

УДК 657.471
ББК 65.052.236

Dombrovskaya Elena Nikolaevna,
candidate of economics,
assistant professor of the department of accounting,
analysis and audit of the Financial University under
the Government of the Russian Federation,
Moscow,
e-mail: Den242@mail.ru

Домбровская Елена Николаевна,
канд. экон. наук, доцент,
доцент департамента учета,
анализа и аудита Финансового университета
при Правительстве РФ,
г. Москва,
e-mail: Den242@mail.ru

О МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В КОМПАНИЯХ С ГОСУДАРСТВЕННЫМ УЧАСТИЕМ

ON METHODOLOGY OF THE EXPENSES ACCOUNTING AND CALCULATION OF THE PRIME COST IN THE COMPANIES WITH THE STATE PARTICIPATION

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.),
учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей)
08.00.12 – Accounting, statistics (1.7. Accounting (financial, administrative, tax, etc.),
accounting in the organizations of various legal forms, all branches and industries)

Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции являются важнейшими учётной и расчётной процедурами, направленными на формирование стоимостной оценки произведённого продукта. В настоящее время процесс регламентации учета затрат и калькулирования себестоимости на макро– и мезоуровне отстаёт от потребностей государства и общества. Следствием этого являются бесконтрольный рост себестоимости продукции, цен и тарифов, что особенно актуально в отношении компаний с государственным участием, работающих практически в бесконкурентной среде. На основе подробного анализа действующей отраслевой нормативно-правовой базы автором выявлены основные проблемы в обозначенной области и определены пути их решения.

Accounting of production expenses and calculation of the product prime cost are the major registration and settlement procedures directed to formation of the cost assessment of the manufactured product. Currently, the process of regulation of accounting of expenses and calculation of the prime cost on macro – and meso-level lags behind the needs of the state and society. This results in the uncontrolled growth of the product prime cost, prices and tariffs, which is especially actual concerning the companies with the state participation working practically in the uncompetitive environment. On the basis of the detailed analysis of the existing industrial legally-regulatory base, the author has revealed the main problems in the designated area and determined the ways of their solution.

Ключевые слова: компании с государственным участием, учет затрат, калькулирование себестоимости, нормативное регулирование, экономически обоснованные затраты, методология, методические указания, отдельный учет доходов и расходов, ресурсосбережение, рациональное использование ресурсов, регулируемые цены и тарифы, стандартизация.

Keywords: companies with the state participation, accounting of expenses, prime cost calculation, statutory regulation, economically reasonable expenses, methodology, methodical instructions, separate accounting of the incomes and expenses, resource-saving, rational use of resources, regulated prices and tariffs, standardization.

В компаниях с государственным участием роль показателя себестоимости значительно возрастает. Особенно это касается госкомпаний, занимающих монопольное положение на рынке. Калькуляция себестоимости их продукции из сугубо внутреннего регистра, обобщающего затраты по объекту калькулирования, становится важным, социально значимым расчётом.

На основе калькуляции себестоимости формируются цены и тарифы, размер которых в случае социальной и государственной значимости продукции и услуг подлежит государственному регулированию. Как правило, регулируются цены на продукцию государственных компаний. Их продукция и услуги или потребляются большинством из членов общества, то есть являются социально значимыми, или оплачиваются за счёт бюджетных средств для нужд обороны и национальной безопасности, то есть финансируются всеми членами общества – налогоплательщиками.

Последствия установления завышенных тарифов – это не только нарушение принципа социальной справедливости и завышение стоимости социально значимых продуктов, работ и услуг, но и раскручивание инфляционной спирали (см. табл. 1).

Существенная и постоянная положительная динамика цен на добываемые ресурсы – нефть, газ, электроэнергию и воду, явилась катализатором инфляционных процессов в России. В результате – стабильный рост тарифов на жизненно важные потребляемые населением услуги: жилищные, медицинские, транспортные. Растущая заработная плата не во все периоды смогла опередить инфляцию, следствием чего явилось снижение реальных доходов и обнищание населения.

