудоспособности, отпусков по беременности и родам, по уходу за ребёнком. Новая форма справки должна появиться в ближайшее время.

В 2013 году максимальный дневной заработок для расчёта составляет 1335,62 руб. Таким образом, предельная сумма для пособия по беременности и родам будет равен 186986,80 руб. (1335,62 х 140 дн.). Если же у женщины, уходящей в декрет, дневной заработок меньше 1335,62 руб., то именно его нужно брать за основу расчётов. При этом важно помнить, что существует минимальный размер данного пособия, который считается, исходя из МРОТ. Сумму дневного заработка для пособия по уходу за ребёнком также нужно сравнить с 1335,62 руб. То есть верхний лимит для данного пособия за полный месяц равен 16241,14 руб. (1335,62 руб. х 30,4 х 40%). Если фактический дневной заработок меньше 1335,62 руб., то брать нужно именно его. Кроме того, законом предусмотрено увеличение материнского капитала. В 2013 году он составляет 408960,50 руб. (в 2012 году – 387640,30 руб.) [19].

В 2013 году размер пособия по «обычному» больничному листу рассчитывается аналогично расчетам в 2012 году. Изменятся только размер МРОТ (5205 руб. с 01.01.2013 г.) и предельная сумма оплаты больничного листа. Эта сумма увеличилась из-за изменения величин базы для начисления страховых взносов за 2 года: сумма базы за 2010 год уже не будет учитываться в расчетах, к базе за 2011 год будет прибавляться база за 2012 год в размере 512000 руб.

Сумма заработка за 2011 и 2012 года все так же делится на 730 (дней) и умножается на количество дней нетрудоспособности (с учетом ограничений количества дней). При этом сумма заработка за 2011 год для расчета пособия принимается не выше 463000 руб., а за 2012 год – не выше 512000 руб.

В зависимости от продолжительности страхового стажа пособие выплачивается: страховой стаж 8 лет и более – 100%; страховой стаж от 5 до 8 лет – 80 %; страховой стаж от полугода до 5 лет – 60 %; страховой стаж менее полугода – пособие, выплачивается в размере, не превышающем МРОТ за полный календарный месяц.

Финансовое обеспечение расходов на выплату страхового обеспечения застрахованным лицам осуществляется:

- первые три дня временной нетрудоспособности за счет средств страхователя.

- за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации.

Кроме того, в 2012 году были внесены изменения в порядок заполнения и выдачи больничных листов. Первые изменения были вызваны сложностью заполнения новой формы больничного листа, выпущенной с 01.07.2011 г., и, как следствие, большим количеством жалоб и испорченных бланков «больничных». В дальнейшем ожидается появление новой формы больничного листа, которая должна окончательно снять данную проблему. Вторые изменения коснулись, в частности, срока, на который может быть выдан больничный лист лечащим врачом единовременно при амбулаторном лечении, связанном с временной потерей гражданами трудоспособности.

Как показывает анализ научных работ по расчётам с внебюджетными фондами, данной проблеме уделяется большое внимание со стороны государства, что говорит о значимости социального страхования как механизма социальной защиты населения и необходимости его дальнейшего совершенствования.

Выводы

Практическая значимость полученных результатов исследования заключается в разработке предложений по совершенствованию учета формирования и использования внебюджетных фондов в предприятиях различного вида деятельности. Их реализация позволит:

- определить роль внебюджетных фондов в реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение, охрану здоровья и медицинскую помощь;

- повысит эффективность контроля с целью предупреждения нарушений, злоупотреблений при формировании и использовании внебюджетных фондов;

- улучшит финансовое состояние предприятий за счет сокращения штрафных санкций из-за неправильного ведения учета;

- обеспечит достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий.

Литература
1. Конституция РФ: по состоянию на 2012 год. - М.: ООО «Издательство «Эксмо», 2012 г. – 98 с.
2. Гражданский кодекс РФ. Части 1-4 по состоянию на 20.01.2012 года. – М.: «Омега-Л», 2012 г. – 478 с.
3. Налоговый кодекс РФ. Части 1 и 2 по состоянию на 01.10.2012 года. – М.: «Омега-Л», 2012 г. – 600 с.
4. Трудовой кодекс РФ (по состоянию на 03.09.2012 года). – М.: «Омега-Л», 2012 г. – 198 с.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «Консультант Плюс».
6. Федеральный закон от 16.07.1999 N 165-ФЗ (ред. от 11.07.2011) «Об основах обязательного социального страхования» // СПС «Консультант Плюс».
7. Живаева Т.Л. Перечень необлагаемых страховыми взносами выплат // Т.Л. Живаева // Бухгалтерский вестник. – 2012. - №5. – С. 30-42.

УДК 657.6

АНАЛИЗ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В ЗАО «ЦЕНТР НАУЧНО-ТЕОРЕТИЧЕСКИХ УСЛУГ И КОНСУЛЬТАЦИЙ»

студентка 642 группы С. С. Габриелян,
научный руководитель – к.э.н. М. А. Баскова,
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

В последние годы в методологии бухгалтерского учета РФ произошли кардинальные изменения. Появились новые объекты бухгалтерского учета, изменились терминология, система налогообложения и т.д. Изменения в бухгалтерском учете «не обошли» стороной и такую важную часть оборотных средств предприятия, как производственные запасы.

Материалы являются наименее ликвидной статьей среди статей оборотных активов. Для обращения этой статьи в денежные средства требуется время не только для того, чтобы найти покупателя, но и для того, чтобы получить с него впоследствии оплату за товар.

Кроме того, анализ этой статьи имеет большое значение для эффективного финансового управления. Запасы могут составлять значительный удельный вес не только в составе оборотных активов, но и в целом в активах предприятия. Нарушение оптимального уровня остатков материалов приводит к убыткам в деятельности компании, поскольку увеличивает расходы по хранению этих запасов, отвлекает из оборота ликвидные средства, увеличивает опасность обесценения товаров и снижения их потребительских качеств,

© Габриелян С.С., 2015

приводит к потере клиентов. Таким образом, каждый бухгалтер неизбежно сталкивается с необходимостью отражения в учете операций с материально-производственными запасами. Их всестороннее изучение и правильное понимание сущности запасов товарно-материальных ценностей, их значения и роли в экономике предприятий, стоит в ряду важнейших проблем по экономии и рациональному использованию материальных ценностей.

Цель исследования – анализ использования материальных ресурсов и рекомендации и предложения по совершенствованию использования материальных ресурсов на предприятии ЗАО «Центр НТУ и К»

Реализация данной цели требует постановки следующих задач:

1. Изучить и систематизировать информацию по предмету исследования;
2. Выявить недостатки учета материальных ресурсов на предприятии и предложить меры по их регулированию.

Объект исследования – ЗАО «Центр научно-теоретических услуг и консультаций», специализацией которого является автоматизация производственных и сельскохозяйственных предприятий. Предметом исследования стали материальные ресурсы и их использование в ЗАО «Центр НТУ и К».

При написании статьи были использованы следующие методы: анализа, сравнения, табличный, описания и др.

Материально-производственные запасы — это в широком понимании предметы труда, которые вещественно составляют основу изготовляемого продукта и включаются в себестоимость продукции, работ и услуг полностью после предварительной обработки в одном производственном цикле [1].

К бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- Используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг).
- Предназначенные для продажи.
- Используемые для управленческих нужд организации [4].

Эффективное использование материальных ресурсов возможно только в условиях согласования и координации деятельности всех подразделений, через которые проходят материальные потоки на предприятии. От организации коммерческого и производственного использования сырья, материалов и комплектующих зависит уровень материальных затрат на соответственно и конкурентные позиции промышленного предприятия на рынке.

В широком смысле управление материальными ресурсами подразумевает координацию деятельности структур предприятия по обоснованию его потребности в материальных- ресурсах, организацию деятельности по удовлетворению, выявленной потребности в материальных ресурсах и контроль за результативностью производственного использования материальных ресурсов с целью оптимизации материалоемкости продукции в соответствии с экономической стратегией предприятия.

Управление материалами включает следующие направления:

1. Управление запасами материалов,
2. Управление затратами на материалы

Управление запасами материалов осуществляется производственными, финансовыми службами совместно с отделом снабжения [3].

Управление запасами – функциональная деятельность, цель которой оптимизировать затраты на создание, хранение и использование запасов.

Учет и управление затратами на материалы включает в себя:

- Оценка материалов при поступлении их на предприятие и при списании в производство.
- Учет и контроль движения материалов.
- Оперативное планирование и анализ материалов с помощью бюджетов и смет [2].

Таким образом, рассмотрим использование материальных ресурсов на предприятии ЗАО «Центр НТУ и К». В составе материалов на предприятии выделяются следующие виды:

- 10/1 – «Канцтовары»
- 10/3 – «Топливо»
- 10/5 – «Запасные части»
- 10/8 – «Строительные материалы»

Первые три вида материалов сразу списываются в производство, на конец года в балансе указана лишь сумма по строительным материалам.

Планирование закупа и отпуска канцтоваров, запасных частей отсутствует, сметы не составляются, т.к. на эти материалы тратятся незначительные суммы денег. Контроль за сохранностью данных материалов не ведется. Приобретаются они по мере необходимости.

В бухгалтерском балансе на конец года имеются остатки по материалам, а именно это строительные материалы. Они были приобретены для строительства и ремонта офиса, сейчас используются для ремонта гаража. В связи с этим на предприятии имеются излишки строительных материалов, которые приводят к увеличению продолжительности одного оборота, что показывает о неэффективном использовании оборотных средств.

Только для такого вида материалов, как горюче-смазочные материалы, составляются специальные сметы на каждый месяц. Исходя из рассчитанных норм, делается предоплата поставщику бензина. Для этого используется специальный документ – расчет лимита денежных средств по расчетам за ГСМ.

Проведем анализ использования материальных ресурсов на предприятии ЗАО «Центр НТУ и К» за 2010-2012 годы.

Оборотные средства на данном предприятии используются неэффективно, т.к. коэффициент оборачиваемости в течение 3х лет уменьшается, продолжительность одного оборота и коэффициент загрузки оборотных средств в обороте увеличиваются. Это произошло в связи с тем, что не рассчитывается потребность в строительных материалах, в результате чего их приобретено намного больше, чем нужно, а списываются и используются они только по мере необходимости.

Таблица 1 – Показатели эффективности использования оборотных средств в ЗАО «Центр НТУ и К» за 2010-2012 годы

Показатели	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1.Выручка от реализации, всего, тыс. руб.	6985	6614	7360
2.Среднегодовая стоимость оборотных средств, тыс. руб.	1014,5	1071	1684,5
3.Коэффициент оборачиваемости оборотных средств	6,89	6,18	4,37
4.Продолжительность одного оборота, дней	52,25	58,25	82,38
5.Коэффициент загрузки оборотных средств в обороте	0,15	0,16	0,23

Таблица 2 – Показатели эффективности использования материалов в ЗАО «Центр НТУ и К» за 2010-2012 годы

Показатели	2010	2011	2012
1.Выпуск продукции, тыс. руб.	6985	6614	7360
2.Среднегодовая стоимость материалов, тыс. руб.	0	177,5	344,5
3.Материалоотдача	-	37,262	23,364
4.Материалоемкость	0	0,027	0,047

Таким образом, стройматериалы на предприятии ЗАО «Центр НТУ и К» используются неэффективно, т.к. такой показатель как материалоотдача уменьшается, а материалоемкость увеличивается.

Следует отметить, что строительные материалы в 2012 году по сравнению с 2011 годом выросли почти в два раза, а именно на 49%. Это необоснованно завышенное приобретение строительных материалов по сравнению с потребностью.

Таким образом, необходимо следующее:

1. Регулярное проведение инвентаризации материальных ресурсов.
2. Усиление личной или коллективной ответственности за сохранность материальных ресурсов.
3. Рациональное использование материалов – осуществлять планирование материальных ресурсов, определять их потребность.
4. Составлять бюджет по материалам и отчетность по ним.

Рисунок 1 – Динамика остатков строительных материалов в ЗАО «Центр НТУ и К» на конец 2010-2012 года

Таким образом, эффективность деятельности предприятия во многом зависит от правильного определения потребности в материалах. Оптимальная обеспеченность материалами ведет к минимизации затрат, улучшению финансовых результатов, к ритмичности и слаженности работы предприятия.

Литература

1. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. Москва: ИКЦ «МарТ», 2006. – 832 с.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 592 с.
3. Кондраков Н.П., М.А. Иванова Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 368 с.
4. 24 положения по бухгалтерскому учету: сб. док. – М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – 383 с.

УКД 339.13

МЕТОДЫ ВЛИЯНИЯ ИНФЛЯЦИИ И ПРИМЕНЕНИЕ ИХ В ПРАКТИКЕ ООО «ТК ИНТРО»

студентка 642 группы Е. А. Зумберова,
научный руководитель – к.э.н. М. А. Баскова
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

В условиях расширения хозяйственной самостоятельности предприятий, возможности установления эффективных связей с партнерами и выбора форм привлечения финансовых ресурсов существенно повышаются требования к экономической информации, ее достоверности и своевременности получения, так как она становится важным условием получения представления о финансовом состоянии партнеров и обоснования принимаемых управленческих решений. Важнейшим источником информации об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах ее хозяйственной деятельности является финансовая отчетность.

Целью данной работы является изучение методов влияния инфляции на финансовую отчетность и применение их на практике.

Для этого необходимо решить следующие задачи:

- изучить методы корректировки (пересчета) а уровень инфляции показателей финансовой отчетности;
- ознакомится показателями измерения инфляции;
- применить на практике основные методы влияния инфляции на примере ООО «ТК ИНТРО»;
- сравнить методы влияния инфляции.

Объектом исследования в работе является общество с ограниченной ответственностью «ТК ИНТРО», занимающееся розничной продажей товаров бытовой химии.

В России до настоящего времени не разработаны и не утверждены методические подходы к пересчету показателей финансовой отчетности в условиях инфляции, поэтому используются международные стандарты финансовой отчетности, в которых затронута данная тема (МСФО 15 «Информация отражающая влияние изменения цен», МСФО 21 «Влияние изменения валютных курсов», МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»)

Выделяют два направления корректировки показателей отчетности в зависимости от того, какая стоимость выбрана в качестве основы финансовой отчетности (базисная или отчетная):

1. Инфлирование - для обеспечения сопоставимости данных пересчитываются показатели отчетности предшествующих периодов в соответствии с фактической стоимостью отчетного периода.

© Зумберова Е.А., 2015

2. Дефлирование - для обеспечения сопоставимости данных показатели финансовой отчетности пересчитываются в соответствии с фактической стоимостью базисного периода [1].

Можно выделить два основных метода корректировки показателей финансовой отчетности:

1) По колебаниям курсов валют;

Метод корректировки показателей финансовой отчетности по колебаниям курсов валют в свою очередь может быть представлен двумя основными вариантами:

1. Метод текущего обменного курса;

2. Метод первоначального обменного курса [2].

Первый метод предполагает использование для переоценки статей баланса валютного курса на конец отчетного периода, статей отчета о прибылях и убытках – среднегодового курса.

При втором методе условия трансформации статей могут быть различными: например, реализация продукции и расходы, осуществляемые равномерно в течение года, могут пересчитываться по среднегодовому курсу; основные средства, начисленная амортизация, товарно-материальные ценности – исходя из первоначального курса (на дату приобретения основных средств, сырья, материалов); остальные статьи переоцениваются по текущему (конечному) курсу.

В подавляющем большинстве случаев валютой измерения российской организации является российский рубль. Иностранная валюта может быть валютой измерения в очень редких случаях. Исходя из Разъяснения SIC-19 "Отчетная валюта - измерение и представление финансовой отчетности согласно МСФО 21 и МСФО 29" валюта другого государства (например, доллары США) может быть признана валютой измерения в российской организации при наличии следующих условий:

- закупки финансируются главным образом из средств, привлеченных посредством займов или эмиссии долевых ценных бумаг в долларах США;

- средства, поступившие в счет выручки от продаж, обычно хранятся (или конвертируются) в долларах США;

цены продажи товаров и услуг выражены и оплачиваются в долларах США, а устанавливаются в основном со ссылкой на условия конкуренции и требования государственного регулирования США;

расходы на оплату труда, материалы и другие затраты на производство товаров и услуг выражены в долларах США и оплачиваются в них[3].

