

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования «Государственный университет –
учебно-научно-производственный комплекс»

На правах рукописи

Сорокина Мария Сергеевна

**ПОЭЛЕМЕНТНАЯ ОЦЕНКА ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ НА
ОСНОВЕ ПРИНЦИПОВ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО УЧЕТНОГО
ПРОСТРАНСТВА**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Научный руководитель –
д.э.н., профессор Маслова И.А.

Орел – 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ НА ОСНОВЕ ПРИНЦИПОВ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО УЧЕТНОГО ПРОСТРАНСТВА	13
1.1 Ретроспективный анализ развития категории «добавленная стоимость»	13
1.2 Сущность и поэлементная структура добавленной стоимости.....	35
1.3 Соотношение категорий «себестоимость» и «стоимость» для целей поэлементной оценки добавленной стоимости.....	51
2 ПОЭЛЕМЕНТНАЯ ОЦЕНКА ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ НА ОСНОВЕ ПРИНЦИПОВ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО УЧЕТНОГО ПРОСТРАНСТВА	67
2.1 Формирование единого учетного пространства как фактор определяющий процесс оценки добавленной стоимости	67
2.2 Принципы формирования единого учетного пространства	78
2.3 Алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства.....	104
3 РЕАЛИЗАЦИЯ АЛГОРИТМА ПОЭЛЕМЕНТНОЙ ОЦЕНКИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ РАЗНООТРАСЛЕВЫМИ РОССИЙСКИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ В УСЛОВИЯХ ВНЕДРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	124
3.1 Поэлементная оценка добавленной стоимости на разноотраслевых предприятиях РФ.....	124
3.2 Система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства для целей формирования и оценки добавленной стоимости.....	140
3.3 Научно-методические рекомендации для поэлементной оценки добавленной стоимости в условиях внедрения международных стандартов учета и отчетности	156
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	170
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	178

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. На современном этапе развития экономики, в свете происходящих изменений в функционировании элементов учетной системы, она все больше приобретает характер единого пространства. Этому способствует множество факторов: все более широкое распространение и применение Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности и Международных стандартов аудита, активизация деятельности сформированного Международного форума развития бухгалтерского учета и т.д.

На основе принципов функционирования единого учетного пространства, образуемого взаимодействием и взаимовлиянием его финансовой, налоговой и управленческой подсистем, осуществляются процессы формирования и оценки экономической категории «добавленная стоимость». Значимость показателя «добавленная стоимость» в процессе реализации учетной деятельности объясняется, во-первых, тем, что данная категория находится в прямой зависимости от степени эффективности результатов работы организации, а во-вторых, она выступает базовым источником формирования доходных статей государственного бюджета, в результате чего все участники экономических отношений потенциально заинтересованы в ее прогрессивном росте.

В этих условиях особую значимость приобретает необходимость гармонизации и агрегирования действия принципов в едином учетном пространстве, ориентированных на предоставление достоверной и значимой информации о финансовом положении, результатах деятельности хозяйствующих единиц.

Формирование единого учетного пространства позволит осуществить наиболее эффективные мероприятия по приведению в соответствие национальной учетной системы к международным стандартам учета и отчетности, адаптации ее к постоянно изменяющимся условиям внешней

среды, а также проводить поэлементную оценку добавленной стоимости с целью достижения аллокационной эффективности (т.е. производства «наилучшей» или оптимальной комбинации продуктов с помощью наиболее рационального набора ресурсов) и рационализации процесса производства.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности российских предприятий позволяет свидетельствовать, что расчет добавленной стоимости осуществляется по методикам, формирующим аналитические данные, не позволяющие проводить ее своевременную оценку и осуществлять оперативное реагирование на отклонения значений элементов добавленной стоимости с целью принятия обоснованных и эффективных управленческих решений.

Оценка добавленной стоимости представляет собой определенный алгоритм (процедуру), регламент действий, основной целью которых будет определение величин элементов добавленной стоимости (и их совокупности, учитывая требования российского законодательства в области учета и налогообложения).

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена недостаточной степенью проработанности и изученности, а также отсутствием научно-методических разработок по вопросам оценки добавленной стоимости с позиции ее поэлементной структуры на основе принципов формирования единого учетного пространства.

Степень научной изученности проблемы. Экономистами, заложившими фундамент теории стоимости, на постулатах учений которых базируются все дальнейшие исследования данной категории, являются: О. Бем-Баверк, Ж. Дебрё, Дж. М. Кейнс, В. Леонтьев, К. Маркс, А. Маршал, В. Петти, А. Пигу, Д. Рикардо, Дж. Робинсон, П. Самуэльсон, А. Смит, Л. Туроу, И. Фишер, М. Фридмен, Дж. Хикс и др.

Содержание и ключевые характеристики формирования и функционирования учетно-аналитической, учетно-налоговой систем, а также единого учетного пространства были изучены в работах отечественных

экономистов: А.П. Бархатова, А.И. Белоусова, А.Ф. Виноходовой, В.Г. Гетьмана, Л.Т. Гиляровской, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, Н.М. Заварихина, И.А. Коростелкиной, Н.Т. Лабынцева, И.А. Масловой, М.В. Мельник, В.Ф. Паляя, Л.В. Поповой, И.П. Ульянова и др.

Развитием теорий стоимости и добавленной стоимости занимались такие отечественные ученые как: Л.И. Абалкин, В.М. Агеев, В.А. Базаров, К.К. Вальтух, А.С. Гусаров, В.П. Дьяченко, И.Д. Кондратьев, Л.В. Конторович, Е.Л. Малкина, Б.Г. Маслов, В.С. Немчинов, Н.С. Перекалина, К.Н. Плотников, В.Т. Смирнов, С.Г. Струмилин и др.

Исследованию управленческого учета и налогообложения добавленной стоимости посвящали свои исследования зарубежные авторы: Э. Жирарден, А. Лаффер, С. Майерс, К. Макконнелл, К. Маркс, Д. С. Миль, П. Самуэльсон, Ж.-Б. Сэй, С. Сисмонди; отечественные исследователи: С.Ю. Андреев, С.В. Барулин, М.А. Вахрушина, А.Е. Викуленко, В.А. Галкин, С.В. Глазьев, Е.Н. Грисимова, В.И. Гусев, Л.В. Давыдова, Б. Дитман, М.В. Васильева, В.С. Дьяченко, В.К. Исправников, В.А. Константинов, В.И. Ленин, Д.А. Львов, Г.Л. Марьяхин, В.Г. Садков, Н.Б. Телятников, В.Н. Фролов, Д.Г. Черник, К.Ф. Шмелев и др.

Проблемам внедрения международных стандартов финансовой отчетности и развитию международных интеграционных процессов уделяется большое внимание в трудах современных экономистов: А.Ю. Бабаева, А.С. Бакаева, Л.В. Горбатовой, П.И. Камышанова, С.А. Николаевой, О.М. Островского, В.Ф. Паляя, А.М. Петрова, Я.В. Соколова, Е.И. Степаненко, В.А. Тереховой, Л.В. Усатовой, А.Д. Шеремета и др.

Информация о способах формирования и оценки категории «добавленная стоимость» раскрывается в работах ряда отечественных и зарубежных специалистов, но единого толкования в экономической литературе не прослеживается. Кроме того, недостаточно представлены теоретико-методические и практические разработки в области изучения

состава и структуры созданной добавленной стоимости российскими разноотраслевыми предприятиями в условиях трансформации учетной системы России. Это определяет необходимость и важность, цель, задачи и научную новизну исследования в области оценки добавленной стоимости, имеющей многоэлементный состав и неоднозначное с точки зрения экономистов, принадлежащих разных научным школам, содержание на основе принципов формирования единого учетного пространства.

Цель диссертационного исследования представляет собой изучение теоретических основ, разработку научно-методических положений, а также практических рекомендаций по применению поэлементной оценки добавленной стоимости в условиях реализации принципов формирования единого учетного пространства.

Для реализации цели исследования требуется решить **задачи**:

- провести ретроспективный анализ учетно-налоговой категории «добавленная стоимость», на основании которого предложить собственное толкование данного понятия;
- рассмотреть сущность и поэлементную структуру добавленной стоимости для целей достоверного отражения в учете и формирования налогооблагаемых баз;
- разработать систему коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства в рамках формирования и оценки добавленной стоимости;
- для целей учета и поэлементной оценки добавленной стоимости исследовать, определить взаимовлияние и разграничить категории «себестоимость» и «стоимость»;
- предложить алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости с учетом соотношения категорий «себестоимость» и «стоимость» на основе принципов формирования единого учетного пространства;
- сформулировать научно-методические рекомендации для поэлементной оценки добавленной стоимости, учитывающие требования

международных стандартов ведения учета и составления финансовой отчетности.

Область диссертационного исследования соответствует пп. 1.2. «Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях», 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Объектом исследования выступают информационно-аналитические данные о финансово-хозяйственной деятельности коммерческих предприятий различных отраслей и форм собственности.

Предметом исследования являются процессы формирования и оценки добавленной стоимости с учетом выделенных структурных элементов на микроуровне.

Теоретической и методологической основой исследования являются научные исследования отечественных и зарубежных экономистов в теоретической и прикладной областях учета, анализа, налогообложения, аудита и контроля, а также формирования и оценки добавленной стоимости на предприятиях различных организационно-правовых форм и отраслей народного хозяйства. В ходе исследования была изучена нормативно-правовая база процессов создания и оценки добавленной стоимости в условиях единого учетного пространства.

В рамках исследования были применены методы научного познания: историко-ретроспективный анализ, научный поиск, приемы логических методов анализа, системно-исторический анализ, наблюдение, сравнение, логическое и графическое построение, синтез, методы научных классификаций, сравнительно-экономический метод, моделирование,

аналогия, абстрагирование, конкретизация, интегральный метод, формализация, а также специальные методы, используемые в учетных системах: оценка, калькуляция, система счетов и двойная запись.

Информационной базой исследования выступили официальные данные Минфина России, Территориальных органов статистики, ИФНС России, информация, представленная в бухгалтерской и налоговой отчетности предприятий Орловской и Московской областей, а также в сети Интернет.

Научная новизна заключается в разработке совокупности теоретико-методических положений и практических рекомендаций поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства, способствующих повышению аналитичности обрабатываемой информации и прозрачности данного процесса для всех уровней управления предприятий различных отраслей экономики.

В ходе диссертационного исследования получены следующие **научные результаты**, выносимые на защиту:

- представлено авторское понимание категории «добавленная стоимость» в учетно-налоговой системе, отражающее общую концептуальную модель диссертационного исследования и основанную на ретроспективном анализе элементов стоимости, реализованного с применением методов системно-исторического анализа, агрегирования, систематизации и комплексного изучения предложенных различными отечественными и зарубежными авторами подходов к данной категории (п. 1.2 паспорта специальности 08.00.12);

- определены и структурированы элементы добавленной стоимости для целей их достоверного отражения в учете на основе принципов формирования единого учетного пространства, что позволит осуществлять ее оценку для достижения аллокационной эффективности деятельности предприятия (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- разработана система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства для целей формирования и оценки добавленной стоимости, которая будет способствовать построению рациональной многоуровневой системы принятия адаптивных управленческих решений для разноотраслевых российских предприятий (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- исследовано и определено взаимовлияние и отличительные характеристики категорий «себестоимость» и «стоимость» для целей отражения в учете и поэлементной оценки добавленной стоимости на основе процессов преобразования стоимостного потока и движения стоимости по стадиям воспроизводственного процесса (п. 1.2 паспорта специальности 08.00.12);

- разработан алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости, базисом которого выступили основополагающие принципы косвенного аддитивного метода расчета с учетом соотношения категорий «себестоимость», «добавленная стоимость» и «стоимость» (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- предложены научно-методические рекомендации для поэлементной оценки добавленной стоимости, которые учитывают требования международных стандартов учета и отчетности, сформированы во взаимодействии и взаимовлиянии ее структурных составляющих в едином учетном пространстве (п. 1.6 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в развитии и усовершенствовании теоретико-методических аспектов, разработанных и положенных в основу реализации процедуры оценки показателя созданной на микроуровне добавленной стоимости отечественными и зарубежными исследователями-экономистами, а также в обосновании необходимости и практической значимости выделения отдельных структурных элементов добавленной стоимости, расчет и анализ которых позволит в условиях функционирования принципов формирования

единого учетного пространства принимать обоснованные решения на различных уровнях управления предприятием (оперативном, тактическом и стратегическом).

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности практической реализации и применения предложенных универсальных научно-методических положений, рекомендаций российскими предприятиями для целей поэлементной оценки созданной ими в ходе производственного процесса добавленной стоимости с учетом базовых принципов формирования единого учетного пространства.

Апробация и внедрение результатов работы. Теоретико-практические положения, выводы и рекомендации, которые были сформулированы в диссертационном исследовании, докладывались на международных и всероссийских конференциях, получив одобрительные отзывы: «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (г. Орел, 2011 г.), «Концепция устойчивого развития налогообложения как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в современных условиях» (г. Орел, 2011 г.), «Актуальные вопросы инновационного развития экономических отношений» (г. Тольятти, 2012 г.), «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования» (г. Орел, 2012 г.), «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 2013 г.), «Современная наука: теоретический и практический взгляд» (г. Уфа, 2013 г.), «Учетно-налоговая концепция устойчивого развития экономики как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в условиях международных интеграционных процессов» (г. Орел, 2014 г.) и т.д.

Практические рекомендации и предложения внедрены в деятельность организаций Орловской и Московской областей в качестве теоретических и

методических положений для целей осуществления поэлементной оценки добавленной стоимости.

Научные положения и выводы, изложенные в диссертационном исследовании, используются в рамках учебного процесса Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» при подготовке специалистов, бакалавров и магистров в рамках преподавания дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ», «Учет и анализ (финансовый учет, управленческий учет, финансовый анализ)», «Бухгалтерский управленческий учет», «Федеральные налоги и сборы с организаций», «Управленческий учет, бюджетирование и бизнес-планирование на микро и макроуровне».

Исследование было выполнено в рамках Федеральной целевой программы «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009-2013 годы по теме «Поэлементная оценка добавленной стоимости в условиях формирования единого учетного пространства», соглашение № 14.132.21.1032 от 07 сентября 2012 года.

Публикации. Наиболее значимые положения диссертационного исследования были опубликованы в 17 работах, авторский объем которых составляет 6,73 п.л., в том числе 7 статей, опубликованных в ведущих рецензируемых научных журналах перечня ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Структура и объем диссертационного исследования. Работа включает в себя: введение, три главы, заключение, список использованных источников, содержащий 170 наименований, 41 рисунок, 11 таблиц, 2 приложения, изложена на 198 страницах.

Во введении определена актуальность исследования, оценена степень разработанности проблемы, изложены цель, задачи, выделены объект и предмет исследования, сформулирована научная новизна, представлены теоретическая и практическая значимость работы.

В первой главе «Теоретико-методические аспекты оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства» проведен ретроспективный анализ развития категории «добавленная стоимость»; рассмотрены и проанализированы сущность и поэлементная структура добавленной стоимости; определено соотношение категорий «себестоимость» и «стоимость» для целей поэлементной оценки добавленной стоимости.

Во второй главе «Поэлементная оценка добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства» обоснована необходимость формирования и функционирования единого учетного пространства как фактора определяющего процесс оценки добавленной стоимости; изучены принципы формирования единого учетного пространства; предложен алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства.

В третьей главе «Реализация алгоритма поэлементной оценки добавленной стоимости разноотраслевыми российскими предприятиями в условиях внедрения международных стандартов учета и отчетности» освещен процесс поэлементной оценки добавленной стоимости на разноотраслевых предприятиях РФ; предложена система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства для целей формирования и оценки добавленной стоимости; даны научно-методические рекомендации для поэлементной оценки добавленной стоимости в условиях внедрения международных стандартов учета и отчетности.

В заключении определены наиболее значимые выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ НА ОСНОВЕ ПРИНЦИПОВ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО УЧЕТНОГО ПРОСТРАНСТВА

1.1 Ретроспективный анализ развития категории «добавленная стоимость»

Термин «добавленная стоимость» в последние десятилетия стал одним из наиболее интересующих, прорабатываемых и значимых понятий для теоретиков и практиков в области экономики. Это вызвано новыми требованиями отечественного аналитического комплекса к организации учетного процесса стоимостных показателей, его сближением с требованиями системы национального счетоводства.

При изучении термина «добавленная стоимость» необходимо, в первую очередь, уделить внимание такому понятию как «стоимость».

«Стоимость» более емкое и многогранное понятие в сравнении с категорией «добавленная стоимость», изучение которой имеет немаловажное значение с различных позиций: с позиций организации учетно-аналитической, учетно-налоговой систем на микроуровне, так как в них действует принцип именно стоимостной оценки событий хозяйственной жизни; на макроуровне, так как для этого уровня также используется стоимостной подход в целях исчисления показателей, характеризующих результативность реализуемых государством действий и мероприятий.

Исследование стоимости необходимо осуществлять с позиций научного подхода к стоимостным отношениям в историческом аспекте, что обусловлено потребностью современного общества в знаниях данного рода для целей разработки приемлемых и эффективных научно обоснованных рекомендаций развития экономических отношений в стране¹.

¹ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

Среди классиков экономической теории, заложивших методологический фундамент теории стоимости и механизма ценообразования, следует назвать О. Бем-Баверка, Дж. Гелбрайта, Ж. Дебрё, Дж. М. Кейнса, В. Леонтьева, К. Маркса, А. Маршала, В. Петти, А. Пигу, Д. Рикардо, Дж. Робинсон, А. Смита, И. Шумпетера, П. Самуэльсона, Л. Туроу, М. Фридмена, И. Фишера, Дж. Хикса, и др.

Отечественные экономисты также внесли существенный вклад в развитие теории стоимости, ценности, механизма ценообразования. Наиболее выдающиеся среди них: Л.И. Абалкин, В.М. Агеев, В.А. Базаров, К.К. Вальтух, А.С. Гусаров, Л.В. Попова, В.П. Дьяченко, Л.В. Конторович, И.Д. Кондратьев, И.К. Ларионов, И.А. Маслова, В.С. Немчинов, А.В. Новичков, Н.С. Перекалина, Б.Г. Маслов, Е.Л. Малкина, В.Т. Смирнов, С.Г. Струмилин, Н.П. Федоренко, Ю.В. Яковец и др.

Теоретическим аспектам налогообложения добавленной стоимости посвящали свои исследования зарубежные авторы: Р. Брейли, С. Брю, Д. Бьюкенен, Э. Жирарден, А. Лаффер, С. Майерс, К. Макконнелл, К. Маркс, Д. С. Миль, Д. Рикардо, П. Самуэльсон, С. Сисмонди, А. Смит, Ж.-Б. Сэй, Д. Тобин, М. Фридмен и др.; отечественные исследователи: М.М. Алексеенко, С.Ю. Андреев, С.В. Барулин, М.Б. Богачевский, А.Е. Викуленко, В.А. Галкин, С.В. Глазьев, Е.Н. Грисимова, В.И. Гусев, Л.В. Давыдова, Б. Дитман, В.С. Дьяченко, Г.Л. Марьяхин, В.Г. Садков, А.А. Синягин, Н.Б. Телятников, А.А. Тривус, В.Н. Фролов, Г. Черник, К.Ф. Шмелев и др.

Отечественные экономисты (Л.И. Абалкин, В.А. Базаров, А.С. Гусаров, В.П. Дьяченко, И.Д. Кондратьев Л.В., Конторович, И.К. Ларионов, В.С. Немчинов, А.В. Новичков, К.Н. Плотников, Н.С. Перекалина, С.Г. Струмилин, В.Т. Смирнов, Н.П. Федоренко, П.Н. Шуляк и др.) также проводили исследования теории стоимости.

Классифицировать подходы различных ученых по основным направлениям и этапам их эволюции целесообразно с учетом социально-экономических достижений мировой цивилизации. В связи с этим, в рамках

диссертационного исследования выделены три этапа в развитии теории стоимости (Рисунок 1).

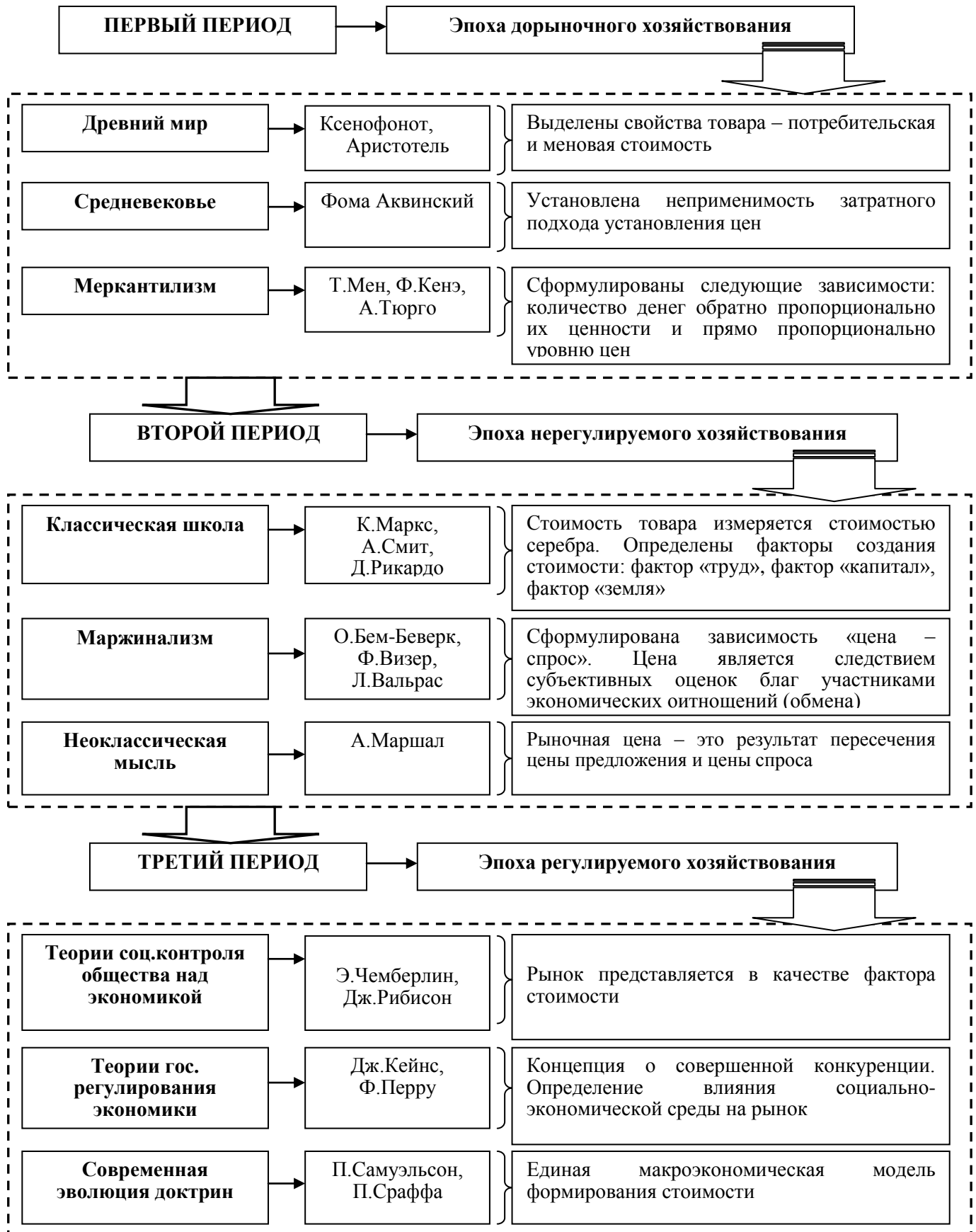


Рисунок 1 – Периодизация теорий стоимости зарубежных теоретиков

Первые предпосылки, подтолкнувшие ученых-экономистов к исследованию категории «стоимость», были осуществлены в эпоху дорыночного хозяйствования.

Во времена преобладания натурально-хозяйственных общественных отношений и преимущественно экстенсивного воспроизводства, существовавших в эпоху дорыночного хозяйствования (Древний мир и Средневековье) стоимости не уделялось должного внимания.

В период нерегулируемого хозяйствования (второй этап развития категории «стоимость») были разработаны научные теории стоимости, прибавочной стоимости и цены производства, исследована двойственность природы труда.

В конце XVII века – 30-е гг. XX века в обществе главенствующим был принцип полного экономического либерализма, что оказало значительное влияние на развитие основ категории «стоимость» (окончание периода нерегулируемого хозяйствования).

Современные взгляды на природу и структуру стоимости зародились в третьем периоде развития учений о ней, который характеризовался становлением регулируемого хозяйствования.

Эпоха новейших экономических исследований (20-30-е гг. XX века) начинается с момента появления антимонопольной концепции и зарождения идей контроля общества над развитием экономики (период ведения регулируемого хозяйствования)¹.

В XIX веке появилась взаимозаменяемость категорий «цена» и «стоимость», а прошлое олицетворение стоимости как конечного основания цены и первичного источника дохода уступило место более точным трактовкам авторов западной экономической теории.

Советские ученые также внесли существенный вклад в изучении понятия «стоимость». Основные положения их концепций в отношении

¹ Маслова, И.А. Историческое развитие категории «стоимость» [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 8. С. 15-20.

категории «стоимость» базировались на постулатах марксистской теории стоимости. При этом отдельные экономисты уделяли особое внимание данной категории и предлагали собственные трактовки понятия «стоимость» с учетом современных особенностей развития общества (Таблица 1).

Таблица 1 – Концептуальные подходы советских экономистов к определению категории «стоимость»

Авторы теорий стоимости	Основные положения концепции
С. Г. Струмилин	Отрицает существование превращенной формы стоимости. Выводит определение закона стоимости, при котором цены должны соответствовать стоимости ¹
А. Мендельсон	Разработал «расширительную трактовку стоимости», в рамках которой утверждается, что полезность товара уже учитывается в его стоимости ²
В. В. Новожилов	Предложено понятие оптимальной цены. Оптимальные цены определяются путем суммирования элементов затрат, исчисленных по общественно необходимым нормативам ³
В.А. Соболев	Считал основой ценообразования – цены производства, причем цены на продукты должны носить плановый характер. Полагал, что цена производства совпадает со стоимостью ⁴
Л. А. Ваг	Отождествляет стоимость с ценой производства и считает, что затраты труда должны осуществляться по ценам производства ⁵
В. С. Немчинов	Полагал, что в рамках общей стоимости в социалистической экономике образуется превращенная стоимость и указывается необходимость учета при определении стоимости дифференциальной ренты и отчислений на социальные цели ⁶
Л. И. Майзенберг	В социалистической экономике стоимость продукта отражена в его себестоимости ⁷
Л. В. Канторович	Труд является лишь одной частью составляющих стоимости наряду с оборудованием и природными ресурсами, которые совместно участвуют в создании стоимости ¹

¹ Актуальные проблемы экономической науки в трудах С. Г. Струмилинина. К 100-летию со дня рождения [Текст] / Л.А. Ткаченко. – М., 1977.

² Мендельсон, А. Понятие «общественно необходимый труд» как элемент теории стоимости Маркса [Текст] / Мендельсон А. // Экономические науки. М., 1975. – №10.

³ Новожилов, В.В. Проблемы измерения затрат и результатов при оптимальном планировании [Текст] / В.В. Новожилов. – М.: Наука, 1972.

⁴ Кронрод, Я.А. Закон стоимости и его использование в народном хозяйстве СССР [Текст] / Я.А. Кронрод. - М.: Государственное издательство политической литературы, 1959. - 527 с.

⁵ Ваг, Л.А. О нормативном коэффициенте экономической эффективности [Текст] / Л.А. Ваг // Экономика и математические методы. – 1976. – Т. XII; Вып. 5. – С. 975-978.

⁶ Ученые записки по статистике. Т. 3. Статистические закономерности и методы [Текст] / Под ред. В. С. Немчинова. - М.: «Наука», 1964.

⁷ Майзенберг, Л.И. Проблемы ценообразования в развитом социалистическом обществе [Текст] / Л.И. Майзенберг. – М., 1976. – 192 с.

Исследования в области формирования, движения и потребления стоимости не являются окончанными на сегодняшний день, появляются новые подходы к данной категории и производным от нее стоимостным отношениям.

В ходе диссертационного исследования с учетом рассмотренных концепций дано определение категории «стоимость» с авторской точки зрения, которая является основой для целей дальнейшего изучения поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства. Под стоимостью понимаем экономическую категорию, являющуюся проекцией производственных отношений, которые возникают в процессе постоянного взаимодействия между субъектами этих отношений, базирующегося на движении стоимостных потоков в отраслях народного хозяйства.

В отечественной экономической литературе теоретическим и практическим проблемам внедрения международных стандартов финансовой отчетности, исследованию формирования добавленной стоимости в международной системе учета уделяется большое внимание. В частности, этому посвящены работы А.С. Бакаева, М.В. Вахрушиной, Л.В. Горбатовой, П.И. Камышанова, Т.Б. Крыловой, С.А. Николаевой, О.М. Островского, О.В. Рожновой, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, О.В. Соловьевой, Е.И. Степаненко, В.А. Тереховой, Л.В. Усатовой, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой и др.

С точки зрения учета и анализа стоимость продукции как экономическая категория изучается, учитывая трактовки понятий себестоимость, добавленная стоимость и стоимость реализации. Выраженная в денежном эквиваленте совокупность затрат на производство и реализации продукции представляет собой себестоимость продукции и включает элементы: расходы на материальное обеспечение; расходы на оплату труда;

¹ Канторович, Л.В. Экономический расчет наилучшего использования ресурсов [Текст] / Л.В. Канторович. - М.: Изд-во АН СССР, 1959.

отчисления на социальные нужды, начисленную амортизации и прочие расходы.

Общепризнанного и однозначного толкования категории «добавленная стоимость» на сегодняшний момент не получила (Рисунок 2)¹.

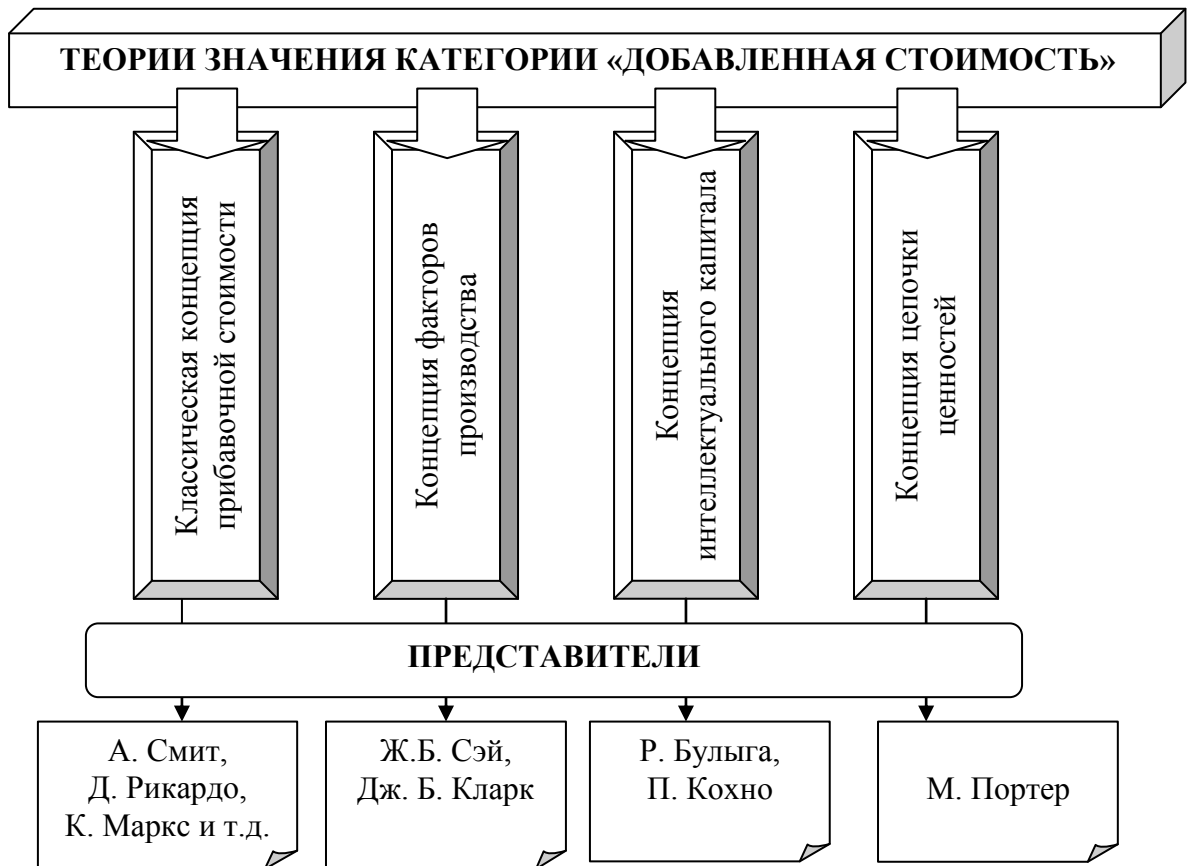


Рисунок 2 – Теории значения категории «добавленная стоимость»

Рассмотрим подробнее каждую из представленных теорий.

Разработчиками классической концепции прибавочной стоимости, которая является продолжением трудовой теории стоимости, являются А. Смит и Д. Рикардо, однако более углубленно и полно ее представил в своих учениях К. Маркс².

Трудовая теория стоимости лежала в основе учений А. Смита, который определял стоимость в виде затраченного труда и обмена товаров, то есть количеством заключенного в ней трудового ресурса. Именно наемные

¹ Малкина, Е.Л. Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. – Орел, 2008. - 199 с.

² Экономика предприятия: учебник [Текст] / под ред. Швандара В.А. – М.: Банки и биржи. ЮНИТИ, 1998.

работники в рамках осуществления своего труда создают новую стоимость, они же получают ее часть обратно в форме заработной платы, остальная часть созданной стоимости – прибыль, является собственностью инвестора капитала.

А. Смит в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» утверждал: «Стоимость, которую рабочие прибавляют к стоимости материалов, распадается сама... на две части, из которых одна идет на оплату заработной платы, а другая - на оплату прибыли их предпринимателя на весь капитал, который он авансировал в виде материалов и заработной платы»¹.

Труд представляет собой единственный товар, который может производить новую стоимость, большую, чем его собственная. Этим объясняется явление «прибавочной стоимости», то есть увеличение стоимости в конце процесса труда по отношению к его началу.

А. Смит считал, что именно затраты, необходимые в среднем для осуществления процесса производства определяют величину стоимости, а не фактические затраты труда отдельного товаропроизводителя. Он отмечал также, что квалифицированный и сложный труд создает в единицу времени больше стоимости, чем неквалифицированный и простой, и может быть сведен к последнему посредством коэффициентов².

Формула, представленная на рисунке 3, отображает трудовую теорию стоимости А. Смита³.

¹ Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. - М.: ЭКСМО, 2007.

² История экономической мысли [Текст] / Под ред. В.В.Круглова, Е.В. Балахоновой. - СПб.: Питер, 2008. - 240с.

³ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

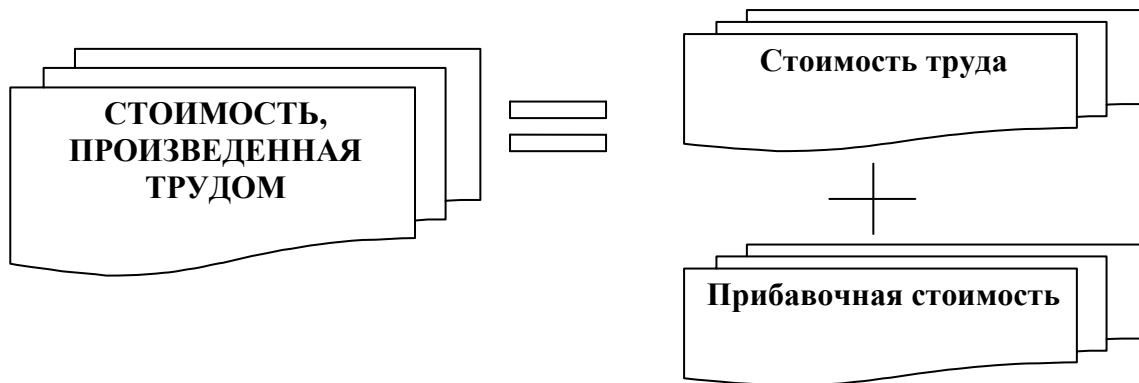


Рисунок 3 – Формула трудовой теории стоимости

В более развернутом виде с авторской точки зрения эта формула будет выглядеть следующим образом (Рисунок 4).



Рисунок 4 – Авторская трактовка формулы трудовой теории стоимости
А. Смита

Из рисунка можно сделать вывод о том, что смысл теории А. Смита заключается в том, что создателем стоимости является человеческий труд.

Прибавочной стоимостью А. Смит считал прибыль, а именно всю разницу между добавленной трудом стоимостью и заработной платой¹.

Теория трудовой стоимости прослеживается и в трудах экономиста Д. Рикардо. Он отрицает идею «производительности капитала» и концепцию о земле как источнике ренты. Д. Рикардо определяет процент и ренту как вычет из прибыли, необходимые для промышленного капиталиста, уплачиваемые им собственнику ссудного капитала и землевладельцу, при

¹ Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. - М.: ЭКСМО, 2007.

этом прибыль, ссудный процент и ренту он рассматривает в совокупности с понятием прибавочной стоимости.

Д. Рикардо был согласен с А. Смитом в том аспекте, что работник в рамках осуществления своей трудовой функции создает стоимость большую, чем его заработная плата. Он не считает это фактом, который необходимо тщательно анализировать и изучать. Значимым с его точки зрения является лишь соотношение заработной платы и прибыли в рамках созданной работником стоимости¹.

Д. Рикардо в своем научном труде «Начала политической экономии и налогового обложения» изложил закон, по которому показатели заработной платы и прибыли находятся в обратной пропорциональной зависимости. В книге формулируется следующий вывод: «Какая доля продукта уплачивается в форме заработной платы – вопрос в высшей степени важный при изучении прибыли. Ибо нужно сейчас же заметить, что последняя будет высока или низка в той же самой пропорции, в какой будет низка или высока заработная плата»².

Еще одним автором, внесшим серьезный вклад в становление категории «добавленная стоимость», является французский экономист Франсуа Кенэ.

Ф. Кенэ при изучении воспроизводственного процесса проводил анализ происхождения доходов, обмена между капиталом и доходом, отношений между производительным и окончательным потреблением. Момент производства в его теории выглядел следующим образом: «обращение между двумя большими подразделениями производственного труда – между производством сырья и промышленностью»³.

Им была построена «Экономическая таблица», создание которой обуславливалось рядом предпосылок, содержащая значительное число

¹ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

² Рикардо, Д. Начала политической экономии и налогового обложения [Текст] / Д. Рикардо // Сочинения. - М., 1995. Т.1.

³ Антология экономической классики, в 2 томах, т.1. [Текст] / И.А. Столяров. - М.: ЭКОНОМ, 1991.

допущений. Например, так как основной проблемой в рамках воспроизводственного процесса Ф. Кенэ считал реализацию общественного продукта, он рассматривал движение товарного капитала, обнаружив верный экономический такт, при анализе общественного воспроизводства. Урожай за год стал отправной точкой в анализе воспроизводственного процесса, а его распределение и движение в натуральной и денежной формах между выделенными Ф. Кенэ классами стало объектом его изучения.

Основными достижениями экономиста в области формирования категории «стоимость» стали:

- определение возможных вариантов реализации общественного продукта, при объединении множества обменных актов в массовое движение денег и товаров;

- определение и характеристика различий стоимостной и натуральной формы совокупного общественного продукта;

- разграничение категорий капитала и дохода¹.

«Экономическая таблица», созданная Ф. Кенэ, предполагала деление общества на три класса:

- класс производительный (все лица, занятые в сельском хозяйстве, фермеры);

- класс «бесплодный» (все лица, занятые в промышленности);

- класс собственников (земельные собственники – лица, получающие чистый продукт, созданный в земледелии, т.е. ренту)².

Данное деление существовало еще в средние века (крестьяне, дворяне, горожане), но Ф. Кенэ был первым среди разделивших общество на классы, положив в основу разделения экономический базис на основе отношения каждого класса к производству и присвоению прибавочного продукта. Чистый продукт (прибавочная стоимость) производится только в сельском

¹ Аникин, А.В. Юность науки. Жизнь и идеи экономистов до Маркса [Текст] / А.В. Аникин. – М.: Издательство политической литературы, 1975.

² Василевский, Е.Г. История экономических учений. Ч.1 [Текст] / Е.Г. Василевский. – М.: МГУ, 1989.

хозяйстве; для промышленности характерно лишь сложение стоимостей; в торговле – обмен эквивалентов как результат свободной конкуренции.

К. Маркс продолжил исследования А. Смита в рамках теории трудовой стоимости.

К. Маркс считал, что лишь за счет использования рабочей силы возможно создать прибавочную стоимость. Он отождествляет стоимость труда и стоимость, создаваемую в процессе его потребления. Существование некой разницы между стоимостью труда и стоимостью, которая создается в процессе его потребления, говорит об его использовании (эксплуатации).

День наемного работника в соответствии с главным трудом жизни К. Маркса делится на две части. Одна часть труда затрачивается для целей содержания самого работника и его семьи и компенсируется ему в виде заработной платы. Вторая часть представляет собой прибавочный труд, который и производит прибавочную стоимость.

В I томе «Капитала» К. Марксом был описан процесс производства: «Та часть капитала, которая превращается в средства производства, то есть в сырой материал, вспомогательные материалы и средства труда, в процессе производства не изменяет величины своей стоимости... Напротив, та часть капитала, которая превращена в рабочую силу, в процессе производства изменяет свою стоимость. Она воспроизводит свой собственный эквивалент и сверх того избыток, прибавочную стоимость...»¹.

В IV томе «Капитала» К. Маркс разделяет прибавочную стоимость на две части: абсолютная прибавочная стоимость и относительная прибавочная стоимость. Первая представляет собой естественное плодородие земли и природы, а вторая основывается на развитии общественных производственных сил.

Таким образом, теория прибавочной стоимости определяет процессы создания новой стоимости, то есть имеет глубинный смысл, а концепция

¹ Маркс, К. Капитал. Т.1. Кн.1 [Текст] / К. Маркс. - М.: Политиздат, 1988.

факторов затрагивает в большей степени процессы распределения стоимости на составные элементы.

В настоящее время обе теории нашли отражение в концепции экономической добавленной стоимости, которая была разработана в XVIII веке, во времена появления категории «остаточного дохода», отражающего разницу между операционной прибылью и расходами на капитал. Разница общих поступлений и процентов по капиталу трактовалась А. Маршаллом в 1890 году как прибыль¹.

Он предпринял попытку сделать теорию ценности, разработанную австрийскими учеными-экономистами, более реалистичной. Для этого постулаты теории «предельной полезности» были объединены с основными идеями теории издержек производства.

А. Маршалл утверждал, что ценность образуется при участии не только производственного фактора (совокупности издержек производства), но и с учетом субъективного фактора «полезности», которая определяется в рамках индивидуальных потребностей участников экономических отношений².

В своем научном труде «Принципы политической экономии», который был воспринят как база для дальнейших исследований идеологами монополистического капитала, А. Маршалл писал: «Спорить о том, определяется ли ценность полезностью или издержками производства, мы можем с таким же успехом, как о том, верхнее ли или нижнее лезвие пары ножниц режет кусок бумаги». Цена предложения определяется издержками производства, а цена спроса – полезностью. Цена в рамках учения А. Маршалла, представляет собой механическую равнодействующую спроса и предложения. Благотворное влияние на развитие процессов производства оказывает, с точки зрения А. Маршалла, конкуренция, так как определяет порядок регулирования капиталистической экономики.

¹ История экономических учений [Текст] / М.Н. Рындина, И.В. Алешина, А.В. Аникин и др. – М.: «Высшая школа», 1983.

² Маршалл, А. Принципы экономической науки [Текст] / А.Маршалл. – М.: «Прогресс», 1993.

Связь процессов производства с «теорией ценности» А. Маршалла была несколько надуманной, разработанная им теория не объясняла само формирование стоимости и рассматривалась за пределами обращения. Стоимость товара для капиталиста А. Маршалл отождествлял с издержками производства, в то же время, уточняя, что это на самом деле лишь часть общего показателя стоимости товара. Сумма издержек определяется ценой потраченных (использованных) средств производства и ценой затраченного труда.

Разрабатывая свою теорию, А. Маршалл, столкнулся с ситуацией, когда объяснить цену предложения он мог только тем же показателем цены. При этом, не уделяя внимания прибавочной стоимости, то есть той части стоимости, которая присваивается капиталистом самолично и безвозмездно в результате эксплуатации рабочего. Вознаграждением за «воздержание» А. Маршалл называл сумму прибыли, полученной от вложенного капитала, это своеобразная оплата «жертв», понесенных капиталистом из-за отсрочки процесса потребления¹.

Именно А. Маршаллом было предложена категория «монопольная цена». Теорией «монопольных цен» он объяснял наличие монополично высокой прибыли в результате существования монопольных цен. Монополисты должны быть заинтересованы в формировании приблизительно оптимальной цены, которая будет отвечать запросам покупателей товара. В случае когда, оптимальная цена становится выше спросовой цены, происходит автоматическое сокращение спроса на товар. Данная зависимость определяет действия монополистов при установлении умеренных цен в условиях возможного значительного сокращения спроса на товар².

А. Маршалл, создавая теорию «оптимальных цен», пытался скрыть эксплуататорский контекст монопольной прибыли, и не показать обычным

¹ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

² Маршалл, А. Принципы экономической науки [Текст] / А.Маршалл. – М.: «Прогресс», 1993.

работникам истинной сущности монополий. Таким образом, приспособление «теории ценностей», разработанной австрийскими учеными-экономистами, к практическому ее применению в большей степени оказалось попыткой приспособления к интересам монополистов.

Ученым, развившим теорию А. Маршалла и окончательно сформировавшим концепцию остаточного дохода, которая стала восприниматься в виде дополнения к существующей модели эффективности инвестиций, стал Н. Сковелл. Им концепция остаточного дохода была превращена с незначительными изменениями в концепцию добавленной стоимости, которая начала использоваться довольно широко для целей оценки стоимости предприятий различных отраслей.