Обоснованность цен и тарифов зависит от обоснованности затрат, включаемых в себестоимость продукции, правильности калькулирования себестоимости, которая должна включать только экономически обоснованные затраты на производство и реализацию продукции и услуг. Завышение тарифов инициирует инфляцию издержек, нарушает принцип социальной справедливости, приводит к снижению уровня жизни населения, а в конечном счёте – к падению благосостояния всего общества.

Таблица 1

**Индексы цен производителей и потребительских цен
(в %, декабрь к декабрю предыдущего года)**

| Показатели | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Добыча полезных ископаемых | 117,1 | 126,3 | 109,3 | 107,0 | 98,4 | 109,8 |
| Обрабатывающие производства | 116,9 | 108,3 | 103,2 | 101,6 | 108,5 | 111,2 |
| Производство и распределение электроэнергии, газа и воды | 113,8 | 105,1 | 107,0 | 108,1 | 104,5 | 109,3 |
| Содержание и ремонт жилья | 107,8 | 110,0 | 107,3 | 104,9 | 122,4 | 113,4 |
| Лекарственные средства | 97,5 | 106,3 | 106,0 | 107,0 | 113,2 | 120,1 |
| Услуги пассажирского транспорта | 108,7 | 109,1 | 106,9 | 108,9 | 107,3 | 110,7 |
| Индекс потребительских цен | 108,8 | 106,1 | 106,6 | 106,5 | 111,4 | 112,9 |
| Среднемесячная заработная плата | 244,9 | 111,5 | 114,0 | 111,9 | 109,1 | 103,0 |

Источник: составлено автором по данным Федеральной службы государственной статистики

Целью исследования является оценка проблем методологии формирования затрат и калькулирования себестоимости продукции в компаниях с государственным участием, а также разработка предложений по их решению. Исходя из поставленной цели, в работе решались следующие задачи:

- провести анализ состояния отраслевой нормативно-правовой базы, регламентирующей учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в компаниях с государственным участием;
- выявить и систематизировать основные проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в компаниях с государственным участием;
- разработать предложения, направленные на формирование релевантного учётного обеспечения калькуляционных процедур в компаниях с государственным участием.

Научная новизна исследования состоит в выявлении проблем методологии учета затрат и калькулирования себестоимости в компаниях с государственным участием и обосновании необходимости стандартизации учетных процессов и калькуляционных процедур как инструмента рационального использования ресурсов и снижения себестоимости.

Компании с государственным участием осуществляют разные виды деятельности, имеют различную отраслевую принадлежность и при ведении учета затрат и калькулирования себестоимости используют отраслевые рекомендации, разработанные в разное время различными ведомствами на основании актуальной на момент разработки нормативной базы.

В ходе исследования был проведён анализ действующего методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости в компаниях с государственным участием в разрезе следующих отраслей:

- поиск и разведка месторождений углеводородов, добыча нефти и газа, переработка и реализация сырья;
- транспортирование нефти и нефтепродуктов;
- научные исследования и разработки, производство продукции военного назначения;
- производство, передача и распределение электроэнергии;
- перевозка грузов и пассажиров, производство подвижного состава;
- деятельность воздушного транспорта.

В целом следует отметить, что значительная часть методических разработок (8 из 14) принята около двадцати лет назад, а одна из разработок – более сорока лет назад. Несмотря на то, что действие этих документов не прекращено, основаны они на устаревшей и не действующей в настоящее время нормативной базе.

В частности, состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, по всем методическим разработкам, принятым до 2000 года, определялся в соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 года № 552. Данное Положение было отменено в 2002 году в связи с введением в действие главы 25 «Налог на прибыль» Налогового Кодекса РФ. Кроме того, во всех методических материалах, принятых до 2000 года, использовался план счетов бухгалтерского учета 1991 года, который был заменён приказом Минфина РФ № 94-н от 31.10.2000.

Наиболее многочисленной по составу является группа госкомпаний, занимающихся научными исследованиями, разработками и выпуском продукции оборонного назначения. Оборонные компании для учета затрат и калькулирования себестоимости используют «Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции», которые были разработаны в 1994 году Министерством науки и технической политики РФ. Кроме того, оборонные предприятия могут применять для учета затрат и калькулирования себестоимости «Методические материалы по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки», принятые в 1975 году.

