

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

Сыктывкарский лесной институт – филиал
государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования
«Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова»

**УЧЕТ, АНАЛИЗ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА:
ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**

I Межрегиональная научно-практическая конференция

Сыктывкар, Сыктывкарский лесной институт,
17–18 ноября 2009 г.

СБОРНИК МАТЕРИАЛОВ

Научное электронное издание на компакт-диске

СЫКТЫВКАР 2010

УДК 630.67
ББК 65.34
У90

Издается по решению оргкомитета конференции.

Редакционная коллегия сборника

председатель **В. В. Жиделева**, д. э. н., проф. ;
члены **Н. М. Большаков**, д. э. н., проф. ;
Л. В. Сластихина, к. э. н., доц. (отв. редактор);
Е. В. Морозова, ст. преподаватель ;
А. М. Попова, к. б. н. (отв. за выпуск)

В сборнике представлены доклады аспирантов и преподавателей Сыктывкарского лесного института, Санкт-Петербургской государственной лесотехнической академии имени С. М. Кирова, Сыктывкарского государственного университета и специалистов-экспертов Министерства экономического развития Республики Коми и Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Коми на состоявшейся 17–18 ноября 2009 года в Сыктывкаре I Межрегиональной научно-практической конференции «Учет, анализ и налогообложение на предприятиях лесного комплекса: проблемы и пути их решения».

Материалы сборника представляют интерес для преподавателей, научных сотрудников, студентов и аспирантов, а также широкого круга читателей.

Сборник не рецензируемый. Материалы опубликованы в авторской редакции с незначительной технической правкой.

Научное электронное издание на компакт-диске

В подготовке принимали участие отделы редакционно-издательский (начальник *В. Н. Столышко*, ведущий редактор *С. В. Сердитова*) и информатизации учебного процесса (начальник *Н. А. Ли*, лаборант *В. В. Мякота*).

Тираж 40 экз.

Сыктывкарский лесной институт – филиал государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова»
167982, г. Сыктывкар, ул. Ленина, 39
E-mail: institut@sfi.komi.com
www.sli.komi.com

Минимальные системные требования:

- процессор Pentium или эквивалентный с тактовой частотой 200 MHz;
- операционные системы Microsoft Windows 95/98/Me/NT 4.0 (SP 5 или 6)/2000/XP/2003/Vista/7, Linux;
- 16 Mb оперативной памяти;
- 15 Mb свободного дискового пространства.

ISBN 978-5-9239-0206-8

Регистр. номер в ФГУП «Информрегистр» 0321000982

© Составление. СЛИ, 2010

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОГРАММА КОНФЕРЕНЦИИ	4
ИТОГИ КОНФЕРЕНЦИИ	6
АВТОРСКИЙ УКАЗАТЕЛЬ	8
Аксёнова Ж. А. ПОНЯТИЕ КАПИТАЛА В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	9
Ботош С. А. РЕГУЛИРУЮЩАЯ РОЛЬ ГОСУДАРСТВА В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА	14
Ванюгин М. В., Мещеряков С. А. АУДИТ И КОНТРОЛЛИНГ В ЛЕСНОМ СЕКТОРЕ.....	20
Енц Г. П. ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ	26
Захарова М. В. ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ МОТИВАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ЛЕСНОГО СЕКТОРА.....	32
Иванова Н. А. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ	36
Клепиков Н. В. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО, НАЛОГОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ.....	40
Кудрявцева О. Г. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	55
Кузминых Ю. В. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ.....	58
Кушманова Г. Г., Уляшева Л. Г. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БЮДЖЕТОВ НА ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	63
Лотоцкая И. В. АНАЛИЗ ПОНЯТИЙ «НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТЬ» И «БАНКРОТСТВО»...	67
Мещеряков С. А., Сарангэрэл Г. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ПРАКТИКИ ВНЕДРЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА В ЛЕСНОМ СЕКТОРЕ МОНГОЛИИ.....	70
Морозова Е. В. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ К ОСВОЕНИЮ: РСБУ, МСФО И US GAAP	75
Сластихина Л. В. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ	81
Трегубова Л. А. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОГО СЕКТОРА.....	86

ПРОГРАММА КОНФЕРЕНЦИИ

17 ноября, вторник

- 10.00 – 10.30 Регистрация участников. Конференц-зал СЛИ (ул. Ленина, д. 39, корп. 1)
- 10.30 – 11.00 Открытие конференции.
Приветственное слово почетного президента Сыктывкарского лесного института, доктора экономических наук, профессора
Большакова Николая Михайловича
- 11.00 – 11.30 Проблемы современного бухгалтерского учета и возможные пути их решения
Сластикова Любовь Васильевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института
- 11.30 – 12.00 Перспективы налогообложения предприятий
Енц Галина Павловна, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института
- 12.00 – 13.00 Перерыв на обед
- 13.00 – 13.30 Организация бухгалтерского, налогового и управленческого учета на предприятиях лесной промышленности: проблемы и пути их решения
Клепиков Николай Васильевич, кандидат экономических наук, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Сыктывкарского государственного университета
- 13.30 – 14.00 Методика определения латентной стадии кризиса в организации
Броило Елена Валериевна, кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института
- 14.00 – 14.30 Учет природоохранных мероприятий по правилам российских стандартов и МСФО
Морозова Елена Владимировна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института
- 14.30 – 15.00 Кофе-брейк
- 15.00 – 15.30 Использование бюджетов в управлении лесозаготовительным предприятием
Кушманова Галина Геннадьевна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института

15.30 – 16.00 Учет затрат на подготовку природных ресурсов к освоению: РСБУ; МСФО и US GAAP
Морозова Елена Владимировна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института

18 ноября, среда

10.00 – 16.00 Изменение в бухгалтерском учета и налогообложении в 2010 году
Сластихина Любовь Васильевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института

16.00 – 17.00 Круглый стол

17.00 – 17.30 Закрытие конференции

ИТОГИ КОНФЕРЕНЦИИ

В конференции приняли участие преподаватели СЛИ, Санкт-Петербургской государственной лесотехнической академии (представлены доклады), Сыктывкарского государственного университета, специалисты Минэкономразвития Республики Коми, ОАО «Монди СЛПК» и других предприятий лесного комплекса республики, всего 27 человек. В качестве приглашенных участвовали в конференции студенты III, IV, V курсов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Сыктывкарского лесного института.

Участники конференции обсудили проблемы формирования информации для принятия управленческих решений на предприятиях лесного комплекса в условиях устойчивого развития лесопользования.

В своих выступлениях участники конференции отметили, что в условиях постиндустриальной (информационной) экономики действующая система бухгалтерского учета не отвечает предъявляемым требованиям, не отражает реальное финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

Для обеспечения устойчивого развития общества важное значение имеет эффективное рациональное лесопользование. Вопросы учета и отчетности лесопользования являются сложными и проблемными. Необходимы новые подходы к бухгалтерскому учету состояния и использования лесных ресурсов, изменение структуры финансовой отчетности и отражение экономических показателей, позволяющих всем заинтересованным лицам оценить состояние лесных ресурсов, эффективность их использования не только с точки зрения получения наибольшей прибыли, но и с точки зрения социального и экологического благополучия общества.

Основные проблемы бухгалтерского учета лесопользования на предприятиях лесного комплекса:

- запасы лесных ресурсов не находят отражения в финансовой отчетности;
- действующие методики учета не позволяют оценить ущерб от неэффективного использования лесных богатств;
- учет обязательств и затрат по восстановлению окружающей среды не отвечает принципам устойчивого развития лесопользования;
- существующий способ учета договоров лесопользования не соответствует требованиям времени.

В ходе выступлений участниками конференции неоднократно отмечалось, что особенности отрасли должны быть учтены при формировании информации в финансовой отчетности, а для этого необходим национальный учетный стандарт по учету и отчетности для добывающих предприятий, к которым относятся лесозаготовительные предприятия.

Участники конференции по итогам работы приняли следующие рекомендации:

- 1) организовать клуб бухгалтеров для обсуждения и передачи передового опыта организации бухгалтерского учета (ответственная зав. кафедрой БУААиН к. э. н., доцент Сластихина Л. В.);
- 2) подготовить коллективную монографию «Учет, анализ и налогообложение на предприятиях лесного комплекса: проблемы и пути их решения» (ответственная зав. кафедрой БУААиН к. э. н., доцент Сластихина Л. В.);
- 3) по проблемам передачи финансовой отчетности электронным способом провести семинар совместно с представителями налоговых органов и Минфина Республики Коми в декабре 2009 года (ответственная зав. кафедрой БУААиН к. э. н., доцент Сластихина Л. В.);
- 4) осуществлять дальнейшее сотрудничество с экономическими службами ОАО «Монди СЛПК» (проведение мастер-классов и других мероприятий);
- 5) продолжить творческое сотрудничество с кафедрой бухгалтерского учета Санкт-Петербургской государственной лесотехнической академии.

АВТОРСКИЙ УКАЗАТЕЛЬ

Аксёнова, Ж. А.

Ботош, С. А.

Ванюгин, М. В.

Енц, Г. П.

Захарова, М. В.

Иванова, Н. А.

Клепиков, Н. В.

Кудрявцева, О. Г.

Кузминых, Ю. В.

Кушманова, Г. Г.

Лотоцкая, И. В.

Мещеряков, С. А. (1, 2)

Морозова, Е. В.

Сарангэрэл, Г.

Сластихина, Л. В.

Трегубова, Л. А.

Уляшева, Л. Г.

УДК 330.14

Рассмотрено влияние трактовки понятия «капитал» международными стандартами финансовой отчетности на методологию учета и оценку капитала.

Ж. А. Аксёнова,
главный специалист-эксперт
отдела финансов и бухгалтерского учета
Министерства СХ и продовольствия РК

ПОНЯТИЕ КАПИТАЛА В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В современной российской экономике капитал компании выступает как важнейшая экономическая категория. Вопросы трактовки понятия капитала в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) вызывают особый интерес, так как специфическое изложение понятия капитала во многом определяет методологию учета фактов хозяйственной жизни и принципы отражения финансового положения компании в ее бухгалтерской отчетности.

В МСФО нет отдельного стандарта, посвященного вопросам признания и отражения в отчетности капитала компании и его элементов. Рекомендации по классификации элементов капитала, их оценке, представлению в финансовой отчетности приводятся в нескольких стандартах: МСФО 1 «Предоставление финансовой отчетности», МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибки», МСФО 12 «Налоги на прибыль», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и предоставление информации», МСФО 33 «Прибыль на акцию», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». МСФО определяют капитал как оставшуюся долю активов компании после вычета всех ее обязательств. Отметим, что данное определение отвечает следующему уравнению баланса: Активы – Обязательства = Капитал.

Таким образом, в общем виде величина капитала определяется как разность между суммами бухгалтерских оценок активов и обязательств на отчетную дату. Капитал рассматривается не столько как результат оценок прошлых событий, сколько как результат сегодняшних оценок текущего состояния компании, которые в большей степени (по сравнению с оценками прошлых событий) могут служить основой для принятия инвестиционных решений, ориентированных на будущее.

Данный принцип позволяет оценить величину капитала по справедливой стоимости, которая является одной из основных при оценке элементов финансовой отчетности. Величина капитала формируется, с одной стороны, под воздействием фактов хозяйственной жизни в течение отчетного периода, а с другой – в результате оценок статей баланса компании на отчетную дату. Оценка

по справедливой стоимости позволяет более точно отразить в финансовой отчетности финансовое положение компании.

Требования МСФО к раскрытию учетной информации определяются интересами пользователей бухгалтерской информации, согласно которым учетная информация должна быть сформулирована таким образом, чтобы облегчить сбор и проверку информации, предоставляемой по каждому элементу финансовой отчетности. И хотя капитал определяется в целом как остаточная величина, в балансе он, как правило, разбивается на подгруппы.

Представим элементы капитала в соответствии с Принципами МСФО в виде схемы (рис.).



Элементы собственного капитала в соответствии с Принципами МСФО

Рассмотрим содержание статей, являющихся источниками собственного капитала компании.

Статья «Средства, внесенные акционерами» состоит из двух частей:

- «Номинальная стоимость акций», в которой отражается юридический капитал организации;
- «Добавочный капитал», отражает прирост собственного капитала в результате разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (эмиссионный доход), возникший при инвестировании капитала.

Статья «Нераспределенная прибыль» отражает заработанный капитал и представляет собой чистую прибыль, которая не распределена между учредителями компании, а реинвестирована в компанию.

В отдельную составляющую источников собственного капитала выделена статья «Резервы», которая состоит из четырех частей:

- «Резервы капитала», куда входит фонд переоценки стоимости, и резервы поступления доходов в будущем (различные дотации и безвозмездные поступления активов);
- «Нормативные резервы» (установленные законодательством) и ненормированные резервы (решение об образовании которых принимается самой организацией);

– «Распределяемые и нераспределяемые резервы»: первые могут распределяться между акционерами (иногда они создаются только для этих целей); вторые не подлежат распределению вплоть до ликвидации компании;

– «Целевые и общие резервы»: первые предусматривают их использование на строго установленные цели, вторые не имеют выраженной целевой установки.

В тексте Принципов МСФО отмечено, что величина капитала и общая рыночная капитализация компании, как правило, не совпадают. Сумма капитала, показываемая в балансе, определяется методами измерения активов и обязательств, которые, в свою очередь, продиктованы требованиями стандартов, учетной политикой и основаны на профессиональном суждении составителя бухгалтерской отчетности. Все это может вносить в результат оценки элемент субъективизма.

Таким образом, расчетная величина капитала, отражаемая в балансе, только случайно может совпасть с совокупной рыночной стоимостью акций компании или с суммой, которая могла бы быть выручена от продажи либо ее активов и погашения существующих обязательств, либо всей компании в целом.

Согласно Принципам МСФО, компания должна выполнять требования поддержания капитала. Она может признавать прибыль за данный отчетный период только при условии сохранении своего капитала.

При этом существуют две концепции:

- финансовая концепция поддержания капитала;
- физическая концепция поддержания капитала.

Согласно финансовой концепции поддержания капитала капитал сохраняется, если его величина к концу отчетного периода за вычетом сумм, внесенных акционерами или выплаченных акционерам, равняется его величине, зафиксированной в начале отчетного периода. Любое превышение стоимости активов, либо снижение суммарной стоимости обязательств, либо того и другого вместе признается в качестве прибыли данного отчетного периода. До момента реализации активов величина повышения их стоимости не учитывается. Этот метод измерения сохранности капитала и признания прибыли называется методом измерения в номинальных денежных единицах. В условиях снижения покупательной способности денег (инфляция) метод измерения в номинальных денежных единицах искажает реальную величину прибыли и факт действительного поддержания величины капитала. В условиях инфляции применяется метод измерения в единицах (постоянной) покупательной способности денег.

В соответствии с физической концепцией поддержания капитала исходят из того, что капитал сохраняется, если организация в конце отчетного периода имеет такой же уровень производственного потенциала или операционных возможностей, который она имела в начале этого же периода. В качестве основы для измерения активов и обязательств принимается текущая стоимость. Все изменения цен, отражающиеся на стоимости активов и обязательств, относятся к оценке физических производственных возможностей организации и считаются корректировками стоимости функционирующего капитала. Изменения цен включаются в капитал и не относятся к суммам, увеличивающим прибыль.

Прибылью отчетного периода признается остаток приращения активов после вычета величины сохраняемых физических производственных возможностей за отчетный период.

Принципы МСФО содержат специальные комментарии относительно того, как влияет на трактовку капитала и прибыли в отчетности компании выбор одной из концепций. Пятов М. Л. отмечает, что «Концепция поддержания капитала относится к тому, как компания определяет капитал, который она собирается поддерживать; она устанавливает связь между концепциями капитала и концепциями прибыли, поскольку дает ориентир для измерения прибыли; она выступает основой для разграничения дохода компании на капитал и ее возвратом капитала; только прирост актива сверх сумм, необходимых для поддержания капитала, может считаться прибылью компании, и, таким образом, называться доходом на капитал. Следовательно, прибыль представляет собой результат вычитания расходов (в том числе корректировок, обеспечивающих поддержание капитала, где это необходимо) из доходов. Если расходы превышают доход, то разность представляет собой чистый убыток».

Компании имеют возможность выбрать одну из концепций поддержания капитала при составлении отчетности. На сегодняшний день при составлении финансовой отчетности по МСФО компании, как правило, используют финансовую концепцию капитала.

Таким образом, оценка прибыли и отражение изменений капитала в отчетности компаний в соответствии с концепцией поддержания капитала является основным отличием методологии учета в соответствии с принципами МСФО, от методологических основ существующей российской практики бухгалтерского учета.

Отличия состоят в том, что прибыль компании рассматривается не как разница между номинальными суммами обязательств, возникающих в ходе совершения сделок отчитываемой компанией, а как величина, отражающая оценку экономического роста компании, она подтверждает реальную возможность получения собственниками доходов от инвестиций в деятельность компании.

Такой подход является более последовательным в оценке деятельности компании от времени ее создания до текущего момента с учетом динамики экономической ситуации, в которой функционирует фирма. Однако, необходимо учитывать, что на достоверность представления в отчетности динамики оценки капитала достаточно сильное влияние оказывает профессиональное суждение бухгалтера, степень соответствия которого фактическому положению дел должна быть оценена в заключении аудиторов фирмы.

Библиографический список

1. *Цыганков, К. Ю.* Структурирование капитала в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Текст] / К. Ю. Цыганков // Аудитор. – 2006. – № 8. – С. 11–17.
2. *Палий, В. Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 512 с.

3. *Кыштымова, Е. А.* Понятие собственного капитал в международных и российских стандартах учета и отчетности [Текст] / Е. А. Кыштымова // *Аудиторские ведомости.* – 2007. – № 3. – С. 58–63.
4. *Пятов, М. Л.* Капитал: трактовка МСФО [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1184>. – Загл. с экрана.

Получено 30.03.10

УДК 33.1.4

Рассмотрена регулирующая роль государства в лесопромышленном комплексе посредством стимулирования инвестиционной деятельности с целью повышения уровня его доходности.

С. А. Ботош,
главный специалист-эксперт
(Министерство экономического развития Республики Коми)

**РЕГУЛИРУЮЩАЯ РОЛЬ ГОСУДАРСТВА
В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА**

Лесной комплекс в рыночной экономике остается важнейшей сферой государственного регулирования и особо актуальной является проблема налоговых платежей.

По итогам 2008 года прирост промышленного производства в Республике Коми увеличился по сравнению с 2007 годом и составил 3 %.

В отдельных отраслях республики сложилась отрицательная динамика промышленного производства, особенно – в лесопромышленном комплексе. В 2008 году к уровню 2007 года объемы производства в республике составили: деловой древесины – 93,6 % (в России – 87,7 %), пиломатериалов – 85,6 % (90,6 %), фанеры – 88,0 % (93,0 %), древесноволокнистых плит – 108,6 % (98,8 %), древесностружечных плит – 95,1 % (104,5 %), бумаги – 99,6 % (97,5 %), картона – 97,2 % (105,6 %) [1].

Снижение производства в отраслях лесопромышленного комплекса сказалось на налоговых поступлениях в бюджетную систему Российской Федерации.

Удельный вес налоговых поступлений организаций лесозаготовительного производства в общем объеме налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации снизился с 0,6 % в 2007 году до 0,4 % в 2008 году. По сравнению с уровнем 2007 года объем налоговых поступлений снизился на 15,4 %.

Доля налоговых поступлений организаций деревообрабатывающего производства в общем объеме налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации увеличилась с 0,1 % в 2007 году до 0,2 % в 2008 году. По сравнению с уровнем 2007 года объем налоговых поступлений увеличился на 99,3 %.

Доля налоговых поступлений организаций целлюлозно-бумажной промышленности в общем объеме налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации уменьшилась с 0,9 % в 2007 году до 0,8 % в 2008 году. По сравнению с уровнем 2007 года объем налоговых поступлений увеличился на 21,8 % [2].

По сравнению с аналогичным периодом 2007 года наблюдалось снижение прибыли в январе-декабре 2008 года у предприятий, занимающихся такими ви-

дами деятельности, как производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них, обработка древесины и производство изделий из дерева. Соответственно, уменьшились поступления налога на прибыль в территориальный бюджет Республики Коми от данных предприятий.

По состоянию на 1 января 2009 года перечислено в бюджетную систему РФ налога на прибыль в сумме 718,2 млн рублей (с учетом переплат), против 832,5 млн рублей на 1 января 2008 года.

Поступление налоговых платежей по видам экономической деятельности

млн руб.

Показатель	2008 г., млн руб.	2007 г., млн руб.	2008/2007, рост (+) или снижение (-), %	Уд. вес в общем объеме в 2008 г., %
Всего поступило платежей в бюджетную систему РФ, в т. ч. от организаций осуществляющих:	115 077,5	83 625,6	31 451,9	100,0
Лесное хозяйство и предоставление услуг в этой области	455,9	538,8	-82,9	0,4
в т. ч. налог на прибыль организаций	38,9	66,5	-27,6	
Налог на добавленную стоимость	98,2	201,0	-102,8	
Прочие налоги и сборы	318,8	271,3	47,5	
Обработка древесины и производство изделий из дерева	206,9	103,8	103,1	0,2
в т. ч. налог на прибыль организаций	243,4	240,8	2,5	
Налог на добавленную стоимость	-320,6	-374,2	53,6	
Прочие налоги и сборы	284,1	237,1	47,0	
Производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них	899,4	738,5	160,9	0,8
в т. ч. налог на прибыль организаций	435,9	525,2	-89,3	
Налог на добавленную стоимость	3,1	-190,1	193,2	
Прочие налоги и сборы	460,4	403,4	56,9	

Оздоровление лесопромышленного производства и восстановление управляемости лесопромышленным комплексом с целью повышения уровня его доходности возможно с повышением регулирующей роли государства посредством стимулирования инвестиционной деятельности.