Основы теории современной концепции EVA заложили ученые-экономисты А. Маршалл и Н. Сковелл, взгляды которых на категорию «добавленная стоимость» уже были рассмотрены в рамках диссертационного исследования, а также были подробно изучены Б. Стюартом в труде «The Quest For Value: a Guide for Senior Managers», а работе Д. Янга и С. О' Бирна «EVA and Value-Based Management: a Practical Guide to Implementation». Результатам внедрения отдельных положений концепции экономической добавленной стоимости в деятельность предприятий были посвящены работы Р. Боуэна, Г. Биддла и С. Вивера¹.

Economic Value Added – EVA представляет собой концепцию экономической добавленной стоимости, которая основывается на главной цели деятельности любого предприятия – максимизации доходов. Ранее использовавшиеся методы экономических исследований не отражали взаимосвязи между системой поощрений и эффективностью деятельности предприятия. Оценка эффективности деятельности американским предприятием Stern Stewart & Co в конце 80-х гг. XIX века осуществлялась с применением величины экономической добавленной стоимости (EVA, позже

¹ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

была зарегистрирована Stern Stewart & Co как собственный товарный знак). На нем разрабатывались и в дальнейшем применялись схемы поощрения менеджеров, которые отображали существующую зависимость показателей экономической добавленной стоимости и стоимости предприятия¹.

Необходимость создания отвечающего современным условиям механизма финансового управления предприятиями наиболее развитых стран возникла в 70-80-х гг. XIX века, когда существующие методики оценки результатов деятельности перестали отвечать все более увеличивающимся требованиям менеджеров различных уровней и не давали возможность достоверно оценивать в долгосрочной перспективе эффективность деятельности. В это же время у инвесторов возросли требования к руководству в сфере увеличения стоимости предприятия, то есть величины, которая отражает уровень благосостояния и успешности акционеров, что привело к появлению новой модели денежной добавленной стоимости (Cash Value Added – CVA), которая была предложена организацией «McKinsey». Данная модель позволяла оценивать величину добавленной стоимости, которая была инвестирована в конкретное предприятие. Расчет производился с учетом циркулирующих денежных потоков внутри предприятия. Показатель денежной добавленной стоимости также нашел применение для целей определения величины конкурентоспособности региональной экономики. Была создана методика, которая позволяла рассчитать рейтинг конкурентоспособности экономики регионов на базе изменения величины добавленной стоимости, созданной предприятиями региона (П. К. Кресл и Б. Сингх)².

Создателем второй базовой концепции в отношении категории «добавленная стоимость» является представитель французской

¹ Соболев, М.Н. Очерки финансовой науки [Текст] / М.Н. Соболев. – Пг., 1925.

² Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах [Текст] / И.И. Янжул. – М., 2002.

экономической мысли и сторонник экономических идей А. Смита Жан Батист Сэй¹.

При создании своей концепции, несмотря на схожесть в мировоззрениях с А. Смитом, Ж.Б. Сэй отказался от элементов трудовой теории стоимости, являющихся базовыми в трудах А. Смита. По мнению Ж. Б. Сэя, стоимость в большей степени определяется следующими тремя факторами: полезностью товара, издержками его производства, спросом и предложением. Стоимость напрямую зависит от изменений спроса и имеет обратную зависимость от предложения. Цена – это результат взаимовлияния спроса и предложения. В условиях конкуренции цены снижаются до момента достижения размера суммы издержек производства, в то время как сумма издержек производства представляет собой оплату производительных услуг, то есть совокупность заработной платы, прибыли и ренты.

Ж.Б. Сэй особое внимание обращал на то, насколько полезен товар, так как он считал, что в процессе производства создается именно полезность, которая, в свою очередь, сообщает ценность товарам. Однако еще А. Смит в своих трудах отражал аспект, посвященный тому, что меновую стоимость нельзя отождествлять с полезностью товара, так как даже товары с высокой или наивысшей степенью полезности могут иметь не столь значительную стоимость.

В данном аспекте мнение Ж. Б. Сэя расходится с взглядами представителей классической теории прибавочной стоимости, так как он определяет производство как деятельность человека, направленную на создание полезностей, где полезность может воплощаться в материальных и нематериальных формах. Поэтому даже услуги, предоставляемые государством, являются процессом производства полезности, а труд, затраченный на их создание, необходимо определять как производительный. Таким образом, уделяя особое внимание полезности товара как субстанции

¹ Сэй, Ж.-Б. Трактат по политической экономии [Текст] / Ж.-Б. Сэй. - М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. – 68 с.

стоимости, автор практически объединяет в единое целое производительный и непроизводительный труд¹.

Базисом концепции Ж.Б. Сэя является его рассуждение, что в процессе производства участвуют три фактора: труд, капитал, земля. Данные факторы определяют категорию «стоимость», являются ее источниками. Им соответствуют три основных вида дохода: заработная плата (плата за услугу труда), процент (плата за услугу капитала), рента (плата за услугу земли). Тем самым, Ж. Б. Сэй является первым ученым-экономистом, который определил, что в создании стоимости любого продукта равноправно участвуют три производственных фактора: природные ресурсы, средства производства и рабочая сила.

Сумма произведенных за год потребительных стоимостей, полезностей представляет собой национальный доход или валовой национальный продукт. Для целей роста эффективности народного хозяйства было важным определить долю влияния отдельно взятого фактора на изменение физического объема продукции, выпускаемой за год, и в итоге на благосостояние региона, страны. Ж. Б. Сэй в своих работах не объяснил этой зависимости.

Впервые определить данную зависимость смог американский экономист Дж. Кларк в конце XIX века.

Экономическая теория Дж. Кларка по существу характеризовалась самостоятельным открытием предельной полезности и распространением ее принципов на сферу распределения, а также на сферу производства².

С его точки зрения рыночная цена выражалась общественной стоимостью и определяла долю каждого участника в процессе производства промышленных продуктов. Процесс производства продукта обуславливал его дальнейшее распределение.

¹ Сэй, Ж.-Б. Трактат по политической экономии [Текст] / Ж.-Б. Сэй. - М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. – 68 с.

² Кларк, Дж. Распределение богатства [Текст] / Дж. Кларк. - М.: Л., 1934.

Дж. Кларк считал, что невозможно отделить понятие «стоимость» от полезности продукта, полезность должна измеряться при помощи стоимости, и цена должна служить ее рыночным выражением.

Существенное значение все же имеет «эффективная полезность», которую можно измерить следующим образом: нужно предположить, что предельная, или последняя единица блага устранена, и затем определить вызванный этим эффект. Дж. Кларк также учел в своей теории существенное влияние на стоимость, оказываемое фактором редкости продукта¹.

Не смотря, на продолжение построения новой концепции стоимости, Дж. Кларк все же во многом возвращался к доктринам классической теории. Процесс конкуренции, доказывал Дж. Кларк, может подорвать условия своего дальнейшего существования, вследствие того, что он способствует появлению монополии. И тем не менее в нормально функционирующем хозяйстве конкуренция является основной объединяющей силой.

На сегодняшний момент в рамках изучения показателя добавленной стоимости говорят также о концепциях цепочки ценностей и интеллектуального капитала, которые базируются на процессах распределения созданной добавленной стоимости. Они были созданы значительно позднее и сегодня находят свое отражение при расчетах показателя добавленной стоимости на различных предприятиях.

Концепция цепочки ценностей была сформирована М. Портером в труде «Конкурентное преимущество», вышедшего в свет в 1985 году в США².

Она отличалась от уже существующих концепций расчета добавленной стоимости возможностью оценки существующих видов деятельности на предприятии, направленных на извлечение прибыли. Эти виды деятельности были поименованы в его работе и представлены на рисунке 5³.

¹ Пушкарева, В. История финансовой мысли и политики налогов. [Текст] / В. Пушкарева – М.: Инфра-М, 1996.

² Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость [Текст] / Майкл Е. Портер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. - 715 с.

³ Экономика. Esotomics [Текст] / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. - М., 1993.

Цепочка ценностей по М. Портеру выглядит следующим образом (Рисунок 5).

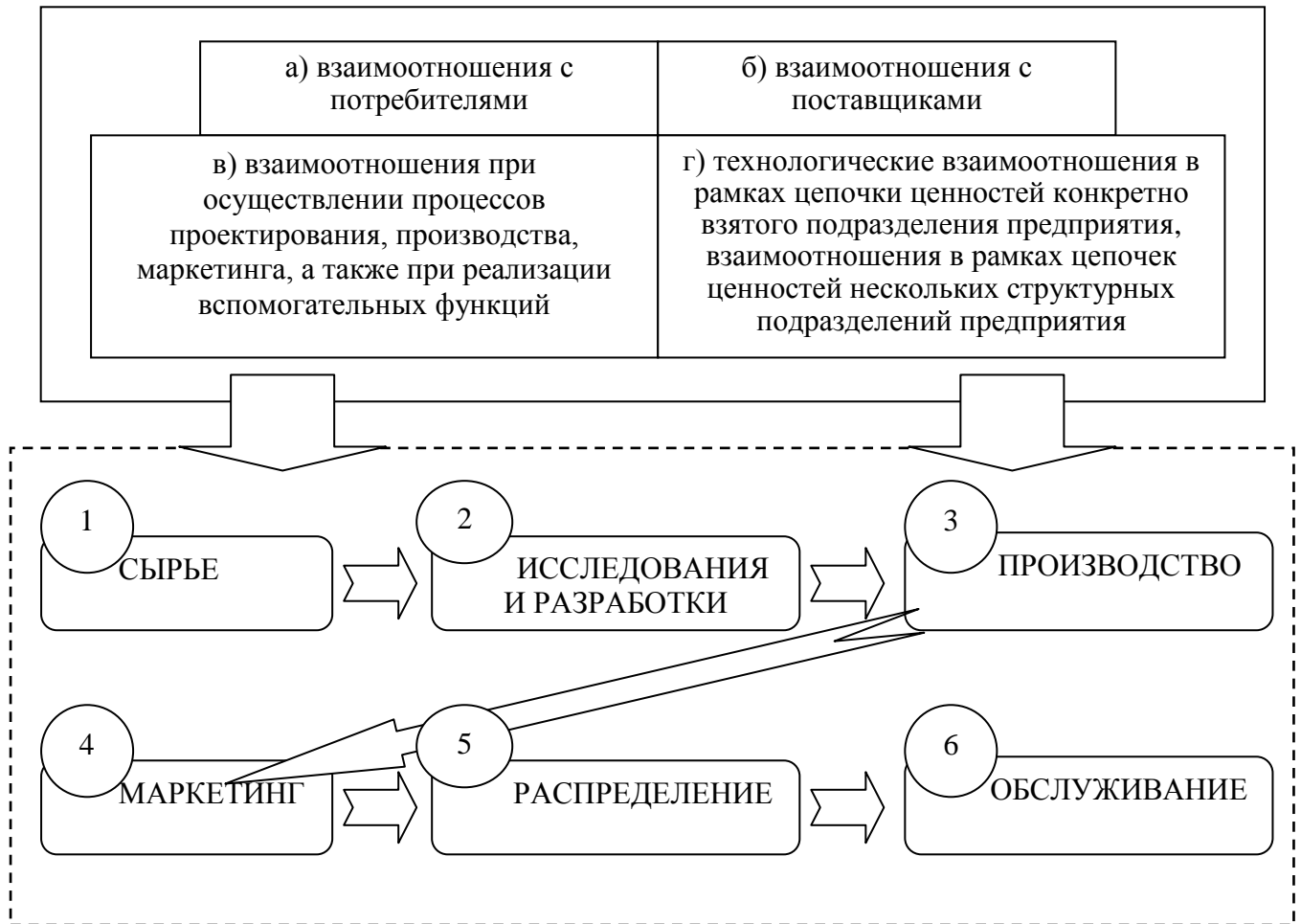


Рисунок 5 – Цепочка ценностей по М. Портеру

Выявление слабых и сильных сторон предприятия, с точки зрения М. Портера, невозможно с помощью взгляда на него в целом, потому что конкурентные преимущества образуются лишь в результате осуществления многопрофильной деятельности, которая охватывает различные экономические направления. Таким образом, им было высказано предположение о необходимости использования цепочки ценностей предприятия, в которой его деятельность разделена на две основные части: первичные или основные виды деятельности и вторичные или вспомогательные.

Первичные или основные виды деятельности представлены: материальным и техническим обеспечением, процессами изготовления, распространения, продажи и маркетинга, обслуживания.

К вторичным или вспомогательным видам деятельности М. Портер относил: процессы исследований и разработок, управления персоналом и администрирования¹.

Концепция цепочки ценностей, сформулированная М. Портером, представляет собой всесторонний подход к управлению затратами предприятия с учетом особенностей их формирования, который учитывает совокупность затратообразующих механизмов деятельности предприятия, включающих и первоначальные источники сырья и материалов, и готовую продукцию, произведенную в рамках производственного процесса.

Одновременно у предприятия появляется возможность выявить основные элементы издержек с помощью выделения в деятельности предприятия значимых в стратегической перспективе составляющих и процессов, так как именно эти виды затрат занимают наибольший удельный вес в их общей величине каждого структурного подразделения. Так как все структурные подразделения (звенья) тесно взаимосвязаны между собой, то распределение затрат и активов по отдельным элементам цепочки ценностей дает возможность количественно и качественно оценить издержки каждого из них².

Концепция интеллектуального капитала, предложенная экономистами Р. Булыга, П. Кохно, во многом является продолжением концепции факторов производства с добавлением фактора производства «интеллектуальный капитал», который функционирует в постиндустриальном обществе. Интеллектуальный капитал представляет собой собирательное понятие, включающее всю совокупность составляющих нематериального потенциала

¹ Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость [Текст] / Майкл Е. Портер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.

² Жид, Ш., Рист, Ш. История экономических учений [Текст] / Ш. Жид, Ш. Рист. Пер. с англ. - М.: 1995.

предприятия, а также систему экономических отношений по его использованию для создания стоимости бизнеса.

По мнению сторонников данной теории, интеллектуальная деятельность выступает единственным источником добавленной стоимости, рутинный же труд только переносит стоимость средств производства на вновь создаваемый продукт. Интеллектуальный капитал действует как мультипликатор, многократно увеличивающий усилия работника¹.

В настоящее время понятие добавленной стоимости также не трактуется однозначно. В экономической литературе существует множество трактовок данной учетно-налоговой категории «добавленная стоимость» (Приложение 1).

В результате проведения ретроспективного анализа развития категорий «стоимость» и «добавленная стоимость» в рамках диссертационного исследования можно представить, в учетно-налоговой системе добавленная стоимость – это категория, которая может быть рассчитана в денежном выражении, отражающая фактически перенесенную на использованные в процессе производства ценности, материальные ресурсы, потребленные услуги и работы часть стоимости, формируемой из совокупности произведенных затрат, которые участвуют в первичном образовании стоимости новой ценности (себестоимости) и влияют на определение и установление конечной итоговой стоимости продукта (услуги и работы).

¹ Экономикс. [Текст] / Р. Макконел Кемпбелл, Л. Брю. Стэнли. - Спб., 1993.

1.2 Сущность и поэлементная структура добавленной стоимости

Стоимость – это базовое понятие экономики. Экономическая природа созданной или добавленной стоимости является принципиальным вопросом, определяющим характер социально – экономических отношений в обществе в плане адекватных отношений собственности. Природа добавленной стоимости (как и самой стоимости) в экономике в настоящее время так и не получила однозначного общепризнанного толкования. Каждое предприятие в процессе производства продукции создает собственную добавленную стоимость, однако конкретных расчетов величины данного показателя чаще всего не производит. Информация о способах формирования и последующей актуализации добавленной стоимости раскрывается в работах некоторых специалистов, но всеобщего толкования в экономической литературе не находит.

Процесс формирования добавленной стоимости не отражается и в нормативных документах, некоторые из которых лишь содержат обоснование формирования частей добавленной стоимости, но не самого показателя в целом. В настоящее время также не существует и единого подхода к определению величины добавленной стоимости, встречаются различные методики расчета данного показателя¹.

Формирование показателя добавленной стоимости для целей информационно-учетного обеспечения как на микроуровне, так на и макроуровне во многом определяется сущностью и структурой этой категории, которая одновременно, имея сложный многоэлементный состав, сама в свою очередь выступает неотъемлемой частью более широкого понятия «стоимость»².

¹ Бурда, М. Макроэкономика (пер. с англ.) [Текст] / М. Бурда. - Вилош Ч. - СПб., 1998. - 618 с.

² Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

Различные подходы к формированию, сущности и составу добавленной стоимости, предложенные в трудах ведущих западных и отечественных теоретиков, послужили базисом для изучения и анализа в целях диссертационного исследования.

Экономическим содержанием показателя «добавленная стоимость» является приращение стоимости материальных ресурсов, приобретенных и затраченных в рамках производственного процесса на величину стоимости средств труда и труда работников предприятия. К материальным ресурсам в данном случае относят: сырье, материалы, топливо и т.п., к средствам труда – амортизация основных средств и нематериальных активов. Разница между выручкой от реализации продукции (в фактических ценах) и величиной материальных затрат на осуществление процессов производства и реализации представляет собой добавленную стоимость¹.

Добавленная стоимость одновременно является экономическим расчетным показателем, который используется для целей оценки и характеристики объемов производства и отражает величину стоимости реализованной продукции за исключением затрат на использованные в производственном процессе предметы труда. Добавленная стоимость, созданная предприятием, исключает из своей величины стоимость материальных ресурсов, участия в производстве которых оно (предприятие) не принимало.

Добавленная стоимость является сложной по своему составу категорией, так как состоит из нескольких элементов. Элементы добавленной стоимости для целей данного диссертационного исследования представлены на рисунке 6.

Рассмотрим каждый элемент и его оценку подробнее.

¹ Васильева, М.В. Методика оценки добавленной стоимости в условиях функционирования комплекса учетно-аналитического обеспечения социальной и отраслевой бюджетной поддержки [Текст] / М.В. Васильева, Е.С. Савкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 10. С. 55-62.

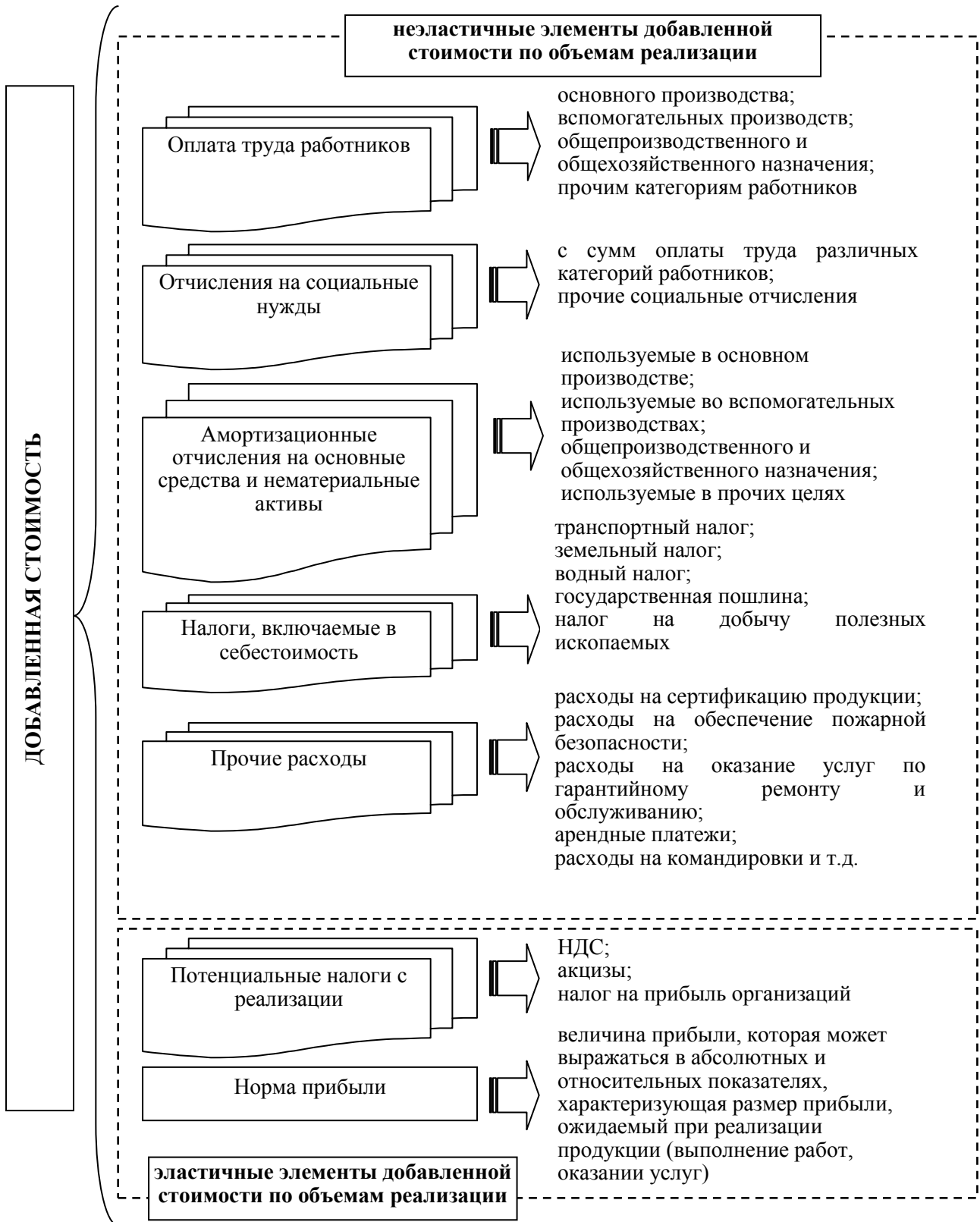


Рисунок 6 – Поэлементная структура добавленной стоимости

Значимость показателя «добавленная стоимость» объясняется, во-первых, тем, что данная категория находится в прямой зависимости от степени эффективности результатов работы предприятия, а во-вторых,

добавленная стоимость выступает базовым источником формирования доходных статей государственного бюджета, в результате чего в ее росте потенциально заинтересованы одновременно государство и экономические субъекты¹.

Исходя из рисунка 6, добавленная стоимость включает в себя 7 крупных элементов: оплату труда различных категорий работников, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы, налоги, включаемые в себестоимость, прочие расходы, потенциальные налоги с реализации, норму прибыли. Каждый из этих структурных элементов добавленной стоимости (за исключением нормы прибыли) также не одноэлементен².

Например, элемент «потенциальные налоги с реализации» включает такие структурные составляющие как: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль. Налоги в данном случае называются потенциальными, так как предприятие может лишь спланировать (спрогнозировать) их величину, исходя из предполагаемого объема реализации готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)³.

Планирование объемов реализации основывается на всестороннем исследовании рынков сбыта продукции (работ, услуг), расчете и оценке их емкости⁴. Алгоритм определения планируемой выручки представлен на рисунке 7.

¹ Гудков, А.А. Совершенствование налогообложения добавленной стоимости сельскохозяйственных предприятий с целью обеспечения продовольственной безопасности Российской Федерации [Текст] / А.А. Гудков, Е.С. Савкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 6. С. 63-68.

² Маслова, И.А. Методические аспекты оценки стоимости предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 3. С. 22-31.

³ Гайгер, А. Макроэкономическая теория и переходная экономика [Текст] / А. Гайгер. - М., 1996.- 259 с.

⁴ Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учебник [Текст] / Г.В. Савицкая. - Мн: Новое знание, 2004.- 640 с.

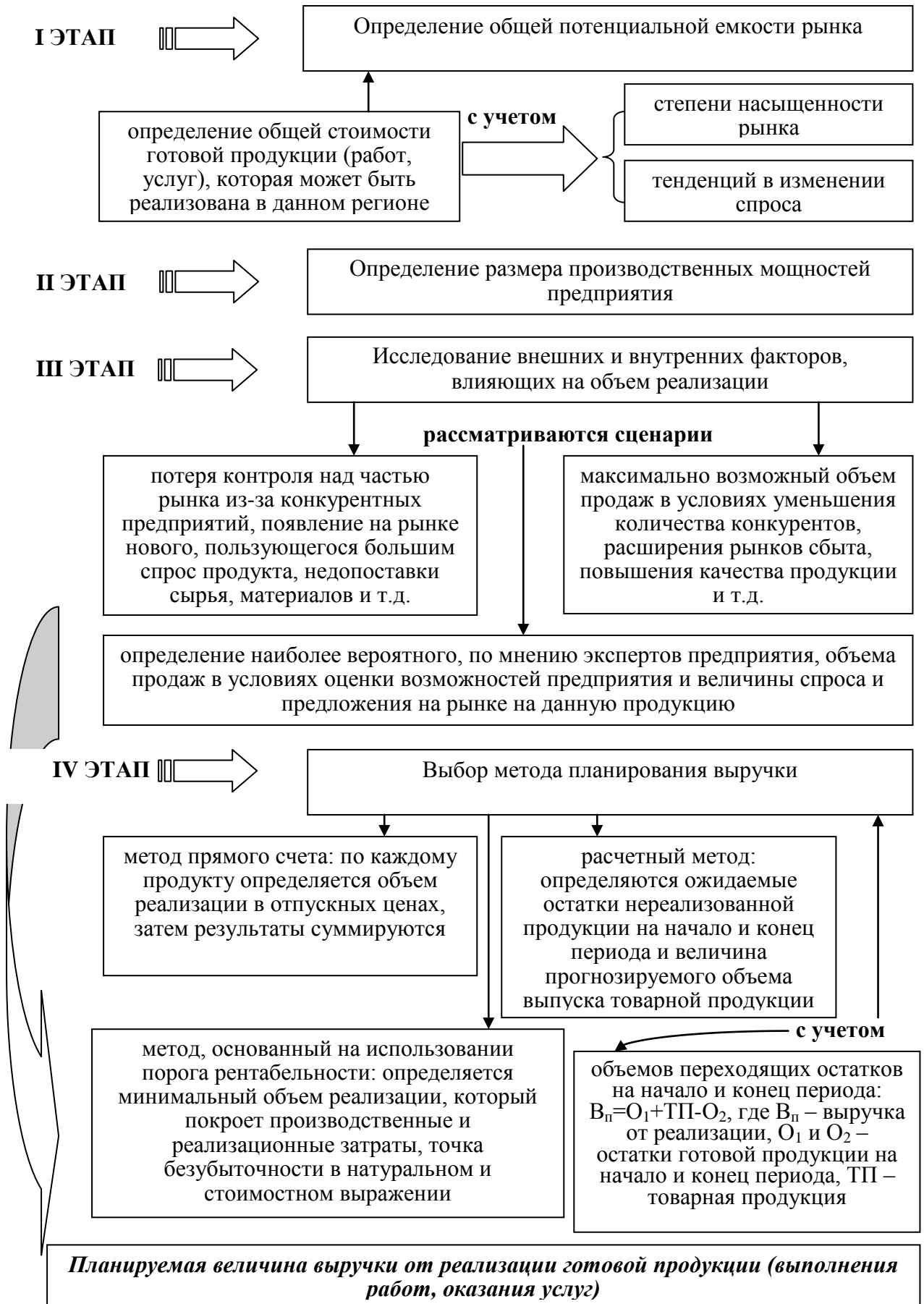


Рисунок 7 – Алгоритм определения планируемой выручки для целей расчета величины потенциальных налогов с реализации

Требующими особого внимания на рисунке 7 являются методы планирования выручки. Наиболее известные и часто применяемые методы планирования выручки это: метод прямого счета, расчетный метод, метод, основанный на использовании порога рентабельности.

Для каждого из методов (что отражены на рисунке 7) необходимо учитывать следующее. Так как на практике чаще всего не весь объем произведенной в том или ином отчетном периоде товарной продукции (ТП) бывает реализован, то в ходе планирования выручки от реализации необходимо учитывать объемы переходящих остатков на начало (O_1) и конец (O_2) планового периода, в результате чего планируемый объем продаж ($B_{\text{п}}$) рассчитывается по следующей формуле:

$$B_{\text{п}} = O_1 + \text{ТП} - O_2 \quad (1)$$

Метод прямого счета состоит в том, что по каждому продукту определяется объем реализации в отпускных ценах, затем результаты суммируются:

$$B_{\text{п}} = \sum_{i=1}^n C_i \times B_i, \quad (2)$$

где $B_{\text{п}}$ – объем выручки от реализации в планируемом периоде;

C_i – цена единицы i -го вида продукции;

n – количество видов продукции;

B_i – объем продаж i -го вида продукции в натуральном выражении.

Метод прямого счета применяется в случае незначительного ассортимента выпускаемых продуктов, при наличии заказов покупателей на каждый вид продукта на планируемый период, заключенных договоров с покупателями, отражающих количество и цену продукции, которая будет им поставлена¹.

При применении расчетного метода планируемая величина выручки от реализации ($ВР_{\text{пл}}$) определяется исходя из величины ожидаемых остатков нереализованной продукции на начало и конец планового периода, а также из

¹ Карпова, Т.П. Управленческий учет: Учебное пособие [Текст] / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 392 с.

величины прогнозируемого выпуска товарной продукции в плановом периоде ($ТП_{пл}$). При этом расчет плановой величины выручки от реализации зависит от метода учета выручки.

Размер планируемой выручки от реализации продукции при применении метода отгрузки определяют по формуле:

$$ВР_{пл} = ТП_{пл} + \Delta O_1 + \Delta O_2, \quad (3)$$

где ΔO_1 – изменение остатков готовой продукции на складе на конец планируемого периода по сравнению с началом в отпускных ценах;

ΔO_2 – изменение остатков товаров отгруженных на конец планируемого периода по сравнению с началом в отпускных ценах.

Размер планируемой выручки от реализации продукции при применении метода начисления определяют по формуле:

$$ВР_{пл} = ТП_{пл} + \Delta O_1 + \Delta O_2 + \Delta O_3, \quad (4)$$

где ΔO_3 – изменение остатков товаров отгруженных, не оплаченных в срок покупателями (дебиторская задолженность), на конец планируемого периода по сравнению с началом в отпускных ценах¹.

Возможная структура остатков готовой продукции на начало и конец планируемого периода представлена на рисунке 8.

Расчет стоимости остатков продукции на начало планируемого периода производится по отпускным ценам с учетом коэффициента пересчета. Он рассчитывается как отношение стоимости продукции в отпускных ценах к тому же объему продукции по производственной себестоимости².

¹ Палий, В.Ф. Управленческий учет (с элементами финансового учета): учебник [Текст] / В.Ф. Палий. - М.:ИНФРА, 2000. - 480 с.

² Попова, Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2007.

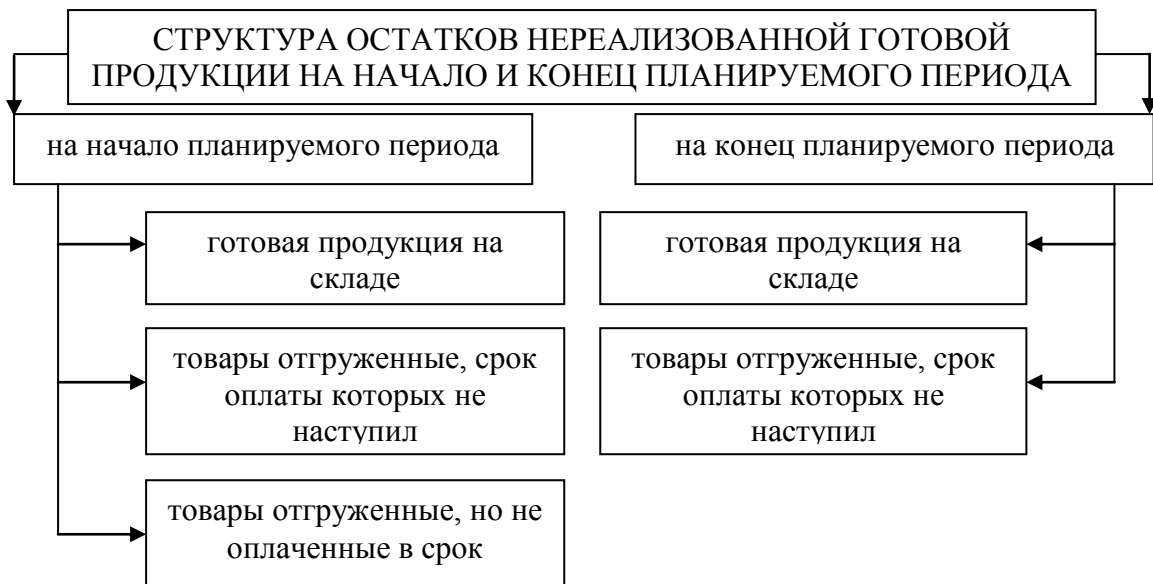


Рисунок 8 – Структура остатков нереализованной готовой продукции на начало и конец планируемого периода

При применении метода, основанного на использовании порога рентабельности, определяется минимальный объем реализации (V_{\min}), который покрывает производственные и реализационные затраты, то есть точка безубыточности в натуральном и стоимостном выражении. При этом применяются формулы:

$$V_{\min} = Z_{\text{пост}} / (C_i - Z_{\text{пер } i}) \quad (5)$$

$$V_{\min} = Z_{\text{пост}} / (MD / B), \quad (6)$$

где $Z_{\text{пост}}$ – постоянные затраты, которые необходимы для осуществления деятельности предприятия;

C_i – цена единицы i -го вида продукции;

$Z_{\text{пер } i}$ – переменные затраты на единицу i -го вида продукции;

МД – маржинальный доход на весь выпуск (разность между выручкой и суммой переменных затрат);

B – выручка от реализации продукции¹.

¹ Гальперин, В.М., Игнатьев, С.М., Моргунов, В.И. Микроэкономика: В 2-х т. Т.1. [Текст] / под общ. ред. В.М. Гальперина. - СПб.: Экономическая школа, 1994. - 349 с.

После определения планируемой величины выручки от реализации готовой продукции (работ, услуг), возможно произвести расчет величины предполагаемых (потенциальных) налогов: налога на добавленную стоимость, акцизов (если продукция, работы, услуги являются объектом налогообложения акцизами), налога на прибыль организаций.

Для этого предполагаемая величина выручки от реализации умножается на ставки потенциальных налогов с реализации в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Далее полученные по каждому налогу результаты суммируются, образуя размер потенциальных налогов с реализации предприятия¹.

Одним из основных элементов добавленной стоимости выступает оплата труда различных категорий работников предприятия: работников основного, вспомогательных производств, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, прочих категорий. Труд является одним из факторов производства во всех теориях создания добавленной стоимости. При этом при расчете величины затрат на труд необходимо учитывать величину страховых взносов с заработной платы всех категорий работников, которые, по нашему мнению, представляют отдельный элемент добавленной стоимости².

Величина данного элемента добавленной стоимости зависит главным образом от структуры заработной платы работников и выбранной на предприятии системы оплаты труда (Рисунки 9, 10).

Для расчета величин элементов «оплата труда различных категорий работников» и «отчисления на социальные нужды» наиболее приемлемым вариантом информационного обеспечения являются данные бухгалтерского учета, а именно кредитовые обороты по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» соответственно за рассматриваемый период.

¹ Рыкунова, В.Л. Налогообложение добавленной стоимости на основе принципа переложимости налогового бремени [Текст] / В.Л. Рыкунова // Дис.к-та экон. наук: 08.00.10. – Орел, 2010.

² Тумасян, Р.З. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие [Текст] / Р.З. Тумасян. – М.: Издательство «Омега – Л», 2009 – 823 с.

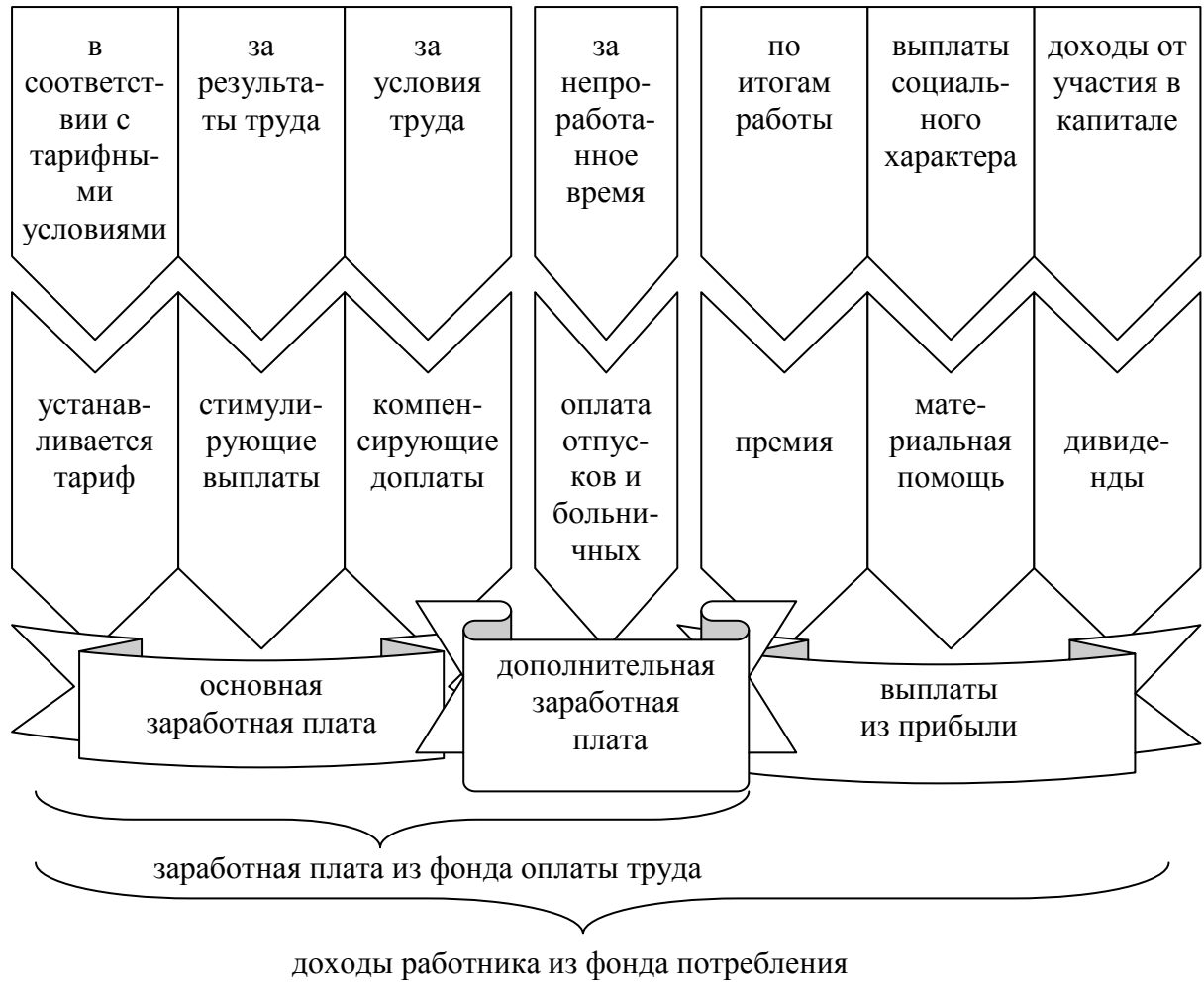


Рисунок 9 – Структура заработной платы работников предприятия

Как уже отмечалось, с элементом «оплата труда работников» предприятия тесно связан элемент – «отчисления на социальные нужды», который включает: отчисления в Пенсионный фонд Российской Федерации в размере 22% от величины начисленной всем категориям работников заработной платы, отчисления в Фонд социального страхования Российской Федерации в размере 2,9% от величины начисленной всем категориям работников заработной платы, отчисления в Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации в размере 5,1% от величины начисленной всем категориям работников заработной платы, а также отчисления на прочие социальные нужды, определяемые исходя из специфики деятельности предприятия.

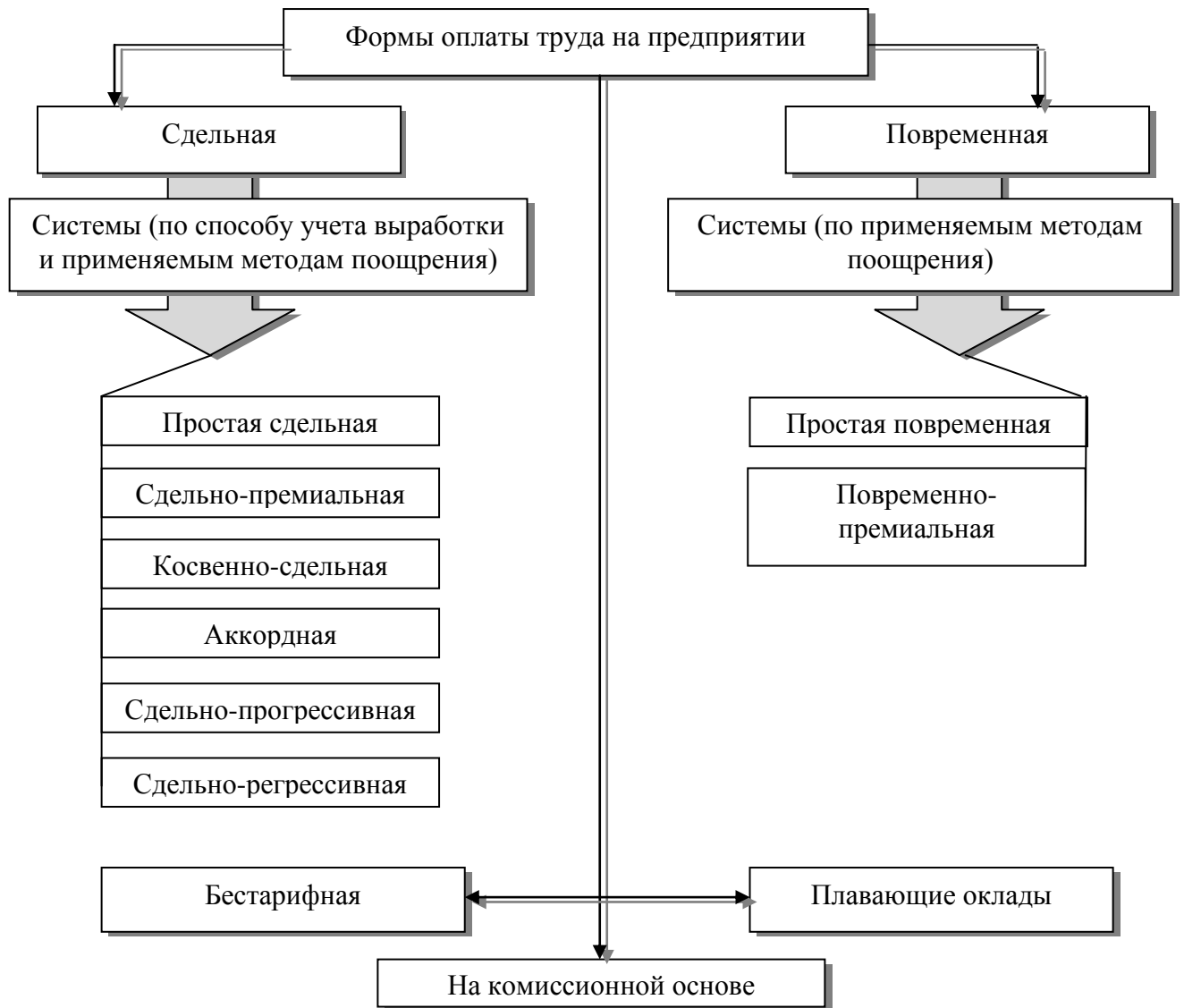


Рисунок 10 – Системы оплаты труда на предприятии как фактор, влияющий на величину элемента добавленной стоимости «оплата труда»

Следующим элементом добавленной стоимости являются амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы, а именно: амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым в основном и вспомогательных производствах; общепроизводственного и общехозяйственного назначения и используемым в прочих целях¹.

¹ Ширококов, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / В.Г. Ширококов. – 2-е изд., стереотипное. – М.: КНОРУС, 2008. – 672 с.

Амортизация – это процесс постоянного перенесения стоимости основных производственных средств на производимую продукцию в целях накопления средств на приобретение новых фондов и восстановление имеющихся¹.

Размер амортизационных отчислений на основные средства и нематериальные активы зависит от факторов, представленных на рисунке 11.

При расчете среднегодовой стоимости основных производственных фондов необходимо учитывать их техническое состояние, которое отражает степень изношенности и величину коэффициента износа основных фондов ($K_{изн}$). Он рассчитывается на начало и конец года как частное суммы начисленной амортизации основных фондов за весь период эксплуатации на начало (конец) года и величины основных фондов по первоначальной (балансовой) их стоимости на начало (конец) года².

После переоценки восстановительную стоимость принимают за первоначальную. Информация о величине переоценки основных средств и нематериальных активов в наиболее корректном и точном виде представлена в Отчете об изменениях капитала и частично на счете 83 «Добавочный капитал»³.

Информация о величине амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам представлена на счетах бухгалтерского учета, а именно по кредиту счетов: 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов»⁴.

¹ Безруких, П.С. Бухгалтерский учёт [Текст] / П.С. Безруких. – 4-е изд. перер. и доп. – М.: Бухгалтерский учёт, 2002. – 719с.

² Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет: учеб. для вузов [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: Эксмо, 2006.

³ Кондаков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – 6-е изд., перераб. и доп [Текст] / Н.П. Кондаков. – М.: ИНФРА-М, 2009.

⁴ Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Проспект, 2012. – 240 с.



Рисунок 11 – Факторы, влияющие на размер амортизационных отчислений на основные средства и нематериальные активы

Следующим элементом добавленной стоимости выступают налоги, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) (транспортный, земельный, водный налоги, государственная пошлина, налог на добычу полезных ископаемых) (Рисунок 12)¹.

¹ Алиева, Б.Х. Налоги и налогообложение: учеб. Пособие [Текст] / Б. Х. Алиева. - М.: Финансы и статистика, 2011. – 416 с.

