

*На правах рукописи*

Сорокина Вера Викторовна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В  
ГОСУДАРСТВЕННЫХ КОРПОРАЦИЯХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Москва  
2012

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Керимов Вагиф Эльдар оглы**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Чая Владимир Тигранович,**  
заместитель заведующего кафедрой учета,  
анализа и аудита Экономического факультета  
ФГБОУ ВПО «Московский государственный  
университет имени М.В. Ломоносова»

кандидат экономических наук, доцент  
**Хамидуллина Зулейха Чулпановна,**  
профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита  
ОУП ВПО «Академия труда и социальных отношений»

Ведущая организация: **ФГОБУВПО «Московский государственный институт  
международных отношений (университет)  
Министерства иностранных дел  
Российской Федерации»**

Защита состоится «16» января 2013г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «12» декабря 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «12» декабря 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,  
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года определяет проблему формирования эффективной системы управления государственной собственностью в финансовых и нефинансовых институтах развития: в крупных государственных холдингах в стратегических отраслях, в государственных корпорациях и в акционерных обществах, с высокой долей государственных вложений. Государственные корпорации занимают особое место в составе этих институтов, способствуя консолидации государственных активов, повышению эффективности стратегического управления ими и, обеспечивая инфраструктурное и инновационное развитие экономики, укрепление обороноспособности страны.

Государственные корпорации созданы как ключевые «точки прорыва» в отечественной экономике. С этой целью на них не распространяются традиционные ограничения сложившейся системы государственных финансов, для создания каждой корпорации принимается отдельный Федеральный закон. На корпорации возложены важные экономические функции, для осуществления которых выделены значительные объемы государственной собственности, в том числе имущественные и финансовые активы, что обеспечивает их деятельность на длительную перспективу, предоставлены широкие полномочия.

Существующий в российской экономике большой сегмент государственного сектора необходим для поддержания пропорций воспроизводства, формирования стратегических рынков, создания рабочих мест, расширения налогооблагаемой базы (в том числе в смежных отраслях экономики). Государственные корпорации могут создаваться в приоритетных для развития экономики отраслях. В связи с этим, необходимо формирование специальных инструментов управления, обеспечивающих эффективное использование управленческих, финансовых и деловых ресурсов таких хозяйствующих субъектов.

Эффективное управление государственными корпорациями во многом зависит от своевременного и качественного информационного обеспечения

процесса принятия стратегических и тактических управленческих решений. В этой связи особое значение имеет управленческий учет, являющийся «поставщиком» информации для принятия управленческих решений и оценки эффективности ранее выбранных стратегических направлений.

Изучение современной методологии и инструментария управленческого учета, позволяет сделать вывод, что это особая сфера экономических знаний, формирующая информационно-аналитическое обеспечение потребностей внешнего и внутреннего менеджмента.

Методология и инструментарий управленческого учета достаточно хорошо разработаны, однако построение системы управленческого учета для новых экономических субъектов, основанных на государственной собственности, имеет свои особенности, связанные с отраслевой спецификой, организационной структурой, источниками поступления средств, стратегическими целями и задачами, и рядом других факторов.

Таким образом, актуальность темы исследования обусловлена значением, которое приобретает управленческий учет для руководства государственными корпорациями в целях контроля эффективного использования государственных ресурсов, переданных корпорациям и анализа выполнения миссии, для реализации которой они создавались.

**Состояние изученности проблемы.** Исследования сущности, роли, функций и методологического инструментария управленческого учета проведены такими учеными, как П.С.Безруких, М.А.Вахрушина, Е.Ю.Воронова, Н.Д.Врублевский, К.Друри, В.Г.Гетьман, В.Б.Ивашкевич, Т.В.Карпова, В.Э.Керимов, Н.П.Кондраков, М.В.Мельник, С.А.Рассказова-Николаева, В.Ф.Палий, Ч.Т.Хорнгерн, Д.Фостер, В.Т.Чая, Н.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремет и др. Они тесно связаны с работами по теории организации А.Белкауи, А.Файоля, Г.Минцберга, а также стратегического менеджмента И.Ансоффа, П.Ф. Друкера, М.Портера, А.А. Томпсона, Д.Хана.

Теория учета по центрам ответственности Дж.Хиггинса получила дальнейшее развитие в работах В.Б.Ивашкевича, С.А. Стукова, С.И.Поляковой.

Вопросы бюджетирования нашли свое отражение в трудах О.Н. Волковой,

А.П.Рудановского, Ю.Бригхем, Л. Гапенски, Д. Шим, Д.Сигел, Р.А. Фатхутдинова.

Проблемы информационно-аналитического обеспечения управления рассматривали в своих исследованиях Т.В.Антипова, Р.Антони, В.И.Бариленко, В.Говиндараджан, О.В.Голосов, И.Н.Дрогобыцкий, О.В.Ефимова, Р.Каплан, В.Э.Керимов, М.В.Мельник, Б.Мильнер, Д.Нортон, М.Е.Портер, А.Томпсон, А.Н.Хорин, А.Д.Шеремет.

Информационная роль управленческого учета органически связана с кибернетической теорией, развитой благодаря Н. Винеру, А.Н. Колмогорову, В.А. Котельникову, У. Р.Эшби, К. Шеннону, А. А.Харкевич и др.