Таким образом, перевод в финансовой отчетности рублевых сумм, возникших в различные периоды, в доллары США либо в какую-то другую устойчивую валюту с использованием обменного курса на день совершения операции не имеет смысла для российских предприятий, в том числе и для ООО «ТК ИНТРО».

2) Методы корректировки по колебаниям уровней цен:

а) Модели учета в постоянных ценах, предусматривающей оценку объектов бухгалтерского учета в денежных единицах одинаковой покупательной способности (General Purchasing Power - GPP или General Price Level - GPL) [4];

Основана на применении общего индекса цен к периодическому пересчету показателей с учетом изменения покупательной способности денежной единицы. При использовании данного метода на индекс инфляции корректируются неденежные статьи баланса (за исключением нераспределенной прибыли и любых сумм дооценки).

Инфляционная прибыль (убыток) может быть определена по формуле:

$$ИП = -ЧДП * (I - 1) = ЧДП - ЧДП * I = ЧДП - ЧДП^{1}, \quad (1)$$

где ИП - инфляционная прибыль (убыток);

ЧДП - чистая денежная позиция, которая определяется как разность между денежными активами и денежными обязательствами;

I - индекс цен отчетного периода, выбранный за базу сравнения;

$ЧДП^{1}$ - величина денежной позиции, скорректированная на индекс цен [1].

б) Модели учета в текущих ценах, предусматривающей переоценку объектов бухгалтерского учета в текущую (рыночную) стоимость (Current Value Accounting - CVA или Current Cost Accounting - CCA);

Модель учета в текущих ценах является более точной, поскольку подразумевает пересчет статей финансовой отчетности исходя из продажных цен и формирование текущих оценок статей по пересчитанным стоимостям активов и пассивов предприятия с учетом их реальной рыночной стоимости на текущий момент [5].

Отсутствие рынка определенных активов позволяет использовать индекс потребительских цен.

Инфляционная прибыль в данном случае определяется по формуле:

$$ИП = \sum^{n} (НДА_i \times К_i), \quad (2)$$

где ИП – инфляционная прибыль;

$НДА_i$ – величина i-го немонетарного показателя;

$К_i$ – уровень инфляции [1].

в) Комбинированный метод корректировки финансовой отчетности предполагает применение общего индекса цен к пересчету величин изменения собственного капитала и индивидуальных индексов цен к пересчету стоимости немонетарных статей актива [2].

Инфляционная прибыль может быть определена как разность величин чистых активов, рассчитанных рассмотренными ранее двумя методами корректировки по формуле:

$$ИП = ЧА_{CCA} - ЧА_{CPL}, \quad (3)$$

где $ЧА_{CCA}$ – величина чистых активов (метод CCA);

$ЧА_{CPL}$ – величина чистых активов (метод GPL) [1].

Результаты расчетов по всем трем методам произведены в сравнительных таблицах:

- корректировка статьей бухгалтерского баланса ООО «ТК ИНТРО» – таблица 1

- корректировка чистой прибыли (убытка) ООО «ТК ИНТРО» – (таблица 2).

Таблица 1 – Корректировка статей бухгалтерского баланса ООО «ТК ИНТРО»

Статья баланса	2011 год	Метод постоянных цен	Метод текущих цен	Комбинированный метод	2012 год
Актив					
Внеоборотные активы	7830	7980	8347	8347	10020
Запасы	26964	27480	29186	29186	28669
Пассив					
Уставный капитал	10	10	11	10	10
Нераспределенная прибыль (убыток)	20250	20915	22988	22989	20719

Сравнивая методы корректировки статей баланса, видно, что суммы при методе постоянных цен и методе текущих цен значительно отличаются друг от друга. Это происходит из за разницы в применяемых индексах (при первом методе – общий индекс, при втором методе – частные индексы). Более точным является метод текущих цен, так как он рассматривает каждый актив или пассив в отдельности, но для применения это метода необходимо иметь достаточно информации.

Таблица 2 – Корректировка чистой прибыли ООО «ТК ИНТРО»

Статья	2011 год	Метод постоянных цен	Метод текущих цен	Комбинированный метод	2012 год
Чистая прибыль	9359	8989	8989	8989	9081
Инфляционная прибыль	-	277	2739	2074	-
Чистая прибыль с учетом инфляции	-	9266	11728	11063	-

Все три метода используют один и тот же алгоритм пересчета статей отчета о финансовых результатах (применение общего индекса цен), разница состоит только в расчете инфляционной прибыли и чистой прибыли с учетом инфляции. По нашему мнению, самым достоверным является комбинированный метод, так как он сочетает в себе и метод постоянных цен, и текущий метод. Это метод является и самым трудоемким в расчетах, так как для расчета инфляционной прибыли необходимо пересчитать статья баланса и методом постоянных цен и методом текущих цен.

Большинство отечественных экспертов склоняются к применению метода в постоянных ценах, так как он является наиболее простым и менее трудоемких, требует меньшее количество информации. Но, как было сказано ранее, модель учета в текущих ценах является более точной, поскольку подразумевает пересчет финансовой отечности исходя из действующих цен реализации и формирование текущих оценок статей по пересчитанным стоимостям активов и пассивов предприятия с учетом их реальной рыночной стоимости на текущий момент времени.

Каждое предприятие в праве самостоятельно определиться с методом, все будет зависеть от особенностей предприятия и его приоритетов.

Литература

1. Безбородова Т.И. Оценка финансовой отчетности в условиях инфляции / Т.И. Безбородова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 4.

2. Вопрос: Отчетность по МСФО предполагает устранение влияния инфляции на показатели деятельности компании. Возникает вопрос, не является ли самым простым способом достижения этой цели составление финансовой отчетности в долларах США или какой-нибудь иной твердой валюте / К.Гейбл // Финансовая газета. – 2001. – № 15.

3. Пучкова С.И. Инфляция и отчетности / Пучкова В.И // Бухгалтерский учет. – 2003.– № 8.

4. Рудакова Т.А. Влияние феномена инфляции на показатели финансовой отчетности / Т.А. Рудакова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 1.

5. Ушаков Р.С. Влияние инфляции на финансовую отчетность / Р.С. Ушаков // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С. 5-10.

УДК: 657.1

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АГРОФОРМИРОВАНИЙ ЗА РУБЕЖОМ

аспирант В. В. Лёвкина
(ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный аграрный университет», Волгоград, Россия)

В настоящее время, в связи с переходом российских организаций на международные принципы учета актуальным вопросом является разработка учетной политики, учитывающей правила ведения бухгалтерского учета в коммерческих организациях. Для этих целей необходимо изучить и проанализировать зарубежный опыт формирования учетной политики организаций.

Учетная политика является основой бухгалтерских стандартов, рекомендаций, толкований, правил и положений, используемых компаниями при со-

© Лёвкина В. В., 2015

ставлении финансовой отчетности. Учетная политика фирмы включает методы применения администрацией тех принципов, которые при заданных обстоятельствах обеспечивают истинное представление о финансовом состоянии, изменениях финансового положения и результатах деятельности хозяйствующей единицы.

Методика

На бухгалтерский учет зарубежных сельскохозяйственных организаций влияют экономические, политические и культурные особенности каждой страны. Международные положения о концепциях бухгалтерского учета представляют собой нормативно-правовые акты, которые определяют задачи, встающие перед системой бухгалтерского учета, и предполагают основные пути их решения [2].

Учетная политика организации должна основываться на определенных принципах, которые должны быть едиными для всех. Это объясняется, прежде всего тем, что данные бухгалтерского учета служат основой для формирования публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, по которой, в свою очередь, все заинтересованные пользователи – и собственники (учредители, акционеры), и инвесторы, и кредиторы – будут судить о финансовом состоянии и эффективности деятельности организаций. Поэтому бухгалтерское законодательство выдвигает определенные требования не только к формату бухгалтерской отчетности, но и к содержанию ее показателей, и формулирует некоторые постулаты, основополагающие принципы, которые должны быть учтены при подготовке учетной политики и организации бухгалтерского учета в каждой конкретной организации [3].

Основные принципы бухгалтерского учета в зарубежных странах представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Основные принципы бухгалтерского учета в зарубежных странах

Страна	Принципы бухгалтерского учёта
США	концепция экономической единицы учета; концепция продолжающейся деятельности; концепция денежной оценки; концепция периодичности; принцип стоимости; принцип объективного доказательства; принцип регистрации дохода; принцип соответствия; принцип существенности; принцип полного раскрытия всех операций; принцип постоянства; принцип осмотрительности
Франция	принцип осмотрительности; принцип соответствия
Великобритания	допущение непрерывности деятельности; принцип начисления
Германия	требование полноты; требование правильности содержания; требование временных разграничений; ясность, наглядность, возможность контроля; правильность формы; хронологический порядок записей
Испания	разумная осторожность; функциональность; документирование; первоначальная стоимость; начисление; сопоставимость; материальность; отсутствие взаимопогашения; неизменность методов учета
Китай	принцип преемственности в бухгалтерском учете; принцип своевременности; принцип объективности; принцип учета по стоимости; принцип соответствия; принцип документальности
Италия	принципы учета требуют, чтобы бухгалтерский учет был правдивым и верным, точным и ясным

Эти принципы в большинстве зарубежных стран находят отражение в примечаниях к бухгалтерской отчетности в виде раскрытия учетной политики. Принципиальные различия зависят от несовпадения правовых систем, роли

государства на рынках капитала и других рынках, а также традиций и культуры каждой страны, а также из-за того, что в каждой стране выбор правил учета регулируется.

Результаты

Целесообразно отметить, что на содержание бухгалтерского учета как системы влияют: правовое регулирование, финансовая и налоговая система, общая экономическая ситуация в стране, влияние других стран и другие факторы.

Важной частью учетных принципов являются качественные характеристики информации, поэтому нами рекомендуется перед началом разработки учетной политики изучить качественные характеристики, которые определят ее структуру и содержание.

Выводы

Таким образом, исследование зарубежного опыта учета и формирования учетной политики позволяет проследить за тем, какие принципы при данном процессе применялись в данных странах. Информация в бухгалтерской отчетности зависит от того, как правильно применялись принципы бухгалтерского учёта. Получение полной, точной, достоверной и оперативной информации о состоянии организации и происходящих изменениях возможно при условии ознакомления с учетными принципами. Эти принципы в большинстве зарубежных стран находят отражение в примечаниях к бухгалтерской отчетности в виде раскрытия учетной политики.

Литература

1. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учёта [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.В. Ван Бреда: пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
2. Ширенбек, Х. Экономика предприятия: учебник для вузов/ Х. Ширенбек. – 15-е изд. / пер. с нем. под общ. ред. И.П. Бойко, С.В. Валдайцева, К. Рихтера. – СПб.: Питер, 2009. – 848 с.
3. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
4. Соколов, А.А. Проблемы формирования учетной политики / А.А. Соколов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11 (СПС «Консультант Плюс»).
5. Соловьева, О.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности / О.В. Соловьева. – М.: Эксмо, 2010. – 288 с.

УДК 65.053а73

АНАЛИЗ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ И ИХ ОПТИМИЗАЦИЯ В ООО «ИСКРА» ШЕКСНИНСКОГО РАЙОНА ВОЛОГОДСКОЙ ОБЛАСТИ

студента 641 группы К. А. Микляева,
научный руководитель – к. э. н. М. Г. Бовыкина
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

На сегодняшний день одной из проблем российской экономики является проблема дефицита денежных средств в коммерческих организациях для осуществления ими своей текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Основной причиной этого выступает отсутствие системы управления денежными потоками в организации, как одной из оперативных функций финансового менеджмента, что предусматривает обеспечение сбалансированности денежного потока и его оптимизацию. В сложившихся условиях актуальным становится развитие и применение различных методов анализа и моделей оптимизации денежных средств, которые непосредственно входят в общую систему управления денежными потоками предприятия и способствуют более эффективному ее применению. В данной статье предложены практические мероприятия по оптимизации денежных потоков для сельскохозяйственного предприятия ООО «Искра» Шекснинского района Вологодской области.

Основной целью данного исследования является обоснование организационно-экономического механизма движения денежных потоков и разработка практических предложений по их оптимизации в ООО «Искра» на основе их анализа за 2010-2012 гг.

Научная значимость исследования заключается в комплексном изучении вопросов управления денежными потоками и состоит в том, что, во-первых, модифицирован алгоритм анализа и оценки денежного потока на предприятии, а, во-вторых, обоснована оптимизационная модель денежного потока, ориентированная на обеспечение долгосрочной платежеспособности и минимизацию налогообложения предприятия.

В современной рыночной экономике для большинства предприятий актуален поиск ответа на три ключевых вопроса: какова должна быть величина и оптимальный состав активов предприятия, где найти источники финансирования и каков должен быть их оптимальный состав, как организовать текущее и перспективное управление финансовой деятельностью, обеспечивающее платежеспособность и финансовую устойчивость предприятия [5]. Одним из способов решения поставленных вопросов является оптимизация и анализ денежных потоков.

В экономической литературе понятие денежных потоков используется достаточно широко. С нашей точки зрения, денежный поток – это направленное

© Микляева К.А., 2015

движение денежных средств предприятия за определенный период времени, как в наличной, так и в безналичной формах, генерируемое в результате осуществления текущей, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия.

Целью анализа денежных потоков предприятия является наиболее полное и достоверное обеспечение заинтересованных пользователей информацией о процессе формирования денежных потоков, необходимой для оценки их сбалансированности и эффективности [6].Отчет о движении денежных средств – это основной источник информации для анализа денежных потоков. Анализ отчета о движении денежных средств позволяет существенно углубить и скорректировать выводы относительно ликвидности и платежеспособности предприятия.

На практике принято выделять два основных подхода к анализу данных отчета о движении денежных средств: прямой метод анализа денежных средств, где анализируется информация о валовых суммах поступлений и платежей и косвенный метод анализа денежных средств, раскрывающий взаимосвязь полученного финансового результата и величины изменения денежных средств на счетах организации. В последние годы, в качестве методического инструмента анализа денежных потоков стали использоваться также коэффициентный метод, метод ликвидного денежного потока и метод определения влияния факторов на денежные потоки предприятия [2, 6]. Совмещение этих методов в едином аналитическом исследовании будет представлять собой методику, состоящую из следующих последовательных этапов. Последовательность проведения анализа денежных потоков предприятия приведена на рисунке 1.

Оптимизация денежных потоков представляет собой процесс выбора наилучших форм их организации на предприятии с учетом условий и особенностей осуществления его хозяйственной деятельности [1].

Основными направлениями оптимизации денежных потоков предприятия являются сбалансированность объемов денежных потоков, синхронность их формирования во времени и рост чистого денежного потока предприятия. Наиболее важным направлением оптимизации является обеспечение условий максимизации чистого денежного потока, в результате которого снижается зависимость развития предприятия от внешних источников формирования финансовых ресурсов, обеспечивается прирост рыночной стоимости предприятия [1].

Проведенный анализ финансовых результатов деятельности, динамики и структуры баланса сельскохозяйственного предприятия ООО «Искра», которое относится к группе предприятий средних по размеру и специализируется на молочно-мясном скотоводстве, показал, что деятельность этого предприятия является неэффективной. На основании оценки финансового состояния в долгосрочной перспективе сельскохозяйственное предприятие ООО «Искра» сможет рассчитаться по своим обязательствам, но в текущей перспективе организация финансово неустойчива, неплатежеспособна и неликвидна. Это говорит о недостаточно грамотном управлении денежными потоками в организации,

поэтому необходимо провести анализ денежных потоков и предложить решения по их оптимизации.