Основной целью инвестиционной деятельности в Республике Коми является создание необходимой материально-технической базы, обеспечивающей реализацию стратегии экономического роста.

Для достижения данной цели в инвестиционной сфере в течение 2008 года решались задачи в области повышения инвестиционной привлекательности и формирования привлекательного инвестиционного имиджа Республики Коми, совершенствования системы государственного управления инвестиционными процессами, обеспечения соблюдения паритета интересов общества, государст-

ва и бизнеса, создания благоприятных условий для привлечения иностранных инвестиций.

В целях стимулирования инвестиционной активности хозяйствующих субъектов Республики Коми в соответствии с Законом Республики Коми «О республиканском бюджете Республики Коми на 2008 год» было предусмотрено субсидирование на конкурсной основе части затрат на уплату процентов по кредитам, привлеченным субъектами инвестиционной деятельности для реализации инвестиционных проектов создания новых или модернизации собственных производств, на общую сумму 12 млн рублей.

По итогам Конкурса по отбору инвестиционных проектов Республики Коми, проведенного в июне 2008 года, победителями признаны три инвестиционных проекта, представленных организациями: ОАО «Комитекс» (проект «Производство иглопробивных полотен»), ООО «Лузалес» (проект «Расширение действующих мощностей по лесозаготовкам и деревообработке»), филиал ОАО «МРСК Северо-Запада» «Комиэнерго» (проект «Строительство воздушной линии 110 кВ «Вой-Вож – Помоздино» с подстанцией 110/35/6 кВ «Вой-Вож»).

В целом государственная поддержка в данной форме возросла в 2008 году по сравнению с уровнем 2007 года на 13 %. Кроме того, осуществляется поддержка отраслей экономики Республики Коми, в том числе за счет средств республиканского бюджета Республики Коми в области предоставления налоговых льгот. В Республике Коми налоговые льготы установлены Законом Республики Коми от 10 ноября 2005 года № 113-РЗ «О налоговых льготах на территории Республики Коми и внесении изменений в некоторые законодательные акты по вопросу о налоговых льготах».

Налоговые льготы предоставляются по приоритетным видам экономической деятельности, перечень которых определяется Правительством Республики Коми в Основных направлениях бюджетной и налоговой политики Республики Коми.

С 1 января 2008 года на получение налоговых льгот могут претендовать субъекты инвестиционной деятельности при условии включения инвестиционного проекта инвестора в перечень приоритетных инвестиционных проектов, реализуемых на территории Республики Коми. Кроме того, обязательным является осуществление в объеме 50 процентов от суммы предоставленных налоговых льгот финансирования объектов социальной сферы, дорожной инфраструктуры республики и муниципальных образований и (или) приобретение с последующей передачей в казну республики облигаций, эмитируемых (эмитированных) инвесторами республики, в уставном капитале которых доля Республики Коми составляет сто процентов.

Налоговые льготы в части платежей в республиканский бюджет Республики Коми субъектам инвестиционной деятельности Республики Коми предоставлены по двум видам налогов, а именно понижена ставка налога на прибыль до 13,5 %, налог на имущество организаций снижен на 30 %.

Для обеспечения информационной прозрачности в деятельности органов государственной власти Республики Коми в сфере государственной поддержки и стимулирования инвестиционной активности, отчет о ходе реализации инвести-

ционных проектов, получивших в 2008 году государственную поддержку в форме субсидирования части затрат на уплату процентов по инвестиционным кредитам, размещен в сети Интернет на официальном сервере Республики Коми.

Кроме того, Правительством Республики Коми проведена работа по включению ряда инвестиционных проектов лесопромышленного комплекса республики в число приоритетных проектов России в области освоения лесов в Республике Коми («Реконструкция комбината ОАО «Монди Сыктывкарский ЛПК» («СТЕП»)), «Строительство центра глубокой лесопереработки в Усть-Куломском районе Республики Коми» (ООО «ЦентрВудКом»), «Организация лесозаготовок и лесопереработки в Республике Коми» (ООО «Завод ДВП»), «Строительство завода в Сыктывкаре по производству ориентированно стружечных плит (ОСП)» (Группа «Сафвуд»); «Создание лесопромышленного комплекса в Троицко-Печорском районе Республики Коми».

Положительными с точки зрения перспектив развития сотрудничества и привлечения инвестиций в развитие проектов, осуществляемых на территории Республики Коми, остаются намерения, заявленные в течение 2008 года руководством региона и крупных компаний, осуществляющих свою деятельность на территории республики по следующим направлениям:

- подписание соглашения о реализации крупного проекта по строительству лесопильного завода в Эжвинском районе г. Сыктывкара. Новое лесопильное производство в Республике Коми будет построено с участием Сыктывкарского ЛПК. Вместо прежнего инвестора «Тили» новым партнером стала компания «Маер-Мельнхоф Хольц Холдинг FG», производственные мощности которой расположены в Австрии и Чехии. Рабочее название проекта ООО «Леспром Сыктывкар»;

- активизация работы по реализации проекта «Создание лесопромышленного комплекса в Троицко-Печорском районе Республики Коми». В лесопромышленный комплекс войдут лесопильно-перерабатывающий завод мощностью 700 тыс. куб. м пиломатериалов в год, целлюлозный завод с выпуском товарной целлюлозы 905 тыс. тонн, а также бумажная фабрика общей производственной мощностью 450 тыс. тонн мелованной бумаги. Потенциальный инвестор проекта – ООО «УниверсалСтрой»;

- подписание Договора о сотрудничестве между Правительством Республики Коми и ОАО «Газпром» на период строительства системы магистральных газопроводов «Бованенково – Ухта» в 2009–2012 годах. В декабре 2008 года в г. Ухте прошла торжественная церемония сварки первого стыка первой нитки газопровода «Бованенково – Ухта»;

- одобрение Экспертным советом Министерства транспорта России проекта «Белкомур» по вопросу предоставления финансовых средств из Инвестиционного фонда России. Заключение Экспертного совета направлено на инвестиционную и правительственные комиссии. Выделение финансовых средств намечено на 2010 год в сумме 118 млрд рублей, что полностью совпадает со сроками реализации проекта. Реализация проекта будет осуществлена с учетом мероприятий, предусмотренных в Генеральной схеме развития железнодорожного транспорта ОАО «Российские железные дороги» на перспективу до 2010 года и

2015 года, и в соответствии с проектом Стратегии развития железнодорожного транспорта в России до 2030 года.

Инвестиционная политика Правительства Республики Коми и в дальнейшем будет направлена на оказание мер государственной поддержки за счет средств республиканского бюджета Республики Коми по социально значимым инвестиционным проектам, повышение их эффективности, укрепление доверия со стороны отечественных и иностранных инвесторов и развитие инвестиционного сотрудничества на долгосрочной основе.

Таким образом, современная система государственного регулирования требует скорейшей модернизации, стране нужна долговременная экономическая стратегия, которая сможет обеспечить более эффективное решение ключевых проблем российской экономики.

Система государственного регулирования экономики хотя и претерпела значительную эволюцию, но во многих существенных звеньях все еще не сформирована.

Наиболее важными из нерешенных задач являются:

- преодоление кризиса неплатежей и ликвидация массовой просроченной задолженности;

- оздоровление экономического положения предприятий, в том числе оставшихся в собственности государства и находящихся под его контролем, включая улучшение управления принадлежащими государству пакетами акций акционерных предприятий;

- активизация инвестиционной деятельности, проведение структурной перестройки экономики, повышение ее технического уровня, эффективности и конкурентоспособности;

- поддержка потенциально жизнеспособных отечественных предприятий, в первую очередь в деревообрабатывающей промышленности и лесозаготовках, развитие которых имеет важное значение для обеспечения экономической независимости и безопасности страны;

- улучшение контроля за экспортом и возвратом валюты в республику;

- создание условий, препятствующих расширению теневой экономики и способствующих возврату отвлеченных в нее финансовых и материальных ресурсов в рамки нормальной, разрешенной законами экономической деятельности.

Существующая в настоящее время система государственного регулирования носит переходный и незавершенный характер. Ход реформ уже показал невозможность эффективного развития экономики в режиме автоматического саморегулирования. Механизм рынка должен быть дополнен инструментами, компенсирующими его недостатки там, где он не срабатывает или приводит к результатам, не отвечающим интересам всего общества. Поэтому дальнейшее развитие реформ будет происходить путем определенных компромиссов между либерализацией и восстановлением инструментов государственного регулирования рынка и социальной сферы.

Библиографический список

1. *Социально-экономическое* положение Республики Коми в 2008 г. [Текст] : информ.-аналит. обзор / Федер. служба гос. статистики ; Территориальный орган Федер. службы гос. статистики по Республике Коми. – Сыктывкар, 2009. – 265 с.
2. *Отчет* о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности [Текст] / [Форма № 1-НОМ утв. приказом ФНС России от 25.12.2007 № ММ-3-140/696@]. – Сыктывкар, 2009.

Получено 11.01.10

УДК 630*79:657.633.5

В статье рассматриваются теоретические и практические вопросы применения аудита и контроллинга на предприятиях лесного сектора.

М. В. Ванюгин,
аспирант;

С. А. Мещеряков,

кандидат экономических наук, доцент

(Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова)

АУДИТ И КОНТРОЛЛИНГ В ЛЕСНОМ СЕКТОРЕ

Аудит как форма экономического финансового контроля в условиях финансового кризиса приобретает все большую значимость с учетом тенденции усложнения систем учета, контроля и менеджмента. Также растет квалификация лиц, принимающих решения на основе финансовых показателей, и увеличиваются соответствующие данной квалификации требования к информационному обеспечению принятия решений. Поэтому теория и практика вырабатывают новые формы аудита, отвечающие современным потребностям данных систем и различных пользователей экономической информации.

Инновации в лесном комплексе, как сложный процесс предполагают широкий спектр действий, связанных с их разработкой, внедрением и контролем. Объектом изменений становятся технологии различного характера (производственного, управленческого, маркетингового и пр.), как правило, предпринимаемые в комплексе. Эти действия оказывают влияние на финансовое состояние и финансовые результаты деятельности организации, которые отражаются в системе бухгалтерского учета. Соответственно в массиве учетных показателей могут быть выделены индикаторы инновационной деятельности организации. Процесс выявления таких индикаторов, оценки их состояния и динамики, прогнозирования представляет собой сложную учетно-аналитическую задачу.

В последнее десятилетие на международном, национальном, отраслевом и внутрифирменном уровнях большое внимание стали уделять аудиту, ориентированному на менеджмент. Формы такого аудиторского контроля различны. Так, в рамках управления организацией сформировался управленческий (операционный) аудит. Рассмотрим особенности данных видов проверок и их роль в современной экономике.

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности понятие управленческого (операционного) аудита не приводится, поскольку аудит в юридическом смысле ориентирован на проверку бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Критерием качества такого учета и отчетности служат нормативно-законодательные акты в области бухгалтерского учета. Управленческий аудит ориентирован на потребности менеджмента, поэтому

критерий качества управленческой информации – это необходимость, достаточность и релевантность такой информации для принятия и контроля выполнения управленческих решений.

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации управленческий аудит может рассматриваться как один из видов сопутствующих аудиту услуг. Федеральные стандарты аудита (в России) и международные стандарты аудита (для международных услуг) разрешают аудиторам выполнять любую работу в области экономических услуг, прямо не запрещенную каким-либо нормативным актом. По характеру действий аудитора управленческие сопутствующие услуги являются комбинированными, так как могут совмещать как услуги контроля (например, оценку экономической эффективности инвестиционной программы предприятия или методики калькулирования себестоимости продукции), так и информационные услуги (например, проведение семинара по современным методикам управленческого калькулирования себестоимости продукции или методам оценки инвестиций), а также услуги действия (например, подготовка пробной калькуляции себестоимости продукции исходя из нескольких перспективных методик расчетов или расчет окупаемости инвестиций несколькими методами).

По отношению к организации, которой оказываются аудиторские услуги, управленческий аудит может быть внешним и внутренним. В первом случае управленческий аудит проводится индивидуальными аудиторами или аудиторскими организациями по отношению к другой организации или физическому лицу – индивидуальному предпринимателю. Во втором случае управленческий аудит рассматривается как подсистема системы внутреннего аудита организации, когда управленческий аудит проводится сотрудниками проверяемого хозяйствующего субъекта.

Из особенностей двух рассмотренных способов проверки следует, что, как правило, внешний аудит носит дискретный (периодический) характер, а внутренний аудит может быть непрерывным. Поэтому для текущего контроля однотипных операций в крупной организации может быть создан отдел управленческого аудита или сектор управленческого аудита в составе отдела внутреннего аудита. Такой отдел в ходе плановых проверок осуществляет текущий контроль и выявляет отклонение индикативных показателей от заданных плановых или общепринятых нормативных уровней. Для решения сложных вопросов, требующих консультаций специалистов с большим опытом разнонаправленной работы, целесообразно привлекать внешних управленческих аудиторов.

При анализе инноваций и связанных с ними хозяйственных операций используются не только внутренние данные и рыночные предложения для организации (например, в операционном анализе по методу маржинальной прибыли), но и сведения об аналогичных и альтернативных проектах, реализуемых другими организациями. Последние сведения являются основой для так называемого бенчмаркинга – сравнения с другими участниками рынка, продуктами, сегментами рынка и прочими внешними показателями с целью оценки рыночных возможностей и угроз для фирмы. Такая информация накапливается в крупных аудиторских организациях в ходе оказания ими услуг различного ха-

рактера. Обычно данные являются конфиденциальными (если они не разглашены самим владельцем информации или от него не получено соответствующее разрешение на использование и включение в открытые базы данных). Но аудиторская организация может использовать такую закрытую информацию для поставлений (без разглашения источника сведений и наименований владельцев информации). Кроме того, крупные консультационно-аудиторские фирмы проводят анализ рынков на основе открытых данных и продают полученные результаты. Таким образом, клиент получает более компетентное и обоснованное мнение о возможностях рынка, чем если бы он полагался только на собственную внутреннюю и открытую внешнюю информацию (например, финансовую отчетность конкурентов). В этом заключается преимущество внешнего управленческого аудита перед внутренним. Вместе с тем внутренние аудиторы лучше осведомлены о специфике деятельности своей организации. Поэтому при проведении внешнего аудита они должны быть задействованы в качестве консультантов внешних аудиторов.

Единого определения управленческого аудита не существует. Отдельные авторы приводят собственную трактовку этого термина. Так, отмечается, что управленческий аудит – это объективная, независимая, информационная и конструктивная оценка эффективности достижения предприятием поставленных целей и разработанной политики для выявления существующих и потенциально слабых и сильных сторон всех функций и операций, выполняемых хозяйствующим субъектом, и выработки рекомендаций по устранению недостатков.

Управленческий (операционный) аудит, аудит результатов представляется как проверка любой части процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Выделяются финансовый, управленческий аудит и аудит на соответствие.

Управленческий аудит может быть разделен на три направления в соответствии с видами деятельности организации, которые используются и в бухгалтерском учете: оперативный аудит (аудит текущей деятельности), инвестиционный аудит (аудит инвестиционной деятельности), финансовый аудит (аудит мобилизационной деятельности).

Ценность данного подхода к аудиту заключается в его интеграции не только с системой бухгалтерского и управленческого учета, но и с концепцией менеджмента центров ответственности, которые также выделяются по видам деятельности, а именно: центры затрат, доходов и прибыли ориентированы на текущую деятельность, центры инвестиций – на инвестиционную, центры финансирования – на финансовую.

Таким образом, методы управленческого аудита также можно классифицировать по областям аудита (анализ текущей деятельности, инвестиционный анализ, анализ финансирования). Соответственно, для каждого направления аудита выделяются специфические инструменты аналитического исследования экономических процессов и связанные с ними группы финансовых (шире – и нефинансовых) индикаторов.

По временному горизонту аудируемая информация подразделяется на прошлую (историческую), текущую (оперативную) и перспективную (прогноз-

ную). Соответственно аудиторы могут применять методы финансового аудита и традиционного анализа финансовой отчетности (в отношении исторических данных); методы оперативного анализа (в том числе в форме анализа точки безубыточности при принятии решения «производить/покупать»); приемы планирования и прогнозирования, в том числе экстраполяции экономической информации.

По дальности планирования управленческий аудит может быть тактическим (краткосрочным) и стратегическим (долгосрочным). В зависимости от полноты охвата управленческих вопросов может быть выделен комплексный управленческий аудит (отражающий все аспекты деятельности проверяемой организации в соответствии с приведенной выше классификацией видов аудита) и тематический управленческий аудит (реализующий отдельные программы, например только инвестиционный аудит или только оценку исторической информации).

Полный комплекс методик обработки информации для принятия управленческих решений может рассматриваться как контроллинг. Этот термин обычно соответствует европейскому аналогу американского управленческого учета. Однако если представить все рекомендуемые в рамках контроллинга приемы как связанную методику, то контроллинг будет включать не только собственно учет, анализ, контроль и планирование финансовой информации, но также и чисто управленческие приемы, права использования которых делегируются аналитикам разного уровня. Примером таких управленческих полномочий является принятие решения в форме выбора варианта действий из предложенных в результате анализа какой-либо хозяйственной ситуации. Все способы анализа могут быть интегрированы в систему сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) или другую систему управляемых индикаторов организации.

В заданном контексте контроллинг воспринимается как комплекс приемов управленческого учета и управленческого аудита. Инновации охватывают все виды деятельности организации, поэтому методики их оценки также должны охватывать все направления деятельности.

При создании системы финансовых индикаторов, в том числе показателей качества инноваций, может быть полезным подход, принятый в аудите эффективности. Целевая направленность аудита эффективности в западных странах обозначается как три Е: экономичность (*economy*), продуктивность (*efficiency*) и результативность (*effectiveness*). Экономичность рассматривается как снижение затрат при сохранении требуемого качества ресурсов, продукции. Продуктивность означает оптимальный результат на вложенные ресурсы. Результативность отражает степень достижения целей организации (как общих, так и предельно детализированных).

В системе финансовых критериев коммерческих организаций лесного сектора перечень критериев эффективности по видам деятельности может иметь вид, представленный в табл. ниже.

Критерии эффективности по видам деятельности организации

Виды деятельности	Критерии эффективности		
	экономичность	продуктивность	результативность
Текущая деятельность	Снижение затрат на производство и продажу продукции (по материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости, прочим затратам) Сокращение случайных расходов, особенно связанных с нарушением хозяйственной дисциплины, например штрафов к уплате, списания сомнительной дебиторской задолженности	Рост прибыли от продаж Рост оборачиваемости товаров, готовой продукции	Рост показателей рентабельности основной деятельности (рентабельности продаж, расходов и т. п.)
Инвестиционная деятельность	Снижение затрат на приобретение объектов основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений в увязке с потребностями текущего обеспечения производства и инноваций	Рост оборачиваемости инвестиций (выручка/средние инвестиции за период; для финансовых вложений и доходных вложений в материальные ценности – проценты, дивиденды, арендная плата к получению/средняя величина этих вложений)	Рост показателей рентабельности инвестиций (всего и по видам), в том числе по потокам доходов и прибыли, генерируемых каждым видом инвестиций
Финансовая деятельность	Снижение стоимости капитала – реальных ставок по кредитам, уровней текущих дивидендных выплат; в целом – средневзвешенной стоимости капитала (WACC)	Рост оборачиваемости собственного, заемного капитала; совокупного капитала	Рост показателей рентабельности собственного и заемного капитала (по видам управляемых источников финансирования деятельности организации). Рост экономической добавленной стоимости (EVA)

Каждый из трех критериев эффективности также может быть представлен в разрезе оперативных (на день, неделю, месяц, квартал и т. п.), краткосрочных (например, до года) и долгосрочных (например, на весь срок реализации инновационной программы) индикаторов.

Любая комплексная инновационная программа должна предусматривать действия и результаты (последствия планируемых действий) по всем направле-

ниям работы организации. Поэтому управленческий аудит также должен быть комплексным и особенно полезен в реализации инновационных проектов. Значимость управленческого аудита инновационных проектов особенно велика, поскольку такие проекты являются высокорисковыми и требуют концентрации большого количества разнообразных ресурсов. Соответственно, должен быть организован надлежащий (по характеру действий), достаточный (по объему процедур) и релевантный (значимый для принятия решений) контроль над их привлечением и использованием.

Таким образом, создание собственной модели комплексной финансовой оценки на основе приемов управленческого аудита, аудита эффективности и контроллинга позволит организациям лесного сектора разработать и реализовать наиболее полезную для нее инновационную стратегию развития.

Получено 11.01.10

УДК 340.6

В период проведения реформы финансовой системы в условиях, ужесточенных финансовым кризисом, изучение проблем и перспектив налогообложения предприятий приобрело неоспоримую актуальность – как одно из существенных условий преодоления экономического спада, негативного влияния социальных явлений в обществе.

Г. П. Енц,

доцент

(Сыктывкарский лесной институт)

ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ

В выступлении Президента России с ежегодным посланием к Федеральному Собранию 12.11.2009 г. основной идеей стала модернизация страны. Президент сформулировал задачи, решение которых позволит России ответить на главные вызовы XX века в создании экономики, производящей уникальные знания, новые вещи и технологии, полезные людям. Вопрос выживания нашей страны в современном мире, по словам Президента, зависит от скорейшего технологического обновления всей производственной сферы – для формирования новой, создающей уникальные технологии и инновационные продукты. Правительство РФ должно в ближайшее время представить план конкретных мер по совершенствованию финансовой системы, заявил президент России

В состав предлагаемых мероприятий входит модернизация налогообложения предприятий с целью создания условий в системе налогообложения для инновационного развития страны [1].

