

ISSN 1994-0874

Учет  
и статистика  
№3 (31) 2013

Accounting  
and Statistics  
№3 (31) 2013

Ростов-на-Дону

2013

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

# Учет и статистика

№3 (31) 2013

Научно-практический журнал.  
Издается с 2003 года  
Периодичность – 4 номера в год.  
№ 3 (31), 2013

Журнал «Учет и статистика» включен в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук.

Издание зарегистрировано Федеральной службой по надзору за соблюдением законодательства в сфере массовых коммуникаций и охране культурного наследования. Свидетельство ПИ № ФС 77-26807.

Подписной индекс в каталоге  
«Пресса России» 42055.

Международный стандартный номер  
сериального издания: ISSN 1994-0874

Адрес редакции:  
344002, Ростов-на-Дону,  
Б. Садовая, 69, к. 414а  
тел.: (863) 240-57-29, 237-02-66  
zenkina\_iv@mail.ru

© Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ),  
2013

## РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

**Главный редактор**  
Заслуженный деятель науки  
Российской Федерации,  
доктор экономических наук, профессор,  
проректор по научной работе  
и инновациям, зав. кафедрой  
«Анализ хозяйственной деятельности  
и прогнозирование»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»  
*Усенко Л.Н.*

**Заместитель главного редактора**  
доктор экономических наук, профессор,  
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»  
*Лабынцев Н.Т.*

**Ответственный секретарь**  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры «Анализ хозяйственной  
деятельности и прогнозирование»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»  
*Зенкина И.В.*

Рукописи представляются в редакцию в электронном виде (на диске или по электронной почте zenkina\_iv@mail.ru). Редакция в обязательном порядке осуществляет экспертную оценку (рецензирование, научное и стилистическое редактирование) всех материалов, публикуемых в журнале.

Ознакомиться с требованиями к оформлению материалов можно на сайте журнала: <http://www.uchet.rsue.ru>.

Мнение редакции и членов редакционной коллегии может не совпадать с точкой зрения авторов публикации.

Ответственность за содержание публикаций и достоверность фактов несут авторы материалов

### ***ЧЛЕНЫ РЕДКОЛЛЕГИИ***

**Богатая И.Н.**, д.э.н., профессор кафедры «Аудит» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Евстафьева Е.М.**, д.э.н., доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Каспина Р.Г.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», директор центра экономического развития и инноваций.

**Кизилов А.Н.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Аудит» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Кутер М.И.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, аудит и автоматизированная обработка данных» ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет».

**Макаренко Е.Н.**, декан УЭФ «РГЭУ (РИНХ)», д.э.н., доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Маслова Н.П.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Мельник М.В.**, д.э.н., профессор, Заслуженный деятель науки РФ, профессор кафедры «Анализ хозяйственной деятельности» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ».

**Ниворожкина Л.И.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Математическая статистика, эконометрика и актуарные расчеты» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Полякова И.А.**, д.э.н., доцент, профессор кафедры «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

**Попова Л.В.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение» ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» (г. Орел).

**Ткач В.И.**, д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет».

**Чернышева Ю.Г.**, д.э.н., доцент, профессор кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

### ***РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ***

**Балина Л.В.** – Министр образования Ростовской области.

**Ендовицкий Д.А.** – ректор ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», д.э.н., профессор.

**Елисеева И.И.** – академик Российской Академии наук, д.э.н., профессор Санкт-Петербургского социологического института РАН.

**Ниворожкин А.М.** – доктор экономики, ведущий научный сотрудник проблем занятости Германии.

**Панков Д.А.** – зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства» Белорусского государственного экономического университета.

**Петрик Е.А.** – зав. кафедрой «Аудит» Киевского национального экономического университета им. В. Гетьмана;

**Сысоев Н.И.** – главный бухгалтер ОАО «Роствертол», к.э.н., доцент.

**Татоглу Экрем** – профессор кафедры международного бизнеса и торговли, факультета экономики и административных наук Bahcesehir Университета (Бешикташ, Стамбул);

**Сангстер Алан** – доктор наук, профессор (Англия).

### ***EDITORIAL BOARD***

**Usenko L.N.** (Chief editor), PhD in Economics, Professor, Honored Worker of Science of the Russian Federation, Vice Rector for Research and Innovations, Head of Business Analysis and Forecasting Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Labyntsev N.T.** (Deputy Editor), PhD in Economics, Professor, Head of Accounting Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Zenkina I.V.** (Executive Secretary), Ph.D. in technical sciences, Associate Professor of Business Analysis and Forecasting Chair, Rostov State University of Economics ( RINH ) .

### ***MEMBERS OF THE BOARD***

**Bogataya I.N.**, Ph.D. in Economics, Professor of Audit Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Evstafieva E.M.**, Ph.D. in Economics, Associate professor of Accounting Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Kaspina R.G.**, PhD in Economics, Professor, Head of Accounting, Audit and Analysis Chair, Kazan (Prevolzhsky) Federal University, Director of the Center for Economic Development and Innovations

**Kizilov A.N.**, PhD in Economics, Professor, Head of Audit Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Cooter M.I.**, PhD in Economics, Professor, Head of Accounting, Audit and Automated Data Processing Chair, Kuban State University .

**Makarenko E.N.**, Dean of Accounting Department of Rostov State University of Economics (RINH), PhD in Economics, Associate Professor, Professor of Accounting Chair, Rostov State University of Economics.

**Maslova N.P.**, PhD in Economics, Professor , Head of Social, Economic and Regional statistics Chair, Rostov State University of Economics ( RINH ) .

**Melnik M.V.**, Ph.D. in Economics, Professor, Honored Worker of Science of the Russian Federation, Professor of Economic Activities Analysis Chair, Financial University under the Government of the Russian Federation.

**Nivorozhkina L.I.**, PhD in Economics, Professor, Head of Mathematical Statistics, Econometrics and Actuarial Calculations Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Polyakova I.A.**, Ph.D. in Economics, Associate Professor, Professor of Social, Economic and Regional statistics Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

**Popova L.V.**, PhD in Economics, Professor, Head of Accounting and Taxation Chair, State University — Education-Science-Production Complex, Orel.

**Tkach V.I.**, PhD in Economics, Professor, Head of Accounting and Auditing Chair, Rostov State University of Civil Engineering .

**Chernysheva Y.G.**, Ph.D. in Economics, Associate Professor, Professor of Analysis of Economic Activities and Forecasting, Rostov State University of Economics ( RINH )

### ***EDITORIAL COUNCIL***

**Balina L.V.** Minister of Education of Rostov Region.

**Endovitsky D.A.**, Rector of Voronezh State University, PhD in Economics, Professor.

**Eliseeva I.I.**, Academician of Russian Academy of Sciences, PhD in Economics, Professor of St. Petersburg Sociological Institute, Russian Academy of Sciences.

**Nivorozhkin A.M.**, PhD in Economics, Leading Researcher of the employment problems in Germany.

**Pankov D.A.**, Head of Accounting, Analysis and Audit of National Economy Sectors Chair, Belarus State University of Economics.

**Petrik E.A.**, Head of Audit Chair, Kiev National University of Economics after V. Getman.

**Sysoev N.I.**, Chief Accountant of Rostvertol JSC, Ph.D. in Economics, Associate Professor.

**Tatogiu Ekrem**, Professor of International Business and Trade Chair, Faculty of Economics and Administrative Science, (Bahcesehir, Istanbul);

**Sangster Alan**, Ph.D. in Economics, Professor (UK).

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>РАЗДЕЛ I. СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....</b>	<b>7</b>
<b>Макаренко Е.Н.</b>	
Типизация учетных моделей в отечественной и зарубежной практике.....	7
<b>Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В.</b>	
Управленческий учет и бюджетирование как обязательное условие повышения эффективности деятельности коммерческой организации .....	14
<b>Кислая И.А.</b>	
Развитие управленческого учета: исторический аспект .....	22
<b>Евстафьева Е.М.</b>	
Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций.....	28
<b>Еник Э.Г.</b>	
Концептуальные основы бухгалтерского учета деятельности центров финансовой ответственности .....	34
<b>Попов Л.А., Иванова О.В., .....</b>	<b>48</b>
Оценка приведенной стоимости в бухгалтерском учете .....	48
<b>Максакова М.Н.</b>	
Перспективы развития системы бухгалтерского (управленческого) учета в российской теории и практике .....	55
<b>РАЗДЕЛ II. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА.....</b>	<b>62</b>
<b>Богров Е.Г.</b>	
Порядок государственного контроля и надзора за аудиторской деятельностью в Российской Федерации .....	62
<b>Удалов А.А.</b>	
Методические подходы к формированию внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с запасами» .....	68
<b>Богатая И.Н., Нгуен Тхи Вьет Ле, .....</b>	<b>76</b>
Методические подходы к проведению аудита прогнозной финансовой информации и ее внутрифирменной стандартизации .....	76
<b>Бурмистров А.В.,.....</b>	<b>84</b>
Теоретические аспекты аудита эффективности в системе муниципального финансового контроля .....	84
<b>РАЗДЕЛ III. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ.....</b>	<b>90</b>
<b>Максимов Д.А.</b>	
Информационное обеспечение развития предпринимательского процесса.....	90
<b>Саакян Т.Г.</b>	
Прогнозное моделирование финансовой устойчивости предприятия на основе методов рейтинговой оценки .....	97
<b>Матраева Л.В.</b>	
Проблемы и перспективы развития статистики прямых иностранных инвестиций .	103

<b>РАЗДЕЛ IV. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ .....</b>	<b>113</b>
<b>Зыбин А.Я.</b>	
Совершенствование налогового администрирования при сделках между взаимозависимыми лицами .....	113
<b>Ширяева Н.М.</b>	
Проблемы межбюджетного распределения налоговых доходов регионов .....	120
<b>Максимов А.В.</b>	
Формирование и использование местного бюджета муниципального образования (на материалах г. Ростова-на-Дону) .....	125
<b>РАЗДЕЛ V. ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ .....</b>	<b>133</b>
<b>Меликов Ю.И., Соловьева А.М.</b>	
Международные расчеты и пути усиления противодействия незаконному вывозу капитала из России .....	133
<b>Палагина А.Н.</b>	
Формирование ключевых направлений и процедур оказания консультационной поддержки малого и среднего предпринимательства .....	142
<b>АННОТАЦИИ.....</b>	<b>153</b>

# СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Макаренко Е.Н.,*

*декан учетно-экономического факультета*

*ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)», д.э.н.,*

*профессор кафедры «Бухгалтерский учет»*

## ТИПИЗАЦИЯ УЧЕТНЫХ МОДЕЛЕЙ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ

### Аннотация

В статье классифицированы модели бухгалтерского учета в отечественной и зарубежной практике в зависимости от используемого набора учетных приемов в ходе их практической реализации.

### Ключевые слова

Учетные приемы, модель бухгалтерского учета, стандарты учета, отчетность, методика учета, целевое ориентирование учета, учетный ресурс.

История возникновения бухгалтерского учета ознаменовалась рождением основополагающих учетных приемов, совокупность которых представляет сущность теории учета как прикладной науки. Счета и двойная запись стали ключевыми приемами формирования учетных записей, независимо от формы общественных отношений и политического уклада той или иной страны.

Неоспорим тот факт, что двойная запись стала одним из знаменательных изобретений человечества, используемых на протяжении мирового развития учетной науки. «У этого изобретения нет конкретного автора, но основоположником ее считается итальянский монах и ученый математик Лука Пачоли (1445-1517). ...Исследователи истории развития бухгалтерского учета сошлись во мнении, что двойная запись появилась в XIII в. Она возникла на основе принципов простой записи в результате расширения экономических связей в период развития торгового и банковского дела, когда перед учетом возникли задачи системного формирования финан-

совых результатов и обособления капитала владельца» [1].

Однако использование ключевых приемов бухгалтерского учета, унифицирующих учетный процесс независимо от страновых различий, не исключило разнообразия форм ведения учета в микроэкономике различных государств. В современной практике присутствует множество учетных моделей, в рамках которых развиваются и различные подсистемы бухгалтерского учета. Научные изыскания причин такого множества не увенчались успехом. Таковыми можно считать и исторически сложившийся уклад ведения микроэкономики, и влияние законодательного фактора на коммерческую деятельность, и даже влияние окружающей среды на ведение предпринимательской деятельности.

Несмотря на имеющиеся внешние факторы, влияющие на формирование бухгалтерского учета предприятий, можно выделить три направления в формировании такового.

**Первое направление** (по территориальному признаку) сформировалось

благодаря близкому географическому размещению стран в мировом пространстве, что наложило свой отпечаток на ведение бухгалтерского учета. Указанное направление было выделено еще в 20-х годах XX века. Простым объяснением близости приемов ведения бухгалтерского учета является именно территориальная близость стран. Известными моделями в этом направлении являются: англосаксонская (британо-американская) модель, объединяющая США, Канаду, Мексику, Великобританию и бывшие ее колонии (например, Австралию, Новую Зеландию, Южную Африку); континентальная, или европейская, модель, объединяющая Германию, Францию, Италию, Бельгию, Швейцарию; латиноамериканская модель, в рамках которой работают: Бразилия, Аргентина, Чили, Перу.

Все эти направления обусловлены темпами инфляции, отличием уровня развития рынка ценных бумаг, силой влияния государственного регулирования бухгалтерского учета и его зависимостью от системы налогообложения в той или иной стране, а также развитостью негосударственной профессионально-независимой прослойки учетных кадров, могущих оказывать влияние на стандартизацию бухгалтерского учета.

Например, для англосаксонского направления актуальна ориентация учета на интересы инвесторов, поскольку в этих странах развит рынок ценных бумаг. Это обязало уделять особое внимание стандартизации бухгалтерской отчетности, делая ее понятной для акционеров и инвесторов, а также предъявлять усиленные требования к распространению приемов стандартизации учета и отчетности в субъектах предпринимательства со стороны негосударственных профессиональных организаций. Континентальная модель в силу слабости независимых профессиональных организаций характеризуется интенсивным воздействием со стороны государства на регулирование бухгал-

терского учета и его ориентацию на фискальные учетно-налоговые приемы. Наконец, латиноамериканская модель учета распространилась на фоне инфляционных процессов, существенной зависимости от норм законодательного регулирования учета и его существенной взаимосвязи с налогообложением.

Российский учет за годы перестройки национальной экономики претерпел смещение модели учета. До 2000 г. российская система учета в большей степени соответствовала модели по второму территориальному признаку своего развития, когда государственное регулирование учета безоговорочно распространялось как на приемы учета, так и на приемы формирования отчетности, не выделяя приемов ведения налоговых расчетов в самостоятельную учетную подсистему. Отсутствовали учетные вариации в отражении одних и тех же операций, и еще не были созданы профессиональные сообщества для целей участия в стандартизации бухгалтерского учета.

Однако распространение рыночных приемов управления макроэкономикой потребовало коренной перестройки отечественной учетной науки, превращая ее в способ управления активными субъектами предпринимательства. В результате «под влиянием модернизации отечественной экономики после кризиса 1998 г. и появления определяющих условий развития современной экономики, функциональная роль учетной инфраструктуры в сфере управления существенно возросла. Вольность в применении учетно-управленческих приемов, с одной стороны, желание сделать коммерческой тайной результаты такой технологии, с другой стороны, привели к острой необходимости локализовать учетный механизм в сфере управления от учетного механизма для целей формирования фискальной отчетности»[2]. На фоне выделения учета для целей управления (или управленческого



учета) и одновременно с выходом налогового кодекса в 2000 г. в самостоятельный учетный ресурс выделился также налоговый учет. Особенности налоговых расчетов для целей налогообложения стали малосовместимы с приемами расчетов взаимосвязанных категорий для целей бухгалтерского учета. Доказательным примером в этом отношении является особенность расчета финансового результата с применением налоговых принципов, заложенных в главу 25 НК РФ, и его расчет по нормам ПБУ 10/99 «Расходы организации». Или расчет амортизации в системе бухгалтерского и налогового учета, которые также имеют различия в двух учетных подсистемах.

Таким образом, вступление России в рыночную экономику привело к смещению моделей учета. Если до перестройки отечественная система учета проявлялась как континентальная модель, то в настоящее время она начинает смещаться в сторону англосаксонской модели. Сдерживающим фактором все еще является неполная развитость участия профессиональных независимых организаций в стандартизации бухгалтерского учета, а также определенное влияние государства на регламентацию учета и отчетности.

**Второе направление** в типизации моделей бухгалтерского учета обусловлено целевым ориентированием на учетные принципы, применение которых обусловлено или теоретическими базовыми разработками, или практической востребованностью. Естественно, теоретические разработки являются результатом государственного регулирования учета, ориентированы на фискальные цели и предполагают регламентацию не только приемов формирования отчетности, но и приемов отражения учетных записей в регистрах бухгалтерского учета.

Модели, ориентированные на практическую востребованность вари-

антов реализации учетных приемов, в большей степени основаны на свободе выбора учетных записей при отражении хозяйственных операций. Притом, что приемы формирования отчетности, так же, как и ее формат, не предполагают вариаций, которые упрощают восприятие стандартизированной бухгалтерской отчетности инвесторами и собственниками экономических субъектов.

Например, российский учет является представителем первого варианта модели учета по приемам его целевого ориентирования. В рамках закона «О бухгалтерском учете» через стандарты положений о бухгалтерском учете регламентируются не только приемы ведения учета, но и формы первичной документации. В результате регламентация порядка ведения учета наблюдается на всех этапах учетного процесса, когда обязательным для применения в коммерческой деятельности является не только формат первичных документов, но и порядок отражения учетных записей, а также приемы заполнения отчетности.

Такая жесткая структуризация бухгалтерского учета до момента формирования отчетности приводит к противоречиям в случае появления нетипичных практических ситуаций. В условиях непредсказуемой рыночной экономики такие ситуации тяжело предвидеть, а тем более, оперативно отреагировать на них в учетных стандартах. Например, использование сложных схем взаимных расчетов со сторонними организациями, неоднозначность учета валютных операций в ходе отражения в учете курсовой разницы обуславливают разнообразие экономической сути таких операций. В конечном итоге учетное разрешение указанных операций рождает сомнение в отношении объективности финансового результата организации, поскольку возможно несколько вариантов отражения в учете нетипичных ситуаций.

Наблюдаемый в России шквал методических указаний по ведению учета тех или иных активов в подобных ситуациях, конфликтные ситуации с фискальными органами по поводу различного толкования законодательных норм приводят к множеству противоречий между теорией и практикой ведения учета. Чем настойчивее желание государства регламентировать практическую непредсказуемость учета, тем больше ущемляется теория бухгалтерского учета, теряя свою общетеоретическую целостность как науки. «Ошибочность государственного подхода к организации официального бухгалтерского учета зависит от настойчивого желания связать исходную (или первичную), текущую (или операционную), целевую (или отчетную) информации в рамках жестко прописанных регламентов. И чем более регламентируется бухгалтерский учет в разрезе трех вышеуказанных составляющих, тем больше возникает противоречий в реализации учетных стандартов. ...Изобилие регламентов делает правовой аспект определяющим в развитии учетной науки и сводит к минимуму роль принципов бухгалтерского учета, выдвигая на первый план правила ведения учета хозяйственных операций» [3].

Именно с этих позиций более всего целесообразно сосредоточиться на стандартизации приемов формирования отчетности, а менее всего – на стандартизации учета. В силу практического разнообразия хозяйственных ситуаций и невозможностью предвидеть и описать их в учетных стандартах, альтернативным вариантом в типизации моделей является модель на основе теоретических (базовых) учетных принципов, игнорирующих частные их проявления на практике. По такому пути регламентации учета пошла международная практика, воплотив нормы формирования отчетности на основе базовых приемов учета в «Международных стандартах

финансовой отчетности», которые являются приоритетной альтернативой «Российским стандартам бухгалтерского учета». Такие предпочтения в МСФО можно объяснить лишь крайней сложностью предусмотреть все зависимые учетные приемы в отношении активов или обязательств одновременно во всех стандартах учета. В подтверждение этого ряд авторов заявляет, что «МСФО не основаны на наборе логически последовательных, интегрированных принципов: существуют концептуальные несоответствия и противоречия как в рамках отдельных стандартов, так и между разными стандартами. К тому же некоторые стандарты в явной форме допускают применение альтернативных способов учета» [4].

Представителем указанной модели учета является американская учетная практика, которая долгие годы не имела единой концепции учета, поскольку получила свое развитие в недрах малого предпринимательства. По мере развития рынка ценных бумаг и акционерных обществ в последней четверти XX столетия была сформирована концепция финансового учета. Этому способствовало создание в 1973 г. FASB – Financial Accounting Standards Board (Совет по стандартам бухгалтерского учета), который в большей степени уделял внимание регламенту формирования финансовой отчетности на основе отражения результата хозяйственных операций в учете. Кроме того, в процессе стандартизации бухгалтерского учета и отчетности в США участвовали еще ряд профессиональных организаций, таких, как: комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission – SEC), ассоциация бухгалтеров (American Accounting Association – AAA), институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), комитет по стандартам учета бюджетных организаций (Governmental Accounting Standard

Board – GASB). Задачей указанных профессиональных организаций явилось достижение основных целей бухгалтерского учета на основе стандартизации отчетности. Организации заботились, в первую очередь, о соблюдении базовых принципов учета при формировании отчетности, во вторую очередь, о подчинении этим принципам методики учета. Американские стандарты более вольно подходят к формату отчетных форм, делая приоритетной для отражения в отчетности существенную информацию по праву выбора самой организацией.

По аналогичному сценарию работают британские стандарты, являясь независимыми с точки зрения государственной регламентации и созданные под эгидой профессиональных организаций, а именно: института дипломированных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland) и института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants of England and Wales).

В отечественной практике российского учета предпочтение отдается методике учета, сближению ее с принципами бухгалтерского учета. Однако если частная методика утверждена на законодательном уровне и даже если она не соотносится с общетеоретическими учетными принципами, то выбор для использования в коммерческой деятельности делается в пользу частной методики, разработанной Министерством финансов под практические обстоятельства.

В качестве примера разногласий учетных принципов можно привести методику бухгалтерского учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом МФ РФ №135н от 26.12.2002 г.). Исходя из экономической сути законодательного документа, специальное имущество учитывается в составе обо-

ротных активов и имеет особый порядок отнесения своей стоимости на затраты производства. При этом в соответствии с п. 9 указанного приказа организация может признать их внеоборотными активами и организовать учет в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Но если таковая возможность на предприятии игнорируется, то учет спецактивов все равно ведется в особом порядке, не соответствующем общепринятым принципам учета оборотных активов, в рамках которых оборотные активы одновременно списываются на издержки производства в момент отпуска. Игнорируя указанный принцип, спецактивы после их списания на затраты должны учитываться на забалансовом учете до момента окончательного выбытия из эксплуатации.

Вторым отличием от базового принципа в отношении специальной оснастки является методика списания ее стоимости на издержки производства. Если базовый прием предполагает списание оборотных активов на издержки в момент их отпуска в производство, то согласно учетно-методическому принципу спецактивы списываются в учете или линейным способом, или пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг) в течение всего срока полезного использования таких активов.

Таким образом, российский учет в большей степени ориентирован на жесткую регламентацию всех хозяйственных ситуаций уже на стадии их первичного отражения в учете, что усложняет практическое восприятие общетеоретических принципов учета. Такой подход вызывает трудности при формировании бухгалтерской отчетности, формат которой содержит объемные аналитические показатели и жестко регламентирован законодательством. Примером служит отчет о движении денежных средств в организации, полез-

ность части информации в котором является сомнительной.

Примером аналогичной модели учета может также служить Германия, где на законодательном уровне объемно регламентируются приемы ведения учета и формирования отчетности на фоне применения единого плана счетов, который имеет дополнительную детализацию для отдельных отраслей промышленности, торговой деятельности, финансовой отрасли.

Таким образом, в рамках второго варианта типизации моделей бухгалтерского учета, ориентированных на целевые учетные, присутствуют две формы моделей. Первая ориентирована на практические обстоятельства, что приводит к появлению методических приемов учета, использующих частные обстоятельства. Вторая модель ориентирована на общетеоретические базовые приемы учета, вне зависимости от практических коллизий и на фоне унификации приемов формирования бухгалтерской отчетности.

Наконец, **третье направление** в типизации моделей бухгалтерского учета обусловлено принципом децентрализации учета и отчетности. В рамках этого направления модели бухгалтерского учета классифицированы в зависимости от потребителей отчетности: модель, ориентированная на единый учетный ресурс, и модель, ориентированная на локализацию подсистем налогового и управленческого учета.

Примером модели единого учетного ресурса является российская учетная практика, используемая в годы централизованного планирования и управления отечественной экономикой. Наличие централизованного подхода к планированию и распределению ресурсов во всех сферах деятельности обусловило необходимость установления единых правил бухгалтерского учета и формирования отчетности. Отсутствовала необходимость в системе налого-

вого учета, поскольку при распределении прибыли на уровне отдельных предприятий использовался стандартный расчет действующих в то время налогов. Отсутствие индивидуальности в системах управления, кроме тех, которые насаждались со стороны министерств и ведомств сразу во всех отраслевых предприятиях, исключало стремление к организации управленческого учета как дополнительного учетного ресурса и в меньшей степени ограниченного стандартами формирования регламентной отчетности.

Несмотря на развитие рыночной экономики, примером схожих характеристик учетной системы может служить учетная среда Германии и Франции. Как было указано ранее, в Германии действует единый план счетов, который детально раскрывает правила формирования каждой статьи баланса в едином учетном ресурсе и который, в свою очередь, на основании налогового законодательства используется в качестве налогового ресурса. При этом «в связи с отсутствием в Германии официально сформулированных общепринятых бухгалтерских принципов многие спорные вопросы отчетности и учетных данных решаются в суде. Выработкой рекомендаций по бухгалтерскому учету и отчетности, не имеющих обязательного характера, но тем не менее принимаемых во внимание при разработке законодательства, занимается Институт бухгалтеров (Institut der Wirtschaftspufer), созданный в 1931 г.» [5].

Примером вышеуказанной модели может служить система учета Франции. Действовавший в стране национальный бухгалтерский кодекс основан на едином плане счетов, который в том числе служит основой для налогообложения.

Представителем модели учета на основе выделения подсистем налогового и управленческого учета служит российский учет после 2000 г. Как было

указано ранее, введение налогового кодекса предопределило появление налогового учета как самостоятельного учетного модуля, взаимосвязанного с бухгалтерским учетом первичными документами. Кроме того, введение нового плана счетов бухгалтерского учета предоставило российским бухгалтерам возможность автономного ведения управленческого учета в самостоятельной подсистеме затратных счетов.

Определенный опыт в развитии управленческого учета был заимствован из американской системы управленческого учета. Серьезным вложением в эту подсистему являются приемы калькуляционного учета, получившие развитие еще в доперестроечные годы в российской учетной теории и практике.

Типизация моделей бухгалтерского учета в разрезе трех направлений представлена на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Типизация моделей бухгалтерского учета в отечественной и зарубежной учетной практике**

Таким образом, в данной статье осуществлена попытка классифицировать типичные модели бухгалтерского учета в отечественной и зарубежной практике, а также раскрыть факторы, обусловившие отнесение системы учета к той или иной модели. При этом в большей степени было уделено внима-

ние российской учетной практике и ее ориентации на совершенствование своего учетного инструментария в настоящее время.

### **Библиографический список**

1. Ануфриев В.Е. Балансовая теория двойной записи // Бухгалтерский учет. – 2002. – №11.
2. Шароватова Е.А. Причинно-следственная связь в эволюции развития управленческого учета // Учет и статистика. – 2011. – №3.
3. Шароватова Е.А. Нормативно-правовой статус управленческого

учета в отечественной экономике // Вестник СОГУ. – 2011. – №3.

4. Бонем М. Применение МСФО / М. Бонем и др.; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – Т. 1. – 1102 с.

5. Федосова Т.В. Бухгалтерский учет: Конспект лекций. – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007.