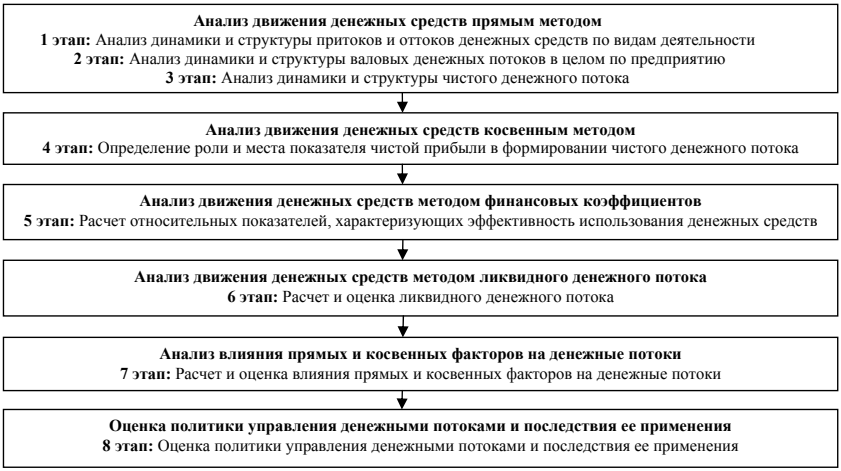


Рисунок 1 – Последовательность проведения анализа денежных потоков предприятия

Анализ денежных потоков прямым методом показал, что за рассматриваемый период времени у ООО «Искра» не наблюдается единой тенденции по росту, либо сокращению величины чистых денежных средств от текущей деятельности. За исследуемый период чистый денежный поток от текущей деятельности колеблется по годам, принимая положительное значение в 2011 году (2074 тыс. руб.) и отрицательное значение в 2010 и 2012 годах (- 13200 тыс. руб. и - 4726 тыс. руб. соответственно). Расходы по текущей деятельности организации превышают ее доходы, следовательно, основная деятельность предприятия за отчетный период является убыточной. Наибольший удельный вес в составе доходов занимают средства, полученные от продажи продукции, товаров, работ и услуг.

Анализ денежных потоков от инвестиционной деятельности показал, что в основном ООО «Искра» не занимается инвестиционной деятельностью. Приток денежных средств обеспечен выручкой от продажи объектов основных средств. От финансовой деятельности у ООО «Искра» не наблюдается единой тенденции по росту либо сокращению величины чистых денежных средств: в 2010 и 2012 годах сальдо денежного потока от финансовой деятельности положительно, а в 2011 году – отрицательно.

За 2011-2012 гг. у хозяйства наблюдается превышение величины валового денежного оттока над валовым денежным притоком, что обусловлено сокращением денежных средств за отчетный период. Сводный анализ движения денежных средств ООО «Искра» показал, что в 2012 году образовавшийся отрица-

тельный чистый денежный поток от текущей деятельности в размере 4726 тыс. руб. также не может быть полностью покрыт за счет положительного чистого денежного потока от инвестиционной и финансовой деятельности. Кроме того, за рассматриваемые годы показатели (финансовые коэффициенты), рассчитанные на базе денежных потоков, в основном имеют отрицательную тенденцию к изменениям. Все это оказывает негативное влияние на деятельность предприятия.

За исследуемые периоды времени у предприятия наблюдается резкое сокращение величины ликвидного денежного потока. На конец 2011 г. хозяйство имеет отрицательное сальдо денежных средств в размере 4101 тыс. руб., что заслуживает негативной оценки. В 2010 г. и 2012 г. ситуация лучше, так как у предприятия прослеживается положительная величина ликвидного денежного потока в сумме 7406 тыс. руб. и 1975 тыс. руб.

В 2010 году хозяйство использовало крайне агрессивную политику управления денежными потоками - ООО «Искра» высокими темпами наращивало объемы поступления денежных средств преимущественно из заемных источников. В 2011 году ситуация на предприятии кардинально меняется и крайне агрессивный тип политики формирования денежных средств перетекает в крайне консервативную политику. ООО «Искра» в 2011 году наращивает объемы поступления денежных средств преимущественно из собственных источников с привлечением остатков денежных средств на начало периода. В 2012 году предприятие ООО «Искра» применяет агрессивную модель политики формирования денежных средств: привлекает денежные средства преимущественно из заемных источников, а также использует часть собственных источников в виде использования остатков денежных средств на начало периода.

Анализ денежных потоков ООО «Искра» показал, что на предприятии не наблюдается сбалансированности положительного и отрицательного объемов денежных средств, синхронности их формирования во времени и, тем самым, не обеспечивается рост чистого денежного потока по каждому виду деятельности и по предприятию в целом. За рассматриваемые годы у организации прослеживается отрицательный чистый денежный поток по операционной деятельности. Хотя данный показатель и снижается, но все же для предприятия эта ситуация оценивается негативно. Ведь текущая деятельность является основным источником дохода организации. В связи с этим в 2012 г. чистые денежные активы по инвестиционной и финансовой деятельности не могут полностью покрыть отток денежных средств по основной деятельности. Следовательно, ООО «Искра» необходимо стремиться в будущем к достижению наибольшего положительного притока денежных средств по основной деятельности.

Одним из методов оптимизации денежных потоков на долгосрочную перспективу для предприятия ООО «Искра» является освоение производства нового вида продукции, в результате которого хозяйство получит дополнительные денежные средства, и тем самым улучшит финансовые показатели текущей деятельности.

Проведенные маркетинговые исследования рынка питьевой воды в Вологодской области позволили выявить один из таких видов деятельности. Близкое расположение к ООО «Искра» озера Щучье с водой, по качеству пригодной для питья позволяет предприятию осуществлять ее производство, диверсифицируя свою деятельность. Внедрение высокорентабельного производства бутилированной воды для предприятия ООО «Искра» послужит оптимальным вариантом финансовых вложений и, тем самым, улучшит денежные потоки организации.

Для начала предприятию необходимо подготовить помещение, где будет находиться цех по производству бутилированной воды. У ООО «Искра» имеется свободное помещение с площадью 300 $м^2$ и соответствующими энергосетями. Далее предприятию нужно обратиться к специализированной организации, которая, в свою очередь, проведет сертифицированную экспертизу воды. Причем стоимость экспертизы в среднем составит примерно 30 тыс. руб. После этого можно заниматься подбором оборудования для очистки, фильтрации и розлива воды. Так основные затраты предприятия, направленные на приобретение и установку необходимого оборудования для производства воды составят:

- одна линия очистки воды стоимостью 857 тыс. руб., при этом монтаж и установка фильтр-оборудования составит 300 тыс. руб. (так как стоимость монтажа оборудования занимает приблизительно 35% стоимости оборудования) и одна линия розлива воды стоимостью 1532 тыс. руб., включая затраты по ее установке и монтажу в размере 397 тыс. руб., так как стоимость монтажа оборудования занимает приблизительно 35% стоимости всего оборудования;

- прочие затраты, связанные с освоением нового вида продукции (оформление необходимого пакета документов, набор и обучение персонала, накладные расходы, сертификация производства и прочее) составляющие приблизительно 437 тыс. руб.

Предприятию ООО «Искра» на начальных стадиях производства и реализации нового вида продукции следует установить одну линию очистки и розлива воды. Затраты по приобретению и установке линий очистки и розлива воды составят 2689 тыс. руб. (857 тыс. руб.+300 тыс. руб.+1532 тыс. руб.). Общая же сумма затрат на реализацию производства бутилированной воды предприятием составит 3156 тыс. руб. (2689 тыс. руб.+437 тыс. руб.+30 тыс. руб.).

Так как затраты по приобретению и частично расходы по установке оборудования для производства бутилированной воды и некоторые из прочих затрат единовременны, следовательно их можно отнести к оттокам денежных средств по инвестиционной деятельности, что составит 2976 тыс. руб. (2689 тыс. руб.+30 тыс. руб.+257 тыс. руб.). За неимением собственных денежных средств предприятию необходимо взять долгосрочный кредит на приобретение основных средств в размере 1578 тыс. руб. под залог в виде части приобретаемого имущества. Данное действие отразится в притоках по финансовой деятельности хозяйства. Оставшуюся сумму организации необходимо привлечь за счет получения средств безвозмездного целевого финансирования (в рамках поддержания и развития сельскохозяйственного предприятия) в размере 1600

тыс. руб. под данный бизнес по производству бутилированной воды. Прочие затраты предприятия составят 180 тыс. руб. и отразятся в оттоках по текущей деятельности. Выручка от реализации бутилированной воды предприятием ООО «Искра» составит 4924 тыс. руб. (3156 тыс. руб.*1,56).

Все притоки и оттоки денежных средств останутся на неизменном уровне за исключением:

- средств, полученных от покупателей и заказчиков (величина изменится на сумму средств от реализации воды в размере 4924 тыс. руб.);

- прочих поступлений (этот показатель увеличится на сумму привлекаемых для данного бизнеса средств безвозмездного целевого финансирования - бюджетных субсидий в размере 1600 тыс. руб.);

- средств, направленных на оплату приобретенных товаров, услуг, сырья и иных оборотных активов (данная величина возрастет на 180 тыс. руб., то есть увеличится на сумму затрат, связанных с производством воды,) и средств, направленных на оплату труда работников (для производства питьевой воды предприятию необходимо будет привлечь для начала 4 обученных работников, заработная плата которых составит в среднем 13500 руб. в месяц, при этом величина средств, направленных на оплату труда увеличится на 648 тыс. руб.);

- средств, направленных на выплату процентов за кредит и на выплату налогов и сборов (предприятию следует взять кредит для реализации производства питьевой воды на 3 года под 19% годовых в размере 1578 тыс. руб., при этом сумма процентов по долговым обязательствам организации увеличится на 300 тыс. руб. в первый год внедрения бизнеса, сумма налогов и сборов увеличится на 354 тыс. руб. ((4924 тыс. руб.-3156 тыс. руб.)*0,2).

Все изменения притоков и оттоков указаны с учетом результатов основной деятельности предприятия – сельское хозяйство.

По финансовой деятельности предприятия притоки и оттоки денежных средств изменятся на величину взятого кредита (причем в притоках денежных средств отразится полная сумма привлеченного долгосрочного кредита в размере 1578 тыс. руб., а в оттоках отразится основная сумма долга в первый год обслуживания кредита в размере 526 тыс. руб. с учетом тех кредитов и займов, которые предприятие привлекали ранее). Прочие поступления денежных средств по финансовой деятельности организации оставим на прежнем уровне. Отток денежных средств по инвестиционной деятельности составит 2976 тыс. руб. Помимо этого, исследуемая организация располагает свободными внеоборотными активами, поэтому предприятию следует продать неиспользуемые земельные площади и получить выручку от их реализации в размере 150 тыс. руб.

На основе бизнес-плана производства и ООО «Искра» бутилированной воды, а также анализа денежных потоков, нами были сделаны следующие выводы:

1. Осуществляя сельскохозяйственную деятельность, с учетом внедрения ООО «Искра» производства бутилированной воды, денежные потоки организации по каждому виду деятельности улучшаются, что заслуживает положительной оценки. После осуществления предложенных мероприятий наблюдается

превышение доходов (66480 тыс. руб.) организации над ее расходами (66164 тыс. руб.) по текущей деятельности, что улучшает величину чистого денежного потока по основной деятельности, принимающую положительную величину и составляющую 316 тыс. руб.

2. В результате проведенных мероприятий у предприятия наблюдается ситуация, при которой отток средств по инвестиционной деятельности (2976 тыс. руб.) полностью обеспечен притоком денежных средств от текущей (316 тыс. руб.) и финансовой деятельности (5417 тыс. руб.), что нельзя отметить в 2012 г., когда даже отток денежных активов по текущей деятельности не покрывался денежным притоком по инвестиционной и финансовой деятельности хозяйства.

3. При осуществлении запланированных мероприятий наблюдается рост коэффициентов платежеспособности (1) и (2), которые составили соответственно 1,0328 и 1,0321, что заслуживает положительной оценки. Помимо этого рентабельность собственного капитала с учетом производства питьевой воды составляет 3,09%, что также позитивно скажется на деятельности предприятия.

Таким образом, организация производства бутилированной воды для ООО «Искра» послужит оптимальным вариантом финансовых вложений, так как данный вид производства является высокорентабельным. Внедрение его в организации улучшит денежные потоки не только в разрезе каждого вида деятельности, но и по предприятию в целом.

Помимо расширения инвестиционной деятельности для оптимизации денежных потоков можно предложить ООО «Искра» переход на новую систему налогообложения – уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), так как предприятие находится на общем режиме налогообложения. Расчеты показали, что экономия на налогах при применении системы ЕСХН по сравнению с общим режимом налогообложения составит: 10016,5 тыс. руб. Так, в результате применения ЕСХН отрицательный отток денежных средств хозяйства сократится на 10016,5 тыс. руб., что, в свою очередь, оптимизирует денежный поток организации.

Как направления по оптимизации денежных потоков для ООО «Искра» можно предложить к рассмотрению такие мероприятия:

1) Освоение хозяйством новых рынков сбыта производимых товаров, продукции, работ и услуг. Предприятие реализует всю продукцию в основном только в пределах Шекснинского и Череповецкого районов, необходимо отметить, что выпускаемые сельскохозяйственные товары обладают высоким качеством и пользуются спросом. Поэтому предприятию стоит привлекать новых покупателей и в Вологодском районе.

2) Реализация или сдача в аренду неиспользуемых основных средств, которые имеются на предприятии; применение системы бюджетирования денежных средств (составления платежного календаря) в хозяйстве, что позволит определить моменты времени, в которые предприятие будет испытывать недостаток или избыток денежных средств.

3) Оптимизация управления основными элементами денежного потока по текущей деятельности - дебиторской и кредиторской задолженностью, а именно заключение с поставщиками сырья и материалов договоров об отсрочке платежей (товарный кредит), осуществление своей деятельности на условиях полной или частичной предоплаты за производимую продукцию, использование факторинга, недопущение просрочки платежей.

4) Замена используемых в производстве материалов на более дешевые, осуществление поиска новых поставщиков сырья.

Таким образом, рассмотренные выше мероприятия должны оптимизировать величину отрицательного и положительного денежных потоков ООО «Искра» в долгосрочной перспективе. Лишь постоянно анализируя и рационально управляя движением денежных средств, хозяйство сможет достичь высоких результатов производственной деятельности, и в целом улучшить свое финансовое состояние, которое оказывает значительное влияние на конкурентные позиции предприятия.

Литература

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – 2-е изд., перераб. и доп. – Киев, 2004.

2. Бочаров В.В. Управление денежным оборотом предприятий и корпораций. – М.: Финансы и статистика, 2002.

3. Годовая финансовая отчетность ООО «Искра» за 2010-2012 гг.

4. Джаарбеков С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2005.

5. Санакоев Э.В. Денежные потоки предприятия и их оптимизация: Диссертация кандидата экономических наук. - Владикавказ, 2011.

6. Сорокина Е.М. Анализ денежных потоков предприятия: теория и практика в условиях реформирования российской экономики. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004.

УДК 336.6

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ПЕРВИЧНЫХ ФАКТОРОВ ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ БИЗНЕСА ОАО «ВОЛОГОДСКИЙ»

магистрант 2-го года обучения О. А. Миронова,
научный руководитель – к.э.н. М. Г. Бовыкина
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

В условиях цивилизованных рыночных отношений основным критерием оценки эффективности бизнеса становится создаваемая им стоимость, в связи с чем возникает необходимость разработки инструментов анализа создания

© Миронова О.А., 2015

стоимости и обоснования направлений деятельности компании, направленной на ее увеличение.

Среди известных зарубежных и отечественных экономистов вопросам инвестиционной деятельности и оценке эффективности инвестиций посвящены труды Ансоффа И., Кингстона В., Мончева Н., Мэнсфилда, Бланка И.А., Волкова О.И., Глушковой Т.Г., Игоршина Н.В., Идрисова А.Б., Климовой Н.И., Конторович С.М., Лившица В.Н., Липсица И.В., и др.

Однако, исследуемые нами труды позволили сделать вывод о том, что вопросам оценки стоимости бизнеса посвящено не так много трудов, в связи с этим, оценка возможностей создания стоимости бизнесом в изучении инвестиционной деятельности представляет собой практически новое научное направление.

Для управления стоимостью необходимо глубоко и всесторонне понимать деятельность компании в целом, поэтому для принятия решения, направленного на увеличение стоимости необходимо охватить все аспекты деятельности предприятия, а именно: рыночную деятельность, в рамках которой формируется рыночная стратегия развития бизнеса, определяющая значимые факторы стоимости бизнеса, такие как рентабельность продаж, оборачиваемость капитала; операционную деятельность, обеспечивающую эффективное использование ресурсного потенциала компании, получение прибыли; инвестиционную деятельность, обеспечивающую своевременное обновление и развитие производственного потенциала и оказывающую влияние на устойчивый темп роста компании и оборачиваемость внеоборотных активов; финансовую деятельность, направленную на выбор наиболее эффективных источников привлечения инвестированного капитала и обеспечивающую своевременное наиболее подходящий уровень средневзвешенной стоимости капитала.