На основе уже введенных изменений в систему налогообложения предприятий в последние годы российская экономика могла бы развиваться гораздо быстрее, а процессы наращивания обновления технологий и модернизации производств интенсивнее. Финансовый кризис внес существенные коррективы в развитие этого процесса – наблюдается динамика падения показателей, отражающих уровень состояния экономики. Данное явление, конечно, вызывает необходимость последовательных оперативных действий, и первую очередь в системе налогообложения.

При остроте реализации представленных задач на будущее в системе налогообложения необходимо определить возможные направления этих действий. Для этого необходимо проанализировать динамику структуры системы налогообложения предприятий в странах, прошедших острый период финансового кризиса с меньшими издержками в силу более устойчивого финансового положения основных производителей, т. е. субъектами источников устойчивых доходов для бюджетов этих государств.

Для этого проанализируем соотношение поступлений в бюджеты наиболее устойчивых к финансовому кризису государств в разрезе прямых и кос-

венных налогов, причем за длительный период – по данным за 1890 г., 1985 г. и 2000 г. [3] (табл.).

Поступления в бюджет от прямых и косвенных налогов в странах Европы

Государство	Поступления в бюджет от прямых налогов, %			Поступления в бюджет от косвенных налогов, %		
	1890 г.	1985 г.	2000 г.	1890 г.	1985 г.	2000 г.
Великобритания	17,28	56,70	67,15	82,72	43,30	32,85
Франция	16,29	60,60	71,80	83,71	39,40	28,20
Германия	24,63	71,30	72,49	75,37	28,70	27,51
Италия	36,17	71,50	76,17	63,83	28,50	23,83
Австрия	26,17	58,20	71,53	73,83	41,80	28,47
Бельгия	28,32	73,70	73,11	71,68	26,30	26,89
Дания	22,60	60,60	67,68	77,40	39,40	32,32
Греция	30,68	53,10	43,11	69,32	46,90	56,89
Нидерланды	26,73	70,60	76,50	73,27	29,40	23,50
Португалия	21,97	51,60	60,06	78,03	48,40	39,94
Швеция	18,99	66,80	77,43	81,01	33,20	22,57
Испания	31,52	67,50	72,97	68,48	32,50	27,03

Данные таблицы свидетельствуют, что за исследуемые сто десять лет значение прямых и косвенных налогов в формировании доходов бюджетов европейских стран изменилось коренным образом, и теперь основными источниками государственных доходов выступают прямые налоги – произошел внушительный рост доли прямых налогов в бюджетах государств. Данный факт подтверждает также поступательное возрастание за этот период потенциала производителей товаров и услуг, что и в перспективе обеспечит бюджеты стабильными налоговыми поступлениями.

Известные современные оценки состояния экономики этих стран не опровергают данный вывод.

Однако есть необходимость отметить достоинства действующих систем обложения налогом на добавленную стоимость этих стран (с целью использования в перспективе в системе налогообложения предприятий России) – это наличие перечня социально значимых товаров, облагаемых по нулевой ставке и другим дифференцированным ставкам, что способствует более эффективному распределению доходов между различными слоями населения [3; 4]. Кроме того, система дифференциации ставок НДС обладает существенными преимуществами в стимулировании роста для отдельных отраслей экономики [5].

Исходя из текста Послания Президента России система нулевой ставки НДС и система дифференциации НДС в перспективе при модернизации налогообложения предприятий должны обеспечить преференциями отдельные социальные группы населения России.

Одной из основных проблем современной российской экономики является низкий уровень ее технического вооружения, изношенность парка оборудования и, как следствие, низкая производительность экономики в целом.

В условиях спада экономики капитализация прибыли резко падает, а в фазе оживления возрастает. Так, повышение темпов экономического роста после 2000 года привело к повышению удельного веса прибыли в собственных средствах с 13 % в 1997–1998 годах до 21,55 – в 2006 году. Но, несмотря на это, воспроизводство основного капитала по – прежнему осуществляется в значительной мере за счет амортизации, доля которой в собственных средствах составляла в 2006 году 23,5 %.

В связи с этим одна из основных задач экономической политики Правительства РФ – налоговое стимулирование расширенного воспроизводства и модернизация. Наибольшего эффекта в решении этой задачи можно добиться за счет системы инвестиционных льгот по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость [6].

Как пример такого льготированного режима можно рассмотреть ввоз технологического оборудования, которое не облагается НДС, если на территории России не производятся его аналоги. Согласно п. 7 ст. 150 НК РФ от уплаты НДС освобождается технологическое оборудование (комплектующие и запчасти к нему), которое ввозится в качестве вклада в уставные капиталы организаций. В Федеральном законе от 26.11.2008 № 224-ФЗ данное положение изложено в новой редакции: не облагается НДС ввоз технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в РФ. Перечень оборудования, на которое распространяется освобождение, должно утвердить Правительство РФ. Следовательно, теперь неважно, вносится ввозимое оборудование в уставный капитал организации или нет. Главным условием для применения льготы по НДС является то, что аналоги такого оборудования не производятся на территории РФ и оно содержится в перечне, утвержденном Правительством РФ № 372 от 30.04.2009 г.

Одним из вариантов улучшения администрирования налогообложения предприятий, а в совокупности и местных бюджетов является введение Налога на недвижимость. Сроки принятия данного налога постоянно отодвигаются. В документе Минфина «Об основных направлениях налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010–2011 годов» говорится о том, что новая глава Налогового кодекса «Налог на недвижимость» должна быть принята в 2010 году [2].

Необходимость введения налога на недвижимость состоит в том, что упростится сама процедура исчисления данного налога, так как в качестве налоговой базы будет установлена единая рыночная стоимость объекта недвижимости. При этом, налог на недвижимость будет заменять собой три существующих ныне налога: налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог.

В условиях Российской экономики этот налог прошел экспериментальное испытание в виде проекта инициированного региональными властями, закрепленного федеральным законодательством с целью урегулирования межбюджетных отношений. В 1997 году был принят Федеральный закон «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах

Великом Новгороде и Твери» № 110-ФЗ от 20.07.1997 г.

Поскольку данные эксперимента показали результаты, возможные к применению и внесению изменений в Налоговый кодекс РФ, имеет смысл раскрыть его содержание.

До 2000 г. в Новгороде проводилась подготовительная работа, которая включала в себя составление реестра недвижимости, оценки объектов недвижимости имущества, определение налоговых ставок и льгот. Налог стал взиматься с 01.01.2000 г. Налоговая ставка установлена как 2 %. При подведении итогов эксперимента были выявлены следующие положительные результаты:

- создан реестр объектов недвижимости;
- упростился порядок исчисления и взимания налога;
- произошло повышение собственных доходов муниципального бюджета.

Однако для предприятий имело место одно условие: при введении единого налога на недвижимость предприятиям необходимо было выкупать земельные участки под принадлежащими им зданиями фабрик, заводов, так как плательщиками налога стали организации, обладающие одновременно правом собственности на земельные участки и объекты, расположенные на них, то есть полные собственники. Данное условие не всегда однозначно воспринималось с согласием. Существенным стимулом к переходу организаций к уплате единого налога на недвижимость явился тот факт, что из-под налогообложения в этом случае выводилась стоимость основных средств. Таким образом, законодатель предпринял попытки к снижению нагрузки на предприятие и к стимулированию вложений в перевооружение.

Соблюдая принятые стратегические планы по развитию экономики России, в значительной части направленные на активную инвестиционную политику предприятий, органы власти Федеральным законом № 158-ФЗ от 22.07.2008 внесли изменения в главу 26 НК РФ по налогу на добычу полезных ископаемых. Конкретно речь идет о расширении перечня участков недр, при добыче нефти на которых применяется ставка 0 руб. Так, с 2009 г. ставка НДС 0 руб. применяется при добыче нефти: на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ (пп. 10 п. 1 ст. 342 НК РФ); на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа и на полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе (пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ) и др. Хотя для каждого из районов установлены свои ограничения по применению нулевой ставки – максимальный накопленный объем добычи нефти и сроки разработки запасов участка недр. Это сделано в силу того, что налоги утвержденные к поступлению от добычи полезных ископаемых составляют пока значительную часть налоговых доходов (например, в бюджете на 2010 год – четверть) и изменения, в перспективе значительно уменьшат налоговые поступления на формировании доходной базы федерального бюджета.

Также изменен порядок расчета коэффициента, характеризующего динамику цен на нефть, – Кц, применяемого при исчислении налоговой ставки. Поправки в п. 3 ст. 342 НК РФ меняют порядок расчета данного коэффициента:

средний уровень цен на нефть сорта «Юралс» будет уменьшаться не на 9 долларов США, а на 15, в результате с 2009 г. получаемое значение коэффициента будет меньшим, следовательно, меньшей будет и налоговая ставка, что также уменьшит налоговую нагрузку предприятий.

Считаю очень важным отметить изменения, внесенные в порядок применения Единого сельскохозяйственного налога с 1 января 2009 г.:

- снято ограничение, препятствующее организациям, которые имеют филиалы и (или) представительства, переходить на уплату ЕСХН (п. 6 ст. 346.2 НК РФ);

- расширен перечень расходов, учитываемых при ЕСХН;
- суточные и полевое довольствие для целей ЕСХН не нормируются;
- расширен список расходов, связанных с земельными участками;
- отменено ограничение при переносе убытков на будущие налоговые периоды (теперь налогоплательщики вправе перенести на текущий налоговый период всю сумму убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах).

Все эти меры, естественным образом сказались на результативности сельскохозяйственных предприятий.

Принятые в последнее время поправки в НК РФ определенным образом разрешают на перспективу многие процессные вопросы взаимоотношений налоговых органов и предприятий, однако есть изменения, ухудшающие положение налогоплательщиков (например):

- организация не может применять ЕНВД, если доля участия других юридических лиц в ее уставном капитале превышает 25 процентов (пп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ);

- сокращен перечень видов деятельности, которые переводятся на ЕНВД (пп. 4 и 5 п. 2.2 ст. 346.26, абз. 7 ст. 346.27 НК РФ).

- применять ЕНВД будут только те налогоплательщики, которые занимаются распространением наружной рекламы с использованием рекламных конструкций, а также размещением рекламы на транспортных средствах (пп. 10 и 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Имеют место спорные вопросы, появившиеся в связи с поправками:

- можно ли принять к вычету «входной» НДС с предоплаты, если она осуществлена наличными средствами или в безденежной форме?

- уменьшает ли восстановленная амортизационная премия сумму доходов от реализации имущества?

- вправе ли налогоплательщик самостоятельно выбирать порядок определения предельной величины процентов по долговым обязательствам, признаваемых расходом?

- как при переходе на общий режим налогообложения определить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, которые были приобретены во время применения УСН и расходы на которые не были полностью списаны?

- и др.

В итоге следует сделать вывод финансовые отношения в области налогообложения не достигли оптимальных условий и разграничений, не способству-

ют развитию. Необходимо модернизировать налогообложение предприятий в систему стимулирующую развитие бизнеса, способную создавать конкурентную современную продукцию и услуги с обеспечением расширенного воспроизводства.

Библиографический список

1. *Ежегодное послание Президента России к Федеральному Собранию РФ* от 12.11.2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.1tv.ru/news/polit/155426>. – Загл. с экрана.
2. *Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010–2011 годов* [Электронный ресурс] / Мин-во финансов РФ. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/05/Osnovnye_napravleniya_2009-2011-20081505/doc. – Загл. с экрана.
3. *Налоговый кодекс Российской Федерации* о 31.07.1998 № 145-ФЗ (в ред. от 19.12.2006 № 238-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации», 25.12.2006, № 52 (2 ч.), ред. от 24.07.2008. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. – Загл. с экрана.
4. *Дерина, О. В.* Особенности развития косвенного налогообложения в зарубежных странах [Текст] / О. В. Дерина // Актуальные вопросы экономических наук : сб. матер. V Всерос. науч.-практ. конф. – Новосибирск, 2009. – С. 172.
5. *Махров, А. В.* Налоговая система Великобритании [Текст] / А. В. Махров // Внешнеэкономический бюллетень. – 2002. – № 2. – С. 64–65.
6. *Высоцкий, М. А.* Шведский опыт взимания НДС [Текст] / М. А. Высоцкий // Финансы. – 2001. – № 10. – С. 32.

Получено 30.03.10

УДК 658.5

М. В. Захарова,

ассистент

(Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова)

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ МОТИВАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ЛЕСНОГО СЕКТОРА

Эффективность работы любого предприятия определяется эффективностью использования каждого его ресурса. Персонал предприятия следует рассматривать как один из ключевых ресурсов, от правильного использования которого в итоге зависят конечные итоги деятельности предприятия.

В России бухгалтерский учет игнорирует человеческий потенциал (в Положении по бухгалтерскому учету 14/2006 «Учет нематериальных активов» прямо указывается, что человеческий потенциал предприятия не является его нематериальным активом).

Финансовый анализ рассматривает показатели, относящиеся к работникам, только в качестве расхода, а не прибыли. При этом очевидно, что работник – ключевой фактор повышения эффективности производства, поэтому менеджмент обязан уделять этому фактору пристальное внимание. Основная функция менеджеров по управлению персоналом заключается в умении выявлять побудительные мотивы работника и оказывать на них воздействие.

Таким образом, разработка системы мотивации персонала является важнейшим фактором в управлении любого предприятия. Правильно выстроенная система мотивации персонала способна не только реализовать в полной мере потенциал сотрудников, но и скомпенсировать многие недостатки других функций управления предприятием.

Мотивация – это процесс побуждения человека к определенной деятельности с помощью внутриличностных и внешних факторов (стимулов).

Эти стимулы можно разделить на две группы: материальные и нематериальные. При определенном уровне заработной платы человек включается в производственный процесс не только из материальной заинтересованности, но и из самых различных побуждений и мотивов. При этом система мотиваций различных категорий сотрудников имеет различную структуру.

Мотивы профессиональной деятельности рабочих, мастеров, технологов, руководителей сильно варьируются. Поэтому для увеличения эффективности профессиональной деятельности определенных групп сотрудников необходимо сформировать для каждой категории сотрудников набор стимулов. Выявление этих мотивов, определение их значимости для различных категорий сотрудников является первоначальным этапом построения системы мотивации.

В приложении к статье приводится анкета, позволяющая определить значимость мотивационных факторов для различных категорий сотрудников. Сотрудникам предприятия предлагается проранжировать по пятибалльной системе набор факторов, которые могут повлиять на их отношение к труду. На основе полученных данных можно определить значимость каждого мотивационного фактора для различных групп сотрудников.

Пусть F_j – значимость i -го фактора j -й категории, N_j – число сотрудников данной категории. Значимость каждого определяется как отношение числа работников, для которых данный фактор значим (n), к общему числу работников:

$$F_j = n / N_j.$$

Затем оценим значимость мотива категории работников, M :

$$M = \sum F_j / m,$$

где m – число факторов, относящихся к i -му мотиву.

В результате получим перечень мотивационных факторов, из которых можно сформировать систему мотивации для конкретного предприятия.

Следующим этапом построения оптимальной системы мотивации является оценка ресурсов, которые предприятие может выделить для внедрения этой системы. Для работников различных категорий устанавливается величина лимита денежных средств, которые могут быть потрачены на реализацию мотивационных мероприятий – Z .

Пусть m_i – мотивационный фактор (см. табл. ниже); z_i – затраты, возникающие в связи с применением мотивационного фактора; d_i – степень значимости мотивационного фактора для данной категории работников.

Примерный состав мотивационных факторов

Мотив	Мотивационный фактор, m_i	z_i	d_i	z_i / d_i
Материальный	m_1 – оплата транспортных расходов	z_1	d_1	z_1 / d_1
	m_2 – предоставление льготных путевок	z_2	d_2	z_2 / d_2
Материальный, самореализации	m_3 – оплата образования	z_3	d_3	z_3 / d_3
Материальный, безопасности	m_4 – организация питания	z_4	d_4	z_4 / d_4
	m_5 – оплата медицинской страховки	z_5	d_5	z_5 / d_5
Материальный, власти	m_6 – участие в прибылях	z_6	d_6	z_6 / d_6
	...			
	m_n	z_n	d_n	z_n / d_n

Сначала определим минимум соотношения затрат на применение мотивационного фактора и значимости для работника: $\min z_i / d_i$. Затем исключим те факторы, применение которых не даст большого эффекта относительно этого минимума.

Решение будем выполнять до тех пор, пока не выполнится соотношение $Z \geq z_i$.

С другой стороны, задачу формирования оптимального набора мотивационных факторов можно решить в точки зрения заданной величины затрат хозяйственной деятельности предприятия при минимуме затрат. Необходимо достичь заданную величину роста прибыли предприятия путем использования определенного количества мотивационных факторов. При этом должны выполняться следующие ограничения.

1. Выбранный набор мотивационных факторов обеспечивает достижение заданной величины финансового результата

2. Использование каждого мотивационного фактора предлагает положительный вклад в достижение цели.

3. Суммарные затраты на использование мотивационных мероприятий не должны превышать определенный лимит денежных средств.

В результате решения задачи можно сформировать такую систему мотивации сотрудников предприятия, при которой затраты на внедрение этой системы минимальны, а финансовый результат находится на уровне, установленном предприятием.

Приложение

Анкета

Уважаемые коллеги, проранжируйте, пожалуйста, по 5-балльной системе факторы, которые могут повлиять на вашу производительность труда.

№ п/п	Факторы	Степень значимости					
		0	1	2	3	4	5
1	Материальный мотив						
1.1	Высокая заработная плата						
1.2	Стабильная заработная плата						
1.3	Оплата, связанная с результатами труда (дифференцированная оплата)						
1.4	Периодическое повышение заработной платы с учетом инфляции						
1.5	Социальный пакет						
2	Мотив самореализации						
2.1	Возможность повышения квалификации (обучение)						
2.2	Перспектива карьерного роста						
2.3	Самостоятельность в работе, возможность развивать свои творческие способности						
2.4	Решение сложных задач						
2.5	Справедливая оценка результатов деятельности						
3	Мотив безопасности						
3.1	Стабильная заработная плата без угрозы увольнения						
3.2	Техника безопасности труда на рабочем месте (охрана труда)						

№ п/п	Факторы	Степень значимости					
		0	1	2	3	4	5
3.3	Хорошая экология рабочего места						
3.4	Забота руководства о здоровье своих-сотрудников						
4	Мотив энергосбережения						
4.1	Удобный режим работы						
4.2	Удобное расположение предприятия						
4.3	Работа без большого напряжения и стресса						
5	Мотив общения						
5.1	Общение с коллегами						
5.2	Работа в сплоченном коллективе (корпоративная культура)						
6	Мотив власти						
6.1	Работа с высокой степенью ответственности						
6.2	Участие в решении проблем предприятия						
6.3	Возможность иметь доступ к информации о деятельности предприятия						
6.4	Возможность занимать руководящие должности						
7	Мотив полезности						
7.1	Возможность видеть результат своего труда						
7.2	Осознание значимости своей работы						

Сведения об эксперте:

Возраст _____ Пол _____

Образование _____

Общий стаж работы _____ Стаж работы на нашем предприятии _____

Подразделение, в котором Вы работаете _____

Спасибо за Ваши ответы.

Получено 11.01.10

УДК 630*31:653

Рассмотрена методика учета затрат на производство лесозаготовительного предприятия, позволяющая при условии доработки стандартной бухгалтерской программы получать информацию, необходимую для принятия управленческих решений.

Н. А. Иванова,

кандидат экономических наук

(Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия им. С. М. Кирова)

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Учет расходов на производство является наиболее значимым и трудоемким участком бухгалтерского учета на любом предприятии. Правильно построенная система организации бухгалтерского учета расходов позволяет получать нужную информацию для дальнейшего принятия управленческих решений.

Для целей управления в бухгалтерском учете, согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), учет расходов организуется по статьям затрат. Перечень и состав статей затрат устанавливается предприятием самостоятельно с ориентацией на отраслевые методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В производстве лесозаготовок применяется номенклатура статей калькуляции, отражающая специфику отраслевого формирования себестоимости. В таблице 1 по второму субконто представлена типовая структура статей расходов основного производства лесозаготовок.

В рамках стандартного пакета бухгалтерской программы «1С: Бухгалтерия» не представляется возможным организовать постатейный учет затрат в соответствии с предусмотренной отраслевой номенклатурой. Это объясняется тем, что некоторые статьи являются комплексными, например, такие, как «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования», «Расходы по вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог», «Общепроизводственные расходы». Расходы, отражаемые в этих статьях, предварительно учитываются по дебету счетов 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», а затем списываются на счет 20 «Основное производство». При автоматическом закрытии счетов 23 и 25 расходы, переносимые в дебет счета 20 списываются с кредита указанных счетов в разрезе субконто, предусмотренных для их учета, в то время как списание расходов в дебет счета 20 на комплексные статьи должен быть организован одной суммой.

Посредством доработки программы «1С: Бухгалтерия» путем введения дополнительного субконто к счетам 23, 25 и 20 возможно построить постатейный учет затрат.