**E-mail: enmakarenko@rsue.ru**

***Лабынцев Н.Т.,***

*заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)», д.э.н., профессор*

***Чухрова О.В.,***

*к.э.н., ст. преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ УСЛОВИЕ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **Аннотация**

Бюджетное планирование до сих пор остается слабым местом управления бизнесом российских предприятий. На сегодняшний день в большинстве отечественных компаний отсутствуют базовые элементы сквозного управленческого планирования (бюджетирования). Детально проработанный бюджет и оперативный контроль его выполнения позволяют принимать обоснованные решения в части ценообразования, анализа безубыточности производства, планирования ассортимента продукции, определения структуры продукции с учетом лимитирующего фактора, реструктуризации бизнеса, осуществления капитальных вложений.

### **Ключевые слова**

Бюджет, бюджетирование, планирование, управленческий учет, калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг.

В настоящее время целью создания и постоянного совершенствования системы управленческого учета является управление микроэкономикой, финансами и финансовым состоянием компании. В рамках этого актуальной является структуризация учета в целях управления во взаимосвязи с аналогичной структуризацией бюджетирования.

Это достигается путем введения дополнительных аналитических уровней учета и планирования, избрания центров затрат и центров ответственности в качестве самостоятельных планово-учетных объектов, выделения центров финансовой ответственности в системе управления и учета соответствующих им доходов и расходов. При этом разра-

ботка бюджетов является важнейшей составляющей планово-аналитической работы компаний всех без исключения отраслей экономики. Бюджетирование способствует уменьшению нерационального использования средств предприятий благодаря своевременному планированию хозяйственных операций, товарно-материальных и финансовых потоков, а также контролю за их реальным осуществлением.

Бюджетное планирование до сих пор остается слабым местом управления бизнесом российских предприятий. На сегодняшний день в большинстве отечественных компаний отсутствуют базовые элементы сквозного управленческого планирования (бюджетирования), основными из которых являются: планирование ключевых показателей деятельности всех участников воспроизводства в конкретных величинах доходов, расходов и финансовых результатах; оперативное отслеживание отклонений фактических результатов указанной деятельности от поставленных целей, выявление и анализ причин этих отклонений, своевременное и аргументированное принятие решений о проведении регулирующих мероприятий; эффективный контроль за расходованием материальных и финансовых ресурсов; прогнозирование возможных финансовых последствий конкретных управленческих решений (проведение сценарного анализа) и выбор наиболее выгодных условий их реализации.

Следует отметить, что технология бюджетного процесса во взаимосвязи с приемами управленческого учета существенно варьируется с учетом отраслевой специфики предприятия. Стандартного решения, как вводить систему бюджетирования во взаимосвязи с управленческим учетом, не существует. Причинами этого являются: определяющее влияние на процесс постановки системы бюджетирования специфики компании и ее организационной струк-

туры и некоторые отличия применяемых методических подходов к построению системы.

Отличительной чертой отечественной экономики последнего десятилетия стало массовое внедрение новых управленческих технологий. Все большее число компаний активно начали внедрять такие элементы управления, как: логистика, маркетинг, риск-менеджмент, оценка на основе системы сбалансированных показателей. И первая проблема, с которой они столкнулись, – это отсутствие адекватного информационного обеспечения. Решение этой задачи оказалось невозможным без использования управленческого учета и бюджетирования. Как следствие, на микроуровне начался процесс широкомасштабного внедрения данных инструментов управления.

Одним из таких инструментов явился управленческий учет, интерес к которому проявился с началом внедрения рыночных приемов управления в коммерческой деятельности. Большой ресурс для реализации такого интереса был дан международной практикой ведения управленческого учета. Однако не менее важен опыт применения калькуляционных приемов, широко используемых в годы централизованного планирования. В комплексе это позволило развить новые подходы к организации управленческого учета и подойти к необходимости организации его взаимосвязи с приемами бюджетирования.

Однако следует отметить имеющиеся проблемы на этапе организации бюджетирования. Повышение интереса к внедрению бюджетирования сопряжено с дефицитом кадров, имеющих разносторонние знания в области планирования экономической деятельности на микроэкономическом уровне. Это объясняется тем, что в течение ряда лет, особенно в малом бизнесе, соответствующие специалисты не были востребованы. Кроме того, при подготовке базовых специалистов

многие экономические вузы исключили из учебных программ дисциплины, связанные с планированием экономической деятельности. Все это привело к сокращению функций планирования на отечественных предприятиях.

Нередко планирование сводится к прогнозированию общих экономических показателей, таких, как: объем продаж, себестоимость, прибыль в целом по предприятию, без их детализации по центрам прибыли или местам возникновения затрат. На малых предприятиях зачастую и это не востребовано. В связи с этим планирование до сих пор остается слабым местом управления бизнесом российских предприятий. На сегодняшний день в ряде крупных отечественных компаний отсутствуют даже базовые элементы сквозного управленческого планирования.

Наконец, существенным препятствием в процессе широкомасштабного внедрения бюджетирования является отсутствие понимания необходимости формирования единой взаимосвязи подсистем управления. На уровне микроэкономики системным элементом взаимосвязи всех информационных автоматизированных программ предприятия должен стать управленческий учет, основной поставщик информации, необходимой для принятия как оперативных, так и долгосрочных управленческих решений. Именно он дает основной информационный ресурс для объективного бюджетирования всех ключевых показателей на коммерческом предприятии.

Механизм бюджетирования в общем виде является комплексным процессом, включающим планирование, учет и контроль финансовых потоков и результатов. Его цель – формирование генерального бюджета организации, представляющего собой развернутый прогноз будущих финансовых операций и их последствий. Разработка бюджетов является важнейшей составляющей планово-аналитической работы компа-

ний всех без исключения отраслей экономики. Бюджетирование способствует уменьшению нерационального использования средств благодаря своевременному планированию хозяйственных операций, товарно-материальных и финансовых потоков и контролю за их реальным осуществлением. Исходя из анализа отечественной и западной литературы, посвященной вопросам бюджетирования, можно определить целый ряд преимуществ применения указанного элемента управления.

Во-первых, планирование, как стратегическое, так и оперативное, помогает контролировать производственную ситуацию в текущем режиме. Без наличия плана руководитель, как правило, только реагирует на обстановку, вместо того чтобы контролировать ее. Во-вторых, интегрированный бюджет позволяет усовершенствовать и повысить эффективность распределения и использования ресурсов предприятия.

В-третьих, бюджет, являясь составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности предприятия в целом и отдельных его подразделений. В отсутствие бюджета при сравнении показателей текущего периода с предыдущими можно прийти к ошибочным выводам, а именно: показатели прошлых периодов могут включать результаты низкопроизводительной работы. Улучшение этих показателей означает, что предприятие стало работать лучше, но своих возможностей оно не исчерпало. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом.

В-четвертых, бюджет является средством координации деятельности различных подразделений промышленного предприятия. Он побуждает руководителей отдельных центров ответственности строить свою деятельность, принимая во внимание интересы пред-



приятия в целом. Кроме того, бюджет – основа для оценки выполнения плана центрами финансовой ответственности и их руководителями: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета, что повышает объективность и обоснованность мотивационной функции в рамках управления предприятием. Кроме того, сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия.

Таким образом, детально проработанный бюджет и оперативный контроль его выполнения позволяют принимать обоснованные решения в части ценообразования, анализа безубыточности производства, планирования ассортимента продукции, определения структуры продукции с учетом лимитирующего фактора, реструктуризации бизнеса, осуществления капитальных вложений.

Результатом бюджетирования является формирование бюджетных форм, служащих основой бюджетного управления. При этом по степени обобщения информации бюджеты следует разделять на основные и функциональные. Совокупность основных бюджетных форм образует Генеральный бюджет компании – комплекс взаимосвязанных показателей, достижение которых необходимо для выполнения целей деятельности и развития компании (рис. 1).

Набор форм генерального бюджета может варьироваться, но он обязательно должен включать следующие бюджеты: бюджет выручки, бюджет доходов и расходов, бюджет инвестиций, бюджетный баланс и бюджет движения денежных средств.

Функциональные бюджеты раскрывают способы ресурсного обеспечения выбранного варианта достижения целей, детализируя информацию, содержащуюся в генеральном бюджете, и служат непосредственной базой его формирования. К ним могут относиться: бюджет по

выручке, бюджет общехозяйственных расходов, бюджет по персоналу.

Генеральный операционный бюджет формируется на основе бюджета продаж и является основой для формирования годовых бюджетов всех подразделений организации, то есть бюджетов центров ответственности, которые проверяются сотрудниками-аналитиками бюджетного комитета.

Генеральный операционный бюджет организации включает:

- бюджет продаж;
- бюджет производства;
- бюджет прямых материальных затрат;
- бюджет прямых трудовых затрат;
- бюджет общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- бюджет производственной себестоимости;
- бюджет коммерческих и административных расходов.

Каждый из этих бюджетов представляет собой план доходов или расходов в стоимостном выражении. Так, бюджет продаж является первым этапом формирования Генерального бюджета. Его показатели определяют показатели всех бюджетов, составляемых после бюджета продаж. На основе данных бюджета формируется доходная часть бюджета движения денежных средств, бюджета доходов и расходов с учетом срока и порядка погашения дебиторской задолженности.

После составления бюджета продаж появляется возможность сформировать бюджет производства, который учитывает производственную мощность организации. Его основное назначение – определить производственную программу предприятия на предстоящий бюджетный период (месяц, квартал, год). При этом приоритетным является не определение стоимости произведенной продукции, а исчисление издержек ее производства.

# ГЕНЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТ ОРГАНИЗАЦИИ

## ОПЕРАЦИОННЫЙ БЮДЖЕТ

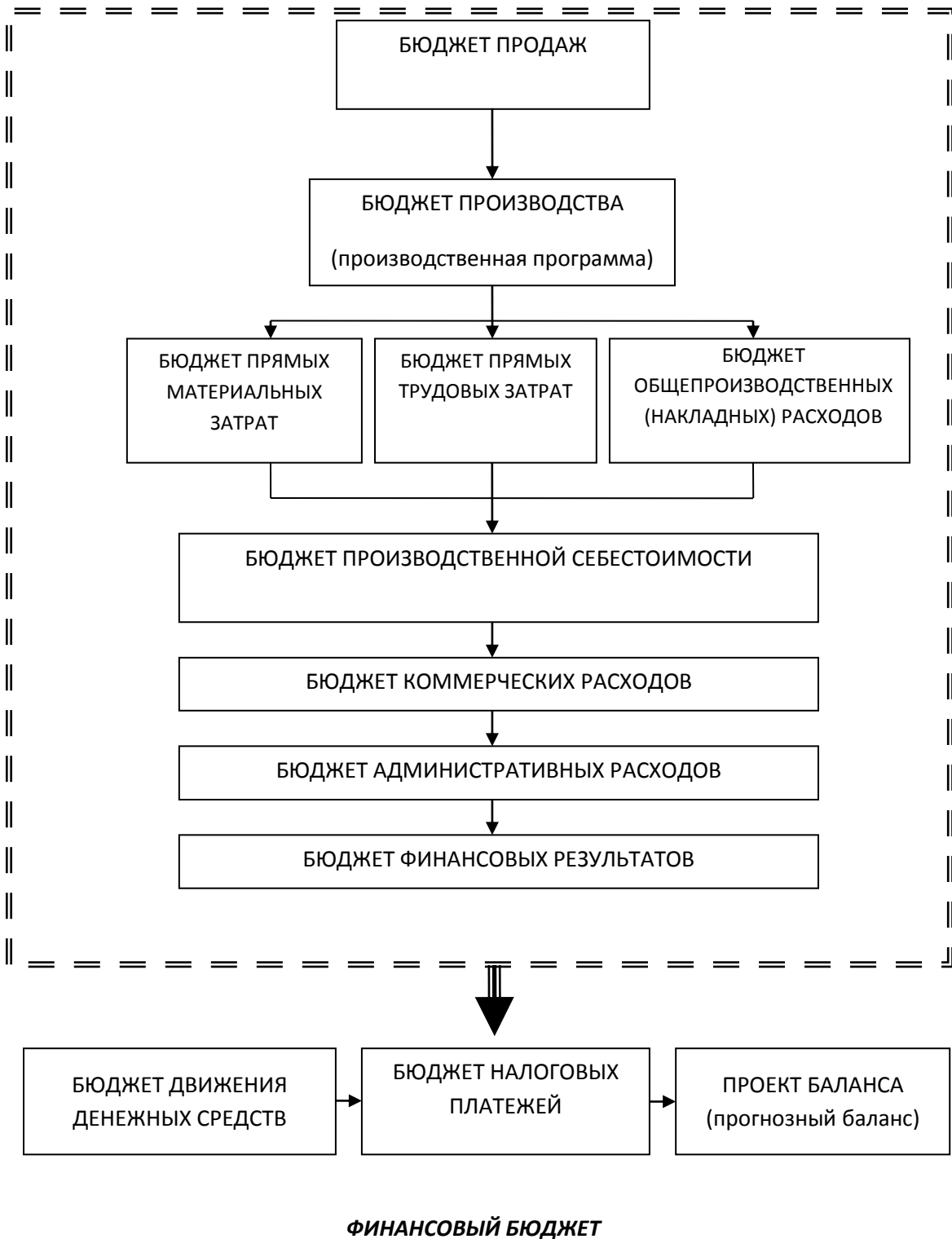


Рисунок 1 – Структура генерального бюджета

Для определения объемов его производства необходимо знать общий объем продаж и его распределение внутри отчетного периода (в соответствии с объемом продаж), незавершенное производство на начало бюджетного периода (года) и установить целевые нормативы незавершенного производства на начало и конец бюджетного подпериода (например, месяца) и всего периода (года).

Далее бюджет производства распределяется на бюджеты производства для структурных подразделений основного и вспомогательных производств. Данный бюджет распределяется на бюджеты прямых материальных и трудовых затрат в целом по предприятию и в разрезе производственных подразделений и представляет собой план затрат на прямые материалы, услуги производственного характера, оплату труда в составе себестоимости готовой продукции, исходя из программы выпуска продукции за период.

В состав Генерального бюджета входит бюджет общепроизводственных и общехозяйственных расходов, который завершает процесс формирования бюджета производственной себестоимости. При этом план общехозяйственных расходов подразумевает полное отсутствие связи с уровнем производственной или коммерческой деятельности организации.

Формирование бюджета коммерческих и административных расходов производится в зависимости от бюджета продаж на предстоящий период.

На базе сформированного генерального операционного бюджета формируется генеральный финансовый бюджет, который включает бюджет движения денежных средств и бюджет баланса.

Движение денежных средств – один из наиболее важных аспектов операционного цикла организации. В рамках подготовки общего бюджета бюд-

жет денежных средств разрабатывают после того, как все периодические бюджеты и прогнозный отчет о прибылях и убытках уже завершены. Бюджет денежных средств представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В нем суммированы все потоки средств как результат планируемых операций на всех фазах формирования общего бюджета. В целом этот бюджет показывает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств и финансовое положение для каждого месяца, для которого ее разрабатывают. Таким образом, могут быть запланированы периоды наибольшего и наименьшего наличия денежных средств. Большое сальдо на счете денежных средств означает, что средства не были использованы с возможной эффективностью. Низкий уровень может указывать на то, что организация не в состоянии расплатиться по своим текущим обязательствам.

Бюджет денежных средств состоит из двух частей:

1. Ожидаемых поступлений средств.
2. Ожидаемых платежей.

Для определения ожидаемых поступлений средств за период используют информацию из бюджета продаж, данные о продаже в кредит или за наличные, о порядке сбора средств по счетам к получению. Также планируют приток средств и из других источников, таких, как: продажа акций, активов, возможные займы.

Суммы ожидаемых платежей берут из различных периодических бюджетов. Ответственный за подготовку бюджета денежных средств должен владеть информацией о том, какие затраты на материалы и рабочую силу предусмотрены за период, какие товары и услуги необходимо приобрести, а также будут ли они оплачены сразу или возможна отсрочка платежа. В этой связи очень важно знать политику плате-

жей организации. Помимо регулярных текущих расходов денежные средства могут быть использованы на приобретение оборудования и других активов, возврат займов и иных долгосрочных обязательств. Всю эту информацию следует систематизировать, чтобы подготовить правильный бюджет денежных средств.

Посредством бюджета денежных средств достигаются две цели:

1. Показывается конечное сальдо на счете денежных средств, которое необходимо для завершения прогнозного бухгалтерского баланса.

2. Выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки.

При подготовке бюджета денежных средств необходимо концентрироваться на времени фактических поступлений или платежей средств, а не на времени исполнения хозяйственных операций. В каждой организации на основании прошлого опыта и суждения руководства о текущей ситуации определяют ожидаемый порядок (в процентном отношении) поступления денежных средств от продажи в кредит, предусматривается и возможное непоступление денег либо создание резерва по сомнительным долгам. Кроме того, необходимо учитывать политику платежей и выплат самой организации по приобретению материальных ценностей, оплаты затрат труда и других расходов. Некоторые затраты, например, многие виды коммерческих расходов, могут быть сделаны в кредит с оплатой через 30 дней и более, а в большинстве случаев затраты на оплату труда по очевидным причинам не могут быть отложены на длительное время. Следует учитывать также, что некоторые статьи затрат, например, амортизация, не требуют расхода денежных средств.

Заключительной частью в финансовом бюджете является бюджетный баланс. Он представляет собой структуру активов и пассивов организации на

предстоящий период с учетом прогноза экономических показателей финансовой деятельности и является приемом оценки бизнеса на основе всех бюджетов предприятия. Прогнозный бухгалтерский баланс отражает результаты расчетов общего объема использования капитала на предприятии, а также результат распределения полученных доходов и прочих поступлений в разрезе основного и оборотного капитала. Кроме того, бюджетный баланс отражает остатки заемных средств на конец прогнозируемого периода.

Бюджетный баланс предопределяет экономический потенциал и финансовое состояние организации на предстоящий период и является результативным бюджетом. Он позволяет:

- установить возможные последствия принимаемых управленческих решений на планируемый период;
- проверить правильность составления бюджета движения денежных средств (в математическом аспекте);
- провести прогнозный анализ финансового состояния на конец расчетного периода;
- структурно выделить будущие источники финансовых ресурсов и обязательства.

Механизм формирования остатков средств и источников (с учетом прогнозирования экономической ситуации на предприятии) предполагает применение в расчетных формулах единых экономических категорий. С точки зрения единства экономических категорий в рамках формирования бюджетного баланса, можно выделить общедоступные категории: основные и оборотные средства, собственный и заемный капитал, а также показатели доходов и расходов. Каждая из этих категорий имеет свою структуру показателей, которые необходимо агрегировать, прежде чем включить в типовой расчет бюджетного баланса.

Процедуры прогнозирования бюджетного баланса должны выполняться последовательно: определение бюджета доходов и расходов, прогноз денежных поступлений в расчетном периоде; прогноз денежных выплат в расчетном периоде; вычисление чистого денежного потока (излишка или недостатка денежных средств) в предстоящем периоде; определение возможных источников краткосрочного финансирования в расчетном периоде. В бюджете движения денежных средств должна быть представлена информация в разрезе центров финансовой ответственности в соответствии с построенной структурой финансового управления организацией.

Таким образом, генеральный бюджет формируется в целом для организации. Для управления его отдельными структурными подразделениями – центрами финансовой ответственности (ЦФО) – необходимо формирование частных бюджетов. **Частный бюджет** – это план деятельности, детализирующий генеральный бюджет предприятия по конкретному виду деятельности, бизнес-функции или в разрезе структурных подразделений (ЦФО). При этом под **частным бюджетом ЦФО** понимается бюджет, формируемый на предстоящий прогнозный период для отдельного центра финансовой ответственности, детализируемый по показателям и соответствующий утвержденным параметрам генерального бюджета и используемый в качестве инструмента текущего управления финансово-хозяйственной деятельностью ЦФО. Методика формирования частных бюджетов ЦФО должна учитывать не только структуру объектов калькулирования, заложенную в генеральном бюджете организации, но и

предусматривать возможность использования трансфертных цен.

#### Библиографический список

1. Васильева М.В. Концептуальные основы внедрения системы бюджетирования // Управленческий учет. – 2008. – №2.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ОМЕГА-Л, 2004.
3. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995.
4. Данилочкина Н.Г. Контролинг как инструмент управления предприятием. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
5. Риггс Дж. Планирование, анализ и контроль. – New-York-London-Sydney-Toronto, 1970.
6. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. – М.: «Финансы и статистика», 1992.
7. Карпов А.Е. Бюджетирование как инструмент управления. – М.: Глобус, 2005.
8. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: «Инфра-М», 1997.
9. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности / под ред. Н.Т. Лабынцева. – Москва: Финансы и статистика, 2009.
10. Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития / под ред. Н.Т. Лабынцева. – Москва: Финансы и статистика, 2011.
11. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование. – М.: «Финансы и статистика», 2002.

E-mail: shuchrova@mail.ru

**Кислая И.А.,**  
к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский  
учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

## **РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

### **Аннотация**

В статье систематизированы этапы эволюции управленческого учета в российской и зарубежной практике в зависимости от изменений спроса на управленческую информацию у собственников и инвесторов. Выделены конкретные этапы развития управленческого учета в отечественной теории и практике.

### **Ключевые слова**

Эволюция учета, управленческий учет, бухгалтерская отчетность, методы учета, издержки производства, прибыль, себестоимость, прямые и косвенные расходы.

Современное развитие рыночной экономики в России привело к необходимости использования перспективных приемов управления производственными активами. К таковым относятся совокупность учетных приемов, которые совершенствуются по мере внедрения инновационных управленческих технологий. Чем более требовательными становятся собственники и инвесторы к топ-менеджерам инвестируемых предприятий, тем более востребованным становится опыт учетных институтов в мировой практике. Это в свою очередь приводит к необходимости изучения отечественного опыта применения учетных инструментов, которые в совокупности с международным опытом способствуют совершенствованию учетного ресурса в предпринимательской деятельности. Объектом такого изучения является управленческий учет, а его исторический аспект развития в зарубежной практике способствует выявлению перспектив его развития в отечественной практике.

Управленческий учет как самостоятельное научно-практическое направление возник еще в 18 веке, когда получили свое развитие мануфактуры, текстильные фабрики, началось развитие промышленных предприятий. Его основная цель была связана с представ-

лением подробной аналитической информации о результатах производства внутренним пользователям. При этом учетные записи могли быть востребованы заинтересованными инвесторами с позиций оценки стоимости уже имеющихся активов в настоящем и вложений инвестиций в будущем. Развитию управленческого учета способствовали сами фирмы, заинтересованные в получении инвестиций. Одной из первых таких фирм является американская химическая компания DuPont, самая крупная по рыночной капитализации химическая компания в мире, ставшая производителем пороха [5].

Причина интереса к аналитической бухгалтерии в рамках отдельных компаний – необходимость измерить отдачу отраслевого бизнеса на вложенный капитал в разрезе отдельных бизнес-единиц. Например, результатом такого интереса стало распространение в международной практике приема целевого нормирования для типовых операций. После 1920 г. начали адаптироваться приемы американской системы «стандарт-кост», которая в дальнейшем получила распространение в российской практике управления производственными издержками в виде нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. После Вто-

рой мировой войны для зарубежных экономистов привлекательным стал метод «директ-кост», предложенный профессиональными бухгалтерами США и получивший статус перспективного учетного приема с 1953 г., который с приходом рыночных условий хозяйствования также стал привычным и для российских бухгалтеров.

Несмотря на давность интереса к управленческой бухгалтерии, даже в зарубежной практике интерес к нему долгие годы был мало в чем реализован в системном бухгалтерском учете. Это можно объяснить рядом причин. Во-первых, интерес инвесторов в большей степени распространялся на совокупные результаты компаний, а также к содержанию бухгалтерской отчетности, что в совокупности позволяло оценить платежеспособность и финансовую устойчивость организаций и не требовало детализации учетных показателей в разрезе объектов управления. Во-вторых, управленческие технологии еще не были в достаточной степени развиты, что не давало технической возможности манипулировать в системе учета сразу несколькими учетно-аналитическими уровнями. В-третьих, еще не получили должного распространения приемы операционного анализа дисконтированной стоимости, маржинальных показателей, что тормозило востребованность аналитических результатов управленческой бухгалтерии.

Однако к концу XX века и после ликвидации последствий Второй мировой войны развитие промышленности потребовало новых знаний в экономике, математике, анализе, что не могло не повлиять на развитие управленческого учета. Усиление конкуренции сопровождалось усилением требований к оптимизации издержек, а по этой причине – желанием учитывать и контролировать издержки по местам их возникновения.

Таким образом, причиной становления и развития управленческого учета в международной практике стала экономическая эволюция производственных отношений. Если первая четверть XX века характеризовалась появлением первых отраслевых корпораций, что привело к необходимости обновленного подхода к расчету аналитической себестоимости, маржинального дохода, то во второй половине XX века внимание переключилось на унификацию бухгалтерской отчетности. Это объясняется необходимостью получения новых знаний в отношении отраслевого и мирового бизнеса, что в определенной степени приостановило развитие управленческого учета до последней трети XX века. После этого снова наступил период эволюции управленческого учета на фоне развития конкурентной экономики и потребности в обновлении инструментов управленческого контроля.

Значимость управленческого учета в менеджменте подтверждается серьезным интересом к нему международных профессиональных компаний. Вопросы продвижения, согласования методологии и унификации управленческого учета на международном уровне занимается Комитет по финансовому и управленческому учету (Financial and Management Accounting Committee) в составе Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC). Кроме того, комитет занимается разработкой стандартов управленческого учета, которые для компаний носят рекомендательный характер.

В США также функционирует Институт управленческого учета (Institute of Management Accountants – IMA), в Великобритании – Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Данные организации координируют работу по развитию методологической базы управленческого учета и анализа в

национальном и международном контексте, разрабатывают требования к уровню квалификации специалистов по управленческому учету, совместно с университетами разрабатывают программы обучения в области управленческого учета, обеспечивают проведение сертификации специалистов, а также непрерывного повышения их квалификации.

Необходимо отметить, что Институт управленческого учета США (ИМА) является самой крупной в мире организацией, объединяющей профессионалов в области управленческого учета и финансового управления. Это некоммерческая организация, основанная в 1919 г. и руководимая членами организации. ИМА насчитывает 75 000 членов и 300 региональных отделений в США и по всему миру. Членами Института являются генеральные и финансовые директора компаний, финансовые контролеры, казначеи, аудиторы и другие представители финансовых профессий. Институт управленческого учета Великобритании (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) насчитывает более 50 000 членов и 70 000 студентов в 156 странах мира.

В результате конец двадцатого и начало двадцать первого века ознаменовались поиском обновленных приемов аналитического учета затрат и прибыли как со стороны коммерческих организаций, так и со стороны профессиональных сообществ.

Российская учетная практика не явилась исключением в таком поиске. В условиях интенсивной конкуренции менеджмент современных компаний использует сегодня огромный арсенал инструментов управленческого учета. Это становится высшим приоритетом деятельности компаний, ориентирующихся на непрерывное совершенствование своих управленческих технологий.

В России разработчиком официальной методологии управленческого

учета первоначально выступало Министерство экономического развития и торговли, которое в 2002 г. опубликовало концептуальные разработки по управленческому учету. В настоящее время Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБР) в лице Комитета по управленческому учету занимается вопросами изучения, практического применения управленческого учета в деятельности экономических субъектов, а также получения членами ИПБ России методической, консультационной помощи, возможности профессиональной переподготовки и повышения квалификации по управленческому учету.

Российская учетная практика имеет свою историю эволюции в развитии управленческого учета, в которой выделено три этапа его развития: первый этап – это период с начала появления производственного учета до 1985 г., второй этап – с 1985 г. до 2000 г., третий этап – после 2000 г. до настоящего времени. Эволюция управленческого учета обусловлена переменами как в политической, так и экономической сфере страны, а также изменением на фоне этого учетно-нормативного законодательства в отношении предпринимательства в целом. Каждый этап эволюции характеризуется своими достижениями и особенностями в децентрализации учетной информации по уровням управления.