Исследованиям предпосылок создания, правовым аспектам и вопросам функционирования государственных корпораций посвящены работы П.А.Денисова, Е.С.Стеняева.

Методология организации управленческого учета достаточно разработана и положена в основу данной работы. Вместе с тем следует отметить, что спектр проблем, связанный со спецификой организации системы управленческого учета в государственных корпорациях для повышения эффективности использования имеющихся ресурсов и реализации целей создания корпораций, в том числе инновационной и инфраструктурной модернизации экономики, еще недостаточно изучен и подлежит более тщательному исследованию.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка и обоснование теоретико-методологических положений и практических рекомендаций по организации управленческого учета в государственных корпорациях для повышения эффективности управления государственными ресурсами. Для достижения указанной цели необходимо решение следующих взаимосвязанных задач:

- ✓ исследовать особенности государственных корпораций, определяющие необходимость разработки адекватной организации управленческого учета в этих корпорациях;
- ✓ определить место и роль управленческого учета в информационной системе государственной корпорации;
- ✓ выявить возможности и обосновать целесообразность применения

действующего инструментария управленческого учета в государственных корпорациях;

- ✓ определить структуру затрат и сформировать методику управленческого учета затрат в государственных корпорациях;
- ✓ разработать рекомендации по формированию системы показателей и управленческой отчетности в государственных корпорациях, сформировать методику мониторинга инвестиционных проектов.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с пунктом 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» Паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Объектом исследования** является система управленческого учета в государственных корпорациях.

**Предметом исследования** является совокупность информационных потоков, интегрирующих внутрипроизводственную и внешнюю информацию, необходимую и достаточную для обоснования и принятия решений разного горизонта и направленности.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области организации управленческого учета и менеджмента, законодательные и нормативные акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности, федеральные законы по созданию государственных корпораций. Для проведения исследования использовалась информация, размещенная на официальных сайтах Министерства экономического развития РФ, Министерства регионального развития РФ, государственных корпораций, аналитические материалы научных периодических изданий.

Методология исследования базируется на теории познания, обеспечивающей объективный анализ экономических процессов, предполагающей изучение экономических явлений в их развитии и взаимосвязи.

Для реализации поставленной цели использовались общенаучные методы исследования – анализ и синтез, метод сравнений, логический, исторический и системный подходы к оценке экономических явлений; специальные методы –

группировки и моделирования, обобщения, детализации и др.

**Научная новизна исследования** заключается в развитии методологии и методического инструментария организации управленческого учета в государственных корпорациях с учетом особенностей их создания и развития, ориентированного на выполнение стратегической миссии по инновационному развитию экономики страны.

Основные результаты, характеризующие научную новизну диссертационного исследования, заключаются в следующем:

✓ выявлены особенности государственных корпораций, влияющие на организацию управленческого учета;

✓ определена сущность управленческого учета как комплексного инструмента формирования информационной системы государственной корпорации для принятия управленческих решений на стратегическом и тактическом уровне;

✓ обоснованы рекомендации по использованию методик управленческого учета затрат в государственных корпорациях; уточнено представление об относительных затратах; оценена возможность конвергенции элементов бюджетного и коммерческого учета государственных корпораций, как получателей бюджетных средств и структур, одновременно осуществляющих предпринимательскую деятельность;

✓ сформированы предложения по организации управленческого учета в рамках центров ответственности государственных корпораций; по составлению и контролю исполнения бюджетов затрат и доходов;

✓ разработана методика формирования системы социально-экономических показателей деятельности государственных корпораций, методика мониторинга инвестиционных проектов.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость проведенного исследования заключается в развитии методологического подхода к управленческому учету как обобщающей информационной системе для осуществления управленческой деятельности применительно к государственным корпорациям; уточнении терминологического

аппарата отдельных элементов управленческого учета.

Положения и выводы исследования могут быть использованы:

в научно-исследовательской работе по изучению проблем управленческого учета;

при разработке учебных программ для преподавания дисциплины «Бухгалтерский (управленческий) учет»;

для совершенствования системы управленческого учета в государственных корпорациях, бюджетных организациях, отдельные положения исследования могут быть использованы как рекомендации для организации управленческого учета в предпринимательских структурах.

Практическое значение исследования имеют:

схема формирования центров ответственности ГК; положения методики формирования системы финансовых и нефинансовых показателей для оценки деятельности организации (корпорации); методика мониторинга инвестиционных проектов.

#### **Апробация и внедрение результатов исследования.**

Научное исследование выполнено в рамках комплексной темы Финансового университета «Инновационное развитие России: социально-экономическая стратегия и финансовая политика» по межкафедральной подтеме «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием хозяйствующих субъектов».

Основные положения и результаты исследования докладывались на XXXVII научно-практической конференции «Татуровские чтения – 2009» (Москва, МГУ им. М.В.Ломоносова, 2009), научно-практической конференции «Системный анализ в экономике – 2012» (Москва, Финансовый университет, 2012).

Результаты исследования используются в практической деятельности ОАО «Воскресенский НИУиФ», в частности методика управленческого учета по центрам ответственности, схема планирования бюджетов, что позволяет сократить время для обработки информации, связанной с контролем за уровнем затрат и доходов, используемой для принятия решений.