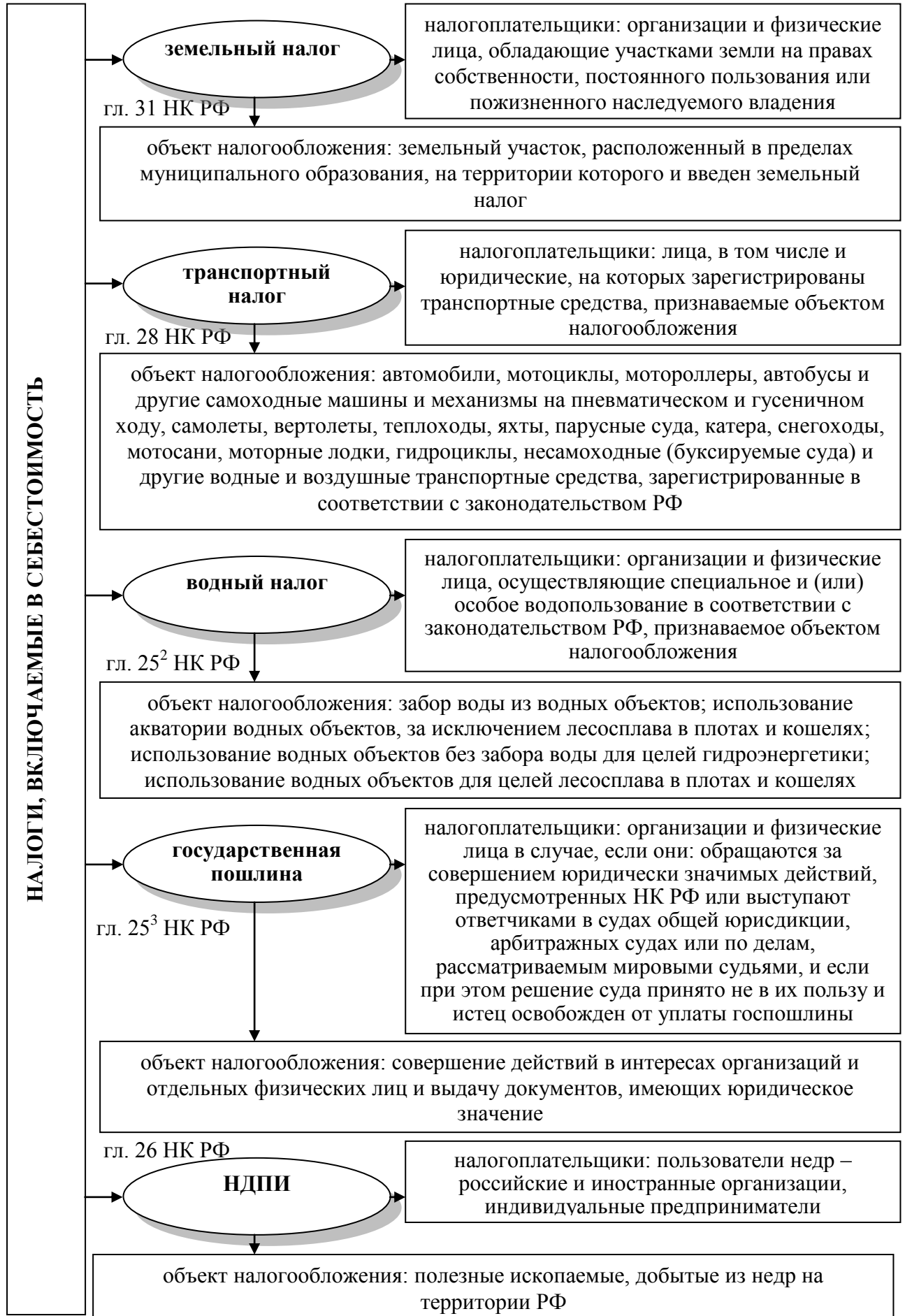


Рисунок 12 – Характеристика налогов, включаемых в себестоимость

Источником информации о величине данных налогов являются кредитовые обороты по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» в разрезе открытых на предприятии для каждого вида налога субсчетов.

Состав прочих расходов предприятие определяет самостоятельно с учетом требований российского законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения. В общем случае это могут быть: расходы на сертификацию продукции; расходы на обеспечение пожарной безопасности; расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию; арендные платежи; расходы на содержание служебного транспорта; расходы на командировки и т.д.

Информация о величине данных затрат может содержаться на различных счетах бухгалтерского учета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 23 «Вспомогательные производства» и т.д.

И последний элемент добавленной стоимости, на наш взгляд, – величина прибыли, которая может выражаться в абсолютных и относительных показателях, характеризующая размер прибыли, ожидаемый при реализации продукции (выполнение работ, оказании услуг)¹.

В литературе под нормой прибыли понимают экономическую характеристику, выражающую процентное отношение за отдельно взятый период величины прибыли к авансированному перед началом данного периода капиталу. На размер нормы прибыли оказывают влияние следующие факторы: величина прибавочной стоимости, структура капитала и показатель оборачиваемости капитала².

Конкуренция внутри каждой отрасли приводит к формированию средней величины нормы прибыли, которая используются в качестве базовой

¹ Ласточкин, Ю.В. Модели управления добавленной стоимостью и прибылью в крупных производственных компаниях [Текст] / Ю.В. Ласточкин, И.И. Ицкович // Экономика и математические методы. – 2011. - №2. – С.64

² Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

большинством предприятий и снижается по мере насыщения рынка данным продуктом¹.

Величина нормы прибыли напрямую зависит от потребностей предприятия и на нее оказывают влияние следующие факторы:

- необходимость увеличения объемов производства выпускаемой продукции, поиск новых видов продукции (работ, услуг) в случае снижения спроса на производимую продукцию;
- обновление основных фондов, в том числе и нематериальных активов;
- увеличение расходов на оплату труда в связи с ростом штата и повышения его квалификации;
- увеличение расходов на рекламу и представительских расходов;
- доля прибыли, подлежащая выплате в качестве дивидендов, а также определенная собственником в качестве индивидуального дохода по итогам работы предприятия и т.д.².

В настоящее время существуют разные подходы к определению величины добавленной стоимости. Поэтому считаем целесообразным раскрыть их сущность по мере отражения на счетах бухгалтерского учета формирования стоимости продукции.

Стоимостная оценка использованных в производственном процессе ресурсов (природные ресурсы, сырье, материалы, топливо, энергия, амортизация основных средств и нематериальных активов, трудовые ресурсы), а также прочих издержек, связанных с производством и реализацией представляет собой себестоимость продукции. В то время как добавленная стоимость – это стоимость, созданная предприятием в рамках реализации производственного процесса, то есть определенная часть себестоимости, складывающаяся из совокупности затрат: амортизационных отчислений, заработной платы работников, отчислений на социальные

¹ Елизаров, Ю. Ф. Экономика организаций (предприятий): учебник [Текст] / Ю. Ф. Елизаров. – Москва: Экзамен, 2008. – 495 с.

² Зайцев, Н. Л. Экономика, организация и управление предприятием: учебное пособие [Текст] / Н. Л. Зайцев. – Москва: Инфра-М, 2009. – 453 с.

нужды, налогов, включаемых в себестоимость, прочих расходов, нормы прибыли и потенциальных налогов с реализации.

Процесс создания стоимости произведенной продукции несколько шире, чем процесс создания добавленной стоимости, который выступает составляющим элементом формирования показателя стоимости. Расчет размера созданной добавленной стоимости является одной из важнейших процедур оценки результатов деятельности любого предприятия, позволяющей наиболее точно определить величину его собственного вклада в производство конкретного вида продукции.

1.3 Соотношение категорий «себестоимость» и «стоимость» для целей поэлементной оценки добавленной стоимости

На сегодняшний день добавленная стоимость подлежит довольно серьезному изучению как в России, так и за рубежом. Однако четкой формулировки данного понятия, а также его содержания и состава нет, так как различные авторы придерживаются разнообразных теорий в отношении данной категории. Для целей поэлементной оценки добавленной стоимости, на наш взгляд, необходимо четко определить соотношение категорий «себестоимость», «стоимость» и «добавленная стоимость».

Так как при формулировке понятий «стоимость» и «добавленная стоимость» одним из основополагающих моментов является движение стоимостных потоков между субъектами производственных отношений, возникающих в различных отраслях экономики, то рассмотрим более подробно данный процесс.

На основе существующих на данный момент и отвечающих современным экономическим условиям теорий стоимости можно представить обобщенную систему движения стоимостных потоков в экономике, посредством которых происходят процессы формирования стоимости продукции, работ, услуг, распределения ее между отраслями, а

также потребления конечными получателями распределенной стоимости, произведенной в конкретной отрасли (Рисунок 13).

Производство – начальный пункт формирования стоимости товаров, работ, услуг. Каждый предприниматель и предприятие в целом руководствуется главным мотивом получения прибыли и недопущения убытков¹.

Осуществление любой операции по созданию какого-либо рода ценностей влечет возникновение затрат, также выраженных в стоимостном измерении. В соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007, ПБУ 10/99, ПБУ 15/2008 и т.д.) к ним относятся, в первую очередь следующие:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на обеспечение предприятия отрасли рабочей силой;
- отчисления в различные бюджетные и внебюджетные фонды;
- затраты на содержание, обслуживание и управление предприятием;
- платежи сторонним предприятиям за оказание услуг по производству стоимости;
- прочие затраты².

Таким образом, можно говорить о том, что на предприятиях различных отраслей экономики, в процессе движения различных ресурсов, происходит постепенное создание ценности в результате преобразования исходного сырья и материалов одной ценности в готовый продукт работу или услугу, более ценные для клиента. При этом размер новой создаваемой ценности увеличивается неравномерно в результате совершения отдельных операций. В связи с этим создание ценности можно математически сформулировать в виде функции, рассматриваемой на отрезке $[0, T]$, где T - время нахождения ресурсов на предприятии от момента начала формирования ценности до момента ее распределения между отраслями экономики³.

¹ Финансово-кредитный словарь [Текст] / под ред. В.Ф. Гарбузова. – М.: Финансы и статистика, 1994.

² Финансы: учебник [Текст] / А.М. Бабич, Л.Н. Павлова. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.

³ Финансы: учебник [Текст] / под ред. В.В. Ковалева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004

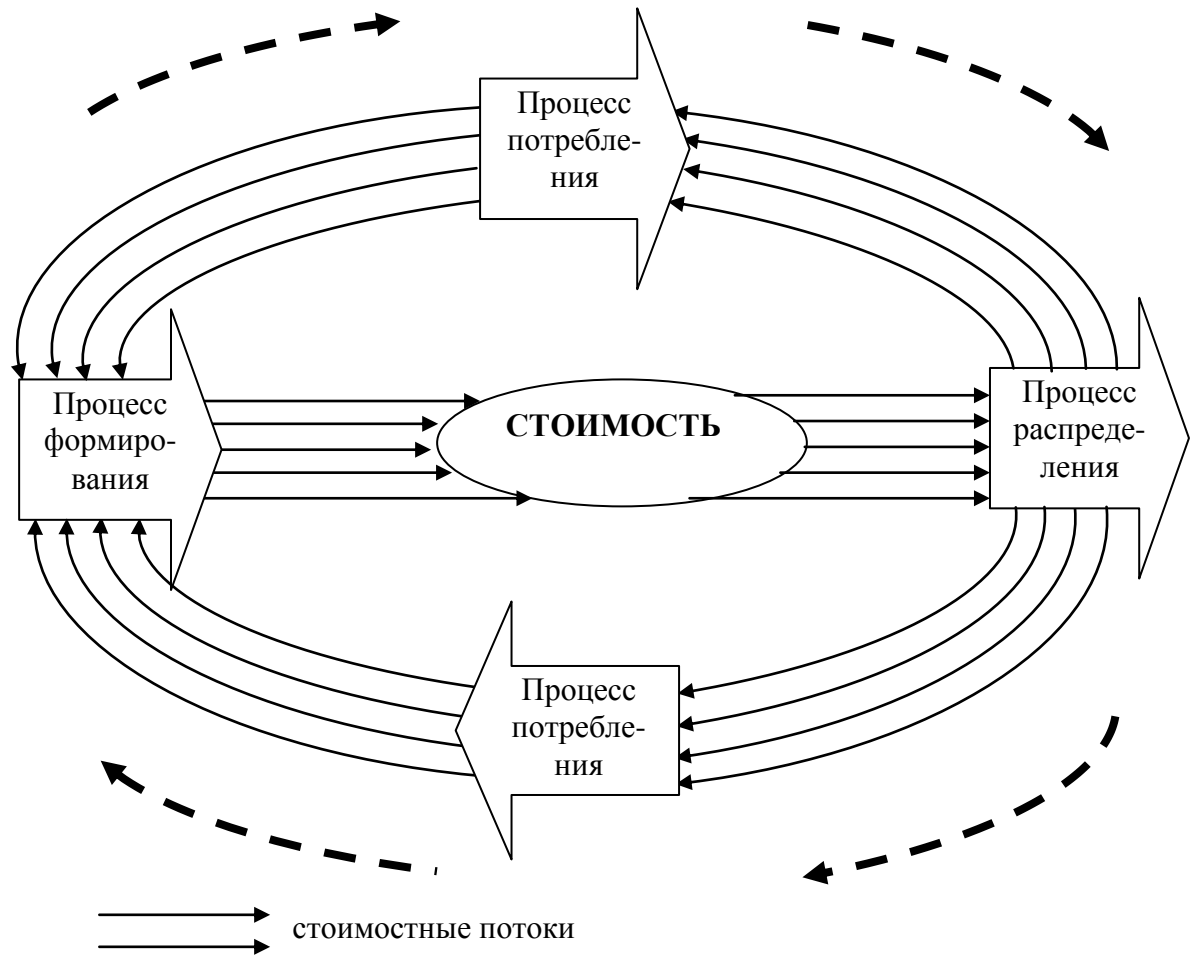


Рисунок 13 – Система движения стоимостных потоков в отраслях экономики

Все это позволяет говорить о существовании стоимостного потока, отражающего формирование стоимости продукции. Этот поток также можно математически выразить с помощью соответствующей функции. График стоимостного потока представляет собой неубывающую на отрезке $[0, T]$ функцию, характеризующую величину непосредственных затрат, понесенных за промежуток времени T , нарастающим итогом, связанных с движением произведенной стоимости (Рисунок 14).

Таким образом, процессу формированию стоимости сопутствует процесс образования какого-либо рода ценности, при этом это может быть как продукция отрасли экономики, так и услуга или определенный вид работ.

По результатам формирования стоимости происходит ее распределение между отраслями экономики в зависимости от величины их потребностей.

Распределение в экономике – разделение благ между субъектами с предоставлением каждому из них определенной части. Распределение, как фаза общественного воспроизводства, связывает производство и потребление¹.

Одной из форм распределения стоимости между отраслями выступает бюджет государства, который выполняет таким образом свою основную функцию путем перераспределения сформированной в отраслях экономики стоимости. Стоимость в данном случае – это сумма товаров, работ и услуг, которые были произведены и реализованы в течение года в денежном выражении².

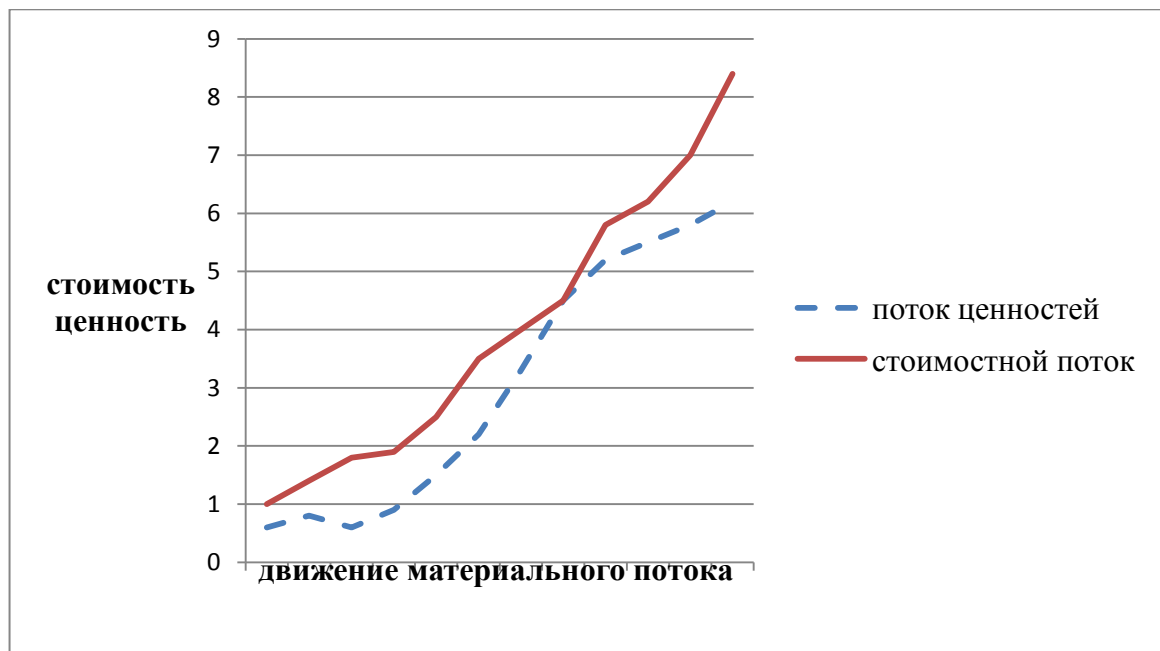


Рисунок 14 – Графическое представление процессов преобразования стоимостного потока в поток ценностей

Стоимость распределяется в рамках двух стадий. На первой стадии – при первичном распределении образуются исходные финансовые ресурсы –

¹ Грузинов, В. П. Экономика предприятия и предпринимательство [Текст] / В.П. Грузинов. – М., 2003. – 226 с.

² Гольдштейн, Г. Я. Экономический инструментарий принятия управленческих решений: Учебное пособие [Текст] / Г.Я. Гольдштейн, А.Н. Гуц. - Таганрог: Издательство ТРТУ, 1999. – 543 с.

прибыль, амортизация, оборотные средства, заработная плата. На этой стадии происходит поступление косвенных налогов и налогов, которые были включены в себестоимость, в бюджет государства¹.

Далее начинается перераспределение – вторая стадия процесса распределения стоимости. В ходе нее в бюджет поступает налог на прибыль организаций и неналоговые доходы в качестве дополнительных финансовых ресурсов.

Процессы распределения стоимости являются начальной сферой возникновения финансовых отношений, когда эта стоимость распадается на элементы и происходит образование разнообразных форм денежных прибылей и накоплений. Последующее перераспределение стоимости между субъектами ведения хозяйства и конкретизация целевого ее использования также осуществляется на основе финансов.

Распределение сформированной стоимости может быть произведено также без участия в этом процессе государства, финансов и бюджета. Такое распределение осуществляется непосредственно между нуждающимися в данном виде ценности (продукции, работе или услуге) отраслями экономики страны².

Например, такая отрасль экономики как сельское хозяйство при распределении созданной стоимости будет тесно взаимосвязана:

- во-первых, с отраслью промышленности, производящей машины, технологическое оборудование, специализированную сельскохозяйственную технику, являющиеся средствами труда для предприятий сельского хозяйства, с помощью которых становится возможным наиболее рациональное и эффективное производство продовольственной продукции в объемах, требуемых государством;

- во-вторых, с отраслью транспорта, которая осуществляет доставку произведенной отраслью промышленности машин, технологического

¹ Булатов, А.С. Экономика: учебник [Текст] / А.С. Булатов. – 3е изд. / А.С. Булатов. – М.: Юрист, 1999. – 896 с.

² Камаев, А. А. Экономическая теория [Текст] / А.А. Камаев. – М., 2005. – 569 с.

оборудования, специализированной сельскохозяйственной техники до хозяйств агропромышленного комплекса, также, самой сельскохозяйственной продукции до ее конечного потребителя;

- в-третьих, с отраслью строительства, которая выполняет работы по возведению объектов, используемых предприятиями сельского хозяйства в своей деятельности, таких как: помещения для хранения, переработки сельскохозяйственной продукции, административные помещения и т.д.;

- в-четвертых, с отраслью жилищно-коммунального хозяйства, которая является поставщиком для сельского хозяйства таких необходимых видов ресурсов как: электроэнергия, водоснабжение, теплоснабжение;

- в-пятых, с отраслью торговли, которая осуществляет реализацию сельскохозяйственной продукции непосредственно конечному ее потребителю¹.

Распределение стоимости между сельским хозяйством как важнейшей отраслью народного хозяйства, в наибольшей степени обеспечивающей продовольственную безопасность страны, и другими отраслями экономики представлено на рисунке 15.

По итогам распределения стоимости происходит процесс ее потребления отраслями, в которые она была соответственно распределена. Потребление – это использование общественного продукта в процессе удовлетворения экономических потребностей, заключительная фаза процесса воспроизводства. Исходя из рисунка 13, видно, что процесс потребления завершается на стадии формирования новой стоимости.

Потребление стоимости происходит либо в форме конечного потребления ценности, либо в виде производственного потребления, когда ценность вновь попадает в производство, но уже в своем новом «товарном» качестве, в виде ресурса. Вне зависимости от того, как осуществляется процесс потребления стоимости, стадия производства начинается вновь и

¹ Маслова, И.А. Аналитические процедуры управленческого и налогового информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости продукции сельского хозяйства [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 10. С. 56-64.

вновь, чтобы воспроизводить необходимые экономические продукты. При этом на каждой последующей стадии может производиться как аналогичный, так и обновленный, модернизированный продукт¹.

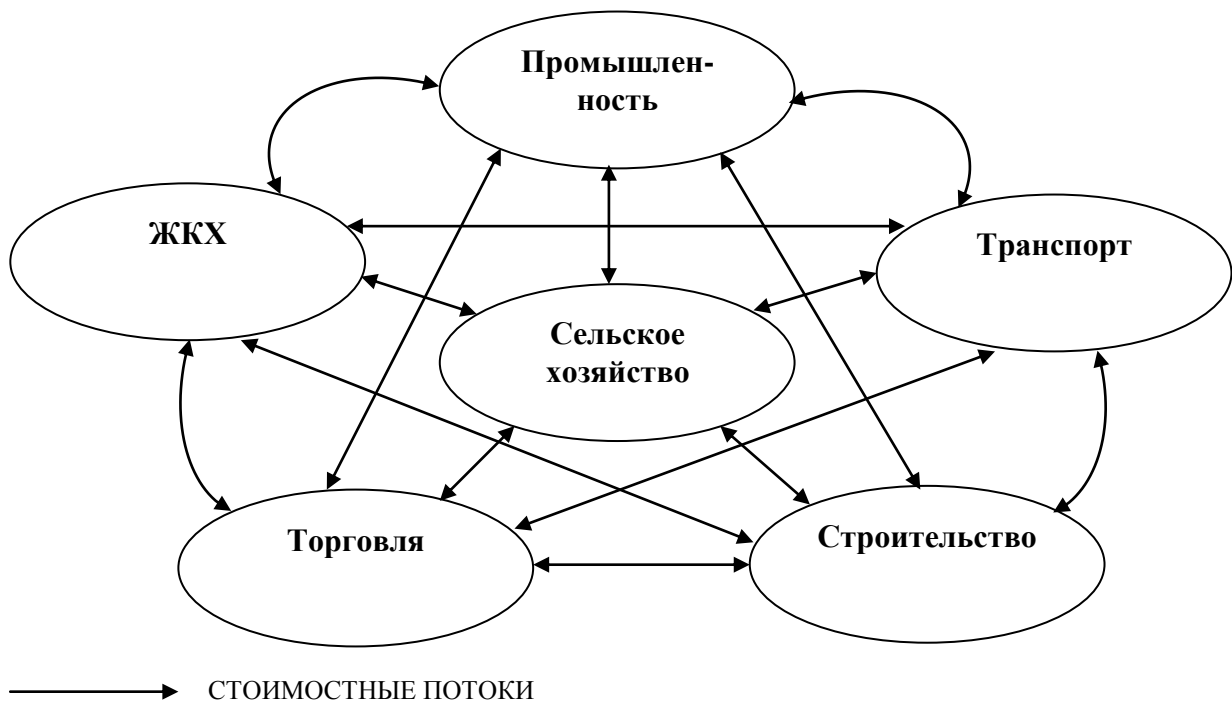


Рисунок 15 – Система движения стоимостных потоков в целях обеспечения эффективного развития отрасли «сельского хозяйства»

Потребление, используемое для удовлетворения потребностей всех субъектов хозяйствования, условно можно разделить на производственное и непроизводственное потребление. Для производственного (производительного) потребления используются орудия труда, сырье, материалы, а также рабочая сила, в результате создаются новые продукты². Непроизводственное потребление (оно еще называется «собственно потребление») не создает новой стоимости, нового продукта, однако позволяет воспроизводить рабочую силу и потребности, которые, как известно, являются движущим механизмом производства. Таким образом, в

¹ Маслова, И.А. Методические аспекты оценки стоимости предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 3. С. 22-31.

² Финансы: учебник [Текст] / под ред. В.В. Ковалева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004

процессе общественного воспроизводства объективно необходимы как производственное, так и непроизводственное потребление¹.

При любом общественном строе процессы производства и потребления стоимости взаимосвязаны и неразделимы. Отрасли производят стоимость для того, чтобы удовлетворять свои потребности и потребности населения, т. е. производство создано для потребления, и именно последнее диктует необходимость постоянного воспроизводственного процесса. Целью производства является потребление, в то же время потребление невозможно без производства².

Основное назначение процесса производства удовлетворять потребности процесса потребления, что может быть осуществлено различными способами с учетом существующей общественно-экономической формации. В современной экономике производство опосредовано достижением основной цели деятельности любого предприятия – извлечением прибыли. Также можно считать, что производство первостепенно по отношению к процессу потребления, так как именно производство создает для потребления продукцию, работы и услуги, вызывает потребность в продуктах и в итоге приводит к их потреблению, при этом оказывает существенное влияние на его уровень и структуру³.

Процесс потребления воздействует с обратной силой на процесс производства, так как после потребления продуктов, работ, услуг снова необходимо их создание. По мере удовлетворения уже сложившихся потребностей возникают и развиваются новые. Тем самым потребление стимулирует новое производство. Производство ценностей с низким уровнем

¹ Финансы: учебник [Текст] / А.М. Бабич, Л.Н. Павлова. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.

² Агапова, Т. А., Серегина, С. Ф. Макроэкономика: учеб. МГУ [Текст] / Т.А. Агапова, С.Ф. Серегина.- М.: Изд-во «Дис», 2001. - 448 с.

³ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

потребления со временем значительно снижается или полностью прекращается¹.

Таким образом, можно констатировать, что процессы производства и потребления взаимозависимы, взаимообусловлены и взаиморегулируемы, в следствие чего стоимостной процесс является непрерывным и может характеризоваться как условно замкнутый.

Процессы формирования, распределения и потребления в рамках выделенных в диссертационном исследовании стадий создания элементов стоимости с последовательным их отражением на счетах бухгалтерского учета представлен на рисунке 16.

На рисунке 17 представлено преобразование себестоимости в рамках прохождения продуктом процессов заготовления, производства и реализации с отражением на счетах бухгалтерского учета.

Обе схемы имеют некоторые допущения: предполагается, что счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 23 «Вспомогательные производства» закрываются по окончании отчетного периода на счет 20 «Основное производство», а также показатель «планируемая величина прибыли» включает потенциальные налоги, которые предприятие будет обязано уплатить по итогам процесса реализации продукции, работ, услуг².

¹ Бартенев, С.А. Экономические теории и школы (история и современность) [Текст] / С.А. Бартенев. - М.: ЮНИТИ, 1997. - 188 с.

² Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет: учеб. для вузов [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: Эксмо, 2006.

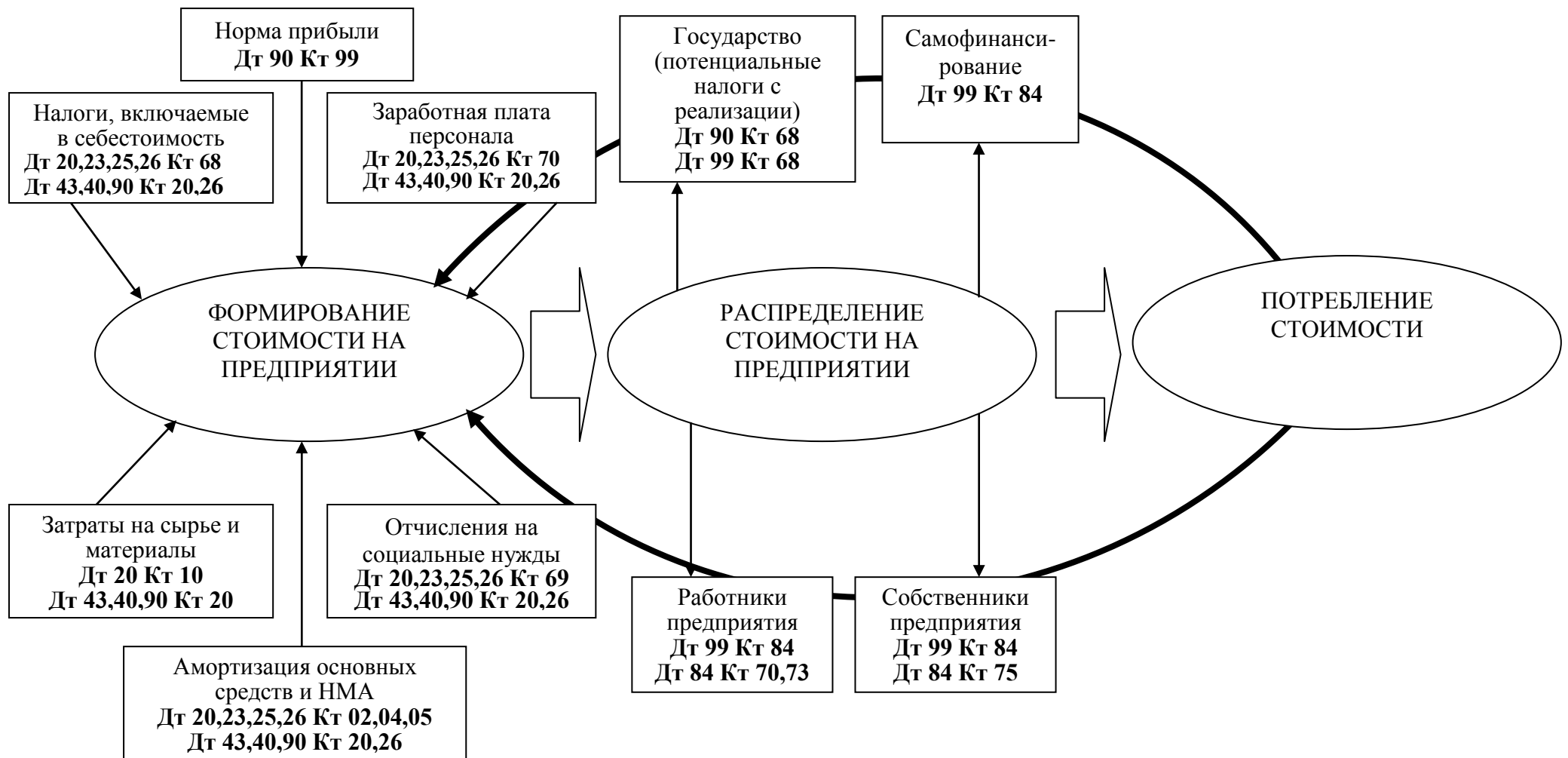


Рисунок 16 – Процесс движения элементов стоимости по стадиям воспроизводственного процесса

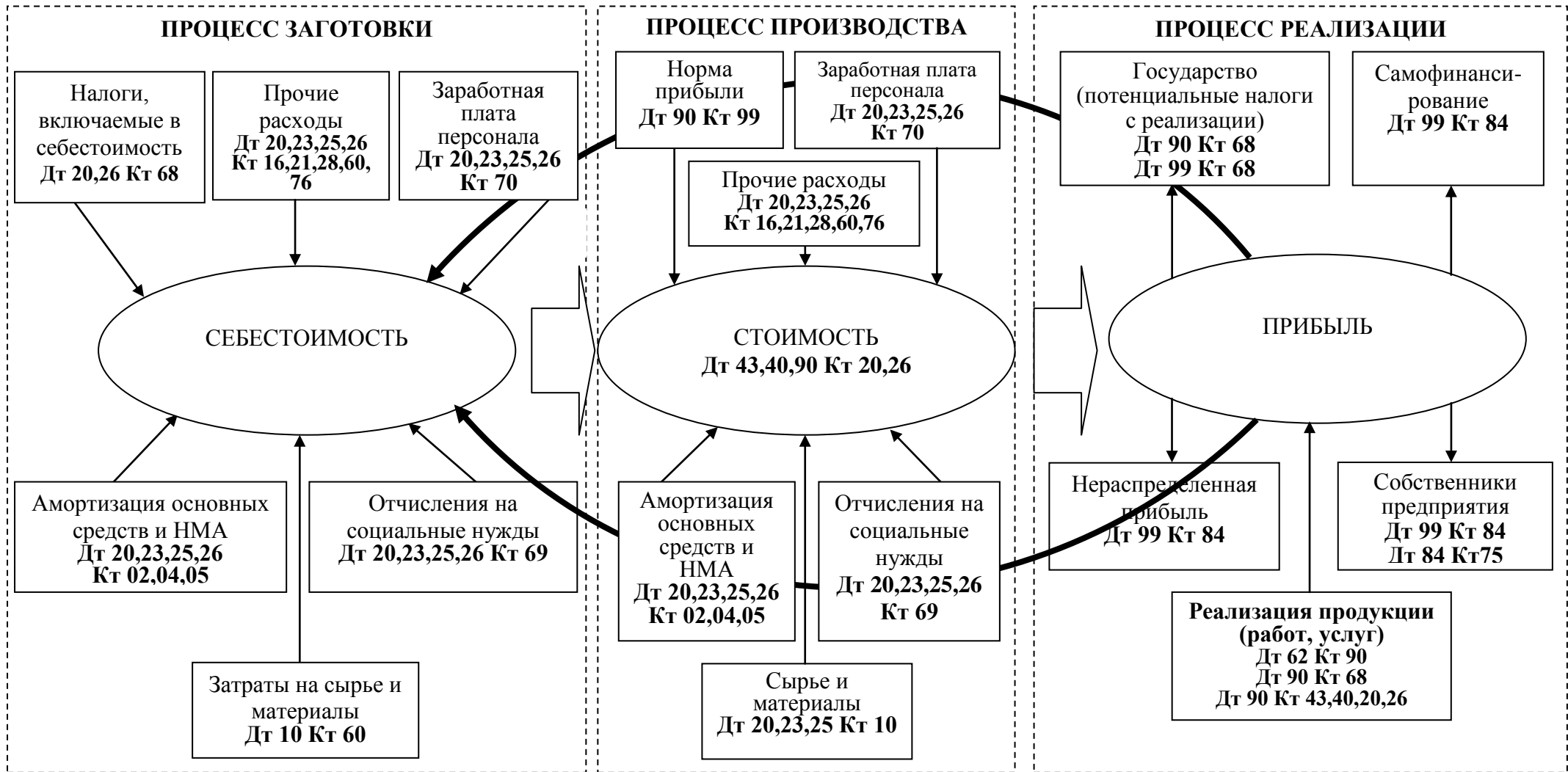


Рисунок 17 – Преобразование себестоимости в рамках прохождения продуктом процессов заготовки, производства и реализации

Далее рассмотрим непосредственное соотношение трех категорий «себестоимость», «стоимость», «добавленная стоимость» (Рисунок 18).

Добавленная стоимость является результатом работы предприятия и представляет собой ту часть стоимости продукции, товаров и услуг, которая была непосредственно им приращена. Для целей определения величины показателя добавленной стоимости необходимо исключить из стоимости проданного предприятием продукта стоимость материалов, использованных для целей его производства. То есть, с другой стороны, добавленная стоимость представляет собой сумму амортизационных отчислений, затрат предприятия на заработную плату, отчислений на социальные нужды, налогов, включаемых в себестоимость продукции, запланированной предприятием нормы прибыли, потенциальных налогов и прочих расходов. При этом существуют разные подходы к определению величины добавленной стоимости¹. Способы исчисления добавленной стоимости будут изложены далее.

Реализация продукции представляет собой процесс продажи произведенных или перепродаваемых товаров и услуг, сопровождающийся получением выручки. В соответствии со статьей 39 Налогового кодекса РФ реализацией товаров, работ, услуг признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а также передача права собственности на товары, результатов выполненных работ лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе².

¹ Абрютин, М.С. Добавленная стоимость и прибыль в системе микро – и макроанализа финансово – экономической деятельности [Текст] / М.С. Абрютин // Финансовый менеджмент, 2002. – №1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>

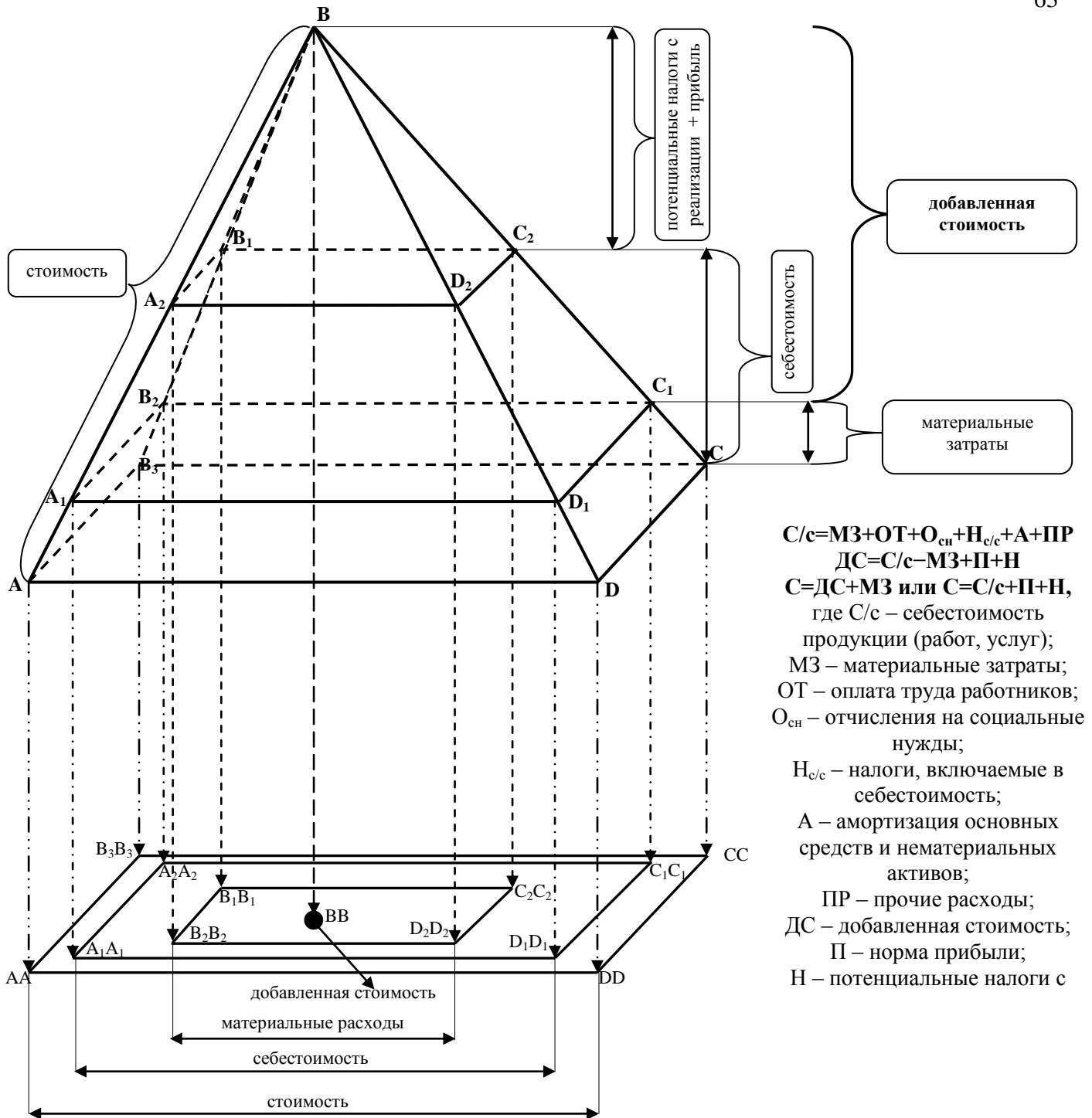


Рисунок 18 – Соотношение категорий «себестоимость», «добавленная стоимость» и «стоимость» для целей поэлементной оценки добавленной стоимости

Реализация произведенной продукции является важнейшим показателем деятельности производства. Реализацией завершается оборот средств, затраченных на изготовление продукции, в результате чего

предприятие получает оборотные средства, необходимые для возобновления нового производственного процесса. Моментом рыночной актуализации стоимости признается тот момент, когда происходит заключение сделки, т.е. происходит отгрузка товара, и отражается выручка от реализации и полная себестоимость реализованной продукции¹.

Рассмотрим подробно рисунок 18. На нем представлена многосоставная пирамида $ABCD$ и ее проекция, представляющая собой соотношение категорий «себестоимость», «стоимость», «добавленная стоимость».

Нижняя часть пирамиды – усеченная пирамида $AB_3CDA_1B_2C_1D_1$ представляет собой первичные расходы любого предприятия при создании добавленной стоимости (материальные расходы)².

Усеченная пирамида $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$ представляет собой более сложную и многокомпонентную категорию. В отличие от усеченной пирамиды $AB_3CDA_1B_2C_1D_1$ – это себестоимость продукции ($AB_3CDA_2B_1C_2D_2$), которая включает в себя материальные расходы ($AB_3CDA_1B_2C_1D_1$), являющиеся базой для процесса дальнейшего формирования стоимости конечного продукта. Обе фигуры имеют общее основание AB_3CD .

Помимо материальных расходов усеченная пирамида $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$ состоит из: затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, сумм амортизации по основным средствам и нематериальным активам, налогов, включаемых в себестоимость продукции, прочих расходов.

Пирамида $A_1BC_1D_1$ представляет собой добавленную стоимость и также включает в себя несколько составляющих. Так как пирамида добавленной стоимости $A_1BC_1D_1$ и усеченная пирамида себестоимости $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$ имеют общие грани, они включают в себя трудовые

¹ Гудков, А.А. Понятие и сущность косвенного налогообложения как части налогового бремени [Текст] / А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №7. – с. 66-73.

² Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

расходы, амортизационные отчисления, отчисления на социальные нужды, налоги, включаемые в себестоимость продукции (транспортный налог; земельный налог; водный налог; государственная пошлина; налог на добычу полезных ископаемых) и прочие расходы, состав которых предприятия определяют самостоятельно с учетом требований законодательства.

Пирамида добавленной стоимости $A_1BC_1D_1$ не имеет общих проекций с усеченной пирамидой материальных расходов $AB_3CDA_1B_2C_1D_1$. Это говорит о том, что данная категория («добавленная стоимость») не имеет в своем составе элемента «материальные расходы», чем отличается от категории «себестоимость» (усеченная пирамида $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$).

В то же время пирамида добавленной стоимости $A_1BC_1D_1$ в верхней своей части не совпадает с усеченной пирамидой $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$ себестоимости, что говорит о наличии в составе добавленной стоимости элементов, не включаемых в состав себестоимости продукции, работ, услуг. К таким элементам относятся: норма прибыли или потенциальная величина прибыли и потенциальные налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль организаций), которые предприятие будет обязано уплатить в бюджет по факту совершения реализации произведенного ей продукта.

Большая пирамида $ABCD$ представляет собой наибольшую по количеству элементов категорию, объединяя в себе все три фигуры: усеченную пирамиду $AB_3CDA_1B_2C_1D_1$, характеризующую материальные расходы; усеченную пирамиду $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$, характеризующую себестоимость, и пирамиду $A_1BC_1D_1$, характеризующую добавленную стоимость. Это говорит о том, что категория «стоимость», на наш взгляд, является наиболее широкой и включает в себя все описанные ранее элементы.

Для наглядности на рисунке 18 все рассмотренные фигуры имеют проекции. Так как в основаниях всех фигур, отражающих соотношение категорий «себестоимость», «стоимость» и «добавленная стоимость», лежит параллелограмм, он и является проекциями для трех фигур: проекция

пирамиды $ABCD$ – параллелограмм $AA_1B_1B_2C_1C_2D_1D_2$, характеризует категорию «стоимость», проекция усеченной пирамиды $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$ – параллелограмм $A_1A_1A_2A_2C_1C_1D_1D_1$, характеризует категорию «себестоимость», проекция усеченной пирамиды $AB_3CDA_2B_1C_2D_2$ – параллелограмм $B_2B_2B_1B_1C_2C_2D_2D_2$, характеризует элемент «материальные расходы».

Построение данной схемы обосновывается необходимостью выявить место и роль категории «добавленная стоимость» для целей ее дальнейшей поэлементной оценки на основе принципов формирования единого учетного пространства и первостепенное значение в таком случае приобретает точка B и ее проекция BB_1 , обозначенная как вершина пирамиды добавленной стоимости $A_1B_1C_1D_1$. Данное графическое представление соотношения категорий «стоимость», «добавленная стоимость» и «себестоимость» позволяет четко обозначить границы между данными понятиями и процессами их формирования, распределения и потребления, а также выявить и определить содержание, структуру каждого из них в условиях реализации воспроизводственного процесса в современной экономике.

Таким образом, значимость оценки элементов добавленной стоимости объясняется необходимостью их достоверного, надежного и справедливого отражения в учетной системе для целей достижения аллокационной эффективности деятельности предприятия, т.е. производства «наилучшей» или оптимальной комбинации продуктов с помощью наиболее рационального набора ресурсов. При этом для целей поэлементной оценки добавленной стоимости необходима информация, которая будет способствовать достижению непрерывности и повышению эффективности данного процесса, что возможно лишь в рамках функционирования системы принципов формирования единого учетного пространства.

2 ПОЭЛЕМЕНТНАЯ ОЦЕНКА ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ НА ОСНОВЕ ПРИНЦИПОВ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО УЧЕТНОГО ПРОСТРАНСТВА

2.1 Формирование единого учетного пространства как фактор определяющий процесс оценки добавленной стоимости

На современном этапе развития как российской, так и мировой экономики в свете происходящих ежегодно значительных изменений в учетной системе, она все больше приобретает характер единого учетного пространства. Этому способствует множество факторов: все более широкое распространение и применение Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности и Международных стандартов аудита, деятельность сформированного Международного форума развития бухгалтерского учета и т.д. Но самым значимым, на наш взгляд, фактором является сближение финансового, налогового и управленческого учета вместе с их функциональными подсистемами, образующими в своей совокупности, взаимодействии и взаимовлиянии единое учетное пространство в рамках которого и происходит формирование и оценка такой категории как «добавленная стоимость».