**Первый этап** учета в сфере управления получил свое начало в недрах калькуляционного производственного учета еще в советской России. Именно калькуляционная технология в отношении производственных затрат была базовым приемом, позволившим сформировать аналитический учет издержек в разрезе центров затрат (или структурных подразделений) и одновременно в разрезе носителей затрат (или производимой продукции, работ, услуг). Этот этап охватывает период до начала перестройки в XX столетии и отмечен



развитием отраслевых методов исчисления себестоимости: позаказного, попроцессного, попередельного. При этом управленческий учет как таковой в учетной практике не воспринимался даже на уровне терминологии, а его отдельные приемы были реализованы в рамках производственного учета. Его предназначение – формирование затрат и финансовый контроль посредством методов калькулирования себестоимости в зависимости от отраслевой принадлежности предприятий. Представление информации для целей управления развивалось по пути ее детализации в разрезе узкоспециализированных производственных бригад. Это были своеобразные объекты производственного (управленческого) учета, информация о результатах деятельности которых формировалась низовыми учетными кадрами в рамках оперативного учета. В связи с ограниченностью технических возможностей в системном бухгалтерском учете формировались синтетические показатели об издержках. Основным уровнем аналитического учета являлась детализация затрат в разрезе статей затрат.

Достижением первого этапа было то, что при отсутствии инфляционных факторов в экономике и на фоне стабильности цен на привлекаемые для производства активы получил распространение нормативный метод учета затрат. Его основной задачей стало выявление отклонений от утвержденных отраслевых норм расходования материальных, трудовых расходов и энергозатрат на местах их первичного формирования. На последующих этапах эволюции управленческого учета системный учет по центрам затрат стал основным приемом управленческого учета в российской практике.

Несмотря на появление различных вариаций производственного учета в целом первый этап характеризуется развитием теории и практики бухгалтерского учета.

**Второй этап** охватил период с начала перестройки до 2000 г. Наступившая реконструкция экономических отношений в 90-х гг. придала ускорение процессу разделения приемов формирования стандартной бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности. Их адаптация к рыночным приемам управления привела к необходимости модернизации всей системы бухгалтерского учета в стране и выделения такой его подсистемы как управленческий учет. Начавшаяся стандартизация учетных процессов позволила привыкнуть к мысли, что необходим свободный от государственной стандартизации учетный механизм по обеспечению топ-менеджеров детальными отчетами о доходно-расходных показателях. К такому сразу причислили управленческий учет. Характеристика его сущности стала массово освещаться в профессиональной литературе, подтверждая, что «под влиянием модернизации отечественной экономики после кризиса 1998 г. и появления определяющих условий развития современной экономики функциональная роль учетной инфраструктуры в сфере управления существенно возросла. Смелость в применении учетно-управленческих приемов, с одной стороны, и желание сделать коммерческой тайной результаты такой технологии, с другой стороны, привели к острой необходимости локализовать учетный механизм в сфере управления от учетного механизма для целей формирования фискальной отчетности» [1].

На втором этапе эволюции исследуемой категории управленческие решения еще во многом принимаются на основе данных бухгалтерского учета, поскольку управленческий учет еще не сформировался как системное учетное направление. Основной причиной является то, что «в переходный период учет попал под прессинг противоречий между рыночной инфраструктурой и действовавшим десятилетия регламентным

учетом. Сложившаяся ситуация в некоторой степени порождала ограничения в отношении учетной науки как участника управления. В связи с этим на фоне возникших противоречий авторы искали новое предназначение учетной науки» [1]. Ограничивающим фактором было единое учетное пространство в рамках единого плана счетов и ведение налоговых расчетов на основании бухгалтерской стоимости активов. Серьезной нагрузкой для бухгалтерского учета стало расширение аналитичности доходно-расходных показателей в сочетании с нагрузкой подчинить финансовую отчетность новым учетным стандартам. Бухгалтерский учет еще не был готов выделить управленческую бухгалтерию в дополнительную учетную подсистему.

Таковые проблемы во многом получили свое решение на **третьем этапе** эволюции управленческого учёта после 2000 г. Этап ознаменовался выходом в 2000 г. Налогового кодекса Российской Федерации и появлением налогового учета как самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета. С того же года серьезным вкладом в становление управленческого учета стал новый план счетов, включающий две группы счетов для учета затрат на производство в бухгалтерском и управленческом учете. Это существенно изменило экономическое содержание методики отражения в учете ключевых показателей для целей управления прибылью, а именно: доходов и расходов. Теперь с привлечением программных средств можно было учетный поток разделить на два направления, чем сразу воспользовались разработчики информационных технологий учета. Все это сопровождалось массовой характеристикой приемов и способов ведения управленческого учёта в профессиональной и научной среде экономистов. Доступной стала переводная литература зарубежных авторов, раскрывающая особенности управлен-

ческого учета в перспективных компаниях развитых стран.

При этом приоритеты в распределении нагрузки управленческого учета стали перераспределяться с бухгалтеров на другие смежные профессии. Например, обязательными приемами наряду с учетными стали приемы бюджетирования, и целесообразность организации конкретной структуры управленческого учета возможна только во взаимосвязи с такой же структурой бюджетов. Формированию бюджетов по местам возникновения предшествует технологическое нормирование производственных издержек.

В результате управленческому учету отводится лишь роль учетного проводника тех целевых ориентиров, которые приняты на этапе технологического нормирования и экономического бюджетирования. Содержание приемов учета осталось прежним: счета и двойная запись, оценка и калькуляция, внутренняя управленческая отчетность. Расширение получили лишь аналитические признаки для отражения в учете доходов, расходов и финансовых результатов. Однако профессиональные работники получили уверенность в возможности отражения результатов управленческого учета в самостоятельной системе счетов без выхода управленческой информации на главную книгу и баланс. Это позволяет гибко менять методику исчисления себестоимости объектов управленческого учета, изменять наполняемость издержек для принятия управленческих решений по тем же объектам, а также изменять формат управленческой отчетности и периодичность ее составления.

На рисунке 1 представлен ключевой набор инструментов на каждом из выделенных этапов эволюции управленческого учета.



**Рисунок 1 – Ключевые инструменты управленческого учета**

В научной литературе в результате исследования эволюции развития управленческого учета есть различные точки зрения на структуризацию этапов развития. Например, есть мнение о прохождении российской практикой пяти этапов такого развития [1]. Однако первые три этапа вполне могут быть объединены в один, поскольку в совокупности набор учетных приемов в отношении издержек производства отражает динамику развития производствен-

ного учета. Лишь после выхода плана счетов 2000 г. действительно существенным образом изменились инструменты учета производственных затрат.

Таким образом, систематизированы три этапа эволюции управленческого учета в российской практике, который продолжает эволюционировать по мере развития управленческих технологий. Каждый этап имеет свои ключевые приемы, пополнившие набор инструментов управленческого учета.

### **Библиографический список**

1. Шароватова Е.А. Причинно-следственная связь в эволюции развития управленческого учета // Учет и статистика. – 2011. – №3.
2. Пинтус Д. Репозиционирование управленческого учета // Консультант. – 2005. – № 3.
3. Хонгрэн Ч. Управленческий учет / Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
4. Александров О.А. Исторический анализ развития управленческого учета в России // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 3.
5. <http://moviemediа.ru/khimiya-deneg-istoriya-kompanii-dyupon.htm>.

**E-mail: uеf2@rsue.ru**

***Евстафьева Е.М.,***

*д.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ СОБСТВЕННЫМ КАПИТАЛОМ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

### **Аннотация**

На основе анализа тенденций развития учетно-аналитического обеспечения и особенностей учета собственного капитала в России и за рубежом, обусловленных правовыми, политическими, экономическими факторами, а также их религиозными и культурными традициями, сформирована концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций. Предлагаемая концепция позволяет сформировать финансовую информацию для реализации как тактических, так и стратегических целей по управлению стоимостью собственного капитала, улучшить финансовое состояние и имидж коммерческой организации для собственников и инвесторов.

### **Ключевые слова**

Собственный капитал, концепция учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации, стратегическая отчетность.

В настоящее время существуют различные подходы к формированию учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций. В России широко используется тактический подход, ориентированный на краткосрочную перспективу, основным показателем при этом является максимизация прибыли. Опыт развитых стран показывает, что единственной целью, обеспечивающей долгосрочное и устойчивое процветание компании, должна быть максимизация стоимости компании (то есть богатства

акционеров), которая осуществляется в рамках стратегического подхода.

Следует согласиться с Т. Коуплендом, который считает, что стоимость (дисконтированный денежный поток) – лучшая мера результатов деятельности потому, что ее оценка требует полной информации. Почти невозможно принимать правильные решения, не обладая всей полнотой информации. Существуют и другие показатели результатов деятельности корпораций, но ни один из них не является столь всеобъемлющим, как стоимость. Стои-

мость не бывает краткосрочной в отличие от других показателей [2].

В настоящее время необходимо создание качественно новых подходов на основе выработки концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации, базирующейся на синтезе тактического и стратегического подхода в области управления собственным капиталом.

Разработанная концепция учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации представлена на рисунке 1. Она включает в себя выработанные теоретические и методологические положения, разработанные методические подходы и методики, а также инструментарий стратегического учета и отчетности.

Предложенная концепция носит комплексный характер: она ориентирована как на тактические, так и стратегические цели.

Особенностями данной концепции являются следующие.

1. Рассмотрение процессов отражения в учетно-аналитической системе коммерческой организации фактов хозяйственной жизни (ФХЖ), приводящих к изменению собственного капитала, которые находят свое отражение не только в бухгалтерской, но и в стратегической отчетности.

2. Исследование процессов формирования и функционирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом с учетом стадий жизненного цикла коммерческой организации.

3. Применение при формировании учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации научных подходов к управлению (системного, процессного, ситуационного и стратегического).

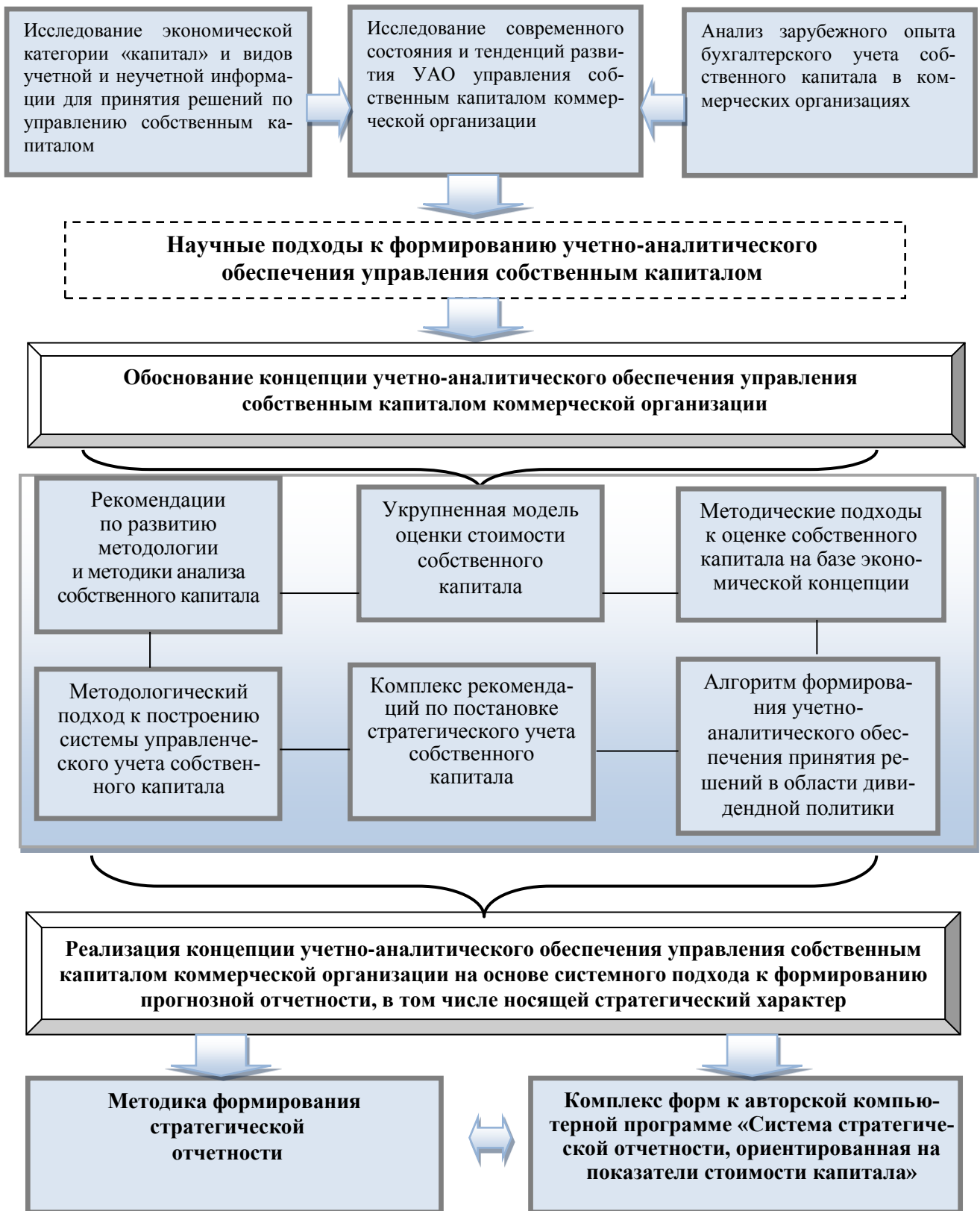
4. Обеспечение синтеза и сбалансированности тактической и страте-

гической информации о собственном капитале в рамках учетно-аналитического обеспечения управления.

Общеизвестно, что важнейшим объектом бухгалтерского учета, является факт хозяйственной жизни (деятельности). Следует отметить, что в действующем до 2013 года законодательстве отсутствовало четкое определение этого термина. В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» ФХЖ не рассматривались как объекты бухгалтерского учета.

С 1 января 2013 года вступил в силу новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в который внесены изменения, в части нормативно-правового регулирования фактов хозяйственной жизни (ФХЖ). Так, в соответствии со ст. 3 п. 10 под фактом хозяйственной жизни понимается «делка, событие, операция, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств» [1]. Кроме того, в ст. 5 Федерального закона расширен перечень объектов бухгалтерского учета, который включает факты хозяйственной жизни; активы, обязательства и другие источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты, которые подлежат бухгалтерскому учету в случае, если это установлено национальными стандартами. В связи с чем отражение в учетно-аналитической системе коммерческой организации всех фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) очевидно.

Исследования показывают, что все хозяйствующие субъекты за период своего существования проходят несколько основных стадий развития, которые образуют жизненный цикл. В исследовании принята за основу теория, которая подразумевает прохождение организацией таких этапов развития, как: зарождение/становление, развитие, зрелость и упадок/ликвидация.



**Рисунок 1 – Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации**

Стадии жизненного цикла влияют:

- на структуру собственного капитала организации (например, на стадии зарождения/становления отсутствует добавочный капитал и нераспределенная прибыль/непокрытый убыток);
- на базовую стратегию развития (на стадиях зарождения/становления и развития используется стратегия роста, на стадии зрелости – стратегия стабильности, на стадии упадка/ликвидации – стратегия выживания);
- на используемые бухгалтерские балансы (на стадии зарождения/становления – нулевые бухгалтерские балансы, на стадиях развития и зрелости – производные бухгалтерские балансы, на стадии упадка – ликвидационные балансы).

Таким образом, формирование и функционирование учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом должны учитывать стадии жизненного цикла коммерческой организации.

Концепция учетно-аналитического обеспечения собственным капиталом коммерческой организации базируется на исследовании «капитала» как экономической и учетной категории и видов информации, необходимых для принятия решений по управлению собственным капиталом. На основании проведенного исследования можно говорить о выделении трех базовых подходов к определению собственного капитала.

Авторы первого подхода под собственным капиталом организации понимают общую стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала, то есть чистые активы. Представители второго подхода рассматривают капитал как весь накопленный запас средств, необходимых для производства материальных благ. Представители третьего подхода считают, что капитал представляет совокупность собственного и привлеченного капитала, необходимого для

финансово-хозяйственной деятельности. Анализ взглядов отечественных и зарубежных ученых показал, что под собственным капиталом организации следует понимать общую стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала, при этом, источниками собственного капитала выступают уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Исследование доказывает, что эффективное управление собственным капиталом связано с внедрением в учетную практику коммерческих организаций такого перспективного направления учета, как стратегический, который позволяет обобщить и детализировать информацию о фактах хозяйственной жизни, имевших место не только в прошедших отчетных периодах, но и в будущих. Результаты исследований, проведенных учеными Манчестерского университета показали, что стратегический учет рассматривается как направление управленческого учета. Он предназначен прежде всего для того, чтобы содействовать разработке и внедрению деловой стратегии [3].

Бухгалтерский учет не является самоцелью, он формирует основу для принятия решений как тактического, так и стратегического характера. Таким образом, современная учетно-аналитическая система и формируемое в ее рамках учетно-аналитическое обеспечение должны отвечать информационным потребностям современного менеджмента.

Процесс формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации определяется необходимостью применения четырех научных подходов к управлению: системного, процессного, ситуационного и стратегического.

Сравнительный анализ данных подходов к управлению собственным капиталом представлен в таблице 1.

**Таблица 1 – Сравнительный анализ научных подходов к управлению собственным капиталом**

№ п/п	Подход к управлению собственным капиталом	Характеристика подхода
1.	Системный подход	Системный подход способствует исследованию собственного капитала как системы. Основными свойствами системы являются: 1) целостность; 2) структурность (возможность описания системы через установление ее структуры, то есть сети связей и отношений системы; обусловленность поведения системы не столько поведением ее отдельных элементов, сколько свойствами ее структуры); 3) взаимозависимость структуры и среды (система формирует и проявляет свои свойства в процессе взаимодействия со средой, являясь при этом ведущим активным компонентом взаимодействия); 5) множественность описания каждой системы (в силу принципиальной сложности каждой системы ее адекватное познание требует построения множества различных моделей, каждая из которых описывает лишь определенный аспект системы); 6) непрерывность функционирования и развития.
2.	Процессный подход	Процессный подход к управлению собственным капиталом рассматривает функции управления как взаимосвязанные. Процесс управления собственным капиталом является общей суммой всех функций, серией непрерывных взаимосвязанных действий.
3.	Ситуационный подход	Ситуационный подход как разновидность системного подхода концентрируется на том, что пригодность различных методов управления собственным капиталом определяется конкретной ситуацией. Поскольку существует такое обилие факторов как в самой организации, так и во внешней среде, не существует единого лучшего способа управлять объектом. Самым эффективным методом в конкретной ситуации является метод, который более всего соответствует данной ситуации, максимально адаптирован к ней.
4.	Стратегический подход	Особенностью стратегического подхода является ориентация коммерческой организации в будущее, а также учет влияния внешних и внутренних факторов на деятельность организации.

В рамках учетно-аналитической системы возможно совмещение различных подходов к управлению, посредством использования различных видов учета и определения порядка их взаимодействия: так стратегический подход может реализовываться в рамках стратегического учета, процессный и ситуационный – в рамках управленческого учета, системный подход реализуется посредством взаимосвязи различных видов учета, позволяющих обеспечить информацией всех заинтересованных пользователей.

В рамках концепции предложен ряд разработок, направленных на совершенствование оценки и анализа собственного капитала. В частности, разра-

ботаны методические подходы к оценке собственного капитала коммерческих организаций, на базе сформированных бухгалтерской и экономической концепций. Данные концепции включают следующие элементы: цель, содержание ФХЖ, временной диапазон, методы оценки, тип стоимости и формат отчетности. При этом необходимо отметить, что бухгалтерская концепция оценки собственного капитала основана на прошлых исторических данных и основным показателем деятельности в коммерческой организации выступает прибыль. Экономическая концепция, в отличие от бухгалтерской, ориентирована на принятие стратегических решений по управлению собственным капи-



талом коммерческой организации, она основана на определении совокупных будущих экономических выгод, ожидаемых в результате предстоящей деятельности, и основным показателем, характеризующим финансовое положение, является стоимость.

Опираясь на фундаментальные научные разработки и методики комплексного экономического анализа ведущих ученых в этой области, выработаны методологические подходы к анализу собственного капитала коммерческой организации, предусматривающие выполнение совокупности процедур (определение целей, задач и принципов анализа собственного капитала согласно интересам определенной категории пользователей, выбор объектов анализа собственного капитала и формирование системы аналитических показателей, определение методов, вида и методики анализа собственного капитала, формирование информационной базы для анализа собственного капитала, расчет аналитических показателей и принятие управленческого решения). Исследование современной методологии анализа собственного капитала позволило сделать вывод, что она ориентирована на показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения соответствия их тактическим целям, в то время как в условиях динамичной внешней среды важное значение приобретают показатели, характеризующие процесс формирования и использования собственного капитала коммерческой организации с точки зрения достижения стратегических целей.

Следует отметить, что использование концепции направлено на совершенствование в рамках учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом различных методик.

Так, в рамках исследования были предложены: методологический подход

к построению системы управленческого учета собственного капитала, ориентированный на потребности процессно-ориентированного управления, алгоритм формирования учетно-аналитического обеспечения принятия решений в области дивидендной политики, комплекс рекомендаций по постановке стратегического учета собственного капитала.

Реализация концепции формирования УАО управления собственным капиталом коммерческими организациями осуществляется на основе системного подхода к формированию прогнозной отчетности, в том числе носящей стратегический характер. При этом под системным подходом к формированию прогнозной финансовой отчетности о собственном капитале коммерческой организации в системе стратегического учета понимается синтез трех базовых вариантов формирования прогнозной финансовой отчетности: автономного, трансформационного и комбинированного.

В качестве основных инструментов в рамках учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом рекомендуется использовать разработанную методику формирования стратегической отчетности, ориентированной на показатели стоимости капитала и компьютерной программы «Система стратегической отчетности, ориентированная на показатели стоимости капитала». Сформированные по предлагаемой методике формы стратегической отчетности позволяют оценить и учесть реальное или предполагаемое воздействие на коммерческую организацию различных факторов, осуществить анализ слабых и сильных сторон коммерческой организации, анализ стратегических преимуществ и организовать на этой основе эффективную систему контроля и управления собственным капиталом. Разработанная на основе методики формирования стратегической отчетности, компьютерная программа

«Система стратегической отчетности, ориентированная на показатели стоимости капитала» обеспечит коммерческие организации комплексом форм стратегической отчетности, включающим в себя три уровня отчетности: отчет о стоимостных показателях, составленный по данным первичного баланса; оборотно-сальдовую ведомость, сформированную с использованием стратегических бухгалтерских проводок, стратегический балансовый отчет, отчет о стоимостных показателях капитала; оборотно-сальдовую ведомость, сформированную с использованием нулевых бухгалтерских проводок, отражающих процессы гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств, стратегический нулевой балансовый отчет, сводный отчет о стоимостных показателях капитала.

Таким образом, разработанная концепция учетно-аналитического обеспечения управления собственным капи-

талом определяется основными теоретико-методологическими и методическими решениями и позволяет на основе системного, стратегического, ситуационного и процессного подхода к управлению сформировать информацию, ориентированную на принятие как тактических, так и стратегических решений.

#### **Библиографический список**

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ (вступает в силу с 01.01.2013) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Коупленд Т., Коллер Т., Мурин Д. Стоимость компаний: оценка и управление / Пер. с англ. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 576 с.
3. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – 2-е изд. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с.

**E-mail: 2982232@mail.ru**

**Еник Э.Г.,**  
*аспирант кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирования»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

#### **Аннотация**

В статье обоснована необходимость выделения в управленческом учете центров финансовой ответственности в качестве объектов управления. Дана характеристика экономического содержания учетных приемов в отношении центров финансовой ответственности.

#### **Ключевые слова**

центры финансовой ответственности, субсидиарная ответственность, долевая ответственность, территориальные издержки, функциональные издержки, учетный объект, элементы затрат, статьи затрат, управленческая отчетность.

Выделение центров финансовой ответственности (ЦФО) в системе управления вызвано расширением зон экономической ответственности за принимаемые решения. Совершенствование управленческой деятельности в условиях коммерциализации все более влияет на прибыльность бизнеса, что не может не сказаться на масштабах учетного обеспечения. Необходимость овладеть новыми знаниями в рамках этого приводит к постоянному расширению зон ответственности, что на предприятии сопровождается расширением количества учетно-управленческих объектов, таких, как: центры финансовой ответственности. Например, в периоды социалистического планирования не было необходимости на этапе логистики проводить тендеры с целью решения проблем, у кого и за сколько закупать материальные ценности или определять ценовую нишу при продаже материалов со склада. Отсутствовала также необходимость определять оптимальную кредитную политику или рассчитывать оптимальный объем вложений своих собственных источников с целью получения дополнительного дохода. В результате появление таких задач привело к формированию новых подразделений в системе управления, как, например, отдела ценных бумаг в акционерных обществах, или кредитного отдела в структуре финансового управления предприятием. При этом обязательным фактором в современной действительности стало расширение функций уже существующих служб и отделов.

Принимать или не принимать ЦФО в качестве самостоятельной группы учетных объектов ассоциируется с необходимостью распределения ответственности за контролируемые показатели между этими объектами. Неоспорим тот факт, что производство промышленной продукции в условиях сложности и многочисленности технологических операций сопровождается

на производственных предприятиях созданием разветвленной структуры управления. Типичные или нетипичные, бизнес-процессы осуществляются в рамках функционально взаимосвязанных подразделений. Руководитель каждого из них организационно входит в тот или иной ЦФО и функционально подчиняется одному из главных менеджеров. Например, начальники цехов основного и вспомогательного производства, руководители производственно-диспетчерских и контрольно-испытательных служб, а также служба контроля качества продукции функционально подчиняются заместителю директора по производству. Ответственность заместителя директора по экономике и финансам распространяется на такие службы, как: финансовый отдел, отдел ценных бумаг, кредитный отдел, отдел расчетно-кассового обслуживания и службу бухгалтерского учета. В результате организация учетных объектов в виде ЦФО напрямую связана с усилением контроля учетных показателей, соотнесенных с ЦФО через ряд функциональных подразделений.

В рамках распределения ответственности за возникающие издержки возможны два альтернативных подхода к организации такого контроля, что позволит выделить два варианта взаимосвязанного с ним производственного учета. Первый вариант, используемый и в настоящее время, нацелен на учет затрат в месте их первичного возникновения, то есть в разрезе подразделений в соответствии с организационной структурой управления. Каждый руководитель подразделения полностью отвечает за величину издержек подконтрольной ему службы и несет ответственность за качество управления перед вышестоящим менеджером (ЦФО). При этом в системе учета ЦФО как объект управленческого учета не применяется. Такой вариант назван, как **субсидиарная ответственность** центров затрат и ЦФО.

Она предполагает наличие двух ответственных лиц: основного и дополнительного (субсидиарного), последний из которых несет дополнительную ответственность перед вышестоящим руководителем за все показатели своего подразделения. В каждом центре учет и контроль затрат осуществляются в полном объеме.

Субсидиарная ответственность предполагает, что расходы, напрямую контролируемые менеджером подразделения, территориально возникшие в этом подразделении, должны быть учтены в подразделении и того ЦФО, которые имеют субсидиарную ответственность. Такие затраты названы «территориальными издержками» центра затрат. Статус центра затрат как объекта учета подтверждается тем, что функционирование каждого из центров затрат требует учета расходов, связанных с прямым исполнением функций, а также расходов на содержание и обслуживание самого подразделения. К указанным расходам в учете добавляются расходы на содержание вышестоящего ЦФО, что и позволяет определить в учете себестоимость субсидиарной зоны ответственности. Ненадежность такого подхода объясняется тем, что в этой зоне ответственности учитываются издержки, за которые функционально отвечает руководитель ЦФО, и издержки, ответственность за которые несет руководитель иного ЦФО.