Отдельные положения методики формирования системы финансовых и



нефинансовых показателей для оценки и анализа эффективности деятельности структурных подразделений, процедуры мониторинга инвестиционных проектов, направленные на совершенствование информационного обеспечения принятия решений и контроля эффективности использования средств применяются при организации управленческого учета ОАО «Федеральный центр проектного финансирования».

Материалы диссертации используются кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансового университета при разработке дисциплины «Бухгалтерский учет(продвинутый курс)» по направлению подготовки «Экономика» магистерской программы «Бухгалтерский учет и финансовый менеджмент».

**Публикации.** По теме диссертации опубликованы 4 статьи общим объемом 2,65 п.л. (авторский объем – 2,24 п.л.), в том числе три статьи авторским объемом 1,73 п.л. опубликованы в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования и включает в себя введение, три главы, заключение, библиографический список из 131 наименования и 14 приложений. Текст диссертации проиллюстрирован 20 рисунками и 9 таблицами. Общий объем диссертации составляет 172 страницы.

## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами исследования в работе были рассмотрены три группы проблем и предложены для защиты основные положения и выводы.

**Первая группа** проблем связана с определением роли и значения управленческого учета как инструмента формирования информационной системы государственных корпораций и выявлением особенностей создания и функционирования государственных корпораций, влияющих на его организацию. Современный подход к управлению, как процессу организации взаимодействия субъектов и объектов на основе принципа обратной связи сформирован под влиянием теории кибернетики, открывшей основополагающую роль информации в данном процессе. Управляющая подсистема оказывает воздействие на

управляемую подсистему, передавая командную информацию; управляемая подсистема – информацию обратной связи. Процесс управления начинается с определения цели воздействия на управляемый объект, определяются характеристики (показатели). Цель формируется как внутренними потребностями субъекта управления, так и под влиянием внешней среды. На следующей стадии выбирается модель, способ воздействия на объект управления, далее организуются условия для функционирования и достижения объектом поставленных целей, на четвертой стадии осуществляется контроль и анализ полученных результатов. По сути, каждый этап управления нуждается в ценностно-ориентированной информации.

Современные условия хозяйствования привели к возникновению управленческого учета как «поставщика» информации для принятия управленческих решений. Однако до сих пор продолжается дискуссия о роли и значении управленческого учета в связи с неопределенностью его статуса на нормативном уровне<sup>1</sup>.

Разброс подходов в экономической литературе к определению сущности управленческого учета, представлен от характеристики управленческого учета, как части бухгалтерского, включающего в себя финансовую и налоговую составляющие до полного отрицания управленческого учета как самостоятельного направления.

В диссертации обоснована точка зрения, что управленческий учет выступает в виде интегрированной информационной системы, объединяющей информационные потоки всех видов учета – оперативного, бухгалтерского, налогового и статистического. Управленческий учет основан как на данных всех вышеназванных видов учета, так и на специфической неколичественной, качественной атрибутивной информации. Схематично место управленческого учета в информационной системе организации можно представить в виде

---

<sup>1</sup> Хотя уже с 2000 года согласно государственным стандартам высшего профессионального образования при подготовке специалистов реализовывались две специальные дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» и «Бухгалтерский управленческий учет»

следующего рисунка (рисунок 1).

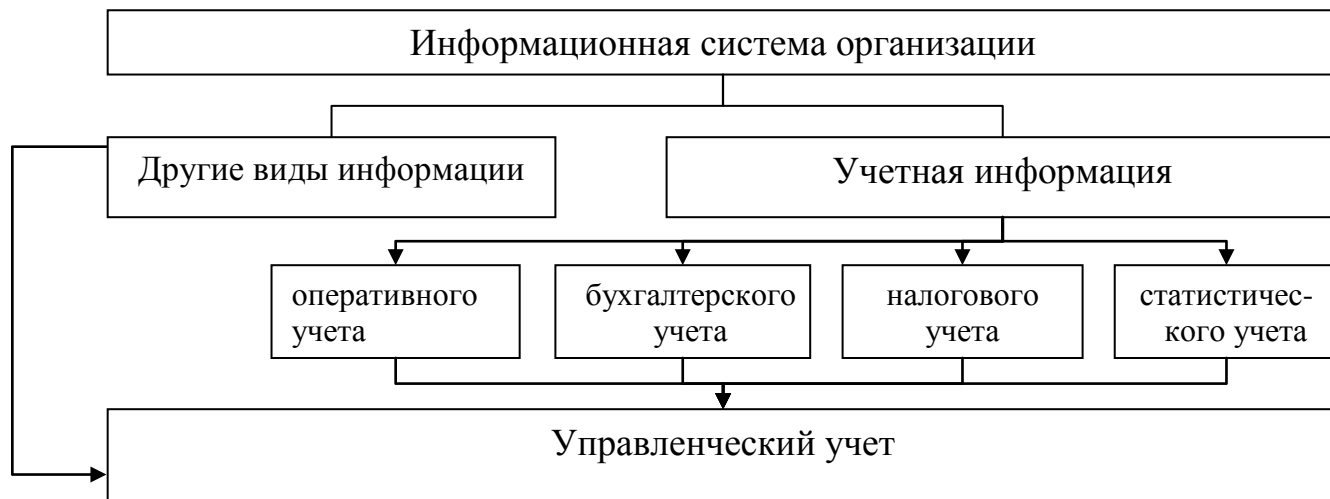


Рис. 1. Управленческий учёт в информационной системе организации.