Таким образом, для принятия решений, направленных на повышение стоимости бизнеса, необходим комплексный и всесторонний анализ деятельности компании как в долгосрочной перспективе, касающийся управления инвестициями, внеоборотными и финансовыми активами, так и в краткосрочной, охватывающей операционный и финансовый циклы, управление издержками, оборотными активами, прибылью.

В связи с этим целью данной статьи является анализ и оценка экономического потенциала, направленного на создание стоимости бизнесом, на предприятии ОАО ПК «Вологодский» и определение целесообразности осуществления инвестиций со стороны внешних инвесторов на основе проведенной оценки.

Анализируя предпосылки инвестирования в пищевую промышленность Вологодской области, рассмотрим следующие их основные группы:

- организационные предпосылки. На протяжении длительного времени экономика Вологодской области, в силу сложившихся природно-климатических и экономических условий, развивалась преимущественно в аграрном направлении, что привело к образованию сельскохозяйственных предприятий и, смежных с ним отраслей экономики. А пищевая промышленность является главной перерабатывающей базой сельского хозяйства. Поэтому инве-

стиционные вложения в пищевую промышленность непосредственным образом повлияют на положение аграрного сектора Вологодской области;

- экономические предпосылки инвестирования в пищевую промышленность Вологодской области вытекают, в свою очередь, из следующих факторов: устойчивого (неэластичного) спроса на продукты питания; ориентацией российского потребителя на отечественные продукты питания. Эти и другие экономические факторы определяют привлекательность пищевой промышленности Вологодской области для потенциальных инвесторов;

- социальные предпосылки, в первую очередь важны для инвестирования в пищевую отрасль со стороны. Если сами государственные органы, ввиду бюджетного дефицита, не располагают свободными финансовыми ресурсами для инвестирования в пищевую промышленность, то в их интересах создание благоприятных законодательных, налоговых и других льгот и гарантий для потенциальных инвесторов. Вложение средств в пищевые предприятия является первоочередной необходимостью для их выживания и устойчивого развития.

Оценивая на предварительном этапе деятельность компании, необходимо остановиться на ключевых характеристиках, влияющих на ее возможности создавать стоимость. На данном этапе необходимо дать характеристику размеру бизнеса – малый, средний, крупный, статус компании, поскольку эти характеристики в значительной степени влияют на возможности компании создавать стоимость.

Оценка динамики основных показателей деятельности компании позволяет сделать выводы о ее развитии. Часто именно эти показатели дают возможность объективно оценить состоятельность бизнеса, ведь стабильная, позитивная динамика основных показателей – весомый аргумент в пользу выводов об эффективности компании, ее потенциале в создании стоимости.

Одними из самых значимых показателей, характеризующих рыночную деятельность организации, являются показатели рыночной деятельности. Устойчивость рыночного положения и конкурентоспособность продукции на данном этапе характеризуют темп прироста выручки, который позволяет дать общую оценку конкурентоспособности продукции и рентабельность продаж, которая показывает, насколько предприятие успешно реализует ценовую политику.

Показатели операционной деятельности характеризуют эффективность управления расходами и производственными ресурсами – внеоборотными и оборотными активами.

Показатели инвестиционной деятельности характеризуют инвестиционную активность компании.

Показатели финансовой деятельности позволяют оценить стратегию привлечения источников финансирования, а также уровень финансового риска.

Первичные факторы дают комплексную оценку эффективности рыночной, операционной, инвестиционной и финансовой деятельности компании, и ее способности создавать стоимость.

Ключевые показатели компании, в том числе характеризующие ее рыночную, операционную, инвестиционную и финансовую деятельность, представлены в таблицах 1-3.

Таблица 1 – Экономический потенциал ОАО «ПК «Вологодский»

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Валюта баланса, тыс. руб.	454782	416889	532348
Численность работающих, чел.	740	623	506
Выручка, тыс. руб.	883522	728291	829136
Чистая прибыль, тыс. руб.	8297	(57373)	55102
Выручка в сопоставимых ценах 2010 г., тыс. руб.	883522	772717	937774

Таблица 2 – Показатели динамики ОАО «ПК «Вологодский», %

Показатель	2011 г.	2012 г.
Темп прироста валюты баланса	(8,33)	27,69
Темп прироста внеоборотных активов	(5,85)	(18,14)
Темп прироста выручки	(17,57)	13,85
Темп прироста чистой прибыли	-	196,04
Темп инфляции	6,8	6,6

Таблица 3 – Основные индикаторы деятельности ОАО «ПК «Вологодский»

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1	2	3	4
Рыночная деятельность			
Темп прироста выручки, %	-	(17,57)	13,85
Рентабельность продаж (маржа) %	4	0,57	7,27
Операционная деятельность			
Общая ресурсоемкость продукции, руб./руб.	0,96	1,01	0,93

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4
Коэффициент оборачиваемости внеоборотных активов	2,92	2,56	3,56
Длительность операционного цикла, дни	187	208	234
Производительность труда, тыс. руб./чел.	1193,9	1169	1638,6
Инвестиционная деятельность			
Отношение внеоборотных активов и арендованных основных средств к активам, %	81	78	48
Темп прироста внеоборотных активов, %	-	(5,85)	(18,14)
Коэффициент годности основных средств, %	52,65	45,8	39,19
Финансовая деятельность			
Плечо финансового рычага	80,97	(11,82)	9,01
Отношение капитализированной прибыли к стоимости активов	0,01	(0,06)	0,01
Первичные факторы стоимости			
Рентабельность инвестирования капитала, %	2,49	(20,67)	18,7
Рыночная средневзвешенная стоимость инвестированного капитала, %	8,27	6,43	8,03
Темп прироста инвестирования капитала в 2012г. к 2010 г., %	-	(16,74)	7,5

По полученным результатам можно дать предварительную оценку деятельности исследуемого нами предприятия и тенденции в возможностях наращивания стоимости бизнеса.

Предприятие ОАО ПК «Вологодский» является средним по величине в Вологодской области предприятием, относящимся к предприятиям пищевой промышленности. Экономический потенциал нестабилен, т.к. темпы прироста активов отрицательны, и, соответственно, ниже темпа инфляции. Темп прироста выручки в 2011 г. ниже темпа инфляции, что свидетельствует о стагнации объема продаж, снижении реализации продукции. В 2012 г. темп прироста выручки превышает темп инфляции, что является благоприятным в деятельности предприятия. В 2012 году темпы прироста чистой прибыли превышают темпы

прироста выручки, что свидетельствует об эффективной краткосрочной финансовой политики. Повышение показателей прибыли благоприятно отражается на деятельности предприятия и свидетельствует о снижении расходов.

Рыночная деятельность недостаточно успешна, рыночные позиции компании слабеют, поскольку реальный рост объема продаж снижается, динамика основных финансовых результатов характеризуется снижением в 2011 г. Это говорит о недостаточно благоприятной внешней среде. К тому же предприятие осуществляет поставки продукции, как на внутренний, так и внешний, поэтому возникают риски снижения доходов в связи с введением торговых ограничений на экспортных рынках. Низкая рентабельность продаж свидетельствует о невысокой конкурентоспособности продукции, но в тоже время ее увеличение в 2012 г. по сравнению с 2010 г. положительно отражается на увеличении объема продаж продукции. В 2012 году ситуация меняется: основным фактором повышения конкурентоспособности являются качество товара, о чем свидетельствует одновременное увеличение темпа прироста выручки и рентабельности продаж, что положительно сказывается на возможности создания стоимости предприятием.

Операционная деятельность характеризуется следующими позитивными тенденциями в создании стоимости бизнесом: повышение производительности труда, повышение оборачиваемости внеоборотных активов, что связано с улучшением рыночной конъюнктуры и ростом объема продаж, а также с увеличением инвестиционной активности. Негативными проявлениями в операционной деятельности являются увеличение длительности операционного цикла, и высокий показатель ресурсоемкости, что препятствует созданию бизнесом стоимости. Увеличение операционного цикла обусловлено увеличением длительности пребывания сырья и готовой продукции на складе

Инвестиционную деятельность предприятия можно характеризовать как неактивную, поскольку коэффициент годности основных средств в рассматриваемых периодах снижается и на конец 2012 г. составляет 39%, что свидетельствует о недостаточном объеме инвестиций, направляемых на обновление производственного потенциала компании.

Инвестиционную деятельность характеризует достаточно высокий удельный вес внеоборотных активов в структуре имущества, который в 2010 г. достиг 81%. Это признак капиталоемкого производства и свидетельствует об активной инвестиционной политике в предшествующем периоде. Однако, данный показатель снижается и в 2012 г. равен 48%, что подтверждает наш вывод о снижении активности инвестиционной политики предприятия за исследуемый период.

Финансовая деятельность компании активизируется в 2012 г.: привлекаются значительные внешние заемные источники в целях финансирования инвестиционной деятельности предприятия. Так на 1 руб. собственного капитала на конец 2012 года приходится 9 руб. заемного. Это приводит к снижению средневзвешенной стоимости капитала, пусть и незначительно (0,24%) и способствует созданию стоимости.

Высокое значение плеча финансового рычага (80,97) в 2010 году не дает должного прироста рентабельности инвестирования капитала, и при отрицательном значении плеча финансового рычага (-11,82%) в 2011 году рентабельность инвестирования капитала снижается, поскольку часть прибыли, генерируемой собственным капиталом, уходит на обслуживание используемого заемного капитала по высоким ставкам процента за кредит. Таким образом, привлечение дополнительного заемного капитала целесообразно только при условии, что уровень экономической рентабельности предприятия превышает стоимость заемных средств.

В целом финансовую активность компании можно характеризовать как низкую. Отношение капитализированной прибыли к валюте баланса на конец 2012 года составило 0,01, данное значение близко к 0, что означает, что 1% активов профинансированы капитализированной прибылью.

Оценка факторов стоимости бизнеса позволяет сделать выводы: рентабельность инвестированного капитала в 2010 - 2011 г. ниже значения средневзвешенной стоимости капитала, это свидетельствует о том, что в этот период компания стоимость не создавала. В 2012 г. в деятельности компании проявляются позитивные тенденции: рентабельность инвестированного капитала становится выше средневзвешенной стоимости капитала, что означает, что деятельность компании становится успешней.

В целом же бизнес нельзя характеризовать как эффективный: в 2011 году темп прироста инвестированного капитала был отрицательным. Но в тоже время рост рентабельности инвестированного капитала в 2012 году (7,6%) отражает увеличение способности бизнеса создавать стоимость, а рентабельность капитала лежит в основе темпов устойчивого роста организации. В результате появляются предпосылки к созданию бизнесом стоимости в 2012 году.

Т.о., можно сделать вывод о том, что организация находится в фазе зрелости, т.к. рыночная и операционная деятельности недостаточно эффективны, финансовая и инвестиционная деятельность в данном периоде недостаточно активны, но экономическая прибыль в 2010 и 2012 гг. положительная.

Несмотря на то, что в деятельности организации проявляются негативные тенденции в рыночной и операционной деятельности при невысокой инвестиционной активности в части реальных инвестиций и низкой финансовой активности при продуманной инвестиционной политике, у компании имеются предпосылки к созданию бизнесом стоимости.

Литература

1. Когденко В.Г. Управление стоимостью компании. Ценностно-ориентированный менеджмент: учебник для бакалавров и магистров, обучающихся по направлениям «Экономика», «Менеджмент» / В.Г. Когденко, М.В. Мельник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 447 с.

УКД 657.471.74(470.12)

ПРИМЕНЕНИЕ ПОЗАКАЗНОГО МЕТОДА УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В ООО «ХАРОВСКЛЕСПРОМ»

студентка 642 группы А. В. Наумова,
научный руководитель – к.э.н. М. А. Баскова
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

Процесс производства на предприятии требует затрат материальных, трудовых, финансовых ресурсов на простое и расширенное воспроизводство основных фондов и оборотных средств, производство и реализацию продукции, социальное развитие своего коллектива и др.

В практике управленческого учета применяют несколько методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: попроцессный метод, попередельный метод, позаказный метод, нормативный метод, в зависимости от особенностей организации и технологии производства [4].

Определение себестоимости производства единицы продукции — одна из основных учетных задач. В основе решения большого круга управленческих задач лежит именно себестоимость. Эффективность работы организации во многом зависит от информации о формировании себестоимости, именно поэтому важно грамотно подойти к вопросу выбора метода учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции [2].

Целью данного исследования является совершенствование учёта затрат в ООО «Харовсклеспром» при позаказном методе.

В процессе работы необходимо решить следующие задачи: изучить сущность позаказного метода учёта затрат и калькулирования себестоимости, а так же предложить мероприятия по его совершенствованию.

Объектом исследования является лесоперерабатывающее предприятие Вологодской области ООО «Харовсклеспром».

Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции - это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые определяют фактическую себестоимость продукции. В зависимости от особенностей организации и технологии производства в практике управленческого учета применяют несколько методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: попроцессный метод, позаказный метод, попередельный метод, нормативный метод. И чтобы понять какой метод наиболее рационален, прост в обращении и наиболее подходит для деятельности ООО «Харовсклеспром», нужно проанализировать все существующие способы учёта затрат, выявить их сильные и слабые стороны, приспособленность к использованию в различных отраслях промышленности.

© Наумова А.В., 2015

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса: массовый характер производства одного или нескольких видов продукции; краткий период технологического процесса; незавершенное производство отсутствует или незначительно). К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей (угледобывающей, нефтедобывающей и др.) промышленности, строительных материалов, электростанции и теплостанции и др. Затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы [2].

В ООО «Харовсклеспром» следует выделить внутри заказа следующие процессы: заготовление и обработка круглого леса, процесс раскроя древесины, обработка антисептиком, сушка и пакетирование.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов)). Применяют также в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и т.д. Затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции.

Для его использования необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции;
- учитывать изменения, вносимые в текущие нормы затрат;
- выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причины и виновников этих отклонений;
- производить пересчет остатков незавершенного производства;
- исчислять фактическую себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы затрат.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция себестоимости, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат. Нормы расходов материалов определяются исходя из утвержденных технических условий, отраслевых стандартов или прямыми замерами расхода на каждое изделие по всем видам сырья, материалов и комплектующих.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства.

Нормативный метод работает в каждом из существующих методов учёта затрат и калькуляции себестоимости.

Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинг).

Сущность метода заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условие переменным затратам. Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29). Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца их списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются. При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального и остаточного дохода (прибыли от производства). Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат. Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат. Приведенный расчет можно принимать в качестве отчета по прибыли от производства. Такие отчеты целесообразно составлять по организациям в целом, ее структурным подразделениям, видам продукции и др.

Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции можно использовать для управления производством, но нельзя для налогообложения[2].

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т.п.), а также применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах. Объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ (изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы). При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции. Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают изделия или работы, которые подлежат выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа). Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам. При этом методе учета затрат и калькулирования

себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа; время ее составления не совпадает со временем составления периодической отчетности. Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.) [1].

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий. По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений относительно снижения себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды. Контроль за затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов [3].

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости имеет свои преимущества:

- позволяет более точно определить затраты на конкретный заказ;
- даёт возможность оценить эффективность отдельных заказов, выявить наиболее прибыльные из них как в целом, так и по отдельным операциям в аналогичных заказах;
- формирует базу для планирования производственных затрат и отпускных цен по будущим заказам.