Руководство большинства предприятий с каждым днем начинает серьезнее подходить к формированию внутреннего единого учетного пространства с учетом стратегических и тактических целей, позволяющего необходимым образом организовать процессы движения информационных потоков между его системами.

Для целей настоящего диссертационного исследования под единым учетным пространством понимаем неотделимую от общего экономического информационного пространства часть, представляющую собой совокупность взаимосвязанных элементов (систем), которые в ходе деятельности предприятия осуществляют сбор, обработку, хранение, распространение и

анализ учетной информации для целей принятия эффективных управленческих решений.

Формирование единого учетного пространства происходит посредством взаимодействия его крупнейших с точки зрения учетной составляющей элементов: финансового, налогового и управленческого учета, которое осуществляется с помощью непрерывно движущихся информационных потоков между ними. Оно позволит наиболее эффективно гармонизировать весь учетный процесс внутри современных предприятий, адаптировать его к условиям внешней среды и даст возможность осуществлять наиболее достоверную поэлементную оценку добавленной стоимости¹.

Значимость оценки добавленной стоимости, которую на сегодняшний день осуществляет незначительное количество российских предприятий и по различным не всегда корректным методикам, существенно повышается. Для этого необходима информация, которая будет способствовать достижению непрерывности и повышению эффективности данного процесса, что возможно лишь в рамках сформированного единого учетного пространства.

Возможность создания единого учетного пространства обуславливается родственными характеристиками его элементов (Рисунок 19)².

¹ Попова, Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 11. С. 78-86.

² Попова, Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 11. С. 78-86.

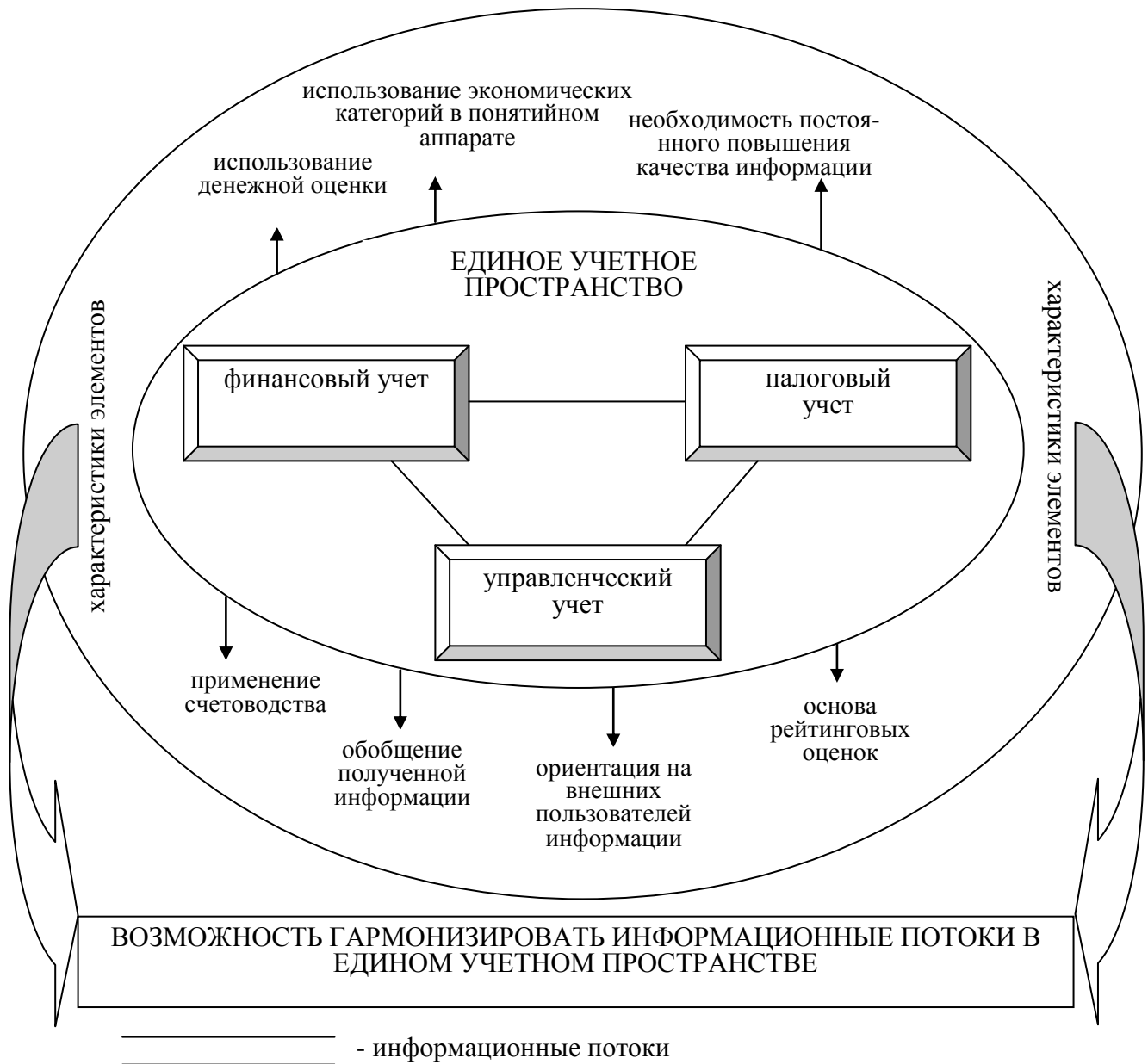


Рисунок 19 – Формирование единого учетного пространства посредством родственных характеристик его элементов

В 2006 году налоговый учет был официально обособлен от бухгалтерского учета, этим было практически гарантировано соблюдение в первую очередь интересов государства, на долю предприятий и их собственников были отданы решения в области построения и функционирования системы учета в целом. На сегодняшний момент это в большей мере способствует максимальному сближению и интеграции систем финансового, налогового и управленческого учета, которые в рамках

объединения и взаимодействия образуют единое учетное пространство¹. Информационные потоки между ними в совокупности формируют систему показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, позволяющую реализовывать всесторонний анализ эффективности работы и принимать на его основе наиболее рациональные и разноуровневые управленческие решения².

Формирование единого учетного пространства ранее базировалось на категории «учетная подсистема учетно-аналитической системы», сформулированной и обоснованной доктором экономических наук, профессором, в рамках ее взаимодействия с другими подсистемами (учетно-налоговой, управленческой подсистемой). В связи с постоянно повышающимися требованиями к качеству учетно-аналитической информации, И.А. Маслова, доктор экономических наук, профессор усовершенствовала концепцию, созданную Л.В. Поповой. В рамках своих трудов И.А. Маслова предлагает заменить существующую категорию «учетная подсистема УАС» на более точное, с ее точки зрения, понятие «учетно-отчетная элементарная система». И.А. Масловой была разработана коммуникационная модель взаимодействия основных элементов в едином информационном учетном пространстве, которая учитывает значимость учетной информации – главного источника данных для менеджеров различных уровней, принимающих разноплановые управленческие решения и процессы реформирования российской системы учета в соответствии с требованиями Международных стандартом финансовой отчетности³.

Единое учетное пространство создается в результате запросов внешних и внутренних пользователей информации, которую не могут представить существующие по отдельности без постоянного взаимодействия его системы,

¹ Малкина, Е.Л. Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. – Орел, 2008. - 199 с.

² Варакса, Н.Г. Методика формирования единого информационного поля учетно-налоговой системы [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 1. С. 64-69.

³ Маслова, И.А. Разработка методических рекомендаций по формированию комплекса учетно-аналитического обеспечения бюджетной поддержки [Текст] / И.А. Маслова, А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 10. С. 22-30.

в том числе данные о величине созданной на предприятии добавленной стоимости, ее поэлементной оценке.

Качество управленческих решений на любом предприятии находится в прямой зависимости от того в каком состоянии находится система учета. Это связано с тем, что информационная база для целей управления, оценки и анализа формируется именно учетными системами¹.

Исходя из данной информации, можно отметить, что построение модели взаимодействия бухгалтерского, налогового и управленческого учета требует системности в процессе накопления и обобщения учетных данных, а также их отражения в отчетности. Это свидетельствует о необходимости создания единого интегрированного учетного пространства. В основе его формирования лежит система отражения информации на счетах бухгалтерского учета, которая направлена на сохранение и обеспечение целостности пространства, аккумуляцию информации для целей налогообложения и управления добавленной стоимостью предприятия.

Это даст возможность осуществить одну из важнейших целей формирования единого учетного пространства: обеспечение всех заинтересованных пользователей информацией, необходимой для целей оперативного, тактического и стратегического управления результатами деятельности предприятия².

Фактором успешного развития предприятия является своевременная адаптация сформированного учетного пространства к постоянно происходящим изменениям внешней и внутренней среды. Основными факторами, оказывающими непосредственное влияние на состояние современного учета, являются:

- международная стандартизация учетной деятельности;
- повсеместное применение информационных технологий;

¹ Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник [Текст] /Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА – М., 2009. – 478 с.

² Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.:Едиториал УРСС, 2005.

- увеличение групп потребителей учетных данных и их потребностей в более подробной и системной информации;
- необходимость в дифференциации и интеграции видов учета на базе достижений современных информационных технологий.

Одной из наиболее значимых проблем на современном этапе экономического развития становится качество информации, циркулирующей в учетном пространстве. Она распространяется в первую очередь на учетно-отчетные информационные потоки между системами финансового, налогового и управленческого учета¹.

Под качеством учетно-отчетной информации следует понимать совокупность характеристик учетно-отчетного пространства, которые определяют возможность удовлетворять потребности в определенного рода информации внешних и внутренних пользователей, а именно: собственников, учредителей и акционеров, руководство предприятия, фискальных органов, органов статистики и т.д.

Структурная организация единого учетного пространства представляет собой совокупность первичных и вторичных учетных процессов, которые осуществляются для целей удовлетворения потребностей различных категорий пользователей в информации путем ее преобразования из первичной в учетно-отчетную в условиях действующего законодательства и существующего методического и организационного обеспечения учетной деятельности.

Сближение и соединение систем бухгалтерского, управленческого и налогового учета в целях создания единого учетного пространства рассматривали в своих работах Л.В. Попова и В.А. Константинов. По мнению авторов, учитывая, что каждый элемент учетного пространства (финансовый, управленческий и налоговый учет) имеет специфические цели и задачи, предназначенные для ее достижения, довольно часто все они имеют

¹ Малкина, Е.Л. Информационные потоки стоимостных элементов в аналитической системе на микроуровне [Текст] / Е.Л. Малкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 9. С. 10-17.

общую информационную базу и в целом образуют единую систему учета, со схожими, а иногда и идентичными методами ведения¹.

В результате дублирования операций внутри каждого элемента учетного пространства резко возрастает сумма накладных расходов, а поэтому возникает реальная потребность в разработке единой системы сбора, обработки и анализа экономической информации предприятия.

Формирование единого учетного пространства и как его части информационного обеспечения позволит создать базис для принятия эффективных управленческих решений и осуществлять своевременный контроль за ходом и результатами производственно – хозяйственной и финансовой деятельности предприятия.

При этом важна функциональная организация учетной деятельности, которая позволит специалистам в сфере финансового, налогового, управленческого учета:

- оперативно реагировать на появление новых объектов учета в сфере их профессиональной деятельности;
- своевременно выявлять потенциальные или новые характеристики и качества учитываемых объектов;
- осуществлять интерпретацию учетных данных в разрезах, наиболее отвечающих потребностям управления в соответствующей функциональной области.

Необходимое в рамках формирования единого учетного пространства сближение источника учетных данных и пользователя, которому необходимы эти данные для целей управления осуществляется за счет функциональной направленности учетной деятельности и приводит к аккумулярованию

¹ Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. Учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин, В.А. Константинов. - М.: ДЕЛЮ И СЕРВИС, 2007. - 224 с.

профессиональных знаний специалиста об объекте учета уже на стадии проведения им учетных процедур¹.

Порядок формирования величины доходов и расходов, порядок расчета величины расходов, которые могут быть учтены для целей исчисления налога на прибыль организаций в текущем периоде, остатков расходов (убытков), которые подлежат включению в сумму расходов будущих налоговых периодов, порядок создания и использования сумм резервов предприятия, порядок расчета величины задолженности перед бюджетом по налогам и сборам, которая определяется по данным бухгалтерского учета должны быть отражены в рамках созданной на предприятии налоговой системы².

Финансовая система регулируется обширной нормативной базой, включающей нормы, нормативы и инструктивные документы, которые выступают основой для составления бизнес-планов, начислений в различные фонды, исчисления и уплаты налогов и сборов, а также для выполнения других не менее значимых расчетов. Нормативно-правовая документация в сфере финансового учета предназначена для целей: грамотного составления и использования первичных учетных документов; упорядочивания процессов ведения бухгалтерского учета; обеспечения сохранности собственности предприятия, устранения фактов хищения; избежания ошибок при постановке финансового учета.

Нормативно-правовая документация разрабатывается и действует в рамках отдельных подсистем и компонентов единого учетного пространства. Поэтому для целей гармонизации информационных потоков между его элементами необходимо развитие теоретико-методических разработок в области формирования единого учетного пространства с учетом комплекса нормативно-правовых актов, регулирующих его отдельные подсистемы, их взаимосвязи и взаимодействия.

¹ Попова, Л.В. Формирование информационных потоков в рамках гармонизации отечественных и международных учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 3. С. 97-106.

² Ходов, Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики [Текст] / Л.Г. Ходов. – М., 2013.

В рамках формирования учетного пространства можно выделить внутреннюю и внешнюю среду.

Внутренняя среда учетно-налоговой системы представлена тремя основными подсистемами:

- финансовая составляющая: финансовый учет, финансовый анализ финансовый аудит;
- налоговая составляющая: налоговый учет, налоговый анализ и налоговый аудит;
- управленческая составляющая: управленческий учет, управленческий анализ и управленческий аудит¹.

Данные подсистемы, включающие в себя еще по несколько элементов каждая, во взаимосвязях и в рамках обособленного функционирования на сегодняшний день образуют единое учетное пространство, основные характеристики которого представлены на рисунке 20².

Учетное пространство в своей основе имеет систему бухгалтерской, экономической, налоговой, статистической, аналитической информации. Коммуникации, связанные со сбором, передачей, переработкой информации о конкретном объекте учетного пространства, необходимой определенного ранга пользователям для целей реализации управленческой функции, в совокупности представляют собой информационную систему. Она создается для каждого объекта учетного пространства. Если информационная система выстроена эффективно, то есть принимает во внимание различия между уровнями управления, сферами действия, а также внешними обстоятельствами и выдает необходимые каждому уровню управления данные для реализации управленческой функции, это говорит о должным образом сформированном учетном пространстве внутри предприятия³.

¹ Малкина, Е.Л. Структура элементарных связей составляющих модели учетно-налоговой системы [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. – № 11. С. 62-70.

² Попова, Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. – № 11. С. 78-86.

³ Варакса, Н.Г. Аналитические процедуры при взаимодействии информационных потоков и элементов учетно-налоговой системы [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. М.: Финпресс, 2011. – №3.



Рисунок 20 – Характеристики единого учетного пространства

Формирование единого учетного пространства как единого информационного пространства учетной информации и хозяйственной и финансовой деятельности предприятия начинается с определения положений учетной политики. При этом под учетной политикой мы понимаем не совокупность способов и методов ведения бухгалтерского и налогового учета, которая должна быть сформирована и оформлена в соответствии с действующим законодательством в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, а систему стратегических направлений, которые будут отражать такие моменты как: принципы осуществления учета на предприятии, объекты учета, измерители, применяемые для целей отражения информации в системе бухгалтерского и налогового учета, периодичность отражения информации и т.п. В ней же должны быть отражены положения, касающиеся ведения управленческого учета на предприятии. Таким образом, учетная политика в данном случае представляет собой систему планирования, прогнозирования, анализа и контроля деятельности предприятия с целью эффективной реализации функции управления.

Важным условием является совместимость учетной информации, которая имеет семантическую, синтаксическую и прагматическую составляющие. Каждая из видов информации имеет свою специфическую меру. В свою очередь, совместимость характеризуется пересечением и взаимодействием определенных мер. Снижение уровня совместимости учетной информации до определенного предела ведет к сбоям в работе всей системы генерации учетной информации и в целом к ее нестабильности¹.

Составляющие учетного пространства требуется изучать в условиях наличия непрерывных взаимосвязей и взаимообусловленностей, что определяет необходимость адаптации модели учетного пространства к изменениям, происходящим в социально-экономическом развитии общества в условиях посттрансформационной экономики.

Таким образом, формирование единого учетного пространства включает в себя совокупность административных задач учетной, аналитической системы, системы аудита, налогообложения и формирования отчетности. Принимать эффективные управленческие решения возможно лишь, учитывая тесные взаимосвязи и взаимозависимости всех составляющих единого учетного пространства. Формализация административных задач в перспективе позволяет значительно сократить общее время работы бухгалтерских служб, усилить качество процедур планирования и прогнозирования, а также повысить эффективность системы контроля на предприятии.

Управление на предприятиях различных отраслей народного хозяйства осуществляется на базе данных единого учетного пространства. Одновременно данные учетных систем помимо микроуровня, используются для целей управления на государственном уровне, в результате чего возникает дополнительная цель формирования единого учетного пространства – создание информационной базы для целей реализации функций статистических органов с учетом его принципов и методов.

¹ Батрик, Р. Техника принятия эффективных управленческих решений [Текст] / Р. Батрик. – СПб, 2010.

На сегодняшний день множество факторов, главнейшими из которых выступают: усиление процессов глобализации экономики, стремительный научно-технический прогресс в средствах связи, повсеместное развитие международных отношений влияют на формирование единого учетного пространства как на уровне отдельных предприятий, так и в мировом масштабе. Все больше субъектов экономики приходит к выводу о том, что единое учетной пространство является неотъемлемой частью единого информационного пространства.

2.2 Принципы формирования единого учетного пространства

Система учетной информации, формируемая в подсистемах финансового, налогового и управленческого учета, охватывает широкий спектр информации, и в своих взаимосвязях и взаимодействиях образуют единое учетное пространство, позволяющее осуществлять поэлементную оценку добавленной стоимости. Данная система исходит из того, что ее выходная информация представляет собой информацию пространств, различаясь при этом по множеству признаков: объектам, способам подготовки, формам представления и т.д. В то же время процессы интеграции, унификации и стандартизации, определяющие развитие единого учетного пространства, обуславливают общность информации, которая должна отвечать требованиям оперативности, своевременности, полноты, правильности и качества, предназначенной для пользователей различных категорий.

Взаимодействующими элементами единого учетного пространства в рамках создания информационной базы для принятия управленческих решений выступают его субъекты: генераторы информации и потребители созданной информации. На современном этапе развития повышение качества единого учетного пространства становится основной целью для предприятий различных отраслей и организационно-правовых форм, которое заключается

в усилении роли системы генерации учетной информации и росте эффективности взаимодействия формируемого и воспринимаемого пространств¹.

В системах генерации учетной информации развитых стран и системе генерации учетной информации, представленной Международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, просматривается тенденция перемещения акцента на информационные запросы пользователей в контексте процессов их информационного восприятия.

Поэлементная оценка добавленной стоимости в рамках диссертационного исследования рассматривается и рассчитывается на основе такого концептуального элемента как принципы формирования единого учетного пространства, так как именно на них базируется организация взаимодействия его систем и подсистем. Совокупность принципов построения единого учетного пространства позволяет с наибольшей степенью точности и достоверности оценить величину каждого элемента добавленной стоимости для целей контроля и эффективного управления ими.

В таблице 2 представлены принципы формирования единого учетного пространства для целей поэлементной оценки добавленной стоимости, ориентированные на достижение цели информационной системы предприятия – предоставление достоверных и значимых данных о финансовом положении, результатах деятельности хозяйствующих единиц для расширения и улучшения качественных характеристик учетного и всего экономического информационного пространства.

¹ Гудков, А.А. Концепция взаимодействия учетной и налоговой систем в целях формирования управленческого учетно-аналитического обеспечения системы косвенного налогообложения [Текст] / А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. – №4. – С.63-70.

Таблица 2 – Принципы формирования единого учетного пространства для целей поэлементной оценки добавленной стоимости

Элементы единого учетного пространства Принципы	Финансовый учет формирования добавленной стоимости	Налоговый учет формирования добавленной стоимости	Управленческий учет формирования добавленной стоимости
1. Принцип самостоятельности (обособленности)	+	+	+
2. Принцип квантифицируемости	+	+	+
3. Принцип непрерывности	+	+	+
4. Принцип идентификации (временной определенности)	+	+	—
5. Принцип соответствия (увязки)	+	+	—
6. Принцип интерпретируемости	+	—	+
7. Принцип регистрации	+	—	+
8. Принцип верифицируемости	+	—	+
9. Принцип относительности	+	—	—
10. Принцип целостности	+	—	—
11. Принцип непротиворечивости	+	—	—
12. Принцип ясности	+	—	—
13. Принцип консерватизма	+	—	—
14. Принцип приоритета	+	—	—
15. Принцип преэминентности	—	—	+
16. Принцип экономичности	—	—	+
17. Принцип сопоставимости	—	—	+
18. Принцип периодичности	—	—	+
19. Принцип применения бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельности	—	—	+
20. Принцип формирования показателей внутренней отчетности, как основы коммуникационных связей между уровнями управления	—	—	+
21. Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета	—	+	—

Информация, аккумулируемая в подсистемах финансового, налогового и управленческого учета предприятий, в первую очередь, должна отвечать максимально возможному количеству требований всех заинтересованных пользователей, при чем требования дифференцируются в зависимости от конкретного элемента единого учетного пространства. Базой всех этих

подсистем является совокупность первичных данных, формируемых в документах, оформляющих факты коммерческой и хозяйственной деятельности предприятия, но представляет вариации их интерпретации и образует различную информацию в итоге¹.

Состояние имущества предприятия, обязательств и капитала, за счет которых оно образуется, а также результатов от основного и прочих видов деятельности, выраженное в едином денежном эквиваленте для целей формирования статей всех форм финансовой отчетности, удовлетворяющих информационные запросы ее пользователей (внешних и внутренних), представляет собой систему финансового учета.

Система учета затрат и доходов, утверждения норм и планов, аналитико-контрольная система в совокупности являются системой управленческого учета, систематизирующей комплекс информации, необходимой исключительно внутренним пользователям для целей принятия эффективных разноуровневых управленческих решений (оперативных, тактических и стратегических) для целей оптимального развития предприятия².

Формирование информации для целей расчета величины налогооблагаемой базы и суммы налогов и сборов в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ осуществляется системой налогового учета.

Каждый элемент единого учетного пространства имеет обособляющие его собственные индивидуальные принципиальные черты, при этом все они тесно взаимосвязаны между собой информационной базой, лежащей в их основе, а также общими принципами и методами учетных процедур. Учетные принципы являются одной из таких отличительных черт³.

¹ Дедкова, Е.Г. Моделирование аналитического обеспечения организации информационной учетно-налоговой системы хозяйствующего субъекта [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 10. С. 70-76.

² Залевский, В.А. Управленческий учет как часть единой управленческо-учетной системы: сущность, назначение, основы формирования [Текст] / В.А. Залевский // Управленческий учет. – 2008. - №6.

³ Маслов, Б.Г. Интегрированная система финансового и управленческого учета [Текст] / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 1. С. 29-35.

Ведение управленческого учета не является обязательным, а реализуется в случае необходимости удовлетворения отдельных информационных потребностей собственников и руководства предприятия. Закрепляется осуществление процедур управленческого учета приказом руководителя и положениями учетной политики предприятия. Результатом данных обстоятельств является отсутствие централизованно регламентирующей системы нормативно-правовых актов его ведения.

Принципы управленческого учета были рассмотрены следующими отечественными учеными: Р.А. Алборовым, П.С. Безруких, М.В. Вахрушиной, Е.В. Зубаревой, В.Б.Ивашкевич, Р.В. Калиничевой, Т.П. Карповой, В.Э. Керимовым, Н.П. Кондраковым, В.А. Константиновым, Е.Н. Лавренчук, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковским, М.Ф.Овсийчук, В.Ф. Палий, Л.В. Поповой, В.И. Петровой, И.А. Слабинской, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В.Шишковой, и др. Среди зарубежных ученых данной проблеме уделяли внимание: Дж. Арнольд, К. Друри, Р. Мюллендорф, Б. Нидлз, Ж. Ришар, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Р. Энтони и др.

В соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, при организации системы налогового учета налогоплательщик должен действовать самостоятельно, учитывая принцип последовательности использования норм и правил системы налогового учета. Приказом руководителя предприятия утверждается учетная политика для целей налогообложения, которая устанавливает порядок организации налогового учета, то есть налоговый учет является утвержденным законодательно и обязательным для ведения¹.

Принципы налогового учета как элемента единого учетного пространства были изучены: А.С. Бакаевым, А.В. Брызгалиным, Е. С. Вылковой, В.В. Гусевым, А.И. Иванеевым, М.Н. Карасевым, И.А.

¹ Малкина, Е.Л. Структура элементарных связей составляющих модели учетно-налоговой системы [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 11. С. 62-70.

Коростелкиной, Н.Г. Варакса, С.Л. Николаевым, К.И. Оганян, В.Г. Пансковым, С.Д. Шаталовым, Л.З. Шнейдман и др.

Правила финансового учета также устанавливаются на законодательном уровне (в виде законов, положений, инструкций, рекомендаций и т.д.) и определяют его обязательность. Информация о финансовом положении, результатах деятельности и ее рентабельности обеспечивает широкий круг пользователей информацией с высоким уровнем полезности, что выступает основной целью ведения финансового учета на предприятиях.

Финансовый учет необходимо строить при соблюдении общих принципов и с учетом требований, предъявляемых к последовательности и качеству учетного процесса на предприятии. Основные правила его ведения определены Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

Принципы финансового учета были рассмотрены такими ведущими экономистами как: А.Ф. Аксененко, Н.А. Адамова, Н.Г. Бариленко, И.А. Басманов, Т.В. Бодрова, С.Б. Барнгольц, Р.Я. Вейцман, В.Г. Гетьман, Т.Г. Дроздова, С.Е. Егорова, Е.В. Зубарева, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, А.Ш. Маргулис, И.А. Маслова, М.Ф. Овсийчук, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

Создание единого учетного пространства и его успешное и эффективное использование возможно лишь в рамках функционирующего эдхократического предприятия (предприятие, которое использует высокую степень свободы в действиях работников, их компетентность и умение самостоятельно решать возникающие проблемы в рамках выстроенного

управленческого стиля руководства, при котором средства достижения сложных целей выбираются самими исполнителями)¹.

Рассмотрим более подробно каждый из принципов формирования единого учетного пространства в рамках которых осуществляется оценка элементов добавленной стоимости.

Принципами, действующими во всех трех подсистемах учетного пространства, и таким образом косвенно их объединяющими являются принципы самостоятельности (обособленности), квантифицируемости и непрерывности (Рисунок 21)².

Принцип самостоятельности (имущественной обособленности). В рамках налогового учета данный принцип определяет, что имущество, являющееся собственностью предприятия, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящееся у данного предприятия. Налоговый кодекс Российской Федерации относит этот принцип главным образом к амортизируемому имуществу (имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности).

В управленческом учете принцип обособленности определяет, что каждое предприятие должно рассматриваться отдельно от других, а при решении специфических целей и задач обособленно должны рассматриваться и его структурные подразделения, центры ответственности, созданные в рамках системы управленческого учета³.

¹ Коростелкина, И.А. Взаимосвязь учетно-налоговой макро- и микросистемы [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 10. С. 62-69.

² Попова, Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 11. С. 78-86.

³ Гудков, А.А. Управленческая учетно-аналитическая система формирования и использования финансов предприятия [Текст] / А.А. Гудков // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 6. С. 83-87.

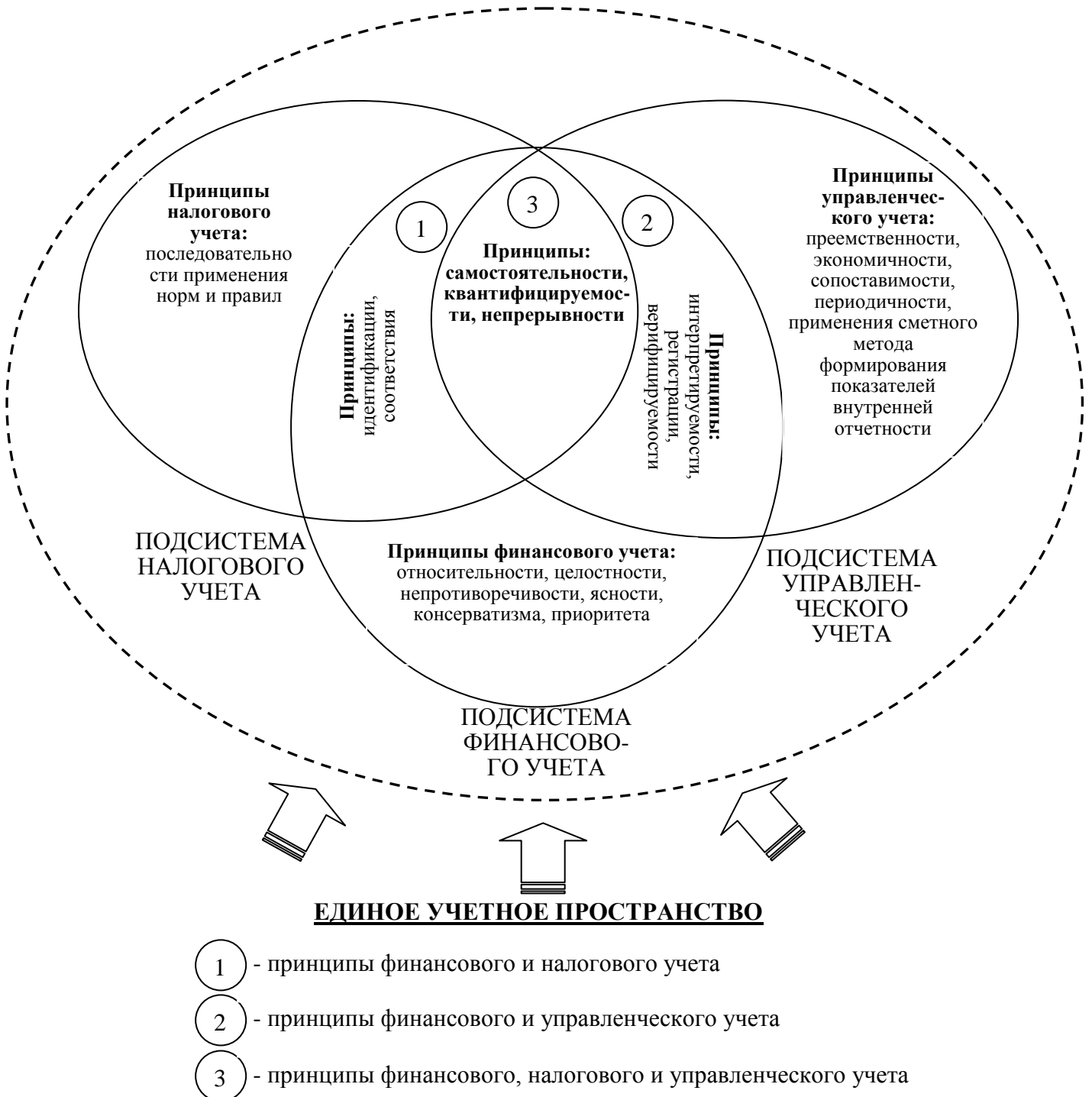


Рисунок 21 – Принципы, объединяющие подсистемы единого учетного пространства

В финансовом учете данный принцип предполагает, что то или иное предприятие существует как единое самостоятельное юридическое лицо. Ее имущество строго обособлено от имущества ее совладельцев, работников и других предприятий. Данные финансового учета представляют единую

систему, отвечающую задачам управления имуществом, обязательствами и хозяйственными операциями, осуществляемыми предприятием в процессе его функционирования. В бухгалтерском балансе отражается только имущество, которое признается собственностью именно этого конкретного предприятия¹.

Принцип квантифицируемости. В налоговом учете принцип квантифицируемости или денежного измерения сформирован в статьях 249 и 252 НК РФ. Согласно статье 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары или имущественные права, выраженные в денежных и/или натуральных формах. Статья 252 Налогового кодекса Российской Федерации, определяет обоснованные расходы как экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Таким образом, в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленных, прежде всего, в денежном выражении. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитывается в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ².

В управленческом учете принцип квантифицируемости выражается в использовании единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения, оценки финансовых результатов деятельности как подразделений предприятия, так и их совокупности.

В финансовом учете зарегистрированный и идентифицированный по времени факт хозяйственной жизни должен быть исчислен в соответствии с принципом квантифицируемости, который требует его количественного измерения и исчисления. В соответствии с данным принципом при оценке фактов хозяйственной жизни предприятия должны применяться все виды измерителей: денежный (в Российской Федерации денежным измерителем

¹ Гомола, А.И. Бухгалтерский учет [Текст] / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С.В. Кириллов. – М.: Академия, 2011. – 432 с.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>

является рубль, с помощью которого рассчитываются обобщающие показатели о разнородных объектах учета; осуществляется контроль как за деятельностью предприятия в целом, так и отдельных ее подразделений), натуральный (используется для учета количества материальных ценностей (штуки, килограммы, метры и т.д.), характеризует качественные характеристики объектов), трудовой (используется для исчисления количества труда и выражается в единицах времени (рабочих днях, часах), на его основе рассчитывается производительность труда, заработная плата, осуществляется контроль нормы выработки рабочих, сопоставляются некоторые разнородные величины)¹.

Принцип непрерывности. В налоговом учете данный принцип выражается в том, что учет ведется непрерывно с момента регистрации предприятия до момента его реорганизации или ликвидации. Для целей налогообложения он ориентирован на регламентацию порядка начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предприятия; которая определяется только в период его функционирования и прекращается при её ликвидации или реорганизации.

В финансовом и управленческом учете принцип непрерывности формулируется следующим образом: возникнув однажды, предприятие, будет существовать вечно. В нормативно-правовой базе данный принцип имеет более корректную формулировку: «Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации». В подсистемах финансового и управленческого учета соблюдение данного принципа позволит с учетом акцидентных фактов (несущественных, изменчивых, случайных фактов, которые могут быть опущены без изменения сущности учетной процедуры) эффективно и безошибочно определять итоговые

¹ Пашутин, С. Принципы построения управленческого учета на российском рынке [Текст] / С. Пашутин// Управление персоналом, 2005. - № 21. - С. 72-73.

финансовые результаты и исключить переоценку имущества из обязательств бухгалтера-экономиста.

Далее рассмотрим принцип формирования учетного пространства, свойственный одновременно подсистемам финансового и налогового учета – **принцип идентификации (временной определенности)** (Рисунок 22).

Еще одним принципом, определяющим процесс формирования подсистем финансового и налогового учета, является **принцип соответствия (увязки)** или **принцип равномерности признания доходов и расходов**, который обеспечивает определение финансового результата отчетного периода, сопоставляя доходы отчетного периода с расходами, осуществленные для получения этих доходов с четким их соотношением, так как любой вид расходов основной целью должен иметь получение и максимизацию доходов предприятия.

Принцип интерпретируемости (уместность информации) для целей финансового учета означает, что информационная база, представляющая собой совокупность данных, сформированных из знаков и символов на каких-либо носителях, должна быть проанализирована и интерпретируема таким образом, чтобы достигался требуемый современными экономическими условиями уровень эффективности принимаемых решений оперативной, тактической и стратегической направленности.

Для целей управленческого учета данный принцип отражает необходимость полноты и аналитичности информации, обеспечивающие исчерпывающий объем информации об объектах учета¹.

Принцип регистрации. Как для целей финансового, так и для целей управленческого учета базой данного принципа является обязательность фиксации абсолютно всех фактов хозяйственной жизни предприятия, что лежит в основе такой качественной характеристики учетной информации как надежность и своевременность.

¹ Малкина, Е.Л. Теоретические основы отечественных бухгалтерских информационных потоков [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 3. С. 58-68.

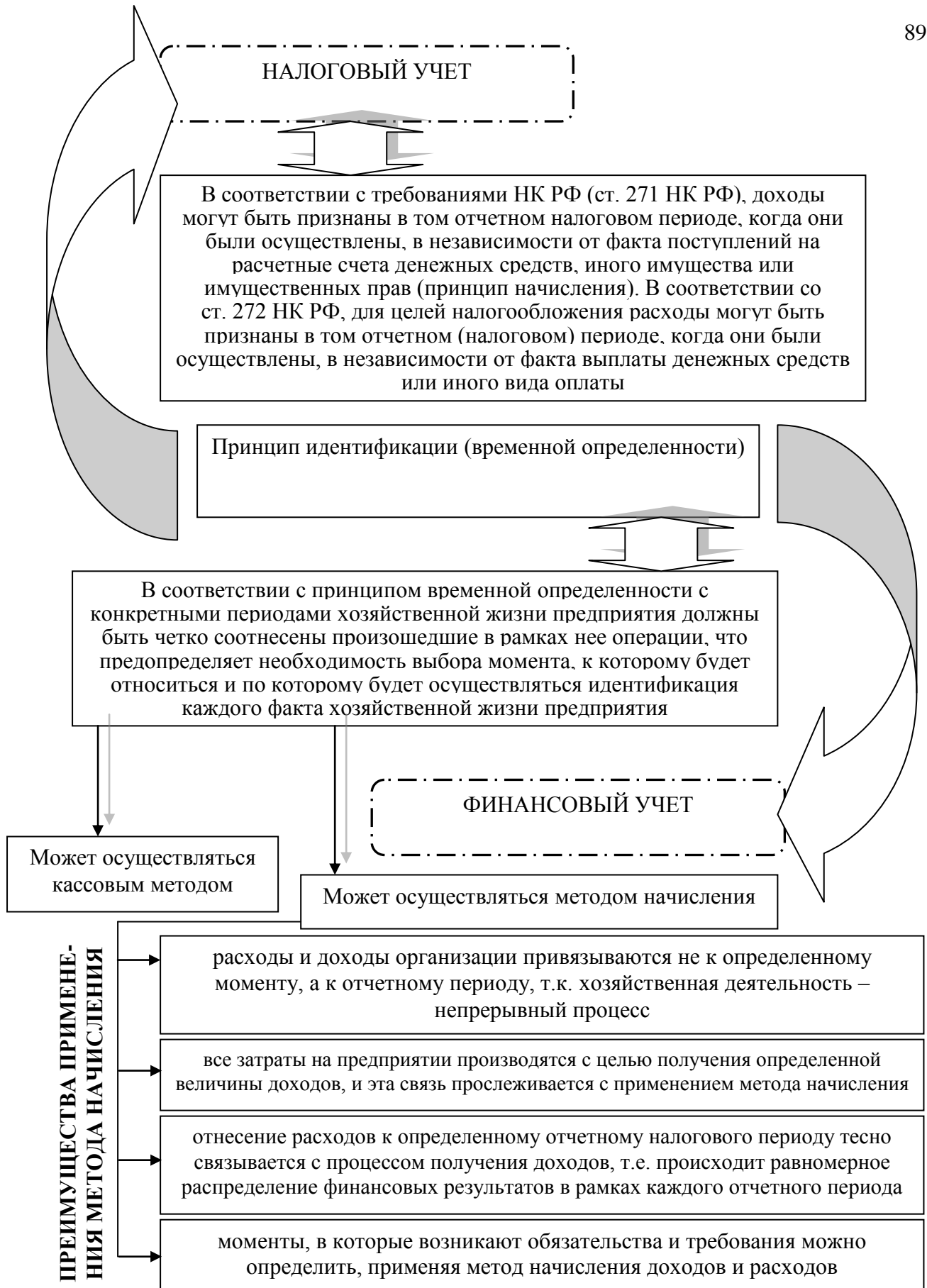


Рисунок 22 – Характеристика принципа идентификации (временной определенности)

Существуют следующие правила, требующие соблюдения, заключающиеся в необходимости регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия в объеме, позволяющем:

- 1) управленческому персоналу воздействовать на протекание хозяйственных процессов на предприятии;
- 2) достигать превышения эффекта от реализации управленческих решений над суммой затрат на регистрацию в учете хозяйственных операций, непрерывно происходящих в рамках воспроизводственного процесса;
- 3) информации отвечать требованиям уместности (существенности) и ее ограничения (баланс между выгодами и затратами по ее сбору, обработке и предоставлению).

Если информация учетного пространства противоречит хотя бы одному из этих правил, она автоматически считается избыточной, что является первопричиной разрушающих целостность учетной системы процессов и делает информацию экономически неоправданной.

При регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия необходимо определиться с:

- формулировкой (постановкой) миссии, целей и задач;
- формированием ряда ограничений для объекта наблюдения;
- отбором субъектов наблюдения;
- единицами наблюдения и совокупности;
- описанием пространственных и временных координат и др¹.

Для целей финансового и управленческого учета объектами наблюдения выступают факты хозяйственной жизни, при этом на практике работы предприятия это чаще всего информация о них, содержащаяся и хранящаяся в первичных учетных документах. Субъектами наблюдения являются предприятия, формирующие единое учетное пространство с учетом

¹ Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии [Текст] / Н.В. Пошерстник. – М.: Проспект, 2010. – 560 с.

действующих в них принципов. Единица совокупности – это денежные единицы, а первичные документы являются единицами наблюдения. По источникам формирования информации осуществлять регистрацию ценностей позволяет наличие пространственных координат. Наличие временных координат дает возможность определения различий между промежутком даты документа (совершения факта хозяйственной жизни) и промежутком даты записи факта в учетных регистрах (его фиксирования). Данные координаты позволяют наиболее корректно определять финансовые результаты от основного и прочих видов деятельности предприятия.

Реализация принципа регистрации осуществляется посредством методов бухгалтерского учета: счетов бухгалтерского учета, своевременного отражения на них без пропусков и изъятий входящей информации, документации и инвентаризации имущества и финансовых результатов деятельности предприятия¹.

Принцип контроля учетных данных (верифицируемости). Данный принцип свойственен для подсистем финансового и управленческого учета. Он позволяет обеспечить адекватность учетных данных реальному положению дел, что достигается за счет двух важных для бухгалтерского учета приемов: коллации (встречной проверки) и инвентаризации.

Далее рассмотрим принципы, характерные исключительно для финансового учета, значимость которых обусловлена теорией и практикой формирования единого учетного пространства, попыток оценки добавленной стоимости, себестоимости, стоимости, в совокупности предопределяющих решение любой задачи финансового учета, основанной на фактах хозяйственной деятельности предприятия².

Принцип целостности. Наиболее общим, синтезирующим и интегрирующим принципом в подсистеме финансового учета выступает

¹ Алборов, Р. А. Принципы и основы бухгалтерского учета [Текст] / Р. А. Алборов. – М.: КНОРУС, 2008. – 344 с.

² Попова, Л.В. Формирование учетно-контрольной системы расчетных отношений на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 10. С. 15-21.

принцип целостности. В соответствии с ним учетные данные представляют единую систему, сформированную и действующую в целях осуществления управленческой деятельности. Принцип целостности интерпретируется как возможность и необходимость учетной системы отвечать всем целям управления финансовыми и хозяйственными процессами, то есть все не существенные элементы учета могут быть изолированы из системы учета. В то же время функционирующие элементы учета (в совокупности характеризующие метод бухгалтерского учета) должны быть связаны между собой и взаимообуславливать друг друга¹.

Принцип относительности. Понятие относительности (условности) в системе финансового учета было предложено еще Л. Пачоли в произведении «Трактат о счетах и записях». Одним из основных требований Л. Пачоли к учету было: «Данные бухгалтерского учета представляют только относительную, но не абсолютную ценность». Л. Пачоли также писал, что «для купца ничто никогда не бывает слишком ясно, поскольку он никогда не знает погасится ли его дебиторская задолженность или нет. В свою очередь, при отсутствии необходимой суммы денежных средств нельзя будет погасить и кредиторскую задолженность»².

Принцип относительности определяется следующими моментами: невозможностью отражения абсолютно всех без исключения фактов финансовой и хозяйственной деятельности предприятия и использованием профессионального мнения бухгалтера, которое может отражать только выбранную точку зрения относительно учета или не учета того или иного факта хозяйственной жизни, но не учитывать другие имеющиеся правила и политики.

Я.В. Соколов трансформировал представления о принципе относительности в финансовом учете: в учетной системе находят отражение только определенные факты хозяйственной жизни в результате влияния

¹ Вещунова, Н. Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник [Текст] / Н. Л. Вещунова. - М. : Проспект, 2009. - 848 с.

² Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 308 с.

различных информационных слоев, таких как экономический, юридический, временной и др. Он предлагал следующие составляющие постулаты принципа относительности:

- несовершенство принципа двойной записи;
- отличие принципов морального и физического износа основного средства от принципов начисления его амортизации согласно принятым правилам учетной политики;
- относительность величины бухгалтерской прибыли в отчетности вследствие применения тех или иных профессиональных суждений и принятых учетных политик по начислению резервов, списанию запасов, способам начисления амортизации основных средств и т.п.¹.

Принцип непротиворечивости. Данный принцип финансового учета обуславливает принципиальность тождественности показателей аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Принцип непротиворечивости предопределен системой контроля и на случай противоречивых требований нормативно-правовой базы в сфере финансового учета предлагает следующие правила:

- 1) главенствующими являются положения нормативно-правового акта, который издан вышестоящим органом власти в случае содержания в двух различных документах взаимоисключающих друг друга норм;
- 2) главенствующими признаются положения нормативно-правового акта, который был издан позднее в случае содержания в двух документах, сформированных одним и тем же органом власти, взаимоисключающих друг друга норм;

¹ Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Магистр, 2009. – 287 с.

3) главенствующими признаются нормы того документа, который содержит более частные (специальные) предписания, в случае содержания в двух различных документах взаимоисключающих друг друга норм¹.