На основании данного подхода управленческий учет можно определить, как информационную систему, интегрирующую внутреннюю информацию (в натуральных, условно-натуральных и стоимостных измерителях) о затратах и результатах деятельности предприятия и внешние информационные потоки о состоянии экономической среды для осуществления управленческой деятельности.

Постановка систем современного управления должна начинаться с системы качественного сбора и обработки управленческой информации. Именно информация управленческого учета, которая относится к стратегическому и оперативному уровням управления, является базой для принятия грамотных управленческих решений на всех уровнях. Тем самым управленческий учет становится важнейшей подсистемой современного менеджмента экономических субъектов.

Информация управленческого учета носит для каждой организации индивидуальный характер, в определенном смысле у каждого предприятия своя система конфигурации и «комлектации» получаемой информации. Практика показала, что построение системы управленческого учета определяется следующими объективными обстоятельствами:

- целями организации;
- стратегическими и оперативными задачами менеджмента;

- организационной структурой (в том числе масштабами организации, функционально-организационными элементами);
- ресурсной базой;
- уровнем квалификации работников менеджмента, в том числе бухгалтерской службы и др.

Особенность формирования системы управленческого учета в государственных корпорациях обусловлена как общими объективными факторами, так и специфическими условиями их создания и функционирования.

К предпосылкам возникновения государственных корпораций в России можно отнести: правовые, экономические и административно-политические предпосылки.

*Экономические предпосылки* возникновения государственных корпораций в России связаны с преодолением последствий финансового кризиса 1998 года.

*Административно-политические предпосылки* обусловлены необходимостью реализации публично значимых проектов в сфере социально-экономических отношений.

*Правовые предпосылки* обусловлены правовой регламентацией существующих организаций: унитарных предприятий и акционерных обществ, ограничивающей деятельность таких структур как государственные корпорации.

В течение 2007 года в целях обеспечения социально-значимых публичных потребностей на основании федеральных законов было создано шесть государственных корпораций (ГК)<sup>2</sup>. Создание и условия деятельности ГК имеют

---

<sup>2</sup> ГК «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)», Федеральный закон N 82-ФЗ от 17 мая 2007 г.;

«Российская корпорация нанотехнологий» (ГК "Роснано"), Федеральный закон N 139-ФЗ от 19 июля 2007 г.;

ГК «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства», Федеральный закон N 185-ФЗ от 21 июля 2007 г.;

«Государственная корпорация по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта» («ГК «Олимпстрой»), Федеральный закон N 238-ФЗ от 30 октября 2007 г.;

«Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростехнологии», Федеральный закон N 270-ФЗ от 23 ноября 2007 г.;

особенности, существенно отличающие данные структуры от общего списка организаций. Прежде всего, при создании в Российской Федерации государственных корпораций использовался целевой подход. Законы о создании ГК, принятые в рамках требований Федерального закона "О некоммерческих организациях", определяют особенности правового статуса ГК, в том числе конкретные цели, задачи, области деятельности и отдельные условия функционирования, а также порядок формирования менеджмента.

Структура управления руководства государственными корпорациями строится следующим образом (рисунок 2). Высшим органом управления является наблюдательный совет, который утверждает все основополагающие документы. В состав наблюдательного совета могут входить представители Президента РФ, Правительства РФ, Совета Федерации и др. Президент (в некоторых случаях Правительство РФ) назначает и освобождает от должности членов наблюдательного совета. Используя данный орган, государство реализует роль собственника и «менеджера». Правление является коллегиальным исполнительным органом. Генеральный директор (во Внешэкономбанке – Председатель) является единоличным исполнительным органом и осуществляет руководство его текущей деятельностью. Органом внутреннего финансового контроля назначается ревизионная комиссия.

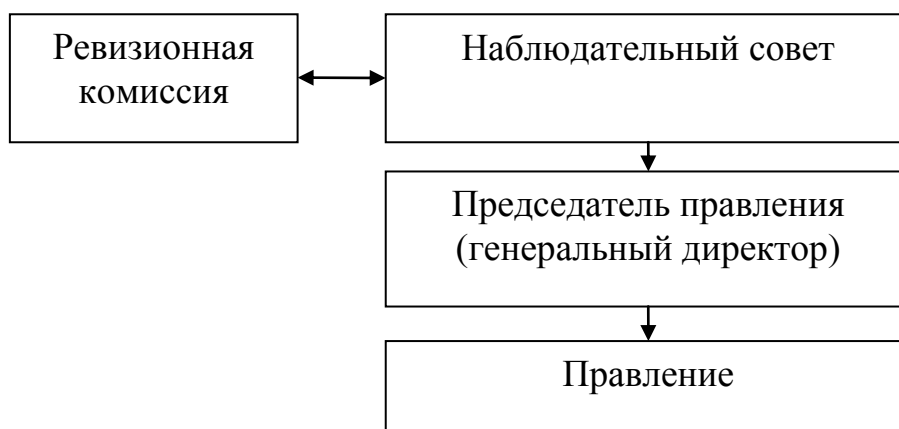


Рис. 2. Структура управления корпорации.