Однако возможен второй вариант организации учета издержек, нацеленный на объективность определения себестоимости ЦФО. Такой вариант основан на долевом контроле издержек и назван **долевой ответственностью ЦФО и ЦЗ**. Учетная нагрузка второго варианта сводится к следующему: в каждом подразделении учет затрат целесообразно осуществлять в разрезе двух групп статей затрат, ответственность за которые прямо или косвенно связана с одним из ЦФО. К таковым относятся :

Затраты, связанные с прямой ответственностью менеджера центра затрат за возникающие издержки и прямым подчинением совокупности таких издержек менеджеру функционального ЦФО: заработная плата персонала, включая соответствующие социальные начисления, материальные затраты, необходимые для целей управления и исполнения основных функций в подразделении, амортизация основных средств, используемых персоналом, расходы на содержание и обслуживание производственных и непроизводственных помещений, иные затраты, необходимые в ходе управления и производства в рамках конкретного подразделения.

Затраты с долевой ответственностью менеджера центра затрат за возникающие издержки и косвенным подчинением таких издержек менеджеру функционального ЦФО. Например, затраты на обучение персонала и повышение его квалификации. Профессиональная подготовка кадров в рамках крупных промышленных предприятий требует в современных условиях профессионального управления этим процессом, использования подготовленного персонала или привлечения его со стороны. Такие функции сосредоточены в учебных центрах (отделах, службах), а расходы на обучение, подготовку кадров, повышение квалификации осуществляются в соответствии с бюджетом в разрезе конкретных подразделений. Несмотря на то, что расходы учитываются в местах их возникновения, то есть по центрам затрат, ответственность за такие расходы несет руководитель учебного центра. Именно этот фактор приводит к целесообразности одновременного учета расходов на обучение как в принимающем эти расходы центре затрат, так и в ЦФО, несущем ответственность за данную статью расходов (например, ЦФО «Управление персоналом»).

Аналогичный пример в отношении расходов на капитальный ремонт

оборудования цехов. Расходы целесообразно учесть в разрезе двухуровневой ответственности: первично в том подразделении, где эти расходы возникли (цех основного производства, подчиняется ЦФО «Производство») вторично – в ЦФО «Технология и оснащение производства», непосредственно несущем ответственность за обслуживание и ремонт активной части основных средств.

Долевая ответственность за издержки одного и того же места возникновения затрат явилась причиной двухуровневого учета одних и тех же затрат. Подтверждение этому – вывод одного из ученых-современников: «Образующий логическую основу учета по центрам ответственности принцип персонализации был сформулирован тосканской (юридической) школой бухгалтерского учета Франческо Марчи и Джузеппе Чербони, которые еще во второй половине XIX в. утверждали, что решающее значение для эффективной работы предприятия имеют межличностные связи ключевых заинтересованных групп: работников, контрагентов, менеджеров и собственников. Для каждого объединения заинтересованных лиц должна быть открыта своя группа счетов. В учете по центрам ответственности персонализация – в большей степени организационно-управленческий, чем учетный аспект; она реализуется через процесс децентрализации» (1).

В результате по каждому центру затрат осуществляется учет затрат, которым присваивается учетный признак ответственности, соответствующий этому месту возникновения затрат и взаимосвязанному с ним ЦФО (например, ЦФО 1), и учетный признак ответственности, соответствующий другому ЦФО (например, ЦФО 2) по роду его функциональной ответственности. Можно утверждать, что «одно и то же подразделение предприятия как место возникновения затрат и центр ответ-

ственности за затраты будут иметь разные перечни затрат, подлежащих учету. По месту возникновения затрат подлежат учету все расходы, территориально и функционально связанные с деятельностью этого центра, то есть возникающие в процессе его работы» (1).

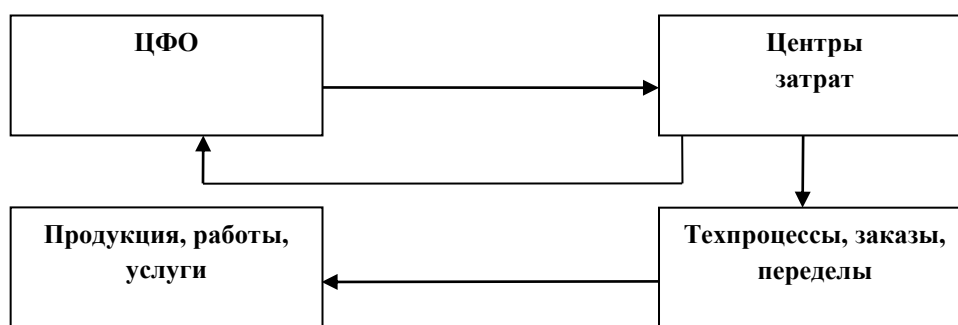
При этом в подразделении возможны затраты, возникшие в нем, но подконтрольные руководителю ЦФО 2, что и должно сопровождаться отражением в первичном учете этого ЦФО таких затрат. Более всего им подходит термин «функциональные издержки», примерами которых стали приведенные выше приведенные расходы на обучение персонала и повышение его квалификации, а также расходы на капитальный ремонт оборудования. В результате «в управленческой отчетности центра ответственности должна находить отражение только релевантная, или могущая оказать влияние на принятие управленческого решения, информация. Она сосредоточена в области ключевых измерителей исполнительской эффективности» (1).

Таким образом, при втором подходе задача сводится к учетному обеспечению взаимосвязи издержек с тем подразделением, для которого эти издержки будут прямыми, то есть связаны с исполнением его однородных функций. Издержки, не связанные с исполнением однородных функций, целесообразно учесть в том подразделении, для которого они также будут следствием прямого исполнения функций. Категория косвенных издержек при таком подходе отсутствует. Учетная взаимосвязь «усеченных» издержек с ответственным ЦФО позволит без труда сформировать себестоимость зоны ответственности, не подверженную влиянию косвенных для этой зоны издержек.

Последний из представленных выше вариантов распределения ответственности за возникающие издержки предполагает использование в учете

разделение затрат внутри каждого подразделения на территориальные и функциональные. Это позволит «транспортировать» и учесть функциональные издержки в том ЦФО, который может оказать влияние на оптимизацию и управление ими. Сами ЦФО целесообразно распределить в системе производственного учёта по уровням ответственности в зависимости от их места в управленческой структуре предприятия. Каждый ЦФО является учетным объектом в многоуровневой системе управления предприятием и становится крайним в структуре учетных объектов при условии, что каждому из подчиненных ему подразделений не подчиняются никакие другие службы.

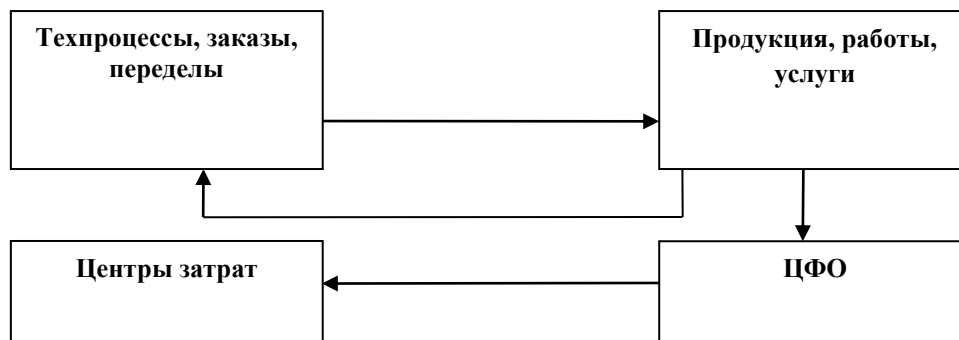
При этом последовательность управления и последовательность учета в отношении центров финансовой ответственности и центров затрат имеют противоположную направленность. В структуре управления верхним уровнем управления являются ЦФО (во главе с исполнительным директором). Далее управленческий потенциал перемещается на центры затрат, затем на объекты управления в виде конкретной товарной группы, заказов, техпроцессов, вплоть до конкретных операций. Схема взаимосвязи объектов управления представлена на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Взаимосвязь объектов управления коммерческого предприятия**

Система же производственного учета, наоборот, начинается с неделимого объекта учета, например, с техпроцессов, заказов, переделов, затраты по которым последовательно переносятся на товарные группы продукции (работы, услуги) в разрезе центров затрат. Подчинение тому или иному ЦФО позволяет сформировать в учете издержки совокупности соподчиненных подразделений в рамках каждой зоны

ответственности или конкретного ЦФО. В результате система учета позволяет подготовить необходимую учетную информацию для того менеджера, который имеет соответствующие компетенции для принятия управленческих решений по своей зоне ответственности. Схема взаимосвязи групп учетных объектов в производственном учете представлена на рисунке 2.



**Рисунок 2 – Объекты производственного учета в системе управления коммерческого предприятия**

Являясь объектом управленческого учета, центр финансовой ответственности обладает рядом учетных признаков, которые реализуются через учетные инструменты. Каждый инстру-

мент в отношении центров финансовой ответственности имеет характерные особенности в системе бухгалтерского и управленческого учета, что систематизировано в таблице 1.

**Таблица 1 – Учетные признаки центров финансовой ответственности**

№ п/п	Учетный признак	Бухгалтерский учет	Управленческий учет в разрезе ЦФО
1.	Учетный объект	Производство (работы, услуги), операционные и географические сегменты	Центры затрат, центры финансовой ответственности
2.	Классификация расходов	В разрезе элементов затрат и учетных объектов	В разрезе статей затрат с группировкой по признаку «территориальные» или «функциональные» затраты
3.	Правила оценки расходов	По фактической стоимости расходов	По нормативной стоимости По плановой стоимости По фактической стоимости
4.	Закрепление ответственности за издержки	В соответствии с договорами о материальной ответственности	В соответствии с функциональными обязанностями
5.	Наличие методологического базиса	Активы по виду и размещению равны активам по источникам образования	Совокупность расходов в разрезе элементов затрат равна совокупности расходов в разрезе ЦЗ и ЦФО
6.	Объект отчетности	Активы, обязательства, капитал в целом по предприятию	Доходы, расходы, финансовые результаты в разрезе ЦЗ и ЦФО
7.	Наличие учетного стандарта	Закон о бухгалтерском учете ПБУ	Внутренний стандарт об управленческом учете

Каждый из семи основных признаков в системе бухгалтерского и управленческого учета предполагает реализацию конкретного учетного приема в отношении центров финансовой ответственности.

1. **Учётный объект.** В соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» обязательными для применения в учёте и отражении в отчетности являются географические и операционные сегменты. В качестве последних используются или виды деятельности,

или товарные группы в зависимости от того, что будет предусмотрено в учетной политике предприятия. Информация о результатах продаж в разрезе географических и операционных сегментов наглядно демонстрирует собственникам коммерческого предприятия отдачу на вложенный капитал в тот или иной сегмент. Кто и насколько своими затратами участвовал в создании прибыли не может стать явным при таком подходе к организации учета издержек. Такая задача может быть поставлена лишь при использовании функционально взаимосвязанных центров финансовой ответственности и центров затрат в качестве учетных объектов в системе управленческого учёта.

**2. Классификация расходов.** Действующий стандарт ПБУ 10/99 «Расходы организации» предусматривает обязательное обременение для бухгалтерского учета – ведение расходов в разрезе элементов затрат по избранному набору сегментов. В целях усиления контроля группировка расходов по признаку «территориальные» или «функциональные» позволит учесть все территориальные затраты по месту возникновения (по центрам затрат), а функциональные – по факту ответственности за эти затраты (по центрам финансовой ответственности).

**3. Правила оценки расходов.** Оценка расходов в системе бухгалтерского учета имеет несколько вариантов: по фактической стоимости расходов, по нормативной, плановой или рыночной стоимости. Независимо от избранного варианта в бухгалтерском учете обязательной для отражения в отчетности является фактическая себестоимость производства и реализации, что предусмотрено Законом о бухгалтерском учете. Для ЦФО в рамках производственного управленческого учета применимы иные варианты оценки, перспективные в рыночной экономике. Управление себестоимостью во многом опирается на

нормативную или плановую оценку стоимости, что подтверждено годами практики использования на российских предприятиях.

**4. Закрепление ответственности за издержки.** Центральной идеей учета издержек в разрезе ЦФО является закрепление ответственности за функциональными руководителями, что позволит соотнести последних с издержками в производственном учете. Наглядным результатом такого учета делает внутренняя управленческая отчетность. Однако в бухгалтерском учете такая необходимость отсутствует, но зато обязательным приемом является учет активов в разрезе материально-ответственных лиц. Это становится гарантией сохранности материальных ценностей и возможности осуществления их контроля в местах хранения.

**5. Наличие методологического базиса.** Исторически методология бухгалтерского учета опиралась на равенство активов по виду и размещению активов по источникам образования. Наличие базисного равенства в виде баланса между средствами и источниками стало следствием применения двойной записи в отношении хозяйственных операций. Однако не менее важным является базисное равенство применительно к ЦФО. Его суть сводится к равенству расходов, сформированных в системе бухгалтерского учета в разрезе элементов затрат, тем же расходам, сгруппированным в разрезе центров затрат и центров финансовой ответственности. Параллельность учета одних и тех же расходов по нескольким учетным уровням обеспечит надежность базовой информации в системе бухгалтерского и управленческого учета. Такой же подход может быть избран в отношении доходов и финансовых результатов. Используя прием двойной записи, они могут быть соотнесены в учете с территориальными центрами затрат и функциональными центрами финансовой ответ-



ственности. Это позволит в учете определить долю прибыли, приходящейся на каждый учетный объект в структуре управления.

**6. Объект отчетности.** Как известно, экономический интерес собственников предприятия к результатам финансово-хозяйственной деятельности обеспечивается выводами анализа хозяйственной деятельности предприятия. Предметом такого анализа являются активы, обязательства и капитал в целом по предприятию. Выявлению «узких мест», минимизации рисков ситуаций способствует управленческая отчетность в отношении ЦЗ и ЦФО. Она должна быть построена по принципу взаимосвязи доходов, расходов и финансовых результатов, но первично в разрезе центров затрат, вторично – в разрезе центров ответственности и при условии отражения долевой ответственности за возникающие в подразделениях издержки.

**7. Наличие учетного стандарта.** Закон о бухгалтерском учете, российские положения о бухгалтерском учете, являясь отечественными стандартами учета и отчетности, позволяют расширение учетных функций для обеспечения системы управления регламентировать во внутренних стандартах, например, стандарте по управленческому учету. Такую возможность целесо-

**E-mail: hana-e@mail.ru**

образно использовать в условиях организации учета в разрезе ЦФО, сосредоточив все учетные приемы в системе управленческого, а не бухгалтерского учета. Это позволит гибко менять количество объектов учета, изменять набор статей затрат и порядок их распределения, а также менять иные учетные приемы в отношении ЦЗ и ЦФО.

Таким образом, в данной статье систематизированы основные учетные приемы в отношении ЦФО, а также основные подходы группировки учетной информации, позволяющие осуществить взаимосвязь издержек предприятия с ответственными за эти издержки. Кроме того, обоснована необходимость нагрузки учетных функций на систему управленческого, а не бухгалтерского учёта.

#### **Библиографический список**

1. Самусенко С.А. Новые тенденции учета по центрам ответственности // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №15.
2. Ковалев В.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели.– М.: Проспект, КНОРУС, 2010. – 768 с.
3. Шароватова Е.А. Концепция современного развития управленческого учета. – М.: Финпресс, 2011.

***Попов Л.А.,***

*аспирант кафедры «Бухгалтерский учет»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОЦИАЛЬНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**

### **Аннотация**

В статье рассматривается социальный учет, социальная отчетность, принципы и предпосылки устойчивого развития экономики.

### **Ключевые слова**

Концепция, устойчивая экономика, принципы, предпосылки, социальная составляющая.

На современном этапе развития устойчивой экономики возникла необходимость составления отчетности, которая должна включать три её составляющие (эффективную экономику, экологию и социальное развитие). Термин «устойчивое развитие» был введен в широкое употребление Международной комиссией по окружающей среде и развитию (Комиссия Брунтланд) в 1987 году. Под устойчивым понимается такое развитие, которое удовлетворяет потребности настоящего времени, но не ставит под угрозу способность будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности. Основной задачей устойчивого развития экономики провозглашается удовлетворение человеческих потребностей и стремлений. Важно подчеркнуть, что устойчивое развитие требует удовлетворения наиболее важных для жизни потребностей всех людей и предоставления всем возможности удовлетворять свои стремления к лучшей жизни в равной степени.

В сложившейся ситуации негативного воздействия деятельности многих российских компаний на жизнь, здоровье и благосостояние населения вопрос об изучении социального учета требует более глубокого исследования. В последние годы к владельцам бизнеса постепенно приходит понимание необходимости осуществления социально ответственного бизнеса и как следствие подготовки социальной отчетности.

Бизнес-среда является неотъемлемой составляющей социально-экономического развития любой страны, а жизнедеятельность этой среды, в свою очередь, поддерживается с помощью бизнеса. Порождаемые бизнесом потоки взаимных обязательств и ответственности, играющие решающую роль в формировании основы общества, вызывают у субъектов этого общества обоснованные ожидания к бизнесу в части решения задач социального развития и экологической безопасности, снижения негатив-

ных последствий его деятельности, а также оптимизации позитивного воздействия на общество. Бизнес, осознающий важность своего вклада в общество, рассматривается на сегодняшний день как социально ответственный.

Социальная ответственность бизнеса (в западном варианте – корпоративная социальная ответственность КСВ (corporate social responsibility, CSR)), которая определяется как социальные отношения, отражающие уровень обязательств предприятия в сфере социальной защиты, как отдельное направление возникла в 1970–1980-е гг. в развитых западных государствах. Причинами ее возникновения стали различные факторы: негативное отношение общества к бизнесу (нарушение экологии, использование детского труда, коррупция), возрастание роли репутации и имиджа компании и бренда как фактора приобретения товаров и услуг, сокращение в ряде стран государственных расходов в социальной сфере (например, политика нового федерализма Рейгана), возникновение нового элемента стоимости компании – моральной рыночной стоимости.

В последние десятилетия глобализационные процессы привели к еще большему усилению участия компаний в деятельности социального характера. Но, несмотря на это, проблема остается актуальной. Об этом свидетельствуют такие факты, как: нарушение со стороны работодателей международных прав человека и трудовых стандартов; несоблюдение законодательно установленных социально-трудовых прав сотрудников предприятий; низкий уровень заработной платы; длительная задолженность по выплате заработной платы; неоправданная экономия на инвестициях в охрану труда и здоровье работников. Не обходит она стороной и такую важную сферу, как бухгалтерский учет, в которой возникают вопросы, касающиеся

социальной ответственности и отображения ее в отчетности, а именно:

1. Может ли быть бизнес социально ответственным?

2. Как используется отчетность в социальной ответственности?

Социальная ответственность бизнеса – ответственность субъектов бизнеса, связанная с соблюдением норм и правил, неявно определенных или не определенных законодательством (в области этики, экологии, милосердия, человеколюбия, сострадания), влияющих на качество жизни отдельных социальных групп и общества в целом. Отсюда социально ответственный бизнес на сегодняшний день рассматривается как бизнес, который в полной мере осознает важность своего вклада в решение задач социального развития и экологической безопасности и стремится к максимальной эффективности как в снижении негативных последствий своей деятельности, так и в оптимизации позитивного воздействия на общество.

Решение об ответственном социальном ведении бизнеса связано с необходимостью перемен в деятельности организации, что диктуется настоящим развитием общества и процессами развивающейся глобализации рыночных отношений. В настоящее время организациям, которые избирают цель ведения социально ответственного бизнеса и роста устойчивого развития, необходимо развиваться не только в плоскости, но и в пространстве, удовлетворяя потребности не только акционеров, но и стейкхолдеров<sup>1</sup>: сотрудников, менеджеров, потребителей, поставщиков, кредиторов, правительства и общества (рис. 1).

При этом суть социального учета в том, что он представляет собой механизм реализации и взаимодействия имущественных интересов в обществе. Благодаря этому люди получают воз-

можность воспринимать экономическую деятельность хозяйствующих субъектов в течение довольно длительного промежутка времени, даже если они в ней не принимают непосредственного участия. Это достигается путем создания и использования информации об этой деятельности.

В международной практике бухгалтерская отчетность является кульминацией процесса учета, что выделяется даже в названии: финансовый учет обычно именуется не просто финансовым, а финансовым учетом и отчетностью.

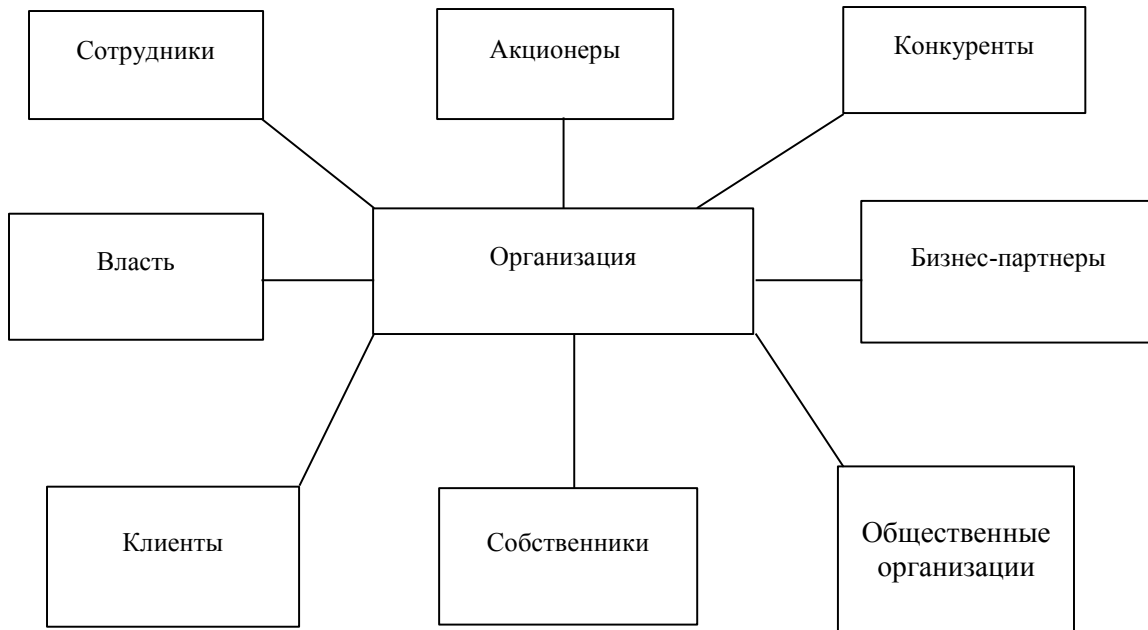
В России выделяют три достаточно различных вида информационных систем, которые равноправны и тесно взаимосвязаны: оперативный, бухгалтерский и статистический учет. Связь оперативного учета с бухгалтерским теснее, чем связь бухгалтерского учета со статистическим, но все же существование на российском предприятии отдельного аппарата (экономического отдела), ответственного за ведение оперативного учета, не позволяет говорить о той общности этих видов учета, которая наблюдается за рубежом.

Социальная отчетность базируется на социальном учете. Незрелость подходов социального учета требует аналитического осмысления преемственности и определения различий с традиционными позициями учета. На сегодняшний день для ведения социального учета в рамках управленческого учета предназначены следующие счета бухгалтерского учета:

- счета учета внеоборотных активов – 01, 02, 04, 05;
- счета учета производственных запасов – 10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29;
- счета учета готовой продукции товаров 41, 42, 43, 44, 45<sup>2</sup>.

1 Стейкхолдер – лицо, заинтересованное в социальной инициативе предпринимателей.

2 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – 4-е издание. – М.: Омега Л, 2006. – С. 83.



**Рисунок 1 – Пользователи социальной отчетности**

В организации социального учета и отчетности большое значение имеют их принципы.

В таблице 1 в несколько упрощенном виде приводится их структура в сравнении с финансовым учетом и традиционной бухгалтерской отчетностью.

Важным инструментом, информирующим заинтересованные стороны о влиянии компании на устойчивое развитие общества и демонстрирующим ее приверженность принципам социальной ответственности, является социальная отчетность. В настоящий момент социальная отчетность не выступает составляющей бухгалтерской финансовой отчетности, а скорее, расширением границ традиционного бухгалтерского учета, которое представлено двумя направлениями:

- первое направление связано с необходимостью увеличения состава показателей бухгалтерской отчетности в интересах пользователей;
- второе – концентрирует внимание на учете социальных затрат, основная часть которых связана с экологией, поэтому социальный учет часто отождествляют с экологическим учетом.

Нефинансовая отчетность (социальная отчетность, отчетность по устойчивому развитию) – это документально оформленная совокупность данных компании, которая отражает среду ее существования, принципы и методы сотрудничества с группами влияния, результаты деятельности в экономической, социальной и экологической областях жизни общества. По определению Глобальной инициативы по отчетности (Global Reporting Initiative<sup>1</sup>) (ГИО) термин «отчетность по устойчивому развитию» означает отчетность, которая охватывает одновременно экономические, экологические и социальные аспекты деятельности предприятия.

<sup>1</sup> Global Reporting Initiative (GRI) независимая международная организация. Основная миссия – обслуживание, совершенствование и распространение руководящих принципов составления отчётов устойчивого развития (социальных, экономических и экологических отчетов), путём предоставления консультаций по разработке основополагающих принципов социальной ответственности.

**Таблица 1 – Сравнительная таблица систем финансового и социального учета и отчетности**

Показатели	Финансовый учет	Социальный учет
Виды учета	Бухгалтерский учет. Управленческий учет. Налоговый учет	Бухгалтерский учет. Статистический учет. Оперативный учет. Экологический учет. Наличный учет
Методическая база учета	Законодательные и нормативные документы. Административные распоряжения	Законодательные и нормативные документы (при применении методов бухгалтерского учета). Международные, национальные стандарты КСО. Административные распоряжения. Частные рекомендации. Практика
<i>Принципы распознавания и измерения</i>		
Допущения	Единое предприятие. Непрерывность. Денежный измеритель. Периодичность	Консолидированность. Натуральный и денежный измеритель. Периодичность.
Принципы	Себестоимость. Распознавание прибыли. Соответствие. Полное раскрытие данных	Социальные приоритеты. Соответствие. Частичное раскрытие данных
Требования	Выгоды – издержки. Существенность. Консерватизм	Существенность. Качественность. Непрерывное усовершенствование
<i>Качественные характеристики</i>		
Основные	Релевантность (предсказательная ценность, оценочная ценность, своевременность). Достоверность (репрезентативность, нейтральность)	Релевантность (социальная значимость, реальность, регулярность и своевременность) Достоверность (содержательность и нейтральность, законченность)
Производные	Сопоставимость. Последовательность	Сравнимость. Последовательность
Цели учета	Формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах. Обеспечение контроля за наличием и движением имущества. Предотвращение нарушений в хозяйственно-финансовой деятельности. Выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов	Формирование полной и достоверной информации о результатах выполнения социальной политики компании
Цели отчетности	Обеспечение полезными данными реальных и потенциальных инвесторов, кредиторов и других заинтересованных лиц	Декларирование следования принципам устойчивого развития. Привлечение новых инвестиций. Лоббирование корпоративных интересов. Улучшение взаимопонимания с местной властью.

• Заслуживает внимания тот факт, что стандарты социальной отчетности предполагают использование МСФО, в частности, в Руководстве по отчетности в области устойчивого развития, разработанном GRI, содержатся требования о подготовке экономических показателей социальной отчетности на основе соответствующих МСФО и их интерпретаций, разработанных Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Согласно директиве

GRI социальная отчетность должна содержать следующую информацию:

- заявление, которое составлено руководителем организации, описывающее ключевые элементы отчета;
- краткие сведения об организации;
- резюме руководства и ключевые параметры представляемой отчетности в терминах GRI;
- стратегию организации по вопросу общего развития экономической, экологической и социальной деятельности;

- учетную политику организации и характеристику системы управления (структура и организация общего управления организацией, а также подразделений, отвечающих за осуществление экономической, экологической и социальной стратегии);

- собственно отчет, раскрывающий экономические, экологические и социальные итоги работы организации.