Принцип ясности. Учетная информация является базовым звеном учетного пространства в рамках которого возможна поэлементная оценка добавленной стоимости, поэтому все зарегистрированные данные о фактах хозяйственной жизни согласно принципу ясности (более узкое название – понятность) должны быть просты и понятны внешним и внутренним пользователям для целей управления, инвестирования, сотрудничества, кредитования и т.д. Принцип ясности в англоязычных странах представляет собой принцип *true and fair view*, то есть достоверный и добросовестный взгляд, означающий, что в рамках бухгалтерского учета возможно отступление от нормативно-правовых требований законодательных документов, в случае когда полное следование этим требованиям может привести к искажению оценки результатов деятельности предприятия. Однако сотрудник бухгалтерской службы, неким образом отступающий от законодательных правил, обязан отразить в пояснительной записке к отчету этот момент с указанием причин возникновения данного факта².

Принцип приоритета содержания перед формой означает, что операция или события должны учитываться и представляться в отчетности в соответствии с их экономической сущностью, а не только исходя из юридической формы.

Такой подход предостерегает от абсолютизации юридического трактования событий и операций, которые отражаются в подсистеме финансового учета. Поскольку сущность операций и других событий не всегда адекватна тому, что вытекает из их юридической формы. Принцип

¹ Сапожникова, Н. Г. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / Н. Г. Сапожникова. - М. : КНОРУС, 2010.

² Шеремет, А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие. 2-е издание, исправленное [Текст] / А.Д. Шеремет. - М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 512 с.

приоритета содержания перед формой можно рассматривать как составную часть принципа ясности¹.

Принцип осмотрительности (консерватизма). Как первичные учетные документы и учетные регистры, так и бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется уже после (по итогу) совершенных на предприятии хозяйственных операций с определением конкретного периода, к которому они относятся. Большинство из них характеризует явления и процессы, которые только произойдут в будущие периоды деятельности предприятия или повлекут за собой определенные экономические и финансовые последствия. Определить точно результаты их происшествия в рамках формирования отчетного пространства не всегда представляется возможным. Это определяет необходимость соблюдать принцип осмотрительности при осуществлении каких-либо операций в подсистеме финансового учета.

Принцип осмотрительности играет существенную роль в рассмотрении и понимании учетной информации, формирующей единое учетное пространство, так как отражает ее связь с фактором неопределенности, который возникает в рамках осуществления хозяйственных операций в реальных условиях работы предприятия и проявляется при признании величин доходов и расходов, определении алгоритма оценки материальных ресурсов, возможности формирования различных резервов².

На рисунке 23 представлены основные характеристики такого значимого для подсистемы финансового учета принципа как принцип осмотрительности (консерватизма). Исходя из рисунка видно, что пользователи учетной информации имеют различные интересы и взгляды на факт применения принципа относительности в подсистеме финансового учета.

¹ Шавлюк, А. Аспекты гармонизации отчетности [Текст] / А. Шавлюк // Финансы. Учет. Аудит. – № 10, 2010.

² Золочевская, Е.Ю. Коммуникационное взаимодействие элементов учетно-налоговой системы [Текст] / Е.Ю. Золочевская // Автореф. на соиск. уч. степ. докт. эк. наук, 08.00.10, 08.00.12 – Орел, 2011.

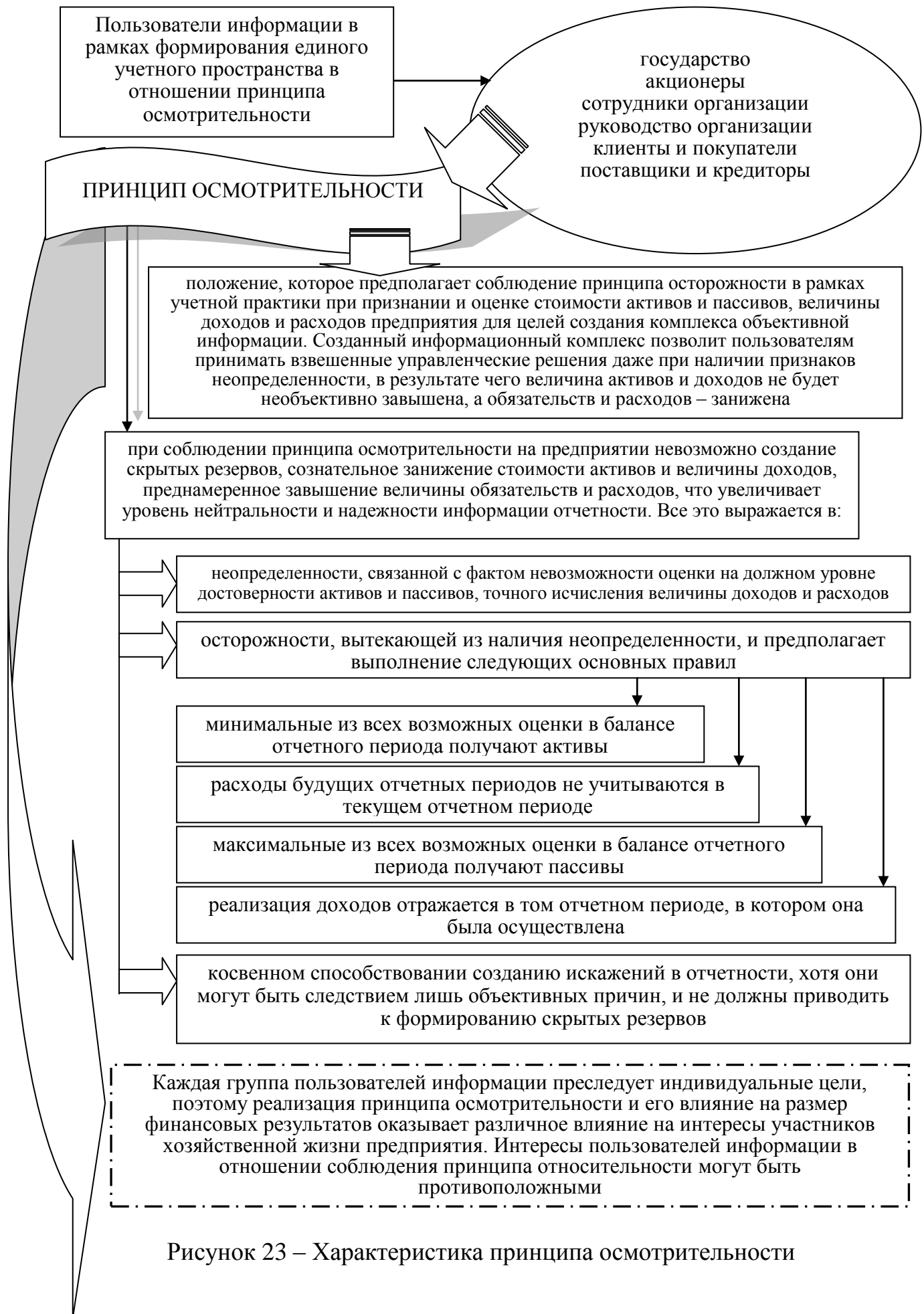


Рисунок 23 – Характеристика принципа осмотрительности

Таковыми значимыми вопросами как: реализация стратегического и тактического планирования, порядок составления сметных документов, управление финансовыми потоками в краткосрочной и долгосрочной перспективе непосредственно заинтересовано руководство предприятия для целей принятия разноуровневых эффективных управленческих решений. То есть представителям руководства предприятия для максимального уменьшения управленческих рисков необходимо строгое соблюдение принципа осмотрительности¹.

Информация, которая позволяет с высокой степенью достоверности и надежности спрогнозировать показатели стабильности и прибыльности работы предприятия, способность выплаты заработной платы в срок и установленном размере, уровень стабильности, требуется сотрудникам. Принцип осмотрительности с позиций работников не является необходимым, так как уровень заработной платы и различного рода премий зависит от прибыльности работы предприятия, максимальные показатели которой могут быть достигнуты только при наличии в рамках осуществления хозяйственной деятельности определенной доли риска и неопределенности.

Увеличением стоимости акций, а также возможностью приносить высокопроцентные доходы с вложенного капитала напрямую заинтересованы акционеры предприятия. В результате к соблюдению принципа осмотрительности данная категория пользователей информации бухгалтерской отчетности относится двояко. С одной стороны, принцип осмотрительности косвенным образом способствует возможному сокрытию части полученной предприятием прибыли для целей ее дальнейшего реинвестирования в капитал. С другой стороны, соблюдение данного принципа может привести к уменьшению сумм выплачиваемых дивидендов в расчете на акцию.

¹ Попова, Л.В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. – М.: Дело и Сервис, 2007.

Предприятиями, напрямую заинтересованными и зависящими от стабильности поставщиков товаров (работ, услуг), являются их клиенты и покупатели. При этом действует следующая зависимость: заинтересованность результатами деятельности поставщиков, уровнем стабильности их финансового состояния увеличивается с ростом зависимости покупателей от поставщиков, это и определяет интересы клиентов в области соблюдения принципа осмотрительности¹.

Информацией о надежности контрагента, вероятной неоплате или несвоевременной оплате, об обеспеченности используемых кредитных ресурсов в большей степени заинтересованы кредиторы и поставщики, которые предоставляют клиентам в распоряжение финансовые или товарные ресурсы. В данном случае также имеется определенная зависимость: внимательность поставщика по отношению к финансовому положению и результатам деятельности клиента для целей реализации оценки уровня надежности и своевременности оплаты увеличивается с ростом зависимости поставщика от своих клиентов. Таким образом, поставщики также являются категорией напрямую заинтересованной в соблюдении принципа осмотрительности.

Противником использования принципа осмотрительности чаще всего является государство, так как соблюдение данного принципа может привести к значительному сокращению величины учетной прибыли и, как следствие, уменьшению показателей объектов налогообложения².

Таким образом, результат взаимодействия информационных интересов различных категорий пользователей, так или иначе участвующих в рамках хозяйственной деятельности предприятия, отражает полноту соблюдения принципа осмотрительности в рамках подсистемы финансового учета.

¹ Попов, Е.В. Оценка информационных потоков [Текст] / Е.В. Попов // Менеджмент в России и за рубежом. – № 5, 2005.

² Малкина, Е.Л. Концептуальные основы информационной учетно-налоговой макросистемы [Текст] / Е.Л. Малкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 8. С. 21-25.

На рисунке 24 представлена совокупность принципов управленческого учета, специфические для данной подсистемы принципы охарактеризованы с авторской позиции.

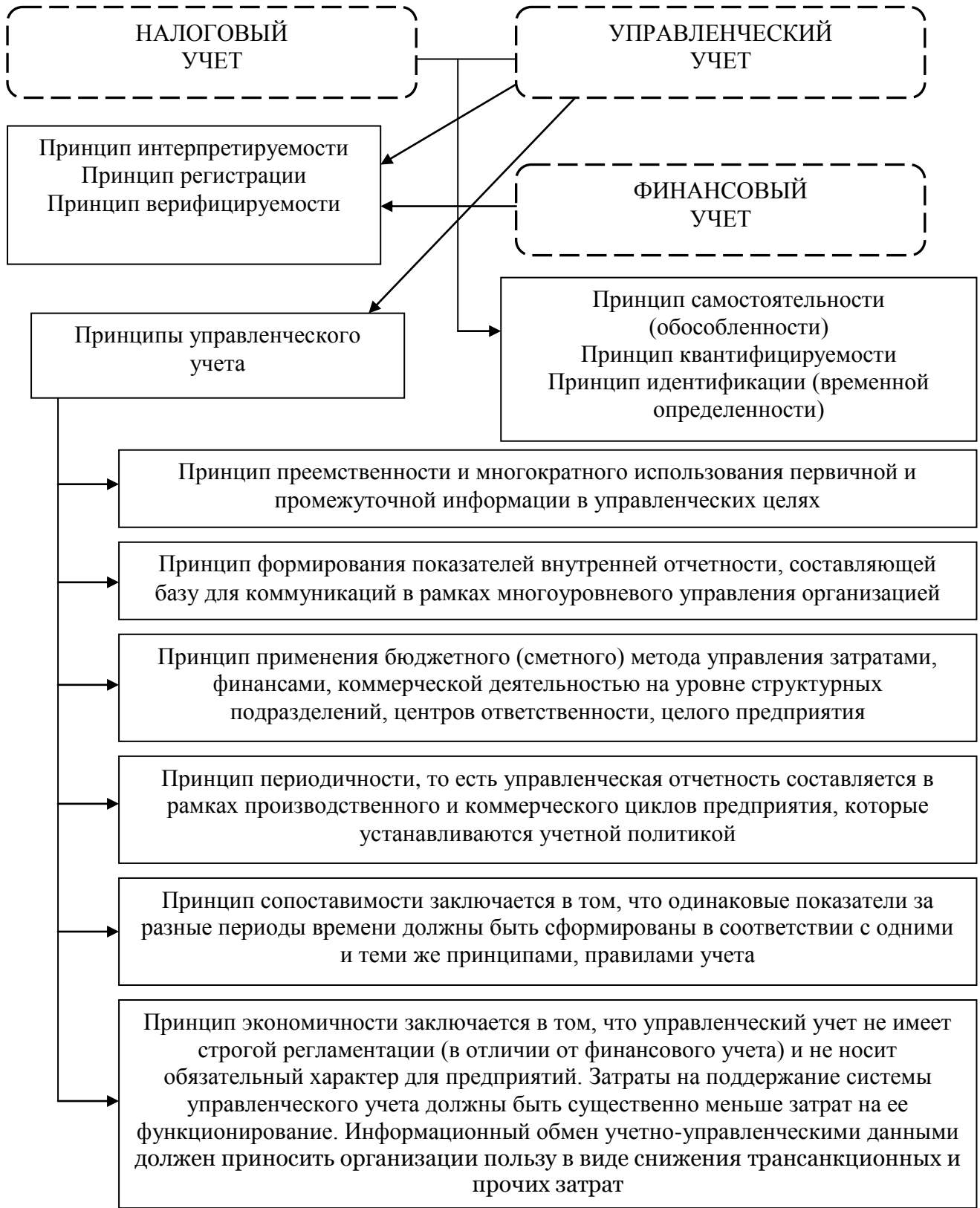


Рисунок 24 – Совокупность принципов управленческого учета

Основная задача управленческого учета – это удовлетворение требований управленческого персонала в отношении информации, а также достижение целей внутрифирменного менеджмента различных уровней прав и ответственности. Информация должна опережать принятие управленческих решений, вне зависимости от их характера (оперативного, тактического, стратегического), то есть доходы и расходы предприятие обязано определять с определенной степенью вероятности еще до их получения или осуществления.

Из возможных вариантов (альтернатив) выбирается наиболее подходящий в рамках реализации целей предприятия (оптимальный), который подлежит включению в планы и бюджеты с последующим контролем над величиной значений выбранных показателей.

В случае выявления отклонений фактических показателей от нормативных, осуществляется их подробный анализ, на основе которого принимаются меры по достижению плановых и бюджетных значений или при невозможности реализации первого варианта подвергается корректировке конкретный план или бюджет¹.

Для налогового учета в качестве специфического принципа, свойственного только для данной подсистемы в рамках формирования единого учетного пространства, мы выделили **принцип последовательности применения норм и правил налогового учета**. Нормы и правила, установленные НК РФ, должны применяться с соблюдением сформулированной законодательством последовательности от одного налогового периода к другому. Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета установлен статьей 313 НК РФ и необходим для применения ко всем объектам налогового учета².

Вся совокупность принципов единого учетного пространства обеспечивает действенность учета в разрезе его элементов (финансового,

¹ Иванова, Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми потоками [Текст] / Е.В. Иванова // Управленческий учет. М.: Финпресс. – 2009. – №8.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>

налогового и управленческого учета), однако, в результате не полного соответствия принципов для всех подсистем учетный процесс недостаточно унифицирован, даже, несмотря на присущий принципам характер синкретизма (соединений разнородных факторов в целостную совокупность, когда множество принципов (21) не теряет своего своеобразия в единстве, а их единство не позволяет разрушиться или деформироваться учетной системе.

На наш взгляд, принципы финансового, налогового и управленческого учета являются базой для формирования единого учетного пространства для целей поэлементной оценки добавленной стоимости и способствуют разработке учетных стандартов. Нарушение, частичное или полное несоблюдение рассмотренных принципов единого учетного пространства может стать причиной значительных искажений информационной базы, утраты определенной доли ее объективности и достоверности и в результате может привести к невозможности принятия своевременных, качественных управленческих решений, которые направлены на совершенствование работы предприятия на ее основе.

Нами предлагается осуществить объединение действия принципов на все подсистемы учетного пространства в целях общей методологии формирования и применения нормативно-правовой базы и ее корректировке в условиях постоянно меняющейся внешней и внутренней экономической и финансовой среды предприятия. При этом некоторые принципы могут быть агрегированы или ликвидированы в целях полного и корректного отражения ряда важнейших показателей учета и отчетности, служащих в конечном итоге определенной гарантией интересов пользователей информационной базой учетного пространства.

Для целей оценки элементов добавленной стоимости, их отражения в системе бухгалтерского учета предлагаем разработать и утвердить проект ПБУ 25/2015 «Поэлементная оценка добавленной стоимости». В рамках предлагаемого нормативно-правового документа необходимо выделить

разделы, базовая часть которых будет посвящена элементам добавленной стоимости и их оценке. Структура ПБУ 25/2015, на наш взгляд, должны быть представлена следующими разделами:

1. Общие положения.
2. Оплата труда работников.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы.
5. Налоги, включаемые в себестоимость.
6. Прочие расходы.
7. Норма прибыли.
8. Потенциальные налоги с реализации.
9. Принципы формирования единого учетного пространства, лежащие в основе реализации поэлементной оценки добавленной стоимости.
10. Алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства.
11. Раскрытие информации об элементах добавленной стоимости в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В общих положениях должны быть отражены правила формирования в бухгалтерском учете информации об элементах добавленной стоимости и алгоритме их оценки. Кроме того в данном разделе должны быть сформулированы объекты бухгалтерского учета, на которые распространяется и не распространяется действие ПБУ 25/2015, а также даны определения в рамках терминологического аппарата, применяемого в положении.

В разделах, посвященных непосредственно элементам добавленной стоимости, необходимо отразить требования, касаемые их оценки и отражения в бухгалтерском учете. При этом должна быть соблюдена четкая, прослеживаемая связь между аспектами предлагаемого ПБУ 25/2015 и уже действующих стандартов. Например, формирование положений раздела

«Амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы» должно быть осуществлено с учетом положений ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007; раздела «Прочие расходы» – ПБУ 5/01, ПБУ 10/99 и т.д.

В разделе «Принципы формирования единого учетного пространства, лежащие в основе реализации поэлементной оценки добавленной стоимости» должны быть поименованы принципы, а также определено влияние каждого из них процесс оценки элементов добавленной стоимости, возможность их применения предприятиями различных организационно-правовых форм и отраслей народного хозяйства.

Раздел «Раскрытие информации об элементах добавленной стоимости в бухгалтерской (финансовой) отчетности» должен отражать положения о раскрытии минимальной информации в соответствии с принципом существенности в бухгалтерском балансе, в отчете о финансовых результатах, в отчете об изменениях капитала, в отчете от движении денежных средств и приложений к ним.

Разработка ПБУ 25/2015 позволит осуществлять оценку элементов добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства с точки зрения действующего законодательства, в последовательности определенной в данном нормативно-правовом акте. Кроме того будет содержать требование в отношении предприятий различных отраслей осуществлять расчет и анализ показателя добавленная стоимость. Это в свою очередь значительно повысит уровень прозрачности и достоверности процесса его формирования и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности и в результате позволит государству осуществлять эффективное налоговое администрирование, а руководящему персоналу принимать управленческие решения, стабилизирующие и стимулирующие прогрессивный экономический рост развития предприятий.

Таким образом, поэлементная оценка добавленной стоимости в рамках принципов формирования единого учетного пространства осуществляется главным образом с целью достижения аллокационной эффективности, т.е.

производства «наилучшей» или оптимальной (optimal) комбинации продуктов с помощью наиболее эффективной комбинации ресурсов.

2.3 Алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства

В условиях формирования единого учетного пространства и соблюдения действующих в нем принципов особую актуальность приобретает поэлементная оценка добавленной стоимости, для реализации которой необходим современный, отвечающий требованиям современных процессов глобализации, стандартизации и интеграции, алгоритм.

Алгоритм оценки добавленной стоимости представляет собой определенную последовательность действий, процедуру, основной целью которых является определение величины каждого элемента и добавленной стоимости в целом, учитывая требования российского законодательства в области учета и налогообложения.

Предложенный алгоритм позволяет оценить экономический эффект максимизации добавленной стоимости, который выражается в реализации интересов отдельных заинтересованных лиц: собственников предприятия, так как даст возможность обеспечить решение управленческих задач развития предприятия, в том числе снабженческих, связанных с продажей произведенной продукции (работ, услуг) и получением дивидендов, процентов, доходов; инвесторов, так как оказывает непосредственное влияние на окупаемость вложенного в предприятие капитала и сроки получения доходов от него; работников, так как определяет возможность получать заработную плату, исходя из трудозатрат и с учетом потребностей и пожеланий работников; государства, так как оптимизирует процесс выполнения предприятиями обязательств по уплате налогов в бюджет, что позволит решить ряд социальных и экологических проблем общества.

Добавленная стоимость, в отличие от показателя прибыли, согласует интересы не только корпоративного, но и государственного характера, поскольку учитывает требования законодательства по обеспечению социальных и экологических гарантий.

Существует два наиболее значимых с точки зрения теоретической базы варианта определения величины добавленной стоимости: с применением метода сложения и метода вычитания (Рисунок 25).

В рамках метода сложения добавленная стоимость рассчитывается с помощью косвенного аддитивного метода. При этом добавленная стоимость определяется сложением следующих элементов: затрат на оплату труда различных категорий работников, величины налогов, которые включаются в себестоимость производимой продукции и страховых взносов с сумм начисленной заработной платы, нормы прибыли, закладываемой в стоимость продажи продукции предприятием. Информационной базой для реализации данного метода является совокупность данных бухгалтерского учета, в котором такой показатель как «добавленная стоимость» не используется. Величина добавленной стоимости, которая исчисляется органами статистики, может быть использована для целей оценки и анализа только в случае регулярности ее расчета, как минимум ежемесячного и по единой утвержденной для всех предприятий методике¹.

¹ Васильева, М.В. Нормирование расходования денежного эквивалента добавленной стоимости в рамках государственной поддержки на примере сельскохозяйственной отрасли [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 10. С. 3-10.

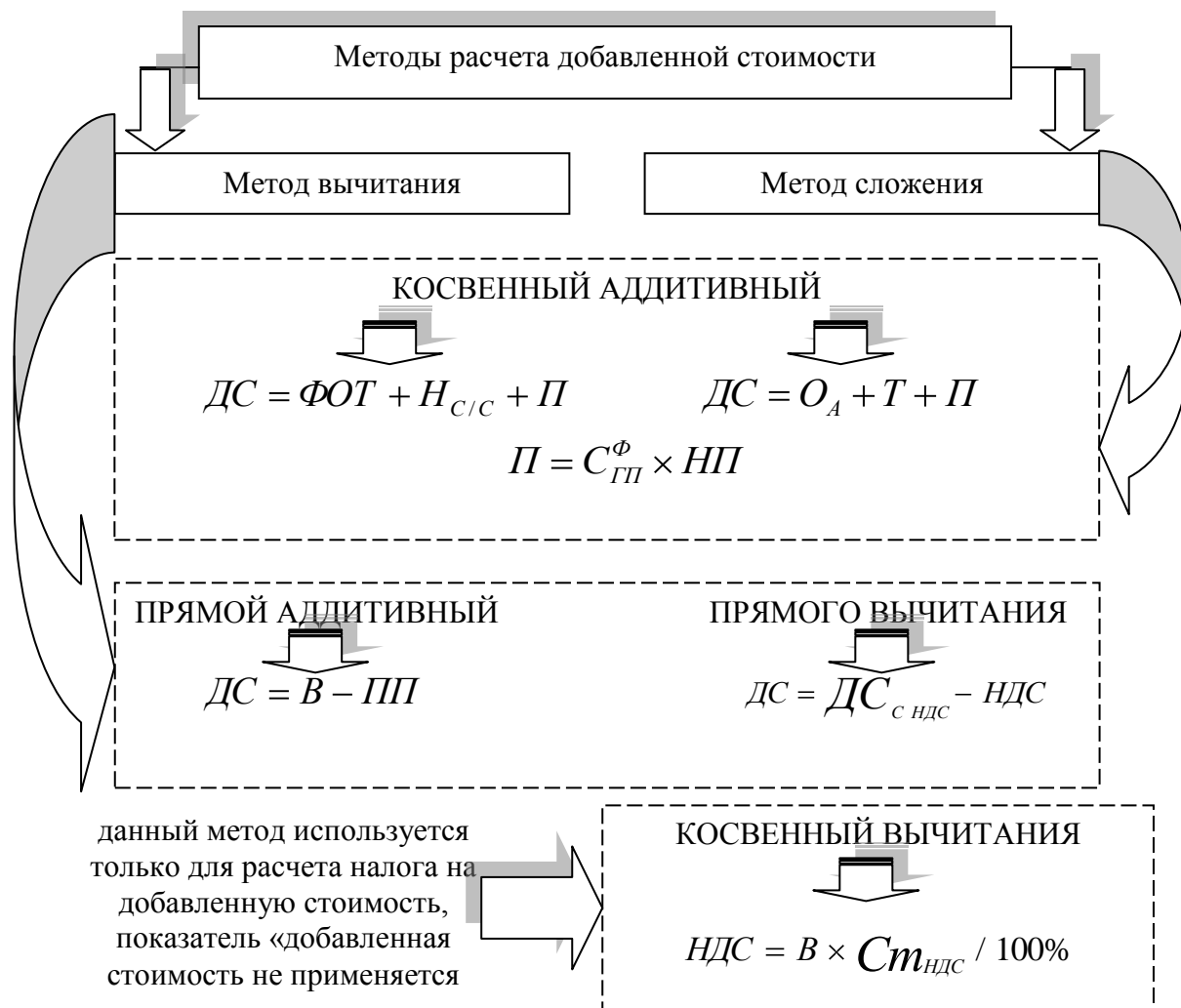


Рисунок 25 – Методы оценки добавленной стоимости в рамках формирования принципов единого учетного пространства

По методу сложения добавленная стоимость рассчитывается по формуле 1:

$$ДС = ФОТ + Н_{C/C} + П, \quad (1)$$

где ДС – добавленная стоимость (размер стоимости, которую предприятие создало в рамках осуществления своей деятельности);

ФОТ – размер фонда оплаты труда за определенный временной интервал (период) – величина заработной платы работников;

$H_{C/C}$ – сумма налогов, которая включается в себестоимость произведенной продукции;

П – прибыль.

Показатель прибыли может быть рассчитан по формуле 2:

$$П = C_{\text{гп}}^{\Phi} * \text{НП}, \quad (2)$$

где $C_{\text{гп}}^{\Phi}$ – величина фактической производственной себестоимости произведенной продукции;

НП – норма прибыли, закладываемая в стоимость продажи продукции предприятием (в процентах).

Существует другой вариант расчета показателя добавленной стоимости с применением метода сложения. При данном методе добавленная стоимость представляет собой сумму амортизации, начисленной со стоимости основных средств и нематериальных активов, заработной платы различных категорий работников, страховых взносов, начисленных с нее, и величины прибыли, которую предприятие закладывает в рамках производства конкретного вида продукции (формула 3):

$$ДС = O_A + T + П, \quad (3)$$

где O_A – сумма амортизации, начисленная со стоимости основных средств и нематериальных активов;

T – стоимостная оценка труда работников, т.е. заработная плата, включая величину начисленных с нее страховых взносов;

$П$ – прибыль, которая может быть определена с использованием формулы 2¹.

Вторым методом определения величины добавленной стоимости является метод вычитания. Данный метод имеет две разновидности: прямой аддитивный метод и метод прямого вычитания. Сущность прямого аддитивного метода заключается в том, что добавленная стоимость представляет собой разность между выручкой от реализации продукции и промежуточным потреблением (стоимость сырья, материалов, услуг оказанных для нужд производства продукции). Таким образом, добавленную стоимость по данному методу можно рассчитать по формуле 4:

¹ Гудков, А.А. Совершенствование налогообложения добавленной стоимости сельскохозяйственных предприятий с целью обеспечения продовольственной безопасности Российской Федерации [Текст] / А.А. Гудков, Е.С. Савкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 6. С. 63-68.

$$ДС = В - ПП, \quad (4)$$

где В – выручка (с учетом НДС);

ПП – промежуточное потребление (стоимость сырья, материалов, услуг и т.п.)¹.

На сегодняшний день большинство экономистов при расчете показателя «добавленная стоимость» пользуются прямым аддитивным методом или, как его еще называют, прямым бухгалтерским методом, то есть при определении его величины основными элементами являются выручка (включая НДС) и материальные затраты. Применение данного метода возможно лишь в случае исчисления показателя добавленной стоимости на основе данных бухгалтерского учета. На рисунке 26 представлен алгоритм расчета добавленной стоимости по прямому аддитивному методу.

В рамках метода вычитания также существует метод прямого вычитания. По данному методу можно также определить и величину добавленной стоимости. Для этого необходимо из добавленной стоимости (с НДС) вычесть величину налога на добавленную стоимость:

$$ДС = ДС_{с\ ндс} - НДС \quad (5)$$

Использование косвенного метода вычитания не предполагает определения величины добавленной стоимости, так как основной целью данного метода является расчет налога на добавленную стоимость, при этом ставка налога применяется к стоимости реализованной продукции (работ, услуг) и к стоимости приобретенных для целей производства производителем товаров (работ, услуг):

$$НДС = В \times Ст_{ндс} / 100\%, \quad (6)$$

где Ст_{ндс} – ставка налога на добавленную стоимость.

¹ Гурьянов, М. А. Формирование и распределение добавленной стоимости в сельскохозяйственных организациях [Текст] / М.А. Гурьянов // Автореф. на соиск. уч. степ. канд. эк. наук, 08.00.10. – Москва, 2010.



Рисунок 26 – Алгоритм расчета добавленной стоимости по прямому аддитивному методу

Косвенный метод вычитания применяется для определения величины налога на добавленную стоимость, который также называют инвойсным методом, способом возмещения, способом налогового кредита. Данный способ предусматривает, что сумма налога на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается в бюджет по установленным Налоговым кодексам ставкам на каждой стадии производства и потребления продукции (работ, услуг) вплоть до конечного потребителя. При этом сумма налога на добавленную стоимость, начисленного на предыдущем этапе движения

товара, подлежит вычету из суммы налога, уплачиваемого на текущем этапе (заготовления, производства, обмена, промежуточного потребления)¹.

Основная особенность косвенного метода вычитания при расчете величины добавленной стоимости заключается в том, что предприятие в обязательном порядке должно вести налоговый учет методом счетов-фактур. Счет-фактура должен зафиксировать сумму налогового обязательства по совершенной сделке на определенную дату. Использование данного метода позволяет в полном объеме вернуть производителю НДС, который уплачивался поставщикам².

В практике учетной деятельности показатель добавленной стоимости не получил распространения, хотя и является базой для расчета налога на добавленную стоимость. На сегодняшний день не существует единого алгоритма для расчета добавленной стоимости в различных отраслях народного хозяйства и для предприятий различных организационно-правовых форм³. Это не позволяет применять данный показатель для целей налогообложения, так как в таком случае необходим единый алгоритм определения величины добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства.

В таблице 3 представлена сравнительная характеристика способов исчисления добавленной стоимости.

¹ Малкина, Е.Л. Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. – Орел, 2008. - 199 с.

² Маслова, И.А. Методология формирования отраслевой добавленной стоимости и стоимости продукции в справедливой оценке в инновационной экономике [Текст] / И.А.Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 4. С. 99-99.

³ Савкина, Е.С. Аналитические возможности управленческого и налогового информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости [Текст] / Е.С. Савкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 9. С. 80-89.

Таблица 3 – Сравнительная характеристика способов исчисления добавленной стоимости

Метод расчета	Используемые показатели	Достоинства	Недостатки
1. Прямой аддитивный	- выручка (с учетом НДС); - промежуточное потребление – материальные расходы (стоимость сырья, материалов, услуг и т.п.)	Наиболее простой для расчета метод, не применяет сложной системы зачетов для определения величины добавленной стоимости	Оба метода основаны на использовании данных бухгалтерского учета, в котором непосредственно показатель «добавленная стоимость» не используется. Отсутствие единой методики расчета добавленной стоимости для предприятий все отраслей и организационно-правовых форм
2. Косвенный аддитивный	1 вариант: - фонд оплаты труда; - налоги, включаемые в себестоимость; - норма прибыли; 2 вариант: - амортизационные отчисления; - стоимостная оценка труда работников	-	Сложность при определении значения показателя добавленной стоимости из-за применения сложной системы зачетов
3. Способ прямого вычитания	- добавленная стоимость (с учетом НДС); - входящий налог на добавленную стоимость	-	Неиспользование показателя добавленной стоимости, что ведет к неточному расчету НДС, его искусственному занижению или завышению. Возможно взимание НДС с объектов, не являющихся объектами обложения НДС
4. Косвенный способ вычитания	- выручка (с учетом НДС); - ставка НДС	Использование данного способа не требует определения показателя добавленной стоимости. Данный способ позволяет полностью вернуть производителю НДС, уплаченный поставщикам	Неиспользование показателя добавленной стоимости, что ведет к неточному расчету НДС, его искусственному занижению или завышению. Возможно взимание НДС с объектов, не являющихся объектами обложения НДС

Таким образом, требуется создание авторского алгоритма расчета добавленной стоимости с учетом принципов формирования единого учетного

пространства, который позволит адекватно современным экономическим условиям и в соответствии с действующим законодательством оценить личный вклад предприятия в созданную им стоимость, определить величину налога на добавленную стоимость за любой промежуток времени. Данный алгоритм представлен на рисунке 34.

Алгоритм оценки добавленной стоимости за основу берет основополагающие принципы косвенного аддитивного метода расчета добавленной стоимости с учетом соотношения категорий «себестоимость», «стоимость», «добавленная стоимость», поэлементной структуры добавленной стоимости в условиях формирования единого учетного пространства.

Первым этапом в формировании добавленной стоимости продукции является непосредственно формирование и отражение в учете затрат на производство продукции, то есть формирование себестоимости. Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов учета формирования стоимости продукции. Для учета затрат на большинстве промышленных предприятий используются такие активные счета, как 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др¹.

Счет 20 «Основное производство» является калькуляционным. Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данного предприятия².

Одной из наиболее весовых частей себестоимости являются материальные затраты, которые учитываются на счете 10 «Материалы».

¹ Гудков, А.А. Формирование управленческой учетно-аналитической системы налоговых затрат на предприятии [Текст] / А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: ОрелГТУ, 2010. – №7. – С.41–46.

² Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст] / В.П. Астахов. - М.: Юрайт, 2011.

Списание материальных затрат на себестоимость продукции отражается бухгалтерскими записями, представленными на рисунке 27.

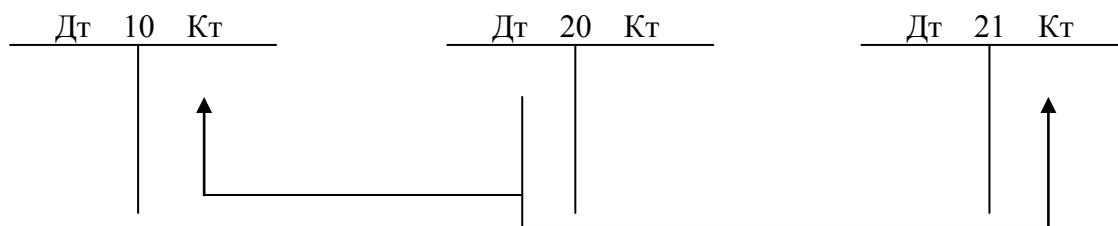


Рисунок 27 – Включение материальных затрат в себестоимость продукции (работ, услуг)

Непосредственно отражение на счетах бухгалтерского учета частей добавленной стоимости происходит следующим образом. Ежемесячно происходит начисление амортизации основных средств и нематериальных активов (если таковые имеются), используемых в производстве продукции (Рисунок 28).

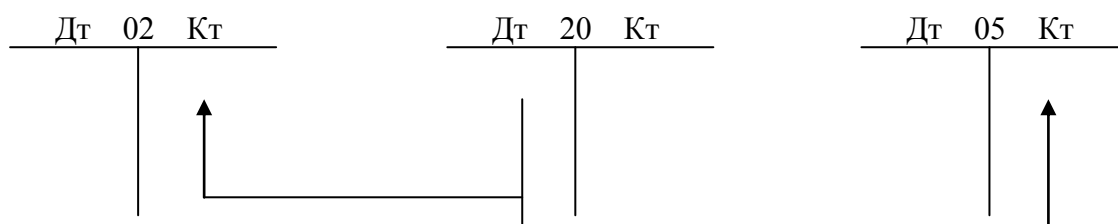


Рисунок 28 – Отражение в бухгалтерском учете элемента добавленной стоимости «амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы»

Также ежемесячно в бухгалтерском учете происходит начисление заработной платы работникам основного производства и страховых взносов с нее (Рисунок 29). При этом размер тарифа на обязательное страхование от несчастных случаев определяется региональным отделением Фонда социального страхования Российской Федерации по каждому предприятию отрасли¹.

¹ Зонова, А.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / А.В. Зонова. - СПб.: Питер, 2011.

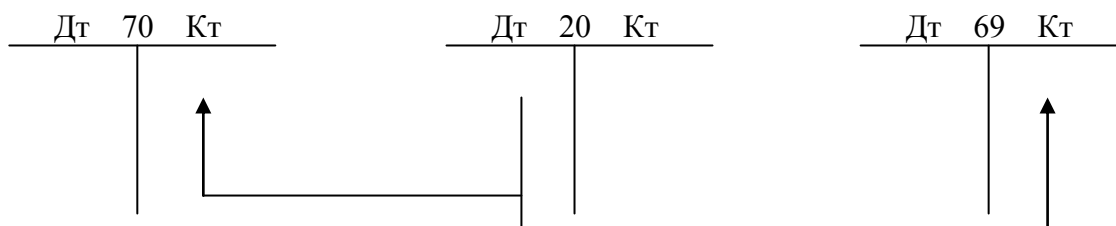


Рисунок 29 – Отражение в бухгалтерском учете элементов добавленной стоимости «оплата труда работников основного производства» и «отчисления на социальные нужды с заработной платы работников основного производства»

В себестоимость могут включаться и налоги, начисление которых происходит по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с открытием необходимых субсчетов. Это могут быть: транспортный налог; земельный налог; водный налог; налог на добычу полезных ископаемых, государственная пошлина¹.

Если предприятие осуществляет какие-либо дополнительные расходы, включаемые непосредственно в себестоимость продукции (работ, услуг), их необходимо отнести в дебет счета 20 «Основное производство» (Рисунок 30).

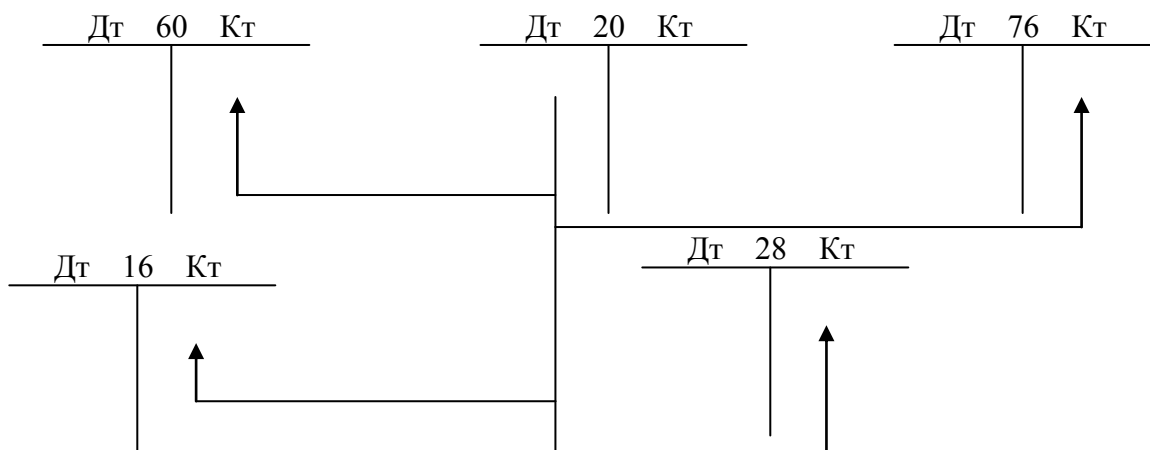


Рисунок 30 – Отражение в бухгалтерском учете элемента добавленной стоимости «прочие расходы»

¹ Иванова, Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми потоками [Текст] / Е.В. Иванова // Управленческий учет. М.: Финпресс. – 2009. – №8.

Косвенные расходы могут включаться в себестоимость продукции разными способами, что зависит от их характера и периода времени к которому они относятся, а также от особенностей ведения учета на предприятии¹.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на собирательно – распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета делаются записи. На счете 25 «Общепроизводственные расходы» на предприятиях учитываются работы по ремонту основных средств производственного и общепроизводственного назначения, работы по перевозке продукции, работы по отоплению и освещению и другие работы, зависящие от специфики деятельности предприятия².

Амортизацию основных средств и нематериальных активов общепроизводственного назначения по окончании отчетного периода необходимо отнести на общепроизводственные расходы. Работникам, занятым в производственных цехах и подразделениях начисляется заработная плата (и страховые взносы с нее), что отражается в учете по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», где также могут быть отражены расходы, связанные с приобретением каких – либо услуг или осуществлением каких – либо операций, связанных с затратами общепроизводственного назначения, списанием материалов общепроизводственного назначения (Рисунок 31).

По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, учтенная по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», списывается путем распределения на себестоимость отдельных видов продукции в соответствии с принятым порядком (отраженным в документе об учетной политике предприятия)³. Распределение общепроизводственных расходов в

¹ Аврова, И.А. Управленческий учет [Текст] / И.А. Аврова. - М.: Бератор-паблишинг, 2007.

² Левкевич, М.М. Практический курс бухгалтерского учета [Текст] / М.М. Левкевич. - М: ИНФРА-М, 2011.

³ Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / В.Г. Гетьман. - М.: Дашков и К, 2009.

учете отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту 25 «Общепроизводственные расходы»¹.

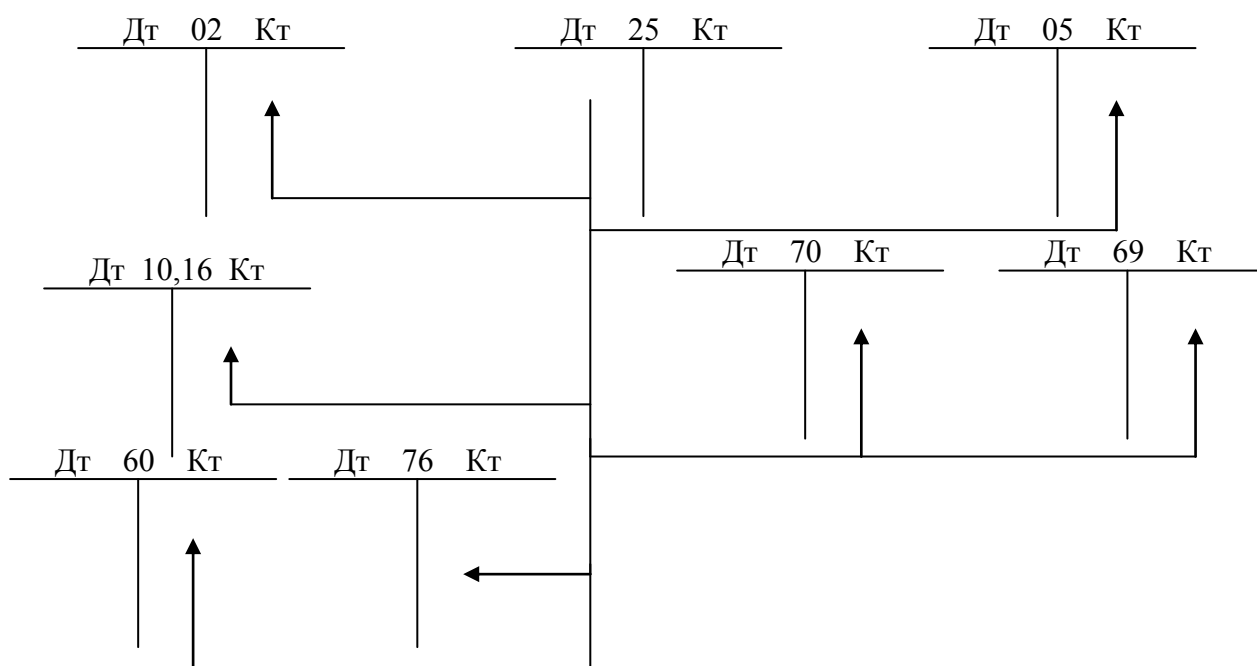


Рисунок 31 – Отражение в бухгалтерском учете общепроизводственных расходов для целей дальнейшего формирования добавленной стоимости

Общехозяйственные расходы также относятся к косвенным расходам. Они связаны с управлением и обслуживанием предприятия в целом. Состав и размер данных расходов определяются сметой. Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном собирательно – распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы», а аналитический – на счете 26 «Общехозяйственные расходы» по статьям сметы в отдельной ведомости².

Все фактические затраты собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и отражаются соответствующими бухгалтерскими записями: начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам общехозяйственного назначения, начисление заработной платы работникам

¹ Кузьмина, М.С. Учёт затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст] / М.С. Кузьмина. - М.: КНОРУС, 2010.

² Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / В.Г. Гетьман. - М.: Дашков и К, 2009.

аппарата управления (директору, главному бухгалтеру, главному экономисту и т.п.) и страховых взносов с нее, списание материалов на управленческие нужды, начисление налогов, включаемых предприятием в себестоимость продукции (работ, услуг): транспортный налог; земельный налог; водный налог; налог на добычу полезных ископаемых, государственная пошлина и т.д.¹ (Рисунок 32).