Оба нормативных документа предписывают порядок расчёта фактической себестоимости продукции с использованием для научно-технической продукции позаказного метода, а для продукции машиностроения – нормативного метода. Однако состав затрат, рекомендуемых к включению в фактическую себестоимость, нельзя назвать полностью экономически обоснованным. Так, согласно методическим рекомендациям в фактическую себестоимость научно-технической продукции включаются:

- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц [1].

В фактическую себестоимость машиностроительной продукции помимо недостач и потерь при отсутствии виновников включаются потери от брака продукции прошлых лет, выявленные в отчетном году [2].

Указанные затраты являются неэффективными и непродуцируемыми, их включение в себестоимость приводит к её необоснованному завышению [3, с. 80]. Использование методических указаний по учёту затрат и калькулированию научно-технической и машиностроительной продукции в действующей редакции не представляется возможным, для документов требуется актуализация.

В такой ситуации оборонные компании могут использовать «Порядок определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу». Документ был принят

в 2006 году, базируется на реалиях действующей нормативной базы и содержит норму, согласно которой несоблюдение критерия обоснованности (экономической оправданности) и документального подтверждения является основанием для исключения затрат из себестоимости продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу. Указанная норма была введена не в первую, а в одну из последующих редакций документа приказом Минпромторга России от 07.11.2013 № 1773.

Следует отметить широту рассматриваемого Порядка на более достоверное и точное исчисление себестоимости по сравнению с ранее принятыми документами. Об этом свидетельствует указание на преимущественное использование прямых методов отнесения затрат на себестоимость конкретной продукции [4].

Анализ методических материалов по вопросам учета затрат и калькулированию себестоимости в отраслях газодобычи, нефтедобычи и нефтепереработки свидетельствует о том, что они были сформированы в 1992–1998 годах, включают методические рекомендации и инструкции по учёту затрат и калькулированию себестоимости на газодобывающих и газоснабжающих, а также нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих предприятиях.

Несмотря на наличие устаревших норм, регламентирующих состав затрат, все рассматриваемые документы содержат методические подходы к планированию затрат и калькулированию себестоимости. Методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости продукции нефтяных и газовых компаний можно считать достаточно полным с точки зрения охвата рассматриваемых вопросов.

Если для добывающих и перерабатывающих нефтегазовых компаний методическое обеспечение учета затрат и калькулирования хотя и требует актуализации, но в целом может считаться разработанным, то в отношении компаний, осуществляющих транспортировку углеводородов, оно практически отсутствует. Для контроля за поставками нефти и упорядочения работы по её приёму и транспортировке Министерством топлива и энергетики РФ в 1995 году было принято «Положение о приеме и движении нефти в системе магистральных нефтепроводов». Данный документ детализирует все бизнес-процессы в ходе транспортировки нефти и регламентирует порядок их осуществления. Однако вопросы учета затрат, возникающих в ходе этих бизнес-процессов, в Положении не рассматриваются.

Государственные компании в области производства, передачи и распределения электроэнергии являются естественными монополистами в своей области. Себестоимость вырабатываемой ими электроэнергии относится к общественно и социально значимым показателям в силу широкого распространения потребления этого ресурса всеми категориями юридических и физических лиц. Учитывая этот факт, в федеральном законе № 35-ФЗ от 26.03.2003 «Об электроэнергетике» установлено требование отдельного учета (в том числе первичного бухгалтерского) затрат по таким видам деятельности в сфере электроэнергетики, как производство электроэнергии, передача электроэнергии, реализация электроэнергии и оперативно-диспетчерское управление [5]. На основании Постановления Правительства РФ от 22.09.2008 № 707 был разработан и утверждён в 2011 году Министерством энергетики РФ «Порядок ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере услуг по передаче

электрической энергии и оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике». В документе введено понятие прямых и косвенных расходов для целей ведения раздельного учета, а также установлены подходы к распределению косвенных расходов по соответствующим видам деятельности и субъектам РФ. Распределение допускается производить пропорционально натуральным, стоимостным или условным показателям [6].