Государственная корпорация учреждается на основе имущественного взноса Российской Федерации. Имущественный взнос может включать финансовые средства, а также имущество, находящееся в федеральной собственности: пакеты акций открытых акционерных обществ; имущественные комплексы федеральных государственных унитарных предприятий. Государственные корпорации могут заниматься предпринимательской деятельностью, если эта деятельность способствует выполнению основной миссии корпорации. При осуществлении своей деятельности ГК используют следующие виды средств:

- имущественный взнос Российской Федерации;
- займы под гарантии Российской Федерации;
- доходы от осуществления основной деятельности и другие поступления, связанные с предпринимательской деятельностью.

Таблица 1

**Средства корпораций за 2007-2010гг. (млн.руб.)<sup>3</sup>**

№п.п.	государственная корпорация	имущественный взнос РФ	доходы от основной и иной предпринимательской деятельности	поступления (в т.ч. займы, полученные под гарантии РФ)
1	"РоснаноТех"	64 600,0	22 199,0	43 000,0
2	"Олимпстрой"	178 516,0	21 046,0	
3	"Ростехнологии"	128 215,0	2 226,0	18 779,0
4	"Росатом"	759 387,0	1 317 703,0	
	ИТОГО	1 130 718,0	1 363 174,0	61 779,0

Проведенное анкетирование четырех ГК «РоснаноТех», «Олимпстрой», «Ростехнологии», «Росатом» показало, что общая сумма имущественного взноса за период с 2007 по 2010 годы составила 1 130 718 млн.рублей, доходы составили – 1 363 174 млн.рублей (в том числе: по ГК «РоснаноТех», «Олимпстрой» значительная часть доходов – поступления от размещения временно свободных денежных средств, по ГК "Ростехнологии"- дивиденды по акциям, поступления по

<sup>3</sup> Расчет автора на основе отчетности, размещенной на официальных сайтах ГК.

коммерческим проектам, доходы от инвестиций, по ГК «Росатом» - доходы от осуществления основной деятельности); займы, полученные под гарантии РФ составили 61 779 млн.рублей.

Созданные корпорации имеют разные цели и задачи и отличаются по характеру своей экономической деятельности. «Олимпстрой» и «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» реализуют конкретные проекты, имеющие заявленный временной горизонт. Цель «Роснано» - стимулирование инновационной деятельности. Основная миссия Внешэкономбанка наряду с выполнением типичных «банковских функций» – стимулирование экспорта продукции обрабатывающей промышленности и запуска капиталоемких инфраструктурных проектов. «Росатом» является сугубо отраслевой организацией. ГК «Ростехнологии» призвана содействовать разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции.

Анализ деятельности данных организаций выявил группы проблем, решение которых необходимо для повышения эффективности хозяйствующих структур – государственных корпораций:

- 1) оптимизация расходов на содержание корпорации; построение системы показателей для мотивации менеджмента и сотрудников корпорации;
- 2) оценка эффективности инновационных проектов и проектов государственно-частного партнерства ГК, осуществляющих инвестиционную деятельность;
- 3) совершенствование организации холдинговых компаний (интегрированных структур) для ГК, чей имущественный взнос РФ состоит в том числе из присоединяемых хозяйствующих структур;
- 4) использование оптимальных методов управления имуществом ГК и ее организаций, в том числе непрофильными активами.

На построение эффективной системы подготовки управленческой информации оказывают влияние следующие основные особенности:

- цели и задачи создания государственных корпораций, влияющие на функциональную область деятельности отдельной корпорации;
- правовое поле создания и функционирования государственных корпораций,

влияющее на взаимодействие с органами власти, другими субъектами экономической жизни и общественными институтами;

потребность общества в контроле за деятельностью корпораций, связанной с использованием значительных государственных ресурсов.

**Вторая группа** проблем связана с разработкой практических рекомендаций по использованию инструментария управленческого учета, связанного с использованием современных методик управленческого учета затрат, организацией управленческого учета в рамках центров ответственности, составлением и контролем исполнения бюджетов затрат и доходов государственных корпораций.

Достижение целей управления в соответствии с эффективным и экономичным использованием ограниченных экономических, людских и финансовых ресурсов возможно при реализации принципа рациональности: минимизация затрат и максимизация полезности. Исходя из этого, информация о затратах, возникающих в процессе деятельности становится особо ценной для управления. Для определенности терминологии предлагается разграничить понятия: издержки, затраты, расходы. Термин «издержки» является обобщающим показателем, применяемым в экономической теории для обозначения суммарных трат («жертв») предприятия, возможных при совершении экономическим субъектом какого-либо действия (в том числе явные и вмененные издержки); затраты – фактические (явные) издержки предприятия, выраженные в средствах, ресурсах, израсходованные на приобретение других средств, а также для осуществления хозяйственной деятельности; расходы – затраты, не приводящие к образованию активов, использованные для осуществления хозяйственной деятельности (получения доходов). Именно расходы сравнивают с доходами для определения прибыли. Схематично можно представить данные понятия следующим образом (рисунок 3).