Согласно GRI информация представляется в динамике, то есть не за один год, а за два отчетных периода. В случае если более ранняя версия GRI несопоставима с последующими, компания сама определяет критерии сбора необходимых сведений для достижения преемственности отчетов в области экономической, экологической и социальной деятельности. Компания обязана также обеспечить связь между отчетностью ее устойчивого развития и общей финансовой отчетностью, что не представляет особых трудностей, поскольку основной чертой стандарта GRI является то, что разработанный его директивами социальный отчет компании создается на основе тех же принципов, что и обычная общая финансовая отчетность

Наряду с этим следует отметить, что и сама социальная отчетность предопределяет развитие бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также МСФО. Общество заинтересовано в получении информации о деятельности организации в области

охраны окружающей среды, экологической безопасности и ресурсосбережения, социально-экономического развития региона. Так, представляет определенный общественный интерес следующая информация:

- о налоговых платежах корпораций в бюджеты различных уровней;
- об участии корпораций в местных, региональных и федеральных социальных программах;
- о работе с подрастающим поколением;
- о помощи ветеранам;
- о патриотическом воспитании молодежи;
- о поддержке спорта и занятий физкультурой;
- о благотворительной деятельности.

Подчеркивая важность перечисленных позиций, необходимо признать, что информация не находит достоверного отражения ни в бухгалтерском, ни в управленческом учете, ни в отчетности, составленной по МСФО.

Внедрение современных систем управления, предусматривающих формирование социальной отчетности, в практику отечественного бизнеса определяет необходимость научного обоснования концепции учета и отчетности в системе корпоративной социальной ответственности и нефинансовой отчетности (рис. 2).



Рисунок – 2. Принципы социальной отчетности

На основании вышеизложенного можно утверждать, что речь идет о выделении учета нефинансовых показателей, необходимых для составления социальной отчетности, в самостоятельное научно-практическое направление – **социальный бухгалтерский учет (социальный учет)**.

За реформирование существующего бухгалтерского учета выступали и представители VIII Всемирного конгресса бухгалтеров и аудиторов, состоявшегося в ноябре 2010 г. в Малайзии, которые пришли к выводу, что нужно кардинально пересмотреть сложившееся отношение к бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществив переход от финансовой отчетности к интегрированной. Суть данного перехода заключается в расширении спектра информации, включаемой в отчетность. Она должна не только содержать показатели, характеризующие финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, но и быть направлена на анализ и оценку натуральных показателей эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, информирование пользователей отчетности об уровне социальной ответственности ее собственников и руководителей

С одной стороны, без ведения социального учета невозможна подготовка социальных отчетов: на основе бухгалтерской информации формируется ряд показателей социальной отчетности. С другой стороны, потребности составителей социальной отчетности в определенной мере предопределяют парадигму ведения учета: на текущий момент для подготовки социальной отчетности данных бухгалтерского учета недостаточно. Он уже не может претендовать на роль наиболее значительного поставщика информации, необходимой для составления социальных отчетов. Однако при раскрытии информации по ряду показателей, например, об эколо-

гической безопасности или патриотическом воспитании молодежи, недостаточно и данных управленческого учета, и МСФО. В связи с этим существует объективная необходимость в рассмотрении перечня объектов бухгалтерского (финансового) и управленческого вида учета и МСФО.

Таким образом, социальные и экологические показатели деловой активности в России должны быть самым серьезным образом учтены при принятии управленческих решений. Для этого потребуется разработка комплексной системы их учета и обеспечение его эффективного функционирования. Общая целенаправленность таких задач на эффективность социального развития предполагает разработку технологий поиска и реализации соответствующих инноваций. Это означает, что общность стратегий эффективности как средства достижения экономических и социальных целей модифицируется особенностями способов эффективности социального развития в зависимости от характера рассматриваемого объекта и условий его функционирования.

Приверженность принципам социальной справедливости и ответственности, закреплённая конкретными инициативами в социальной отчетности, составленной в соответствии с международными социальными стандартами, демонстрирует потенциал развития бизнеса.

#### **Библиографический список**

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – 4-е издание. – М.: Омега Л, 2006. – С. 83.
2. Голубева Н.А., Карагод В.С. Теоретические и практические аспекты социального учета и отчетности. – М.: РУДН, 2009.
3. Краснова М.В. Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №9.

4. Лабынцев Н.Т., Попов Л.А. Бухгалтерская отчетность в условиях развития устойчивой экономики: Материалы Второй Международной научно-практической конференции. – М.: РУДН, 2011.

5. Лайчук С.М., Безручук С.Л. Социальная ответственность бизнеса: отражение в отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №27.  
6. [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).  
7. [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

**E-mail: v290kv@rambler.ru**

**Иванова О.В.,**  
*аспирант кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **ОЦЕНКА ПРИВЕДЕННОЙ СТОИМОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

### **Аннотация**

В статье раскрывается методика определения одного из показателей справедливой стоимости – приведенной стоимости. Описаны методы оценки приведенной стоимости в соответствии с МСФО, рассмотрен вопрос о выборе ставки дисконтирования для целей бухгалтерского учета. В качестве показателя безрисковой ставки рекомендовано использовать значения кривой бескупонной доходности российским государственным ценным бумагам.

### **Ключевые слова**

МСФО, справедливая стоимость, приведенная стоимость, безрисковая ставка, кривая бескупонной доходности.

Вопрос определения справедливой стоимости активов и обязательств является одним из наиболее актуальных в современной практике бухгалтерского учета. Несмотря на выпуск единого руководства МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», закрепившего определение и основные принципы «fair value», остается много вопросов, касающихся конкретной практики оценки активов и обязательств в бухгалтерском учете.

Показателями справедливой стоимости в зависимости от выбранного метода ее оценки, исходя из руководства по оценке справедливой стоимости

МСФО 13, могут быть следующие (табл. 1):

- рыночная стоимость;
- текущая стоимость замещения (сумма, которая потребовалась бы в настоящий момент для замены производительной способности актива);
- приведенная стоимость (это инструмент, используемый для связывания будущих сумм (например, потоков денежных средств или значений стоимости) с существующей суммой (с использованием ставки дисконтирования) (п. В 13).



**Таблица 1 – Показатели справедливой стоимости в зависимости от выбранного метода оценки**

Подход к оценке справедливой стоимости	Метод определения справедливой стоимости	Показатель справедливой стоимости
Рыночный подход	Метод рыночных мультипликаторов; матричное ценообразование	Рыночная стоимость
Затратный подход	Метод текущей стоимости замещения	Текущая стоимость замещения
Доходный подход	Методы оценки по приведенной стоимости; модели оценки опциона, такие, как: формула Блэка-Шоулса-Мерттона или биномиальная модель; метод дисконтированных денежных потоков	Приведенная стоимость

В стандарте МСФО 13 особое внимание уделяется доходному подходу, а именно: методам оценки по приведенной стоимости. Предложенные

МСФО 13 методы оценки справедливой стоимости активов и обязательств по приведенной стоимости обобщены в таблице 2.

**Таблица 2 – Классификация методов оценки по приведенной стоимости, рассматриваемых в МСФО 13**

Метод оценки по приведенной стоимости	Вид ставки дисконтирования	Вид потоков денежных средств
Метод корректировки ставки дисконтирования	Откорректированная с учетом риска ставка дисконтирования	Предусмотренные договором, обещанные или наиболее вероятные потоки денежных средств
Первый метод оценки по ожидаемой приведенной стоимости	Безрисковая ставка	Откорректированные с учетом риска ожидаемые потоки денежных средств
Второй метод оценки по ожидаемой приведенной стоимости	Ставка дисконтирования, откорректированная с учетом премии за риск, которую требуют участники рынка. Такая ставка отличается от ставки, используемой при применении метода корректировки ставки дисконтирования	Ожидаемые потоки денежных средств, не откорректированные с учетом риска

Отмечается, что руководство не ограничивает определение справедливой стоимости только описанными методами и разрешает использовать другие методы оценки по приведенной стоимости в зависимости от фактов и обстоятельств, специфических для оцениваемого актива или обязательства (п. В 12). Таким образом, при оценке справедливой стоимости подразумевается профессиональное суждение в выборе конкретного метода оценки. Тем не менее целесообразно проанализировать предложенные стандартом методы на предмет использования их инстру-

ментов в управленческом бухгалтерском учете.

Асват Дамодаран отмечает, что, оценивая дисконтированные денежные потоки, мы пытаемся определить внутреннюю ценность актива, основанную на фундаментальных факторах [1, с. 16]. Оценка активов и обязательств по приведенной стоимости подразумевает выяснение следующих элементов, рассматриваемых с точки зрения участников рынка на дату оценки (п. В 13):

- оценки будущих потоков денежных средств от оцениваемого актива или обязательства;

- ожиданий в отношении возможных изменений суммы и времени получения потоков денежных средств, представляющих неопределенность, присущую потокам денежных средств;

- временной стоимости денег, представленной ставкой по безрисковым монетарным активам, сроки погашения или сроки действия которых совпадают с периодом, охватываемым потоками денежных средств, и которые не представляют никакой неопределенности в отношении сроков и риска дефолта для их держателя (то есть безрисковая ставка вознаграждения);

- цены, уплачиваемой за принятие неопределенности, присущей потокам денежных средств (то есть премии за риск);

- других факторов, которые участники рынка приняли бы во внимание в сложившихся обстоятельствах;

- в отношении обязательства, риск невыполнения обязательств, относящийся к данному обязательству, включая собственный кредитный риск предприятия (то есть лица, принявшего на себя обязательство).

В п. В16 отмечается, что оценка справедливой стоимости должна включать премию за риск, отражающую сумму, которую участники рынка потребовали бы в качестве компенсации за принятие неопределенности, присущей потокам денежных средств, а трудность определения соответствующей премии не является причиной, достаточной для исключения премии за риск. Таким образом, фактор риска является одним из неотъемлемых элементов, формирующих справедливую стоимость актива или обязательства. Показателем риска ожидаемых денежных потоков выступает ставка дисконтирования. Согласно определению А. Дамодарана, ставка

дисконтирования есть функция риска ожидаемых денежных потоков [1, с. 15].

Для использования данного метода необходимо определить набор потоков денежных средств из диапазона возможных расчетных сумм, предусмотренных договором или обещанных, или наиболее вероятные потоки денежных средств. Указанные потоки денежных средств являются условными во всех случаях и зависят от возникновения определенных событий. Ставка дисконтирования при использовании описываемого метода определяется путем наблюдения ставок доходности по сопоставимым активам или обязательствам, обращающимся на рынке (то есть по рыночной ставке доходности). Таким образом, основной задачей при оценке данным методом становится определение ставки дисконтирования сопоставимых активов и обязательств.

Поскольку найти один актив или обязательство, полностью сопоставимые с оцениваемым, иногда затруднительно, альтернативным вариантом является метод «кумулятивного построения», который использует данные по нескольким сопоставимым активам и обязательствам вместе с безрисковой кривой доходности. В качестве примера оцениваемого актива в руководстве приводится предусмотренное договором право на получение денежного потока через определенный промежуток времени (то есть отсутствует неопределенность в отношении сроков получения дохода).

Определение приведенной стоимости описывается также в руководстве МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Данным стандартом для оценки приведенной стоимости предлагается два варианта: традиционный метод и метод ожидаемого потока денежных средств. Отмечается, что применение приведенной стоимости в учете традиционно основывалось на одном наборе расчетных денежных средств и единой ставке дисконтирования («ставка, соот-

ветствующая риску»). При использовании традиционного метода основной проблемой является выбор ставки дисконтирования, которая должна включать все ожидания относительно будущих потоков денежных средств и соответствующую премию за риск. Использование данного метода возможно при наличии сравнимых активов на рынке, так как надлежащий поиск «ставки, соответствующей риску», требует проведения анализа, по меньшей мере, двух объектов – актива, который существует на рынке и имеет наблюдаемую процентную ставку, и оцениваемого актива. Необходимо убедиться в том, что характеристики потоков денежных средств другого актива аналогичны характеристикам потоков денежных средств оцениваемого актива. В руководстве приводится алгоритм действий для выяснения данного обстоятельства:

Идентифицировать набор потоков денежных средств, которые будут дисконтироваться.

Идентифицировать другой актив на рынке, который будет иметь аналогичные характеристики по потокам денежных средств; сравнить наборы потоков денежных средств от двух объектов, чтобы убедиться, что они аналогичны (например, являются ли оба набора обусловленными договором потоками денежных средств или один из них обусловлен договором, а другой является расчетным).

Оценить, есть ли в одном объекте элемент, который не представлен в другом (например, не является ли один менее ликвидным, чем другой).

Оценить, будут ли оба набора потоков денежных средств вести себя (то есть изменяться) аналогичным образом при изменении экономической конъюнктуры.

Метод ожидаемого потока денежных средств отличается от традиционного тем, что он сосредоточен на прямом анализе рассматриваемых пото-

ков денежных средств и на более явном введении допущений, используемых при изменении. Существенным элементом метода ожидаемых денежных потоков является использование вероятностей, что придает данному методу некоторую субъективность. Однако, как видно из алгоритма традиционного метода оценки приведенной стоимости, при надлежащем анализе ставки дисконтирования профессиональное суждение используется в той же степени, не обеспечивая при этом большей прозрачности расчетов.

Как видно из проведенного анализа, международные стандарты широко используют доходный подход и его методы. Использование профессионального суждения при оценке величины денежных потоков или ставки дисконтирования не только не отвергается, но даже поощряется МСФО. Данный факт еще раз подтверждает гибкость международного учета и приближение его стандартов к приоритетам управленческого учета: преобладанию содержания над формой и предпочтению актуальности информации ее проверяемости.

Важнейшим этапом определения справедливой стоимости доходным подходом является выбор ставки дисконтирования денежных потоков. Ставку дисконтирования можно определить как среднюю доходность на вложенный капитал, при которой инвестор предпочтет участие в проекте альтернативному вложению тех же средств в другой проект с сопоставимой степенью риска. Вопрос определения ставки дисконтирования вызывает острые дискуссии в профессиональной и научной среде.

Как следует из МСФО 13, безрисковая ставка потребует бухгалтеру при использовании метода корректировки ставки дисконтирования (в случае кумулятивного построения ставки дисконтирования), а также при использовании любого из двух методов оценки по ожидаемой приведенной стоимости.

Мнения о показателе безрисковой ставки условно можно разделить на следующие основные группы:

В качестве возможных безрисковых ставок в пределах РФ принимается ставка по депозитам Сбербанка РФ и других надежных банков.

В качестве безрискового актива следует использовать финансовые инструменты (государственные облигации) развитых стран. Среди государственных облигаций в оценочной практике наиболее целесообразно использовать 10-летние казначейские облигации США.

Показателем безрисковой ставки для целей оценки может выступать ставка рефинансирования ЦБ РФ.

Безрисковая ставка задана рынком. Лучше всего безрисковую ставку отражают государственные облигации со сроком погашения 10 лет. Эффективная ставка по ним (так называемая доходность к погашению) и есть безрисковая ставка для России. Ставка также должна учитывать риск, связанный со сроком жизни актива или погашения обязательства. Поэтому как практическое решение в качестве безрисковых активов возможно применять российские казначейские обязательства со сроком погашения, близким к сроку жизни актива или обязательства.

В российских условиях требованиям безрискового актива лучше всего удовлетворяют еврооблигации, так как они имеют большой объем выпуска и организованный и хорошо информационно обеспеченный рынок. Кроме того, дефолт по этим ценным бумагам не объявлялся, то есть вероятность неуплаты по этим ценным бумагам приближается к нулю [2]. На данный момент в обращении находится восемь выпусков еврооблигаций, сроки погашения которых составляют от 2 до 29 лет.

Анализируя многообразие вариантов безрисковой ставки в совокупности с принципами оценки по справедливой стоимости, заложенными в МСФО,

а также принимая во внимание применимость методики оценки в бухгалтерском управленческом учете, можно вывести основные требования к показателю безрисковой ставки:

- к безрисковым активам следует относить такие инструменты, доходность по которым определена и известна заранее;
- вероятность потери средств в результате вложений в безрисковый актив должна быть минимальна;
- доходность безрискового инструмента должна отражать влияние объективных рыночных факторов;
- показатель безрисковой ставки должен иметь срочную структуру и позволять соотносить с этой структурой срок жизни оцениваемого актива или обязательства;
- показатель безрисковой ставки должен быть универсален для разных видов активов и обязательств;
- показатель должен быть оперативным и не требовать дополнительного анализа для своего уточнения, а способ получения информации о безрисковой ставке должен быть достаточно прост для бухгалтера.

Применение ставок по депозитам Сбербанка РФ и других российских банков достаточно ограничено. Это связано с небольшим сроком, на который принимаются депозиты (1-2 года), и с большим риском вложения в данный финансовый инструмент, чем в государственные ценные бумаги. Ставка по казначейским облигациям США потребует внесения корректировки на так называемый страновой риск. Ставка рефинансирования ЦБ РФ зависит от политики государственных институтов, поэтому является, скорее, отражением финансовой политики государства, чем рыночной стоимостью денег. Еврооблигации, возможно, действительно обладают наименьшим риском неуплаты, однако исключают такой фактор, как риск национальной валюты, то есть применение

еврооблигаций в качестве безрискового инструмента возможно лишь при оценке стоимости в иностранной валюте. Ставки рынка ГКО-ОФЗ (информация о них публикуется на официальном сайте ЦБ РФ<sup>1</sup>) могли бы послужить в качестве безрисковой ставки, однако их условное деление на краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные недостаточно гибко и не позволяет соотнести срок жизни актива или обязательства с безрисковым инструментом.

Адекватным показателем безрисковой ставки для целей оценки справедливой стоимости может служить сравнительно новый инструмент финансовых аналитиков – кривая бескупонной доходности государственных ценных бумаг. Необходимость данного инструмента становится очевидной, если посмотреть на современное состояние рынка государственных ценных бумаг. Российской Федерацией выпускается сразу несколько видов ценных бумаг, выбор из которых одного инструмента в качестве безрискового актива будет представлять затруднение для бухгалтера при каждом случае оценки.

Помимо данного обстоятельства, следует отметить, что особенностями текущего состояния рынка ГКО-ОФЗ является большой разброс в доходностях сделок по одному выпуску в течение дня и по соседним выпускам относительно друг друга, а также отсутствие в некоторые дни сделок в некоторых диапазонах сроков до погашения. Результат – нерепрезентативность и неустойчивое поведение обобщенного показателя доходности государственных облигаций, если не учитывать ретроспективные состояния данного рынка.

Кривая бескупонной доходности (КБД, zero-coupon yield curve) представляет собой общепринятый способ описания временной структуры процентных ставок для однородных финансо-

вых инструментов (долговых ценных бумаг) с одинаковыми качественными характеристиками, в том числе сходного кредитного качества. Данный инструмент широко используется в аналитических целях центральными и коммерческими банками, а также финансовыми компаниями. Кривая бескупонной доходности по государственным ценным бумагам является одним из главных индикаторов состояния финансового рынка и базовым эталоном для оценки различных облигаций и иных финансовых инструментов [3].

Как отмечают разработчики российской методики определения срочной структуры процентных ставок по бескупонной доходности, проблема построения КБД имеет давнюю историю, неразрывно связанную с развитием рынка процентных инструментов и, как следствие, потребностью со стороны его участников в создании аналитического инструмента идентификации стоимости безрисковых заимствований. Инструментальная организация и институциональная структура рынка эталонных процентных инструментов, которым традиционно является рынок государственных ценных бумаг, представленный купонными облигациями, не позволяют отождествить стоимость денег с доходностью к погашению облигаций из-за действия так называемого купонного эффекта, вносящего значительные искажения в получаемые результаты [4].

Кривая бескупонной доходности государственных облигаций России («Russian Government Bond Zero Coupon Yield Curve» или «RGB Z-curve», или «G-кривая»), рассчитываемая ОАО Московская Биржа, определяется на основании сделок с государственными облигациями и является эталонным индикатором стоимости безрисковых заимствований на российском долговом рынке. RGB Z-curve является непрерывным представлением процентных ставок в зависимо-

<sup>1</sup> [http://www.cbr.ru/hd\\_base/GKOOFZ\\_MR.asp](http://www.cbr.ru/hd_base/GKOOFZ_MR.asp)

сти от срока и применяется при ценообразовании долговых инструментов, а также управлении процентными рисками. Расчет *Z-curve* осуществляется непрерывно в режиме реального времени в ходе торгов по мере совершения сделок с облигациями, включенными в базу расчета [5].

Методика расчета кривой бескупонной доходности государственных облигаций предполагает пересмотр базы расчета кривой каждый квартал. С 15 марта 2013 года введен в действие состав базы расчета кривой бескупонной доходности государственных ценных бумаг, который включает 21 облигацию федерального займа. Критерии, по которым отбираются выпуски ценных бумаг для построения КБД, включают в себя следующие положения [6]:

- при определении базы расчета не рассматриваются облигации, срок до погашения которых составляет менее 3-х месяцев по состоянию на 1-е число месяца действия новой базы расчета; и облигации, по которым хотя бы одна купонная ставка не установлена в качестве фиксированной величины (неизвестна);

- при определении базы расчета учитываются значения среднедневного объема торгов и среднедневного количества сделок, заключенных с облигациями в режиме основных торгов, а также значения среднедневного объема торгов и среднедневного количества сделок, заключенных с облигациями, допущенными к обращению в ОАО ММВБ-РТС. Внесистемные сделки, сделки РЕПО, а также сделки, заключенные на аукционах (в том числе по размещению облигаций и продаже облигаций из портфеля Банка России), не включаются в расчет среднедневного объема торгов и среднедневного количества сделок по облигациям;

- для облигаций, соответствующих обозначенным выше условиям, рассчитывается значение индикатора

ликвидности, учитывающего количество и суммарный объем сделок, совершенных с выпуском облигаций в течение ретроспективного периода. В базу расчета включаются выпуски облигаций, значение индикатора ликвидности по которым равно или превышает пороговое значение, равное 0,4.

Таким образом, G-кривая – «общий знаменатель», к которому приводятся различные ГКО-ОФЗ, отобранные по принципу наибольшей ликвидности. Аналогично фондовым индексам, кривая бескупонной доходности представляет в распоряжение аналитиков изменяющиеся в течение дня индикаторы процентных ставок зависимости от движения рынка. Информация о значении кривой бескупонной доходности в зависимости от срока погашения доступна, публикуется на официальных сайтах ЦБ РФ, ММВБ и дублируется другими информационными ресурсами. Таким образом, определение безрисковой ставки не повлечет больших затрат для бухгалтера.

Еще одним аргументом в пользу использования данного инструмента является его соответствие главному принципу справедливой стоимости, заложенному в МСФО 13. Бескупонная кривая является виртуальной кривой в том смысле, что (если не говорить об облигациях со сроком обращения менее года и стрипах, являющихся производными от процентных облигаций) бескупонные облигации на рынке не обращаются и соответственно в чистом виде нельзя наблюдать их стоимостей, а значит, и доходностей [7], то есть кривая является гипотетической моделью, обобщающей поведение типичных участников рынка, неким идеальным объектом, что отвечает принципу условной реализации между обезличенными участниками рынка на основном рынке.

Подводя итог, следует отметить, что сложность оценки по справедливой стоимости не перекрывает выгоды от

получения информации об актуальной стоимости активов и обязательств, в особенности для целей управления. Задачей исследователей данного вопроса является поиск компромисса между методами профессиональной оценки и возможностями бухгалтерского учета. В этом плане кривая бескупонной доходности как инструмент определения безрисковой ставки дисконтирования может служить одним из элементов методики оценки справедливой стоимости для целей бухгалтерского учета.

#### **Библиографический список**

1. Дамодаран Асват. Инвестиционная оценка. Инструменты и техника оценки любых активов / Пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 1342 с.

2. Мальцев А. Численные методы анализа ставки дисконтирования // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 10 (289).

3. Кривая доходности по государственным бумагам. Методика расчета // Сайт ММВБ. – URL: [http://www.micex.ru/marketdata/indices/state/yieldcurve/calculations\\_method](http://www.micex.ru/marketdata/indices/state/yieldcurve/calculations_method).

4. Гамбаров Г., Шевчук И., Балабушкин А., Никитин А. Кривая бескупонной доходности на рынке ГКО-ОФЗ // URL: [http://www.cbr.ru/GCurve/gko\\_yieldcurve\\_rcb\\_3\\_2006.pdf](http://www.cbr.ru/GCurve/gko_yieldcurve_rcb_3_2006.pdf).

5. Сайт [www.micex.rts.ru](http://www.micex.rts.ru) // Новости и пресс-релизы – Московская биржа: новости и мероприятия. – URL: <http://rts.micex.ru/n2787/?nt=108>.

6. Методика расчета кривой бескупонной доходности государственных облигаций // Файловая библиотека московской биржи. – URL: <http://fs.rts.micex.ru/files/850>.

7. Звездин А. Применимость кривых доходности // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 19 (298).

**E-mail: [olgaiivanova61@rambler.ru](mailto:olgaiivanova61@rambler.ru)**

***Максакова М.Н.,***

*к.э.н., ст. преподаватель кафедры «Аудит»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО (УПРАВЛЕНЧЕСКОГО) УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ**

#### **Аннотация**

В статье рассмотрены проблемы современного состояния системы бухгалтерского (управленческого) учета в России. На основе анализа научной литературы проведена систематизация подходов к пониманию сущности управленческого учета в отечественной и международной практике. Определены основные направления развития управленческого учета в деятельности российских организаций, в том числе с учетом международного опыта.

#### **Ключевые слова**

Управленческий учет, перспективы, международный опыт, кайзен-костинг, таргет-костинг, теория ограничения систем, метод ЛТ.

Модернизация российской экономики предполагает достижение высокой конкурентоспособности отечественных предприятий на мировом

рынке и является масштабной национальной задачей стратегического характера. Рост конкурентоспособности отечественных предприятий является од-

ним из значимых факторов обеспечения долгосрочного экономического роста страны. Современные рыночные отношения предъявляют новые требования к эффективности управления, экономическому прогнозированию и планированию. В этих условиях актуализируются вопросы повышения эффективности информационного обеспечения системы бухгалтерского (управленческого) учета, основная цель которого заключается в представлении руководству организации информации, необходимой для принятия обоснованных экономических решений хозяйствующим субъектом.

В системе управленческого учета возможно оперативно получать достоверную и прозрачную учетную информацию о затратах и их результатах, которая позволит собственнику своевременно и объективно оценить величину и эффективность использования капитала, авансируемого в хозяйственный оборот. Причем реальный контроль за формированием в управленческом учете информации о величине авансированного в хозяйственный оборот капитала должен позволять собственнику не просто сохранять его в этом обороте, но и принимать управленческие решения для эффективного управления ростом капитала организации.

Несмотря на тенденцию активного внедрения системы бухгалтерского управленческого учета в деятельность российских организаций остаются нерешенными отдельные проблемы, касающиеся теории и практики использования бухгалтерского управленческого учета.

Как показывает анализ современного уровня развития бухгалтерского управленческого учета в РФ, большинство руководителей российских организаций признают необходимость использования системы бухгалтерского управленческого учета для эффективного управления организацией. Это подтверждается результатами опроса руководителей и главных бухгалтеров круп-

ных отечественных организаций, проведенных в рамках комплексного исследования «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» для компании Pricewaterhousecoopers. Так, при ответе на вопрос «Как вы оцениваете необходимость внедрения системы управленческого учета в своей организации?» – 59,10% опрошенных считают использование системы управленческого учета необходимым, 22,80% – затруднились ответить, в связи с отсутствием четкого представления сущности и результатов внедрения системы управленческого учета, и лишь 18,1% респондентов сочли использование системы управленческого учета бесполезным.