Установленные подходы к распределению косвенных расходов в электроэнергетике характеризуются многовариантностью, следствием которой могут стать значительные колебания себестоимости производства, передачи и реализации электроэнергии. В результате применения разных подходов в различных компаниях и даже внутри одной компании к разным видам расходов могут быть получены несопоставимые показатели себестоимости, что усложняет контроль расходов и ценообразования [7, с. 234]. Необходимо сокращение допускаемых вариантов распределения косвенных расходов для получения более объективных и сопоставимых результирующих показателей себестоимости.

Ещё одним монополистом является государственная компания ОАО «РЖД», осуществляющая железнодорожные перевозки и производство подвижного состава. Учет затрат ОАО «РЖД» осуществляется в соответствии с «Порядком ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок». Документ утверждён приказом Министерства транспорта РФ в 2014 году. Это единственный из рассматриваемых документов, который устанавливает правила ведения управленческого раздельного учета доходов и расходов [8].

Большое значение для учета затрат и калькулирования себестоимости имеет методика расчета экономически обоснованных затрат в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах РФ. Разработана методика в 2010 году Федеральной службой по тарифам и предназначена для использования органами исполнительной власти и организациями в целях формирования соответствующих цен и тарифов. Основным для расчёта затрат в данной методике признан метод экономически обоснованных затрат. И хотя понятие экономически обоснованных затрат в самой методике не определено, в пункте 13 документа указано, что к ним не относятся затраты, связанные с нерациональным использованием производственных ресурсов, а также финансированием за счёт поступлений от оказания услуг, тарифы на которые подлежат государственному регулированию, иной деятельности, не относящейся к этим услугам [9].

Методика не устанавливает, что считается нерациональным использованием ресурсов, хотя это ключевое условие для признания затрат экономически обоснованными. Вместе с тем в соответствии с ГОСТ Р 52106-2003 «Ресурсосбережение. Общие положения» под рациональным использованием ресурсов понимается достижение нормированной эффективности использования ресурсов в хозяйственной деятельности при существующем уровне развития технологии с одновременным снижением негативного воздействия на окружающую среду [10]. То есть экономически обоснованные затраты должны опираться на систему норм расходования ресурсов, без которой признать их использование рациональным невозможно [11, с. 218]. Рассматриваемая методика расчета экономически обоснованных затрат на железнодорожном транспорте для оценки их обоснованности предлагает использовать

законодательство РФ о бухгалтерском учете и главу 25 Налогового Кодекса РФ. Но в законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» нет положений, касающихся обоснованности или рациональности использования ресурсов, а глава 25 Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль» в статье 252 определяет, что обоснованными являются экономически оправданные затраты в денежной форме [12; 13]. Представленное определение не раскрывает понятие «обоснованные затраты», а заменяет его синонимичным термином «оправданные затраты», из-за чего их сущность так и остаётся не раскрытой. Нормирование ряда затрат в Налоговом кодексе РФ (представительских, на рекламу и других) преследует фискальные цели, установленные ограничения на величину затрат представляют собой не экономически обоснованные нормы, а скорее предельно допустимые пороговые значения, нацеленные на предотвращение вывода средств из-под налогообложения.

В 2015 году 74,8 % всех затрат ОАО «РЖД» составили материальные затраты, затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды. По этим затратам отсутствуют научно обоснованные нормы расхода, обеспечивающие рациональное использование ресурсов. Это является серьёзной проблемой, поднимаемой в трудах российских учёных. Так, В. Г. Гетьман считает необходимым «очистить» себестоимость продукции от «сумм сверхнормативных затрат, не вписывающихся в понятие «общественно необходимых» [14, с. 33]. По мнению И. Д. Деминой составление плановой калькуляции обязательно в развитой рыночной экономике. Сверхнормативные затраты должны быть признаны «в качестве текущих убытков и не включаться в себестоимость продукции» [15, с. 33]. Нормирование является тем инструментом, который позволяет сформировать себестоимость на основе именно экономически обоснованных затрат и стимулирует рациональное использование ресурсов.