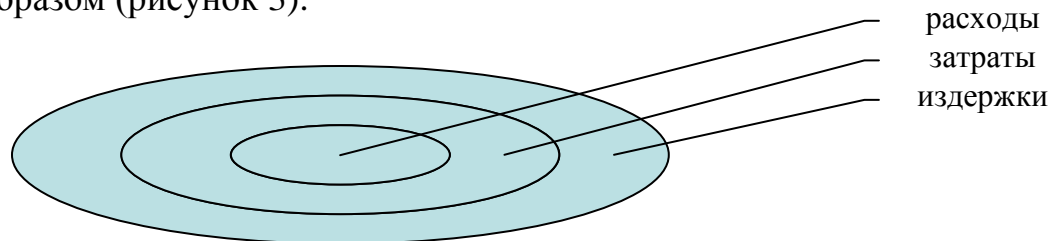


Рис.3.Соотношение понятий издержки, затраты, расходы.



В соответствии с широким пониманием управленческого учета, как информационной системы, интегрирующей внутреннюю информацию о затратах и результатах деятельности предприятия и внешнюю информацию о состоянии экономической среды осуществления управленческой деятельности на наш взгляд целесообразно расширение существующей классификации затрат за счет введения нового признака: отношение к деятельности организации. Затраты по данному признаку могут быть собственными - затраты конкретного предприятия по осуществлению данного вида деятельности, относительными - затраты по аналогичным предприятиям или по аналогичным видам деятельности. Относительные затраты могут стать ориентиром при планировании расходов ГК, а также определении эффективности инвестиционных проектов и т.д.

Затраты ГК предлагается разграничить в соответствии с направлениями деятельности. Обобщенно основные направления деятельности ГК можно представить следующим образом:

осуществление конкретных проектов (мероприятий), запланированных для реализации и утвержденных Правительством Российской Федерации за счет поступивших средств имущественного взноса РФ (в частности по ГК «Ростехнологии» - финансовая поддержка ОАО «Автоваз», ОАО «Иж-Авто», ВОАО «Химпром», по ГК «Олимпстрой» - финансирование изъятия земельных участков в федеральную собственность для строительства олимпийских объектов);

основная деятельность, определенная законами о создании ГК в том числе на коммерческой основе (в частности по ГК «Роснотех» - финансирование проектов в сфере нанотехнологий, по ГК «Олимпстрой» - организация работ по строительству и эксплуатации олимпийских объектов) за счет поступивших средств имущественного взноса РФ, доходов от коммерческой деятельности;

предпринимательская деятельность, способствующая выполнению основной миссии ГК (в том числе размещение временно свободных денежных средств и т.д., при одобрении наблюдательным советом).

Предлагается следующая группировка затрат для планирования и анализа:

1) постоянные, условно-постоянные затраты, связанные с содержанием

корпорации (расходы на персонал, расходы на консультационные, информационные, юридические услуги, административно-хозяйственные расходы, расходы, связанные с оплатой банковских услуг и т.д.). При планировании учитывается их целесообразность и оптимальный уровень в сравнении с относительными затратами;

2) затраты, связанные с осуществлением функций и полномочий ГК:

- затраты по реализации утвержденных целевых программ, проектов;

- затраты по видам деятельности, определенным законами о создании ГК;

3) затраты по другой предпринимательской деятельности.

Контролируемые доходы и расходы являются основой для определения эффективности работы подразделений ГК. С этой целью в рамках ГК следует предусмотреть создание центров ответственности (ЦО), соответствующих организационной структуре и функциональным направлениям корпорации. Структурные подразделения, выполняющие финансовые, юридические функции, занимающиеся маркетингом, исследованиями являются центрами затрат. Планирование следует организовать, используя концепцию «бюджетирования с нуля», так как инкрементное бюджетирование, основанное на показателях прошлых периодов ведет к устойчивому росту затрат. При организации учета необходимо предусмотреть частичную конвергенцию элементов бюджетного и коммерческого учета. Так, для реализации утвержденных программ, проектов создать центры затрат, осуществляющие мониторинг данных мероприятий в рамках поступивших целевых бюджетных средств. Для реализации других проектов по осуществлению функций ГК предлагается организовать центры доходов. По предпринимательской деятельности - коммерческие центры прибыли. В работе выявлены наиболее значимые этапы создания центров ответственности: построение системы (ЦО) на основе существующей организационной структуры в соответствии с функциональными задачами; оценка подконтрольности затрат, доходов, выработка методики распределения косвенных расходов по ЦО; построение схем взаимосвязей выделенных ЦО как объектов управления, субъектов управления и партнеров; определение перечня показателей деятельности ЦО; формирование бюджетов ЦО; изучение существующей

структуры документооборота и ее оптимизация.

Деятельность ГК планируется на основе взаимосвязанной системы бюджетов. Финансовый план доходов и расходов (бюджет), являясь основным документом финансового планирования и бюджетирования в корпорациях, утверждается наблюдательным советом. Для формирования статей финансового плана следует использовать разработанную классификацию затрат государственной корпорации и установленные источники поступления средств.

**Третья группа проблем.** Разработка предложений по формированию системы показателей государственных корпораций на стратегическом уровне управленческого учета, рекомендаций по мониторингу инновационных проектов.

Эволюция методов оценки деятельности предприятий в последние десятилетия направлена на разработку системы показателей, включающей финансовую и нефинансовую составляющую. Данный вектор развития обусловлен положениями и выводами институциональной теории о зависимости функционирования отдельной организации от интересов сопредельных групп (stakeholders).

Одним из наиболее известных методов является сбалансированная система показателей Balanced Scorecard (BSC), позволяющая учитывать интересы клиентов и персонала. Инструментом BSC является построение карты описания стратегии на основе причинно-следственных отношений 4-х групп показателей: финансовой, клиентской, внутренних процессов, обучения и роста.