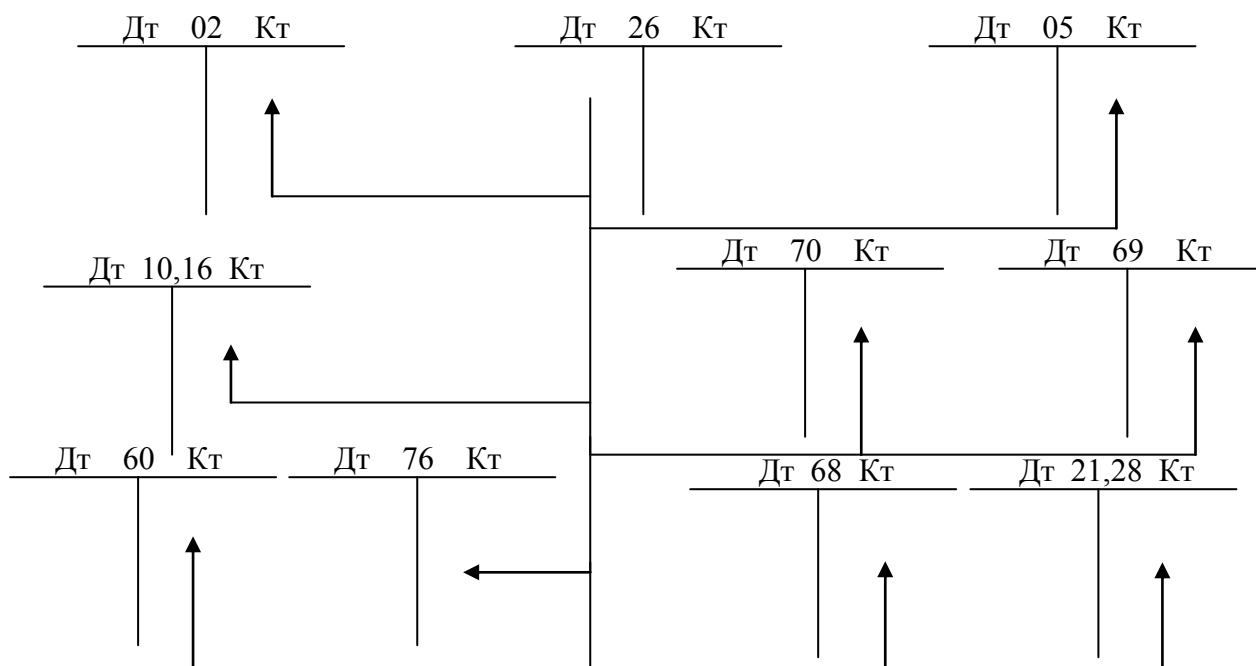


Рисунок 32 – Отражение в бухгалтерском учете общехозяйственных расходов для целей дальнейшего формирования добавленной стоимости

По окончании месяца общехозяйственные расходы подлежат распределению на счета производственных затрат. При этом в бухгалтерском учете сумма произведенных общехозяйственных расходов списывается с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В некоторых случаях косвенные управленческие расходы могут не распределяться между видами продукции, а списываться непосредственно на счета продаж (учет по прямым затратам – метод «директ – костинг»). Тогда в бухгалтерском учете

¹ Поленова, С.Н. Теория бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2010.

необходимо отразить списание общехозяйственных затрат с кредита счета 26 «Общепроизводственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи». Выбор способа списания косвенных затрат и базы их распределения определяется предприятием самостоятельно и закрепляется в учетной политике (в авторской методике предлагается использовать данный метод, так как именно при применении данного метода возможно детальное и корректное изучение взаимосвязей и взаимозависимостей между объемами производства, затратами и прибылью)¹.

Общепроизводственные расходы распределяются между отдельными видами продукции пропорционально сметным (нормативным ставкам). При отсутствии ставок расходы распределяются между видами произведенной продукции пропорционально выбранной базе распределения (заработная плата рабочих основного производства, нормативные или плановые затраты, объем выпущенной продукции, прямые затраты). При этом при выборе способа распределения косвенных расходов необходимо учитывать специфику предприятия: уровень механизации и автоматизации, особенности производимой продукции и т.д.

Таким образом, формируется часть добавленной стоимости или себестоимость продукции (работ, услуг)². Далее в бухгалтерском учете отражается выпуск продукции (работ, услуг), для этого чаще всего используются счета: 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или счет 90 «Продажи».

После того, как стоимость произведенной продукции сформирована и отражена на счетах бухгалтерского учета (первый этап формирования стоимости продукции), происходит оценочная актуализация стоимости, то есть формирование номинальной стоимости продажи продукции (второй этап формирования продажной стоимости продукции). Данная величина представляет собой совокупность базовой производственной стоимости

¹ Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Н.А. Каморджанова. - СПб.: Питер, 2009.

² Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2009.

продукции и непосредственно добавленной стоимости, созданной предприятием.

После того, как определена величина номинальной продажной стоимости продукции, то есть завершен этап оценочной актуализации стоимости, наступает третий (завершающий) этап – рыночная актуализация стоимости. Данный момент является важнейшим моментом для бухгалтера при отражении в бухгалтерском учете реализации произведенной продукции. Стоимость, созданная предприятием, становится актуальной непосредственно в момент совершения сделки, последующей отгрузки продукции и отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации. Процесс отражения в бухгалтерском учете реализации продукции представлен на рисунке 33.

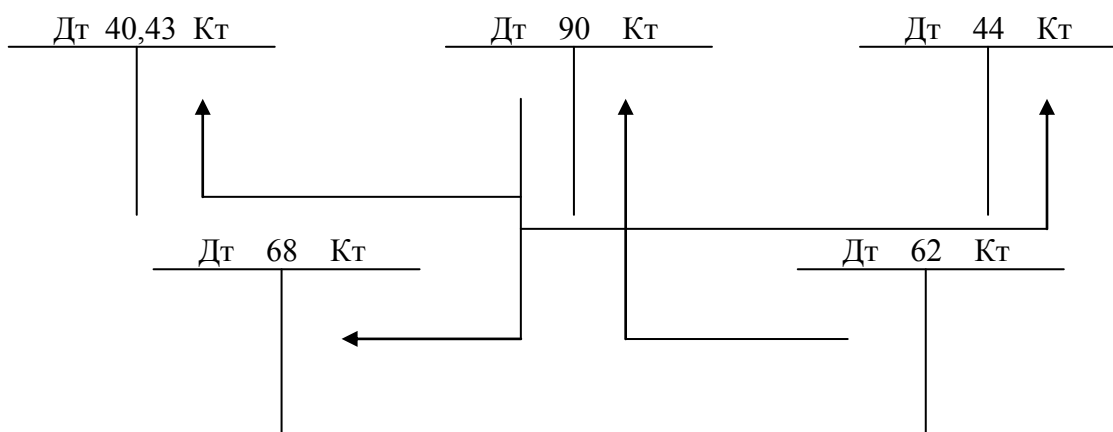


Рисунок 33 – Отражение в бухгалтерском учете процесса реализации продукции (работ, услуг)

На рисунке 34 представлен наиболее рациональный алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости в рамках формирования принципов единого учетного пространства.

Методика актуализации добавленной стоимости продукции раскрывается в работах д.э.н. Масловой И.А. «Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности» и к.э.н.

Малкиной Е.Л. «Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства»¹².

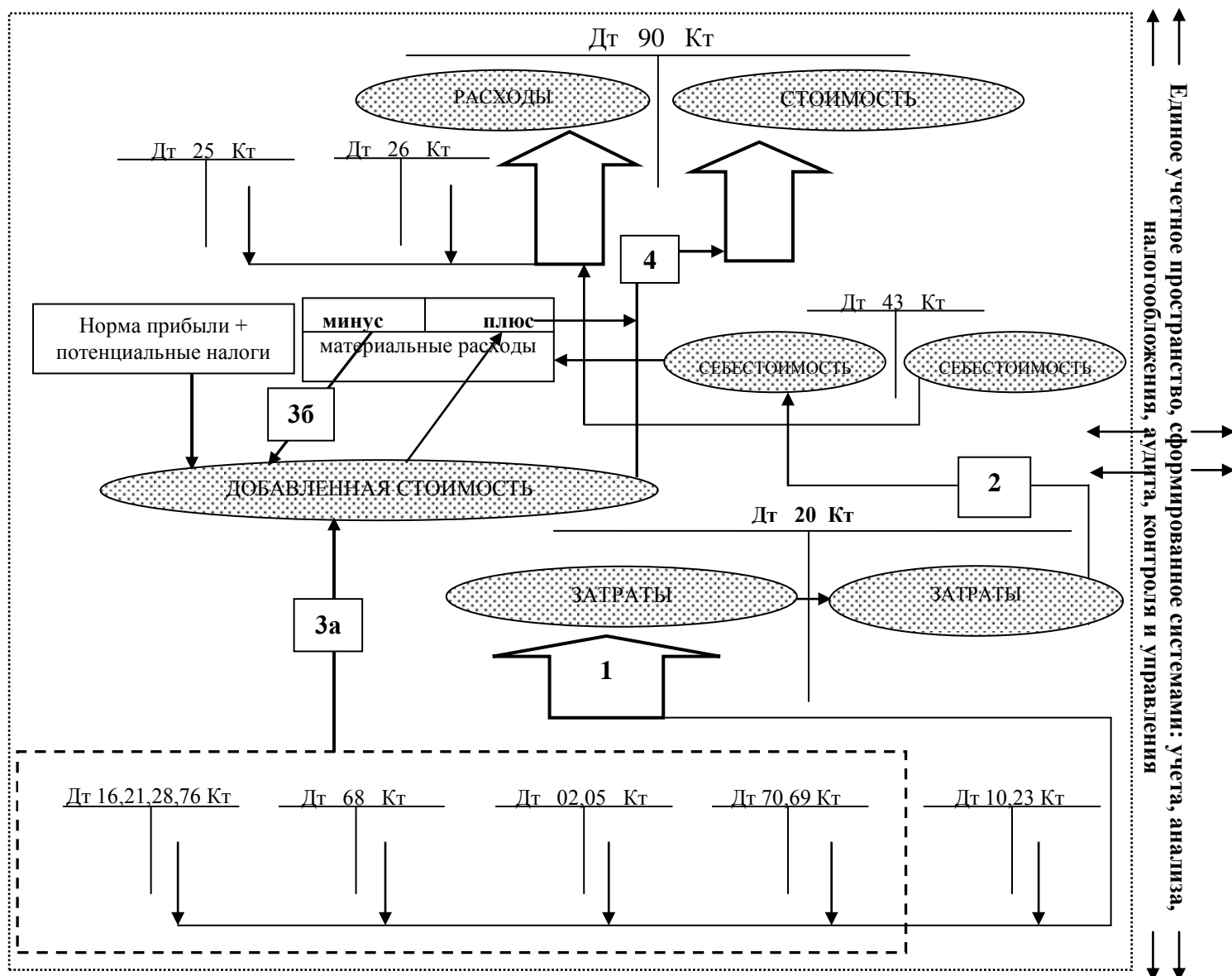


Рисунок 34 – Алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства

Рассмотрим этапы представленного на рисунке 34 алгоритма поэлементной оценки добавленной стоимости. На 1 этапе на счетах бухгалтерского учета формируется информация о величине всех затрат предприятия, связанных с производством продукции: материальных

¹ Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

² Малкина, Е.Л. Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. – Орел, 2008. - 199 с.

(дебетовые обороты по счетам 10 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»); трудовых (кредитовые обороты по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»); социальных (кредитовые обороты по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»); амортизационных отчислений на основные средства и нематериальные активы (кредитовые обороты по счетам 02 «Амортизация основных средств», 04 «Амортизация нематериальных активов»); налоговых (кредитовые обороты по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»); прочих (кредитовые обороты по счетам 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 28 «Брак в производстве», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и т.д.).

Далее сумма всех затрат переносится на калькуляционный счет для исчисления себестоимости произведенной предприятием продукции 20 «Основное производство».

На 2 этапе уже сформированная величина себестоимости переносится на счет учета готовой продукции 43 «Готовая продукция». В данном случае на счете 43 «Готовая продукция» отражается неполная (сокращенная) себестоимость продукции, так как для учета затрат для целей диссертационного исследования был выбран метод директ-кост.

На 3 этапе на счетах бухгалтерского учета отражается размер добавленной стоимости. При этом величина данного показателя может быть рассчитана двумя способами. В первом варианте (3а) добавленная стоимость складывается исходя из предложенной поэлементной структуры данной категории, а именно из элементов: оплаты труда работников; отчислений на социальные нужды; амортизационных отчислений на основные средства и нематериальные активы; налогов, включаемых в себестоимость; прочих расходов; потенциальных налогов с реализации; нормы прибыли (кредитовые обороты по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация

основных средств», 04 «Амортизация нематериальных активов», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 28 «Брак в производстве», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и т.д. плюс потенциальные налоги с реализации и норма прибыли).

Во втором варианте (3б) добавленная стоимость рассчитывается как разница между показателем себестоимости продукции (дебетовые обороты по счету 43 «Готовая продукция») и величиной материальных затрат, осуществленных предприятием в рамках производственного процесса (кредитовые обороты по счетам 10 «Материалы», 23 «Вспомогательное производство»).

И на последнем 4 этапе на счете 90 «Продажи» формируется итоговый показатель, характеризующий финансовые результаты деятельности предприятия – «стоимость», который определяется как сумма себестоимости (кредитовые обороты по счету 43 «Готовая продукция»), нормы прибыли и потенциальных налогов с реализации или как совокупность добавленной стоимости и материальных затрат.

Еще одним показателем, косвенно относящимся к процессу формирования категорий «себестоимость», «стоимость», «добавленная стоимость», являются расходы предприятия, величина которых списывается в дебет счета 90 «Продажи» и составлена из себестоимости продукции (кредитовые обороты по счету 43 «Готовая продукция») и косвенных расходов (кредитовые обороты по счетам 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

В конце периода на предприятии выявляется финансовый результат от ведения хозяйственной деятельности¹, процесс его списания в бухгалтерском учете отражен на рисунке 35.

¹ Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Н.А. Каморджанова. - СПб.: Питер, 2009.



Рисунок 35 – Отражение в бухгалтерском учете финансового результата от реализации продукции (работ, услуг)

Сформированный алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости в рамках формирования принципов единого учетного пространства позволяет четко представить процедуру определения размера добавленной стоимости и сформировать комплекс учетной информации, требуемой для реализации данного процесса на предприятиях различных отраслей. В рамках использования данного алгоритма в едином учетном пространстве предприятия в качестве принципов его реализации необходимо использовать принципы формирования учетно-аналитических данных, а именно: принципы автономности, объективности, целостности, осмотрительности, идентификации, самостоятельности, непрерывности, соответствия, квантифицируемости, периодичности, конфиденциальности, контроля, интерпретируемости, непротиворечивости, консерватизма¹.

Соблюдение принципов единого учетного пространства, в свою очередь, дает возможность своевременно и адекватно реагировать на трансформации, происходящие во внутренней и внешней среде предприятия, а также формировать комплекс информационно-аналитических данных о величине и динамике изменения добавленной стоимости, удовлетворяющих интересы различных групп пользователей информации.

¹ Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. Учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин, В.А. Константинов. - М.: ДЕЛО И СЕРВИС, 2007. - 224 с.

3 РЕАЛИЗАЦИЯ АЛГОРИТМА ПОЭЛЕМЕНТНОЙ ОЦЕНКИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ РАЗНООТРАСЛЕВЫМИ РОССИЙСКИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ В УСЛОВИЯХ ВНЕДРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

3.1 Поэлементная оценка добавленной стоимости на разноотраслевых предприятиях РФ

Для оценки эффективности, действенности и полезного эффекта внедрения в деятельность предприятий различных отраслей и организационно-правовых форм предложенного в п. 2.3 алгоритма поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства, необходимо осуществить расчетные и аналитические процедуры в отношении применяемых на сегодняшний день методик расчета добавленной стоимости.

В предложенном алгоритме поэлементной оценки добавленной стоимости имеется ряд специфических особенностей, которые отличают его от уже существующих и определяют его практическую ценность и значимость, кроме того он детерминирует (определяет) прерогативу в рамках использования в своей деятельности именно российскими разноотраслевыми предприятиями:

- в алгоритме за основу выбран косвенный аддитивный метод сложения для определения показателя добавленной стоимости, который представляет собой проверенную временем, российским и зарубежным опытом методику, что обуславливает его преимущества над абсолютно непроработанными и не характеризующимися как эффективные в рамках практического применения;

- в алгоритме определен поэлементный состав добавленной стоимости с авторской точки зрения, который включает ряд элементов, являющихся обязательными, но не используемыми в рамках уже существующих методик, что снижает показатель полезного эффекта их применения;

- в алгоритме прослеживается четкая и доказательная взаимосвязь и соотношение категорий «себестоимость», «стоимость», «добавленная стоимость» в ходе производственного процесса на микроуровне, необходимые для более корректного определения и оценки отдельных элементов добавленной стоимости и их совокупности;

- в рамках предлагаемого алгоритма поэлементная оценка добавленной стоимости осуществляется на базе данных, полученных непосредственно со счетов бухгалтерского учета, что является гарантом фактов достаточности, точности, своевременности, адекватности информации условиям хозяйствования на предприятии, соблюдения нормативно-правовой базы и т.д.;

- применение предложенного алгоритма с учетом внедрения на предприятии разработанного в диссертационном исследовании отчета о величине показателей, характеризующих элементы добавленной стоимости, даст возможность упростить расчет такой многоплановой и неоднолинейной категории как «добавленная стоимость», а также отследить изменения ее значений и факторы их определяющие;

- предложенный алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости выстроен на основе принципов формирования единого учетного пространства, что квалифицирует ее как сочетающую в себе все необходимые характеристики для целей принятия эффективных разноплановых и разноуровневых управленческих решений.

В качестве базовых отраслей для реализации на практике алгоритма оценки добавленной стоимости с учетом выделенных элементов на основе принципов формирования единого учетного пространства были взяты следующие: промышленность, строительство, сельское хозяйство, торговля, транспорт и связь. В качестве объектов исследования были взяты данные о деятельности ряда предприятий Орла и Орловской области, Московской области, всего были изучены данные по 45 предприятиям, информация по которым была усреднена (рассчитано среднее арифметическое).

В таблице 4 представлена информационная база для осуществления расчета добавленной стоимости по уже существующим методикам определения ее величины в рамках предприятия: методам сложения и вычитания.

В таблице 5 приведен расчет добавленной стоимости косвенным аддитивным методом сложения с использованием двух известных в мировой практике вариантов структуры добавленной стоимости.

В варианте 1 применения косвенного аддитивного метода сложения в качестве базовых элементов при расчете добавленной стоимости используется 3 элемента: оплата труда различных категорий работников, в том числе отчисления на социальные нужды, налоги, включаемые в себестоимость, норма прибыли (включая потенциальные налоги). В таблице 5 данные элементы выделены заливкой. При 2 варианте косвенного аддитивного метода сложения в расчете добавленной стоимости задействованы все четыре элемента, представленные в таблице 5.

Из таблицы видим, что при использовании в двух вариантах косвенного аддитивного метода сложения, итоговая величина добавленной стоимости по разноотраслевым предприятиям отличается значительно, например, для предприятий промышленности на 4 269 810 рублей, строительства – 4 482 704 рублей.

В таблице 6 представлен расчет добавленной стоимости методом вычитания: прямым аддитивным и прямого вычитания. Выделенные элементы таблицы 6 отражают расчет добавленной стоимости с применением прямого аддитивного метода вычитания. При использовании в расчетах второго метода – метода прямого вычитания учитываются невыделенные заливкой элементы, представленные в таблице 6.

Рассчитаем показатель добавленной стоимости с учетом выделенных в рамках диссертационного исследования элементов по предлагаемому алгоритму, воспользовавшись информационной базой, представленной в таблице 7.

Таблица 4 – Информационная база для осуществления расчета добавленной стоимости методами сложения и вычитания

Данные по отраслям Элемент добавленной стоимости	Промышленность		Строительство		Сельское хозяйство		Торговля		Транспорт и связь	
	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.
1. Оплата труда различных категорий работников, в том числе отчисления на социальные нужды	24 789 000	27 756 000	24 567 900	26 090 000	3 690 000	4 123 900	4 908 090	5 456 990	23 890 700	25 900 600
2. Амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы	3 450 987	4 567 900	4 567 900	4 980 780	2 356 900	2 567 900	409 890	456 780	2 349 670	2 456 900
3. Налоги, включаемые в себестоимость	234 890	298 090	456 980	498 076	345 785	378 960	267 980	287 900	278 750	312 890
4. Прочие расходы	4 567 600	5 145 650	6 783 300	7 159 000	678 351	756 988	953 190	1 017 489	1 238 400	1 539 640
5. Потенциальные налоги с реализации	9 456 860	10 674 800	8 456 090	9 563 890	678 000	720 890	2 459 800	2 786 000	8 654 890	8 873 800
6. Норма прибыли	5 600 000	6 000 000	6 340 000	6 500 000	1 569 000	1 700 000	3 786 000	4 139 000	4 678 000	4 965 120
7. Материальные затраты	15 498 200	16 158 210	18 963 420	20 587 630	1 569 630	1 863 486	2 568 257	3 056 420	12 369 450	13 564 300
8. Выручка	63 597 537	70 600 650	70 135 590	75 379 376	10 887 666	12 112 124	15 353 207	17 200 579	53 459 860	57 613 250
9. Добавленная стоимость с НДС	65 212 031	65 212 031	66 290 291	66 290 291	12 096 250	12 096 250	16 767 976	16 767 976	52 837 412	52 837 412
10. Сумма налога на добавленную стоимость	10 769 591	10 769 591	11 498 545	11 498 545	1 847 612	1 847 612	2 623 817	2 623 817	8 788 462	8 788 462

Таблица 5 – Расчет добавленной стоимости косвенным аддитивным методом сложения (два варианта) за 2013 г.

Данные по отраслям Элемент добавленной стоимости	Промышленность		Строительство		Сельское хозяйство		Торговля		Транспорт и связь	
	1 вариант	2 вариант	1 вариант	2 вариант	1 вариант	2 вариант	1 вариант	2 вариант	1 вариант	2 вариант
1. Оплата труда различных категорий работников, в том числе отчисления на социальные нужды	27 756 000	27 756 000	26 090 000	26 090 000	4 123 900	4 123 900	5 456 990	5 456 990	25 900 600	25 900 600
2. Амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы	4 567 900	4 567 900	4 980 780	4 980 780	2 567 900	2 567 900	456 780	456 780	2 456 900	2 456 900
3. Налоги, включаемые в себестоимость	298 090	298 090	498 076	498 076	378 960	378 960	287 900	287 900	312 890	312 890
4. Норма прибыли (включая потенциальные налоги)	16 674 800	16 674 800	16 063 890	16 063 890	2 420 890	2 420 890	6 925 000	6 925 000	13 838 920	13 838 920
Добавленная стоимость	44 728 890	48 998 700	42 651 966	47 134 670	6 923 750	9 112 690	12 669 890	12 838 770	40 052 410	42 196 420

Таблица 6 – Расчет добавленной стоимости методом вычитания: прямым аддитивным и прямого вычитания за 2013 г.

Данные по отраслям Элемент добавленной стоимости	Промышленность		Строительство		Сельское хозяйство		Торговля		Транспорт и связь	
	прямой аддитивный	прямого вычитания	прямой аддитивный	прямого вычитания	прямой аддитивный	прямого вычитания	прямой аддитивный	прямого вычитания	прямой аддитивный	прямого вычитания
1. Выручка от реализации товаров (работ, услуг)	70 600 650	70 600 650	75 379 376	75 379 376	12 112 124	12 112 124	17 200 579	17 200 579	57 613 250	57 613 250
2. Материальные затраты	16 158 210	16 158 210	20 587 630	20 587 630	1 863 486	1 863 486	3 056 420	3 056 420	13 564 300	13 564 300
3. Добавленная стоимость с НДС	65 212 031	65 212 031	66 290 291	66 290 291	12 096 250	12 096 250	16 767 976	16 767 976	52 837 412	52 837 412
4. Сумма налога на добавленную стоимость	10 769 591	10 769 591	11 498 545	11 498 545	1 847 612	1 847 612	2 623 817	2 623 817	8 788 462	8 788 462
Добавленная стоимость	54 442 440	54 442 440	54 791 746	54 791 746	10 248 638	10 248 638	14 144 159	14 144 159	44 048 950	44 048 950

Таблица 7 – Расчет добавленной стоимости по предлагаемому алгоритму за 2012-2013 гг.

Данные по отраслям Элемент добавленной стоимости	Промышленность		Строительство		Сельское хозяйство		Торговля		Транспорт и связь	
	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г.	2013 г.
1. Оплата труда различных категорий работников, в том числе отчисления на социальные нужды	24 789 000	27 756 000	24 567 900	26 090 000	3 690 000	4 123 900	4 908 090	5 456 990	23 890 700	25 900 600
2. Амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы	3 450 987	4 567 900	4 567 900	4 980 780	2 356 900	2 567 900	409 890	456 780	2 349 670	2 456 900
3. Налоги, включаемые в себестоимость	234 890	298 090	456 980	498 076	345 785	378 960	267 980	287 900	278 750	312 890
4. Прочие расходы	4 567 600	5 145 650	6 783 300	7 159 000	678 351	756 988	953 190	1 017 489	1 238 400	1 539 640
5. Потенциальные налоги с реализации	9 456 860	10 674 800	8 456 090	9 563 890	678 000	720 890	2 459 800	2 786 000	8 654 890	8 873 800
6. Норма прибыли	5 600 000	6 000 000	6 340 000	6 500 000	1 569 000	1 700 000	3 786 000	4 139 000	4 678 000	4 965 120
Добавленная стоимость	48 099 337	54 442 440	51 172 170	54 791 746	9 318 036	10 248 638	12 784 950	14 144 159	41 090 410	44 048 950

При применении метода вычитания и прямого аддитивного, и прямого вычитания величина добавленной стоимости в результате одинакова. Однако значительно отличается от размеров добавленной стоимости, полученной при использовании в расчетах двух вариантов косвенного аддитивного метода сложения.

На рисунке 36 представлена структура добавленной стоимости, на основе анализа которой можно сделать выводы о наиболее значимых элементах в ее составе (для построения диаграммы использовались данные только в отношении 2013 г.).

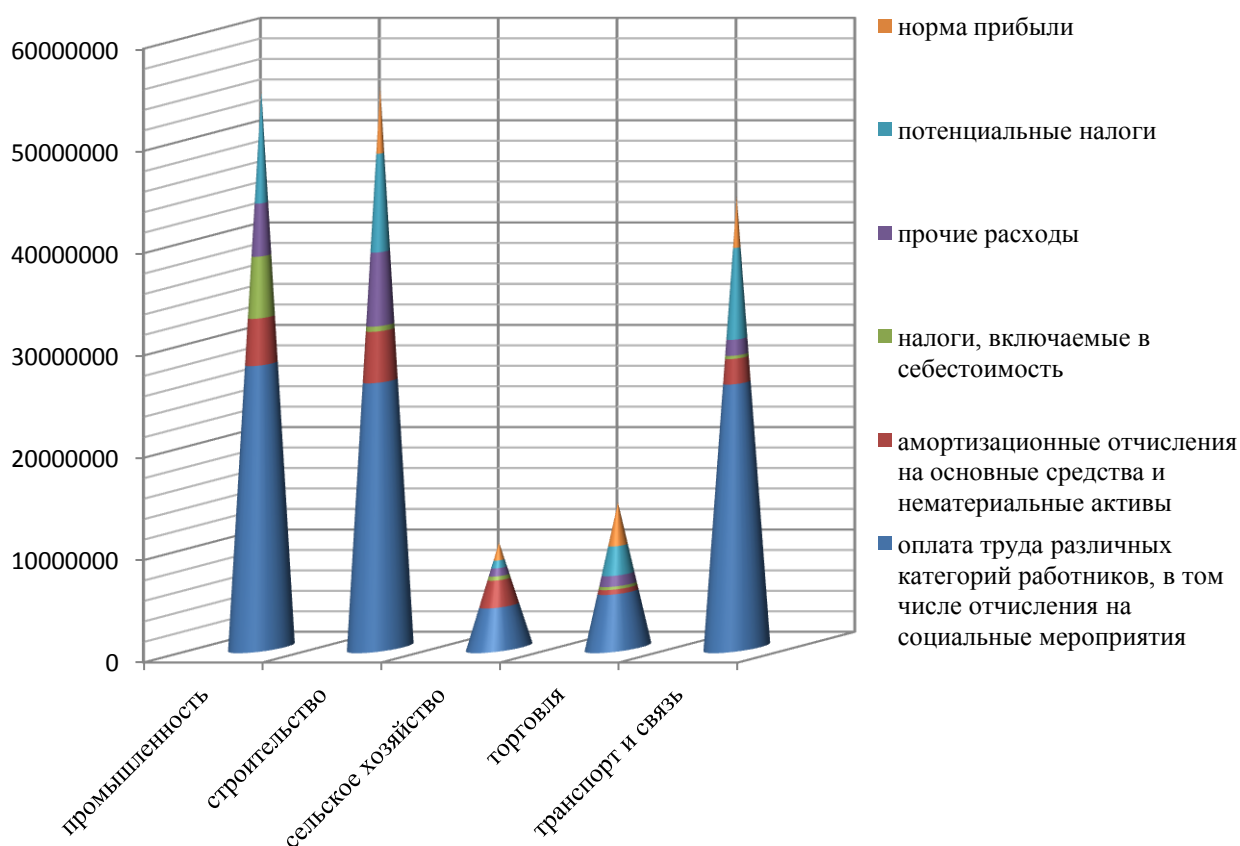


Рисунок 36 – Структура добавленной стоимости по разноотраслевым предприятиям в 2013 г., в руб.

Достаточно большое различие в величине добавленной стоимости, создаваемой предприятиями, например, промышленности (строительства) и сельского хозяйства (торговли) во многом объясняется значительно

отличающимися объемами выпуска продукции (работ, услуг) в этих отраслях и, соответственно, масштабами самих предприятий. Для анализа структуры добавленной стоимости воспользуемся данными таблицы 8.

Исходя из данных таблицы 8 и рисунка 36, можно сделать следующие выводы о поэлементной структуре добавленной стоимости на предприятиях промышленности, строительства, сельского хозяйства, торговли, транспорта и связи в 2012-2013 гг.:

1) наиболее значимым и существенным элементом в структуре добавленной стоимости является элемент «оплата труда различных категорий работников», при этом наиболее свойственно это крупным по своим масштабам и объемам предприятиям, таких отраслей как: промышленность, строительство, транспорт и связь;

2) производителями наибольшей величины добавленной стоимости являются предприятия промышленности и строительства, предприятия сельского хозяйства также в структуре стоимости имеют весомую долю добавленной стоимости, но на сегодняшний день, данная отрасль характеризуется многочисленными небольшими предприятиями, что не позволяет достичь тех же объемов, которые имеют более крупные и не столь многочисленные предприятия промышленности и строительства;

3) доля амортизационных отчислений в структуре добавленной стоимости незначительна практически для предприятий всех отраслей, за исключением сельского хозяйства (2012 г. – 25,594%, 2013 г. – 25,056%), что связано и с высокой степенью морального и физического износа зданий, сооружений и оборудования, используемых в данной отрасли, недостаточно высокими показателями фондоотдачи и фондовооруженности, а также обновляемости и разработки основных средств и нематериальных активов;

4) величина прочих расходов имеет максимальное значение на предприятиях промышленности, что объясняется широким и специфическим для каждого отдельного предприятия перечнем прочих расходов, например, на исследуемых предприятиях в состав прочих расходов входят: расходы на сертификацию продукции и услуг, а также на декларирование соответствия с участием третьей стороны; суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги); расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала; расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию; расходы на юридические и информационные услуги и т.д.;

5) сумма потенциальных налогов выступает многозначительным элементом в структуре добавленной стоимости, в первую очередь, для предприятий торговли, так как они закладывают достаточно высокую норму прибыли в стоимость реализуемых товаров и, как следствие, уплачивают значительные суммы налогов с прибыли и величины произведенной добавленной стоимости;

7) норма прибыли у большинства предприятий находится на уровне 11-12%, исключение составляют предприятия сельского хозяйства (около 16%) и торговли (около 29%).

На рисунке 37 представлена сравнительная диаграмма о величине добавленной стоимости за 2013 г. при ее расчете методами сложения и вычитания, а также с применением авторского алгоритма.

На данной диаграмме видим, что величина добавленной стоимости одинакова при применении трех методик, в том числе авторского алгоритма, что подтверждает возможность ее практического применения разноотраслевыми российскими предприятиями для целей поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства.

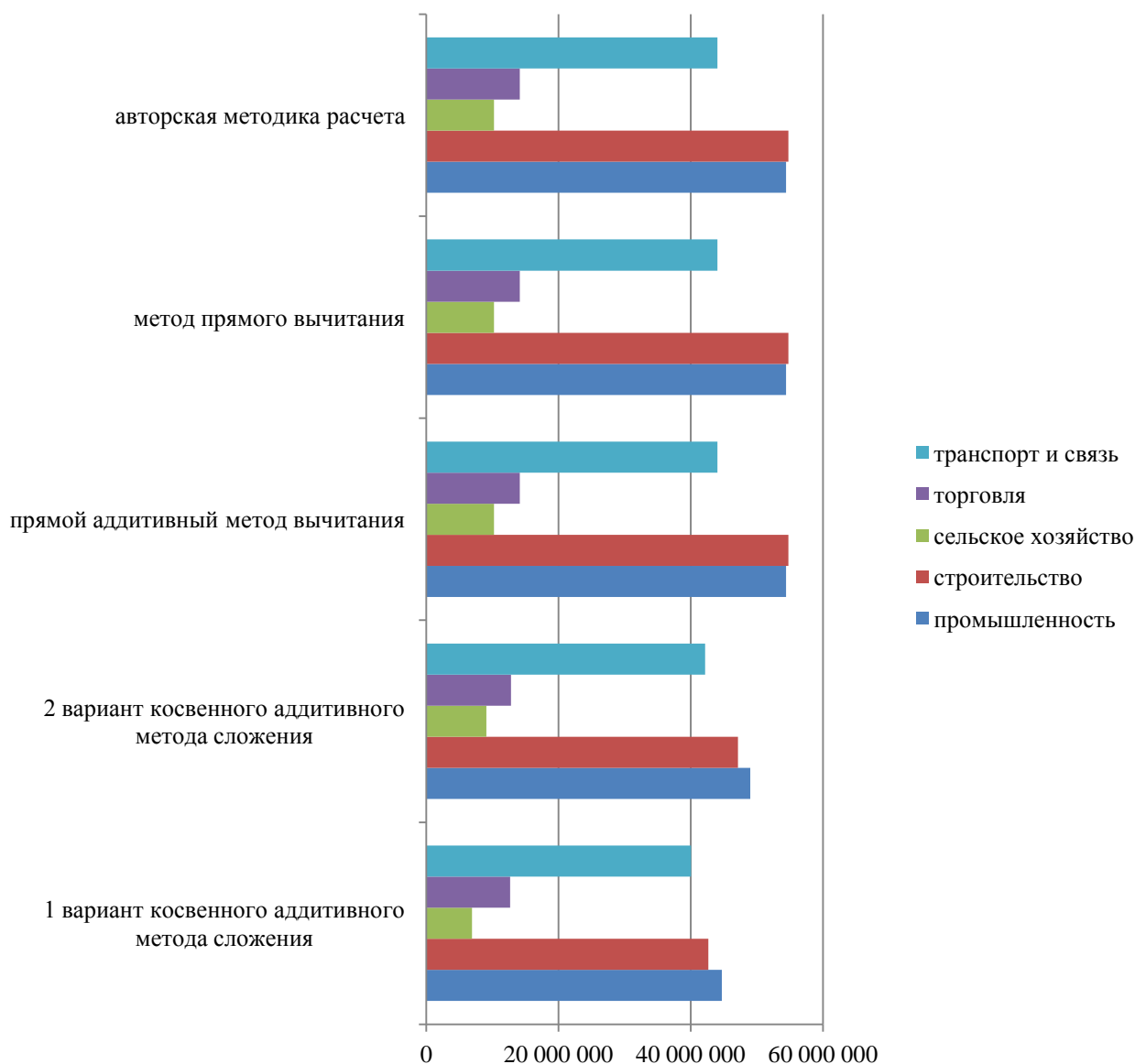


Рисунок 37 – Сравнительная диаграмма о величине добавленной стоимости за 2013 г. при ее расчете методами сложения и вычитания, а также с применением авторского алгоритма

На сегодняшний день показатель добавленной стоимости изучается с теоретической точки зрения различными авторами как в России, так и за рубежом, довольно широко, при этом количество отечественных предприятий его рассчитывающих и анализирующих незначительно. Добавленная стоимость является промежуточной категорией между величинами, отражающими сумму затрат, связанных с производством продукции (себестоимостью) и стоимостью реализуемой по итогам

осуществления производственного процесса ее части. Ее расчет и оценка необходим для целей принятия эффективных управленческих решений долгосрочного и краткосрочного характера о перспективах деятельности предприятия и приоритетах его развития на оперативном, тактическом и стратегическом уровнях в разрезе выделенных в рамках диссертационного исследования элементов, то есть с учетом поэлементной структуры добавленной стоимости, созданной предприятием в отчетном периоде.

В целях расширения сферы применения показателя добавленной стоимости и его поэлементной оценки, предлагаем форму Отчета о произведенной добавленной стоимости за текущий период, который будет предназначен для удовлетворения информационных потребностей пользователей различных категорий наравне с бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах, отчетом об изменениях капитала и отчетом о движении денежных средств.

Необходимость формирования данного отчета на разноотраслевых российских предприятиях объясняется тем, что добавленная стоимость является более широким и фундаментальным критерием оценки эффективности деятельности, чем прибыль, поскольку он измеряет результаты деятельности в целом, и, следовательно, более полезен. Отчет о добавленной стоимости за текущий период позволяет адекватно с учетом альтернативного подхода оценить общественный вклад предприятия в произведенную им продукцию (работы, услуги).

В таблице 9 представлена предлагаемая нами форма Отчета о произведенной добавленной стоимости за текущий период, сформированная на базе предложенного в рамках диссертационного исследования алгоритма поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства. Используем данную форму отчета для поэлементной оценки добавленной стоимости, произведенной торговыми и промышленными предприятиями г. Орла, по информации о финансово-хозяйственной деятельности за 2012-2013 гг.

Таблица 9 – Форма Отчета о произведенной добавленной стоимости за текущий период

Элемент добавленной стоимости	Величина показателя за текущий период		Величина показателя за предыдущий период		Отклонение величины показателя текущего периода от предыдущего («+», «-»)	
	в руб.	в % к общей сумме добавленной стоимости	в руб.	в % к общей сумме добавленной стоимости	в руб.	в %
1. Оплата труда различных категорий работников	руб.	%	руб.	%	руб.	%
2. Отчисления на социальные нужды	руб.	%	руб.	%	руб.	%
3. Амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы	руб.	%	руб.	%	руб.	%
4. Налоги, включаемые в себестоимость	руб.	%	руб.	%	руб.	%
5. Прочие расходы	руб.	%	руб.	%	руб.	%
6. Потенциальные налоги	руб.	%	руб.	%	руб.	%
7. Норма прибыли	руб.	%	руб.	%	руб.	%
Добавленная стоимость	руб.	100	руб.	100	руб.	%

Таблица 10 – Отчет о произведенной добавленной стоимости предприятием торговли Орловской области за 2012-2013 гг.

Элемент добавленной стоимости	Величина показателя за текущий период, 2013 г.		Величина показателя за предыдущий период, 2012 г.		Отклонение величины показателя текущего периода от предыдущего («+», «-»)	
	в руб.	в % к общей сумме добавленной стоимости	в руб.	в % к общей сумме добавленной стоимости	в руб.	в %
1. Оплата труда	3 166 540	18,95	3 038 813	18,278	127 727	4,20
2. Отчисления на социальные нужды	959 356	5,74	926 345	5,57	33 011	3,563
3. Амортизационные отчисления	458 633	2,75	418 583	2,52	40 050	9,57
4. Налоги, включаемые в себестоимость	56 896	0,34	45 863	0,28	11 033	24,06
5. Прочие расходы	2 567 320	15,36	3 567 896	21,46	- 1 000 576	-28,04
6. Потенциальные налоги	3 845 600	23,01	3 658 569	22,01	187 031	5,11
7. Норма прибыли	5 656 238	33,85	4 968 257	29,88	687 981	13,85
Добавленная стоимость	16 710 583	100	16 624 326	100	86 257	0,52

Таблица 11 – Отчет о произведенной добавленной стоимости промышленным предприятием Орловской области за 2012-2013 гг.

Элемент добавленной стоимости	Величина показателя за текущий период, 2013 г.		Величина показателя за предыдущий период, 2012 г.		Отклонение величины показателя текущего периода от предыдущего («+», «-»)	
	в руб.	в % к общей сумме добавленной стоимости	в руб.	в % к общей сумме добавленной стоимости	в руб.	в %
1. Оплата труда	21 450 856	41,97	19 564 236	42,75	1 886 620	9,64
2. Отчисления на социальные нужды	6 435 257	12,59	5 869 271	12,83	565 986	9,64
3. Амортизационные отчисления	2 156 320	4,22	1 698 230	3,71	458 090	26,97
4. Налоги, включаемые в себестоимость	89 562	0,18	85 620	0,19	3 942	4,60
5. Прочие расходы	4 851 200	9,49	3 896 123	8,51	955 077	24,51
6. Потенциальные налоги	9 562 310	18,71	8 545 210	18,67	1 017 100	11,90
7. Норма прибыли	6 568 960	12,85	6 102 030	13,33	466 930	7,65
Добавленная стоимость	51 114 465	100	45 760 720	100	5 353 745	11,70

В современных экономических условиях, характеризующихся постоянными изменениями во внешней и внутренней среде предприятия, становится очевидно, что для принятия обоснованных экономически эффективных управленческих решений данных бухгалтерской (финансовой), статистической и налоговой отчетности недостаточно. Необходима информация о стратегии предприятия по ключевым направлениям ее деятельности, о рисках и возможности их контролировать, которая может быть сформирована в системе управленческого учета, в качестве одной из форм отчетности данной системы в рамках диссертационного исследования предлагается использовать Отчет о созданной добавленной стоимости, который отражает: всю созданную стоимость и ее распределение между владельцами, работниками, кредиторами, государством и данным бизнесом в виде реинвестиций на определенный момент времени, структуру добавленной стоимости, изменение величины ее элементов и самого показателя по сравнению с предыдущим периодом деятельности предприятия.

3.2 Система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства для целей формирования и оценки добавленной стоимости

Информационные потоки, циркулирующие в едином учетном пространстве, раскрывают особенности работы предприятия и движения в нем добавленной стоимости. Взаимодействие учета (финансовый, налоговый и управленческий) и анализа практически полностью отражают экономические, организационно-технические и технологические возможности производства, сложившиеся внутривыпускные отношения, используемые ресурсы и финансовые возможности предприятия.

Несовершенное учетное пространство, существующее на сегодняшний день, в рамках которого осуществляется оценка добавленной стоимости

может привести к нерациональному использованию интеллектуальных, информационных, организационных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия, неоправданно увеличивает затраты, что приводит к росту себестоимости продукции и снижает ее конкурентоспособность. Взаимодействие элементов добавленной стоимости, их учет, анализ, налогообложение, аудит, контроль и управление должны представлять собой отлаженную систему, отвечающую существующим постоянно изменяющимся условиям хозяйствования предприятия, удовлетворять различные потребности в информации пользователей, принимающих управленческие решения. При этом все выделенные элементы единого учетного пространства, применяемые для принятия управленческих решений должны образовывать комплексную систему в экономическом механизме коммерческой деятельности¹.

Поэтому помимо учетных подсистем (финансовой, налоговой, управленческой), формирующих единое учетное пространство на сегодняшний день, для целей поэлементной оценки добавленной стоимости, предлагаем использовать систему коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства.

Ключевым принципом, позволяющим в рамках единого учетного пространства осуществлять оценку добавленной стоимости, является непрерывность взаимосвязанного функционирования ее составляющих: учета, анализа, налогообложения, аудита, контроля, и управления. На основе информационной базы, формируемой в нем (едином учетном пространстве), осуществляется управление процессами движения добавленной стоимости на предприятии.

На рисунке 38 представлена система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства в процессе оценки добавленной стоимости. Рассмотрим каждый элемент данной системы

¹ Гудков, А.А. Понятийные категории информационных потоков при взаимодействии бухгалтерского и налогового учета [Текст] / А.А. Гудков, М.С. Сорокина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. – №2. – С.20-24.

подробнее для целей реализации поэлементной оценки добавленной стоимости предприятия.