В то же время, несмотря на признание управленческого учета одной из важных подсистем бухгалтерского учета, не существует единого мнения по вопросу определения самого понятия управленческого учета. Если понятие «бухгалтерский учет» закреплено законодательно, то «управленческий учет» как экономический термин в России не регламентирован, вследствие чего возникает множество разных толкований этого понятия. Это, в свою очередь, обуславливает необходимость систематизации подходов к пониманию сущности управленческого учета и его позиционированию в системе хозяйственного учета. Многовариантность определений управленческого учета, существующих в нашей стране, не позволяет выработать единого подхода к пониманию его сущности. В то время как: чтобы эффективно внедрять и развивать систему управленческого учета на предприятии, руководитель должен иметь четкое представление о том, что она собой представляет. Вместе с тем придание официального статуса управленческому учету не означает, что он станет строго регламентирован и обязателен для всех организаций. В данном случае законодательная база должна служить методическим обеспечением существо-



вания системы управленческого учета и способствовать его развитию, а не обременять организацию дополнительными регламентами.

В настоящее время, в период активного развития системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, его стандартизации, особенно важно и актуально определить место управленческого учета в российской учетной практике. При этом, с одной стороны необходимо изучение западного опыта организации управленческого учета. С другой стороны, требуется анализ опыта отечественной учетно-аналитической школы, теории и практики экономики и управления, потребностей и задач, стоящих перед учетом в современных условиях.

Анализ зарубежных исследований в области управленческого учета позволяет утверждать, что, несмотря на различные подходы к пониманию сущности управленческого учета за рубежом, единым в определении зарубежных экономистов является признание

того, что основное назначение управленческого учета заключается в предоставлении информации для принятия управленческих решений. По мнению ведущих западных специалистов, «управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего пользования руководством. Управленческий учет расширяет финансовый и применяется прежде всего при внутренних операциях фирмы. Его цель – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей» [2, с. 15.].

Что касается толкования управленческого учета в отечественной практике, то представление о нем несколько отличается от международной. Систематизация представлений об управленческом учете среди российских специалистов позволяет выделить три направления определения понятия «управленческий учет», как это представлено в таблице 1.

**Таблица 1 – Систематизация представлений об управленческом учете**

№п/п	Позиция специалистов в вопросе определения управленческого учета	Сторонники позиции
1.	Управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета	Шеремет А. Д., Кондраков Н. П., Вахрушина М. А., Ивашкевич В. Б., Шапигузов С., Пизенгольц М.З., Керимов В.Э.
2.	Управленческий учет отождествляется с производственным учетом и как самостоятельный вид учета не существует	Безруких П. Н., Соколов Я. В., Стуков С. А.
3.	Управленческий учет – это самостоятельная интегрированная система, включающая, помимо вопросов бухгалтерского учета, вопросы анализа, планирования, прогнозирования.	Карпова Т. П., Палий В. Ф.

Систему управленческого учета следует рассматривать как комплексную систему управления организацией, интегрирующую различные подсистемы и методы управления, направленные на совершенствование производственной деятельности, снижение затрат и повышение экономической эффективности деятельности организации.

Под управленческим учетом следует понимать подсистему бухгалтерского учета, являющуюся интегрированной системой сбора, систематизации, анализа, обобщения и представления информации, необходимой для принятия управленческих решений менеджменту организации в разрезе трех уровней управления: оперативного, так-

тического и стратегического с целью оптимизации производственной и финансовой деятельности организации, направленной на повышение экономической эффективности функционирования хозяйствующего субъекта. В отличие от существующих дефиниций понятия «бухгалтерский управленческий учет», предлагается рассматривать его как информационную систему, охватывающую в комплексе все три уровня управления организацией, что позволяет расширить возможности применения системы бухгалтерского управленческого учета и вывести ее за рамки использования в качестве простой системы производственного учета в коммерческих организациях. В результате сфера деятельности системы бухгалтерского управленческого учета охватывает не только учет, достоверно отражающий текущее финансовое состояние хозяйствующего субъекта, но и планирование, контроль за исполнением планов, аналитические процедуры, помогающие принимать управленческие решения, методы ценообразования и даже вопросы стратегического планирования.

Такое понимание системы управленческого учета наиболее полно отвечает современным потребностям руководства хозяйствующих субъектов в информации, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. В современных условиях хозяйствования высокая конкуренция, характерная для большинства отраслей производства, обуславливает необходимость эффективной организации системы учета и анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции с целью оптимизации производимых затрат. Следует отметить, что современные методы управленческого учета, используемые в отечественной практике в большей степени нацелены именно на снижение затрат единицы выпускаемой продукции,

а не на оптимизацию производственного процесса.

Помимо задач учета, анализа, контроля и управления затратами, современная система бухгалтерского управленческого учета, внедряемая в деятельность российских организаций, должна быть пригодной для реализации задач стратегического прогнозирования и планирования финансово-хозяйственной деятельности, своевременно выявлять проблемы организации для их оперативного решения.

Кроме того, необходимо расширить функциональные возможности использования системы управленческого учета, чтобы она позволяла управлять совокупностью внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на деятельность организации, и с учетом этого определять наиболее перспективные направления ее деятельности.

В связи с этим необходимо на этапе формирования концепции деятельности системы бухгалтерского управленческого учета в рамках той или иной российской организации расширить требования к результатам, получаемым от ее создания и функционирования. В качестве основного направления деятельности должно быть заложено не столько снижение себестоимости выпускаемой продукции, сколько задача выбора оптимальной стратегии функционирования организации, учитывающей потенциал хозяйствующего субъекта и совокупность внешних факторов, влияющих на его деятельность. При этом под оптимальной стратегией следует понимать выработку основных показателей деятельности организации, на основании данных системы бухгалтерского управленческого учета, при которых результаты деятельности данного хозяйствующего субъекта будут наилучшими, с точки зрения заданных параметров, то есть внутренних (имеющиеся производственные и финансовые мощности) и внешних факторов (экономи-

ческая среда), в условиях которых она осуществляет свою деятельность.

Для перехода отечественной практики применения бухгалтерского (управленческого) учета на новый, более качественный уровень, отвечающий современным требованиям к составу и качеству, информации, формируемой для принятия управленческих решений, особенно актуально изучение и адаптация к отечественной практике таких зарубежных методов, как: кайзен-костинг, таргет-костинг, метод JIT, LCC – метод, метод ТОС. Именно эти методы помогают сделать информацию, формируемую в рамках управленческого учета, более актуальной в современных условиях хозяйствования за счет возможности учета внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность организаций.

В качестве первого инструмента снижения себестоимости, активно применяемого за рубежом, в рамках функционирования систем управленческого учета следует назвать метод «кайзен-костинг» и метод JIT. Сущность метода кайзен-костинг сводится к обеспечению необходимого уровня себестоимости продукта и поиску путей возможного снижения затрат до определенного целевого уровня. Общая методология системы «кайзен-костинг» строится на определении и реализации кайзен-задачи, то есть целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства [1, с. 65].

Следует отметить, что постановка и реализация кайзен-задачи соответствуют одному из важнейших инструментов контроля качества, положенному в основу формирования системы «кайзен-костинг», называемому «циклом Деминга». У.Э. Деминг выделил и сделал акцент на важность взаимосвязи между исследованиями, проектированием, производством и продажей для достижения более высокого качества, удовлетворяющего потребителя, которое обеспечивается непрерывным чередованием че-

тырех перечисленных стадий, являясь одновременно основным критерием.

«Колесо Деминга», в рамках концепции системы кайзен-костинг, – это заданная последовательность действий, направленных на постоянное совершенствование. Она начинается с изучения текущей ситуации, во время которого собираются данные, используемые для разработки плана совершенствования. После подготовки такого плана его реализуют. Затем оценивают, достигнуты ли ожидаемые улучшения. И если произведена положительная оценка, то на заключительном этапе осуществляется методологическая стандартизация, которая должна обеспечить постоянное использование новых методов, чтобы улучшение приобрело устойчивый характер. Это позволит организации добиться признания своей продукции на рынке и будет способствовать ее эффективному развитию и процветанию. Таким образом, постановка и решение кайзен-задачи в рамках использования системы «кайзен-костинг» есть не что иное, как реализация «цикла Деминга».

Применение системы «кайзен-костинг» в отечественной практике учета и управления затратами, в чистом виде, как она существует за рубежом, сегодня, не представляется возможным. Однако использование отдельных положений и методов данной системы может оказаться весьма эффективным для российских организаций.

Метод JIT («Just-in-time»), что в переводе с английского означает «точно в срок», сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство, рассчитанное на минимальные временные сроки выпуска продукции. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется малыми партиями, размер которых определяется исключительно реальной потребностью

в сырьевых ресурсах, сводящей к минимуму образование излишних материальных запасов и незавершенного производства. С практической точки зрения главной целью метода ЛТ является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. При этом упрощается также система производственного учета, так как появляется возможность осуществления учета материалов и затрат на производство на одном объединенном счете. При этом использование обособленного счета для контроля за складскими запасами материалов теряет свою актуальность.

Другим перспективным методом ведения управленческого учета является метод целевого планирования затрат. Современные отечественные системы учета предполагают реализацию процедур сокращения затрат лишь после разработки и передачи продукта в производство, то есть «по факту» исчисления себестоимости, ее анализа и установления, что она оказалась слишком высока. Однако зарубежные специалисты по управленческому учету посчитали такой подход малоэффективным и предложили альтернативное решение, разработав концепцию управления по целевой себестоимости – метод таргет-костинг (target costing)<sup>1</sup>. «Таргет-костинг» – это целостная концепция, ориентированная на стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства, предупредительного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в условиях рынка<sup>2</sup>.

Сущность метода таргет-костинг сводится к тому, что целью исчисления на этапе планирования является не цена, а себестоимость, рассматриваемая как разность ожидаемой цены реализации и прибыли. Это позволяет получить эффективный инструмент предупреди-

тельного контроля и экономии затрат еще на стадии проектирования. Таким образом, система таргет-костинг, в отличие от традиционных методов, предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. В результате весь производственный процесс, начиная от замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

Таким образом, таргет-костинг решает задачу снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня на стадии планирования. Это дает предприятию преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата либо удержания соответствующих секторов рынка.

Следующим методом, получившим широкое распространение в последнее десятилетие в зарубежной практике, является метод, основанный на теории ограничения систем (Theory of Constraints).

Теория ограничения систем (ТОС) была предложена израильским ученым, доктором наук, Эли Голдратом в 70-х годах 20 в. Интересно, что изначально Эли Голдратт проводил исследования в области физических наук, целью которых была выработка понимания движения потоков жидкостей и поиск решения для улучшения этих потоков. Завершив свой основной проект и получив затем ученую степень доктора философии, он начал работу в области управления системами в экономической бизнес-среде. Рассматривая деятельность организаций как экономическую систему, он базировался на концепции «управлять системами значит управлять потоками». Первым этапом его деятельности было управление про-

<sup>1</sup> Target (англ.) – цель, мишень.

<sup>2</sup> <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/015.asp>

изводством в производственных компаниях. На базе алгоритмов, разработанных для своей докторской диссертации, он совместно со своими партнерами в 1975 году написал программное обеспечение для детального планирования производства с названием OPT – Optimized Production Technology (Оптимизированная Технология Производства). Программное обеспечение обладало действенными возможностями, и его применение очень быстро приводило к улучшению уровня поставок в срок и сокращению времени производственного цикла [3, с. 15].

Сущность использования теории ограничения систем в рамках управленческого учета заключается в том, что деятельность любого хозяйствующего субъекта всегда подвержена ряду ограничений: ограниченности ресурсов, ограничения рынка. При этом ограничения рассматриваются не только как факторы, препятствующие достижению заданных целей, а как параметры, при управлении которыми основная система сможет добиться новых, более высоких результатов. Реализация методологии ТОС основана на определении ограничений деятельности предприятия и выработке оптимальной стратегии использования данных ограничений.

В США положения ТОС активно используются как эффективный метод управленческого учета, в таких крупных организациях, как: General Motors, United Airlines, Boeing. При этом практика показала, что теория ограничений может применяться в комбинации с другими методами управленческого учета, такими, как: общий менеджмент качества (Total Quality Management) и метод JIT.

Рассмотренные методы ведения управленческого учета, активно применяющиеся за рубежом, необходимо рассматривать как перспективу дальнейше-

го развития бухгалтерского управленческого учета в нашей стране, так как они наиболее полно соответствуют потребностям современных рыночных отношений с возрастающим уровнем конкуренции. В условиях процесса глобализации экономики, одним из неотъемлемых принципов которой является усиление конкурентной борьбы, возникает потребность в расширении границ информации, используемой системой бухгалтерского управленческого учета. Важно отметить, что внедрение зарубежных методов ведения управленческого учета не означает, что российские организации должны полностью перенять зарубежный опыт. Речь идет об изменениях, связанных с естественным расширением круга объектов учета, приданием гибкости в применении существующих и введением принципиально новых методик учета. Такие методы, как: кайзен- и таргет-костинг, методы ТОС и JIT следует рассматривать не как замену уже существующих методов ведения управленческого учета, а как дополнение к ним, позволяющее повысить качество и актуальность информации, формируемой в рамках системы бухгалтерского (управленческого) учета.

#### **Библиографический список**

1. Кизилев А.Н., Карасева М.Н. Международный опыт в стратегическом управлении затратами и его потенциальное влияние на сложившуюся в России практику учета // Учет и статистика. – 2005. – №1(5). – С. 65.
2. Нидлз Б., Андэрсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 15.
3. Томас Корбетт. Учет прохода. Управленческий учет по теории ограничений (ТОС). – Украина: Изд-во: Необходимо и достаточно, 2009. – 240 с.

**E-mail: karmasha2001@mail.ru**

*Богров Е.Г.,**к.э.н., доцент кафедры «Аудит» ФГБОУ  
ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## ПОРЯДОК ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ И НАДЗОРА ЗА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### Аннотация

Статья описывает актуальные на сегодняшний день вопросы контроля и надзора за аудиторской деятельностью в Российской Федерации. В статье рассматриваются такие аспекты проблемы контроля, как: необходимость внесения дополнений в нормативные акты, регулирующие контроль за аудиторской деятельностью. Далее последовательно охарактеризованы функции органов, контролирующей аудиторскую деятельность, проведен анализ действий этих органов и сформулированы предложения по улучшению взаимосвязи проведения контрольных процедур.

### Ключевые слова

Аудитор, аудиторская деятельность, государственный контроль, проверка деятельности, саморегулируемая организация, финансовый надзор.

Российский аудит в настоящее время находится в стадии реформирования. Одним из основных новшеств закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ является перераспределение функций по регулированию аудиторской деятельности между государством и саморегулируемыми организациями аудиторов. Этим же законом было предусмотрено образование и функционирование саморегулируемых организаций аудиторов – некоммерческих организаций, созданных на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности, а также система контроля за их деятельностью.

В настоящее время действует пять саморегулируемых организаций аудиторов:

- НП «Аудиторская палата России»;
- НП «Институт профессиональных аудиторов»;
- НП «Московская аудиторская палата»;

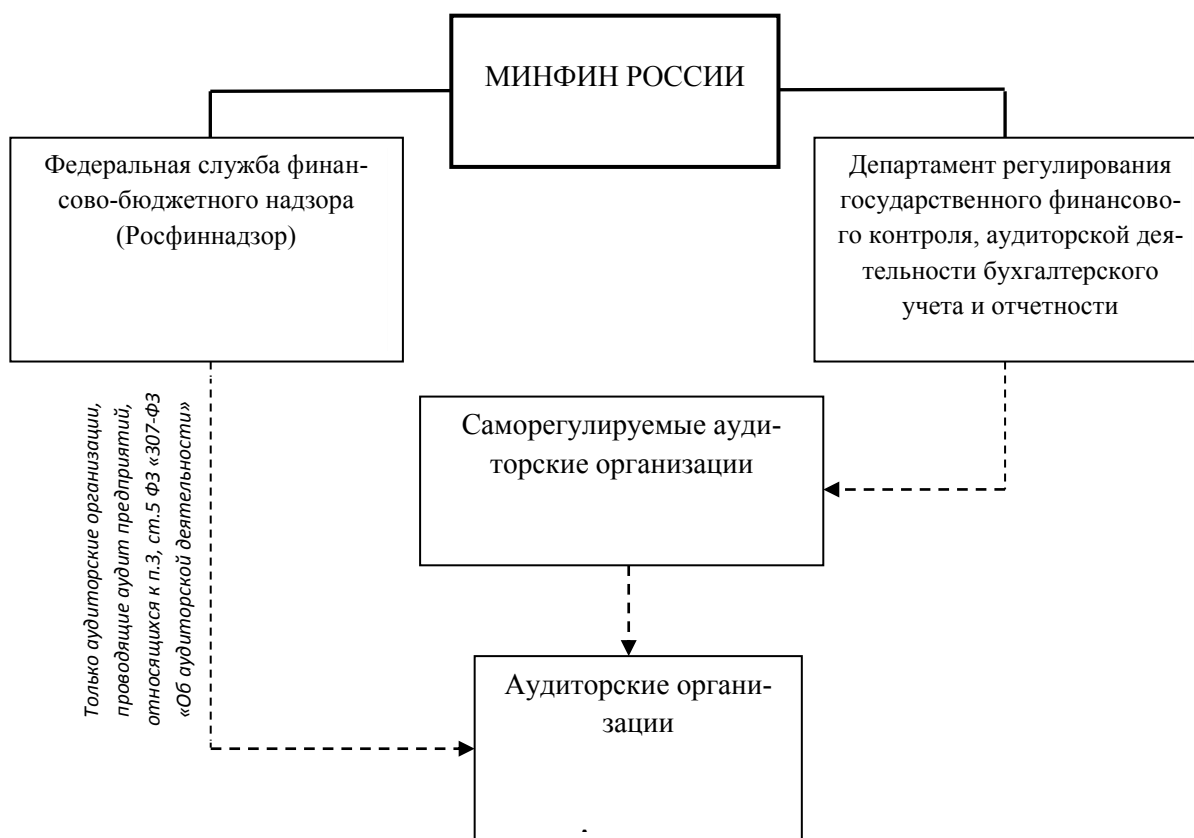
- НП «Российская коллегия аудиторов»;
- НП «Ассоциация аудиторов «Содружество».

В октябре 2011 г. Бабушкинским районным судом г. Москвы принято решение о ликвидации некоммерческого партнерства «Гильдия аудиторов региональных институтов профессиональных бухгалтеров» и исключении ее из реестра саморегулируемых организаций. В соответствии со ст. 18 Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» при исключении сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов членство в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих аудиторских организаций, аудитора уполномоченным федеральным органом (Минфином России) из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов. В соответствии

с рекомендациями Минфина России, аудиторам было предоставлено 60 дней для перехода в другие саморегулируемые организации аудиторов. На сегодняшний день процесс перехода аудиторов из НП «Гильдия аудиторов региональных институтов профессиональных бухгалтеров» завершен. Практика показала, что ликвидация одного из СРО привела к уходу из профессии части аудиторов, не пожелавших или неспособных проходить процедуру регистрации и входной контроль качества при переходе в другое СРО.

В настоящее время в России сложилась система контроля и надзора за аудиторской деятельностью, представленная на рисунке 1.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 22.11.2012 №1202 «Об утверждении Положения о государственном надзоре за деятельностью саморегулируемых организаций» государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган – Министерство финансов Российской Федерации.



**Рисунок 1 – Система контроля и надзора за аудиторской деятельностью в РФ**

Приказом Минфина РФ от 21.09.2011 № 115н был утвержден Административный регламент по исполнению Министерством финансов Российской Федерации государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) за деятельностью

саморегулируемых организаций аудиторов. Согласно Регламенту ответственным структурным подразделением за исполнением государственной функции был определен Департамент регулирования государственного финансо-

вого контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности.

Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок.

Плановая проверка саморегулируемой организации аудиторов осуществляется не чаще одного раза в два года в соответствии с планом проверок, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

Основанием для осуществления внеплановой проверки саморегулируемой организации аудиторов может являться поданная в уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) саморегулируемой организации аудиторов, нарушающие требования законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность. Указанная жалоба может быть подана в уполномоченный федеральный орган аудиторской организацией, аудитором, а также федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, Центральным банком Российской Федерации, другими саморегулируемыми организациями аудиторов, общественными объединениями, иными лицами в случаях, предусмотренных другими федеральными законами. Иные основания для осуществления внеплановой проверки уполномоченным федеральным органом саморегулируемой организации

аудиторов устанавливаются законодательством Российской Федерации.

Порядок назначения и осуществления проверки саморегулируемой организации аудиторов, программа проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются Минфином РФ.

Руководитель проверяемой саморегулируемой организации аудиторов вправе обжаловать действия (бездействия) должностных лиц, осуществляющих проверку, руководителю уполномоченного федерального органа в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем совершения действия (бездействия).

В случае выявления нарушений саморегулируемой организацией аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность, уполномоченный федеральный орган по результатам проверки может применить следующие меры воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее саморегулируемую организацию аудиторов устранить выявленные по результатам такой проверки нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность;

3) вынести решение об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3 – 5 части 5 статьи 21 Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

4) обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из



государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

Уполномоченный федеральный орган в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем принятия соответствующего решения по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, обязан сообщить ей в письменной форме о принятом в отношении ее решении. О результатах проведенной проверки саморегулируемой организации аудиторов и о принятом решении уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать совет по аудиторской деятельности на его ближайшем заседании.

Саморегулируемая организация аудиторов в течение трех рабочих дней после дня истечения срока, установленного уполномоченным федеральным органом для устранения нарушения, должна проинформировать в письменной форме уполномоченный федеральный орган, а также совет по аудиторской деятельности об устранении выявленных нарушений на его ближайшем заседании.

За последние два года Минфином России проведены проверки во всех СРО аудиторов с целью подтверждения соблюдения саморегулируемой организацией аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность, в части ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждения соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации аудиторами и обеспечения дополнительной имущественной ответственности. По результатам проведенных проверок во всех СРО обнаружены различные недостатки, в частности:

- несоответствия сведений об аудиторских организациях, аудиторах, вносимых в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, требованиям к

членству в саморегулируемой организации аудиторов;

- членство в СРО аудиторов, которые не соблюдают установленного требования в отношении прохождения ежегодного обучения по программам повышения квалификации;

- несоответствия данных СРО по подтверждению соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации сведениям соответствующего образовательного учреждения об аудиторе, прошедшем курсы повышения квалификации.

Кроме того, выявлены отдельные недостатки в организации внутреннего контроля ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, подтверждения соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации аудиторов, обеспечения дополнительной имущественной ответственности каждого члена СРО перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами.

Основная часть замечаний относится к периоду 2009-2010 годов, когда проходило массовое вступление аудиторов в СРО и Минфином России еще не были до конца отработаны отдельные правила ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций. Следует отметить, что все СРО приняли к сведению замечания Минфина России и устранили выявленные замечания.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 09.03.2004 года №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти», для контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере, а также функции органа валютного контроля была создана Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, которая находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.04.2004 года №198 «Вопросы

Федеральной службы финансово-бюджетного надзора» одной из основных функций Росфиннадзора является осуществление внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности.

В 2012 году Росфиннадзором и его территориальными органами было проведено 115 выездных внешних проверок, из них:

- 113 внешних проверок в рамках исполнения Плана Росфиннадзора на 2012 год;
- 2 внеплановые внешние проверки в связи с поступлением жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации.

В отношении 97 аудиторских организаций были приняты меры дисциплинарного воздействия.

По результатам проведенных внешних проверок принято 103 решения о применении мер дисциплинарного воздействия, из них:

- предупреждений аудиторской организации о недопустимости нарушения правил аудиторской деятельности – 87;
- предписаний, обязывающих аудиторские организации устранить выявленные по результатам внешних проверок нарушения правил аудиторской деятельности – 9;
- предписаний в саморегулируемые организации аудиторов о при-

остановлении членства аудиторской организации – 5;

- предписаний в саморегулируемые организации аудиторов об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов – 2.

Должностными лицами Росфиннадзора и его территориальных органов было составлено:

- 8 протоколов об административных правонарушениях, ответственность за которые предусмотрена статьей 19.4.1 КоАП РФ (по признакам уклонения аудиторских организаций от проведения внешних проверок);
- 1 протокол об административном правонарушении, ответственность за которое предусмотрена статьей 19.5 КоАП РФ (за невыполнение в законный срок предписания, обязывающего аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки нарушения правил аудиторской деятельности).

В результате вынесенных постановлений о наложении административного штрафа в доход федерального бюджета поступило 45 тыс. рублей.

20 аудиторских организаций, включенных в План Росфиннадзора на 2012 год, прекратили свое членство в саморегулируемой организации аудиторов.

В плане проверок на 2013 год, размещенном на официальном сайте представлено Росфиннадзора ([www.rosfinnadzor.ru](http://www.rosfinnadzor.ru)) 305 организаций, в том числе: 198 – микропредприятия, 100 – малые предприятия; 7 – крупные организации.

В деятельности контролирующих органов в настоящее время существует целый ряд проблем, таких, как: отсутствие специалистов, владеющих пониманием специфики аудиторской деятельности; отсутствие методических рекомендаций и регламентов проверки; дублирование ряда функций между контролирующими органами.

При проведении проверок Росфиннадзором в 2012 году отсутствовала принятая на законодательном уровне методика проведения проверок. 05.04.2012 года утверждены указания по организации планирования Росфиннадзором и ее территориальными органами внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, и только 29.06.2012 года приказом Минфина утвержден «Административный регламент исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций», который содержит перечень типовых вопросов программы внешней проверки качества работы аудиторских организаций. В соответствии с письмом Минюста России от 19.11.2012 №01/93861-ЮЛ данный регламент был возвращен без регистрации. В декабре 2012 г. Минфин опубликовал проект нового регламента, который был утвержден приказом Минфина РФ от 11.01.2013 и зарегистрирован Минюстом 10.06.2013.

К основным типичным ошибкам, выявленным в ходе проверок Росфиннадзором, можно отнести:

- несоблюдение обязанности уведомлять СРО обо всех изменениях, содержащихся в реестре аудиторов и аудиторских организаций;
- нарушение требований к членству в СРО;
- несоблюдение аудитором обязанности проходить обучение по программам повышения квалификации;
- игнорирование или ошибочное толкование требований стандартов аудиторской деятельности.

Представляется возможным рекомендовать саморегулируемым организациям провести доскональный анализ проверок и замечаний Росфиннадзора для разработки рекомендаций членам СРО аудиторов по приведению в соответствие документации, подпадающей

под проверку в соответствии с программой проверки, утвержденной Приказом Минфина России от 11.01.2013 №3н.

Также нужно обратить внимание на необходимость внесения в «Административный регламент исполнения федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных федеральным законом «Об аудиторской деятельности» требований о соответствии компетенции инспекторов Росфиннадзора, проводящих проверки внешнего контроля качества аудита в аудиторских организациях. Например, при осуществлении проверки в рамках внешнего контроля качества работы аудиторских организаций инспектор должен обладать необходимыми профессиональными знаниями в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и навыками проведения внешних проверок. В связи с постоянными изменениями, происходящими в российском законодательстве, и в частности, законодательстве, посвященном аудиторской деятельности, можно рекомендовать ввести в Административный регламент требование о ежегодном повышении квалификации инспектора Росфиннадзора (по аналогии с аудиторами) по областям знаний: аудиторской деятельности и бухгалтерскому учету.

Подводя итог вышеизложенному, можно сделать вывод о создании и начале активного функционирования системы контроля за аудиторской деятельностью в Российской Федерации, позволяющей вытеснить в рынка аудиторских услуг организации, предоставляющие некачественные аудиторские услуги.