Развитие концепции «устойчивого развития», привело к необходимости разработки метода триединого итога («Triple Bottom Line» TBL). Показатели, отражающие экономические, экологические и социальные результаты, должны способствовать получению сопредельными группами и широкой общественностью информации о перспективности и уровне этической ответственности конкретной организации, определяющей ее долгосрочную устойчивость и конкурентоспособность.

Деятельность ГК носит публичный характер. Сопредельными группами для данной формы хозяйствующего субъекта являются: государство в «лице» наблюдательного совета, контролирующего эффективное использование

предоставленных средств для решения инновационных задач; широкая общественность, заинтересованная в справедливом распределении государственных средств; персонал; возможные инвесторы и др. Комплексный подход к созданию системы показателей ГК определяет необходимость построения стратегической карты ГК (Рисунок 4).

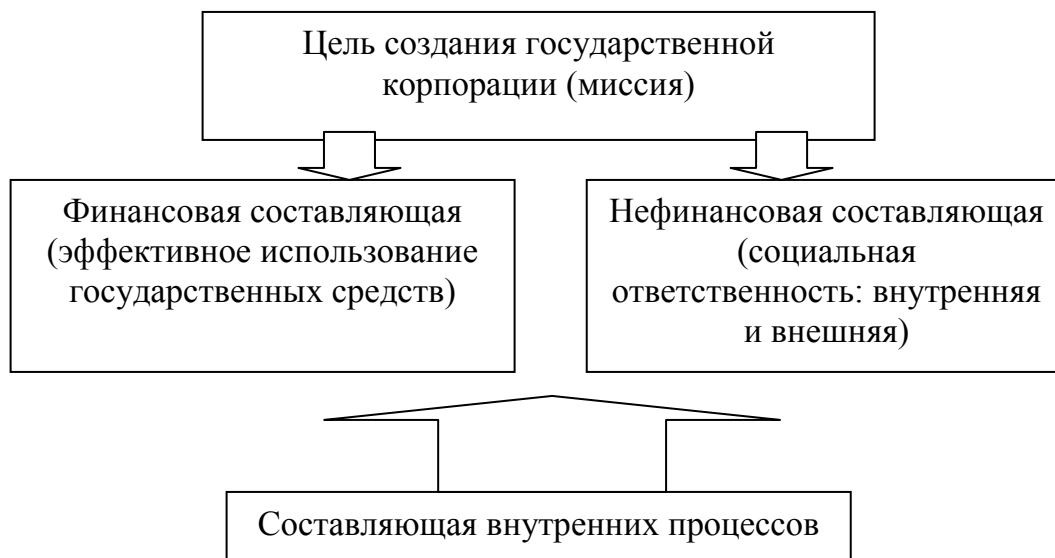


Рис. 4. Стратегическая карта информационной системы государственной корпорации.

Цель ГК определена как консолидация государственных активов для выполнения задач модернизации и инновационного развития, а также реализации конкретных проектов (строительство олимпийских объектов, финансирование ЖКХ и т.д.). В диссертационном исследовании обоснована целесообразность применения следующих показателей *финансовой составляющей*:

1) объем средств, направленный на выполнение функций, определенных законом о создании (финансирование инновационных, инфраструктурных проектов и др.), объем средств, направленный на реализацию других видов коммерческой деятельности (вложения временно свободных средств и т.д.);

2) затраты, связанные с обеспечением деятельности корпорации, затраты по программам (проектам), реализуемым корпорацией в рамках основной деятельности, затраты, связанные с другими видами деятельности.

3) доходы от основной деятельности, доходы от других видов

деятельности.

4) индикаторы концепции «устойчивого развития» (объем реализации, себестоимость проданной продукции, услуг, уплаченные налоги, выплаты сотрудникам, стоимость приобретенных услуг, товаров для производственных целей и т.д.)

Практическое использование указанных выше показателей направлено на анализ эффективности использования переданных ресурсов для выполнения основных функций.

В диссертации предложены показатели *нефинансовой составляющей*, характеризующие социальную ответственность организации. Социальная ответственность (наряду с благотворительностью, меценатством, спонсорством) в широком смысле подразумевает влияние деятельности хозяйствующих структур на общество, ответственность за принимаемые решения. Предлагаются два направления формирования показателей: внутреннее – социальная ответственность по отношению к собственным сотрудникам и внешнее – взаимодействие с обществом, деятельность по развитию регионов (мест осуществления проектов); экологическое влияние. По мнению автора, в ряду основных показателей, можно использовать следующие:

1) внутренние: общая численность и состав персонала, текучесть кадров, средняя заработная плата, уровень производственного травматизма, сведения о текущих затратах на охрану труда, подготовку и переподготовку сотрудников (в том числе количество часов обучения на одного работника) и др.;

2) внешние: экологическая безопасность (потребление энергии, потребление / сброс воды, выбросы в атмосферу, доля перерабатываемых отходов в общем объеме отходов); поддержка и развитие территории присутствия по направлениям: образование, здравоохранение, культура, спорт (количество инициатив, проектов, расходы на их реализацию); благотворительность (объем направленных средств).