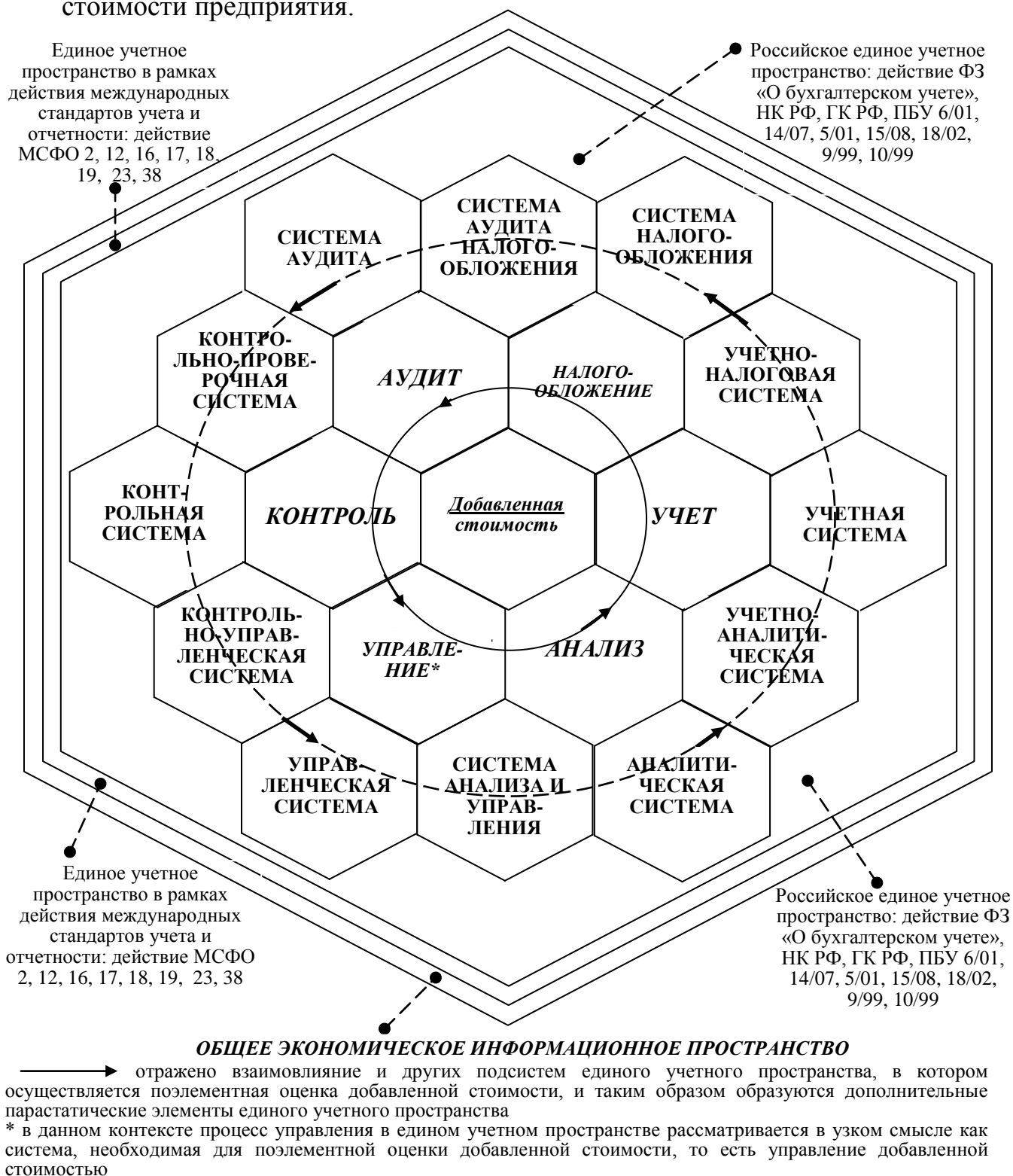


Рисунок 38 – Система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства в процессе оценки добавленной стоимости

Первостепенными элементами представленной системы являются: учет, налогообложение, анализ, аудит, контроль и управление, образующие соответственно учетную систему, систему налогообложения, систему аудита, контрольную систему и управленческую систему. В своих взаимосвязях и взаимодействиях они образуют следующие подсистемы, необходимые для поэлементной оценки добавленной стоимости: учетно-налоговая система, система аудита налогообложения, контрольно-проверочная система, контрольно-управленческая система, система анализа и управления, учетно-аналитическая система¹.

Помимо выделенных и рассмотренных в рамках диссертационного исследования подсистем, на рисунке круговыми стрелками отражено взаимовлияние и других подсистем учетного пространства, в котором осуществляется поэлементная оценка добавленной стоимости, друг на друга и образование таким образом дополнительных парастатических (способствующих) элементов пространства.

Учет добавленной стоимости осуществляется посредством регистрации происходящих событий и операций в финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, затрагивающих элементы добавленной стоимости, выделенные в рамках диссертационного исследования. Информация о величине добавленной стоимости, сформированная в учетной системе, может быть использована руководителями, отвечающими за выработку и реализацию управленческих решений, в целях планирования и прогнозирования на микроуровне, в том числе для составления бизнес-планов, положения которых будут отвечать непрерывно изменяющимся условиям внешней и внутренней среды предприятия. Именно данные

¹ Васильева, М.В. Роль финансовых потоков предприятий аграрного сектора в раскрытии аналитических процедур информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости продукции сельского хозяйства [Текст] / М.В. Васильева // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 6. С. 48-54.

учетных систем используются в целях осуществления налогообложения, аудита, контроля и управления добавленной стоимостью¹.

Учетная система представляет собой центральную составляющую в едином учетном пространстве, дополненную другими элементами, представленными на рисунке 38, для целей повышения эффективности формирования в нем разноуровневых управленческих решений, так как именно на основе ее информации строится анализ деятельности и внутренний и внешний аудит, что определяет значимость методик, применяемых в подсистемах учета в части оперативного управления, тактического руководства и стратегического планирования.

Налогообложение добавленной стоимости представлено налогом на добавленную стоимость, характеристики которого представлены на рисунке 39.

Сумма налога на добавленную стоимость не рассчитывается от оборота, а является величиной, прямо пропорциональной стоимости, добавленной на каждой стадии продвижения товара от производителя до конечного потребителя, что обеспечивает реализацию такого порядка взимания налога, при котором любой из компонентов конечного продукта облагается налогом не более одного раза, а налоговый платеж собирается и поступает в доходы государства на каждом этапе движения товара.

Для эффективной организации системы налогообложения налогом на добавленную стоимость, необходимо реформировать и оптимизировать учетную систему, являющуюся информационной базой системы налогообложения.

¹ Маслова, И.А. Порядок формирования денежного эквивалента добавленной стоимости в аграрной сфере [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 9. С. 27-35.

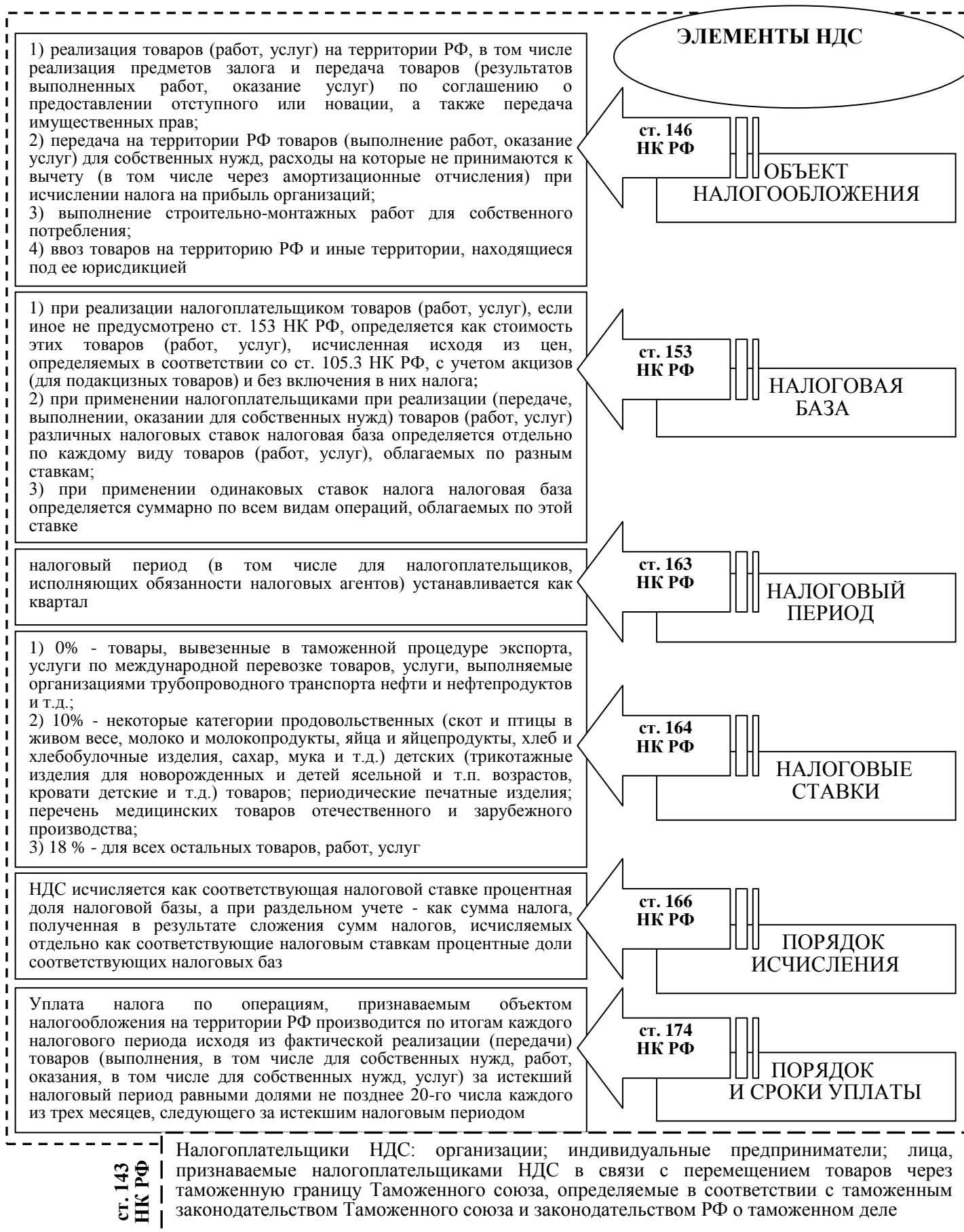


Рисунок 39 – Характеристика системы налогообложения добавленной стоимости

В системе налогообложения могут быть сформированы следующие наиболее важные данные: динамика начисленных и уплаченных налогов и сборов в разрезе по видам и в совокупности; показатели динамического изменения налоговых платежей во времени; структура налогов и сборов; своевременность уплаты налогов и сборов; аналитические показатели оптимизации налогооблагаемых баз и т.д.

В процессе создания данной системы необходимо провести анализ изменения и объема расходов и доходов предприятия, динамики выручки, себестоимости, налогооблагаемой прибыли, чистой прибыли, среднегодовой стоимости имущества и т.п.¹.

Информационной базой налогового учета является информация, полученная из внешней среды, а также информация финансового и управленческого учета. Основой исходящей информации являются данные первичных документов финансового и налогового учета, а также оперативной документации управленческого учета. Следовательно, направления исходящей информации проходят процесс формализации от самостоятельных данных по различным видам учета к обобщенной информации налогового, финансового и управленческого учета².

Аналитическая система принимает участие практически во всех процессах, происходящих на предприятии, используемых для целей принятия управленческих решений, при этом способствует росту показателей качества и результативности управленческой деятельности. Управленческий персонал предприятия постоянно в своей деятельности сталкивается с использованием и обработкой значительных объемов информационных данных, проведением ее анализа в отдельных разрезах работы и в целом по субъекту, абстрагированием и моделированием процессов и фактов финансовой и хозяйственной деятельности, структурированием и

¹ Маслов, Б.Г. Теория и методология аналитического обеспечения государственной поддержки аграрного сектора на основе концепции формирования и распределения стоимости [Текст]: Дисс. ... на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2010. - 335 с.

² Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» [Текст] / И.А. Майбуров. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

упорядочиванием материала для принятия решений на различных уровнях управления. Это определяет необходимость использования аналитической системы как инструмента принятия научно обоснованных управленческих решений¹.

Аналитическая система обеспечивает анализ в процессе учета совершающихся операций, система анализа и управления - анализ непосредственно после совершения операций и ретроспективный анализ на базе отчетных и расчетных данных, на основе которых принимаются управленческие решения различного характера (оперативные, тактические и стратегические).

Применение аналитической системы для целей поэлементной оценки добавленной стоимости позволит предприятиям различных отраслей и организационно-правовых форм: совершенствовать и развивать управление производственными процессами с использованием методов и приемов анализа на предприятии; достигать эффективного роста производственной деятельности, применяя в качестве базиса качественные управленческие решения; повышать конкурентоспособность в условиях рыночной экономики.

В аналитической системе происходит реализация процедур, осуществляемых на базе данных учета, необходимых для определения этапов или хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни предприятия), не образующих в своем итоге добавленной стоимости и, следовательно, требующих или модификации, трансформации, или исключения их из производственно-хозяйственного цикла работы предприятия².

Учетная система является адресатом для системы аудита на предприятии. В процессе проведения аудиторской проверки анализируются и проверяются данные бухгалтерского учета. По результатам проведения

¹ Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. Учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин, В.А. Константинов. - М.: ДЕЛО И СЕРВИС, 2007. - 224 с.

² Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учебник [Текст] / Г.В. Савицкая. - Мн: Новое знание, 2004. - 640 с.

аудиторской проверки выявляются нарушения в ведении бухгалтерского учета и разрабатываются рекомендации по совершенствованию методик учетных процедур и исправлению ошибок. В этом и заключается непрерывная и постоянно действующая взаимосвязь между системами учета и аудита.

Сущность и роль системы аудита добавленной стоимости раскрывается в рамках ее поэлементной оценки на основе принципов формирования единого учетного пространства. Аудиторской проверке должны быть подвержены все без исключения элементы добавленной стоимости: затраты на оплату труда (включая отчисления на социальные нужды), амортизационные отчисления на основные средства и нематериальные активы, налоги, включаемы в себестоимость, прочие расходы. Потенциальные налоги и норма прибыли аудиторской проверки не подвергаются, поскольку на момент проверки еще не происходит факт осуществления расходов (начисления и уплаты потенциальных налогов) и получения дохода (прибыли, исходя из запланированных величин). Осуществить аудит потенциальных налогов с реализации и нормы прибыли возможно лишь по итогам реализации продукции (работ, услуг). При этом должны быть использованы первостепенные аудиторские процедуры: инвентаризация, обследование, письменные запросы, устные опросы, арифметическая проверка, документальная проверка, аналитические процедуры и т.д.¹.

Контрольная система имеет важнейшее значение для целей управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, при этом сама оно находится в тесной взаимосвязи и взаимозависимости с планированием и прогнозированием, осуществляемым для целей выбора среди разнообразных альтернатив развития предприятия наиболее оптимального и эффективного с точки зрения прибыльности варианта.

¹ Бычкова, С.М. Практический аудит: 3-е издание, переработанное и дополненное [Текст] /С.М. Бычкова. – М: Эксмо, 2009. – 278 с.

Контрольная система в отношении категории «добавленная стоимость» реализуется путем сплошной проверки выполнения решений управленческого персонала, сформированных в рамках планирования для оценки степени эффективности данных решений установления обратной связи, которая способствует принятию решений по планированию деятельности будущих периодов.

Контрольная система добавленной стоимости в разрезе ее элементов не предполагает достижение запланированных величин без возможности корректировки некоторых из них в ходе производственной и управленческой деятельности. Это опять же говорит о неразрывной связи функций планирования и контроля на предприятии, то есть план или бюджет коммерческой деятельности должен быть выстроен таким образом, чтобы в случае возникновения непредвиденных обстоятельств во внешней или внутренней среде, у управленческого персонала была возможность внести необходимые изменения в запланированные показатели для достижения более высоких результатов. Обратная связь может вести к изменениям целей предприятия, изменению процесса реализации управленческого решения, изменению объема и набора информации, необходимой для прогнозирования ситуации на рынке и т. д.¹

Способность предприятия адаптироваться к условиям непрерывно изменяющейся внешней среды во многом определена организацией самого предприятия, то есть тем, как в нем осуществляется управление. Одной из важнейших функций управленческой системы, которая связывает процессы контроля и управления является регулирование, которое представляет совокупность мер и воздействий оперативного характера управленческого персонала по исключению или устранению отклонений фактических

¹ Бровкина, Н.Д. Практический аудит: учебное пособие [Текст] /Н.Д. Бровкина. – М.: Издательство «Инфра», 2008. – 315с.

значений показателей от плановых, которые могут выявляться в процессе осуществления мониторинговой деятельности¹.

Управление на предприятии, в том числе и добавленной стоимостью, осуществляется на базе предварительно рассчитанных воздействий. Управленческая система включает в себя две подсистемы – управляющую (субъект управления) и управляемую (объект управления), которые находятся в постоянном взаимодействии, при этом субъектом управления в рамках диссертационного исследования является управленческий персонал с различными функциями и полномочиями, а объектом управления – добавленная стоимость в разрезе выделенных в ней элементов².

Далее рассмотрим интегрированные подсистемы в рамках системы коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства в процессе оценки добавленной стоимости.

На наш взгляд, наиболее значимой системой в данном случае является учетно-налоговая система оценки добавленной стоимости. Учетно-налоговая система представляет собой базу удовлетворения информационных запросов пользователей учетной и налоговой информации. Создание учетно-налоговой системы позволяет эффективно осуществлять управление добавленной стоимостью в тех случаях, когда отдельные учетные и налоговые процедуры не выполняют свои функции по удовлетворению информационных запросов конкретных пользователей.

В целях стремительного развития предприятиям независимо от принадлежности к какой-либо отрасли необходимо осуществлять своевременную адаптацию учетно-налоговой системы к модификациям условий внешней и внутренней среды.

Важным моментом в создании эффективно действующей учетно-налоговой системы на предприятии является изучение специфики ее функционирования. По результатам этого исследования должны быть

¹ Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет. 6-е издание [Текст] / М.А. Вахрушина.- М.: Омега-Л, 2007. - 570 с.

² Вертакова, Ю. Управленческие решения: разработка и выбор: учебное пособие [Текст] / Ю.Вертакова. – М.: КНОРУС, 2006.

выделены основные подсистемы и элементы, которые в дальнейшем будут эффективно функционировать во взаимосвязи и наиболее полно и достоверно формировать информацию о результатах деятельности предприятия¹.

Учетно-налоговая система представляет собой компонент единого учетного пространства, информационной базой которой является бухгалтерский и налоговый учет. Основой ее функционирования является интеграция учетных и налоговых процедур в единый процесс, функционирование которого невозможно без взаимосвязи с процедурами анализа и контроля. Основными принципами являются непрерывность данного процесса и использование результатов его осуществления при принятии эффективных управленческих решений.

Учетно-налоговую систему предприятия в рамках диссертационного исследования рассматриваем как систему отдельно взятого предприятия, зависящую от структуры ее элементов (подсистем), их взаимовлияния и от специфических черт и особенностей работы предприятия, при этом должны быть сформированы принципы, методы, подходы, используемые учетно-налоговой системой, которые будут универсальны для различных субъектов².

Бухгалтерский (финансовый) и налоговый учет, являясь основными элементами учетно-налоговой системы, в современных условиях функционирования предприятий различных отраслей практически неразрывны и взаимосвязаны. Полная взаимозависимость определяется на основе:

- взаимодействия информации нормативной и правовой документации;
- данных финансового анализа (структурных характеристик бухгалтерского баланса, данных о финансовых результатах деятельности, показателях прибыли, рентабельности и т.п.);

¹ Дедкова, Е.Г. Анализ и прогнозирование налоговых затрат на промышленных предприятиях [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 08.00.10 – Орел, 2010.

² Землянская, И.С. Оптимизация косвенного налогообложения товаров, работ, услуг в Российской Федерации [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 08.00.10 – Волгоградский государственный университет, 2008.

- данных налогового анализа (показателей налогового бремени и налоговой нагрузки, структуры уплаченных и начисленных налогов и сборов в динамике, создания эффективно действующей системы налогового прогнозирования на предприятии).

Информационная учетно-налоговая система оценки добавленной стоимости в первую очередь имеет своей целью удовлетворить потребности формирования наиболее полной и комплексной информации о показателях добавленной стоимости, необходимой предприятию, и сгенерировать такую организационную структуру внутри него, которая позволит ему адаптироваться ко всем изменениям внешней среды¹.

Учетно-аналитическая система, как элемент единого учетного пространства, является одновременно «адресатом» и для учетной системы, и для систем аудита, контроля и управления. Базируясь на данных учета, учетно-аналитическая система представляет заинтересованным пользователям наиболее достоверную информацию о финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия, дает возможность охарактеризовать наиболее проблемные участки в деятельности, а также разработать комплекс предложений и рекомендаций по совершенствованию процесса его организации и функционирования. В ходе поступления информации из систем аудита, контроля и управления учетно-аналитическая система характеризует проблемные участки деятельности предприятия, определяет уровень существующего и возможного риска деятельности, а также возможные направления его снижения и т.д. В связи с этим, данные учетно-аналитической системы могут быть использованы при проведении аудита, осуществлении контроля и управления для характеристики деятельности предприятия за ряд периодов и выявления реальной картины финансово-хозяйственной деятельности².

¹ Рубанов, А.А. Косвенное налогообложение в системе государственного регулирования экономики [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 08.00.10.– М.: 2004.

² Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. Учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин, В.А. Константинов.- М.: ДЕЛО И СЕРВИС, 2007. - 224 с.

Учетно-аналитическая система является обеспечивающей информационной системой движения добавленной стоимости. Каждая из подсистем учетно-аналитической системы представляет информацию для оперативного, тактического и стратегического уровней управления предприятием¹.

Учетно-аналитическая система оценки добавленной стоимости базируется на изучении аналитических и синтетических данных об ее элементах с целью формирования и последующей реализации управленческих решений оперативного, тактического и стратегического характера в отношении перспектив и трансформаций отдельных направлений деятельности предприятия.

Система аудита налогообложения может быть выстроена на основе организации системы внутрифирменного контроля, при анализе и оценке финансовых и налоговых показателей о величине добавленной стоимости и налога на добавленную стоимость, установления достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и т.п. При этом система аудита налогообложения является источником потока информации для реализации функций контрольно-проверочной и контрольно-управленческой подсистем в отношении добавленной стоимости, созданной предприятием.

Система аудита налогообложения, в свою очередь, является в данной взаимосвязи адресатом. Соответственно, подсистема аудита налогообложения основывается на сформированных данных учетной системы и учетно-налоговой подсистемы о начислении и уплате налогов, налоговой политики предприятий и т.д.².

Кроме того система аудита налогообложения взаимодействует с подсистемой анализа и управления путем передачи сформированных внутри нее информационных потоков в аналитическую сферу. Система аудита

¹ Кальницкая, И.В. Учетно-аналитическая концепция интегрированной информационной системы для целей управления организацией: теория и методология [Текст] / И.В. Кальницкая // Автореф. на соиск. уч. степ. докт. эк. наук, 08.00.12 – Екатеринбург, 2011.

² Бровкина, Н.Д. Практический аудит: учебное пособие [Текст] / Н.Д. Бровкина. – М.: Издательство «Инфра», 2008. – 315с.

налогообложения функционирует в едином учетном пространстве в целях обработки информации о величине и полноте начисления и уплаты налогов, в том числе налога на добавленную стоимость, о выявлении резервов снижения налогового бремени и возможных путей оптимизации налогообложения внутри предприятия и т.д.

Контрольно-проверочная система в основном направлена на информационную поддержку управленческого персонала процесса принятия решений в связи с выявленными отклонениями фактических показателей от запланированных (нормативных). Данная функция связана с акцентированием внимания менеджеров на возможностях и проблемах, возникающих в процессе осуществления деятельности предприятия, т. е. на тех моментах, которые требуют корректировки¹.

Управленческий персонал обязан принимать решения различного характера и рода в течение всей своей деятельности. Информация, собранная на стадии контроля, как правило, используется при планировании.

В рамках контрольно-проверочной деятельности по оценке добавленной стоимости необходимо отслеживать ход выполнения принятых управленческих решений в разрезе предложенных в диссертационном исследовании элементов и осуществлять анализ достигнутых результатов в ходе их выполнения, что включает в себя: установление стандартов – минимального значения показателя добавленной стоимости на конкретном промежутке развития предприятия, измерение фактически достигнутых результатов и их отклонений от установленных стандартов.

Контрольно-управленческая система является логичным продолжением контрольно-проверочной системы, так как по итогам выявленных отклонений и причин их возникновения, управленческий персонал обязан принимать должного уровня качества и эффективности решения об их

¹ Попова, Л.В. Формирование учетно-контрольной системы расчетных отношений на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 10. С. 15-21.

снижении, устранении негативных результатов от их возникновения, о возможном исключении в перспективе деятельности предприятия.

Система анализа и управления содержит в себе комплекс элементарных взаимосвязей между своими компонентами. Во-первых, управленческая составляющая является информационной базой для проведения анализа и аудита. Данная система базируется на расчетных и информационных показателях управленческого (производственного) учета и внутренней отчетности. Она позволяет: охарактеризовать состав и количественные показатели отдельных элементов и статей затрат предприятия, выявить оптимальные объемы отдельных статей затрат с оптимизацией их общей структуры, а также получить наиболее полезную, полную и достоверную информацию при принятии управленческих решений. Также данные анализа являются особенно ценной информацией при проведении аудиторских проверок и осуществлении контроля в целях получения достоверного мнения о производственно-хозяйственной деятельности предприятия¹.

Посредством проведения аналитических процедур формируются отдельные направления повышения эффективности управленческого учета, реализации механизмов контроля и аудита, в ходе которых определяются нарушения, недостатки и даются рекомендации для проверяемого предприятия. Данные аналитической составляющей системы анализа и управления поступают в учетную составляющую и служат впоследствии источником принятия управленческих решений в отношении оптимизации затрат на производство, сбытовой политики и т.п.

В отношении добавленной стоимости система анализа и управления может сформировать и представить информационно-аналитический комплекс о значении показателей, характеризующих каждый элемент добавленной стоимости, их совокупности, а также на базе представленного комплекса осуществить разработку и реализацию управленческих решений,

¹ Нечеухина, Н.С. Особенности проведения аналитических процедур в информационной среде [Текст]: коллективная монография // Научные исследования: информация, анализ, прогноз. - Воронеж: Воронежский госпединститут, 2007.

обеспечивающих достижение предприятием оптимального уровня развития и экономического роста.

В Приложении 2 представлена характеристика элементов единого учетного пространства для целей оценки добавленной стоимости в рамках системы их коммуникативного взаимодействия.

Таким образом, представленная система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства в процессе формирования и оценки добавленной стоимости представляет собой формализованное отражение взаимосвязей ее элементов. Структура выявленных связей является достаточно обширной и включает в себя ряд прямых и обратных процессов, а также вовлекает в процедуру оценки все выделенные в рамках диссертационного исследования элементы добавленной стоимости.

3.3 Научно-методические рекомендации для поэлементной оценки добавленной стоимости в условиях внедрения международных стандартов учета и отчетности

Сущность гармонизации и интеграции отечественных и международных учетных информационных потоков состоит в их взаимном согласовании, сведении в систему, в унификации, координации, упорядочении, в обеспечении взаимного соответствия экономических макропроцессов. В каждой стране существует информационное единое учетное пространство, состоящее из совокупности взаимосвязанных элементов учета, налогообложения, анализа, аудита, контроля и управления, направленное на информационное моделирование экономических ситуаций на предприятии через достижение цели каждого системного элемента.

Совершенствование информационных учетных систем на основе интеграционных процессов в рамках формирования единого учетного пространства позволит максимально сблизить национальные системы учета

различных стран. Система информационных показателей, полученная на базе гармонизированных учетных систем, формирует объективные условия, ускоряющие экономические макропроцессы и развивающие международные экономические отношения.

В условиях международных интеграционных процессов поэлементная оценка добавленной стоимости и алгоритм ее осуществления претерпит некоторые изменения, связанные главным образом с тем фактом, что в международном экономическом сообществе в качестве учетных стандартов применяются Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности¹.

При этом можно выделить три основных условия, при соблюдении хотя бы одного из них предприятию следует осуществлять сближение отечественных информационных потоков с МСФО в рамках интеграционных процессов.

Во-первых, это работа предприятий с зарубежными партнерами. В данном случае отчетность, составленная в соответствии с общепринятыми в качестве национальных международными стандартами, представляет собой основу для облегчения взаимопонимания руководства сторон с целью принятия эффективных решений².

Во-вторых, это предприятия, нуждающиеся в инвестициях. Основным препятствием для роста российских предприятий в настоящее время является недостаток денежных ресурсов, либо их высокая стоимость. Система менеджмента крупных российских предприятий ориентирована преимущественно на западные рынки капитала, где применяются более низкие процентные ставки как по краткосрочным, так и по долгосрочным кредитам. К данной категории можно отнести, в первую очередь, капиталоемкие предприятия, принадлежащие к наиболее быстро растущим

¹ Попова, Л.В. Анализ и классификация существующих подходов к адаптации учетно-налоговой системы в соответствии с МСФО [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 12. С. 44-52.

² Рожнова, О.В. Трансформация отчетности в формат МСФО: Практическое пособие для бухгалтера [Текст] / О.В. Рожнова // М.: ИД «Юриспруденция», 2005. – 534 с.

отраслям (лизинговые, торговые, промышленные, девелоперские предприятия)¹.

В-третьих, это предприятия, имеющие развитую систему корпоративной культуры, внутреннего мониторинга и эффективного управления. Применение МСФО оказывается полезным не только для крупных международных предприятий, но и для тех, которые еще не ведут деятельность на западных финансовых рынках. Составляя отчетность по МСФО для внутренних управленческих целей, предприятие получает возможность обеспечить менеджеров информацией, которая повышает эффективность принятия решений, предоставляет возможность грамотно общаться с собственниками. Такой подход является приемлемым на предприятиях, где собственник не участвует в повседневном руководстве, но при этом заинтересован получать наиболее полную информацию о ее финансовом положении и результатах деятельности.

Финансовая отчетность, составленная по МСФО, позволяет заинтересованным пользователям оценить не только финансовое положение и результаты деятельности предприятия, но и качество работы менеджмента в целях принятия экономически оправданных решений.

На сегодняшний момент при оценке добавленной стоимости в международном учетном пространстве наиболее часто пользуются прямым аддитивным методом вычитания, когда показатель добавленной стоимости рассчитывается как разница между величиной выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг) и величиной материальных затрат или затрат промежуточного потребления².

Рассмотрим на рисунке 40 более подробно оценку добавленной стоимости в условиях интеграционных процессов и применения Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

¹ Сухарев, И. Как оптимально подготовить отчетность по МСФО [Текст] / И. Сухарев // МСФО: Практика применения, - 2008. - №9. – с. 32 – 40.

² Соснаускене, О.И. Как перевести российскую отчетность в Международный стандарт [Текст] / О.И. Соснаускене // М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2011. – 323 с.

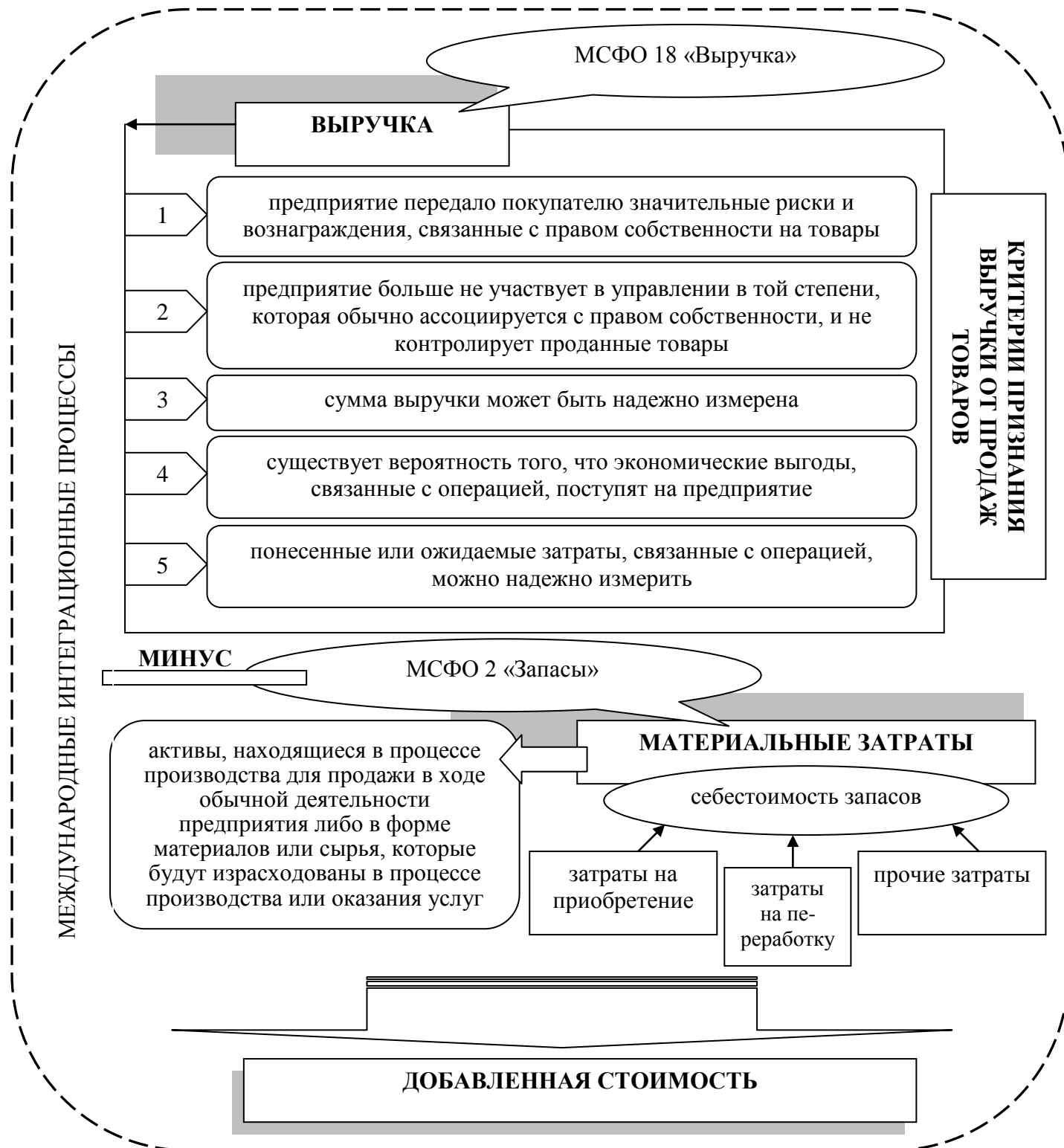


Рисунок 40 – Оценка добавленной стоимости прямым аддитивным методом вычитания в условиях интеграционных процессов и применения Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Согласно МСФО 18 «Выручка», доход определяется как «увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или

увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала». Доход включает выручку предприятия и прочие доходы. При этом выручкой признаются доходы от обычной деятельности предприятия, характеризующиеся, в том числе, как доходы от продажи, оказания услуг, инвестиционный доход (в виде процентов, дивидендов), а также доходы от представления в пользование имущества (арендных и лицензионных платежей).

Первостепенной задачей при учете выручки является определение момента, в который следует признавать выручку. Выручка признается тогда, когда вероятен приток будущих экономических выгод на предприятие, причем эти выгоды могут быть оценены достоверными методами. МСФО 18 определяет условия, при которых выполняются эти критерии и, следовательно, можно признать величину выручки. Данный стандарт содержит рекомендации по применению указанных критериев.

Источниками выручки на предприятии, согласно МСФО 18, могут быть: продажа товаров, оказание услуг и использование активов внешними лицами (проценты, роялти, дивиденды). Товары включают в себя продукцию, которая была произведена предприятием для продажи, а также товары, приобретенные для дальнейшей перепродажи¹.

МСФО 18 использует следующие основные термины:

1) выручка (revenue) – валовой приток экономических выгод в течение определенного периода в ходе обычной деятельности предприятия, когда эти притоки приводят к увеличению капитала, не связанному с вкладами акционеров;

2) справедливая стоимость (fair value) – величина денежных средств, которую можно получить в обмен на актив или осуществить расчет по

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147863>

существующему обязательству в рамках совершения операции сторонами, которые осведомлены и независимы;

3) оценка: выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного представления. Сумма выручки оценивается по справедливой стоимости встречного представления, полученного или ожидаемого к получению, учитывая сумму любых торговых и оптовых скидок, представляемых предприятием.

В данном случае выручкой признается величина денежных ресурсов или их эквивалентов, которая получена или подлежит получению, а возмещение представляет собой сумму денежных средств или их эквивалентов. Справедливая стоимость возмещения может оказаться менее номинальной суммы, которая получена поставщиком или подлежит получению, в том случае, когда происходит изменение сроков поступления денежных средств или их эквивалентов;

4) вмененная ставка процента представляет собой расчетную величину, которая может быть определена наиболее точно: или преобладающая для схожего финансового инструмента эмитента со схожим показателем рейтинга оценки кредитоспособности предприятия, или ставка, установленная в процентах, отражающая дисконтирование номинальной суммы финансового инструмента до уровня текущих цен произведенной продукции (товаров, услуг, работ) при продаже за наличный расчет¹.

Критерии признания, установленные МСФО 18 «Выручка», применяются в отдельности к каждой хозяйственной операции. Однако в определенных случаях для того, чтобы отразить содержание сделки индивидуального характера, требования стандарта применяются к каждому отдельно взятому элементу произошедшего факта хозяйственной жизни. Примером может служить случай включения в продажную цену товара суммы затрат, связанных с его последующим обслуживанием, когда она

¹ Маренков, Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие [Текст] / Н.Л. Маренков // М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 432 с.

может быть точно рассчитана, тогда эта величина откладывается и представляет собой показатель выручки за период, в течение которого прогнозируется осуществлять обслуживание проданного товара.

В случае, когда хозяйственные операции тесно связаны друг с другом и должны рассматриваться как упорядоченная серия фактов хозяйственной жизни предприятия, критерии признания применяются одновременно ко всей серии, что позволяет полноценно оценить коммерческий эффект от ее совершения. Примером может служить следующая ситуация: предприятие заключает два договора – один на продажу товаров, второй на их выкуп в будущем. В таком случае коммерческий эффект от данной серии хозяйственных операций равен нулю¹.

Для целей достоверной оценки стоимости активов и обязательств, предприятие обязано раскрывать следующие информационные аспекты:

1) положения учетной политики, принятой для признания показателя «выручка», а также определяющие методы, которые используются предприятием для установления факта завершенности хозяйственной операции, связанной с предоставлением услуг;

2) величину значительных статей выручки предприятия, которая была признана в отчетном периоде, включая выручку, полученную в результате продажи товаров, предоставления услуг, а также сумму полученных процентов, дивидендов и роялти;

3) величину выручки, которая возникает в результате обмена товарами или услугами и включается в какую-либо значительную статью выручки.

Увязка доходов и расходов предприятий – это процесс одновременного признания величины доходов и расходов, имеющих отношение к одной и той же хозяйственной операции или одному и тому же событию. Такие виды расходов как гарантии, которые чаще всего возникают по результатам отгрузки товаров, оцениваются с высоким уровнем надежности при

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147863>

выполнении ряда условий, установленных для целей признания выручки. При этом выручка может быть признана только, когда можно надежно оценить величину расходов предприятия. В таком случае в качестве обязательства признается возмещение, уже полученное по факту реализации товара¹.

Далее рассмотрим процесс формирования материальных затрат на предприятии для целей оценки добавленной стоимости в условиях применения МСФО 2 «Запасы», которое оперирует следующими терминами.

К запасам относятся активы предприятия: используемые для целей продажи в рамках основного вида деятельности; представляющие собой незавершенное производство или сырье и материалы, которые в перспективе будут использованы для целей производства продукции, предоставления услуг.

Чистая цена продажи запасов предприятия представляет собой расчетную величину, отражающую продажную цену в рамках осуществления основного вида деятельности, за минусом затрат (расчетный показатель), связанных с завершением процесса производства или продажи.

Ценой, которая может быть получена предприятием в случае продажи актива или при передаче обязательства называется справедливая стоимость. При этом операция по продаже актива или передаче обязательства должна быть совершена в добровольном порядке между участниками рынка на момент их справедливой оценки².

Запасы оцениваются по одной из величин: по чистой цене продажи или по себестоимости, для оценки выбирается наименьшая из них.

Себестоимость запасов складывается из суммы затрат, связанных с их приобретением, переработкой и прочих затрат, которые предприятие понесло для целей обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.

К затратам на приобретение запасов относятся:

¹ Малкина, Е.Л. Методики адаптации учетно-налоговой системы к принципам МСФО [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. – № 12. С. 103-107.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147859>

- цена их приобретения у поставщиков;
- величина импортных пошлин и прочих налогов (за исключением возмещаемых предприятиям государством);
- затраты, связанные с осуществлением транспортировки, погрузки-разгрузки;
- прочие затраты, имеющие непосредственное отношение к приобретению готовой продукции, сырья, материалов, услуг. Для целей расчета общей величины затрат, связанных с приобретением запасов, необходимо исключить из нее размер торговых уценок, скидок и прочих аналогичных статей¹.

Затраты на переработку запасов состоят из затрат на оплату труда, связанных непосредственно с процессом производства продукции, распределяемых с установленной систематичностью постоянных и переменных производственных накладных расходов, которые возникают в результате осуществления переработки сырья и материалов в готовую продукцию. К постоянным производственным накладным расходам относят величину косвенных производственных затрат, остающуюся неизменной независимо от объемов произведенной продукции (амортизационные отчисления и затраты, связанные с обслуживанием основных производственных фондов предприятия, производственные управленческие и административные затраты). К переменным производственным накладным расходам относят величину косвенных производственных затрат, находящихся в прямо пропорциональной зависимости от объемов произведенной продукции (величина косвенных затрат на сырье или оплату труда).

Итогом процесса производства довольно часто выступают продукты различных видов, например, в рамках производства производимых совместно продуктов или основного и побочных продуктов. В случаях, когда затраты на

¹ Коростелкина, И.А. Формирование адаптированной модели отечественной информационной учетно-налоговой системы к МСФО [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 3. С. 15-20.

переработку отдельно взятого продукта идентифицировать не представляется возможным, они подвергаются пропорциональному последовательному распределению между произведенными продуктами. Распределение затрат возможно осуществить на базе относительной стоимости отдельно взятого вида производимой продукции или когда появляется возможность отдельно идентифицировать производимые продукты на стадии процесса производства, либо его завершения. Большая часть производимых побочных продуктов по своей сущности и природе не является существенной, поэтому довольно часто их оценка осуществляется по чистой цене продажи, эта величина в дальнейшем вычитается из показателя себестоимости произведенного предприятием основного продукта. Это приводит к незначительным различиям между балансовой стоимостью основного продукта и его себестоимостью¹.

Размер прочих затрат, включаемых в себестоимость запасов, определяется фактом их зависимости с процессом обеспечения текущего местонахождения и состояния, в случае если прочие затраты не связаны с этим процессом, они не могут включаться в себестоимость запасов. Примером прочих затрат, включаемых в себестоимость запасов, могут быть непроизводственные накладные расходы или затраты по переработке продуктов для определенного клиента.

Для увеличения показателя удобства оценки запасов могут применены методы: метод учета по розничным ценам или метод учета по нормативным затратам (в случаях, когда их применение не влечет к появлению значительных расхождений со значением себестоимости). При установлении размера нормативных затрат учитываются: уровень потребления сырья и материалов в рамках производственного процесса, рабочей силы, показатели производительности и эффективности. Данные значения подвергаются

¹ Коростелкин, М.М. Формирование адаптированной к МСФО налоговой составляющей отечественной информационной учетно-налоговой системы [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 3. С. 92-99.

регулярному анализу и оценке, при необходимости пересмотру с учетом текущих условий хозяйствования.

При невозможности использования прочих методов определения себестоимости запасов и при наличии на предприятии большого количества быстро меняющихся статей, имеющих одинаковую норму прибыли, для целей оценки запасов используется метод розничных цен. В данном случае расчет себестоимости единицы запасов осуществляется следующим образом: из цены продажи единицы запасов вычитается размер валовой прибыли, полученной при его продаже. Для определения процента валовой прибыли, используемого для расчета себестоимости единицы запасов, используются только те запасы, стоимость которых была сокращена и стала ниже первоначальной цены продажи. Довольно часто применяется усредненный показатель процента валовой прибыли для отдельно взятого отдела розничной торговли¹.

В целях оценки стоимости запасов в финансовой отчетности должна раскрываться информация о:

- 1) принципах учетной политики, которые были приняты для целей оценки стоимости запасов, в том числе используемый на предприятии метод расчета себестоимости;
- 2) общей балансовой стоимости запасов и балансовой стоимости запасов по видам, которые используются на данном предприятии;
- 3) балансовой стоимости запасов, которые учитываются по справедливой стоимости за минусом величины затрат, связанных с их продажей;
- 4) величине запасов, признанной в качестве расходов в течение отчетного периода;
- 5) сумме любой уценки запасов, признанной в качестве расходов в отчетном периоде;

¹ Васильева, М.В. Алгоритм трансформации отечественной информационной учетно-налоговой системы к МСФО [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 2. С. 81-92.

6) сумме реверсивных записей в рамках произведенной на предприятии уценки, признанной в качестве уменьшения размера запасов, которая была отражена в составе расходов отчетного периода;

7) обстоятельствах или событиях, результатом которых стало реверсирование уценки запасов;

8) балансовой стоимости запасов, которые были заложены в виде обеспечения исполнения существующих у предприятия обязательств.

Себестоимость запасов, которые не являются равнозначными и не могут заменять друг друга в равной степени, а также товаров или услуг, производимых в рамках специального проекта, должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат. Себестоимость запасов, отличных от указанных ранее, должна определяться с использованием метода средневзвешенной стоимости или метода ФИФО¹.

Так как в рамках диссертационного исследования предложен алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства, необходимо рассмотреть его практическое применение в условиях международных интеграционных процессов и применения Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности (Рисунок 41).

Цель интеграции российского и международного учета и отчетности в целях поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства – повышение качества и информативности отчетности, которые актуальны для всех категорий пользователей.

¹ Варакса, Н.Г. Формирование структурных элементов налогового механизма и их взаимодействие на макро- и микроуровне [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 7. С. 92-98.