При этом необходимо осознавать, что при несомненных преимуществах наличия сведений о себестоимости каждого заказа, данный способ имеет как особенности, так и недостатки:

- при длительном выполнении заказов текущий контроль за уровнем затрат практически не осуществляется, хотя различные отклонения по расходу основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих оформляются специальными документами (технико – экономические показатели за декабрь 2013 года);
- отсутствие обособленных норм приводит к выявлению незначительных сумм отклонений, причем, они в сводном учете из общих не выделяются. Поэтому внутри данного метода может работать нормативный метод учета затрат;
- калькулирование по мере окончательного выполнения заказов затрудняет контроль над себестоимостью при частичной сдаче продукта до окончания заказа, поэтому исследуемому предприятию целесообразней использовать попроцессно – позаказный метод. Данный метод позволит контролировать затраты в течение производственного цикла и рассчитывать себестоимость после каждого процесса, а это позволит иметь информацию для установления цены

на полуфабрикаты и готовую продукцию после каждого процесса, в конечном итоге позволит контролировать финансовый результат [1].

В ООО «Харовсклеспром» наибольший удельный вес в структуре продукции занимает технологическая щепа, которая реализуется на внутренний рынок и на экспорт.

Согласно учётной политике, ООО «Харовсклеспром» ведёт учёт затрат с подразделением на основные, собираемые на дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и накладные, отражаемые по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода накладные расходы счета 25 распределяются на себестоимость продукции в дебет счетов 20, 08, 29, 23 пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Общехозяйственные расходы списываются, на счет 90 «Продажи». Затраты по технологической щепе группируются в журнале-ордере счета 20 по субконто (статьи затрат на производство, подразделение: лесопильный цех). Статьи затрат включают в себя: амортизацию, водоснабжение и канализацию, возвратные отходы, вспомогательные материалы, ГСМ, запчасти, заработную плату с отчислениями, инструменты, основные материалы, социальное страхование от несчастных случаев на производстве, спецодежду в эксплуатации, услуги вспомогательных цехов, услуги сторонних организаций и электроэнергию.

В учётной политике ООО «Харовсклеспром» зафиксировано, что себестоимость продукции заказов рассчитывается «прямым счётом» на основании карточек учёта заказов в которых группируются затраты. Следовательно, в организации используется позаказный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данный метод осуществляется следующим образом: себестоимость заказа формируется в рабочей таблице (формирование себестоимости продукции) в целом, т.е. по счетам затрат, но без выделения определённых процессов производства. Отчетная калькуляция составляется только после выполнения заказа (выполнение заказа может занимать до 6 месяцев), а, следовательно, невозможно проследить, как формируется себестоимость, а затем цена полуфабрикатов.

Знать себестоимость полуфабрикатов после каждого производственного цикла (процесса) очень важно, т.к. их можно реализовать как готовый продукт после каждого процесса. В исследуемом предприятии, целесообразно использовать комбинированный метод учета затрат и калькулирования себестоимости (попроцессно–позаказный), т.е. выделить внутри заказа соответствующие процессы и после каждого процесса получить полуфабрикаты, по которым калькулируем себестоимость, а потом определяем и цену на них для дальнейшей реализации.

Рассмотрим предлагаемую модель использования комбинированного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в исследуемом предприятии.

Всё производство делится на процессы:

1. заготовление и обработка круглого леса;

2. процесс раскроя древесины;

3. обработка антисептиком, сушка и пакетирование.

В каждом процессе образуется несколько видов полуфабрикатов. По каждому из них калькулируется себестоимость 1 $м^3$. В результате, имеем возможность контролировать затраты в течение прохождения процессов, а так же уверенно сказать, что все затраты обоснованы.

Таким образом, при использовании позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости в ООО «Харовсклеспром» необходимо ответить на вопрос, насколько данный способ эффективен. При этом важно осознавать, что при несомненных преимуществах, данный метод имеет свои особенности и недостатки, а, значит, нуждается в совершенствовании. В данном случае, в предприятии, целесообразней использовать комплексный (попроцессно – позаказный) метод.

Он позволит:

- организовать системный ежемесячный контроль над расходом основных материалов, заработной платы производственных рабочих в соответствии с технологической документацией, спецификациями применения материалов;

- выделить внутри заказов соответствующие процессы по технологическим циклам производства и обеспечить калькулирование себестоимости продукции на выходе с каждого процесса.

- контролировать затраты в течение производственного цикла и рассчитывать себестоимость после каждого процесса, а это позволит иметь информацию для установления цены на полуфабрикаты и готовую продукцию после каждого процесса, в конечном итоге позволит контролировать финансовый результат.

Литература

1. Лешко В. Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции // Планово-экономический отдел. – 2009. – № 4. – 21 с.

2. Семенова Л.Н. Выбор оптимального метода учета затрат // Менеджмент и консалтинг. – 2009. – № 10. – 29 с.

3. Чмыхова Ж.М. Калькулирование себестоимости продукции и бухучёт затрат в индивидуальном и мелкосерийном производстве. Торгово-эконом. университет потребительской коммерции – М., 2010. – 10 с.

4. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учебное пособие.– М.: ФБК-Пресс, 2007. – 512 с.

УДК 338.435 (470.12)

ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В УСЛОВИЯХ МСФО В ГСП ВО «ОСАНОВО»

студентка 642 группы Ю. О. Соловьева,
научный руководитель – к.э.н. М. А. Баскова
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

Происходящие изменения в экономике, ее глобализация требуют унификации бухгалтерского учета, достижения прозрачности при составлении финансовой отчетности, особенно, в части формирования и исчисления прибыли и как следствие необходима трансформация отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО. Международные стандарты финансовой отчётности представляют собой обобщение мирового опыта ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности и являются базой для формирования национальных стандартов многих стран.

Целью данной статьи является рассмотрение порядка формирования доходов и расходов в условиях МСФО и представление отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

Задачи:

1) Рассмотреть понятия доходов и расходов и их составляющих в российской и зарубежной практике.

2) Выявить различия в порядке формирования доходов и расходов в соответствии с ПБУ и МСФО.

Объектом исследования является отчетность ГСП ВО «Осаново».

При написании данной статьи были использованы следующие методы:

1. Изучение нормативно-правовой базы.

2. Изучение монографических публикаций и статей.

Знакомясь с положениями МСФО относительно различных учетных категорий и, соответственно, элементов отчетности, мы видим, что одним из важных пунктов является определение момента признания, то есть когда объект учета может быть отражен в отчетности предприятия. Признание доходов и расходов - это заявление пользователям бухгалтерской информации о том, что расходы были понесены, а доходы получены. Так же важным для содержания учетной информации о финансовом положении предприятия является определение момента, с которого доходы и расходы начинают принимать участие в исчислении финансового результата текущего отчетного периода.

С 1 января 2009 года вступила в силу новая редакция МСФО 1 «Предоставление финансовой отчетности». Главным образом изменения затронули баланс и отчет о прибылях и убытках. В новой редакции баланс называется отче-

© Соловьева Ю.О., 2015

том о финансовом положении, а отчет о прибылях и убытках – отчетом о совокупном доходе. [2]

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Важно отметить, что МСФО требуют гораздо большей детализации при составлении отчета о прибылях и убытках, чем российские стандарты бухгалтерского учета. Кроме того, МСФО предусматривают несколько иную группировку доходов и расходов, чем российские стандарты.

Доходы организации – это увеличение экономических выгод за отчетный период в форме притока или прироста активов или сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном с вкладами участников капитала. Данное понятие включает в себя выручку и прочие доходы. [1]

Выручка – валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала. [3]

Прочие доходы – поступления экономических выгод не от основной деятельности, носящие, как правило, нерегулярный характер.

Порядок признания доходов определяется в МСФО 18 «Выручка». Некоторые исследователи считают, что более правильным был бы перевод стандарта на русский язык как «Доходы». Эта позиция обусловлена тем, что наряду с выручкой от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг в сферу применения МСФО 18 попадают также доходы от использования активов предприятия третьими сторонами (дивиденды, процентные доходы и т.д.).

Тогда, согласно МСФО 18, доходы - валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.

Доходы от продажи товаров признаются, если:

– предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

– предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

– сумма выручки может быть надежно оценена;

– существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

– понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

Доходы от предоставления услуг признаются на основе степени завершенности операции на дату составления бухгалтерского баланса.

Процентные доходы должны признаваться с учетом реального дохода по активу.

Состав и порядок признания доходов организации по российским правилам бухгалтерского учета определен в Положении по бухгалтерскому учету

«Доходы организации» (ПБУ 9/99). Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Они подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. [4]

Таблица 1 – Критерии признания доходов в соответствии с ПБУ 9/99 и МСФО 18

ПБУ 9/99	МСФО 18
1. Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	1. Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары
2. Сумма выручки может быть определена	2. Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары
3. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	3. Сумма выручки может быть надежно измерена
4. Право собственности, владения, пользования и распоряжения на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	4. Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию
5. Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	5. Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены

Отдельно нужно остановиться на отражении полученного дохода. В соответствии с МСФО 18 доход должен быть отражен в отчетности по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Под справедливой стоимостью понимается цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, в результате которого происходит уменьшение капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками) [1].

К расходам относятся убытки, а также расходы, которые возникают в результате обычной деятельности предприятия. В соответствии с Принципами, классификация расходов представлена следующим образом:

– расходы, возникающие в ходе обычной деятельности, включают себестоимость проданных товаров (продукции, услуг), заработную плату и амортизацию.

– убытки представляют собой прочие статьи, которые отвечают определению расходов и могут возникать в ходе обычной деятельности (например: пожар, наводнение и др.).

ПБУ 10/99 «Расходы организации» трактует понятие расхода как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. [5]

В соответствии с пунктом 82 МСФО (IAS) 1 отчет о прибыли или убытке должен включать статьи, которые представляют следующие суммы за период:

– выручка;

– прибыли и убытки, возникающие в результате прекращения признания финансовых активов, оцененных по амортизированной стоимости;

– затраты по финансированию;

– доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;

– расходы по налогам;

– итоговая сумма прекращенной деятельности.

Предприятие должно представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере затрат, либо на их функции в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

Первой формой анализа является метод «по характеру затрат». Предприятие объединяет расходы в составе прибыли или убытка в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) без перераспределения в соответствии с их функцией в рамках предприятия. Этот метод прост в применении, поскольку нет необходимости перераспределять расходы на основе их функциональной классификации. Пример классификации на основе метода «по характеру затрат» выглядит следующим образом:

1. Выручка.
2. Прочий доход.
3. Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства.
4. Использованное сырье и расходные материалы.

5. Расходы на вознаграждения работникам.
6. Расходы на амортизацию.
7. Прочие расходы.
8. Итого расходов.
9. Прибыль до налогов.

Второй формой анализа является метод «по функции затрат» или метод «себестоимости продаж», при использовании которого расходы классифицируются в соответствии с их функцией в качестве составной части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или административную деятельность. Предприятие, использующее этот метод, раскрывает как минимум себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Этот метод может обеспечить пользователям более уместную информацию по сравнению с классификацией расходов по их характеру, однако распределение затрат по их функциям может потребовать произвольного распределения и значительных профессиональных суждений. Пример классификации на основе метода «по функции затрат» выглядит следующим образом:

1. Выручка.
2. Себестоимость продаж.
3. Валовая прибыль.
4. Прочий доход.
5. Затраты на сбыт.
6. Административные расходы.
7. Прочие расходы.
8. Прибыль до налогов.

На примере государственного сельскохозяйственного предприятия Вологодской области «Осаново» рассмотрим отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

Основными видами деятельности ГСП ВО «Осаново» является производство, переработка и хранение с/х продукции (молоко, мясо), заготовка кормов и реализация.

Таблица 2 – Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе ГСП ВО «Осаново», в тысячах рублей

Показатели	2012	2011
1	2	3
Выручка	22483	19949
Себестоимость продаж	(20872)	(17246)
Валовая прибыль	1671	2703
Прочий доход	4814	3395
Издержки по распределению товара	(-)	(-)
Административные расходы	(4986)	(4048)
Прочие расходы	(649)	(5698)
Затраты на финансирование	-	-
Прибыль до налогов	790	(3648)

Продолжение таблицы 2

1	2	3
Расход по уплате налога на прибыль	81	(20)
ПРИБЫЛЬ ЗА ГОД	709	(3668)
Прочий совокупный доход		
Курсовые разницы от пересчета инвестиций в зарубежные дочерние компании	-	-
Финансовый результат хеджирования эффективных денежных потоков	-	-
Расходы по налогу на прибыль, относящиеся к компонентам прочей совокупной прибыли	-	-
Прочая совокупная прибыль за год	-	-
Итого совокупный доход за год	709	(3668)

Проанализировав полученные данные, сделаем выводы (таблица 2):

1. В отчете о прибылях и убытках такие виды прочих доходов, не связанных с обычными видами деятельности, как «Проценты к получению» и «Доходы от участия в других организациях», выделяются в отдельные статьи. Согласно МСФО данные статьи, как правило, объединяются и фиксируются под общим названием «Прочие доходы». Однако не стоит забывать о том, что, если суммы рассматриваемых доходов существенны и важны для принятия экономических решений заинтересованными пользователями, организация вправе ввести дополнительные статьи. Критерии существенности определяются специалистами организации самостоятельно и фиксируются в учетной политике.

2. В отчете о совокупном доходе не предусмотрено отражение отложенных налоговых активов и обязательств, возникновение которых обусловлено различиями в правилах бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций. Согласно IAS 12 «Налоги на прибыль» в отчете о совокупном доходе должен фиксироваться расход по налогу на прибыль (РПН), рассчитанный как сумма расхода по текущему (РПТН) налогу и расхода по отложенному налогу (РПОН):

$$РПН = РПТН + РПОН$$

РПТН определяется исходя из суммы прибыли, рассчитанной для целей налогового учета (по данным налоговых деклараций). РПОН равен разнице между расходом по отложенному налоговому обязательству (РПОНО) и доходом по отложенному налоговому активу (ДПОНА):

$$РПОН = РПОНО - ДПОНА$$

Таким образом, формула расчета расхода по налогу на прибыль приобретает следующий вид:

$$РПН = РПТН + РПОНО - ДПОНА$$

В российском отчете о прибылях и убытках отложенные налоговые обязательства, активы и текущий налог на прибыль отражаются обособленно. Это, с одной стороны, способствует повышению аналитичности отчетной ин-

формации и ее полезности для принятия управленческих решений заинтересованными пользователями. С другой стороны, подобное раскрытие показателей налога на прибыль приводит к возникновению в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках одноименных финансовых показателей с разной экономической сущностью. В бухгалтерском балансе отражается дебиторская (кредиторская) задолженность по отложенному налогу, в отчете о прибылях и убытках – доход (расход) по отложенному налогу. Следствием расхождений в толковании одноименных финансовых показателей является снижение прозрачности бухгалтерских данных.

3. Предприятие, использующее для формирования отчета о совокупном доходе метод «по функции затрат», раскрывает как минимум себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Структура и содержание российской финансовой (бухгалтерской) отчетности по форме N 2 (отчет о прибылях и убытках) совпадает отчетом о совокупном доходе, составленным по функциям расходов.

Литература

1. Грюнинг Х. ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчётности: практическое руководство. На рус. и англ. яз. – 2-е изд. - Всемирный банк, 2005.

2. МСФО (IAS 1) Представление финансовой отчетности. URL: http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Available+translations.htm.

3. МСФО (IAS 18). Выручка. URL: http:// www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/Available+translations.htm.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 , утверждено Приказом Министерства РФ от 06.05.1999 №32н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено Приказом Министерства РФ от 06.05.1999 №33н.

УДК 336.2.026

АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СХПК КОЛХОЗ «ПЕРЕДОВОЙ» ВОЛОГОДСКОГО РАЙОНА ВОЛОГОДСКОЙ ОБЛАСТИ

студентка 632 группы Т. В. Сысоева,
научный руководитель – старший преподаватель О. И. Баринова
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

Каждый экономический субъект обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы в сроки, закрепленные законодательством о налогах и сборах. Данная обязанность налогоплательщика – экономического субъекта пред-

© Сысоева Т. В., 2015

полагает ведение налоговой деятельности, которая является неотъемлемой частью финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Это подразумевает, что при ведении эффективной налоговой деятельности налогоплательщик имеет тенденцию к гармонизации своей деятельности по получению прибыли в целом, т.е. уплата налогов и сборов не должна тормозить развитие организации [4].

Налоговая деятельность на микроуровне включает в себя анализ и оценку следующих подсистем: налоговая политика предприятия, система бухгалтерского и налогового учета, система показателей финансово – хозяйственной деятельности, налоговая нагрузка и др.