Серьёзной проблемой в области калькулирования является определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг. Отсутствие единых методологических подходов к составу затрат приводит к многообразию вариантов решения этой проблемы в отраслевых нормативно-правовых актах. В итоге эти документы содержат отдельные нормы, не только противоречащие действующей нормативной базе, но и лишённые здравого экономического смысла. Так, методика расчета экономически обоснованных затрат в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах РФ содержит следующий перечень экономически обоснованных затрат (пункт 19):

- расходы по обычным видам деятельности в сфере железнодорожных перевозок пассажиров в пригородном сообщении в соответствующем субъекте Российской Федерации;
- отчисления на амортизацию основных средств, определяемые с использованием данных бухгалтерского учета;
- прочие расходы, в том числе расходы на уплату процентов за предоставление в пользование средств кредитов, займов; расходы, связанные с продажей иностранной валюты; а также расходы, связанные с участием в совместной деятельности, по данным бухгалтерского учета, полученным в ходе ведения раздельного учета; налоги и иные обязательные платежи, уплачиваемые в соответствии с налоговым законодательством РФ [8].

В соответствии с действующей российской учетной методологией расходы на уплату процентов по кредитам и займам, расходы по продаже иностранной валюты и связанные

с участием в совместной деятельности относятся к прочим расходам, учитываются на счёте 91 «Прочие доходы и расходы» и не включаются в себестоимость продукции, работ и услуг. Аналогичный подход установлен и в международных стандартах финансовой отчётности. Отнесение указанных прочих расходов к экономически обоснованным затратам противоречит действующей нормативной базе и приводит к искусственному завышению себестоимости перевозок, что в условиях монопольного положения ОАО «РЖД» является одной из причин роста тарифов на пассажирские перевозки. Так, согласно расчетам автора по данным официальной статистики, за период с 2005 по 2015 годы рост тарифов на услуги пассажирского транспорта составил 189,9 %, в то время как индекс потребительских цен за этот же период составил 182,8 % [16]. То есть тарифы на пассажирские перевозки, являясь регулируемыми, росли быстрее инфляции, что связано, в том числе, с завышением себестоимости перевозок и необоснованным включением в неё прочих расходов организации. В результате потребители услуг получали их по завышенным тарифам, не соответствующим общественно необходимым затратам, то есть, по сути, оплачивали не только стоимость услуг, но и те финансовые операции, которые проводило ОАО «РЖД». Для самой компании это дало дополнительную возможность нарастить прибыль, не используя её на покрытие финансовых расходов.

Таким образом, необходимым условием для обоснованного калькулирования себестоимости является методологическое единство при установлении перечня составляющих её затрат в различных отраслях и исключение из этого перечня тех затрат, которые относятся к финансовым или инвестиционной деятельности компании.

Деятельность компаний с государственным участием проводится также в сфере воздушного транспорта. ПАО «Аэрофлот» и Аэропорт «Шереметьево» представляют государственные интересы в этой области. И если для воздушных перевозок порядок учета затрат и калькулирования себестоимости на уровне отраслевых рекомендаций не установлен, то услуги аэропортов как естественных монополистов регламентируются с позиции раздельного учета доходов и расходов.

В «Методических указаниях по вопросу государственного регулирования сборов и тарифов на услуги субъектов естественных монополий в аэропортах» используется понятие «экономически обоснованные затраты» для формирования регулируемых сборов и тарифов. Расходы по обычным видам деятельности, состав и порядок учета которых установлены ПБУ 10/99 «Расходы организации», поименованы как часть экономически обоснованных затрат (см. табл. 2).

Таблица 2

Состав экономически обоснованных затрат на оказание регулируемых услуг субъектов естественной монополии

| Экономически обоснованные затраты на оказание регулируемых услуг | | | | |
|--|--|---|---|--|
| Расходы по обычным видам деятельности (кроме амортизации) | Отчисления на амортизацию основных средств | Расходы по оплате услуг кредитных организаций | Расходы, связанные с участием в совместной деятельности | Налоги и иные обязательные платежи и сборы |

Источник: составлено автором в соответствии с Методическими указаниями Федеральной службы по тарифам

Включение в состав экономически обоснованных затрат тех расходов, которые не имеют отношения к оказанию регулируемых услуг и не являются общезыщательными, искажает суть понятия «себестоимость», приводит к завышению её величины, росту тарифов и раскручиванию инфляционной спирали. Методические рекомендации не содержат детализации указанных расходов, что позволяет монополистам-госкомпаниям включать в состав экономически обоснованных расходы на оплату процентов по банковским кредитам независимо от их целевого использования; расходы по совместной деятельности, которые могут иметь характер инвестиционных; налоги, обязательные платежи и сборы, отсутствие детализации которых позволяет всю их сумму признать экономически обоснованной и учесть при обосновании регулируемых тарифов.