*Составляющая внутренних процессов* включает индикаторы, характеризующие организационную структуру, планирование деятельности, процедуры, процессы и ресурсы для развития, реализации и достижения целей,

оценки и улучшения корпоративной политики. Показатели описываются при помощи качественных индикаторов, определяющих требования к процессам, необходимым для достижения заблаговременно заданных результатов (описание политики и т.д.).

Стратегическую цель создания ГК предлагается диверсифицировать на компоненты по направлениям деятельности (функциональным областям). На примере ГК «Внешэкономбанк» автором проанализированы задачи и показатели для основных направлений деятельности.

Одним из инструментов управления на уровне осуществления проектов является мониторинг основных показателей. Процессы жизненного цикла проектов целесообразно, по мнению автора, объединить в две укрупненные стадии, на каждой из которых необходимо осуществление мониторинга:

1) мониторинг процессов предынвестиционной стадии рассмотрения проектов в ГК – от поступления запросов на рассмотрение проектов от заявителей, до принятия органами управления решения по осуществлению/отклонению проектов;

2) мониторинг процессов стадии реализации проектов.

Мониторинг предынвестиционной стадии проводится с целью реализации процессов прохождения экспертиз проектов, подготовки и принятия инвестиционных решений по проектам; разработки и корректировки среднесрочных прогнозов инвестиционной деятельности корпорации.

Оценка качества бизнес – планов предусматривает рассмотрение следующих характеристик:

- стоимость проекта с указанием статей затрат (смета проекта)
- расчет дефицита средств и объемов заемного финансирования;
- расчет планируемых доходов.

В соответствии с методикой расчета показателей и применения критериев эффективности инвестиционных проектов при проведении мониторинга на предынвестиционной стадии предлагаются к использованию четыре группы показателей:

1. показатель экономической эффективности (добавленная стоимость,

генерируемая проектом (Value Added, VA), равная совокупной выручке проекта);

2. показатели финансовой эффективности (чистая приведенная стоимость проектов (Net Present Value, NPV), внутренняя норма доходности проектов (Internal Rate of Return, IRR));

3. показатель бюджетной эффективности (индекс бюджетной эффективности, рассчитываемый как отношение бюджетного денежного потока, генерируемого проектом к объему государственной поддержки по проекту);

4. показатели социального эффекта (повышение уровня занятости населения в трудоспособном возрасте; повышение доступности и качества услуг населению в сфере транспорта, здравоохранения, образования, и т.д., улучшение состояния окружающей среды). Показатели могут быть выражены количественными и качественными характеристиками.

Для оценки проектов с применением системы показателей целесообразно учитывать степень важности данного критерия при выборе проекта. Пример возможной оценки представлен в таблице 2. Максимальное количество баллов для оценки одного проекта – сто баллов. Из трех предполагаемых вариантов проектов максимальная экономическая эффективность наблюдается у проекта №1, однако, наибольшее количество баллов в целом по всем показателям обнаруживается у проекта №3.

Таблица 2.

Оценка проектов с использованием концепции показателей

Критерии для оценки	Максимальное количество баллов	Оценка проектов		
		1	2	3
экономическая эффективность	20	17	10	15
финансовая эффективность	20	10	12	13
бюджетная эффективность	10	7	10	12
социальный эффект	50	20	25	23
Итого	100	54	57	63

На стадии реализации проектов (инвестиционной стадии) целесообразно проведение мониторинга по следующим направлениям:

- казначейский контроль целевого расходования инвестиционных средств проектных компаний; (соблюдение графиков финансирования проектов; бюджет движения денежных средств проектных компаний);
- финансовый мониторинг фактического расходования средств в рамках проекта;
- событийный мониторинг (контроль сроков выполнения работ и своевременного достижения ключевых событий, выполнение проектными компаниями календарных планов реализации проектов).

Критика создания ГК имеет под собой веские причины, одна из которых нерациональное, нецелевое использование бюджетных средств. В связи с этим именно совокупность финансовых и нефинансовых показателей деятельности является способом качественной оценки деятельности таких институтов.

Использование предлагаемых методических подходов по организации управленческого учета в государственных корпорациях будет способствовать формированию информационной базы для принятия эффективных управленческих решений на стратегическом и тактическом уровне.

### **III. Публикации по теме диссертации.**

#### Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Сорокина В.В. Современная концепция управленческого учета [текст] / В.Э.Керимов, В.В.Сорокина // Вестник финансового университета. – 2011. - № 3(63). С. 13-18. (0,81 /0,4 п.л.).
2. Сорокина В.В. Состояние и направления совершенствования управленческого учета в государственных корпорациях [текст] / В.В.Сорокина // Транспортное дело России. – 2012. - № 3. С. 83-85.(0,66 п.л.)
3. Сорокина В.В. Формирование информационной системы организации на основе инструментария управленческого учета [текст] / В.В.Сорокина // Транспортное дело России. – 2012. - № 4. С. 57-60. (0,67п.л.)



Статья в другом научном издании:

4. Сорокина В.В. Государственные корпорации и их особенности, влияющие на организацию управленческого учета. Комплексный экономический анализ и его информационное обеспечение: Материалы XXXVII научно-практической конференции «Татуровские чтения – 2009», экономический факультет МГУ им. М.В.Ломоносова: Сб.статей/ Под ред.В.Т.Чая. – М.: ТЕИС, 2010 С.257-263 (0,51п.л.)