Основными принципами налоговой деятельности экономического субъекта являются:

1. Принцип единства – единство налогового законодательства Российской Федерации, принципов организации и функционирования налоговой системы как на микро-, так и на макроуровне, форм налоговой документации и бухгалтерской отчетности, позволяющих проводить качественный анализ налоговой деятельности, методов проведения налоговой оценки;
2. Принцип всеобщности – анализ налоговой деятельности необходимо применять ко всей организации в целом, а не к отдельному структурному подразделению, а также к филиалам и представительствам организации в целях получения максимального положительного эффекта.
3. Принцип соответствия заключается в том, что применение анализа налоговой деятельности должно соответствовать проводимой в организации налоговой политике, а также нормам и принципам, установленным налоговым законодательством Российской Федерации.
4. Принцип оперативности означает, что разработанная предприятием налоговая политика должна своевременно корректироваться с учетом всех изменений в действующем законодательстве, прежде всего в системе налогообложения [4].

С помощью данных принципов хозяйствующий субъект осуществляет анализ и оценку налоговой деятельности, а также проводит налоговое планирование, в результате которого выбирается наиболее эффективная модель налогообложения из всех имеющихся альтернативных вариантов на конкретном временном интервале.

Профессор М.В. Васильева считает, что анализ налоговой деятельности на микроуровне – это анализ и оценка налогообложения экономического субъекта. Предметом анализа на микроуровне выступают налогооблагаемые базы и налоговые платежи. Анализ налоговой деятельности проводится с помощью следующих видов анализа:

- Внутренний анализ налоговой деятельности основывается, как правило, на данных управленческого учета, в то время как внешний анализ – на данных внешней информации, полученной из данных финансового учета.

- Перспективный анализ налоговой деятельности рассматривает явления и процессы с позиций будущего: составляющие элементы налоговых платежей за отчетный и предыдущие периоды проецируют в элементы будущего.

- Ретроспективный анализ позволяет оценить уровень собираемости налоговых платежей за месяц, квартал, год нарастающим итогом и их влияние на результаты деятельности.

- Оперативный анализ налоговой деятельности направлен на решение задач, стоящих перед оперативным управлением.

- Итоговый анализ направлен на решение стратегических задач, на выявление основных факторов, влияющих на структуру налоговых платежей и принятие решений по результатам анализа [4].

Таким образом, цель анализа и оценки налоговой деятельности экономического субъекта – снижение неопределенности информации, используемой при воздействии на параметры налогообложения.

Проведем анализ и оценку налоговой деятельности по данным конкретного предприятия. СХПК колхоз «Передовой» - сельскохозяйственное предприятие, молочно-мясного направления деятельности, расположенное в 30 км от областного центра г. Вологды. Колхоз является добровольным объединением граждан на основе членства для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной деятельности. Основным видом товарной продукции является молоко и мясо. За три последних года в хозяйстве наблюдается рост размеров производства, о чем говорит увеличение стоимости валовой продукции на 1,4%, что связано с увеличением поголовья крупного рогатого скота на 4,93% за счет молодняка на выращивании. Соответственно, возрастает и товарная продукция на 11,28%. Финансовый результат деятельности организации снижается.

СХПК колхоз «Передовой» - не крупное хозяйство. По площади сельскохозяйственных угодий и численности поголовья КРС, хозяйство превышает средние размеры сельскохозяйственных предприятий Вологодского района, но использует эти ресурсы не достаточно полно, так как по стоимости валовой и товарной продукции значительно уступает средним районным показателям.

Предприятие выполняет обязанность налогоплательщика и налогового агента, находится на общем режиме налогообложения, что подтверждают данные таблицы 1.

Общая сумма всех начисленных налогов и сборов увеличилась на 16%. Рост начисленных налогов и сборов в 2012 году объясняется увеличением страховых взносов в государственные внебюджетные фонды на 1736 тыс. руб., НДС на 869 тыс. руб. и НДФЛ на 547 тыс. руб.

В 2013 сумма начисленных налогов возросла на 3683 тыс. руб. по сравнению с прошлым годом вследствие увеличения НДФЛ на 184 тыс. руб. и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды на 4143 тыс. руб.

В структуре налогов и сборов на 2011-2013 гг. существенных изменений не произошло. Наибольшую долю занимает налог на добавленную стоимость

и страховые взносы во внебюджетные фонды. За период исследования налог на прибыль организация не уплачивает в связи с получением убытка в 2012 году.

Таблица 1 – Динамика и структура начисленных налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды СХПК колхоз «Передовой» за 2011-2013 гг.

Налоги, сборы и страховые платежи	2011 г.		2012 г.		2013 г.	
	Сумма, тыс. руб..	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
НДС	18251	50,28	19120	49,76	18766	44,57
Земельный налог	152	0,42	59	0,15	56	0,13
НДФЛ	6579	18,12	7126	18,55	7310	17,36
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	35	0,1	35	0,09	98	0,23
Другие налоги и сборы	282	0,78	350	0,91	-	-
Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	11000	30,3	11736	30,54	15879	37,71
Итого налогов, сборов и страховых платежей	36299	100	38426	100	42109	100

СХПК колхоз «Передовой» каждый год уплачивает практически полную сумму начисленных налогов и сборов во внебюджетные фонды, что подтверждают данные рисунка 1.

Анализируя задолженность по налогам и сборам (рисунок 2) за исследуемый период, видно, что в 2012 году наблюдается резкое увеличение задолженности на конец года. Причиной этому является недостаток средств у хозяйства на конец года по уплате налога на доходы физических лиц. Однако в 2013 году прослеживается уменьшение суммы задолженности по налогам и сборам, что положительно характеризует налоговую деятельность предприятия (задолженность уменьшилась на 5967 тыс. руб.).

Важнейшим показателем, характеризующим налоговую деятельность экономического субъекта, является показатель налоговой нагрузки. Экономический смысл показателя характеризуется как доля доходов налогоплательщика, подлежащая уплате в бюджет в виде налоговых платежей [4].

Уровень налоговой нагрузки влияет на финансовое положение каждого налогоплательщика, в связи с чем, данный показатель является очень важным для любого предприятия. Особенно важно исчислять этот показатель в целях расчета возможных финансовых последствий в случае изменения налогового законодательства.

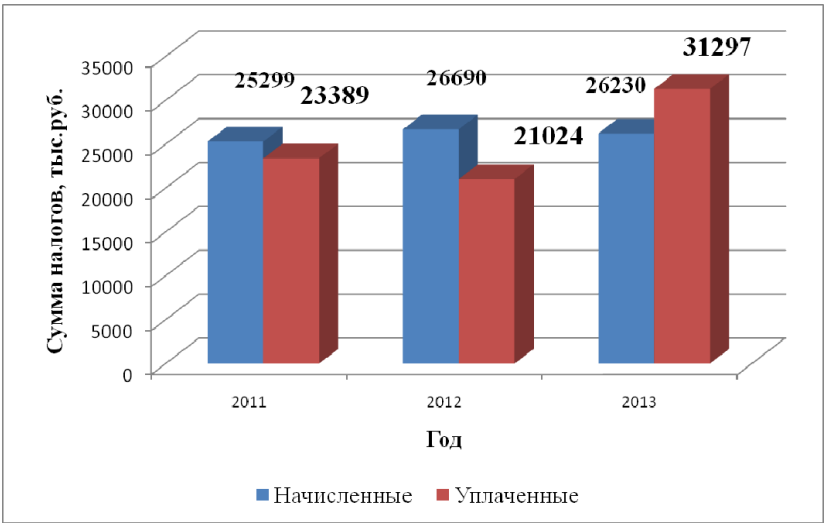


Рисунок 1 – Динамика начисленных и уплаченных налогов и сборов во внебюджетные фонды СХПК колхоз «Передовой» за 2011-2013 гг.

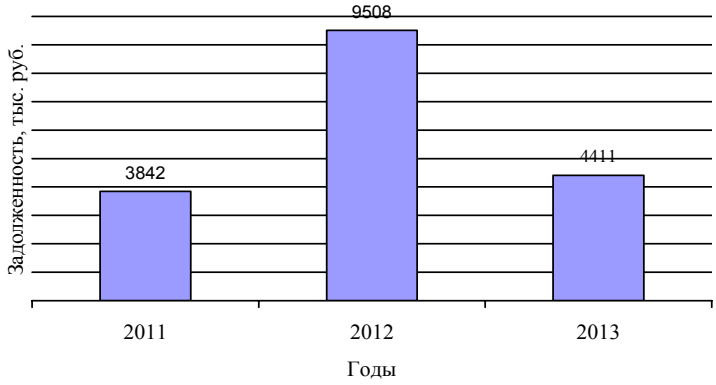


Рисунок 2 – Динамика задолженности по налогам и сборам в СХПК колхоз «Передовой» за 2011-2013 гг.

В экономической литературе присутствуют различные методики исчисления налоговой нагрузки предприятия.

Методика, *предложенная Министерством финансов РФ,* предполагает в расчетах налоговой нагрузки (НН) в качестве интегрального показателя исполь-

зовать выручку предприятия (или валовой внутренний продукт предприятия (ВВП)):

НН = НС/В*100%, (1)

где НС – все уплачиваемые предприятием налоги, включая НДФЛ и косвенные налоги;

В – выручка от реализации (включая выручку от прочей реализации).

А.Н. Кадушин и Н.М. Михайлова считают необходимым сопоставлять сумму налоговых платежей с добавленной стоимостью. В своей методике они предполагают рассчитывать добавленную стоимость (ДС) следующим образом:

ДС = В–МЗ, (2)

или ДС = АО+(ФОТ+ВП)+НДС+ПР, (3)

где В – выручка от реализации (с учетом НДС);

МЗ – материальные затраты;

ФОТ – фонд оплаты труда (с учетом НДФЛ);

ВП – платежи во внебюджетные фонды;

ПР – прибыль организации до налогообложения;

АО – амортизационные отчисления.

Авторы данной методики рассматривают отдельные элементы добавленной стоимости как источники возникновения налоговых обязательств и именно с ними связывают расчет структурных коэффициентов, используемых для расчета налоговой нагрузки, таких как удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке (материалоемкость производства) (КВ), доля заработной платы (с начислениями) в добавленной стоимости (трудоемкость производства) (КФОТ), удельный вес амортизации в добавленной стоимости (фондоемкость производства) (КАО):

КВ= ДС/В; (4)

КФОТ = (ФОТ + ВП) / ДС; (5)

КАО = АО / ДС. (6)

Налоговая нагрузка по методике *А. Кадушина и Н. Михайловой* определяется по следующей формуле:

НН = ($Н_с$ / ЧА) / (ЧП / ЧА), (7)

где НН – налоговая нагрузка,

$Н_с$ – сумма налогов в совокупном объеме,

ЧА – чистые активы предприятия,

ЧП – чистая прибыль предприятия.

Данный показатель отражает долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом [3].

Предложенный способ расчета налоговой нагрузки позволяет оценить налоговую нагрузку как функцию типа производства, изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию.

Е.А. Кирова предлагает методический подход оценки уровня налоговой нагрузки, в котором соизмеримым показателем выступает вновь созданная стоимость (ВСС). Сама методика предопределяет расчет абсолютной налоговой

нагрузки (АНН) и относительной налоговой нагрузки. Абсолютная налоговая нагрузка – это налоги и страховые взносы, подлежащие перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, а также недоимки по данным платежам.

Относительная налоговая нагрузка – это отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости, которая рассчитывается следующим образом:

ВСС = В – МЗ – АО + ВД –ВР, (8)

или ВСС = (ФОТ + ВП) +НП + ПР, (9)

где В – выручка от реализации (с учетом НДС);

МЗ – материальные затраты;

АО – амортизационные отчисления;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы (без учета налоговых платежей);

ФОТ – фонд оплаты труда;

ВП – платежи во внебюджетные фонды;

НП – все уплачиваемые предприятием налоги и взносы;

ПР – прибыль организации до налогообложения.

Таким образом, относительная налоговая нагрузка имеет следующий вид:

ООН = АНН / ВСС * 100%. (10)

Следует отметить методику М.Н. Крейнина, в которой соотносится общая сумма налогов с финансовым результатом предприятия (т.е. с показателем чистой прибыли). Методика показывает, во сколько раз суммарная величина уплачиваемых налогов отличается от прибыли предприятия, оставшейся в ее распоряжении.

НН = (В – З – ПЧ) / (В – З) * 100%, (11)

где В – выручка от реализации (полные издержки и прибыль);

З – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов;

ПЧ – прибыль, остающаяся в предприятии без налогов, уплачиваемых за счет нее.

Рассчитаем налоговую нагрузку для СХПК колхоз «Передовой» по перечисленным методикам в таблице 2.

Таблица 2 – Расчет налоговой нагрузки СХПК колхоз «Передовой» за 2011-2013 гг. по различным методикам

Автор методики	2011 г.	2012 г.	2013 г.	Абсолютный прирост	
				2012 г. к 2011 г.	2013 г. к 2012 г.
Методика Министерства финансов РФ, %	14,42	14,45	13,37	0,3	-1,08
А.Н. Кадушина и Н.М. Михайловой	3,48	5,85	14,6	2,37	8,75
Е.А. Кирова, %	41,84	42, 66	45, 47	0,82	2,81
М.Н. Крейнина,%	13, 05	6,53	138,13	6,52	131,6

Согласно всем представленным методикам расчета налоговой нагрузки, кроме методики Министерства финансов РФ, налоговая нагрузка на СХПК колхоз «Передовой» увеличилась.

Единственная методика, которая показывает уменьшение налоговой нагрузки на СХПК колхоз «Передовой» за 2011-2013 гг. – это методика Министерства финансов РФ. Однако она предназначена для выявления доли налогов в выручке от реализации (включая выручку от прочей реализации) и характеризует налогоемкость продукции производства, но не дает реальной картины налогового бремени налогоплательщика.

Методика Н.М. Кадушина и А.Н. Михайловой отражает долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной экономическим субъектом. Сделанные расчеты иллюстрируют тенденцию к возрастанию этой доли [1]. Так, в 2012 году она увеличилась на 2,37 по сравнению с 2011 годом, а в 2013 наблюдается ее увеличение на 8,75 пункта. Достоинством данной методики является то, что она позволяет проанализировать структурный состав налоговых платежей по отношению к добавленной стоимости.

По методике М.Н. Крейнина налоговая нагрузка также возрастает, причем ее увеличение в 2013 году по сравнению с 2012 годом колоссальное: на 131,6%. На это сказывается снижение выручки от реализации и чистой прибыли, рост себестоимости предприятия. Данный метод не применим для убыточной деятельности предприятия.

Наиболее оптимальной, на наш взгляд, является методика расчета налоговой нагрузки, предложенная Е.А. Кировой. Согласно данной методике, налоговая нагрузка увеличилась на 0,82 пункта в 2012 году по сравнению с 2011 годом и на 2,81 пункта 2013 году по сравнению с 2012 годом. В качестве положительного момента методики Кировой можно назвать следующее: на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги. Кроме того, в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией. При этом на объективность расчета не влияют ни отраслевая специфика, ни размер компании.

Таким образом, охарактеризовав налоговую деятельность СХПК колхоз «Передовой», можно сделать вывод о том, что с каждым годом сумма начисленных налогов и сборов за анализируемый период растет, налоговая нагрузка на предприятие повышается, при этом организация каждый год практически полностью уплачивает все налоги и уменьшает свою задолженность по ним. Увеличение налоговой нагрузки объясняется снижением доходности деятельности организации и увеличением материальных затрат и затрат на оплату труда.

В качестве мероприятий по совершенствованию налоговой деятельности мы рекомендуем в СХПК колхоз «Передовой» использовать налоговое планирование, минимизировать налогообложение за счет использования налоговых льгот, а также снижения налогооблагаемой базы.

Литература
1. Гудков, А.А. Разработка методики расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / А.А. Гудков // Управленческий учет. – 2013. – № 1. – С. 72–77.
2. Долгих, И. Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И. Н. Долгих // Финансы и кредит: научно-практич. и теоретич. журнал. – 2013. – № 16. – С. 66-72.
3. Золочевская, Е.Ю. Система налоговых индикаторов в налоговом анализе / Е.Ю. Золочевская // Управленческий учет. – 2011. – № 2. – С. 68–71.
4. Коростелкин, М.М. Особенности анализа и оценки налоговой деятельности экономического субъекта / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. – 2013. – № 7. – С. 43–50.