Обобщая результаты проведённого анализа существующих методологических и практических подходов к учёту затрат и калькулированию себестоимости в компаниях с государственным участием, необходимо сделать следующие **выводы и заключения**:

1. Учитывая особую важность показателя себестоимости продукции компаний с государственным участием, необходимы, с одной стороны, чёткость и единство методологии при её определении, а с другой – понятность и прозрачность содержания составляющих её затрат для государства и общества. Требуется разработка чётких регламентов, определяющих состав и порядок учёта затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг. Эти подходы должны быть обязательными к применению всеми экономическими субъектами, для чего соответствующие документы должны быть разработаны и приняты в статусе федеральных стандартов [17].

2. Структурирование затрат госкомпаний по элементам затрат для раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчётности нельзя признать отвечающим указанным требованиям в силу их низкой транспарентности и высокой доли прочих затрат. Составив в среднем в 2015 году более 30 % в структуре затрат, в отдельных госкомпаниях прочие затраты превысили половину всех произведённых затрат за период. В связи с этим раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчётности должна подлежать информация о себестоимости по статьям калькуляции, включающая не только экономически однородные виды затрат, но и конкретные статьи, отражающие содержание и место возникновения затрат. Это позволит государству

как основному стейкхолдеру госкомпаний получать детальную информацию о себестоимости продукции, работ и услуг и контролировать её величину и состав статей.

3. Следует признать, что действующая система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг не нацелена на рациональное и экономное использование ресурсов, что является особо актуальной задачей для компаний с государственным участием. Серьёзной проблемой является стандартизация учётно-калькуляционных процессов. В государственных компаниях электроэнергетики, железнодорожного и воздушного транспорта в условиях отсутствия соответствующих отраслевых стандартов по учёту затрат применяются методические разработки Федеральной службы по тарифам по расчёту экономически обоснованных затрат, учитываемых при определении регулируемых цен и тарифов. Метод экономически обоснованных затрат является, по сути, методом «затраты плюс» и не ориентирует компании на снижение издержек. Понятие экономически обоснованных затрат в нормативных актах, регламентирующих вопросы учёта и ценообразования, не определено. В связи с этим необходимо чёткое определение понятия экономически обоснованных затрат и подробная регламентация их состава.

4. Учитывая государственную и общественную значимость результатов деятельности компаний с государственным участием, необходимой информационной основой управления ими следует признать управленческий учёт. Его комплексный характер, использование элементов бухгалтерского учёта, анализа и менеджмента позволяет не только формировать информационную среду для текущего управления компанией, но и влиять на её стратегическое развитие.

Организация управленческого учёта в компаниях с государственным участием даёт возможность решения следующих задач:

- формирование экономически обоснованных затрат как базы для расчёта регулируемых цен и тарифов;
- учетное сопровождение рационального использования ресурсов и эффективного управления затратами;
- оптимизация прибыли компании в целях обоснования рациональной дивидендной политики;
- контроль за деятельностью компании и её структурных подразделений со стороны мажоритарных и миноритарных акционеров;
- определение стратегических планов компании, в том числе в части приватизационных и деприватизационных процессов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Типовые методические рекомендации по планированию, учёту и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОР-22-2-46) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
2. Письмо Госплана СССР № АБ-162/16-127, Минфина СССР, Госкомцен СССР № 10-86/1080, ЦСУ СССР от 10.06.1975 «О методических материалах по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
3. Мокеева Е. В. Особенности наукоемких производств и специфика управления себестоимостью наукоемкой продукции // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2011. № 1 (14). С. 78–81.
4. Приказ Минпромэнерго России от 23.08.2006 № 200 (ред. от 07.11.2013) «Об утверждении Порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу» (Зарегистрировано в Минюсте России 22.12.2006 № 8665) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
5. Федеральный закон от 26.03.2003 № 35-ФЗ (ред. от 30.03.2016) «Об электроэнергетике» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).