Таблица 1

Схема аналитического учета на счете 20 «Основное производство»

Справочники	Субконто		
	1 субконто	2 субконто	3 субконто
Виды номенклатуры	Лесозаготовка		
Затраты на производство		Плата за древесину, отпускаемую на корню	
			Арендная плата
			Плата на аукционах
		Стоимость покупной древесины	
		Зарплата производственных рабочих	
		Отчисления на социальные нужды	
		Расходы на подготовку и освоение производства	
		Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	
		Расходы по вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог	
		Общепроизводственные расходы	
		Прочие производственные расходы	
		Общие расходы (вспомогательная статья)	
Подразделения			Арендный участок
			Аукционный участок
			Верхний склад

В качестве одного из вариантов организации учета затрат лесозаготовительного предприятия с использованием программы «1С: Бухгалтерия» предлагается следующий порядок формирования показателей себестоимости продукции на счетах учета затрат.

В течение месяца расходы относятся по назначению в дебет 20, 23 и 25 счетов. В конце месяца производится распределение и списание собранных на счетах 23 и 25 расходов в дебет счета 20 «Основное производство» на соответствующие комплексные статьи. Для определения суммы для списания необходимо для счетов 23 и 25 предусмотреть в рамках второго субконто дополнительную статью «Общие расходы». В конце месяца в дебет этой статьи закрываются все расходы, собранные в течение месяца на счете, а по кредиту этой статьи производится списание расходов на счет 20 на соответствующую комплексную статью учета затрат основного производства.

Аналогично организуется учет затрат на счете 20 «Основное производство». К этому счету открывается три субконто: 1-е субконто «Виды номенклатуры»; 2-е субконто «Затраты на производство»; 3-е субконто «Подразделения». Наряду с общепринятыми статьями затрат второе субконто содержит специально введенную статью «Общие расходы» (вспомогательная статья). В конце месяца на эту статью закрываются все статьи справочника «Затраты на производство».

Структура аналитических записей по дебету счета 20 «Основное производство» представлена в таблице 1.

В рассматриваемом примере лесозаготовительное предприятие имеет три подразделения: два лесозаготовительных участка арендованный и аукционный и верхний склад, на котором учитываются в частности и расходы по вывозке на нижний склад. На нижнем складе учитываются только готовая продукция и расходы по ее реализации.

Закрытие статей затрат по 20 счету производится по схеме, представленной на рис. ниже.



И так далее закрытие всех статей затрат по двум участкам.

Схема закрытия субконто по счету 20 «Основное производство»

В результате все затраты на производство будут числиться по дебету счета 20 по подразделению «Верхний склад» по статье «Общие расходы» (вспомогательная статья).

В случае использования в течение месяца заготовленной дровяной древесины на собственные нужды на верхнем складе (при строительстве дорог, на отопление и на прочие нужды) на счетах бухгалтерского учета делается запись по дебету разных счетов и кредиту счета 20 «Основное производство» по фактической себестоимости дров прошлого месяца. Списание с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет разных счетов производится следующим образом: 1-е субконто «Лесозаготовка», 2-е субконто «Общие расходы» (вспомогательная статья); 3-е субконто «Верхний склад».

После отражения внутреннего оборота (потребления древесины на собственные нужды) приступаем к распределению затрат между незавершенным производством и готовой продукцией.

Сумму для распределения определяем в соответствии с порядком, представленным в таблице 2.

**Порядок расчета суммы распределения затрат
между готовой продукцией и незавершенным производством**

<i>Сальдо на начало месяца счета 20 «Основное производство»</i>			
Виды номенклатуры	Лесозаготовка		
Затраты на производство		Общие расходы (вспомогательная статья)	
Подразделения			Верхний склад
<i>Плюс Оборот по дебету счета 20 «Основное производство»</i>			
Виды номенклатуры	Лесозаготовка		
Затраты на производство		Общие расходы (вспомогательная статья)	
Подразделения			Верхний склад
<i>Минус Оборот по кредиту счета 20 «Основное производство»</i>			
Виды номенклатуры	Лесозаготовка		
Затраты на производство		Общие расходы (вспомогательная статья)	
Подразделения			Верхний склад

Таким образом, после распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством на конец месяца остаток по счету 20 «Основное производство» отражается одной суммой по статье «Общие расходы» (вспомогательная статья) и соответствует затратам на незавершенное производство. Себестоимость готовой продукции списывается также одной суммой.

Расчет себестоимости отдельных сортиментов готовой продукции и незавершенного производства осуществляется с использованием ценовых коэффициентов и коэффициентов нарастания затрат.

Таким образом, на счете 43 «Готовая продукция» будет числиться общая себестоимость готовой продукции без разбивки по номенклатуре продукции (пиловочник еловый, пиловочник сосновый, фанерный кряж березовый и т. д.). В то же время на отдельном забалансовом счете следует организовать движение готовой продукции по номенклатуре.

Получено 30.03.10

УДК 657.1

Рассмотрены вопросы организации учета на предприятиях лесного комплекса. Выявлены проблемы и проанализированы отдельные факторы, влияющие на учетный процесс. Даны рекомендации по их решению.

Н. В. Клепиков,

кандидат экономических наук, доцент
(Сыктывкарский лесной институт)

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО, НАЛОГОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Лесной сектор Российской Федерации объединяет лесозаготовительную промышленность (заготовка и вывоз леса), лесопильную (производство пиломатериалов), деревообрабатывающую (производство фанеры, стройматериалов, мебели, спичек), целлюлозно-бумажную промышленность и лесохимические предприятия (производство спирта, скипидара, канифоли, ацетона, клея, камфары). Он относится к добывающему и перерабатывающему сектору российской экономики. По данным Госкомстата, в 2005 г. лесной сектор России обслуживало более 20 тыс. компаний и организаций, в основном частных [1].

Несомненно, вид деятельности и структура любого промышленного предприятия оказывают значительное влияние на организацию бухгалтерского, налогового и управленческого учета. Ведь производственные предприятия, относящиеся к лесной промышленности, могут быть представлены небольшими производствами, выпускающими незначительный объем продукции. Такие предприятия принято называть субъектами малого бизнеса, как правило, они занимаются одним видом деятельности и не имеют разветвленной производственной структуры. Отличием же средних и крупных производств является их разветвленность, т. е., как правило, такие хозяйствующие субъекты имеют основное и вспомогательные производства, а нередко еще и объекты обслуживающих производств и хозяйств.

Кроме того, в последнее время все чаще наблюдается переход промышленных предприятий в разряд многопрофильных, когда наряду с производством продукции организация одновременно осуществляет еще какие-либо виды деятельности, например торговлю. Все это оказывает значительное воздействие на организацию бухгалтерского учета субъекта хозяйственной деятельности: влияет на состав производственных затрат, на строение рабочего плана счетов, организацию соответствующего аналитического учета и т. д. Кроме того, структура производственного предприятия влияет и на тип бухгалтерской службы, ведь не секрет, что чем крупнее производство, тем больше объем учетных операций.

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет, является Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которому руководители организаций, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации, привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Искажение бухгалтерской отчетности может также входить элементом в состав деяний, квалифицируемых как преступления, что влечет привлечение виновных лиц к уголовной ответственности. В числе таких деяний: 1) присвоение или растрата (ст. 160 УК РФ); 2) незаконное предпринимательство (ст. 171 УК РФ); 3) лжепредпринимательство (ст. 173 УК РФ); 4) незаконное получение кредита (ст. 176 УК РФ); 5) неправомерные действия при банкротстве (ст. 195 УК РФ).

При этом показатели бухгалтерского баланса являются отправной точкой соответствующих расчетов и выводов, влияющих на квалификацию деяния. Для различных расчетов используются практически все показатели бухгалтерского баланса, но чаще других – стоимость оборотных и внеоборотных активов баланса (разд. 1 и 2 баланса), размер краткосрочных обязательств (разд. 5), размер отдельных статей баланса (нераспределенная прибыль – строка 470, уставный капитал – строка 410).

На основе показателей бухгалтерского баланса рассчитываются такие данные о финансово-хозяйственной деятельности организации, как собственный капитал, чистые активы, а также различные коэффициенты: рентабельности, рыночной устойчивости, ликвидности, платежеспособности и др.

Непосредственная проверка соблюдения правил ведения бухгалтерского учета как обязанность не входит в компетенцию органов государственной власти ни налоговой службы, ни какой-либо другой. Федеральная налоговая служба контролирует этот процесс только с точки зрения его влияния на размер налогов, подлежащих уплате.

За грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, понимаемое как искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 % или искажение любой статьи формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %, предусмотрены санкции. Так, в соответствии с КоАП РФ грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати до тридцати тысяч рублей. Под грубым нарушением понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. На это указано в п. 3 ст. 120 НК РФ [2].

За отдельные действия, связанные с формированием бухгалтерской и налоговой отчетности, возможно и уголовное наказание, в частности если организация внесет в налоговые декларации заведомо ложные сведения. Крупным размером признается недоимка за три года, если она составляет более 500 000 руб. и превышает 10 % подлежащих уплате налогов. Также крупной считается недоимка свыше 1 500 000 руб. Наказывают за уклонение от уплаты налогов теперь штрафом на сумму от 100 000 до 300 000 руб. или лишением свободы на срок до двух лет (ч. 1 ст. 199 Уголовного кодекса РФ).

Налоги являются главным источником финансовых ресурсов государства. С налоговой системой и налоговой политикой связаны интересы не только общества и государства, но и всех граждан, предприятий и организаций. Налоги воздействуют на состояние экономики, от них зависит способность государства выполнять свои социальные, правоохранительные, оборонные функции.

Оценка роли налогов и налоговой политики в системе экономической безопасности определяется общими принципами, критериями и показателями экономической безопасности. В этой связи представляется принципиально правильным подход, согласно которому налоги и налоговая политика в системе экономической и финансовой безопасности рассматриваются, во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства; во-вторых, как инструмент воздействия на экономические процессы; в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий. Налоги в качестве ресурсного фактора могут оборачиваться для государства как средством обеспечения безопасности, так и причиной усиления угроз и рисков (сокращение налогового потенциала или нарастание борьбы за налоговую базу между центром и регионами). Роль налогов как фактора экономической безопасности или экономической угрозы зависит от конкретной ситуации, особенностей этапа экономического развития, характера проводимой экономической политики, стабильности государственной власти. Соответственно, обеспечение налоговой безопасности имеет множество аспектов, проявляющихся с различной степенью актуальности на различных уровнях безопасности (общество и государство, хозяйствующие субъекты, безопасность личности) [3].

Особенностью налогообложения в лесном секторе является то, что на работу данной отрасли экономики значительное влияние оказывает сезонность. В соответствии со ст. 11 НК РФ: «Сезонное производство – производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Данное понятие применяется в отношении организации, если в определенные налоговые периоды их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий» [2].

Сезонность производства подтверждается перечнем отраслей и видов деятельности. В рассматриваемой отрасли экономики к сезонным производствам отнесено: заготовка и вывозка древесины; сплавные и лесоперевалочные работы, работы по выгрузке древесины из судов водного транспорта и выкатке древесины из воды; заготовка живицы, пневого осмола и бересты.

Организации лесного сектора, занятые в перечисленных сезонных производствах, имеют право получить отсрочку или рассрочку по уплате налогов.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных настоящей статьей, на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Предприятие, основной вид деятельности которого представляет собой сезонное производство, может обратиться за отсрочкой или рассрочкой по причине сезонности в том случае, если оно в определенный период не может осуществлять производственную деятельность из-за природных или климатических условий. Правда, при этом ему необходимо доказать, что за счет других видов деятельности организация не может добиться стабильного финансового положения, иначе орган, уполномоченный принимать решение об изменении сроков уплаты налогов, откажет в предоставлении отсрочки или рассрочки.

На положительное решение уполномоченного органа значительное влияние оказывает лимит, определяемый законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, в связи с чем отсрочка или рассрочка может быть предоставлена не более чем до конца календарного года.

В деятельности предприятия лесного хозяйства существует множество рисков. Их своевременное прогнозирование позволяет во многом избежать негативных последствий дальнейшей деятельности. Налоговые риски не являются исключением.

Несмотря на то, что в последние годы налоговая нагрузка на предприятия лесного сектора в процентном отношении уменьшалась, налоговые риски оставались достаточно стабильными. И в последние два года – даже увеличились. Основная причина увеличения налоговых рисков связана с тем, что ранее разработанные схемы оптимизации налогообложения достаточно часто стали рассматриваться как незаконные.

Так, действия по выделению отдельных подразделений в самостоятельное предприятие в целях последующего оказания новым предприятием услуг предприятию, из которого они выделились, рассматриваются налоговыми органами как один из способов уклонения от налогов. В дальнейшем расходы по оплате за услуги таким предприятиям налоговыми органами не принимаются в качестве расходов по налогу на прибыль. Предприятия лесного хозяйства часто сами создают себе дополнительные налоговые риски, точно не просчитывая налоговые последствия принимаемых управленческих решений. Существуют достаточно высокие налоговые риски, связанные с толкованием действующего Налогового кодекса. Данные риски усугубляются постоянным изменением налогового законодательства, а также отсутствием судебной практики по ряду вопросов. Усложненность налоговых процедур, множественность налоговых режимов, большое число налоговых льгот и специальных норм, требующих особого контроля налоговых органов за их применением налогоплательщиками, особая система налогового учета, требующая от налогоплательщиков пересчета данных бухгалтерской отчетности для целей исчисления налоговых платежей, способствуют росту налоговых рисков.

По результатам проведенного анализа существующей налоговой системы и ее влияния на функционирование ЛПК можно отметить следующее:

1. Следует более дифференцированно регулировать деятельность предприятий по обработке леса по принципу предоставления преимуществ или увеличения налогообложения в зависимости от целевого характера привлеченных инвестиционных средств.

2. Неправомерное включение в издержки предприятий лесной промышленности необоснованных расходов влечет за собой риск применения различных санкций, который может быть значительно снижен путем регулирования налогового механизма с учетом контроля над уровнем издержек заготовки леса, законности и правомерности соотнесения тех или иных затрат на себестоимость продукции или результаты финансовой деятельности лесозаготовительных предприятий. Налогообложение прибыли предприятий лесной отрасли не должно стимулировать ее сокрытие, поощрять убыточность предприятий и рост просроченных долговых обязательств.

3. Целесообразно изменить подходы к установлению налоговых льгот предприятиям, занимающимся лесозаготовкой, главным принципом которых должен стать их строго целевой и временный характер, предполагающий избирательное воздействие налогового механизма в соответствии с приоритетными направлениями и задачами. Предоставление льгот должно осуществляться в соответствии с государственными инвестиционными программами на всех уровнях экономики, эффективность которых подтверждается экспертными оценками.

4. Более активно внедрять механизм концессионного законодательства применительно к лесу. Договор концессии предусматривает предоставление лесных ресурсов в пользование на срок от 1 года до 99 лет. Особенностью договора концессии является то, что его основным объектом могут быть неосвоенные участки лесного фонда без сложившейся инфраструктуры и требующие значительных средств для их вовлечения в хозяйственный оборот. В настоящее время в России договоры концессии предприятиями ЛПК не заключаются.

5. В первой части НК РФ четыре специальных налоговых режима – малый бизнес, свободные экономические зоны, соглашения о разделе продукции и концессии. Есть основы для того, чтобы дальше развивать направление – концессия (в Лесном кодексе понятие «концессия» отсутствует), а также принять главу Налогового кодекса о специальном налоговом режиме.

6. Для предприятий лесной отрасли налоговое бремя остается чрезмерным, поэтому следует отказаться от принципа единой ставки НДС и ввести дифференциацию ставок налога на добавленную стоимость (НДС) по отдельным видам лесных угодий, имеющим резкие различия в уровне рентабельности по объективным причинам. Снижение или введение на определенное время нулевых ставок НДС первоначально должно коснуться только тех видов лесной продукции, заготовление которой объективно малорентабельно или убыточно.

7. Большое значение приобретает импорт оборудования для лесной промышленности. При его осуществлении требуется льготный режим налогообложения. Льготы могут быть введены хотя бы на несколько лет, пока идет перевооружение отрасли. В противном случае большая часть леса так и будет в виде кругляка вывозиться за границу и возвращаться к нам дорогими изделиями, обогащая зарубежных производителей.

8. Налоговая политика государства должна способствовать не только реализации фискальных задач, но и реализации иных составляющих экономического потенциала системы налогообложения: инвестиционного потенциала. Все это позволило бы изменить темпы и объемы инвестиций в лесное хозяйство, стимулировать экономическое развитие отдельных лесозаготовительных регионов, обеспечить равные условия справедливой конкуренции для всех хозяйствующих субъектов.

Необходимы и одновременная поддержка системы лизинга техники для лесозаготовок, и создание системы налоговых льгот для отечественных машиностроительных корпораций, развивающих совместные проекты с ведущими иностранными фирмами – производителями специализированного оборудования для лесного комплекса.

9. Система платежей за лесопользование как ключевой элемент экономического механизма должен базироваться на следующих основных принципах:

- лесная рента как чистый доход, полученный от эксплуатации общественной собственности, каким является лес, должна принадлежать всему обществу в лице государства, являющегося его собственником;

- стоимость лесной продукции, созданная частным образом (заработная плата, прибыль на вложенный капитал), должна принадлежать физическим и юридическим лицам, осуществившим ее производство. При этом учитывается, что лесная рента (абсолютная) – это избыток рыночной стоимости продукции леса над ценой ее производства, определяемой издержками производства в худших природных условиях с добавлением средней прибыли на авансированный капитал. Поэтому кроме абсолютной ренты может существовать и дифференцированная рента, получаемая в результате уменьшения издержек производства при использовании лучших лесных ресурсов (по качеству, продуктивности, местоположению и т. д.).

10. Как показал проведенный анализ, на предприятиях ЛПК часто применяются различные схемы оптимизации налогообложения. Должны быть разработаны различные варианты, позволяющие сделать выбор наиболее приемлемых законных способов сокращения налоговой нагрузки.

11. Необходимо провести финансовый анализ предприятий с иностранным капиталом для выявления системных элементов, позволивших им добиться выпуска товарной продукции, в десятки раз превышающий выпуск продукции российских компаний.

12. Затраты, направленные на производство лесной продукции, неоднородны, поэтому задачей системы платежей за лесопользование является обеспечение справедливого распределения стоимости, полученной в результате реализации лесной продукции:

- а) выделение доли государства – собственника лесных ресурсов, куда входит лесная рента, полученная в результате их использования (абсолютная и дифференцированная);

- б) выделение доли организаций, осуществляющих функции охраны и воспроизводства леса (лесхозов);

в) выделение доли организаций, осуществляющих добычу и переработку лесных ресурсов, куда входит и получаемая ими прибыль.

Решение этой задачи должно обеспечиваться введением платежей за использование лесных ресурсов (платы за лес на корню), которые состоят из платежей:

1) за использование лесных ресурсов, изымающих лесную ренту и направляемых в бюджеты всех уровней;

2) за охрану и воспроизводство лесных ресурсов, средства которых аккумулируются в фонде развития лесного хозяйства и направляются на финансирование этой деятельности.

Стоимость продукции, оставшаяся в распоряжении организации, осуществившей производство лесной продукции, после уплаты указанных выше платежей является ее собственностью и используется ею для компенсации произведенных затрат и получения прибыли.

Достижение устойчивого управления лесами и эффективной деятельности всех субъектов лесных отношений требует совершенствования системы управления лесным сектором экономики России. Роль государства в решении этой проблемы сводится к следующему: стимулирование рациональной интеграции лесопромышленных предприятий путем совершенствования налогового законодательства.

В целях создания благоприятного инвестиционного и предпринимательского климата, обеспечения привлечения инвестиций для модернизации лесопромышленного производства и строительства новых предприятий предполагается совершенствование налогового и корпоративного права, в котором следует предусмотреть:

- стабильность и неизменность нормативно-правовой базы на период осуществления инвестиционных проектов, возврат налоговых льгот на прибыль, направляемую на развитие производства в виде инвестиций;

- предоставление субъектам инвестиционной деятельности специальных налоговых режимов и льготных условий пользования землей и лесными ресурсами;

- широкое внедрение в практику управления лесопромышленными предприятиями международных стандартов бухучета и финансовой отчетности, а также усиление ответственности собственников и руководителей за результаты управления бизнесом;

- поддержка развития лизинговых схем инвестирования модернизации лесопромышленного производства путем создания лизинговых компаний с участием государства;

- обеспечение государственного гарантирования инвестиций от некоммерческих рисков и страхования инвестиций от коммерческих рисков.

Для повышения эффективности внешнеторговой деятельности в лесопромышленном комплексе России предлагается усилить государственное регулирование лесного экспорта методами, используемыми в мировой практике и в странах с рыночными отношениями:

- ограничение вывоза за рубеж пиловочника и фанерного кряжа как стратегического ресурса, истощенного в освоенных лесах и востребованного для переработки древесины внутри страны;

- осуществление регистрации экспортных контрактов, а также экспертизы количества, качества и цены экспортируемых лесных товаров и в связи с этим уточнение порядка применения индикативных цен в качестве критерия при определении налогооблагаемой базы экспортно-ориентированных лесопромышленных предприятий [1].

Круг очерченных проблем, возникающих при налогообложении российского лесного комплекса, далеко не полон. Однако даже при немедленных действиях по разрешению поставленных вопросов конечный результат может быть уже признан несколько запоздалым. При сложившейся практике не один год может уйти на разработку и реализацию конкретных мероприятий, направленных на совершенствование налогообложения, что несомненно повлияет на изменение инвестиционного климата в лесном секторе.

В лесном хозяйстве налоговое планирование пока не приобрело того значения, которое оно имеет в большинстве развитых отраслей народного хозяйства. Слишком много других, более важных и первостепенных проблем для экономики предприятий накопилось в лесном комплексе. Тем не менее налоговое бремя оказывает существенное воздействие на финансовые результаты деятельности организаций, особенно лесопромышленного комплекса, для которого характерны этапы реструктуризации и внедрения новых подходов к управлению.