УДК 657.4:339.187.62

ВИДЫ ЛИЗИНГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

аспирант Е. В. Токарева
(ФГБОУ ВПО «Волгоградский ГАУ», Волгоград, Россия)

В статье рассмотрены виды лизинговых платежей, а также факторы, влияющие на выбор методики расчета, формирования величины и их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Основу экономических взаимоотношений между участниками лизинговых отношений составляют лизинговые платежи. Формирование величины лизингового платежа является одним из основных этапов в проектировании лизинговой сделки. Определение суммы лизинговых платежей, причитающихся лизингодателю (сублизингодателю), представляется наиболее сложным и чрезвычайно важным моментом в лизинговых отношениях, как для лизингодателя, так и для лизингополучателя, поскольку величина лизингового платежа формирует конечную стоимость лизинговых услуг. Расчет размера лизингового платежа должен быть экономически выгоден для обеих сторон лизинговой сделки, т. е. лизингодателю обеспечивать определенный уровень доходности, а лизингополучателю - приемлемый в конкретных условиях уровень затрат. Понятие лизингового платежа наиболее полно и точно приводится в Законе ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" 2002 г., в котором под лизинговым платежом понимается…" общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателям, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя" [2]. Для лизингодателя лизинго-

© Токарева Е.В., 2015

вые платежи обеспечивают возмещение стоимости средств производства (оборудования, транспортных средств, технических средств и т.д.), накопление капитала и стимулирование предпринимательской деятельности. На величину лизингового платежа оказывают влияние такие факторы, как стоимость и состояние имущества, нормативный срок полезного использования объекта лизинга, проценты по заемным средствам, вид деятельности, налоговые льготы. Важно учесть и отразить в лизинговых платежах все понесенные им расходы по лизинговой сделке. Во-первых, это расходы, связанные с исполнением договора купли-продажи лизингового имущества (например, расходы по привлечению кредитных ресурсов, по оплате стоимости имущества продавцу, транспортировке объекта лизинга, уплате налогов и т. д.). Во-вторых, это расходы, связанные с исполнением договора лизинга с лизингополучателем (расходы по подготовке и проведению сделки - заработная плата персонала, аренда помещения, амортизация офисного оборудования и т. д.). Кроме того, следует отметить, что лизингодатель должен включить в общую стоимость лизинга ту прибыль, которую он намеривается получить за предоставленные лизинговые услуги. В свою очередь лизингополучателю важно разобраться в методике расчета лизинговых платежей. Понимая состав учитываемых элементов платежа, лизингополучатель имеет возможность контролировать лизингодателя в обосновании проведения соответствующих расчетов по лизинговой сделке. Для лизингополучателя, по сути дела, понятие "лизинговые платежи" представляет стоимость приобретаемого предмета лизинга. Размер, способ осуществления и периодичность платежей определяется договором лизинга. Следует отметить, что для сторон лизингового соглашения агропромышленного комплекса вопрос пересмотра размера лизингового платежа имеет существенное значение в связи с сезонным характером работ в сельском хозяйстве. Согласно ст. 28 Федерального Закона «О финансовой аренде (лизинге)» размер лизинговых платежей может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще чем один раз в три месяца. Однако ст. 614 Гражданского кодекса РФ предусматривает изменение размера арендной платы (лизингового платежа) не чаще одного раза в год. Поэтому при составлении договора лизинга с предприятиями АПК предприятие - лизингодатель должно стремиться составить оптимальный график оплаты платежей, а так же возможность отсрочки платежа. Так в договоре можно указать выплату лизинговых платежей лизингополучателем, например, после окончания уборки урожая [1].

Форма платежей может быть денежной (выраженной в денежном эквиваленте), компенсационной (продукцией, выпускаемой с использованием объекта лизинга или услугами лизингополучателя) или смешанной (предполагает сочетание денежной и компенсационных выплат).

В зависимости от способа уплаты, платежи делятся на виды:

- равными долями на протяжении всего срока лизинга, т. е. пропорционально;

- с увеличивающимися взносами, т. е. небольшие взносы устанавливаются в начальный период лизинговой сделки, а затем постепенно увеличиваются

по мере освоения оборудования и расширения объемов производимой продукции;

- с уменьшающимися взносами – постепенно уменьшающиеся выплаты, могут использоваться в случае, если финансовое положение лизингополучателя устойчиво, и он может погасить большую часть своей задолженности в начале лизинговой сделки, например, внеся аванс;

- с определенным первоначальным взносом – это частичная предоплата в момент подписания лизингового соглашения, которое затем вычитается из общего объема лизинговых платежей, а оставшаяся сумма погашается в установленном порядке;

- комбинированные платежи подразумевают сочетание различных способов уплаты в зависимости от условий договора;

- сезонные выплаты применяются в сельскохозяйственных и перерабатывающих организациях.

Существует ряд методик расчета лизинговых платежей. Одной из первых методику расчета лизинговых платежей опубликовала Е. Н. Чекмарева в 1994 году в своей книге «Лизинговый бизнес» [3]:

a) метод «с фиксированной общей суммой», когда общая сумма платежей начисляется равными долями в течении всего срока договора в соответствии с периодичностью, установленной договором лизинга;

b) метод «с авансом», когда лизингополучатель при заключении договора выплачивает лизингодателю аванс в согласованном сторонами размере, а остальная часть общей суммы лизинговых платежей (за минусом аванса) начисляется и уплачивается в течение срока действия договора, как и начисление платежей с фиксированной общей суммой;

c) метод «минимальных платежей», когда в общую сумму платежей включаются сумма амортизации лизингового имущества за весь срок действия договора, плата за использованные лизингодателем заемных средств, комиссионное вознаграждение и плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором, а также стоимость выкупаемого лизингового имущества, если он предусмотрен договором лизинга.

Начисление суммы лизингового платежа согласно договору отражается в учете лизингодателя (сублизингодателя) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом для контроля величины задолженности лизингополучателя перед лизингодателем в бухгалтерском учете предприятия-лизингодателя при начислении суммы очередного лизингового платежа рекомендуется открывать к счету 62 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», а к счету 76 соответственно субсчет «Задолженность по договору лизинга». Одновременно разница между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества, учитываемая на счете 98 «Доходы будущих периодов», в части (1/20) приходящейся на сумму лизингового платежа, списывается с этого счета в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка». В том случае,

если договором предусмотрен авансовый платеж, поступление аванса отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Авансы полученные» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Если иной порядок не предусмотрен договором, аванс списывается равными долями в течение всего срока лизинга со счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные», в кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Если условиями договора лизинга имущество учитывается на балансе лизингополучателя, хотя это встречается гораздо реже, то стоимость объекта лизинга, выраженная размером общей суммы лизинговых платежей за весь срок договора лизинга, отражается по дебету счета 08, субсчет «Приобретение объектов по договору лизинга» в корреспонденции со счетом 76, субсчет 1 «Лизинговые обязательства». Одновременно, должен быть отражен налог на добавленную стоимость по приобретенным объектам лизинга по счету 19 в корреспонденции со счетом 76 субсчет 1 «Лизинговые обязательства». Начисление причитающихся лизинговых платежей лизингодателю отражается по дебету счета 76, субсчет 1 «Лизинговые обязательства» в корреспонденции со счетом 76 субсчет 2 «Расчеты по лизинговым платежам». Затем, по мере погашения лизингополучателем задолженности ведется учет по дебету счета 76 субсчет 2 «Расчеты по лизинговым платежам» в корреспонденции со счетами денежных средств. Отраженный ранее налог на добавленную стоимость по счету 19 предъявляется к возмещению из бюджета в размере, определяемом по оплаченному лизинговому платежу по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». Такой рекомендованный порядок учета позволяет учитывать имущество, полученное по лизинговому договору на стоимость лизинговых платежей за весь период лизинга, по дебету счета «Оборудование по лизингу» и кредиту «Лизинговые обязательства».

В общую сумму договора лизинга также может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (п. 1 ст. 28 Закона № 164-ФЗ). В бухгалтерском учете выкупная цена предмета лизинга определяется соглашением между сторонами с учетом требований статьи 40 Налогового кодекса РФ и должна соответствовать рыночной. Нередко на практике выкупная стоимость выделяется в сумме лизинговых платежей отдельно или вообще указывается в виде самостоятельного платежа. Суммы, уплачиваемы в счет оплаты выкупной цены предмета лизинга для целей налогового учета следует рассматривать в качестве авансовых платежей, однако для целей бухучета это не имеет значения.

Литература

1. Егорова, Е. М. Бухгалтерский учет: основы теории, практика, развитие: учебное пособие / Е. М. Егорова. – Волгоград: Нива, 2010. – С. 108.

2. Огнев, Д. В. Концепция расчета лизинговых платежей / Д. В. Огнев // Финансы и кредит. – 2009. – № 33. – С. 17-22.
3. О финансовой аренде (лизинге): Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ (ред. от 08.05.2010). – URL: http: //www.consultant. ru.
4. Поленова, С. Н. Отечественная система регулирования бухгалтерского учета в период перехода к рыночным отношениям / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 13. – С. 22–35.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция к его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
6. Сладкова, С. А. Аренда и лизинг в Российской Федерации: сущность, развитие, бухгалтерский учет / С. А. Сладкова, В. А. Ситникова // Интеграл. – 2008. – № 1. – С. 31-35
7. Халимоненко, И. А. Бухгалтерский учет лизинговых платежей / И. А. Халимоменко // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 14. – С. 23–26.

УДК 657.1

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ В СХПК «ПЛЕМЗАВОД МАЙСКИЙ»

студентка 642 группы Ю. В. Цебро,
научный руководитель – к.э.н. С. Г. Голубева
(ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)

Объектом исследования в статье является СХПК «Племзавод Майский». Предмет исследования – учет расчетов с поставщиками в СХПК «Племзавод Майский».

Актуальность темы заключается в том, что на сегодняшний день значительно возрастает роль бухгалтерского учёта как важнейшего средства получения полной и достоверной информации не только об имуществе предприятия, но и о его обязательствах. В настоящее время большое внимание уделяется расчетам с поставщиками. Это обусловлено тем, что постоянно совершающийся кругооборот хозяйственных средств вызывает непрерывное возобновление многообразных расчётов. Самым распространённым видом расчётов являются расчёты с поставщиками и подрядчиками за сырьё, материалы, товары и прочие материальные ценности.

Задолженность по этим расчетам в процессе финансово-хозяйственной деятельности должна находиться в рамках допустимых значений. Сомнительная дебиторская задолженность и просроченная кредиторская задолженность свидетельствуют о нарушениях поставщиками и клиентами финансовой и пла-

© Цебро Ю.В., 2015

тежной дисциплины, что требует незамедлительного принятия соответствующих мер для устранения негативных последствий. Своевременное принятие этих мер возможно только при осуществлении со стороны предприятия систематического контроля.

Целью данной статьи является поиск основных путей совершенствования учета расчетов с поставщиками в СХПК «Племзавод Майский».

Главными задачами данной работы являются:

- изучение особенностей учета расчетов с поставщиками на предприятии;
- выявление существующих проблем учета расчетов с поставщиками;
- разработка рекомендаций по совершенствованию учета расчетов с поставщиками на предприятии.

СХПК «Племзавод Майский» - это сельскохозяйственное предприятие, основными направлениями деятельности которого являются плодопитомническое, молочное животноводство и картофелеводство. Кроме того, хорошо развито в хозяйстве производство семян зерновых культур, выращивание овощей и кормовых культур.

Основные показатели, характеризующие финансовую устойчивость предприятия, представлены в таблице №1 [1].

Таблица 1 – Показатели, характеризующие финансовую устойчивость СХПК «Племзавод Майский»

Наименование показателя	Нормативное ограничение	2010 год	2011 год	2012 год	Отклонение 2012-2011 гг., (+/-)
Коэффициент абсолютной ликвидности	≥0,2-0,25	2,18	0,27	0,12	-0,15
Коэффициент текущей ликвидности	≥2,0	11,08	5,69	4,51	-1,18
Коэффициент общей платежеспособности	≥2,0	24,62	13,58	11,30	-2,28

СХПК «Племзавод Майский» имеет собственные оборотные средства, уровень коэффициента обеспеченности запасов собственными оборотными средствами превышает нормативный уровень. На предприятии наметилась тенденция увеличения коэффициентов финансовой устойчивости. Все это говорит о том, что предприятие финансово устойчиво.

Анализируя показатели ликвидности и платежеспособности на предприятии, отметим следующее. СХПК «Племзавод Майский» имеющимися денежными средствами и краткосрочными финансовыми вложениями может немедленно погасить всего 12 % краткосрочных обязательств. Значение показателя ниже норматива, следовательно, у предприятия недостаточно суммы наиболее ликвидных активов для погашения наиболее срочных обязательств.

Тенденция снижения коэффициента текущей ликвидности на предприятии может быть оценена отрицательно. В 2012 году в СХПК «Племзавод Майский» оборотные активы в 4,5 раза превышают размер краткосрочных обязательств. Значение коэффициента превышает нормативный уровень, т.е. у предприятия достаточно оборотных активов для погашения краткосрочных обязательств. Оно может своевременно рассчитаться по своей текущей задолженности. Следовательно, СХПК «Племзавод «Майский» платежеспособно.

Значение коэффициента общей платежеспособности превышает норматив, что говорит о возможности предприятия покрыть все свои обязательства. У предприятия достаточно денежных средств, вложенных в активы, для погашения обязательств. Следовательно, предприятие платежеспособно.

В целом, проанализировав показатели ликвидности и платежеспособности, можно сказать, что предприятие является платежеспособным и может осуществлять расчёты по своим внешним обязательствам.

В СХПК «Племзавод Майский» создана бухгалтерская служба, в которой работает отдел по расчетам с поставщиками.

Поставщики и подрядчики - это организации, поставляющие сырьё, материалы, товары и другие материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (воды, газа энергии и др.). Расчетные операции могут осуществляться с учетом наличных денежных средств, либо в порядке безналичных платежей. Расчеты между организациями осуществляются преимущественно в безналичном порядке путем перечисления денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций, замещающих наличные деньги в обороте. [2]

Основными видами продукции, приобретаемыми у поставщиков является ГСМ, корма, удобрения, вода, газ, запчасти, химические средства защиты растений и т.д.

Основными поставщиками этой продукции выступают следующие представители:

- ООО «Лукойл-Волганефтепродукт» - ГСМ;
- ГУП «Вологодаагропродагенство», ООО «Грязовецкий ККЗ», ООО «Северный альянс», ЗАО «Вологдазернопродукт» - корма;
- ООО «Регион Агро Северозапад» - мин. удобрения;
- ООО «Аммофос» - мин. удобрения;
- Вологодский филиал ОАО «Вологодская сбытовая компания» - электроэнергия;
- МУП ЖКХ «Вологдагорводоканал» - вода;
- ООО «Вологдарегионгаз» - газ;
- ИП Беляков – запчасти;
- ЗАО «Стройтранссервис», ООО «Сельхозкомплект» - запчасти.

Кредиторская задолженность в СХПК «Племзавод Майский» отражается как долгосрочная (раздел IV Баланса), так и краткосрочная (раздел V Баланса) в зависимости от контрагентов, по расчетам с которыми она возникла. На 31 декабря 2012 года сумма данной краткосрочной задолженности составила

69148 тысяч рублей. Данный показатель в 2011 году был ниже на 17899 тысяч рублей и в 2010 году на 45157 тысяч рублей по сравнению с 2012 годом. Долгосрочных обязательств СХПК «Племзавод Майский» не имеет вообще.