#### **Библиографический список**

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

2. Федеральный закон от 01 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях».

3. Указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 года №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».

4. Постановление Правительства РФ от 22.11.2012 № 1202 «Об утверждении Положения о государственном надзоре за деятельностью саморегулируемых организаций».

5. Постановление Правительства Российской Федерации от 8 апреля 2004 года №198 «Вопросы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора».

6. Приказ Минфина России от 21 сентября 2011 г. № 115н «Об утверждении административного регламента по исполнению Министерством финансов Российской Федерации государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов».

7. Приказ Минфина России от 11 января 2013 г. № 3н «Об утверждении административного регламента исполнения федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

8. Приказ Росфиннадзора от 05 апреля 2012 №161 «Об утверждении Указаний по организации планирования Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и ее территориальными органами внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

**E-mail: bogrov@rsue.ru**

**Удалов А.А.,**

*аспирант кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ ВНУТРИФИРМЕННОГО СТАНДАРТА «МЕТОДИКА АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ЗАПАСАМИ»**

### **Аннотация**

В статье предложены методические подходы к формированию внутрифирменного стандарта по аудиту запасов, учитывающие международную и российскую учетную практику. Предложена структура стандарта, включающего семь разделов.

### **Ключевые слова**

Внутрифирменный стандарт, запасы, аудит запасов, методика аудита операций с запасами.

Качество аудиторской проверки зависит от правильно разработанных внутрифирменных стандартов. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе разрабатывать свои

собственные стандарты, которые основаны на национальных стандартах, имеют свой подход к выполнению различных действий аудитора, закрепляемых в аудиторской деятельности, кото-

рые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Разработка внутрифирменных стандартов аудиторских организаций должна базироваться на основополагающих принципах и методических подходах, описывающих систему методов, способов и приемов проведения аудита.

Базовым документом в области внутрифирменной стандартизации является ПСАД «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6. В Законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 статья 7 также посвящена стандартам аудиторской деятельности и Кодексу профессиональной этики аудиторов.

Нужно рассмотреть методические подходы к формированию внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с запасами». Бухгалтерский учет запасов и порядок их отражения в финансовой отчетности в международных стандартах регламентируются МСФО 2 «Запасы». В российской учетной практике в настоящее время разработан проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов», однако этот проект еще не вступил в силу. Но можно утверждать, что принятие данного проекта российским законодательством – еще один шаг по сближению российского учета и международных стандартов финансовой отчетности. Железнякова Е. утверждает, что данный проект делает более прозрачными запасы, включающие в себя незавершенное производство, куда относятся затраты на производство услуг, в отношении которых организация – поставщик услуг еще не признала выручку. Проект «Запасы» стирает отличия между МСФО и РСБУ, а именно предлагается принимать запасы к учету в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с владением запасами.

Критерий права собственности при этом не является решающим. Если запасы – инвестиционный актив, то затраты по заемным средствам, понесенные за время производства, включаются в их себестоимость [7].

В связи с этим аудиторские компании уже готовятся к изменениям и разработке новых внутрифирменных стандартов в части запасов. При переходе на международную практику учета и соответственно аудита надо рассмотреть разработку внутрифирменного стандарта, учитывающего российский и зарубежный опыт.

Предлагается структура внутрифирменного стандарта, включающая в себя следующие разделы:

- 1) общие положения;
- 2) основные понятия и определения, используемые в стандарте;
- 3) цель и задачи проверки;
- 4) нормативная база и источники информации;
- 5) методические подходы к оценке внутреннего контроля операций с запасами;
- 6) методика проверки операций с запасами;
- 7) типичные нарушения.

**Первый раздел** «Общие положения» включает в себя описание, цели, задачи стандарта, срок действия и ситуации, в которых аудитор должен его использовать. Целью стандарта является установление единых требований и описание особенностей действий аудиторов при проведении проверки операций с запасами. К задачам внутреннего стандарта отнесены:

- а) определение порядка проведения аудита операций с запасами с целью формирования мнения аудитора в отношении показателей бухгалтерской отчетности и его отражения в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за проверяемый период;

б) описание правовых и бухгалтерских особенностей проверки операций с запасами;

в) формулирование требований, которые следует выполнять при планировании проверки операций с запасами;

г) указание на особенности порядка получения аудиторских доказательств.

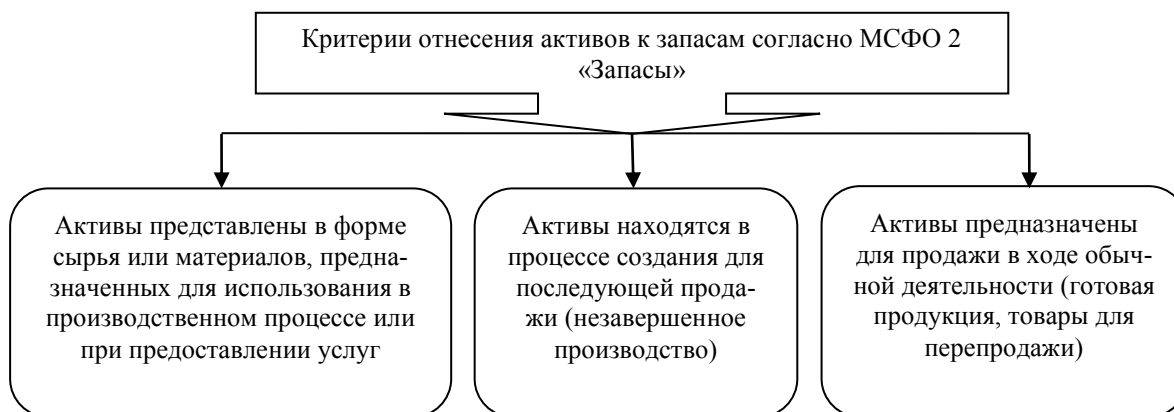
Срок действия стандарта неограничен и подлежит пересмотру не реже одного раза в год. Требования стандарта обязательны для всех аудиторов при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения. Данный стандарт является интеллектуальной собственностью аудиторской организации и не подлежит разглашению. Нарушение данного требования аудиторами аудиторской организации предусматривает ответственность в соответствии с законодательством об авторском праве.

**Во втором разделе** стандарта «Основные понятия и определения, используемые в стандарте», рекомендуется привести понятийный аппарат, используемый аудитором в ходе проверки, в данном случае это запасы. В соответствии с МСФО 2 в качестве запасов

принимаются активы, отвечающие критериям, представленным на рисунке 1.

**В третьем разделе** рекомендуется привести цель и задачи проверки. Цель аудита операций с запасами состоит в формировании обоснованного мнения относительно достоверности и полноты информации о запасах, отраженных в финансовой отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней. Направления, по которым могут быть детализированы основные задачи аудита операций с запасами:

- оценка системы внутреннего контроля в отношении операций с запасами;
- получение аудиторских доказательств, подтверждающих существование запасов;
- проверка стоимостной оценки запасов;
- подтверждение прав и обязанностей, возникающих в ходе операций с запасами;
- подтверждение своевременности признания запасов в бухгалтерском учете и отражения их в отчетности с учетом выполнения основных условий для признания активов, а также исходя из основных элементов, закрепленных в учетной политике организации;



**Рисунок 1 – Основные критерии отнесения активов к запасам согласно МСФО 2 «Запасы»<sup>1</sup>**

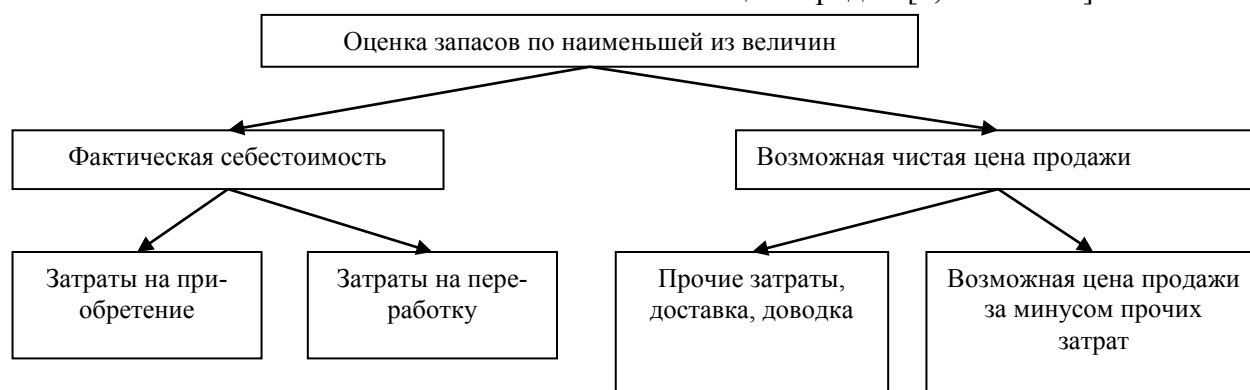
<sup>1</sup> Составлен автором на основе: [5]

- проверка правильности оформления операций с запасами: поступления, внутреннего перемещения и выбытия;
- проверка правильности определения фактических затрат, связанных с содержанием запасов;
- проверка обеспечения контроля за сохранностью запасов, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведение анализа использования запасов;
- проверка налогообложения операций с запасами;
- проверка правильности и полноты представления и раскрытия

информации о запасах в бухгалтерской отчетности.

При аудите запасов следует помнить, что первоначальная оценка запасов согласно МСФО 2 возможна одним из трех методов: по себестоимости запасов; по нормативным затратам; по розничным ценам (рис. 2).

При этом методы оценки запасов по нормативным затратам и розничным ценам согласно МСФО 2 используются в тех случаях, когда это не ведет к возникновению существенных отклонений от реальных значений себестоимости. При составлении финансовой отчетности запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цене продаж [6, с. 129-130].



**Рисунок 2 – Оценка запасов в финансовой отчетности согласно МСФО 2 [8, с.122]**

Оценка запасов, отпущенных в производство (или реализованных на сторону), согласно МСФО 2 должна осуществляться путем идентификации затрат компании с конкретными видами запасов. Это требование относится к тем их видам, которые не могут рассматриваться как взаимозаменяемые; произведены или предназначены для выполнения специального заказа. Если идентификация затрат невозможна и запасы не отвечают двум приведенным признакам, стандарт предлагает применение методов ФИФО и оценки запасов по средневзвешенной стоимости [6, с. 132-133] (рис. 3).

Аудитору необходимо помнить, что согласно методу ФИФО запасы списываются в той же последовательности, в

которой закупаются. Таким образом, стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений. Оценка методом средневзвешенной стоимости осуществляется, когда все запасы имеют одинаковую среднюю цену за период. Организация обязана применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных не только по физическим характеристикам, но и по методу их использования. При выборе метода определения себестоимости запасов следует помнить, что метод ФИФО дает более высокую оценку прибыли, в то время как метод средневзвешенной стоимости более прост в применении и, как правило, не требует высокой квалификации персонала бухгалтерии [10].

Во внутрифирменном стандарте необходимо учитывать, что в международной практике применяют два метода учета оборотных запасов: периодический и непрерывный. Периодический учет запасов предполагает списание их стоимости в расход со счета «Запасы» периодически по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость израсходованных запасов определяется по формуле:

$$C = H + П + В - K; (1)$$

где  $C$  – себестоимость запасов, списанных за период;

$H, K$  – стоимость начального и конечного остатков запасов;

$П$  – стоимость запасов, поступивших за период;

$В$  – себестоимость готовой продукции, выпущенной за период.

Основным недостатком периодического учета запасов является отсут-

ствии детализированного количественно-суммового учета запасов в номенклатуре, а также невозможность отслеживать себестоимость расходов и продаж; преимуществами – простота и невысокая трудоемкость учета. Он применяется на предприятиях малого и среднего бизнеса, в оптовой и розничной торговле, сфере услуг и на промышленных предприятиях, выпускающих однородную продукцию, при незначительной номенклатуре используемых материалов (сырья). Непрерывный учет запасов основан на подробном отражении на счетах всей номенклатуры поступивших и выбывших запасов или израсходованного сырья и материалов. В течение всего отчетного периода создается информация о наличии и движении определенных запасов, себестоимости проданных запасов (товаров и готовой продукции). [9, с. 154].

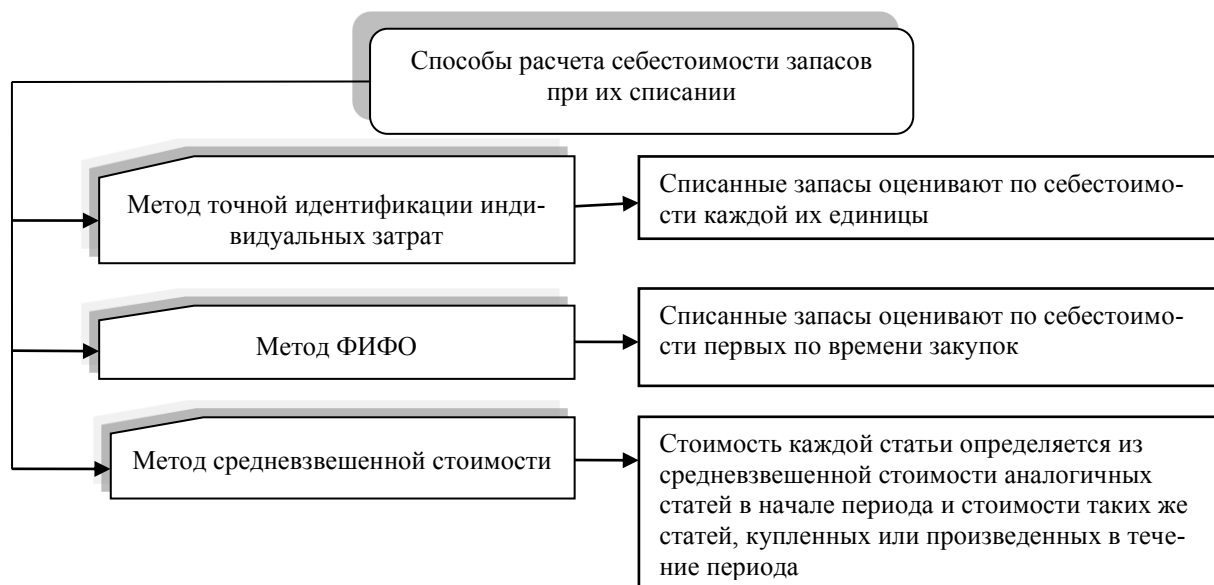


Рисунок 3 – Способы расчета себестоимости запасов при их списании согласно МСФО (IAS) 2<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Составлен автором на основе: [8, с. 124-125]



**В четвертом разделе** рассмотрена нормативная база и источники информации. Структура нормативной базы при проведении аудита операций с запасами включает в себя: нормативные акты, используемые в области аудиторской деятельности, и внутренние регламенты службы внутреннего аудита; нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского и налогового учета операций с запасами.

К нормативным актам, носящим общий характер, относятся Граждан-

ский кодекс РФ, НК РФ, Таможенный кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 2 июля 2010 г. № 66н. О нормативных актах, регламентирующих вопросы учета запасов, говорилось выше в статье. В процессе проверки используются 5 укрупненных групп источников, приведенных в таблице 1.

**Таблица 1 – Источники информации при проведении аудита операций по учету запасов**

<b>1. Базовые документы, регламентирующие методику ведения учета операций с запасами</b>
Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета, график документооборота, организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок проведения инвентаризации запасов, порядок санкционирования операций с запасами (приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса запасов, приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии) хозяйственные договоры (договоры поставки запасов, договоры купли-продажи запасов).
<b>2. Первичные документы по учету операций с запасами</b>
Номенклатура-ценник; договоры с материально ответственными лицами; первичные документы по движению запасов (накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, доверенности (формы № М-2, Мб М-2а); приходные ордера (форма № М-4), акты о приемке материалов (форма № М-7), накладные-требования на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (форма № М-11), лимитно-заборные карты (форма № М-8), накладные на отпуск материалов на сторону (форма № М-15), карточки складского учета материалов (форма № М-17), реестры карточек); акты об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35), инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей (ТМЦ) (форма № ИНВ-3), сличительные ведомости результатов инвентаризации ТМЦ (форма № ИНВ-19), приказ о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22), акты инвентаризации ТМЦ, находящихся в пути (форма № ИНВ-6), инвентаризационная опись ТМЦ, принятых на ответственное хранение (форма № ИНВ-5), материальных ценностей отгруженных (форма № ИНВ-4), ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26).
<b>3. Регистры аналитического и синтетического учета</b>
Учетные регистры по счетам 10, 14, 15, 16, 19, 20, 23, 25, 26, 41, 44, 60, 76, 90, 91, налоговые регистры.
<b>4. Формы бухгалтерской отчетности</b>
Бухгалтерская отчетность: бухгалтерский баланс, пояснения к бухгалтерскому балансу, налоговые декларации.
<b>5. Прочие документы</b>
Прочие документы: книги покупок, книги продаж.

**В пятом разделе** рекомендуется изложить методические подходы к оценке системы внутреннего контроля операций с запасами и к формированию аудиторской выборки. Аудитору для оценки системы внутреннего контроля системы целесообразно использовать процедуру тестирования. При этом ре-

комендуется использовать разработанные тесты оценки состояния системы внутреннего контроля операций с запасами. Аудитор должен установить, насколько конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения в учете запасов.

**В шестом разделе** изложена методика проверки операций с запасами в соответствии с планом и программой аудита.

Направления, по которым осуществляется проверка операций с запасами: экспертиза хозяйственных договоров, на основании которых осуществляются операции с запасами, проверка бухгалтерского оформления операций с запасами, проверка налогообложения операций с запасами.

Аудитор должен оценить договор на его соответствие требованиям ГК РФ. При этом он может привлечь эксперта в данной области. Экспертом могут выступать как специалисты аудиторской фирмы, аудируемого лица, имеющие соответствующее образование, специалист сторонней организации. Аудитор проверяет, чтобы договор соответствовал требованиям действующего законодательства и не противоречил закону на момент его заключения. Проверяются полномочия лиц, подписавших хозяйственный договор и исследуются условия сделки.

Методика проверки бухгалтерского оформления операций с запасами отражена в предлагаемой программе аудита наличия и учета запасов включающей процедуры, необходимые для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих подтвердить предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Программа предусматривает следующие направления проверки:

- Проверку бухгалтерского оформления операций с запасами.
- Проверку правильности и своевременности отражения в учете запасов.
- Проверку фактического наличия запасов, отраженных в бухгалтерском учете и отчетности аудируемого лица на конец отчетного периода
- Проверку правильности и полноты организации аналитического учета движения запасов.

- Проверку тождества данных о наличии запасов в учетных и отчетных данных.

- Проверку правильности оценки всех операций по движению запасов в бухгалтерском учете и отчетности.

- Проверку реальности и законности операций по движению запасов, осуществляемую путем исследования наличия и правильности оформления подтверждающих документов.

- Определение фактических затрат, связанных с содержанием запасов.

- Проверку правильности синтетического учета операций по поступлению и выбытию запасов.

**В седьмом разделе** стандарта рассмотрены типичные нарушения запасов. Для выявления и анализа ошибок аудитор руководствуется требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита». По мнению Бычковой С.М., ошибки, обнаруженные в процессе аудита по данному объекту аудита, могут оказывать влияние на итоги инвентаризации и переоценки материалов, определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг), формирования финансовых результатов, исчисления и уплаты налога на прибыль, исчисления и уплаты НДС. При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. По результатам аудита аудитор может разработать рекомендации для устранения ошибок в учете и совершенствования системы учета запасов [4].

В Приложении к стандарту рекомендуется привести формы рабочих документов аудитора (РД), рекомендуемых для использования в ходе аудита операций с запасами. Данные документы включают в себя:

1. РД «Общий план аудиторской проверки учета операций с запасами».

2. РД «Программа аудита учета операций с запасами».

3. РД «Анкета тестов экспресс-проверки состояния внутреннего контроля и системы учета запасов».

4. РД «Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля в части операций с запасами».

5. РД «Ведомость нарушений, выявленных в результате арифметической проверки первичных учетных документов».

6. РД «Данные о расхождениях, выявленных в результате проверки тождественности показателей синтетического и аналитического учета по счетам 10, 15, 43, 41».

Заполнение рекомендуемых рабочих документов аудитора будет способствовать детализации поведения аудитора при проверке запасов.

Предложенные методические подходы к разработке внутрифирменного стандарта способствуют детализации профессионального поведения, поскольку его разработка должна базироваться на требованиях федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, а также обобщенной во внутрифирменном стандарте практике проверки операций с запасами. Разработка внутрифирменного стандарта с использованием рекомендуемых методических подходов, предусматривающих выработку и обоснование его структуры и содержания, позволит повысить качество проверки операций с запасами, снизить аудиторский риск, обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора.

#### **Библиографический список**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] федеральный закон Российской Федерации от 30.12.2008 г.

№ 307 – ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012) [Электронный ресурс]: URL: [http://mvf.klerk.ru/nb/332\\_10.htm](http://mvf.klerk.ru/nb/332_10.htm)

3. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Бычкова, С.М. Аудит запасов в соответствии с федеральными стандартами аудита и МСА [Электронный ресурс] / С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова // Аудиторские ведомости, 2010. – № 11.– Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

5. Бычкова, С.М. Учет запасов в соответствии с РСБУ и МСФО [Электронный ресурс] / С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова // Аудиторские ведомости, 2010. – № 11.– Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

6. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник [Текст] / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Рид Групп, 2011. – 656 с.

7. Железнякова, Е. Проект российского положения по бухгалтерскому учету «Запасы» – еще один шаг к международным стандартам финансовой отчетности [Электронный ресурс] URL: [http://i-ias.ru/publikacia/shag\\_k\\_msfo.html](http://i-ias.ru/publikacia/shag_k_msfo.html)

8. Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие для бакалавров [Текст] / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – 2-е издание, перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 310 с. – Серия: Бакалавр.

9. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник [Текст] / В.Ф. Палий. – 3-е

изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

10. Полетаева, Е. Запасы в МСФО: основы учета [Электронный ре-

E-mail: [Udalov43@gmail.com](mailto:Udalov43@gmail.com)

сурс] / Е.Полетаева // Расчет, 2009. – № 11. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

**Богатая И.Н.,**

*д.э.н., профессор кафедры «Аудит»  
«РГЭУ (РИНХ)»,*

**Нгуен Тхи Вьет Ле,**

*студент гр. 454 УЭФ «РГЭУ (РИНХ)»*

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ И ЕЕ ВНУТРИФИРМЕННОЙ СТАНДАРТИЗАЦИИ**

### **Аннотация**

В данной статье освещены методические подходы к проведению аудита прогнозной финансовой информации и ее внутрифирменной стандартизации. Рассмотрена пошаговая методика аудита прогнозной финансовой информации и предложена структура внутрифирменного аудиторского стандарта, позволяющего обеспечить высокое качество проверки посредством снижения аудиторского риска, детализации профессионального поведения аудитора.

### **Ключевые слова**

Внутрифирменная стандартизация, сопутствующие аудиту услуг, аудит прогнозной финансовой информации.

Использование внутрифирменной стандартизации предполагает наличие в аудиторской фирме системы стандартов. В условиях сокращения удельного веса выручки от оказания услуг, связанных с проведением обязательного и инициативного аудита в системе стандартов наряду со стандартами, регламентирующими действия аудиторов на различных этапах проведения аудиторской проверки, должны разрабатываться стандарты, посвященные процессу оказания сопутствующих аудиту услуг.

В настоящее время, в условиях нестабильности экономики отдельно взятого экономического субъекта, в частности, и страны в целом, целесообразно рассмотреть особенности разработки внутрифирменного стандарта аудиторской деятельности в части аудита прогнозной финансовой информации.

Формирование и проверка прогнозной финансовой информации являются самостоятельными сопутствующими аудиту услугами. Услуги по составлению и проверке прогнозной финансовой информации прямо не были указаны ни в Законе «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года №119-ФЗ, ни в новом Федеральном законе РФ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ)[1,2].

На практике нередко возникает необходимость в аудите прогнозной финансовой информации, что обусловлено потребностью внутренних и внешних пользователей в объективной проверке и оценке составленных предприятием финансовых прогнозов. Он проводится с целью оценить:

- применимость принятых при подготовке прогнозов допущений;

- правильность подготовки прогнозов на основе принятых допущений;
- формы их представления) [7].

При оценке применимости допущений, принятых при составлении прогнозов, рассматривается их надежность, реалистичность и возможность использования для подготовки прогнозной финансовой информации.

При проверке правильности подготовки прогнозов на основе принятых допущений рассматривается точность и полнота отражения всех спрогнозированных данных в разработанных на предприятии формах, а также их перенос из одной формы в другую.

При оценке формы представления прогнозов рассматривается ясность и непредвзятость представления про-

гнозной информации исходя из цели ее использования. Таким образом, аудитор должен выразить мнение о реальности и выполнимости прогнозной финансовой информации.

При оказании данной услуги необходимо руководствоваться правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. (протокол №5) [4].

В своей работе Глинская О.С. предложила концепцию аудита прогнозной финансовой информации, основанную на взаимодействии основополагающих элементов, содержание которых приведено в таблице 1.

**Таблица 1 – Элементы концептуальной модели аудита прогнозной финансовой информации)[6]**

<b>Элементы концепции</b>	<b>Определение элементов</b>
Цели аудита прогнозной финансовой информации	Главной целью аудита прогнозной финансовой информации является подготовка отчета аудитора, выражающего обоснованное мнение об адекватности представления и реалистичности достижения прогнозных данных, которое необходимо пользователям прогнозной финансовой информации для принятия обоснованных управленческих решений, направленных на обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта. Для достижения цели аудита прогнозной финансовой информации формулируются задачи.
Пользователи	Государственные, региональные и муниципальные органы управления, отраслевые министерства и ведомства, банки, инвестиционные компании и другие финансовые учреждения, собственники, руководители и персонал предприятий и организаций, другие заинтересованные лица
Объект аудита	Прогнозная финансовая информация, состоящая из: прогнозного отчета о движении денежных средств, прогнозного отчета о прибылях и убытках, прогнозного баланса, сформированных на основании смет и бюджетов, содержащих прогнозные значения показателей
Принципы аудита	- этические принципы аудита; - системные принципы аудита; - специфические принципы аудита прогнозной финансовой информации
Методы и процедуры аудита	Определение методов и процедур получения аудиторских доказательств; выявление формы взаимосвязи между факторами, влияющими на прогнозную финансовую информацию; выбор приемов и способов для изучения аналитической взаимосвязи прогнозных отчетов; оценка риска в аудите прогнозной финансовой информации

Особенности форм прогнозной финансовой информации обобщены в таблице 2.

Прогнозная информация может формироваться в результате использования прогнозирования, планирования и бюджетирования. Бондаревым А.В. произведен обзор определений данных терминов, сформулированных различными отечественными и зарубежными учеными, и выявлены 6 основополагающих точек зрения на данные понятия:

- бюджетирование как процесс планирования, что полностью отождествляет данные понятия. Бюджетирование является системой краткосрочного планирования, следовательно, это понятие более узкое, чем планирование;
- бюджетирование как процесс построения бюджетов;

- бюджетирование понятие более широкое, чем планирование, и как один из элементов управленческого учета;
- ориентация бюджетирования на реализацию стратегии и рассмотрение бюджетирования как инструмента достижения целей компании;
- бюджетирование и планирование как методы управления и распределения ресурсов. Они рассматривают бюджетное планирование как составную часть планирования в целом, то есть планирование рассматривается как более широкое понятие;
- планирование как вид деятельности, как бизнес-процесс. Данный подход согласуется и может быть применен при использовании в организации концепции процессно-ориентированного управления) [5].