Выделим три основных подхода к минимизации налогооблагаемой базы:

- явное сокращение налогооблагаемой базы путем бездокументарного оформления хозяйственных операций;

- использование «некорректных» элементов российского налогового законодательства, являющихся предметом спора или противоречивого толкования;

- грамотное применение оптимизационных схем, включая оффшорные привилегии.

Выбор варианта зависит от нескольких факторов: специфики бизнеса, предела риска, который может взять на себя руководство предприятия, готовности к требованиям и проверкам налоговых органов. Однако следует учитывать, что применение оптимизационных схем влечет за собой первоначальные затраты, которые не должны превышать экономическую выгоду от их внедрения.

Как правило, минимизировать пытаются налоги, удельный вес которых значителен по отношению к другим налогам:

- налог на добавленную стоимость;

- налог на прибыль организации;

- единый социальный налог.

Во внешнеэкономической деятельности приведенный перечень может быть дополнен пошлинами и акцизами, однако в лесной промышленности практически единственным способом уклонения от их уплаты является декларирование груза, не соответствующего реально перевозимому.

Своевременное и полное выполнение требований по уплате налогов обеспечит предприятию хорошо поставленный процесс планирования доходов и

расходов. Грубых нарушений поможет избежать грамотно составленная учетная политика. В ней должны быть предусмотрены все особенности ведения хозяйственной деятельности, максимально раскрывающие порядок отражения хозяйственных операций. Такой подход поможет избежать последующих разногласий с фискальными органами.

Другим важным моментом налогового планирования является квалифицированно поставленный документооборот, вовремя и правильно оформленные первичные документы. Здесь необходимо учитывать влияние различных вариантов организации бизнеса. С научной точки зрения существуют два подхода:

- структура бизнеса следует за разработанной стратегией;
- стратегия и цели ориентированы на структуру бизнеса.

При втором варианте надо помнить, что возможности изменений стратегических планов ограничиваются действующей структурой предприятия, поэтому первый вариант дает наиболее полную свободу действий по оптимизации своей деятельности.

Если на предприятии внедрена система бюджетирования, не лишним будет выделение центров ответственности, обеспечивающих налоговое планирование. Прежде всего следует разделить все затраты на переменные и постоянные. Для начала можно использовать простой подход без углубления в детали поведения ступенчатых затрат.

Текущее финансовое состояние большинства отечественных предприятий лесной промышленности не позволяет содержать штат квалифицированных плановиков и финансистов. Более того, не всегда подход к тщательному планированию своей деятельности воспринимается руководством леспромхоза как инструмент управления. Обычная ситуация, когда руководитель пытается лично контролировать все процессы и многие важные аспекты держит в голове. Бухгалтерия по-прежнему ведет бухгалтерский учет и составляет финансовую отчетность для фискальных органов. А планово-экономический отдел продолжает выполнять непонятные функции, видимо, по инерции, а не с определенным смыслом и пониманием своего предназначения.

Трудность заключается и в том, что даже при желании изменить существующее представление о плановом и учетном процессе сделать это не всегда возможно.

Во-первых, удаленность от городов с полноценной инфраструктурой не дает шансов на привлечение новых специалистов.

Во-вторых, привлечение консалтинговых компаний скорее повлечет за собой некупаемые затраты. Ведь важно не только получить рекомендации, но и применить их на практике. А это требует высокой квалификации самого руководства предприятия.

Для скорейшего выхода из кризиса остается вариант приобретения предприятий лесозаготовительного комплекса крупными инвестиционными компаниями. И хотя первоочередной целью таких компаний совсем не является повышение квалификации персонала лесозаготовительных предприятий, но некоторый вклад они все-таки вносят. А именно новую культуру хозяйственных отношений.

С точки зрения индивидуальных частных предпринимателей и мелких частных компаний, функционирующих на рынке лесозаготовок, с налоговым планированием все гораздо проще – накопил задолженность перед бюджетом, закрылся или просто оставил компанию и открыл новую. Пока рынок позволяет применять подобный подход и риск понести серьезное наказание невелик, данный вид деятельности будет присутствовать.

Для современного лесозаготовительного предприятия налоговое планирование можно разделить на два этапа:

- определение налогооблагаемой базы деятельности предприятия;
- снижение налогооблагаемой базы за счет применения оптимизационных схем.

Учитывая особенности функционирования предприятий лесного комплекса, следует отметить сложности, с которыми сталкиваются руководители при попытке использовать налоговые льготы для своих фирм.

Налоговые льготы, установленные ст. 239 НК РФ, малоприменимы к специфике лесозаготовительной отрасли. Например, количество лиц-инвалидов, которое нужно иметь в штате, просто не реально, поскольку 90 % рабочего персонала – это крепкие и здоровые люди, способные выдерживать тяжелый и непростой труд.

В большинстве случаев уставный капитал предприятий сформирован из вкладов частных лиц и компаний, а значит, ст. 239 НК РФ в данном случае тоже неприменима.

Несмотря на постоянное ужесточение налогового законодательства в сфере экономики, налоговые схемы по-прежнему широко распространены среди мелкого и среднего бизнеса. Приведенный перечень не является исчерпывающим и продолжает расширяться за счет «лазеек» и противоречий в нормативно-правовых актах [3].

Возвращаясь к эффективному налоговому планированию лесозаготовительных предприятий, можно рассмотреть следующую схему в рамках реструктуризации деятельности самих предприятий. В разных источниках встречаются различные варианты ее названия – «индивидуальная», «лизинг», «аутсорсинг» или «аутстаффинг». Но какое бы название не применялось, смысл в одном – вывод персонала из штата компании клиента и трудоустройство его в компанию-провайдер с дальнейшим предоставлением этого персонала клиенту. Обоюдная выгода достигается тогда, когда выведенный из штата персонал принимается на работу в малые предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Эту схему сложно назвать зарплатной, потому что обычная мировая практика для лесозаготовительной отрасли подразумевает наем подрядных организаций, которые берут на себя обязательства по заготовке и переработке древесины на участках лесного фонда, принадлежащего клиенту. По своей природе данный бизнес носит сезонный характер, многое также зависит от погодных условий, поэтому не имеет смысла постоянно содержать в штате весь производственный персонал.

Планировать налоговые платежи, а равно и достигать определенного уровня их оптимизации просто необходимо в жестких условиях рыночной экономики. Какую схему применить – решают руководители предприятий, взвешивая все риски и всю степень персональной ответственности за возможные негативные последствия.

Как известно, в лесной отрасли развит подрядный способ лесозаготовки, т. е. наем подрядных бригад или частных лиц на основании заключенных с ними договоров гражданско-правового характера.

Это объясняется тем, что предприятия при таком подходе имеют свои выгоды в части экономии на затратах по налогам, а именно:

- не формируются отчисления в Фонд социального страхования;
- нет надбавки за травматизм;
- компания не компенсирует отпуска.

По сравнению со странами развитой рыночной экономики, например с такими, как США, Канада или Финляндия, цивилизованный подход к управлению лесными ресурсами в лесном секторе экономики России только начинает формироваться. Одна из причин тому – некорректное, а подчас неграмотное составление документов, отражающих экономическое состояние предприятия, в первую очередь данных управленческого учета. На многих предприятиях информация для контроля хозяйственной деятельности и принятия решений руководством базируется на нескольких видах отчетности: налоговой, финансовой и управленческой. Требования по оформлению первых двух форм отчетности определены законодательством и имеют общий вид для всех предприятий. В то же время сведения налоговой и финансовой отчетности не в полной мере отражают информацию для принятия управленческих решений. Понятие внутренней управленческой отчетности законодательно не определено, она подготавливается согласно принятым на предприятии положениям учетной политики о порядке ведения управленческого учета.

Часто система внутренней управленческой отчетности не отвечает оперативным требованиям, и возникает ситуация, при которой менеджеры предприятия не могут использовать показатели такой отчетности для принятия взвешенных решений. Ошибки в составлении отчетности обусловлены хитросплетениями законодательства, регламентирующего ее содержание, и низким уровнем подготовки управленческого персонала. Таким образом, слабым звеном в практике управления лесным комплексом остается получение достоверной информации об экономическом и финансовом положении предприятий.

Уточним, какими характеристиками должна обладать подобная информация в целом и для предприятий лесного комплекса в частности.

Во-первых, она должна быть достоверна, т. е. предоставленные данные должны быть собраны и сгруппированы достаточно аккуратно и в соответствии с элементарными принципами отражения хозяйственных операций.

Немаловажную роль играет и правильно поставленный процесс документооборота: корректное использование действующих инструкций по организации учета финансово-хозяйственной деятельности позволит получить двойной положительный эффект: с одной стороны, будет проделана работа по ведению

бухгалтерского учета, с другой – сформирована процедура сбора информации для управленческого учета и его контроля. График документооборота должен быть утвержден приказом руководителя предприятия и доведен под роспись до всех ответственных лиц.

Во-вторых, собираемая информация должна быть достаточно полной и в то же время не перегруженной лишними деталями. Подготовленные данные должны раскрывать суть поставленной задачи ровно настолько, чтобы не вызывать дополнительных вопросов со стороны заинтересованных лиц. Избыточный объем информации лишь дезориентирует руководство и не является основой для ее осмысления. Нужно четко понимать, что любая информация для руководства – документ. И не важно, для внутреннего или внешнего пользования – это официальный документ. Соответственно, он должен быть оформлен подобающим образом.

В-третьих, информация должна быть подготовлена в срок. Информация, преподнесенная с опозданием, становится ненужной. В условиях рыночной экономики ситуация меняется почти мгновенно, возрастает конкуренция, а значит, принимаемые решения должны быть быстрыми и своевременными. Небольшая задержка – и бизнес остался за бортом конкурентной борьбы.

В-четвертых, усилия по сбору и представлению информации не должны превышать экономическую пользу, которую они приносят. Было бы крайне неразумно создавать дополнительные отделы и службы учетного процесса без анализа существующей системы и рассмотрения вариантов ее модификации. Возможно, что достаточно будет лишь перенаправить информационные потоки разным пользователям и ориентировать их на ответы по оперативным ежедневным вопросам.

Если речь идет о человеческом факторе на лесозаготовительных предприятиях, то на учетных работников можно распространить практику поощрения, широко применяемую в других сферах экономики. А именно: 100 % оклада разделить на следующие составляющие:

- 60 % – постоянная часть;
- 15 % – премия за своевременность подготавливаемой информации;
- 15 % – премия за качество подготовленных документов (без ошибок);
- 10 % – понимание своего руководителя и лояльность к выполнению своих обязанностей.

Подобный мировой опыт с успехом применяется к сотрудникам учетного процесса.

Прозрачная финансовая отчетность совершенно необходима менеджменту для оценки хозяйственной деятельности предприятия и принятия управленческих решений. В лесной отрасли пока остаются на руководящих должностях люди старой закалки с большим опытом административной работы.

К сожалению, в настоящее время только опыта административной работы недостаточно. В условиях рыночной экономики главной целью коммерческого предприятия является получение прибыли и увеличение стоимости активов бизнеса. Соответственно, для того чтобы грамотно управлять предприятием, нужны дополнительные знания в области финансового менеджмента. Совсем

не обязательно руководителю предприятия становиться профессиональным финансистом, но знать элементарные основы финансового и управленческого учета, понимать значение и роль налогового законодательства просто необходимо. В противном случае всегда будет иметь место конфликт разных точек зрения руководства и финансовой службы.

С другой стороны, успех предприятия часто зависит от личных качеств руководителя, способного своей энергией, знаниями и энтузиазмом заставить работать сложный и разнообразный коллектив леспромхоза. До сих пор корпоративный подход, делегирование полномочий и разделение ответственности практически не применяются на лесозаготовительных предприятиях, а роль учетных работников занижена. Бухгалтерия и планово-экономические службы заняты в основном подготовкой отчетов для вышестоящих организаций, министерств и ведомств.

И если современный менеджмент принимает решения на основе систематизированных и научно обоснованных финансовых и управленческих отчетов, то для лесопромышленного комплекса межличностные отношения по-прежнему остаются главным фактором управления предприятием.

По своей структуре финансовая отчетность лесозаготовительного предприятия ничем не отличается от аналогичных отчетов других компаний, порядок и сроки представления которых регламентируются российским законодательством.

Однако значительные отличия содержатся не в форме, а в информации, которую та или иная отчетность включает в себя. Например, разработанное положение по учету амортизационных отчислений и норм списания объектов основных средств представляет собой общий или усредненный подход к средне-статистическому предприятию. Такой фактор, как особенность отрасли, во внимание не принимается, хотя юридическим лицам и предоставляются возможности для определения допустимых альтернативных вариантов, но этого все же недостаточно для раскрытия информации о реальной стоимости объектов основных средств.

Можно ежегодно переоценивать активы, но что делать, если инвестору для принятия решения о финансировании уже завтра потребуется информация о стоимости чистых активов? Ждать окончания года и законной процедуры переоценки инвестор не будет.

Новые трактора и оборудование, проработавшие в лесу два сезона, превращаются с точки зрения их рационального использования в металлолом. Какой бы холодной ни была зима и жарким лето, какой бы дождливой ни были бы осень и весна – техника из леса не вывозится и работает круглогодично. В периоды сильных дождей она просто стоит на сырой земле под дождем и на ветру. Ржавления металла в таких случаях не избежать. В связи с этим бензопилы, которые по правилам ведения бухгалтерского учета и в зависимости от стоимости приписываются к объектам основных средств, целесообразно сразу рассматривать как расходный материал. Сказанное тем более правомерно, поскольку через год затраты на ремонт техники, находящейся в эксплуатации в тяжелых условиях, превысят ее первоначальную стоимость.

Если предприятие работает по полному циклу обработки древесины – от заготовки леса до производства пиломатериалов – то, проанализировав себестоимость готовой продукции, мы обнаружим, что наиболее затратными статьями являются расходы:

- на заработную плату (примерно 30–40 % от полной себестоимости);
- ремонт и содержание оборудования (примерно 20–30 % от полной себестоимости).

Первый фактор объясняется достаточно просто. В России пока еще труд рабочего на лесозаготовке с применением бензопил обходится предприятию дешевле современной импортной техники. К тому же не всякая импортная техника подходит для работы в наших труднопроходимых и некультивируемых лесах. Отечественная техника, хотя и дешевле, но по качеству не сравнится с зарубежными аналогами. В результате запасные части для содержания ее в рабочем состоянии требуются гораздо раньше и чаще, чем для импортных аналогов. Все приведенные выше примеры имеют конкретное влияние на финансовый результат деятельности предприятий лесного комплекса. Причем одну только корректировку стоимости основных средств сделать недостаточно. Ведь, по сути, самый ценный актив для леспромхоза – арендованный участок лесного фонда. Но в балансе это не отражается.

По правилам ведения бухгалтерского и налогового учета в балансе можно увидеть только размер арендной платы по договору, отраженный на счете 97 «Расходы будущих периодов». В течение всего срока аренды данная сумма списывается равномерными частями. Было бы логичным и экономически обоснованным приводить в балансе расчет экономической выгоды от использования данного участка лесного фонда (лес на корню). По своей сущности арендуемый участок лесного фонда является сырьем для последующего производства изделий из древесины. Соответственно, его стоимость должна быть отражена в активе наряду с запасами сырья по справедливой стоимости или дисконтированной стоимости денежных потоков от использования такого ресурса.

Запасы древесины на складах также должны быть подвергнуты анализу на обесценение или порчу. Некоторые породы древесины не могут долго находиться на открытом воздухе и подвержены быстрому гниению. Более того, предприятия чаще всего не успевают вывести часть материала со складов до начала закрытия дорог или сезона проливных дождей. В то же время в российской практике объем круглого леса на складах считают по геометрической формуле, а значит, заведомо приближенно.

Для предприятий лесного комплекса существуют трудности с корректным отражением в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности. Сложная процедура списания долгов с баланса способствует бездействию в отношении регулировки статей баланса.

Все вышесказанное относится к пониманию и значению прозрачности отчетности лесозаготовительного предприятия. Один из важных сегодня вопросов: располагает ли оно ресурсами для создания прозрачного учетного процесса?

Библиографический список

1. *Российская лесная газета* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.lesgazeta.ru/cgi-bin/get_art.cgi?id=519&pr=_print. – Загл. с экрана.
2. *Налоговый кодекс РФ* [Электронный ресурс] (часть первая – Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ и часть вторая – Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ в ред. 19.07.2009) // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство. – Загл. с экрана.
3. *Экономическая и национальная безопасность* [Текст] / под ред. Е. А. Олейникова. – М. : Экзамен-XXI, 2005.

Получено 30.03.10

УДК 331.5

Рассмотрены основные направления совершенствования налогового законодательства Российской Федерации в долгосрочной и среднесрочной перспективе.

О. Г. Кудрявцева,
главный специалист-эксперт
(Министерство экономического развития Республики Коми)

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации определено, что конструкция основных налогов и сборов в долгосрочной перспективе останется в целом неизменной. Основные тенденции формирования ресурсов бюджетной системы следующие:

- снижение доли нефтегазовых доходов в общих доходах бюджетной системы и в валовом внутреннем продукте, обусловленное отставанием темпов роста нефтегазового сектора от темпов роста экономики в целом;
- снижение доли налогов и сборов на импорт в валовом внутреннем продукте в результате сокращения доли импорта в ВВП;
- повышение уровня собираемости налогов и сборов за счет роста объема прибыли в экономике, доходов населения и улучшения качества налогового администрирования.

Приоритетным направлением совершенствования налогового законодательства является усиление стимулирующего влияния налоговой системы на развитие экономики при одновременном устойчивом выполнении фискальной функции.

Механизм реализации указанного направления предусматривает следующие изменения и уточнения действующего налогового законодательства:

- упрощение процедур и форм налоговой отчетности;
- совершенствование процедур исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость;
- упрощение вычета по налогу на добавленную стоимость по выданным и полученным авансам;
- осуществление перехода от единого социального налога к страховому взносу на обязательное социальное страхование, устанавливаемому в размере, обеспечивающем стабильность и устойчивость функционирования пенсионной системы, а также систем обязательного медицинского и социального страхования, с принятием комплекса финансовых и налоговых мер, которые компенсируют рост нагрузки на товаропроизводителей;
- дальнейшее совершенствование амортизационной политики для целей налогообложения;

- освобождение от налогообложения прибыли доходов от реализации ценных бумаг;
- совершенствование системы налогообложения добычи нефти для стимулирования разработки новых месторождений и полного использования потенциала уже разрабатываемых месторождений;
- совершенствование системы взимания акцизов и унификацию ставок вывозных пошлин на нефтепродукты в целях стимулирования производства продуктов высокого передела;
- создание эффективной системы налогообложения недвижимости как одного из важнейших источников доходов региональных и местных бюджетов;
- создание эффективной системы налогообложения при трансфертном ценообразовании, налогообложения консолидированной финансовой отчетности.

В трехлетней перспективе 2010–2012 годов приоритетом в области налоговой политики остается создание эффективной налоговой системы с учетом преемственности ранее поставленных базовых целей и задач.

Однако при этом следует принимать во внимание, что налоговая политика, с одной стороны, будет направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны, – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста. В этой связи важнейшим фактором проводимой налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы. Сокращение объемов промышленного производства, негативная тенденция изменения иных макроэкономических показателей может привести к росту задолженности по налогам и сборам перед бюджетной системой Российской Федерации и увеличению масштабов уклонения от уплаты налогов.

В целях минимизации указанных рисков потребуются повышение качества налогового администрирования, а также развитие института изменения срока уплаты налогов и сборов (инвестиционный налоговый кредит, рассрочки и отсрочки).

В рамках антикризисных мер налогового стимулирования в 2008 году в оперативном порядке был внесен целый ряд уточнений и изменений в законодательство о налогах и сборах. В частности, увеличены размеры налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, снижена ставка налога на прибыль организаций, увеличена «амортизационная премия» по налогу на прибыль организаций, введены налоговые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче нефти, включая снижение его ставки.

В период 2010–2012 годов будет продолжена реализация целей и задач, предусмотренных «Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2011 годы» и «Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов».

Реализация основных направлений налоговой политики будет проводиться во взаимосвязи с основными направлениями Программы антикризисных мер Правительства Российской Федерации и мерами по реализации основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года.

В соответствии с задачами модернизации экономики продолжится совершенствование налогового законодательства, предусматривающее создание благоприятных условий для инновационной деятельности, упрощение налоговой системы, сокращение издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства, снижение налоговой нагрузки на экономику в целом.

Библиографический список

1. *Послание* Президента Российской Федерации Д. А. Медведева Федеральному Собранию Российской Федерации от 12.11.2009 [Текст] // Рос. газ. – 2009. – 19 нояб.
2. *Основные* направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/06/Osnovnye_napravleniya_nalogovoy_politiki_Rossiyskoy_Federatsii_na_2010_god_i_planovyy_period_2011_i_2012_godov.doc. – Загл. с экрана.
3. *О концепции* долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р. – Режим доступа: http://www.economy.gov.ru/wps/wcm/connect/economylib/mert/resources/d50b66804ef3fc8f91d8f905023e0f78/rp_1662.rtf. – Загл. с экрана.

Получено 11.01.10

УДК 630.6

Рассмотрены организационные аспекты управленческого учета в условиях экономического кризиса на примере лесопромышленного комплекса. На основе проведенного анализа обосновывается применение системы «директ-костинг» на лесопромышленных предприятиях с целью получения оперативной учетной информации.