6. Приказ Минэнерго РФ от 13.12.2011 № 585 «Об утверждении Порядка ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере услуг по передаче электрической энергии и оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.12.2011 № 22859) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
7. Куркова И. А. Интеграция России в мировую энергетическую систему // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2013. № 1 (22). С. 233–236.
8. Приказ Минтранса России от 12.08.2014 № 225 «Об утверждении Порядка ведения раздельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.12.2014 № 35169) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
9. Приказ ФСТ РФ от 28.09.2010 № 235-т/1 «Об утверждении Методики расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.10.2010 № 18754) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
10. ГОСТ Р 52106-2003. Национальный стандарт Российской Федерации. Ресурсосбережение. Общие положения (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 03.07.2003 № 236-ст) (ред. от 16.11.2012) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
11. Зекин Р. Е. Определение плановой и фактической себестоимости материальных запасов в управленческом учете // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2013. № 3 (24). С. 215–220.
12. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2016) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.06.16).
14. Гетьман В. Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2014. № 4. С. 32–39.
15. Демина И. Д. Основные направления совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в соответствии с МСФО // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. 2014. № 43. С. 32–39.
16. Данные Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс] / Официальный сайт. URL: <http://www.gks.ru/> (дата обращения: 10.06.16).
17. Домбровская Е. Н. Нормативно-правовое и методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости в Российской Федерации // Управленческий учет. 2016. № 5.

REFERENCES

1. Standard methodical recommendations about planning, the account and calculation of prime cost scientifically-technical production (approved by the Ministry of Science and Technology of the Russian Federation on 15.06.1994 No. OP-22-2-46) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).
2. The letter of the State Planning Committee of the USSR No. AB-162/16-127, the Ministry of Finance of the USSR, Goskomsen of the USSR No. 10-86/1080, TsSU SSSR dated 10.06.1975 «On methodical materials on planning, the account and calculation of product cost at the enterprises of mechanical engineering and metal working» [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).
3. Mokeeva E. V. Features of knowledge-based industries and the specifics of the management cost of high-tech products // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2011. No. 1 (14). P. 78–81.
4. The order of the Ministry of Industry and Energy of Russia dated 23.08.2006 No. 200 (revision as of 07.11. 2013) «On the statement of the Order of definition of structure of costs of production of defensive appointment, delivered by the state defensive order» (registered by the Ministry of Justice of the Russian Federation on 22.12.2006 No. 8665) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).
5. The federal law from 26.03.2003 No. 35-FZ (revision as of 30.03.2016) «On the power industry» [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).
6. The order of the Ministry of Energy of the Russian Federation dated 13.12.2011 No 585 «On the statement of the Order of maintaining the separate accounting of the income and expenses by subjects of natural monopolies in a services sector on transfer of electric energy and supervisory control in power industry» (registered by the Ministry of Justice of the Russian Federation on 30.12.2011 No. 22859) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).
7. Kurkova I. A. Russia's integration into the global energy system // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2013. No. 1 (22). P. 233–236.
8. The order of the Ministry of Transport of the Russian Federation dated 12.08.2014 No. 225 «On the statement of the Order of maintaining the separate accounting of the income and expenses by subjects of natural monopolies in the sphere of rail transportation» (registered by the Ministry of Justice of the Russian Federation on 15.12.2014 No. 35169) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).
9. The order of the FST of the Russian Federation dated 28.09.2010 No. 235-t/1 «On the statement of the Method of calculation of economically reasonable expenses considered at pricing (tariffs) for services of subjects of natural monopolies in the sphere of transportations of passengers by public railway transport in the suburban message in subjects of the Russian Federation» (registered by the Ministry of Justice of the Russian Federation on 19.10.2010 No. 18754) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).

10. GOST P 52106-2003. National standard of the Russian Federation. Resource-saving. General provisions (The resolution of Gosstandart of the Russian Federation dated 03.07.2003 No. 236 St) (revisions as of 16.11.2012) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).