Учёт расчетов с поставщиками на предприятии ведется на компьютере с помощью программы 1С: Предприятие.8. Хранение документов осуществляется в виде подшитых дел за определённый период. Ответственный за их хранение – бухгалтер. Подшитые документы помещаются в шкафы (соответствуют всем требованиям). Сроки хранения соблюдаются (первичные документы, регистры и бухгалтерская отчётность хранят не менее 5 лет, рабочий план счетов, документы учётной политики – не менее 5 лет после года, в которой они использовались в последний раз). В СХПК «Племзавод Майский» учёт организован достаточно качественно.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг либо одновременно с ним с согласия организации.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками в СХПК «Племзавод Майский» предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы, оказанные услуги отражаются на данном счете независимо от времени оплаты. Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, по каждому поставщику и подрядчику.

Основанием для принятия на учет кредиторской задолженности перед поставщиками являются расчетные документы (счета, счета фактуры) и документы, свидетельствующие о факте свершения сделки (товарно-транспортные накладные, приходные ордера, приемные акты, акты о выполнении работ и услуг).

Учет выданных авансов осуществляется обособленно в отдельных регистрах аналитического учета с целью получения информации о расчетах с конкретными поставщиками и контроля за их состояниями. Суммы выданных авансов перечисляются по платежному поручению с расчетного счета в банках. Эти операции оформляются бухгалтерской записью: Дт 60 - Кт 50, 51.

Сверка расчетов производится ежеквартально. Поставщики присылают акт сверки расчетов, бухгалтер сверяет записи. Один экземпляр подписанного акта сверки отправляет обратно поставщику, второй остается у данного предприятия. Также в конце каждого месяца проводится инвентаризация расчетов, впоследствии составляется акт инвентаризации.

На предприятии СХПК «Племзавод Майский» установлен лимит кредиторской задолженности по разным видам приобретаемых товаров. Так, например, для закупки запасных частей лимит составляет 250 тысяч рублей.

В СХПК «Племзавод Майский» ежегодно проводится годовая инвентаризация в конце года согласно Приказа руководителя о проведении инвентаризации. На ее проведение отводится месяц (до 25 декабря 2013 года), после чего результаты передаются главному бухгалтеру для составления годовой отчетно-

сти. Также инвентаризация может проводится внезапно в течение отчетного года по Приказу руководителя предприятия.

В СХПК «Племзавод Майский» отсутствует просроченная и долгосрочная кредиторская задолженность в течение 3 последних лет (2010- 2012 гг) согласно Раздела V Приложения к бухгалтерскому балансу. Это говорит о правильности выбора способа управления всеми видами задолженности.

На современном этапе значительное количество организаций имеют проблемы в управлении дебиторской задолженностью, поэтому чтобы снизить риск экономических потерь по причине невозврата средств от покупателей предлагается создавать резерв по сомнительным долгам. В СХПК «Племзавод Майский» этот резерв не создается. Следовательно, данному предприятию можно посоветовать создать резерв по сомнительным долгам следующим образом:

1) В конце каждого отчетного месяца проводить инвентаризацию дебиторской задолженности с определением срока ее возникновения. Если срок более 90 дней, то вся сумма задолженности включается в данный резерв. Если срок от 45 до 90 дней, то в резерв включается 50% от суммы выявленной задолженности. Если срок выявленной дебиторской задолженности менее 45 дней, то такая задолженность резерв увеличивать не будет.

2) Далее бухгалтер сравнивает сумму резерва по результатам инвентаризации с суммой налогооблагаемой выручки за этот же период. Важно, чтобы сумма резерва не превышала 10% от суммы выручки.

3) Сумма резерва включается в состав прочих расходов в конце отчетного периода.

4) Резерв может быть использован на покрытие убытков от безнадежных долгов.

При создании резерва должны составляться следующие документы: Акт инвентаризации сомнительной дебиторской задолженности (ИНВ-17), акты сверки расчетов, Инвентаризационная ведомость, Протокол (приказ) о результатах инвентаризации. Порядок создания резерва по сомнительным долгам и первичные документы организация определяет самостоятельно и закрепляет в своей учетной политике.

Литература

1. Ковалева, А.М. Финансовый менеджмент: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / Ковалева А.М. – М.: Инфра-М, 2010. – 336 с.

2. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2009.

3. Налоговый Кодекс РФ.

УДК 339.38

ИССЛЕДОВАНИЕ КОММУНИКАЦИОННОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ РЕКЛАМЫ

Е. А. Шпилевская
(УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)

Необходимо исследовать коммуникационную эффективность рекламы различными методами.

В настоящее время, пожалуй, нет ни одного человека, которого так или иначе не касалась бы реклама. Определение эффективности рекламных кампаний, как важного контролирующего элемента рекламной деятельности, является актуальной проблемой. Рекламодателю желательно наладить учет эффективности рекламирования. Это позволит получить информацию о целесообразности рекламы и результативности ее отдельных средств, определить условия оптимального воздействия рекламы на потенциальных покупателей. Исследование эффективности рекламных кампаний – сложный, многоаспектный и часто длительный процесс, осуществляемый коллективом специалистов, представляющих разные организации. Объективность и достоверность результатов исследования рекламной эффективности напрямую зависит от выбора и использования методов и форм управления, соответствующих требованиям складывающейся маркетинговой ситуации.

Методика

Исследование эффективности рекламы может проводиться в двух направлениях – изучение коммуникативной эффективности и измерение коммерческой (экономической) эффективности. На сегодняшний день наибольший интерес отечественные маркетологи проявляют к оценке коммуникационной эффективности рекламы.

Оценку коммуникационной эффективности рекламной кампании можно получить на основе тестирования рынка до ее начала (предтестирование) и в период ее проведения (посттестирование). Предтестирование ставит своей задачей оценить реакцию потребителей на альтернативные рекламные сообщения для последующего выбора наиболее коммуникативных. Посттестирование ставит задачу определить коммуникативный эффект рекламы после ее запуска. Он проверяется по следующим параметрам: воздействие, убедительность, информативность, диагностика.

Методы проверки коммуникационной эффективности рекламы можно разделить на восемь основных категорий:

1) тесты на запоминание,

2) тесты на убедительность,

© Шпилевская Е.А., 2015

3) подсчет непосредственного отклика,
4) коммуникативные тесты,
5) фокус-группы,
6) физиологические тесты,
7) кадровые тесты,
8) внутрирыночные тесты.

Тесты на запоминание основываются на предположении, что какая-то часть информации остается в памяти человека. Уровень запоминания демонстрирует, насколько увеличивается уровень продаж, если реклама повышает знание о данной торговой марке на 20%, а предпочтение к ней – на 10%. Тесты на запоминание делятся на две группы: тесты на воспоминание и тесты на узнавание.

Существует метод измерения запоминаемости рекламы, который базируется на трех составляющих: «спонтанное воспоминание» – реклама вспоминается при упоминании категории товара; «воспоминание при предъявлении товара» – реклама вспоминается после произнесения названия конкретного товара или его демонстрации; «воспоминания после пересказа рекламы». Сумма этих трех показателей составляет долю целевой аудитории, которая вспомнила рекламное сообщение, причем смотрят, как показатели соотносятся между собой.

Среди наиболее известных и часто проводимых процедур посттестирования можно назвать:

1. Отзыв с помощью. Суть метода заключается в том, что респонденту показываются определенные рекламоносители. После этого задаются вопросы для определения того, было ли отношение респондента к фирме (рекламируемому товару) сформировано ранее или в результате воздействия рекламы. Специалист по рекламе при этом задает наводящие вопросы и помогает сформулировать ответы.

2. Отзыв без помощи. Респондентам задаются вопросы относительно рекламируемого товара, реакции на рекламу и т.п. Затем респондент должен самостоятельно ответить на поставленные вопросы. При этом часто используются анкеты с семантическими дифференциалами, Суть их состоит в следующем. Берутся несколько пар антонимов-определений, отражающих противоположные точки зрения на товар или рекламу. Например: «прекрасное» – «ужасное», «сильное» – «слабое», «положительное» – «отрицательное» и т.п. Между ними располагается шкала, например: «сильное» / «слабое». Респондент должен отразить свое отношение, поставив точку или крестик в том интервале, который соответствует его мнению.

3. Метод Гэллапа – Робинсона. Метод используется для того, чтобы оценить запоминаемость рекламы «по свежим следам», непосредственно после рекламных контактов. Он состоит в том, что через несколько дней после рекламного мероприятия 200 лицам, отобранным из целевой аудитории, предъявляют перечень торговых марок. Каждый из них должен ответить на вопрос,

помнит ли он, что видел в определенном издании (радио- или телепрограмме) рекламу марки, которая тестируется.

4. Метод Старча. Метод заключается в следующем. Каждый исследуемый представитель целевой аудитории в присутствии проводящего опрос просматривает публикацию и отмечает рекламные объявления, которые он видел ранее. При этом различают тех, кто:

1) только видел рекламное объявление;

2) частично его читал и установил рекламодателя;

3) прочитал почти полностью все содержание рекламы.

Метод дает возможность оценить спровоцированное воспоминание, к которому опрашиваемого подводят в ходе тестирования. Его недостатком является то, что метод не совсем надежен, так как не позволяет проверить утверждение опрашиваемых.

5. Метод «тайников». При тестировании используют настоящие рекламные объявления, из которых изъята марка рекламируемой фирмы, товара. Респонденты должны указать, какая марка пропущена, и описать ассоциации, вызванные данным рекламным обращением.

Результаты

Имеются и другие менее распространенные методы. Физиологические тесты измеряют эмоциональную реакцию на рекламу с помощью наблюдения за реакцией человека путем исследования сердцебиения, расширения зрачков, кожно-гальванической реакции, электроэнцефалограммы. Покадровый тест оценивает реакцию потребителей на отдельные сцены. Внутрирыночные тесты измеряют эффективность рекламы с помощью определения фактических результатов на рынке, т.е. с помощью измерения их влияния на объемы продаж. Тест на побудительность рекламы оценивает эффективность рекламы по тому, как влияет она на намерение потребителей купить товар данной марки, возросло ли их намерение купить в результате просмотра рекламы.

Выводы

Таким образом, рассмотренные нами методы не исчерпывают множество применяемых методов исследования коммуникационной эффективности. Отбор из их многообразия выполняется в зависимости не только от проведенной рекламной компании, но и от многих других рассмотренных и нерассмотренных нами факторов.

Литература

1. Каменева, Н.Г. Маркетинговые исследования: учеб. пособие / Н.Г. Каменева, В.А. Поляков. – М.: Вузовский учебник, 2005. – 439 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Преподаватели

Баринова О.И., Юренева Т.Г. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)
Особенности формирования внутренней управленческой отчетности в молочном животноводстве…….. 3
Бобрышев А.Н. (ФГБОУ ВПО «Ставропольский ГАУ», Ставрополь, Россия)
Генезис учетно-аналитической мысли в условиях усиления трансформационных процессов в экономике……..... 10
Бовыкина М.Г. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)
Анализ и оценка устойчивости бюджетной политики регионов северо-западного федерального округа…….. 15
Великоборец Н.В. (УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)
Анализ деловой активности предприятия в призме финансового аспекта… 21
Голубева А.И. (ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)
Совершенствование направлений государственной поддержки развития сельских территорий и аграрной экономики региона…….. 26
Горло В.И. (ФГБОУ ВПО «Брянская ГСХА», Брянск, Россия)
Целесообразность планирования возвратных отходов и их учет при промышленной переработке молока…… 32
Дугин А.Н. (ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)
Оценка основных экономических показателей сельскохозяйственных организаций Ярославской области как фактора развития сельских муниципальных территорий...……. 36
Киселёв А.А. (ФГБОУ ВПО «Ярославский ГТУ», Ярославль, Россия)
Проблемы применения управленческого учета в России…… 44
Клипперт Е.Н. (УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)
Внутрихозяйственный контроль в системе управленческого учета затрат... 50
Короткевич С.В. (УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)
Анализ финансовых результатов организаций маслодельного кластера с использованием многофакторных индексных моделей……... 54
Короткова Э.А. (ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)
Критерии признания активов, обязательств, доходов и расходов…….. 60
Курляндчик А.А. (УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)
Современные тенденции развития сахарной промышленности республики Беларусь…… 65
Меделяева З.П., Босая И.И. (ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Воронеж, Россия)
Анализ финансовой отчетности предприятий масложирового подкомплекса с использованием показателей МСФО…….. 69

Ноговицына А.В., Бреус М.Е. (ФГБОУ ВПО «Ивановская ГСХА имени академика Д.К. Беляева», Иваново, Россия)
Повышение качества профессиональной подготовки студентов направления «Экономика» в аграрном вузе……. 73
Разина Н.А. (ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)
Оценка уровня и перспективы снижения ресурсоемкости в овощеводстве защищенного грунта…… 76
Семин Е.А. (ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Воронеж, Россия)
Состояние и тенденции развития зернопроизводства в Воронежской области…….. 81
Смирнова Е.А. (ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)
Состояние и проблемы рынка аудиторских услуг в России на современном этапе……..... 91
Травникова Т.Н. (ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА», Ярославль, Россия)
Использование справочно-правовых систем в учебном процессе…….. 95
Чекавинская Г.А., Кошко О.В. (ФГБОУ ВПО «Вологодский государственный университет», Вологда, Россия)
Налоговый учет по РСБУ и МСФО: возможности и перспективы……. 100

Молодые ученые, студенты

Бутусова К.С. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)
Анализ и совершенствование управления дебиторской задолженностью в ОАО «Вологодская сбытовая компания»…….. 108
Василевская М.А. (ФГБОУ ВПО «Брянская ГСХА», г. Брянск, Россия)
Организация расчетов с внебюджетными фондами: нормативное регулирование и практика учета…… 116
Габриелян С.С. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина», Вологда, Россия)
Анализ использования материальных ресурсов в ЗАО «Центр научно-теоретических услуг и консультаций»……... 122
Зумберова Е.А. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н.В. Верещагина, Вологда, Россия)
Методы влияния инфляции и применение их в практике ООО «ТК ИНТРО»…….. 127
Лёвкина В.В. (ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный аграрный университет», Волгоград, Россия)
Особенности формирования учетной политики агроформирований за рубежом…… 131

Микляева К.А. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н. В. Верещагина», Вологда, Россия)
Анализ денежных потоков и их оптимизация в ООО «Искра» Шекснинского района, Вологодской области……..... 134
Миронова О.А. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н. В. Верещагина», Вологда, Россия)
Анализ и оценка первичных факторов формирования стоимости бизнеса ОАО «Вологодский»…… 141
Наумова А.В. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н. В. Верещагина», Вологда, Россия)
Применение позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в ОАО «ХАРОВСКЛЕСПРОМ»……..... 148
Соловьева Ю.О. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н. В. Верещагина», Вологда, Россия)
Формирование доходов и расходов в условиях МСФО в ГСП ВО «Осаново»…….. 154
Сысоева Т.В. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н. В. Верещагина», Вологда, Россия)
Анализ налоговой деятельности СХПК колхоз «Передовой» Вологодского района, Вологодской области…… 160
Токарева Е.В. (ФГБОУ ВПО «Волгоградский ГАУ», Волгоград, Россия)
Виды лизинговых платежей и их отражение на счетах бухгалтерского учета…….. 168
Цебро Ю.В. (ФГБОУ ВПО «Вологодская ГМХА им. Н. В. Верещагина», Вологда, Россия)
Совершенствование учета расчетов с поставщиками в СХПК «Племзавод Майский»…….. 172
Шпилевская Е.А. (УО «Белорусская ГСХА», Горки, Беларусь)
Исследование коммуникационной эффективности рекламы…….. 177

Научное издание

Сборник научных трудов
по материалам всероссийской очно-заочной научно-практической конференции с международным участием «Состояние и перспективы развития учета, анализа и аудита на современном этапе»

17 апреля 2014 г.

Под общ. ред. профессора А.И. Голубевой

Начальник редакционно-издательского отдела Е.А. Богословская
Технический редактор Е.И. Кудрявцева
Художественный редактор Т.Н. Волкова

Подписано в печать 24.02.2015 г.
Формат 60 × 84 $^{1}/_{16}$. Бумага офсетная. Печать ризографическая.
Усл. печ. л. 11,5. Тираж 500 экз. Заказ № 4.

Издательство ФГБОУ ВПО «Ярославская государственная сельскохозяйственная академия».
150042, г. Ярославль, Тутаевское шоссе, 58.

Отпечатано в типографии
ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА».
150042, г. Ярославль, Тутаевское шоссе, 58.

ISBN 978-5-98914-141-8