Ю. В. Кузминых,

доктор экономических наук, профессор

(Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова)

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Современная экономика характеризуется изменчивостью внешней среды предпринимательской деятельности и ростом неопределенности. Для обеспечения конкурентоспособности предприятиям необходимо постоянно приспосабливаться к меняющейся внешней среде, что значительно повышает риск принятия неадекватных управленческих решений на уровне организации в целом и ее подразделений. При этом традиционная система бухгалтерского учета не позволяет сформировать информацию, соответствующую современным управленческим потребностям. Это вызывает необходимость создания системы управленческого учета.

Управленческий учет получает все большее распространение в деятельности российских промышленных предприятий. Необходимость использования его методов для создания информационной базы принятия управленческих решений признается большинством специалистов.

В современных условиях управленческий учет призван обеспечивать менеджеров своевременной и достоверной информацией об издержках производства и доходах предприятия и выявлять возможные резервы повышения рентабельности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Сегодняшний управленческий учет помимо учета затрат на производство продукции и определения ее себестоимости должен включать в свой состав учет готовой продукции (работ, услуг) и определение результатов от ее реализации.

Минимизация издержек и максимизация прибыли – это две главных задачи бизнеса во все времена. В условиях экономического кризиса управление затратами с целью их оптимизации принимает особое значение, так как именно от этого зависит, сохранит ли бизнес свою жизнеспособность.

Организация управленческого учета – внутрифирменное дело. Решение о выборе определенной системы управленческого учета принимает руководство организации с учетом экономической ситуации и потребности в учетной ин-

формации. На выбор системы управленческого учета оказывают влияние как внутренние, так и внешние условия функционирования предприятия. В состав внутренних факторов можно отнести:

- размеры организации;
- вид деятельности;
- стратегические цели и задачи организации;
- технологический процесс;
- уровень компетенции и образованности кадров;
- степень компьютеризации и др.

В настоящее время основным внешним фактором, влияющим на выбор системы управленческого учета, является кризисная ситуация в экономике.

Мировой финансовый кризис, набирающий обороты с августа 2008 г., охватил в той или мере все страны и все отрасли экономики и отразился на деятельности лесопромышленного комплекса России. В табл. 1–3 по данным Федеральной службы государственной статистики представлены показатели, характеризующие величину выпуска товаров и услуг, а также остатков готовой продукции по отраслям лесного сектора Российской Федерации.

Приведенные данные показывают увеличение остатков готовой продукции в 2008 г. по сравнению с предыдущими годами, как в абсолютном измерении, так и по отношению к общему выпуску товаров и услуг. Это свидетельствует о снижении спроса на лесобумажную продукцию.

Таблица 1

Лесное хозяйство, лесозаготовки и предоставление услуг в этих областях

Показатель	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Выпуск товаров и услуг, млн руб.	80665,2	92281,4	113433,1	114911,1
Остатки готовой продукции, млн руб.	3506,0	3513,2	4824,4	5055,1
Удельный вес остатков готовой продукции по отношению к выпуску товаров и услуг, %	4,35	3,81	4,25	4,40

Таблица 2

Обработка древесины и производство изделий из них

Показатель	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Выпуск товаров и услуг, млн руб.	142356,2	159283,7	210614,3	223278,4
Остатки готовой продукции, млн руб.	4871,8	4822,6	7486,5	9838,1
Удельный вес остатков готовой продукции по отношению к выпуску товаров и услуг, %	3,42	3,03	3,55	4,41

Таблица 3

Производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них

Показатель	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Выпуск товаров и услуг, млн руб.	168665,4	197703,5	233754,9	266994,7
Остатки готовой продукции, млн руб.	2932,4	2983,9	3582,1	5061,3
Удельный вес остатков готовой продукции по отношению к выпуску товаров и услуг, %	1,74	1,51	1,53	1,90

В табл. 1–3 приведен показатель выпуска лесобумажной продукции в стоимостном выражении, значение которого увеличивается в период 2005–2008 гг. Но это не означает, что происходит реальное увеличение объемов производства, так как на величину показателя влияет объем производства в натуральном выражении и цена продукции.

В табл. 4 приведены объемы производства основных видов продукции лесной промышленности России.

Таблица 4

Производство промышленной продукции в натуральном выражении

Вид продукции	Ед. изм.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2008 г. к 2007 г., %
Пиломатериалы (вкл. пиломатериалы из дровальского сырья)	тыс. м ³	15231,2	14643,1	14912,1	12684,4	85,1
Шпалы деревянные для железных дорог широкой колеи	тыс. шт.	1896,4	955,0	925,1	870,7	94,1
Древесностружечные плиты	тыс. усл. м ³	3834,1	4343,8	4991,8	5694,7	114,1
Древесноволокнистые плиты	млн усл. м ²	381,2	397,1	472,5	460,9	97,5
Целлюлоза товарная	тыс. т	2418,7	2380,9	2418,3	2286,6	94,6
Бумага	тыс. т	3966,9	4000,8	4060,4	3979,5	98,0
Картон	тыс. т	3016,6	3395,6	3451,9	3626,4	105,1
Тара потребительская из бумаги и картона	тыс. т	119,9	158,6	252,1	217,5	86,3
Фанера клееная	тыс. м ³	2537,3	2565,6	2747,1	2553,4	92,9
Спички	тыс. усл. ящиков	5916,4	5421,4	5304,6	4532,6	85,4

Данные таблицы показывают, что в течение 2005–2007 гг. объемы производства по многим видам лесопромышленной продукции (пиломатериалы, древесностружечные и древесноволокнистые плиты, бумага, картон и др.) имели тенденцию к росту. В 2008 г. по сравнению с 2007 г. произошло снижение объемов производства продукции в отраслях лесной промышленности России, за исключением производства древесностружечных плит и картона. Снижение объе-

мов производства в лесной промышленности продолжилось и в первой половине 2009 г. Сокращение объемов производства в натуральном выражении и рост остатков готовой продукции свидетельствуют о том, что мировой кризис затронул и лесную промышленность России. Важнейшим антикризисным ресурсом является оптимизация затрат. Способность предприятия своевременно снизить издержки, является залогом устойчивости предприятия в период кризиса.

В условиях нестабильной экономической ситуации руководитель организации и менеджеры должны иметь оперативную информацию о реальной стоимости изготовления конкретной единицы продукции, чтобы не попасть в ситуацию, когда предприятие работает в убыток или теряет долю рынка из-за завышения цен. Поэтому в настоящее время в теории и практике управления себестоимостью и прибылью за рубежом применяется следующий принцип оценки точности калькуляции. Самой точной калькуляцией продукции считается не та калькуляция, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов, а та калькуляция, в которую включены только те затраты, которые непосредственно связаны с выпуском данной продукции.

Информацию для реализации указанного принципа дает система учета затрат и калькулирования себестоимости «директ-костинг». Основным достоинством данной системы управленческого учета является возможность принятия оперативных управленческих решений, в т. ч. и в сфере ценовой политики.

Система «директ-костинг» возникла в период великой депрессии. Кризисная ситуация в мировой экономике в 30-е годы XX века, также как и в настоящее время, сопровождалась накоплением запасов готовой нереализованной продукции. Оценка остатков готовой продукции производилась по полной себестоимости, в связи с этим искажалась оценка получаемой прибыли, так как нереализованная продукция включала в себя все затраты (переменные и постоянные). Постоянные затраты, которые не зависят от объема производства, перераспределялись между отчетными периодами, значительно влияя на величину расчетной прибыли. По мнению американских экономистов-аналитиков, следовало рассчитывать отдачу только от затрат, непосредственно связанных с выпуском продукции.

Современный экономический кризис часто сравнивают великой депрессией 30-х годов прошлого века. Для поддержания хозяйственной деятельности организаций во время кризиса и его преодоления следует использовать уже имеющийся опыт во всех сферах деятельности, в т. ч. и в области учета. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета предусматривает калькулирование полной себестоимости или производственной себестоимости. Второй вариант учитывает принцип разделения затрат по признаку их взаимосвязи с производством, но практически не вносит принципиальных изменений в систему учета затрат на производство. Калькулирование производственной себестоимости меняет порядок расчета основного финансового результата от реализации продукции (работ, услуг).

Определение финансовых результатов организации при наличии существенных объемов запасов с использованием традиционного подхода (по полной

себестоимости) дает искаженный результат в условиях кризиса. Необходимо отметить, что калькулирование производственной себестоимости позволяет выполнить более точную оценку, так как периодические расходы относятся на финансовый результат. Однако производственная себестоимость включает в себя как переменные затраты, так и постоянные расходы. При этом коммерческие и административно-управленческие расходы могут включать в себя переменную составляющую.

Мировой опыт свидетельствует об эффективности использования системы учета затрат и калькулирования себестоимости «директ-костинг» как в кризисных ситуациях, так и в условиях динамично развивающейся экономики. Применение системы «директ-костинг» на лесопромышленных предприятиях позволит получать оперативную учетную информацию для достоверной оценки деятельности организации в целом и ее подразделений, проведения анализа «затраты – объем – прибыль» и принятия обоснованных управленческих решений.

Получено 11.01.10

УДК 336.14

На основе теоретических разработок по назначению бюджетов на коммерческих предприятиях и фактических данных рассмотрена проблема целевой направленности предоставляемых для принятия управленческих решений бюджетных данных на лесозаготовительном предприятии. Предложены пути повышения эффективности использования бюджетов.

Г. Г. Кушманова,
старший преподаватель
(Сыктывкарский лесной институт);

Л. Г. Уляшева,
старший преподаватель
(Сыктывкарский государственный университет)

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БЮДЖЕТОВ НА ЛЕСОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Важнейшей целью бюджета является оценка будущих неопределенностей и разработка соответствующих мер еще до того, как возникнут проблемы. В числе прочих целей использования бюджетов можно выделить следующие.

1. Определение потребности в капитале. Если возникнет необходимость в дополнительном финансировании, то чем раньше это станет известно, тем скорее можно будет определить лучший вариант привлечения средств.
2. Управление ожиданиями инвесторов. Главное ожидание инвесторов заключается в том, чтобы инвестированные ими деньги управлялись профессионально и эффективно.
3. Информирование. Решение о том, чем будет заниматься компания в будущем, даже если она продолжит свою деятельность без изменений, должно быть надлежащим образом оформлено и доведено до сведения заинтересованных лиц, в частности персонала.
4. Контроль. На основании бюджетов формируется система базовых показателей, по которым оцениваются результаты деятельности. Признание и определение количественных параметров незапланированных отклонений позволяют руководству предприятия предпринять адекватные действия по корректировке.
5. Совершенствование. Для обеспечения непрерывного и постоянного усовершенствования необходима полностью отлаженная координация усилий различных сотрудников и департаментов.
6. Внешние перспективы. Ни одна организация не работает в изоляции. Необходимо постоянно анализировать влияние, которое оказывает внешняя среда на ее планы. Если экономика на подъеме, то надо стремиться обеспечить свой рост, если же в состоянии спада, то надо выстраивать свою деятельность так, чтобы избежать сокращения объема выпуска.

7. Оценка риска. Деятельность организации всегда связана с угрозами, и при подготовке бюджета их необходимо предвидеть. Экономический спад может привести к сокращению емкости рынка, на который ориентирована продукция организации, ее могут потеснить конкуренты. Действия государства могут воспрепятствовать в полной мере реализовать возможности компании и даже поставить под угрозу само ее существование.

Таким образом, бюджетирование при правильном его построении и внедрении на каждом конкретном предприятии призвано помогать компании избегать негативные последствия в результате изменения экономической ситуации, извлекать максимальные выгоды или минимизировать убытки, т. е. бюджет предполагает действия, позволяющие организации адаптироваться к ожидаемым событиям [1].

Для определения эффективности использования составляемых бюджетов и достижения ими вышеобозначенных целей на предприятиях лесозаготовительной отрасли была рассмотрена и проанализирована ситуация с данными вопросами на конкретном примере. Исследование показало, что процедура составления бюджета предприятия не имеет четкого регламента, отсутствует персональная ответственность за выполнение утвержденных бюджетных показателей. Текущий контроль выполнения бюджета неэффективен.

Организационно исследованное предприятие состоит из трех подразделений: лесопункта и двух мастерских участков. Работы по заготовке и раскряжке производятся на четырех верхних и четырех нижних складах. В каждом из данных структурных подразделений присутствуют обслуживающие производственные подразделения. Кроме того, существуют производственные подразделения, осуществляющие лесопиление, сплотку древесины.

Иными словами, предприятие обладает достаточно разветвленной структурой, включающей в себя как основные производственные подразделения, так и обслуживающие их структуры (РММ, котлопункты и котельные). Также на базе обслуживающих подразделений фактически ведутся виды деятельности на коммерческой основе (оптовая торговля на базе котлопунктов, оказание услуг транспорта и теплоснабжения, передержка плотов).

Бюджет предприятия составляется с традиционной детализацией по основным элементам затрат. Основной бюджет предприятия не раскрывает содержание этих элементов для соответствующих структурных подразделений и направлений деятельности, что позволило бы вести сравнительный анализ между ними и определять вклад каждого в общий финансовый результат.

На предприятии отсутствует планово-экономический отдел, функция по составлению бюджета возложена на главного бухгалтера предприятия. В составлении бюджета, так или иначе, принимают участие все ключевые работники: главный инженер, главный механик, начальник производственного отдела, начальники лесопунктов. Однако их участие в этом процессе не формализовано, отсутствует четкое закрепление статуса производственных подразделений. В частности, любое структурное подразделение, его роль и функции рассматриваются исключительно с точки зрения участия в основном виде деятельности, о чем свидетельствует принцип построения бюджета предприятия, в кото-

ром затраты не классифицируются по различным видам деятельности.

Несмотря на то, что прочие виды деятельности в структуре выручки предприятия занимают долю менее или около 1 %, такой узкий подход к бюджетированию приводит, по меньшей мере, к трем существенным негативным последствиям:

- 1) принимаются неверные решения в отношении капитальных вложений, поскольку решения об инвестициях принимаются в отрыве от финансово-экономических результатов по тому или иному виду деятельности;
- 2) затруднено правильное ценообразование на прочие продукцию, работы, услуги, что приводит к отрицательному финансовому результату;
- 3) снижается достоверность планируемых показателей себестоимости в отношении основного вида деятельности.

Итогом работы является бюджет, составленный в целом по всему предприятию, без разбиения затрат и выручки по видам деятельности и подразделениям.

В результате, такой документ и процедура его выполнения не позволяют предприятию эффективно вести анализ отклонений фактических показателей от бюджетных величин, анализировать динамику статей затрат, принимать оперативные и обоснованные решения в отношении мероприятий по устранению негативных тенденций, формировать эффективную инвестиционную программу.

Контроль выполнения бюджета ведется главным бухгалтером. Прежде всего, он осуществляется в отношении отклонений фактических показателей от бюджетных. Принципы, методику и форму контроля следует признать не эффективными потому, что структура бюджета предприятия не соответствует его финансовой структуре, а с другой стороны потому, что ответственность руководителей среднего звена не закрепляется на уровне отдельных статей бюджета, отдельного подразделения либо вида деятельности.

Решением данной проблемы на предприятии может явиться разработка и утверждение Положения, в котором будет классифицирован статус всех структурных подразделений с точки зрения их роли в формировании финансового результата (центр затрат, центр прибыли), а также определены все виды деятельности предприятия, подлежащие индивидуальному бюджетированию, анализу и контролю.

Кроме того, к данному Положению на предприятии необходимо разработать и утвердить приказом руководителя Положение, касающееся порядка составления бюджета на финансовый год, где нужно:

- закрепить перечень структурных подразделений, соответствующий финансовой структуре предприятия, составление бюджета по которым должно осуществляться индивидуально;

- закрепить перечень должностей работников, ответственных за проведение мероприятий по составлению бюджета и контролю его последующего выполнения, определить их ответственность;

- определить порядок, процедуру и форму составления бюджетов для каждого вида деятельности для последующей консолидации в общем бюджете предприятия;

- следует также предусмотреть процедуру, сроки и унифицированную форму, в которой соответствующие руководящие работники должны предоставлять данные в отношении подведомственного подразделения;

- подразделениям, занимающимся реализацией продукции, работ, услуг по неосновной деятельности следует наравне с планируемыми данными о затратах предоставлять данные о планируемой выручке.

Библиографический список

1. *Адамов, Н.* Основные цели и методика бюджетирования [Текст] / Н. Адамов, А. Тилов // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 10. – С. 5.

Получено 30.03.10

УДК 336.3

На основе Федерального закона № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» проанализированы понятия «несостоятельность» и «банкротство» и рассмотрена история данного вопроса.

И. В. Лотоцкая,
старший преподаватель
(Сыктывкарский лесной институт)

АНАЛИЗ ПОНЯТИЙ «НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТЬ» И «БАНКРОТСТВО»

Несмотря на большие экономические исследования, проводимые в последнее время в области антикризисного менеджмента, в российской науке и практике не выработан устойчивый понятийный аппарат в отношении понятий «несостоятельность» и «банкротство».

Новейшая практика банкротства в РФ с 1992 г. употребляет понятия «несостоятельность» и «банкротство» как синонимы. Федеральный закон № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» определяет несостоятельность (банкротство) как «признанную арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей» [1]. То есть, приводя термин «банкротство» в скобках, уточняется, что он является пояснением к термину «несостоятельность». Однако вопрос о целесообразности такого терминологического единства весьма спорен.

Освещая исторические аспекты возникновения данных понятий, можно предположить зарождение термина «банкротство» в Италии. В переводе с итальянского «банкротство» – «сломанная скамья» (*banco* – скамья, банк и *rotto* – сломанный). То есть термин дословно означает сломать скамью, на которой сидел коммерсант, ведущий торговую или финансовую деятельность. Отказ платить по своим долговым обязательствам из-за отсутствия средств приводил к тому, что его скамью ломали. Это обстоятельство служило сигналом прекращения деятельности коммерсанта и предупреждением остальных.

Можно сделать предположение, что термин «несостоятельность» проистекает от знаменитых Законов XII таблиц – основному источнику древнейшего римского права, восходящему к 451–450 гг. до н. э. В Законе XII таблиц не встречается термин «банкрот», но применяется термин «несостоятельный должник». Поэтому, можно сделать вывод, что понятие «несостоятельный должник», видимо, употреблялось намного раньше, чем слово «банкрот», и соответственно данное понятие имело самостоятельное значение. Следует отметить, что сам оригинал текста законов не сохранился, и все предположения основываются на тех информационных материалах, которые стали известны из

текста, систематизированного в прошлом веке и составленного из отрывков, содержащихся в сочинениях древних римских и греческих авторов.

В настоящее время многие ученые говорят о том, чтобы соблюдалась историческая преемственность и понятийная точность. Почему же тогда в законодательстве термин «банкротство» и «несостоятельность» отождествляются?

Этот вопрос является предметом дискуссий. Так, юристы дореволюционной России Г. Ф. Шершеневич и П. П. Цитович понимали банкротство как уголовно-правовую составляющую несостоятельности. Г. Ф. Шершеневич писал, что «для несостоятельности недостаточно расстроенного по известным признакам состояния имущества, а необходима еще судебная санкция» [2]. Он считал, что банкротство предполагает несостоятельность, при этом для констатации банкротства необходимо только одновременное наличие несостоятельности и преступных действий [2]. П. П. Цитович отмечал, что «компания может быть объявлена несостоятельною, конечно, без квалификации несостоятельности в банкротстве [3].

На современном этапе многие исследователи в области права и экономики, такие, как Б. Клоб, М. В. Чернова, Е. М. Макарова, выступают против терминологического единства понятий «несостоятельность» и «банкротство».

Б. Клоб в своей работе «Состав преступления и понятие банкротства» писал: «Несостоятельность – признанная арбитражным судом или объявленная должником неспособность в полном объеме удовлетворять требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, повлекшая применение к должнику процедуры внешнего управления в целях восстановления его платежеспособности. Банкротство – признанная арбитражным судом либо объявленная должником неспособность в полном объеме удовлетворять требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнять обязанность по уплате обязательных платежей, повлекшая применение к должнику процедуры конкурсного производства в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов в пределах имеющихся активов должника» [4].

К подобному выводу приходит М. В. Чернова. По ее мнению, понятия «несостоятельность» и «банкротство» нельзя понимать как синонимы. Необходимо сделать шаг навстречу практикам и увязать терминологическую дискуссию с применяемыми в настоящее время процедурами банкротства.

В Федеральном законе № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» рассмотрены следующие процедуры: досудебная санация, наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство и мировое соглашение.

Досудебной санацией считается процедура, при которой должнику предоставляется адекватная финансовая помощь для погашения денежных обязательств и обязательных платежей. Организация будет признана банкротом только к утверждению процедуры конкурсного производства. Мировое соглашение может быть заключено на любом этапе банкротства.

М. В. Чернова отметила: «Предусмотренные Законом о банкротстве процедуры охватывают три стадии кризисного финансового состояния организа-

ции: неплатежеспособность, несостоятельность, банкротство» [5]. Данные понятия и действующие процедуры соотнесены в таблице 1.

Таблица 1

Соотнесение стадий финансового состояния и действующих процедур банкротства

Этапы кризисного финансового состояния	Процедура банкротства	
Неплатежеспособность	Досудебная санация	
Несостоятельность	Наблюдение	
	Финансовое оздоровление	
	Внешнее управление	
Банкротство	Конкурсное производство	

Несостоятельность наступает, по мнению М. В. Черновой, после принятия арбитражным судом решения о необходимости контроля за финансовым состоянием организации. То есть несостоятельность наступает в момент введения процедуры наблюдения, а банкротство – при открытии конкурсного производства.