11. Zekin R. E. The definition of planned and factual prime cost of material stocks in management accounting // Business. Education. Right. Bulletin of Volgograd business Institute. 2013. No. 3 (24). P. 215–220.

12. The federal law from 06.12.2011 No. 402-FZ (an edition from 23.05.2016) «About accounting» [Electronic resource]. Access from SPS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).

13. The tax code of the Russian Federation (part two) dated 05.08.2000 No. 117-FZ (revision as of 05.04.2016, with amendment dated 13.04.2016) (revised and amended and put in force on 01.06.2016) [Electronic resource]. Access from RLS «ConsultantPlus» (date of viewing: 10.06.16).

14. Getman V. G. Reserves of further improvement of accounting in management of economy // Accounting in publishing house and polygraphy. 2014. No. 4. P. 32–39.

15. Demina I. D. The main directions of improvement of the accounting of expenses and calculation of product cost according to IFRS // Economy and modern management: theory and practice. 2014. No. 43. P. 32–39.

16. Data of Federal State Statistics Service [Electronic resource] / Official site. URL: <http://www.gks.ru/> (date of viewing: 10.06.16).

17. Dombrovskaya E. N. Standard and legal and methodical providing the accounting of expenses and calculation of prime cost in the Russian Federation // Management accounting. 2016. No. 5.

Как цитировать статью: Домбровская Е. Н. О методологии учета затрат и калькулирования себестоимости в компаниях с государственным участием // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2016. № 3 (36). С. 58–64.

For citation: Dombrovskaya E. N. On methodology of the expenses accounting and calculation of the prime cost in the companies with the state participation // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2016. № 3 (36). P. 58–64.

УДК 338.46:61
ББК 65.495

Коробкова Оксана Константиновна,
candidate of economics, associate professor of the
department of accounting, analysis and economic security,
Khabarovsk State Academy
of Economics and Law,
Khabarovsk,
e-mail: korobkova.ok@yandex.ru

Коробкова Оксана Константиновна,
канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры
бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности
Хабаровского государственного университета
экономики и права,
г. Хабаровск,
e-mail: korobkova.ok@yandex.ru

УПРАВЛЕНИЕ МЕДИЦИНСКИМИ УСЛУГАМИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО И ЧАСТНОГО ЗДРАВООХРАНЕНИЯ: ПЛЮСЫ И МИНУСЫ

MANAGEMENT OF MEDICAL SERVICES IN THE PUBLIC AND PRIVATE HEALTH CARE SYSTEM: PROS AND CONS

08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
08.00.05 – Economics and management of national economy

В статье рассмотрены проблемы в оказании медицинских услуг населению в системе государственного здравоохранения, а именно: дисбаланс в соотношении численности врачей и среднего медицинского персонала, низкая заработная плата, низкий уровень квалификации врачей, недостаточное финансовое обеспечение для приобретения необходимого медицинского оборудования, медикаментов и иных средств медицинского назначения, износ основных фондов. Проведен анализ структуры поступлений денежных средств в медицинскую организацию, включающих ассигнования из бюджета, средства обязательного медицинского страхования и доходы от предпринимательской деятельности. Автором раскрыты преимущества и недостатки государственного и частного здравоохранения.

The article discusses the problems of providing health services to the population in the public health care system, namely: an imbalance in the ratio of the number of doctors and paramedical staff, low wages, low level of training of doctors,

insufficient financial support for purchasing necessary medical equipment, medicines and other medical supplies, depreciation of fixed assets. The analysis of the structure of the cash flow in medical company, including budgetary appropriations, funds of compulsory medical insurance and revenues from entrepreneurial activities. The author reveals advantages and disadvantages of public and private health care.

Ключевые слова: услуга, медицинская услуга, здоровье, государственная система здравоохранения, частная система здравоохранения, здравоохранение, обязательное медицинское страхование, добровольное медицинское страхование, медицинские организации, бюджетные ассигнования, предпринимательская деятельность.

Keywords: service, medical service, health, public health care system, private health care system, health care, compulsory medical insurance, voluntary medical insurance, medical companies, budget allocations, business activity.