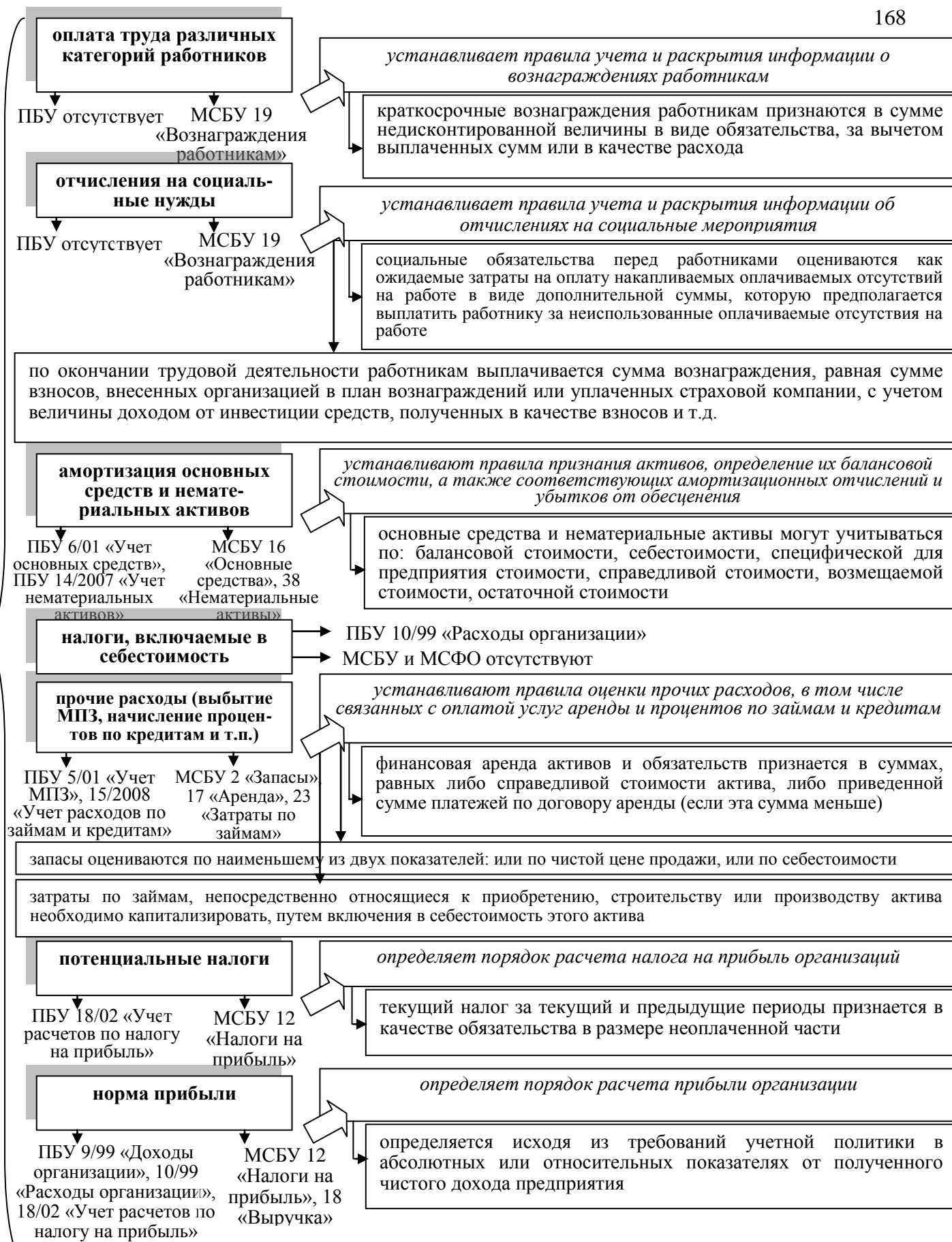


Рисунок 41 – Научно-методические рекомендации для поэлементной оценки добавленной стоимости в условиях внедрения требований международных стандартов учета и отчетности

Для российского единого учетного пространства важным моментом является внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) как инструмента международных интеграционных процессов. Целью реформирования учетной системы является приведение национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики и Международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Принятие МСФО позволит обеспечить надлежащий уровень прозрачности и доверия к финансовой отчетности предприятий.

Интеграция учетного пространства с международным представляет собой постепенное модернизирование правил бухгалтерского учета и налогообложения с целью формирования финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, учитывая при этом сложившуюся экономическую ситуацию в стране. Результатом данного процесса является сопоставимость показателей финансовой отчетности российских и зарубежных предприятий.

Основная суть интеграционных процессов сводится к формированию единого экономического пространства, посредством согласования, сведения в систему, унификации, стандартизации, координации, упорядочения информационных потоков в пределах такой системы. Использование предлагаемого алгоритма поэлементной оценки добавленной стоимости по требованиям МСФО в условиях интеграционных учетных процессов позволит: гармонизировать национальные и международные информационные потоки единого учетного пространства, порядок ведения налогового учета РФ в сторону его обособления и независимости, унифицировать налоговое законодательство РФ, повысить уровень качества информации, содержащейся в финансовой отчетности за счет внедрения МСФО, как основы ее составления и управленческой отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Категория «добавленная стоимость» в последние десятилетия стала одной из наиболее интересующих, прорабатываемых и значимых категорий для теоретиков и практиков в области экономики. Это вызвано новыми требованиями отечественной аналитической системы к организации учетного процесса стоимостных показателей, их сближением с требованиями системы национального счетоводства.

В результате проведения ретроспективного анализа развития категории «добавленная стоимость» в рамках диссертационного исследования можно представить, что добавленная стоимость – это учетно-налоговая категория, которая может быть рассчитана в денежном выражении, отражающая фактически перенесенную на использованные в процессе производства ценностей, оказания услуг или выполнения работ, материальные ресурсы, потребленные услуги и работы часть стоимости, формируемой из совокупности произведенных затрат, которые участвуют в первичном образовании стоимости новой ценности (себестоимости) и влияют на определение и установление конечной итоговой стоимости продукта (услуги и работы).

Значимость показателя «добавленная стоимость» объясняется, во-первых, тем, что данная категория находится в прямой зависимости от степени эффективности результатов работы предприятия, а во-вторых, добавленная стоимость выступает базовым источником формирования статей государственного бюджета, в результате чего в ее росте потенциально заинтересованы одновременно государство и экономические субъекты.

На сегодняшний день добавленная стоимость подлежит довольно серьезному изучению как в России, так и за рубежом. Однако четкой формулировки данного понятия, а также его содержания и состава нет, так как различные авторы придерживаются разнообразных теорий в отношении данной категории.

Добавленная стоимость является результатом работы предприятия и представляет собой ту часть стоимости продукции, товаров и услуг, которая была непосредственно им приращена. Для целей определения величины показателя добавленной стоимости необходимо исключить из стоимости проданного предприятием продукта стоимость материалов, использованных для целей его производства. То есть, с другой стороны, добавленная стоимость представляет собой сумму амортизационных отчислений, затрат предприятия на заработную плату, отчислений на социальные нужды, налогов, включаемых в себестоимость продукции, запланированной предприятием нормы прибыли, потенциальных налогов и прочих расходов.

Стоимость – это базовое понятие экономики. Экономическая природа созданной или добавленной стоимости является принципиальным вопросом, определяющим характер социально – экономических отношений в обществе в плане адекватных отношений собственности. Природа добавленной стоимости (как и самой стоимости) в экономике в настоящее время так и не получила однозначного общепризнанного толкования. Каждое предприятие в процессе производства продукции создает собственную добавленную стоимость, однако конкретных расчетов величины данного показателя не производит.

Также процесс формирования добавленной стоимости не отражается и в каких – либо нормативных документах. В такого рода документах содержится обоснование формирования частей добавленной стоимости, но не самого показателя в целом. В настоящее время также не существует и единого подхода к определению величины добавленной стоимости: в некоторых источниках можно встретить различные точки зрения по поводу расчета данного показателя.

Формирование показателя добавленной стоимости для целей информационно-учетного обеспечения как на микроуровне, так на и макроуровне во многом определяется сущностью и структурой этой категории, которая одновременно, имея сложный многоэлементный состав,

сама в свою очередь выступает неотъемлемой частью более широкого понятия «стоимость».

Результатом рассмотрения различных подходов к данной категории, предложенных в трудах ведущих западных и отечественных теоретиков, стали работы, посвященные проблемам формирования, сущности и состава добавленной стоимости, которые послужили базисом для осуществления диссертационного исследования.

Экономическим содержанием показателя «добавленная стоимость» является приращение стоимости материальных ресурсов, приобретенных и затраченных в рамках производственного процесса на величину стоимости средств труда и труда работников предприятия. К материальным ресурсам в данном случае относят: сырье, материалы, топливо и т.п., к средствам труда – износ основных средств и нематериальных активов. Разница между выручкой от реализации продукции (в фактических ценах) и величиной материальных затрат на осуществление процессов производства и реализации представляет собой добавленную стоимость.

Добавленная стоимость одновременно является экономическим расчетным показателем, который используется для целей оценки и характеристики объемов производства и отражает величину стоимости реализованной продукции за исключением затрат на использованные в производственном процессе предметы труда. Добавленная стоимость, созданная предприятием, исключает из своей величины стоимость материальных ресурсов, участия в производстве оно не принимало.

Таким образом, процесс учета формирования добавленной стоимости является составной частью процесса формирования непосредственно стоимости произведенной продукции. Определение ее величины является важным, поскольку показатель добавленной стоимости позволяет оценить собственный вклад предприятия в произведенную им продукцию.

На современном этапе развития как российской, так и мировой экономики в свете происходящих ежегодно значительных изменений в

учетной системе, она все больше приобретает характер единого учетного пространства. Этому способствует множество факторов: все более широкое распространение и применение Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности и Международных стандартов аудита, деятельность сформированного Международного форума развития бухгалтерского учета и т.д. Но самым значимым, на наш взгляд, фактором является сближение финансового, налогового и управленческого учета вместе с их функциональными подсистемами, образующих в своей совокупности, взаимодействии и взаимовлиянии единое учетное пространство в рамках которого и происходит формирование и оценка такой категории как «добавленная стоимость».

Руководство большинства предприятий с каждым днем начинает серьезнее подходить к формированию единого учетного пространства внутри своего предприятия с учетом стратегических и тактических целей, позволяющего необходимым образом организовать процессы движения информационных потоков между его системами.

Значимость оценки добавленной стоимости, которую на сегодняшний день осуществляет незначительное количество российских предприятий и по различным не всегда корректным методикам, существенно повышается. Для этого необходима информация, которая будет способствовать достижению непрерывности и повышению эффективности данного процесса, что возможно лишь в рамках сформированного единого учетного пространства.

Построение модели взаимодействия бухгалтерского, налогового и управленческого учета требует системности в процессе накопления и обобщения учетных данных, а также их отражения в отчетности. Это свидетельствует о необходимости создания единого интегрированного учетного пространства. В основе формирования единого учетного пространства лежит система отражения информации на счетах бухгалтерского учета, которая будет образовать целостность пространства и

способствовать аккумулированию информации для целей налогообложения и управления добавленной стоимостью предприятия.

Взаимодействующими элементами единого учетного пространства в рамках создания информационной базы для принятия управленческих решений выступают его субъекты: генераторы информации и потребители созданной информации. На современном этапе развития повышение качества единого учетного пространства становится основной целью для предприятий различных отраслей и организационно-правовых форм, которое заключается в усилении роли системы генерации учетной информации и росте эффективности взаимодействия формируемого и воспринимаемого пространств.

Нами предлагается осуществить объединение действия принципов на все подсистемы учетного пространства в целях общей методологии формирования и применения нормативно-правовой базы и ее корректировке в условиях постоянно меняющейся внешней и внутренней экономической и финансовой среды предприятия. При этом некоторые принципы могут быть агрегированы или ликвидированы в целях полного и корректного отражения ряда важнейших показателей учета и отчетности, служащих в конечном итоге определенной гарантией интересов пользователей информационной базой учетного пространства.

Поэлементная оценка добавленной стоимости в рамках принципов формирования единого учетного пространства осуществляется главным образом с целью достижения аллокационной эффективности, т.е. производства «наилучшей» или оптимальной (optimal) комбинации продуктов с помощью наиболее эффективного набора ресурсов.

В условиях формирования единого учетного пространства и соблюдения действующих в нем принципов особую актуальность приобретает поэлементная оценка добавленной стоимости, для реализации которой необходим современный, отвечающий требованиям современных процессов глобализации, стандартизации и интеграции, алгоритм.

Методика оценки добавленной стоимости должна представлять собой определенный алгоритм, процедуру для проведения действий, основной целью которых будет определение величины каждого элемента и добавленной стоимости в целом, учитывая требования российского законодательства в области учета и налогообложения.

Созданный алгоритм позволит оценить экономический эффект максимизации добавленной стоимости, который выражается в реализации интересов отдельных заинтересованных лиц: собственников предприятия, так как даст возможность обеспечить решение управленческих задач его развития, в том числе снабженческих, связанных с реализацией произведенной продукции (работ, услуг) и получением дивидендов, процентов, доходов; инвесторов, так как оказывает непосредственное влияние на окупаемость вложенного в предприятие капитала и сроках получения доходов от него; работников, так как определяет возможность получать заработную плату, исходя из трудозатрат и с учетом потребностей и пожеланий работников; государства, так как оптимизирует процесс выполнения предприятиями обязательств по уплате налогов в бюджет, что позволит решить ряд социальных и экологических проблем общества.

В рамках использования данного алгоритма в едином учетном пространстве предприятия в качестве принципов организации необходимо использовать принципы формирования учетно-аналитических данных, а именно: принципы автономности, объективности, целостности, осмотрительности, идентификации, самостоятельности, непрерывности, соответствия, квантифицируемости, периодичности, конфиденциальности, контроля, интерпретируемости, непротиворечивости, консерватизма.

Для оценки эффективности, действенности и полезного эффекта внедрения в деятельность предприятий различных отраслей и организационно-правовых форм предложенного алгоритма поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства, необходимо осуществить расчетные и аналитические

процедуры в отношении применяемых на сегодняшний день методик расчета добавленной стоимости, а также сформулированного и описанного в рамках диссертационного исследования алгоритма.

В предложенном алгоритме поэлементной оценки добавленной стоимости имеется ряд специфических особенностей, которые отличают его от уже существующих и определяют его практическую ценность и значимость, кроме того детерминирует (определяет) прерогативу в рамках использования в своей деятельности именно российскими разноотраслевыми предприятиями.

На сегодняшний день показатель добавленной стоимости хотя и получил широкое применение как в России, так и за рубежом, при этом количество отечественных предприятий его рассчитывающих и анализирующих незначительно. В целях расширения сферы применения показателя добавленной стоимости и его поэлементной оценки предлагаем форму Отчета о произведенной добавленной стоимости за текущий период, который будет предназначен для удовлетворения информационных потребностей пользователей различных категорий наравне с бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах, отчетом об изменениях капитала и отчетом о движении денежных средств.

Необходимость формирования данного отчета на разноотраслевых российских предприятиях объясняется тем, что добавленная стоимость является более широким и более фундаментальным критерием эффективности деятельности, чем прибыль, поскольку измеряет результаты деятельности в целом, и, следовательно, более полезна. Отчет о добавленной стоимости за текущий период позволяет адекватно с учетом альтернативного подхода оценить общественный вклад предприятия в произведенную им продукцию (работы, услуги).

В рамках диссертационного исследования предложена система коммуникативного взаимодействия элементов единого учетного пространства в процессе оценки добавленной стоимости, которая

представляет собой формализованное отражение взаимосвязей ее элементов. Структура выявленных связей является достаточно обширной и включает в себя ряд прямых и обратных процессов, а также вовлекает в процесс все выделенные в рамках диссертационного исследования элементы добавленной стоимости.

На сегодняшний момент при оценке добавленной стоимости в международном учетном пространстве наиболее часто пользуются прямым аддитивным методом вычитания, когда показатель добавленной стоимости рассчитывается как разница между величиной выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг) и величиной материальных затрат или затрат промежуточного потребления.

Так как в рамках диссертационного исследования был предложен алгоритм поэлементной оценки добавленной стоимости на основе принципов формирования единого учетного пространства, было также рассмотрено его практическое применение в условиях внедрения требований международных стандартов учета и отчетности..

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Charlies T.Hornngren, Srikant M.Datar, George Foster Cost Accounting. A managerial Emphasis. Eleventh Edition.
2. Абрютина, М.С. Добавленная стоимость и прибыль в системе микро – и макроанализа финансово – экономической деятельности [Текст] / М.С. Абрютина // Финансовый менеджмент, 2002. – №1.
3. Аврова, И.А. Управленческий учет [Текст] / И.А. Аврова. - М.: Бератор-паблишинг, 2007.
4. Агапова, Т. А., Серегина, С. Ф. Макроэкономика: учеб. МГУ [Текст] / Т.А. Агапова, С.Ф. Серегина.- М.: Изд-во «Дис», 2001. - 448 с.
5. Актуальные проблемы экономической науки в трудах С. Г. Струмилина. К 100-летию со дня рождения [Текст] / Л.А. Ткаченко. – М., 1977.
6. Акулич, М.В. Налоговый учет и отчетность: Краткий курс [Текст] / М.В. Акулич. – СПб.: Питер, 2009. – 208 с.
7. Алборов, Р. А. Принципы и основы бухгалтерского учета [Текст] / Р. А. Алборов. – М.: КНОРУС, 2008. – 344 с.
8. Алиева, Б.Х. Налоги и налогообложение: учеб. Пособие [Текст] / Б. Х. Алиева. - М.: Финансы и статистика, 2011. – 416 с.
9. Аникин, А.В. Юность науки. Жизнь и идеи экономистов до Маркса [Текст] / А.В. Аникин. – М.: Издательство политической литературы, 1975.
10. Антология экономической классики, в 2 томах, т.1. [Текст] / И.А. Столяров. - М.: ЭКОНОМ, 1991.
11. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст] / В.П. Астахов. - М.: Юрайт, 2011.
12. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Проспект, 2012. – 240 с.
13. Бартенев, С.А. Экономические теории и школы (история и современность) [Текст] / С.А. Бартенев. - М: ЮНИТИ, 1997. - 188 с.

14. Батрик, Р. Техника принятия эффективных управленческих решений [Текст] / Р. Батрик. – СПб, 2010.
15. Безруких, П.С. Бухгалтерский учёт [Текст] / П.С. Безруких. – 4-е изд. перер. и доп. – М.: Бухгалтерский учёт, 2002. – 719с.
16. Богопольский, А.Б. Практика трансформации отчетности в формат МСФО [Текст] / А.Б. Богопольский // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты, - 2009. - №7. – с. 13 – 25
17. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь [Текст] / А.Б. Борисов. - М.: Книжный мир, 2003. - 895 с.
18. Бровкина, Н.Д. Практический аудит: учебное пособие [Текст] / Н.Д. Бровкина. – М.: Издательство «Инфра», 2008. – 315с.
19. Булатов, А.С. Экономика: учебник [Текст] / А.С. Булатов. – 3е изд. / А.С. Булатов. – М.: Юрист, 1999. – 896 с.
20. Бурда, М. Макроэкономика (пер. с англ.) [Текст] / М. Бурда. - Вилош Ч. - СПб., 1998. - 618 с.
21. Бычкова, С.М. Практический аудит: 3-е издание, переработанное и дополненное [Текст] /С.М. Бычкова. – М: Эксмо, 2009. – 278 с.
22. Вааг, Л.А. О нормативном коэффициенте экономической эффективности [Текст] / Л.А. Вааг // Экономика и математические методы. – 1976. – Т. XII; Вып. 5. – С. 975-978.
23. Варакса, Н.Г. Аналитические процедуры при взаимодействии информационных потоков и элементов учетно-налоговой системы [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. М.: Финпресс, 2011. – №3.
24. Варакса, Н.Г. Методика формирования единого информационного поля учетно-налоговой системы [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 1. С. 64-69.
25. Варакса, Н.Г. Формирование структурных элементов налогового механизма и их взаимодействие на макро- и микроуровне [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 7. С. 92-98.

26. Василевский, Е.Г. История экономических учений. Ч.1 [Текст] / Е.Г. Василевский. – М.: МГУ, 1989.
27. Васильева, М.В. Алгоритм трансформации отечественной информационной учетно-налоговой системы к МСФО [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 2. С. 81-92.
28. Васильева, М.В. Методика оценки добавленной стоимости в условиях функционирования комплекса учетно-аналитического обеспечения социальной и отраслевой бюджетной поддержки [Текст] / М.В. Васильева, Е.С. Савкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 10. С. 55-62.
29. Васильева, М.В. Нормирование расходования денежного эквивалента добавленной стоимости в рамках государственной поддержки на примере сельскохозяйственной отрасли [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 10. С. 3-10.
30. Васильева, М.В. Роль финансовых потоков предприятий аграрного сектора в раскрытии аналитических процедур информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости продукции сельского хозяйства [Текст] / М.В. Васильева // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 6. С. 48-54.
31. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет. 6-е издание [Текст] / М.А. Вахрушина.- М.: Омега-Л, 2007. - 570 с.
32. Вахрушина, М.А. Документальное обеспечение управленческого учета [Текст] / М.А. Вахрушина// Налоги. Инвестиции. Капитал. – 2006. - №4-6.
33. Вертакова, Ю. Управленческие решения: разработка и выбор [Текст]: учебное пособие / Ю.Вертакова. – М.: КНОРУС, 2006.
34. Вещунова, Н. Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник [Текст] / Н. Л. Вещунова. - М. : Проспект, 2009. - 848 с.

35. Гайгер, А. Макроэкономическая теория и переходная экономика [Текст] / А. Гайгер. - М., 1996.- 259 с.
36. Гальперин, В.М., Игнатъев, С.М., Моргунов, В.И. Микроэкономика: В 2-х т. Т.1. [Текст] / под общ. ред. В.М. Гальперина. - СПб.: Экономическая школа, 1994. - 349 с.
37. Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / В.Г. Гетьман. - М.: Дашков и К, 2009.
38. Гизатуллина, Л. Создание системы параллельного учета по МСФО [Текст] / Л. Гизатуллина // Финансовая отчетность, - 2005. - №9. – с. 11 – 16
39. Гольдштейн, Г. Я. Экономический инструментарий принятия управленческих решений: Учебное пособие [Текст] / Г.Я. Гольдштейн, А.Н. Гуц. - Таганрог: Издательство ТРТУ, 1999. – 543 с.
40. Гомола, А.И. Бухгалтерский учет [Текст] / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С.В. Кириллов. – М.: Академия, 2011. – 432 с.
41. Грузинов, В. П. Экономика предприятия и предпринимательство [Текст] / В.П. Грузинов. – М., 2003. – 226 с.
42. Гудков, А.А. Концепция взаимодействия учетной и налоговой систем в целях формирования управленческого учетно-аналитического обеспечения системы косвенного налогообложения [Текст] / А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. – №4. – С.63-70.
43. Гудков, А.А. Понятие и сущность косвенного налогообложения как части налогового бремени [Текст] / А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №7. – с. 66-73.
44. Гудков, А.А. Понятийные категории информационных потоков при взаимодействии бухгалтерского и налогового учета [Текст] / А.А. Гудков, М.С. Сорокина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. – №2. – С.20-24.

45. Гудков, А.А. Совершенствование налогообложения добавленной стоимости сельскохозяйственных предприятий с целью обеспечения продовольственной безопасности Российской Федерации [Текст] / А.А. Гудков, Е.С. Савкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 6. С. 63-68.

46. Гудков, А.А. Управленческая учетно-аналитическая система формирования и использования финансов предприятия [Текст] / А.А. Гудков // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 6. С. 83-87.

47. Гудков, А.А. Формирование управленческой учетно-аналитической системы налоговых затрат на предприятии [Текст] / А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: ОрелГТУ, 2010. – №7. – С.41–46.

48. Гурьянов, М. А. Формирование и распределение добавленной стоимости в сельскохозяйственных организациях [Текст] / М.А. Гурьянов // Автореф. на соиск. уч. степ. канд.эк.наук, 08.00.10. – Москва, 2010.

49. Дедкова, Е.Г. Анализ и прогнозирование налоговых затрат на промышленных предприятиях [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 08.00.10 – Орел, 2010.

50. Дедкова, Е.Г. Моделирование аналитического обеспечения организации информационной учетно-налоговой системы хозяйствующего субъекта [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 10. С. 70-76.

51. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов. 3-е издание, переработанное и дополненное [Текст] / К. Друри. – М.: «Аудит», ЮНИТИ, 2002. - 783 с.

52. Елизаров, Ю. Ф. Экономика организаций (предприятий): учебник [Текст] / Ю. Ф. Елизаров. – Москва: Экзамен, 2008. – 495 с.

53. Зайцев, Н. Л. Экономика, организация и управление предприятием: учебное пособие [Текст] / Н. Л. Зайцев. – Москва: Инфра-М, 2009. – 453 с.

54. Залевский, В.А. Управленческий учет как часть единой управленческо-учетной системы: сущность, назначение, основы формирования [Текст] / В.А. Залевский // Управленческий учет. – 2008. - №6.
55. Жид, Ш., Рист, Ш. История экономических учений [Текст] / Ш. Жид, Ш. Рист. Пер. с англ. - М.: 1995.
56. Землянская, И.С. Оптимизация косвенного налогообложения товаров, работ, услуг в Российской Федерации [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 08.00.10 – Волгоградский государственный университет, 2008.
57. Золочевская, Е.Ю. Коммуникационное взаимодействие элементов учетно-налоговой системы [Текст] / Е.Ю. Золочевская // Автореф. на соиск. уч. степ. докт.эк.наук, 08.00.10, 08.00.12 – Орел, 2011.
58. Зонова, А.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / А.В. Зонова. - СПб.: Питер, 2011.
59. Иванова, Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми потоками [Текст] / Е.В. Иванова // Управленческий учет. М.: Финпресс. – 2009. – №8.
60. История экономической мысли [Текст] / Под ред. В.В.Круглова, Е.В. Балахоновой. - СПб.: Питер, 2008. - 240с.
61. История экономических учений [Текст] / М.Н. Рындина, И.В. Алешина, А.В. Аникин и др. – М.: «Высшая школа», 1983.
62. Кальницкая, И.В. Учетно-аналитическая концепция интегрированной информационной системы для целей управления организацией: теория и методология [Текст] / И.В. Кальницкая // Автореф. на соиск. уч. степ. докт.эк.наук, 08.00.12 – Екатеринбург, 2011.
63. Камаев, А. А. Экономическая теория [Текст] / А.А. Камаев. – М., 2005. – 569 с.
64. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Н.А. Каморджанова. - СПб.: Питер, 2009.

65. Канторович, Л.В. Экономический расчет наилучшего использования ресурсов [Текст] / Л.В. Канторович. - М.: Изд-во АН СССР, 1959.
66. Карпова, Т.П. Управленческий учет: Учебное пособие [Текст] / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 392 с.
67. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет: учеб. для вузов [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: Эксмо, 2006.
68. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2009.
69. Кларк, Дж. Распределение богатства [Текст] / Дж. Кларк. - М.: Л., 1934.
70. Кондаков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – 6-е изд., перераб. и доп [Текст] / Н.П. Кондаков. – М.: ИНФРА-М, 2009.
71. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость [Текст] / Майкл Е. Портер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. - 715 с.
72. Коростелкин, М.М. Формирование адаптированной к МСФО налоговой составляющей отечественной информационной учетно-налоговой системы [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 3. С. 92-99.
73. Коростелкина, И.А. Взаимосвязь учетно-налоговой макро- и микросистемы [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 10. С. 62-69.
74. Коростелкина, И.А. Формирование адаптированной модели отечественной информационной учетно-налоговой системы к МСФО [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 3. С. 15-20.
75. Кронрод, Я.А. Закон стоимости и его использование в народном хозяйстве СССР [Текст] / Я.А. Кронрод. - М.: Государственное издательство политической литературы, 1959. - 527 с.

76. Кузьмина, М.С. Учёт затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст] / М.С. Кузьмина. - М.: КНОРУС, 2010.
77. Лапушта, М.Г. Современный финансово-кредитный словарь [Текст] / М.Г. Лапушта и др. - М.: Инфра-М, 1999. - 525 с.
78. Ласточкин, Ю.В. Модели управления добавленной стоимостью и прибылью в крупных производственных компаниях [Текст] / Ю.В. Ласточкин, И.И. Ицкович // Экономика и математические методы. – 2011. - №2.
79. Левкевич, М.М. Практический курс бухгалтерского учета [Текст] / М.М. Левкевич. - М: ИНФРА-М, 2011.
80. Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник [Текст] / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА – М., 2009. – 478 с.
81. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» [Текст] / И.А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
82. Майзенберг, Л.И. Проблемы ценообразования в развитом социалистическом обществе [Текст] / Л.И. Майзенберг. – М., 1976. – 192 с.
83. Малкина, Е.Л. Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. – Орел, 2008. - 199 с.
84. Малкина, Е.Л. Информационные потоки стоимостных элементов в аналитической системе на микроуровне [Текст] / Е.Л. Малкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 9. С. 10-17.
85. Малкина, Е.Л. Концептуальные основы информационной учетно-налоговой макросистемы [Текст] / Е.Л. Малкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - № 8. С. 21-25.
86. Малкина, Е.Л. Методики адаптации учетно-налоговой системы к принципам МСФО [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО

«Финпресс», 2011. - № 12. С. 103-107.

87. Малкина, Е.Л. Структура элементарных связей составляющих модели учетно-налоговой системы [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 11. С. 62-70.

88. Малкина, Е.Л. Теоретические основы отечественных бухгалтерских информационных потоков [Текст] / Е.Л. Малкина // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 3. С. 58-68.

89. Маренков, Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие [Текст] / Н.Л. Маренков // М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 432 с.

90. Маркс, К. Капитал. Т.1. Кн.1 [Текст] / К. Маркс. - М.: Политиздат, 1988.

91. Маршалл, А. Принципы экономической науки [Текст] / А.Маршалл. – М.: «Прогресс», 1993.

92. Маслов, Б.Г. Интегрированная система финансового и управленческого учета [Текст] / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 1. С. 29-35.

93. Маслов, Б.Г. Теория и методология аналитического обеспечения государственной поддержки аграрного сектора на основе концепции формирования и распределения стоимости [Текст]: Дис. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2010. - 335 с.

94. Маслова, И.А. Аналитические процедуры управленческого и налогового информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости продукции сельского хозяйства [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 10. С. 56-64.

95. Маслова, И.А. Историческое развитие категории «стоимость» / И.А. Маслова [Текст] // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 8. С. 15-20.

96. Маслова, И.А. Методические аспекты оценки стоимости предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 3. С. 22-31.

97. Маслова, И.А. Методология формирования отраслевой добавленной стоимости и стоимости продукции в справедливой оценке в инновационной экономике [Текст] / И.А.Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2012. - № 4. С. 99-99.

98. Маслова, И.А. Порядок формирования денежного эквивалента добавленной стоимости в аграрной сфере [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2010. - № 9. С. 27-35.

99. Маслова, И.А. Разработка методических рекомендаций по формированию комплекса учетно-аналитического обеспечения бюджетной поддержки [Текст] / И.А. Маслова, А.А. Гудков // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2012. - № 10. С. 22-30.

100. Маслова, И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Орел, 2006. - 336 с.

101. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147859>

102. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147863>

103. Мендельсон, А. Понятие «общественно необходимый труд» как элемент теории стоимости Маркса [Текст] / Мендельсон А. // Экономические науки. М., 1975. – №10.

104. Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / Н.В. Миляков. – М.: КНОРУС, 2006.

105. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>

106. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>

107. Нечеухина, Н.С. Особенности проведения аналитических процедур в информационной среде [Текст]: коллективная монография // Научные исследования: информация, анализ, прогноз. - Воронеж: Воронежский госпедуниверситет, 2007.

108. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.:Едиториал УРСС, 2005.

109. Новожилов, В.В. Проблемы измерения затрат и результатов при оптимальном планировании [Текст] / В.В. Новожилов. – М.: Наука, 1972.

110. Палий, В.Ф. Управленческий учет (с элементами финансового учета): учебник [Текст] / В.Ф. Палий. - М.:ИНФРА, 2000. - 480 с.

111. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 308 с.

112. Пашутин, С. Принципы построения управленческого учета на российском рынке [Текст] / С. Пашутин// Управление персоналом, 2005. - № 21. - С. 72-73.

113. Петти, У. «Трактат о налогах и сборах. Verbum sapienti - слово мудрым. Разное о деньгах» [Текст] / У. Петти. – М.: Ось-89, 1997.

114. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н в редакции от 18.09.2006 г. № 38н.

115. Поленова, С.Н. Теория бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2010.

116. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н в редакции от 18 сентября 2006 г. № 116н.

117. Попов, Е.В. Оценка информационных потоков [Текст] / Е.В. Попов // Менеджмент в России и за рубежом. – № 5, 2005.

118. Попова, Л.В. Анализ и классификация существующих подходов к адаптации учетно-налоговой системы в соответствии с МСФО [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 12. С. 44-52.

119. Попова, Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 11. С. 78-86.

120. Попова, Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2007.

121. Попова, Л.В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. – М.: Дело и Сервис, 2007.

122. Попова, Л.В. Формирование информационных потоков в рамках гармонизации отечественных и международных учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс», 2011. - № 3. С. 97-106.

123. Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. Учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин, В.А. Константинов.- М.: ДЕЛО И СЕРВИС, 2007. - 224 с.

124. Попова, Л.В. Формирование учетно-контрольной системы расчетных отношений на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК,

2010. - № 10. С. 15-21.

125. Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии [Текст] / Н.В. Пошерстник. – М.: Проспект, 2010. – 560 с.

126. Пушкарева, В. История финансовой мысли и политики налогов. [Текст] / В. Пушкарева – М.: Инфра-М, 1996.

127. Рикардо, Д. Начала политической экономии и налогового обложения [Текст] / Д. Рикардо // Сочинения. - М., 1995. Т.1.

128. Рожнова, О.В. Трансформация отчетности в формат МСФО: Практическое пособие для бухгалтера [Текст] / О.В. Рожнова // М.: ИД «Юриспруденция», 2005. – 534 с.

129. Рубанов, А.А. Косвенное налогообложение в системе государственного регулирования экономики [Текст]: Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 08.00.10.– М.: 2004.

130. Рыкунова, В.Л. Налогообложение добавленной стоимости на основе принципа перелагаемости налогового бремени [Текст] / В.Л. Рыкунова // Дис.к-та экон. наук: 08.00.10. – Орел, 2010.

131. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учебник [Текст] / Г.В. Савицкая. - Мн: Новое знание, 2004.- 640 с.

132. Савкина, Е.С. Аналитические возможности управленческого и налогового информационно-учетного обеспечения оценки добавленной стоимости [Текст] / Е.С. Савкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2010. - № 9. С. 80-89.

133. Сапожникова, Н. Г. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / Н. Г. Сапожникова. - М. : КНОРУС, 2010.

134. Сэй, Ж.-Б. Трактат по политической экономии [Текст] / Ж.-Б. Сэй. - М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. – 68 с.

135. Словарь юридических терминов [Электронный ресурс] / Режим доступа:

136. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. - М.: ЭКСМО, 2007.

137. Соболев, М.Н. Очерки финансовой науки [Текст] / М.Н. Соболев. – Пг., 1925.
138. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.aldebaran.ru>
139. Современная энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.announcement.ru>
140. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Магистр, 2009. – 287 с.
141. Соснаускене, О.И. Как перевести российскую отчетность в Международный стандарт [Текст] / О.И. Соснаускене // М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2011. – 323 с.
142. Сухарев, И. Как оптимально подготовить отчетность по МСФО [Текст] / И. Сухарев // МСФО: Практика применения, - 2008. - №9. – с. 32 – 40.
143. Трунин, И.В. Налог на добавленную стоимость [Текст] / И.В. Трунин // Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП» №19Р. М.: ИЭПП, 2000.
144. Тумасян, Р.З. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие [Текст] / Р.З. Тумасян. – М.: Издательство «Омега – Л», 2009 – 823 с.
145. Ушаков, Д.Н. Толковый словарь [Текст] / Д.Н. Ушаков. – М., 1935.
146. Ученые записки по статистике. Т. 3. Статистические закономерности и методы [Текст] / Под ред. В. С. Немчинова. - М.: «Наука», 1964.
147. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ в редакции от 06.07.2010 года
148. Финансово-кредитный словарь [Текст] / под ред. В.Ф. Гарбузова. – М.: Финансы и статистика, 1994.
149. Финансово-кредитный энциклопедический словарь [Текст] / под общ. ред. А.Г. Грязновой. - М.: Финансы и статистика, 2004.

150. Финансовый словарь «Финам» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.finam.ru/dictionary/>
151. Финансы: учебник [Текст] / А.М. Бабич, Л.Н. Павлова. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
152. Финансы: учебник [Текст] / под ред. В.В. Ковалева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004
153. Ходов, Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики [Текст] / Л.Г. Ходов. – М., 2013.
154. Чечевицына, Л.Н. Экономический анализ: Учебное пособие [Текст] / Л.Н. Чечевицына. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2004.-448 с.
155. Шавлюк, А. Аспекты гармонизации отчетности [Текст] / А. Шавлюк // Финансы. Учет. Аудит. – № 10, 2010.
156. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие. 2-е издание, исправленное [Текст] / А.Д. Шеремет. - М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 512 с.
157. Ширококов, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / В.Г. Ширококов. – 2-е изд., стереотипное. – М.: КНОРУС, 2008. – 672 с.
158. Щиборщ, К. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий России : учебник для вузов [Текст] / К. В. Щиборщ. -М.: Изд-во «Дело и сервис», 2003. – 320 с.
159. Экономика предприятия: учебник [Текст] / под ред. Швандара В.А. – М.: Банки и биржи. ЮНИТИ, 1998.
160. Экономика: краткий словарь [Текст] / Под ред. О.С. Белокрыловой. - Ростов-на-Дону: «Феникс», 2001. - 330 с.
161. Экономика. Economics [Текст] / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. - М., 1993.
162. Экономика [Текст] / под ред. Булатова А.С. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2002. - 896 с.
163. Экономика и право: словарь-справочник [Текст] / Л.П. Кураков,

В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. - М.: «ВУЗ и школа», 2004. – 1072 с.

164. Экономикс. [Текст] / Р. Макконел Кемпбелл, Л. Брю. Стэнли. - Спб., 1993.

165. Экономико-математический словарь. [Текст] / Л.И. Лопатников Словарь современной экономической науки. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Дело, 2003. - 520 с.

166. Энциклопедический Словарь Ф.А.Брокгауза и И.А. Ефрона [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.vehi.net/brokgauz/>

167. Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.finance-times.ru/glossary/dic_economic_law/

168. Энциклопедия российского и международного налогообложения [Текст] / А.В. Толкушкин. - М.: Юристъ, 2003. - 910 с

169. Юридическая энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http:// www.pravoteka.ru](http://www.pravoteka.ru)

170. Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах [Текст] / И.И. Янжул. – М., 2002.

Терминологический аппарат категории «добавленная стоимость»

Таблица

Автор, источник определения	Определение термина «добавленная стоимость»
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь, Терминологический словарь банковских и финансовых терминов	часть стоимости товаров, услуг, приращенная непосредственно на данном предприятии, в данной фирме. Определяется как разность между выручкой от продажи продукции, товаров, услуг, произведенных фирмой, и ее затратами на закупку материалов и полуфабрикатов ¹
Финансовый словарь «Финам»	(в исчислении ВВП) стоимость отраслевых продаж за вычетом стоимости промежуточных товаров. Для подсчета ВВП берется только стоимость конечных продуктов, что исключает двойной счет ²
Современная энциклопедия	стоимость проданного продукта за вычетом стоимости изделий (материалов), купленных и использованных для его производства; равна выручке, включающей заработную плату, арендную плату, ренту, банковский процент, прибыль, амортизацию; во многих экономически развитых странах служит основой косвенного налогообложения ³
Энциклопедический словарь	разница между стоимостью проданного организацией продукта (оказанных услуг) и материалов, затраченных на его производство; равна выручке. Включает эквивалент затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль. Этот показатель используется для взимания налога на добавленную стоимость ⁴
Друри К. Введение в управленческий и производственный учет	показатель, включающий сумму затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль. Используется для оценки объема производства предприятий и фирм ⁵
Энциклопедический словарь экономики и права	стоимость проданного товара (оказанных услуг) за вычетом стоимости материалов и полуфабрикатов, затраченных на производство; равна выручке, которая включает в себя эквивалент затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль ⁶
Экономико-математический словарь	в системе национального счетоводства разница между стоимостью произведенных благ и услуг и стоимостью благ и услуг, которые были использованы в процессе их

¹ Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.aldebaran.ru>

² Финансовый словарь «Финам» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.finam.ru/dictionary/>

³ Современная энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.announcement.ru>

⁴ Энциклопедический Словарь Ф.А.Брокгауза и И.А. Ефрона [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.vehi.net/brokgauz/>

⁵ Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов. 3-е издание, переработанное и дополненное [Текст] / К. Друри. – М.: «Аудит», ЮНИТИ, 2002. - 783 с.

⁶ Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.finance-times.ru/glossary/dic_economic_law/

	производства; показатель, включающий сумму затрат на з/п, а также процент на капитал, ренту и прибыль ¹
Словарь юридических терминов	разница между стоимостью проданного организацией продукта (оказанных услуг) и материалов, затраченных на его производство; равна выручке. Включает эквивалент затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль ²
Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения	часть стоимости товаров (работ, услуг), приращенная непосредственно на данном предприятии, в данном подразделении, торговом, посредническом звене; экономический показатель, характеризующий формирование и прирост стоимости товара на всех стадиях его производства и реализации ³
Булатов А.С. Экономика: гlossарий	стоимость, созданная в процессе производства на данном предприятии и отражающая его реальный вклад в создание стоимости выпускаемого конкретного продукта ⁴
Грязнова А.Г. Финансово-кредитный энциклопедический словарь	разница между стоимостью произведенных товаров и услуг и стоимостью товаров и услуг, которые были использованы в процессе производства ⁵

¹ Экономико-математический словарь. [Текст] / Л.И. Лопатников Словарь современной экономической науки. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Дело, 2003. - 520 с.

² Словарь юридических терминов [Электронный ресурс] / Режим доступа:

³ Энциклопедия российского и международного налогообложения [Текст] / А.В. Толкушкин. - М.: Юристъ, 2003. - 910 с

⁴ Экономика [Текст] / под ред. Булатова А.С. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2002. - 896 с.

⁵ Финансово-кредитный энциклопедический словарь [Текст] / под общ. ред. А.Г. Грязновой. - М.: Финансы и статистика, 2004.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Характеристика элементов единого учетного пространства для целей оценки добавленной стоимости в рамках системы их коммуникативного взаимодействия

Таблица

Элемент единого учетного пространства (система)	Участие системы в оценке добавленной стоимости	Элемент единого учетного пространства (подсистема)	Участие подсистемы в оценке добавленной стоимости
1. Учетная система	Информация о величине добавленной стоимости, сформированная в учетной системе, может быть использована руководителями, отвечающими за выработку и реализацию управленческих решений, в целях планирования и прогнозирования на микроуровне, в том числе для составления бизнес-планов, положения которых будут отвечать непрерывно изменяющимся условиям внешней и внутренней среды предприятия	1.1 Учетно-аналитическая подсистема	Учетно-аналитическая подсистема оценки добавленной стоимости базируется на изучении аналитических и синтетических данных об ее элементах с целью формирования и последующей реализации управленческих решений оперативного, тактического и стратегического характера в отношении перспектив и трансформаций отдельных направлений деятельности предприятия
		1.2 Учетно-налоговая подсистема	Учетно-налоговая подсистема оценки добавленной стоимости в первую очередь имеет своей целью удовлетворить потребности формирования наиболее полной и комплексной информации о показателях добавленной стоимости, необходимой предприятию, и сгенерировать такую организационную структуру внутри него, которая позволит ему адаптироваться ко всем изменениям внешней среды
2. Система налогообложения	В системе налогообложения могут быть сформированы следующие наиболее важные данные: динамика начисленных и уплаченных налогов и сборов в разрезе по видам и в совокупности; показатели динамического изменения налоговых платежей во времени; структура налогов и сборов; своевременность уплаты налогов и сборов; аналитические показатели оптимизации налогооблагаемых баз и	2.1 Учетно-налоговая подсистема	Подсистема аудита налогообложения
		2.2 Подсистема аудита и	

	т.д.	налогообложения	может быть выстроена на основе организации системы внутрифирменного контроля, при анализе и оценке финансовых и налоговых показателей о величине добавленной стоимости и налога на добавленную стоимость, установления достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и т.п.
3. Система аудита	Сущность и роль системы аудита добавленной стоимости раскрывается в рамках ее поэлементной оценки на основе принципов формирования единого учетного пространства. Аудиторской проверке должны быть подвержены все без исключения элементы добавленной стоимости	3.1 Подсистема аудита и налогообложения	
		3.2 Контрольно-проверочная подсистема	В рамках контрольно-проверочной подсистемы по оценке добавленной стоимости необходимо отслеживать ход выполнения принятых управленческих решений в разрезе предложенных элементов и осуществлять анализ достигнутых результатов в ходе их выполнения, что включает в себя: установление стандартов – минимального значения показателя добавленной стоимости на конкретном промежутке развития предприятия, измерение фактически достигнутых результатов и их отклонений от установленных стандартов
4. Контрольная система	Контрольная система в отношении категории «добавленная стоимость» реализуется путем сплошной проверки выполнения решений управленческого персонала, сформированных в рамках планирования для оценки степени эффективности данных решений установления обратной связи, которая способствует принятию решений по планированию деятельности будущих периодов	4.1 Контрольно-проверочная подсистема	
5. Управленческая система	Управление добавленной стоимостью, осуществляется на базе предварительно рассчитанных воздействий. Управленческая система включает в себя две подсистемы – управляющую (субъект управления) и управляемую (объект управления), которые находятся в постоянном взаимодействии, при этом субъектом управления является управленческий персонал с	5.1 Контрольно-проверочная подсистема	
		5.2 Контрольно-управленческая подсистема	Контрольно-управленческая подсистема является логичным продолжением контрольно-проверочной системы, так как по итогам выявленных отклонений и причин их возникновения, управленческий персонал обязан принимать должного уровня качества и эффектив-

	различными функциями и полномочиями, а объектом управления – добавленная стоимость в разрезе выделенных в ней элементов		ности решения об их снижении, устранении негативных результатов от их возникновения, о возможном исключении в перспективе деятельности предприятия
6. Аналитическая система	Применение аналитической системы для целей поэлементной оценки добавленной стоимости позволит предприятиям различных отраслей и организационно-правовых форм: совершенствовать и развивать управление производственными процессами с использованием методов и приемов анализа на предприятии; достигать эффективного роста производственной деятельности, применяя в качестве базиса качественные управленческие решения; повышать конкурентоспособность в условиях рыночной экономики	6.1 Подсистема анализа и управления	В отношении добавленной стоимости подсистема анализа и управления может сформировать и представить информационно-аналитический комплекс о значении показателей, характеризующих каждый элемент добавленной стоимости, их совокупности, а также на базе представленного комплекса осуществить разработку и реализацию управленческих решений, обеспечивающих достижение предприятием оптимального уровня развития и экономического роста
1. Учетная система	...	6.2 (1.1) Учетно-аналитическая подсистема	...