Поясним, что основной целью наблюдения является анализ финансового состояния должника и составление реестра требований кредиторов при этом организация ведет обычную хозяйственную деятельность, а конкурсного производства – ликвидация организации и соразмерное удовлетворение требований кредиторов.

Таким образом, при выборе единого термина необходимо учесть исторический аспект формирования понятийного аппарата. Изучая его, и, учитывая предусмотренные Федеральным законом о банкротстве процедуры, приходим к выводу, что все начинается с неплатежеспособности. Если должник не способен погасить денежные обязательства и обязательные платежи в отведенные сроки досудебной санации, то такой неплательщик становится несостоятельным. И, наконец, банкротом, утратившим все возможности восстановить платежеспособность и подлежащим по этой причине ликвидации, должник становится при открытии конкурсного производства.

Как показал наш анализ несостоятельная организация – это еще не банкрот и лишь при объявлении процедуры конкурсного производства организация будет объявлена банкротом и ликвидирована, поэтому понятия «несостоятельность» и «банкротство» не могут быть тождественны.

Библиографический список

1. *О несостоятельности (банкротстве)* [Электронный ресурс] : федер. закон : [№ 127-ФЗ от 26 окт. 2002 г. (ред. 17.07.2009)] // СПС КонсультантПлюс : Законодательство. – Загл. с экрана.
2. *Шершеневич, Г. Ф.* Конкурсное право [Текст] / Г. Ф. Шершеневич. – Казань : Императорское изд-во, 1898.
3. *Цитович, П. П.* Курс вексельного права [Текст] / П. П. Цитович. – Екатеринбург, 1892.
4. *Клоб, Б.* Состав преступления и понятие банкротства [Текст] / Б. Клоб // Законность. – 1998. – № 1. – С. 48–49.
5. *Чернова, М. В.* О формировании понятийного аппарата в сфере банкротств [Текст] / М. В. Чернова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 15. – С. 56–57.

УДК 630*79: 657.633.5

Рассмотрены вопросы внедрения контроллинга на предприятиях лесного комплекса Монголии. Приведены анализ и оценка, выявлены типичные ошибки и недостатки внедрения контроллинга.

С. А. Мещеряков,

кандидат экономических наук, доцент;

Г. Сарангэрэл,

аспирант

(Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова)

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ПРАКТИКИ ВНЕДРЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА В ЛЕСНОМ СЕКТОРЕ МОНГОЛИИ

Контроллинг, являясь концепцией системного управления, организуется, как правило, там, где управление находится в кризисе либо хозяйственная деятельность не удовлетворяет современным требованиям и требованиям экономики. Факторы, являющиеся основанием для создания системы контроллинга в организациях лесного сектора Монголии: ухудшение экономических показателей; появление новых или изменение целей в сложившихся условиях функционирования; отсутствие согласования целей; устаревшие методы планирования, калькуляции и анализа, не удовлетворяющие менеджменту предприятия; отсутствие адекватных методик учета и анализа, несоответствие требованиям как основы для отслеживания деятельности и принятия управленческих решений; дублирование или отсутствие некоторых функций, наличие конфликтных ситуаций при их выполнении. При наличии одного или нескольких вышеперечисленных факторов чаще всего имеет место ряд предпосылок внедрения системы контроллинга по направлениям: организация, продукция, закупки, персонал, оборудование, система информационного обеспечения и отчетность.

Организация: плохое представление об организационной структуре предприятия абсолютного большинства работников, в том числе и руководителей предприятия; сложная, многоступенчатая система подчинения, имеющая противоречия; отсутствие четко определенных областей и уровней компетенции и ответственности руководителей; перегруженность отдельных подразделений; организация некоторых служб «под человека».

Продукция: устаревшая продукция; несоответствие требованиям современных отечественных и зарубежных рынков по качеству исполнения, дизайну и другим потребительским свойствам; плохие перспективы выпускаемой продукции.

Закупки: низкое качество закупаемых материалов, отсутствие входного контроля; необоснованно большие запасы материалов на складе.

Персонал: восприятие работы как повинности, отстраненность личных интересов сотрудников от результатов деятельности компании; неуверенность сотрудников в завтрашнем дне.

Оборудование: устаревший парк основного оборудования и производственных средств; отсутствие системы планово-предупредительных ремонтов, ремонт при возникновении поломок или выходе из строя.

Система информационного обеспечения и отчетность: отсутствие в отчете пояснительной и аналитической части; заполнение документов вручную; ограниченность исходной информации, предназначенной для принятия важных решений; недостоверность информации; отсутствие или недостаточность компьютерной поддержки информационного обеспечения; отсутствие системы учета и расчета затрат по носителям и объектам.

Рассмотрим фазы внедрения контроллинга.

Принятие решения. Процесс внедрения начинается с принятия решения о разработке системы контроллинга на предприятии. Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга является появление первых симптомов о возможных рисках для успешного функционирования предприятия. Немаловажным фактором, который надо обязательно учитывать при выборе момента внедрения системы контроллинга, является наличие у предприятия достаточного количества финансовых и людских ресурсов.

Внедрение контроллинга в систему управления предприятия. После принятия решения о разработке системы контроллинга и назначения исполнителей, начинается этап формирования инструментальной базы контроллинга. Создание службы контроллинга не тождественно созданию системы контроллинга на предприятии в целом.

Прежде чем внедрять инструменты контроллинга в практику менеджмента, необходимо их разработать и адаптировать к конкретным условиям предприятия. В первую очередь речь идет о разработке следующих инструментов: системы планирования и бюджетирования на предприятии; системы учета и отчетности, ориентированной на конкретных пользователей внутри предприятия; методики расчета эффективности инвестиций и текущей деятельности предприятия; методики анализа отклонений плановых и фактических показателей и т. п.

Внедрение контроллинга в текущую деятельность предприятия. Перечислим основные признаки реального внедрения контроллинга в текущую деятельность предприятия: четкий и ясный язык представления результатов деятельности анализируемых объектов; убедительная для менеджеров предприятия интерпретация результатов деятельности их подразделений; появление у контроллеров определенной независимости и элементов настойчивости в аргументации; проявление со стороны «клиентов» (менеджеров) дружелюбного и доверительного отношения к контроллерам; готовность к сотрудничеству и коммуникациям.

Как правило, рассматриваемая фаза внедрения контроллинга протекает достаточно долго: 1–2 года. Продолжительность фазы внедрения во многом зависит от степени понимания важности и желания со стороны высшего руково-

дства предприятия иметь систему, позволяющую осуществлять «прозрачный» менеджмент.

Упрочение позиций. О наступлении этой фазы свидетельствуют следующие признаки: удовлетворение менеджеров результатами деятельности контроллеров заметно растет; появляется взаимное доверие, возрастает объем совместных работ и коммуникаций; становится заметным улучшение результатов работы подразделений, пользующихся услугами контроллеров; служба контроллинга получает более высокий иерархический уровень в организационной структуре предприятия, расширяется спектр решаемых задач; контроллеры становятся признанными партнерами менеджеров.

Появление перечисленных выше признаков говорит о том, что произошло упрочение позиций системы контроллинга: организационно и инструментально создана служба контроллинга, а система контроллинга получила признание и распространение в подразделениях предприятия.

Рост значимости и объема функций контроллинга. Для многих предприятий наступление этой фазы в развитии контроллинга – вероятная, но еще достаточно отдаленная перспектива. Тем не менее анализ практики контроллинга на ведущих предприятиях Монголии позволяет выделить некоторые признаки наступления фазы роста: контроллер выступает в качестве лидера и модератора при формировании рамочных показателей деятельности предприятия на плановый период; контроллеры осваивают новые сферы деятельности на предприятии, например контроллинг распространяется в функциональных подразделениях: возникает контроллинг маркетинга, контроллинг логистики, контроллинг НИР и т. п.; налаживается сотрудничество с высшими менеджерами при разработке долгосрочных целей предприятия; в рамках службы контроллинга появляются подразделения стратегического контроллинга.

На большинстве предприятий Монголии, находящихся на начальных фазах разработки и внедрения контроллинга, задачи последнего сводятся к созданию и апробированию методик учета затрат и результатов в различных аспектах деятельности предприятия. Отдельные предприятия уже практически прошли этап создания системы управленческого учета и находятся в стадии разработки инструментария для планирования и бюджетирования. Однако еще рано говорить о том, что контроллеры на предприятиях стали равноправными партнерами менеджеров.

Типичные ошибки при внедрении контроллинга на предприятиях лесного сектора Монголии. Остановимся сначала на том, в каких случаях нецелесообразно внедрять контроллинг на предприятии:

1. Контроллинг имеет смысл, если руководство предприятия действительно делает выводы из отчетов и реализует соответствующие мероприятия. Это можно установить исходя из прошлого опыта управления на фирме. Если этого нет, то внедрение системы контроллинга не имеет смысла.

2. Если предприятием руководит авторитарист, который убежден, что он и сам все знает и для принятия решений ему не нужна аналитическая информация. Для такого типа руководителей контроллинг может служить лишь для то-

го, чтобы снять с себя ответственность в случае принятия неверных решений, возложив ее на подразделения контроллинга.

3. Если среднее звено управления осознает, что контроллинг выявит неэффективность работы подразделений и личную некомпетентность, то внедрять контроллинг преждевременно. Очень высока вероятность сопротивления со стороны среднего звена управления мероприятиям по внедрению контроллинга. Возможна также дискредитация контроллинга как концепции управления в глазах рядовых сотрудников. В связи с этим было бы ошибочным начать активную работу по внедрению контроллинга, не проведя работу по анализу, оценке, обучению и воспитанию персонала предприятия.

Остановимся лишь на самых распространенных ошибках, возникающих на стадии внедрения и становления контроллинга.

Ошибки в понимании сущности и задач контроллинга. К числу очень грубых ошибок, которые могут полностью дискредитировать идею и концепцию контроллинга, следует отнести простое переименование классического бухгалтера в контроллера. Концептуальная ошибка при построении системы контроллинга возникает и в том случае, если контроллеру ставится задача «указывать руководителям подразделений на их ошибки». Задача контроллинга заключается не в поиске виновных лиц, а в выявлении и устранении причин, которые помешали достижению цели. На предприятии должна быть создана атмосфера терпимого отношения к промахам и ошибкам персонала, желания разобратся в причинах и обстоятельствах неправильных действий. Если специалисты и руководители направлений знают, что за их ошибки они получают суровое наказание, то они либо вообще перестанут проявлять инициативу, либо будут советоваться с начальством по каждой мелочи, либо займутся обманом и приукрашиванием реальной ситуации.

Ошибки в выборе целей. Большинство руководителей считают прибыль главной целью деятельности коммерческого предприятия. На практике же многие предприятия ставят соподчиненные цели: высокий уровень ликвидности, доля рынка, рост объемов продаж, сохранение персонала, снижение риска.

Если прибыль выбрана в качестве основной цели, то нужно обязательно уточнить временной аспект: идет ли речь о прибыли в краткосрочном либо долгосрочном периоде. Так, предприятие может заметно улучшить ситуацию с прибылью, если оно откажется от инвестиций в новое оборудование, прекратит профилактические ремонты, снизит издержки на рекламу. Но это означает, что сегодняшнее благополучие достигнуто за счет перекладывания проблем и трудностей на будущие периоды.

Для контроллинга как контролирующей и управляющей системы в первую очередь важна прибыль «управленческая». Выбирая в качестве контролируемой величины бухгалтерскую прибыль, следует помнить, что ее исчисление строго регламентируют различные положения и инструкции. В определенной мере бухгалтерская прибыль не отражает реального состояния дел на предприятии. Иначе и быть не может, так как этот показатель предназначен для внешней отчетности предприятия.

Избыточное или недостаточное количество информации. На многих предприятиях становится практикой ежемесячное предоставление отчета отдела контроллинга правлению или директорату. Зачастую эти отчеты носят либо описательный характер (например, «результаты за прошедший период ухудшились, так как снизился объем продаж»), либо напоминают подробный отчет аудитора или ревизора. Этого не должно быть. Отчет контроллинга должен ответить на ряд вопросов: Достигнуты ли поставленные цели? Если нет, то какие причины помешали этому? Какие существуют возможности для устранения установленных отклонений или повышения степени вероятности достижения цели?

Распространенная ошибка заключается в избыточности контролируемых показателей. Желая оперативно и адекватно оценивать экономическую и финансовую ситуацию на предприятии, руководство требует от службы контроллинга создания системы контроля, охватывающей по возможности большее число показателей с еженедельной отчетностью об их состоянии. Либо, напротив, желая продемонстрировать значимость подразделения контроллинга в организации, сотрудники этого отдела перегружают руководителей избыточной текущей информацией.

Ошибки в выборе источников информации. Во многих организациях проблему источников поступления информации, на основании которой судят о степени достижения предприятием поставленных целей, решают достаточно просто – информация должна поступать из тех подразделений, которые занимаются вопросами учета, калькуляции, бухгалтерской и статистической отчетности. Против такого подхода есть ряд возражений:

1. Система бухучета и внешней отчетности регулируется юридическими нормативными актами государства, поэтому задача подразделений финансового учета заключается вовсе не в том, чтобы отразить реальную прибыль или рентабельность предприятия. Главное – своевременно и в соответствии с их требованиями отчитаться перед налоговой инспекцией, различными фондами и акционерами.

2. Зафиксированные в бухгалтерском учете факты не всегда соответствуют реальным событиям (амортизационные отчисления, переоценка средств, начисленные, но не полученные проценты и т. д.).

3. В финансовом учете – информация о процессах, происшедших на предприятии в прошлом, и ее практически невозможно прямо использовать для перспективного управления.

4. Существует опасность, что всеобъемлющая система бухучета будет сигнализировать о значительных отклонениях плановых и фактических величин по малозначительным показателям.

Прочие ошибки. Среди прочих ошибок как наиболее распространенные можно отметить: фокусирование внимания на затратах и жесткий контроль бюджетов; отсутствие анализа доходов и рисков; внедрение контроллинга без предварительного анализа достоверности нормативной базы предприятия и организационно-технологических процессов; встраивание контроллинга в структуру финансовой или планово-экономической службы предприятия.

УДК 630.6

Рассмотрена деятельность по разведке природных ресурсов при добыче полезных ископаемых. Раскрыты состав и методология учета затрат на стадии разведки и оценки полезных ископаемых в отечественном налоговом и бухгалтерском учете, в международных системах бухгалтерского учета и отчетности. Проанализирована возможность использования методик учета деятельности по добыче полезных ископаемых в учете лесозаготовительной деятельности.

Е. В. Морозова,
старший преподаватель
(Сыктывкарский лесной институт)

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ К ОСВОЕНИЮ: РСБУ, МСФО И US GAAP

В общем виде деятельность предприятий по добыче минеральных ресурсов разделяется на этапы:

- предразведывательная деятельность;
- разведка и оценка минеральных ресурсов;
- разработка месторождения;
- закрытие месторождения.

Рассмотрим подходы к учету стадии разведки и оценки минеральных ресурсов в РСБУ, МСФО, US GAAP.

1. Российская практика.

Отсутствует ПБУ, посвященное учету затрат на освоение природных ресурсов. Способы учета деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов приведены в ст. 261, 325 главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (далее – гл. 25 НК РФ) и в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету, разработанных отраслевыми министерствами и ведомствами. Правила, установленные для целей налогообложения, используются при разработке учетной политики по бухгалтерскому учету.

Глава 25 НК РФ определяет основные виды расходов по освоению природных ресурсов, а также условия их принятия в целях налогообложения. Налоговое законодательство выделяет расходы, связанные с получением лицензий, геологическим изучением недр и разведкой полезных ископаемых, проведением работ подготовительного характера. В отношении расходов, связанных с добычей углеводородов, действует общий режим учета расходов. Более подробно информация представлена в таблице ниже [1; 2].

Учет расходов на освоение полезных ископаемых, российская практика

Состав расходов	Отражение в налоговом учете	Отражение в бухгалтерском учете
I. Расходы на приобретение лицензии		
Расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения; аудитом запасов месторождения; разработкой технико-экономического обоснования, проекта освоения месторождения; приобретением геологической и иной информации; оплатой участия в конкурсе	Лицензионное соглашение: а) заключается. Лицензия становится нематериальным активом; б) не заключается. Расходы включаются в состав прочих расходов равномерно в течение 5 лет	Учитываются на сч. 97 «Расходы будущих периодов», затем учтенные расходы могут: а) при заключении лицензионного соглашения списываться на расходы по обычным видам деятельности (в Д-т сч. 20 «Основное производство»); б) если лицензионное соглашение не заключается, включаться в состав прочих расходов (в Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»)
II. Геологическое изучение недр		
Расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации.	Включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев.	1. Учитываются на сч. 97 «Расходы будущих периодов», затем учтенные расходы могут: а) включаются в расходы по обычным видам деятельности (в Д-т сч. 20 «Основное производство»), если принято решение о промышленном освоении участка; б) включаются в прочие расходы (в Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»), если нет перспективы освоения. 2. Учитываются на сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», если затраты приводят к созданию объекта основных средств.
III. Подготовка территории к освоению		
Расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ, в т. ч. устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов.	Включаются в состав расходов равномерно в течение 5 лет.	Аналогично разделу II. Геологическое изучение недр
IV. Возмещение ущерба		
Расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов.	Включаются в состав расходов равномерно в течение 5 лет.	1. Могут учитываться на сч. 97 «Расходы будущих периодов», затем списываться на расходы по обычным видам деятельности. 2. На сч. 91 «Прочие доходы и расходы» учитываются расходы по ликвидации буровых скважин, установок, платформ и т. п.

2. Международные стандарты финансовой отчетности.

С отчетности за 2006 г. применяется МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» (далее – IFRS 6). Стандарт регламентирует финансовую отчетность добывающих компаний в части специфических активов и затрат, возникающих при разведке и оценке минеральных ресурсов. До выхода IFRS 6 не было стандартов, которые бы регулировали учет в добывающих компаниях и устанавливали требования к составлению отчетности, а также раскрытию информации в примечаниях к ней.

Затраты на стадии разведки и оценки могут быть капитальными и текущими. При делении затрат в учетной политике следует учитывать степень привязанности вида затрат на разведку и оценку к конкретным минеральным ресурсам. Чем сильнее определен вид затрат связан с конкретным минеральным ресурсом, тем больше вероятность того, что его капитализация позволит представить надежную и значимую информацию [3, с. 11]. В учетной политике необходимо предусмотреть виды и содержание затрат, которые признаются в качестве активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.

IFRS 6 требует, чтобы предприятие разделяло активы разведки и оценки на основные средства и нематериальные активы исходя из характера актива. Принятый порядок классификации должен применяться последовательно. К активам разведки и оценки, классифицируемым как нематериальные активы, относятся:

- права на проведение буровых работ;
- приобретенные права на осуществление разведочных работ;
- затраты на проведение топографических, геологических, геохимических и геофизических исследований;
- затраты на разведочное бурение;
- затраты на прокладку траншей;
- затраты на отбор образцов;
- затраты на деятельность, связанную с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минерального ресурса.

К активам разведки и оценки, классифицируемым как основные средства, относятся:

- оборудование, используемое в процессе разведочных работ (специализированные автомобили, буровые установки);
- система трубопроводов и насосные агрегаты;
- резервуары и т. п.

Первоначальное признание активов разведки и оценки происходит по фактической себестоимости. Оценка после признания является выбором учетной политики, здесь возможны два варианта. Первый – по модели себестоимости (первоначальной стоимости) актива с систематическим начислением амортизации и периодическим тестированием на обесценение. Второй – по модели переоценки активов по их справедливой стоимости с корректированием на сумму амортизации, начисленной после переоценки, а также на начисленные суммы обесценения (после переоценки) [4].

В случаях, когда деятельность по разведки и оценки на какой-либо территории прекращается, предприятие должно:

- а) прекратить капитализацию этих затрат на данной территории;
- б) провести проверку признанных активов разведки и оценки на предмет обесценения;
- в) прекратить признание любых необесценившихся активов (материальных и нематериальных активов) в качестве активов разведки и оценки.

Активы разведки и оценки могут быть реклассифицированы в категорию основных средств или нематериальных активов, представляющих собой капитализированные затраты по разработке. Реклассификация активов разведки и оценки в категорию активов по разработке закрепляется в учетной политике, которая в дальнейшем должна применяться последовательно.

3. *US GAAP.*

Используются стандарты SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность предприятий газовой и нефтяной промышленности», FAS 25 «Приостановка некоторых учетных требований для компаний нефтяной и газовой промышленности», SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа», SFAS 143 «Раскрытие обязательств, связанных с выбытием активов». В стандарте FAS 19 определено, что оценка невозможного ресурса осуществляется на основе капитализации следующих видов затрат:

– затраты на приобретение прав на минеральные ресурсы (покупку, аренду или какой-либо другой способ приобретения права хозяйственного распоряжения собственностью) в целях разведки и добычи полезных ископаемых. Представляют собой нематериальный актив;

– затраты на разведку и оценку запасов месторождения. Капитализируются только затраты на успешные геологоразведочные работы, которые привели к обнаружению промышленных запасов полезных ископаемых. Затраты, которые не привели к приросту запасов, списываются на расходы текущего периода;

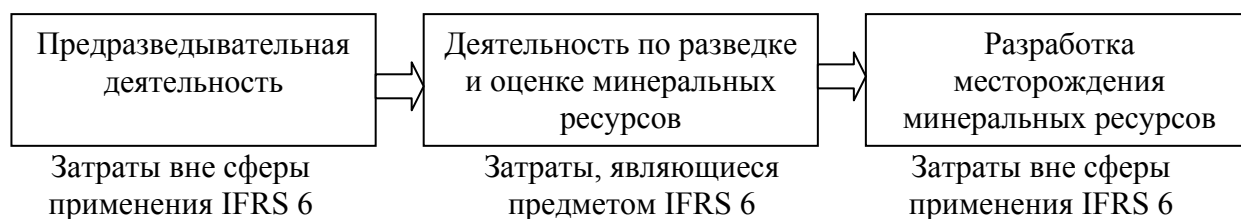
– затраты на освоение месторождения – затраты на средства добычи, первичной обработки, сбора и хранения полезных ископаемых (затраты на разбуривание и обустройство).

В существующей бухгалтерской практике США для учета затрат возможно применение двух методов: метод успешно завершённых изысканий (метод успешных усилий) и метод полных затрат. Комиссия по ценным бумагам и биржам, чье мнение важно для котирующихся в США компаний, разрешает использование обоих методов. Принципиальное различие между методами заключается в отнесении затрат, которые не привели непосредственно к росту нефтяных и газовых запасов. В соответствии с методом полных затрат такие затраты капитализируются, а в соответствии с методом успешно завершённых изысканий – относятся на расходы периода. В методе успешных усилий требуется прямая связь между понесенными издержками и соответствующим приращением запасов. Затраты по приобретению запасов и на поисково-разведочную деятельность, которые не привели к росту запасов, должны быть отнесены на расходы периода [5].

Применение методологии, изложенной в IFRS 6, предполагает, что деятельность добывающего предприятия условно разбивается на три стадии (рис.):

- 1) предразведывательная деятельность – до получения юридических прав на разведку конкретной территории;
- 2) деятельность по разведке и оценке минеральных ресурсов;
- 3) деятельность по разработке, возникающая после того, когда становятся очевидными (доказуемыми) техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов.

IFRS 6 рассматривает вопросы признания, оценки и раскрытия информация только в отношении затрат, возникших у предприятия на стадии разведки и оценки минеральных ресурсов.



Сфера применения IFRS 6 [3]

Первая и третья стадии, без сомнения, присутствуют в лесозаготовках. Но второй стадии в том виде, которая характерна для добычи минеральных ресурсов, в лесозаготовках быть не может. Цель стадии разведки и оценки – обосновать или опровергнуть открытие промышленных запасов, определить их объем. Происходит тщательное исследование участка недр, на который приобретена лицензия. Как правило, интересующая географическая территория уже имеет достаточный потенциал для обоснования будущих поисково-разведочных работ и определения наличия промышленных запасов сырья. Работы разнообразны, однако общими бывают топографическое, геологическое, геохимическое и геофизическое исследования, разведочное и оценочное бурение [6].

В лесозаготовках оценка ресурсов может быть осуществлена без доступа к территории. Лесные ресурсы находятся на поверхности земли, нет неопределенности в наличии запасов древесины на корню на участках, которые выставляются на аукцион. Информация о лесном фонде РФ содержится в государственном лесном реестре (ранее – лесном кадастре). Государственный учет лесного фонда ведется государственными органами на основе материалов лесоустройства, инвентаризации и специальных обследований. Приказами МПР РФ установлен перечень информации о лесах, доступной для ознакомления. Объем и содержание данных является достаточным для того, чтобы специалист сделал вывод об экономической рентабельности освоения лесной территории, выставляемой на лесной аукцион для последующей сдачи в аренду.

После получения лесных участков для промышленной эксплуатации и до момента заготовки древесины лесозаготовительным предприятием уточняются качественные и количественные характеристики древостоя, особенности релье-

ефа, почвы и др. Эта информация позволяет определить технологию заготовки, последовательность освоения лесных кварталов и выделов.

В лесозаготовках имеют место затраты на подготовку природных ресурсов к освоению, но они не приводят к образованию активов разведки и оценки. Строительство лесовозных дорог и сооружений на лесосеке и нижнем складе осуществляется до начала рубки древесины. Цель строительства – создание необходимых условий для промышленной заготовки лесопродукции, а не получение дополнительных сведений о лесном участке. В момент строительства объектов уже очевидны техническая осуществимость и коммерческая целесообразность заготовки древесины. Поэтому мы считаем, что в лесозаготовках не присутствуют материальные и нематериальные активы разведки и оценки.

ВЫВОДЫ

1. Вовлечение природных ресурсов в хозяйственный оборот состоит из определенных стадий. Их знание и выделение в бухгалтерском учете не менее важно, чем в технологическом процессе, т. к. характер проводимых мероприятий имеет определенную связь с экономическими выгодами. Для затрат на разных стадиях природопользования необходимо определить способ отражения в бухгалтерском учете: (1) капитализация; (2) отнесение к расходам по обычным видам деятельности или (3) отнесение к расходам по прочим видам деятельности.

2. В финансовом учете наибольшее внимание уделено учету стадии разведки и оценки минеральных ресурсов, т. к. именно на этом этапе решается вопрос о дальнейшей промышленной разработке месторождения.

3. Стадия разведки и оценки полезных ископаемых, имеющая место при добыче минеральных ресурсов, в лесозаготовках отсутствует, т. к. нет неопределенности в наличии запасов древесины. Безусловно, доступная информация о запасах лесных ресурсов не обладает абсолютной точностью, т.к. обследования лесного фонда проводятся выборочным способом и данные имеют установленную погрешность.

Библиографический список

1. *Налоговый кодекс РФ (часть вторая)* [Электронный ресурс] : федер. закон : [принят ГД РФ 05.08.2000 г. № 117-ФЗ : с изм. и доп.] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство. – Загл. с экрана.
2. *Обзор* налогового режима в нефтегазовой отрасли России [Текст] / Ernst&Young. – М. : [Б. и.], 2008. – 30 с.
3. *МСФО (IFRS 6) «Разведка и оценка минеральных ресурсов»*: первый опыт применения [Текст] : пер. с англ. / КПМГ. – М. : [Б.и.], 2005. – 55 с.
4. *Палий, В. Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учебник / В. Ф. Палий. – 3 изд. – М. : Высш. образование, 2008. – 512 с.
5. *Маковой, С. А.* Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / С. Л. Маковой [Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова]. – М., 2007. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM). – Загл. с экрана.
6. *Райт, Ш.* Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях [Текст] / Ш. Райт, Р. Галлан. – М. : Олимп Бизнес, 2007. – 688 с.

УДК 657

Рассматриваются проблемы современного бухгалтерского учета, вызванные экономическими, технологическими, социальными и другими изменениями, и обозначены пути их решения.

Л. В. Сластихина,
кандидат экономических наук, доцент,
зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения
(Сыктывкарский лесной институт)

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

XXI век – век постиндустриальной экономики, характеризующейся прежде всего уровнем развития услуг, а не промышленного производства; ростом удельного веса интеллектуального труда; развитием информационных технологий; глобализацией экономики. Благодаря научно-техническому прогрессу происходит быстрая смена технологий производства, появляются новые формы товаров, новые виды услуг. Товары, капиталы, рабочая сила обладают высочайшей мобильностью, для них не существует границ. Современной парадигмой мировой цивилизации является устойчивое развитие. Это стратегическая, жизненно важная цель государств, регионов, хозяйствующих субъектов, которую можно сформулировать как удовлетворение жизненных потребностей людей без ущерба для будущего. Устойчивое развитие подразумевает создание сбалансированной системы, сочетающей в себе социальную справедливость, экологическую безопасность и экономическую эффективность.

В решении задачи достижения оптимальных результатов, как для хозяйствующего субъекта, так и для окружающей среды важная роль отводится бухгалтерскому учету, обеспечивающему лиц, принимающих управленческие решения, необходимой информацией. Однако сегодня информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, сформированной в соответствии с требованиями действующего законодательства и считающейся достоверной, недостаточно для решения поставленной задачи. Несмотря на закрепленное в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» требование своевременного и полного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, не все хозяйственные операции, не все факты, влияющие на деятельность организации, получают отражение в бухгалтерском учете, а следовательно, и в бухгалтерской отчетности. Нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации, предписано какие факты требуются отразить в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. И среди этих фактов нет тех, которые характеризовали бы социальные и экологические аспекты деятельности и кото-

рые в современных условиях зачастую имеют решающее значение для финансового положения организации, для ее будущего.

Огромное социально-экономическое значение имеет инфляция, являющаяся проблемой мирового масштаба, и вряд ли в обозримом будущем удастся найти средства по ее устранению. Инфляция сказывается на покупательной способности денежных единиц, а денежный измеритель является основой бухгалтерского учета. Таким образом, влияние инфляции на учетную информацию и систему бухгалтерского учета в целом чрезвычайно велико. Проблемы оценки в бухгалтерском учете, вызванные инфляцией, сказываются на качественных характеристиках учетной информации, таких как релевантность, достоверность и сопоставимость.

Информация релевантна, то есть уместна, если ее можно использовать для принятия экономических решений, оценивая прошлые, настоящие и будущие события. В условиях высокой инфляции учетная информация, сформированная в традиционной оценке – по первоначальной стоимости (фактическим затратам), искажает финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации. На основе такой информации невозможно верно оценить имущество организации, полученную прибыль, сформулировать разумную инвестиционную политику.

В условиях инфляции при использовании оценки по первоначальной стоимости (фактическим затратам) различные статьи бухгалтерской отчетности выражаются в денежных единицах различной покупательной способности. По сути, вся информация представляется в отчетности в разных единицах измерения, это лишает ее в сопоставимости и достоверности.

Таким образом, в условиях инфляции использование традиционных, привычных оценок по первоначальной стоимости приводит к искажению оценок статей бухгалтерского баланса и финансовых результатов организации. Влияние инфляции и риск искажения информации для различных пользователей представлены в таблице 1.

Таблица 1

Искажение показателей, оцениваемых по первоначальной стоимости, для различных пользователей информации [2, с. 17]

Пользователь информации	Искажение
Собственники организации (акционеры)	<ul style="list-style-type: none"> • Завышение прибыли. • Распределение несуществующей прибыли. Неоправданный рост цен на акции.
Кредитные учреждения, финансовые компании и иные институциональные инвесторы	<ul style="list-style-type: none"> • Завышение рентабельности. • Норма прибыли на инвестиционный капитал вводит в заблуждение. • Финансовая отчетность представляет лучшую, чем на самом деле ситуацию. • Искажение показателей ликвидности и платежеспособности организации.
Государство (налоговая служба)	<ul style="list-style-type: none"> • Завышение базы налогооблагаемой прибыли. • Завышение суммы налога на прибыль, а следовательно, изъятие в бюджет части собственного капитала.

Формирование системы бухгалтерского учета в условиях инфляции акцентируются на решении вопроса оценки путем отображения активов по их текущей стоимости либо с помощью переоценки либо по цене продажи. Этот метод подразумевает, что единица измерения остается неизменной, а первоначальная стоимость активов заменяется на текущую стоимость, но система учета по текущей стоимости имеет недостатки, которые отмечают многие исследователи, например, Я. В. Соколов, Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Берда, Р. Г. Каспина, А. С. Логинов и др.

Во-первых, исходя из экономической сущности инфляции, заключающейся в снижении покупательской способности денежных единиц, увеличивается общий уровень цен, а не цена конкретного актива. На цену конкретного актива оказывает влияние множество факторов, а не только инфляция.

Во-вторых, использование системы учета по текущей стоимости не решает проблемы сопоставимости информации. Информация, формируемая в учете, остается несопоставимой, что затрудняет проведение горизонтально финансового анализа деятельности организации.

В-третьих, при исчислении прибылей и убытков полностью игнорируются результаты воздействия инфляции на монетарные объекты бухгалтерского учета.

Предлагаемые в литературе другие методы учета инфляции не решают проблему полностью. Все они имеют серьезные недостатки. А причина, по которой невозможно учесть инфляцию в системе бухгалтерского учета кроется в самой его основе – двойной записи. Это доказали в своих работах Я. В. Соколов и М. Л. Пятов: «...существующая модель финансового положения фирмы, определяющая информационные возможности двойной записи, позволяет отразить только финансовый результат, формируемый в результате фактического движения имущества, прежде всего денежных средств. Любые попытки отразить изменение финансового результата за счет фактора временной ценности денег – центральной категории современной теории управления активами и пассивами организаций (финансового менеджмента) – ограничены возможностями двойной записи» [1, с. 61].

Новая эпоха диктует новые правила. Наступило время пересмотра элементов метода бухгалтерского учета, потому что действующих элементов уже недостаточно для отражения информации о современном бизнесе.

Весь мир идет по пути глобализации, в том числе и в бизнесе, что порождает новые проблемы в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Возникают новые формы предпринимательской деятельности, все большее распространение получают холдинги, объединяющие несколько юридических лиц, зачастую из разных стран.

Первая проблема касается учетной политики в холдинге. Если все юридические лица, входящие в холдинг, являются резидентами Российской Федерации, то они могут выбрать единую учетную политику и не иметь никаких проблем ни с методикой ведения учета, ни с составлением консолидированной отчетности. Однако, чаще всего в каждом подразделении холдинга своя учетная политика, в этом случае возникает необходимость пересчета показателей, приведения их в сопоставимый вид, обычно с помощью коэффициентов. Происхо-

дит трансформация показателей, исчисленных по одним правилам, в показатели, исчисленные по другим правилам. Таких трансформаций осуществляется довольно много и чаще всего трансформацией отчетности приходится заниматься организациям, входящим в международные корпорации.

Вторая проблема заключается в самой консолидации. В условиях консолидации отчетности определяющим приемом является опять таки оценка. Поэтому консолидация отчетности и ее частный случай – трансформация не имеют сегодня окончательного решения и находятся в стадии развития.

Глобализация в бизнесе идет по пути унификации стандартов: технических, юридических, управленческих, этических и, конечно же, бухгалтерских. Бухгалтерские стандарты – одни из важнейших, без унификации бухгалтерских стандартов очень сложно получить унифицированную учетную и отчетную информацию, следовательно, вести осознанный бизнес в различных странах мира. В мире существуют две основные системы стандартов для составления финансовой отчетности, которые признаются международными. Это международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и стандарты США (US GAAP). В настоящее время МСФО более распространены, чем US GAAP. Комиссия по биржам и ценным бумагам США приняла решение об ускорении признания отчетности по МСФО для американского фондового рынка. Почему же большее распространение получили МСФО? Потому что они основаны на принципах, а не на правилах, и в целом лучше отражают экономическую действительность. МСФО являются продуктом международного сообщества, а не одной страны. Это наиболее динамично развивающиеся стандарты, и у каждой страны есть реальная возможность поучаствовать в их формировании. МСФО нужны для понимания реальной природы своего бизнеса и управления им. Это важное условие развития любой организации, независимо от количества ее сотрудников и уставного капитала.

Кроме того, построение системы бухгалтерского учета, отвечающей МСФО, повысит достоверность не только учетной информации организации, но и ее логического завершения – макроэкономической статистики, создав тем самым качественную базу для объективных экономических исследований. Бухгалтерская (финансовая) отчетность – источник полезной деловой информации для любого уровня управления. Она может быть использована для оценки капитализации компании, в отраслевых рейтингах, международных сопоставлениях и т. д.

И государство, и бизнес заинтересованы в гармонизации учетных систем, в том, чтобы иметь достоверную, полную и объективную информацию для принятия управленческих решений. Следовательно, должны быть выработаны признанные на международном уровне единые основы полезной деловой информации.

Переход на международные стандарты бухгалтерского учета в нашей стране не прост. В России преобладает мнение, что законодательство по бухгалтерскому учету должно основываться на существующем гражданском законодательстве, а МСФО вообще не привязаны к какому-либо национальному законодательству. И здесь возникает дилемма: либо сохранять чистоту стандартов и менять действующее законодательство, либо сохранять чистоту дейст-

вующего законодательства и внедрять урезанный вариант стандартов. Сегодня мы наблюдаем и тот и другой вариант. Что-то меняется в законодательстве, что-то пока не внедряется из стандартов. Проблем внедрения МСФО в России больше, чем в других странах, где коммерческое законодательство в большей степени отвечает рыночной экономике и нет жесткой привязки учетных стандартов к этому законодательству. Многие страны отдельного закона о бухгалтерском учете вообще не имеют.

Все изменения в нормативном обеспечении бухгалтерского учета в России, в связи с происходящими рыночными преобразованиями, носят общеметодологический характер. Внедрение этих инноваций в практическую деятельность вызывает трудности, связанные с отсутствием рекомендаций по их использованию с учетом организационных и отраслевых особенностей предприятий.

Отраслевые особенности оказывает серьезное влияние на систему бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, и они должны быть предусмотрены в локальных нормативных актах, разрабатываемых самой организацией, важнейшим из которых является учетная политика.

Современный бухгалтерский учет – сложная, внутренне дифференцированная система, включающая три составляющих: предмет, методологию и результаты исследования. И все три составляющих этой системы нуждаются в пересмотре и дальнейшем развитии в соответствии с потребностями экономической жизни.

Библиографический список

1. *Соколов, Я. В.* Двойная запись и ее информационные границы [Текст] / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 11. – С. 56–62.
2. *Каспина, Р. Г.* Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции [Текст] : учеб. пособие / Р. Г. Каспина, А. С. Логинов. – 2-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2008. – 204 с.

Получено 30.03.10

УДК 630.6

Рассмотрена организация учета затрат и результатов по системе «директ-костинг» на лесопромышленных предприятиях, которая имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции.

Л. А. Трегубова,

старший преподаватель

(Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия имени С. М. Кирова)

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОГО СЕКТОРА

Система учета «директ-костинг» требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования организации. В системе учета «директ-костинг» поведение затрат, в первую очередь, зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам относятся:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размеров прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой задачи должен соответствовать свой классификационный признак и группировка.

По экономическому содержанию затраты целесообразно группировать в разрезе экономических элементов и статей калькуляции.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по организации за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы. Так как классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислять себестоимость отдельных видов продукции и установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации, то в этих целях используют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над ними, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и отдельных ее подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

В лесной промышленности используется следующая группировка затрат основных производств лесозаготовки, сплавных и лесоперевалочных работ по калькуляционным статьям [1]:

- плата за древесину, отпускаемую на корню – на лесозаготовках;
- сырье и материалы за минусом возвратных отходов – по перерабатывающим производствам;
- стоимость покупной древесины – на лесозаготовках;
- оплата труда производственных рабочих – на всех видах производств;
- отчисления на социальные нужды производственных рабочих – на всех видах производств;
- расходы на подготовку и освоение производства – на всех видах производств;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования – на всех видах производств;
- услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог – на лесозаготовках;
- цеховые расходы – на всех видах производств;
- общехозяйственные расходы – на всех видах производств;
- прочие производственные расходы – на всех видах производств;
- коммерческие расходы (расходы на продажу) – на всех видах производств.

По способу включения в себестоимость продукции затраты организации подразделяются на прямые и косвенные. Прямыми являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на конкретные объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся: затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на себестоимость определенного конкретного изделия. Деление затрат на прямые затраты и косвенные имеет условный характер. Так, в лесозаготовительном производстве в установленных случаях плата за лесопользование (после принятия соответствующей главы НК РФ – лесной налог) относится к прямым затратам. В перерабатывающих производствах прямыми считаются затраты на сырье и материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции (шпал, тарных комплектов, щепы, пиломатериалов и т. д.), образуя ее основу, или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении. В добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Расширение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции. Наиболее важное значение в системе учета «директ-костинг» имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на переменные и постоянные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства, т. е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. К производственным затратам относят прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции, для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

К постоянным относят затраты, величина которых в абсолютной сумме в течение отчетного периода практически не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов и др.

При системе «директ-костинг» учет затрат на производство предусматривает также разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Общий подход к организации данного варианта учета заключается в следующем. Как отмечалось, условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В лесной промышленности к ним относятся следующие виды расходов [1]:

а) плата за древесину на корню и другие ресурсы, затраты на сырье и основные материалы, технологическое топливо и энергию, оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды;

б) пусковые расходы, списываемые на себестоимость продукции пропорционально объему производимой продукции и т. д.

Все эти расходы относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы». К счету 25 создаются два субсчета: 25-1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы». Оборот счета 25-1 в конце отчетного периода, распределяясь по носителям затрат, списывается на счет 20 «Основное производство». Счет 25-2 закрывается счетом 90 «Продажи».

В отличие от условно-переменных, условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. К ним относятся [1]:

а) стоимость вспомогательных материалов, используемых на ремонтные нужды, смазочных и обтирочных материалов, хозяйственного инвентаря и инструментов, химикатов для очистки воды;

б) топливо, расходуемое на отопление зданий и сооружений предприятия;

в) затраты энергии на освещение и вентиляцию, тепла на отопление и санитарно-бытовые нужды;

г) оплата труда по повременным ставкам рабочим, ИТР и служащим;
д) отчисления на социальные нужды с оплаты труда, выплачиваемой по повременным ставкам;

е) амортизационные отчисления от стоимости основных средств;

ж) расходы на командировки, перемещения, арендная плата, служебные разъезды, канцелярские, почтово-телеграфные и телефонные расходы, расходы по оргнабору, на оплату стипендий студентам, оплата услуг банка за выплату зарплаты, платежи по обязательному страхованию имущества, платежи по кредитам банков в пределах ставки, установленной директивными органами, и т. д.

За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части бытовых расходов – на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, имеющих незначительный объем бытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 44 «Расходы на продажу» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» [2].

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

Библиографический список

1. *Методические* рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса [Текст] / Мин-во промышленности, науки и технологий РФ. – М., 2002.
2. *Вахрушина, М. А.* Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М. : Омега-Л ; Высш. шк., 2006. – 528 с.

Получено 11.01.10