**Таблица 2 – Особенности форм прогнозной финансовой информации**

Признак	Виды форм прогнозной финансовой информации	
	Прогноз	Перспективная оценка
Степень вероятности будущих событий	Более высокая	Более низкая
Характер допущений, лежащих в основе прогноза	Наилучшие оценки	Гипотетические допущения. Сочетание наилучших оценок и гипотетических допущений
Действия субъекта, на основании которых готовятся допущения	События, которые согласно ожиданиям руководства произойдут, и действия, которые руководство предполагает предпринять на момент подготовки информации	События и действия руководства, которые могут не произойти в будущем.

Таким образом, можно констатировать терминологическую неопределенность в отношении рассматриваемых терминов.

Согласны с мнением Глинской О.С. относительно того, что в современной системе аудита проверка прогнозной финансовой информации содержит следующие направления: аудит системы бюджетного планирования; аудит прогнозирования; аудит системы финансово-экономических планов / показателей (бюджетной структу-

ры). В коммерческих организациях большая часть прогнозной финансовой информации представлена информацией, входящей в третье направление.

При разработке внутрифирменного аудиторского стандарта следует учитывать требования действующих правил (стандартов) в российской аудиторской практике и передовой опыт в международной стандартизации аудиторской деятельности.

Проверка прогнозной финансовой информацией является сопутству-

ющей аудиту услугой, совместимой с проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, при условии, что данная аудиторская организация не оказывала клиенту услугу по подготовке данной прогнозной финансовой информации. Аудиторская организация не несет ответственности за содержание прогнозной информации, а также за достижение прогнозируемых результатов. Аудиторское задание по проверке прогнозной финансовой, требования к его выполнению и оформлению результатов во мно-

гом будут зависеть от цели и пользователя данной услуги, так как информация может быть подготовлена для внутренних управленческих нужд и для представления третьим лицам.

В ходе проведения проверки прогнозной финансовой информации необходимо руководствоваться следующими принципами проведения проверки, сгруппированными в три блока: этические, системные и специфические принципы, которые представлены на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Принципы аудита прогнозной финансовой информации [6]**

Во внутрифирменный стандарт целесообразно включить перечень нормативных документов, регулирующих

этапы проведения проверки прогнозной финансовой информации, который приведен в таблице 3.

**Таблица 3 – Основные нормативные документы, регламентирующие этапы проведения проверки прогнозной финансовой информации**

№ п/п	Этап проведения управленческого аудита	Применяемые правила (стандарты)
1.	Подготовительный этап	Правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита»
2.	Планирование	Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита» Правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите» Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой бухгалтерской отчетности»
3.	Процессный	Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита» ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» Правило (стандарт) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка» Правило (стандарт) № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» Правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры» Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений» Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» Правило (стандарт) № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица». Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта».
4.	Заключительный	Правило (стандарт) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»

Сформулировано определение, построен алгоритм, и раскрыто содержание учетно-аналитического обеспечения аудита прогнозной финансовой информации (рис. 2).

Во внутрифирменном стандарте целесообразно выделить три укрупненных этапа проведения проверки прогнозной финансовой информации: подготовительный этап, основной (процессный) и заключительный (рис 3).

Подготовительный этап аудита прогнозной финансовой информации является значимым этапом, так как от тщательности его подготовки зависит оптимальность и рациональность организации процесса аудита: определения направлений проверки и конкретных аудиторских процедур, определения ко-

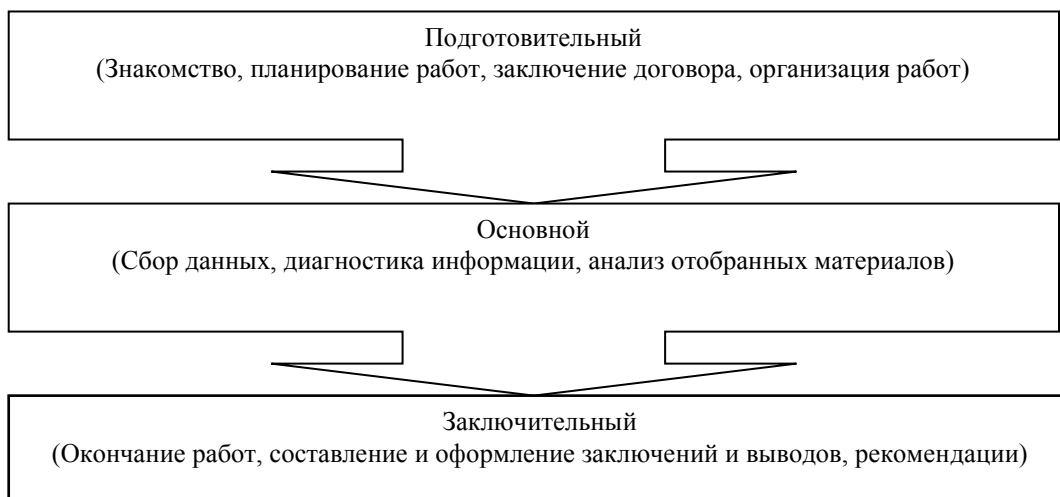
личества персонала и его квалификационного состава, сроков проведения проверки, объема аудита, необходимого для обоснованного выражения мнения аудитором относительно реальности и выполнимости финансовых прогнозов организации. Для разработки программы анализа, используемого при проверке прогнозных финансовых данных, аудитор должен определить:

- методы и приемы анализа, которыми будет пользоваться;
- информационную базу анализа;
- критерии для принятия решений в случае выявления необычных колебаний прогнозных значений.





**Рисунок 2 – Нормативно-методическое обеспечение аудита прогнозная финансовая информация [6]**



**Рисунок 3. Этапы проведения проверки прогнозной финансовой информации**

На втором, основном, этапе осуществляется выполнение процедур, в зависимости от вида проверки, анализ и документирование полученных результатов. Исполнитель может использовать работу, выполненную другим исполнителем или экспертом. Рабочая документация является основой для формирования заключения. Документация должна подтверждать, что проведенная проверка прогнозной финансовой информации соответствует ФПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации».

Определение методов и процедур получения аудиторских доказательств, выявление форм взаимосвязи между факторами, влияющими на прогнозную финансовую информацию, а также выбор приемов и способов для изучения аналитической взаимосвязи прогнозных отчетов требуют, наряду с традиционными, применения специфического инструментария анализа, заимствованного из арсенала статистических методов, планирования и нормирования, методов технико-экономического и финансового анализа, оценочных методов.

На третьем, заключительном, этапе аудитор формирует результаты выполненных процедур и на основе полученных данных формируется заключение. Заключение описывает цель проверки, характер и объем выполненной

работы. Успех работы аудитора в значительной мере зависит от того, каким образом, по каким критериям выбраны методы и процедуры для исследования прогнозной финансовой информации.

Предлагается разработка внутрифирменного стандарта аудиторской деятельности «Методика проверки прогнозной финансовой информации». В состав стандарта рекомендуется включить следующие разделы:

- Общие положения.
- Основные понятия и определения, используемые в стандарте.
- Методика проверки прогнозной финансовой информации.
- Нормативные акты, используемые при аудите.
- Приложения.

Данный стандарт должен удовлетворять требованиям целесообразности, преемственности и непротиворечивости, логической стройности, полноты и детализации, единства терминологической базы. Разработка внутрифирменного стандарта «Методика проведения аудита прогнозной финансовой информации» должна быть направлена на обеспечение объективной проверки и оценки составленных предприятием финансовых прогнозов.

Применение стандарта позволит принимать рациональные решения,

своевременно выявлять возникающие проблемы в ходе реализации управленческих решений и определять пути их решения, обеспечивать высокое качество проверки, снижать аудиторский риск, детализировать профессиональное поведение аудитора.

Таким образом, разработанная структура внутрифирменного стандарта, включающая в себя следующие разделы: общие положения, основные понятия и определения, используемые в стандарте; методика проверки прогнозной финансовой информации; нормативные акты, используемые при аудите, приложения, раскрывает методику аудита прогнозной финансовой информации, отвечающую требованиям российских и международных стандартов аудита и позволяет развить теорию аудита, необходимую для обеспечения устойчивого экономического роста хозяйствующих субъектов.

#### **Библиографический список**

1. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп. от 14, 30 декабря 2001 г., 30 декабря 2004 г., 2 февраля 2006 г.) [Электронный ресурс]. – Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. – Электронно-правовая система «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/online/>.
3. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863, от 02.08.2010 № 586) // СПС «Гарант».
4. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. (протокол №5).
5. Бондарев А.В. Развитие методики формирования прогнозной финансовой информации и ее аудита при оказании сопутствующих услуг: дис ... канд. экон. наук / А.В. Бондарев. – Ростов н/Д, 2010. – 186 с. – Библиогр.: С. 207–211.
6. Глинская О.С. Методология аудита прогнозной финансовой информации: Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. – 2012.
7. Зотов Д.А. Особенности подготовки и планирования аудита прогнозной финансовой информации // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2008. – № 1. – С. 62-67.
8. Ильичева Е. В. Внутрифирменные стандарты аудита: Учеб. пособие для вузов / Е.В. Ильичева, А.Ф. Виноходова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Старый Оскол : ТНТ, 2007. – 584 с.
9. Лосева, Н. А «Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций: теория, методология, практика. Н. А. Лосева // Стандарты и качество. – 2007. – № 2. – С. 75
10. Савина О.П. Исследование состояния стандартизации аудиторской деятельности в России // Учет и статистика. – 2011. – Т. 2. № 22. – С. 59-66.
11. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учебное пособие / Э.А. Сиротенко. – 2-е изд., испр. – М.: КНОРУС, 2006. – 224 с. – С. 7-11.
12. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В., Ковалева А.М. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности: Учеб. пособ. – М.: ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2007. – 336 с. – (Высшее образование).

**E-mail: bogatyy89@rambler.ru**

**Бурмистров А.В.,**  
главный специалист  
контрольно-ревизионного отдела  
городской Думы  
г. Таганрога

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ В СИСТЕМЕ МУНИЦИПАЛЬНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

### **Аннотация**

Статья посвящена рассмотрению проблем теоретических аспектов аудита эффективности в системе муниципального финансового контроля. Автором проводится анализ аудита эффективности, его критериев. В статье предлагаются новые направления аудита эффективности, которые обеспечили бы более продуктивную работу муниципального образования.

### **Ключевые слова**

Аудит эффективности, муниципальный финансовый контроль, критерии аудита, контрольно-счетные органы муниципальных образований.

Аудит эффективности является новым направлением финансово-контрольной деятельности муниципального образования. Его необходимость обусловлена изменениями финансового законодательства последних лет. Наметилась тенденция к увеличению инвестиций в национальные проекты: «Здоровье», «Образование», «Доступное и комфортное жилье гражданам России», «Капитальный ремонт жилого фонда», применению межбюджетных трансфертов. В связи с этим возрастает значение аудита эффективности как средства оценки финансово-хозяйственной деятельности муниципального образования. Организация внешнего финансового контроля в муниципальных образованиях – одна из главных задач для органов власти, так как на местном уровне решаются важные проблемы обеспечения жизнедеятельности граждан: медицинские, жилищно-коммунального и социально-бытового обслуживания населения, образования, дорожного строительства.

Федеральный закон № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (далее – Закон № 131-ФЗ)

относит к исключительной компетенции представительных органов муниципальных образований контроль за исполнением органами местного самоуправления и должностными лицами полномочий по решению вопросов местного значения. Бюджетный кодекс РФ в ст. 153 наделяет представительные органы муниципальных образований правом рассматривать и утверждать бюджеты и отчеты об их исполнении (1, с. 125), осуществлять последующий контроль за исполнением бюджетов, формировать и определять правовой статус органов, осуществляющих контроль за исполнением бюджетов, а часть 2 ст. 265 БК РФ дополняет контрольные полномочия представительных органов муниципальных образований правом на вынесение оценки деятельности органов, исполняющих бюджеты, а также на создание собственных контрольных органов, то есть контрольных органов в структуре представительных органов муниципальных образований (1, с. 196).

Деятельность контрольных органов муниципального образования регламентирует принятый 7 февраля и вступивший в силу с 1 октября 2011 г. Федеральный закон № 6-ФЗ «Об общих

принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Закон № 6-ФЗ). Прежде всего, законом введено понятие контрольно-счетного органа муниципального образования. Согласно части 2 ст. 3 Закона № 6-ФЗ контрольно-счетный орган муниципального образования является постоянно действующим органом внешнего муниципального финансового контроля и образуется представительным органом муниципального образования. Кроме того, в соответствии с частью 2 ст. 2 Закона № 6-ФЗ правовое регулирование организации и деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований осуществляется также Законом № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (2, с. 2).

Из указанных положений следует, что Закон № 6-ФЗ рассматривает контрольно-счетный орган муниципального образования как орган местного самоуправления, являющийся тем же контрольным органом муниципального образования, о котором идет речь в ст. 34 и ст. 38 Закона № 131-ФЗ. Круг полномочий, предусмотренный указанными федеральными законами, практически аналогичен.

Часть 2 ст. 2 также предусматривает правовое регулирование организации и деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований нормами Бюджетного кодекса.

Реализация положений Федерального закона № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» привела к резкой активизации работы контрольно-счетных органов в субъектах Российской Федерации, наметился перелом в их развитии и становлении на муниципальном уровне (11, с. 6).

В настоящее время контрольно-счетные органы должны не только контролировать законность бюджетных средств, но и уделять больше внимания экспертно-аналитической работе – аудиту эффективности расходования бюджетных ресурсов на исполнение вопросов местного значения и переданных государственных полномочий, оценке эффективности программ социально-экономического развития муниципальных образований и долгосрочных целевых программ, экспертизе проектов местных бюджетов.

Аудит эффективности – это форма финансового контроля, обеспечивающая оценку эффективности работы муниципального образования. Благодаря ему налогоплательщики, финансисты, законодательные органы, исполнительные лица могут осуществлять контроль за деятельностью муниципального образования. Аудит эффективно позволяет в полной мере достичь повышения результативности использования муниципальных финансовых и материальных ресурсов, обеспечения эффективности муниципального управления.

По мнению В.А. Жукова, аудит эффективности – это проверка эффективности деятельности объектов контроля по использованию финансовых, материальных и природных ресурсов и разработка системы мер по устранению выявленных нарушений, недостатков и проблем (7, с. 18).

А.Н. Саунин определяет аудит эффективности как «разновидность финансового контроля государственных средств, осуществляемого путем проведения проверок деятельности органов государственной власти и других распорядителей и получателей государственных средств в целях определения эффективности использования ими государственных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач» (9, с. 54).

Новой перспективной формой осуществления муниципального финансового контроля является аудит эффективности использования муниципального имущества. Данное направление работы контрольно-счетных органов в последнее время достаточно активно развивается. Этим обусловлено появление новых подходов к проведению аудита эффективности, разработке методик и стандартов, уточнению критериев эффективности.

Важно отметить, что аудит эффективности на современном этапе должен совершенствоваться как форма осуществления предварительного и последующего контроля. Так, на этапе предварительного контроля необходимо выявлять неэффективность расходования бюджетных средств на стадии планирования расходов. На этом этапе наличие четких критериев оценки эффективности не является обязательным. Для данного вида аудита эффективности нет необходимости вводить какую-либо ответственность, так как без положительного решения контрольно-счетного органа, проводящего экспертизу эффективности расходования бюджетных средств, осуществление движения бюджетных средств будет невозможно. Органы исполнительной власти будут заинтересованы в проведении предварительного аудита эффективности, не предусматривающего ответственности.

Для последующего контроля разработка четких критериев оценки эффективности является необходимой. Наличие таких критериев приведет к созданию системы ответственности за неэффективное использование средств, важнейшим направлением которой будет материальная ответственность. Для последующего аудита эффективности необходимо детальное закрепление всех элементов этого института в соответствующих нормативных правовых актах.

Одной из проблем является неоднозначность правовых, экономических

подходов к аудиту эффективности. И вообще не определено, является ли аудит эффективности правовым или экономическим институтом. В действующем законодательстве отсутствует такое понятие, как «аудит эффективности».

В сфере государственного финансового контроля в Российской Федерации термин «аудит эффективности» не является общепризнанным. В Российской Федерации понятие «аудит» прежде всего характерно для проверок достоверности финансовой отчетности, осуществляемой независимыми аудиторскими организациями в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ. В соответствии с частью 3 ст. 1 данного федерального закона, аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности (3, с. 64). Однако в сфере государственного и муниципального финансового контроля данные положения об аудите не могут применяться в силу принципиально иного характера правоотношений, возникающих между аудиторской организацией и аудируемым лицом. Это прежде всего частноправовые отношения, основанные на равенстве субъектов, предметом которых является оказание услуг лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, их заказчику. Кроме того, аудит в этом значении имеет принципиально иную, по сравнению с аудитом эффективности, цель – проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности на предмет ее достоверности и соответствия законодательству.

Нет единого мнения относительно места, которое занимает аудит эффективности и в механизме государственного или муниципального финансового контроля. Одни относят аудит эффективности к виду (5, с. 28) или типу государственного финансового контроля, другие считают, что это конкретное кон-

трольное мероприятие (8, с. 66) или метод контроля (6, с. 262). Указанные вопросы порождают практические сложности при осуществлении муниципальными контрольно-счетными органами контроля эффективности и рационального использования муниципальных финансовых и материальных ресурсов.

Кроме того, отсутствуют единые критерии эффективности использования государственных или муниципальных средств и имущества.

По мнению А.Н. Саунина, критерии оценки эффективности – это «качественные характеристики организации и количественные значения результатов деятельности объекта контроля, которые должны им выполняться и выступать образцом эффективного использования бюджетных средств, то есть критерии оценки эффективности характеризуют то, что должно быть в организации деятельности проверяемой организации и какие результаты использования бюджетных средств должны быть получены» (10, с. 101).

Аудит эффективности использования муниципальных бюджетных средств включает в себя оценки экономичности, продуктивности и результативности их использования, каждая из которых, имея в себе специфическое содержание, выражает определенную сторону эффективности.

В качестве общих критериев оценки эффективности использования бюджетных средств в большинстве источников определяются следующие:

- эффективность – соотношение результата деятельности и расходов на достижение этого результата;
- экономичность – взаимосвязь между объемом выделенных средств и достигнутым уровнем результатов;
- продуктивность – это соотношение между объемом количественных результатов деятельности подконтрольного органа (объем оказанных

услуг) и материальными затратами на содержание этого органа;

- результативность – это степень достижения запланированных результатов.

В настоящее время Счетной палатой Российской Федерации разработан Стандарт финансового контроля 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств» (4, с. 86) (далее – Стандарт). В п. 5.3.1 Стандарта указано, что критериями оценки эффективности являются «качественные и количественные характеристики организации, процессов и результатов использования государственных средств и (или) деятельности объектов проверки, которые показывают, какими должны быть процессы и организация и какие результаты являются свидетельством эффективного использования государственных средств».

Указанный Стандарт не закрепляет четких критериев, а определяет, что «критерии оценки эффективности выбираются для каждой установленной цели аудита эффективности» (п. 5.3.1), то есть для каждого контрольного мероприятия должны определяться свои критерии, причем в начале его проведения. Однако такой подход полностью лишает возможности создания ответственности за неэффективное использование средств. В рамках уголовного права отсутствие таких критериев не позволит определить объективную сторону преступления (содержание преступного деяния и его общественно опасные последствия). В административном праве возникает такая же ситуация.

Подводя итог данной работы, можно сформулировать определение аудита эффективности в системе муниципального финансового контроля.

Аудит эффективности представляет собой вид финансового контроля, осуществляемого посредством проведения контрольного мероприятия, целями которого является определение эффек-

тивности использования средств местного бюджета и муниципальной собственности, полученных проверяемыми органами и организациями для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач и выполнения возложенных функций.

В процессе проведения аудита эффективности в пределах полномочий контрольно-счетного органа проверяются и анализируются:

- организация и процессы использования средств местного бюджета;
- результаты использования средств местного бюджета;
- деятельность органов местного самоуправления, организаций и учреждений по использованию средств местного бюджета.

Таким образом, в связи с неопределенностью границ аудита эффективности можно предложить включить в него новые направления:

1. Аудит эффективности управленческих решений в сфере муниципальных финансов, в том числе деятельность муниципальных органов и муниципальных должностных лиц в рамках бюджетного процесса.

2. Аудит эффективности использования муниципального имущества.

3. Аудит эффективности предоставления местным предприятиям налоговых льгот, в частности, производить оценку последствий таких льгот. Для этого потребуется разработать специальные критерии оценки эффективности (рост производства, увеличение количества рабочих, итоговое увеличение налоговых поступлений, снижение социальной напряженности).

4. Аудит эффективности предоставления бюджетных кредитов или банковских кредитов физическим и юридическим лицам (гарантом возврата которых является соответствующий бюджет), а также получение кредитов для финансирования дефицита бюджета.

5. Аудит эффективности муниципальных целевых программ «Здоровье», «Образование», «Доступное и комфортное жилье».

6. Аудит эффективности бюджетных средств, направленных на капитальный и текущий ремонт.

7. Аудит эффективности бюджетных средств, направленных на капитальное строительство новых объектов.

Данные направления аудита эффективности должны стать основными в работе контрольно-счетного органа муниципального образования.

В соответствии с проведенным анализом можно сделать следующие выводы.

Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств должны быть установлены в правовых нормах для обеспечения единого подхода контрольных органов. Данные критерии эффективности разбить на две группы: критерии эффективности использования бюджетных средств и критерии эффективности использования имущества.

В целях эффективного использования бюджетных средств необходимо закрепить в законодательстве понятие «аудита эффективности».

В законодательных нормах предусмотреть уголовную или административную ответственность за неэффективное использование бюджетных средств и имущества.

#### **Библиографический список**

Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 34. – С. 265.

Федеральный закон от 01.10.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 105. – С. 10.



3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»// Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 208. – С. 64.

4. Стандарт финансового контроля «Проведение аудита эффективности использования государственных средств». Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 9 июня 2009 года, протокол № 31К (668)// Государственный аудит. Право. Экономика. – 2009. – № 2. – С. 86.

5. Азжеуров В.С. Аудит эффективности использования бюджетных средств в интересах стратегии социально-экономического развития Российской Федерации// Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2007. – № 6. – С. 37-45.

6. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопро-

сы теории и практики. – М.: Юрайт – Издат. – 2005. – 262 с.

7. Жуков В.А. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля// Учет и контроль. – 2006. – № 1. – С. 18-23.

8. Мешалкина Р.Е. Аудит эффективности – объективная необходимость// Финансы. – 2005. – № 2. – С. 66-72.

9. Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле// Финансы. – 2004. – N 9. – С. 54-60.

10. Саунин А.Н. О методике выбора критериев оценки эффективности бюджетных расходов// Информационный бюллетень Контрольно-счетной палаты Москвы. – 2005. – № 1 (25). – С. 101-105.

11. Столяров Н.С. Контроль и право на достойную жизнь// Вестник АККОР. – 2011. – № 14 (19). – С. 6-11.

**E-mail: alex1115@yandex.ru**

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ  
И ПУТИ РАЗВИТИЯ  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА  
И СТАТИСТИКИ**

*Максимов Д.А.,  
магистрант по направлению  
«Финансы» ФГБОУ ВПО  
«РГЭУ (РИНХ)»*

**ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РАЗВИТИЯ  
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОГО ПРОЦЕССА**

**Аннотация**

В статье рассматриваются основные условия развития предпринимательства и источники конкурентного преимущества, вовлеченные в информационный процесс. Наряду с широким кругом экономических агентов, наиболее адаптивными к информационному как доминантному фактору развития в формирующейся новой экономике выступают субъекты малого и среднего предпринимательства. Текущий этап развития научно-технического прогресса характеризуется глобальными изменениями.

**Ключевые слова**

Малый и средний бизнес, предпринимательство, политика государства.

Ведущие экономики в настоящее время находятся на пути перехода от сложившегося уклада (в развитых странах и некоторых развивающихся – постиндустриальный уклад) к инновационному развитию<sup>1</sup>. Поэтому обеспечение реализации инновационного процесса и информационного взаимодействия для субъектов малого и среднего предпринимательства является важной составляющей экономической политики государства.

Взаимосвязь между экономическим ростом и развитием инфраструктуры является общепризнанным фактом. Опыт стран, где государственная политика сфокусирована на поддержке

малого и среднего предпринимательства, демонстрирует существенные темпы экономического роста. Вклад в национальный ВВП субъектов МСП в экономически развитых странах стабильно растет. Например, в США большую часть новых рабочих мест создается малым бизнесом<sup>2</sup>.

Для обеспечения долгосрочного роста в настоящих условиях государством направляется недостаточно средств для финансирования существующих и строительства новых объектов инфраструктуры. Одним из путей привлечения дополнительных финансовых ресурсов является сотрудничество между общественным и частным сектором при предоставлении общественных

<sup>1</sup> Чернышев М.А., Т.Ю. Анопченко, И.В. Мошкин, К.Ю. Боева Роль инновационно-инвестиционного фактора в обеспечении модернизации экономики на современном этапе // Управление инновационно-инвестиционными процессами в аспекте модернизации. М.: Саратов: Академия бизнеса, 2012. – С. 10.

<sup>2</sup> Юданов А.Ю. «Быстрые» фирмы и эволюция российской экономики // Вопросы экономики. – 2007. – №2. – С. 85-86.

услуг<sup>1</sup>. Вместе с тем нарастающие условия нестабильности требуют разработки дополнительных мер стимулирования и поддержки экономического роста, улучшения качества жизни населения.

Субъекты малого предпринимательства в большей степени привязаны к конкретной административно-территориальной единице, их зависимость от качества местной предпринимательской среды намного выше, чем для крупных предприятий, расположенных на той же территории. Информационное пространство, предпринимательская, инновационная и инвестиционная активность хозяйствующих субъектов определяют их базовое положение в конкурентной борьбе за ресурсы бюджета и внимание частных инвесторов. Считается, что для улучшения предпринимательского климата и привлечения дополнительных инвестиций в основные фонды и производство необходимым минимумом является наличие условий, благоприятствующих для ведения предпринимательской деятельности. Как правило, хозяйствующие субъекты уделяют большое внимание приведению в соответствие с требованиями федеральных законов нормативно-правовой базы. Помимо этого, акцент ставится на меры по противодействию развитию административных барьеров. Однако недостаточно внимания уделяется информационной и коммуникационной поддержке субъектов предпринимательской деятельности. Федеральная целевая программа «Электронная Россия» была завершена в 2010 году. Однако поставленные цели не были достигнуты. Есть отдельные успешные региональные проекты. Но в целом для страны они не стали тиражируемым опытом. Это повлекло необходимость

---

<sup>1</sup> Мошкин И.В. Предпринимательство как движущая сила модернизации в современной России. // Проблемы и перспективы развития предпринимательства в России. СКАГС, 2010.

создания новой программы «Информационное общество» (2011-2020 гг.), основной задачей которой является «повышение качества жизни граждан и улучшение условий развития бизнеса в информационном обществе».

Программа «Информационное общество» ставит задачу создания и развития информационных систем поддержки малого и среднего предпринимательства, в том числе:

- реализацию интерактивных сервисов для субъектов малого и среднего предпринимательства на базе единого портала;
- создание и развитие систем автоматизации процессов в сфере взаимодействия субъектов малого и среднего предпринимательства с органами государственной власти;
- развитие механизмов поддержки малого и среднего предпринимательства.

Большинство мероприятий, направленных на изменение существующего положения дел, связаны либо с выставочной деятельностью, либо с распространением справочной информации среди сложившегося круга потребителей этой информации. Многие субъекты уже располагают реестрами, которые определяют круг потребителей информации. Также многие из них столкнулись с проблемой предела роста таких баз данных, отсутствием общей платформы ее представления и информационной закрытостью. Тем самым определяется предел роста возможностей для территории и бизнеса, которые не смогли приспособиться к вызовам современности и вовремя отреагировать на появление новых запросов.

Таким образом, отсутствие единой концепции как на федеральном уровне, так и на уровне отдельного субъекта региона приводит к информационным и коммуникационным коллизиям. Складывающийся круг проблем наносит ущерб частным инвесторам,

предпринимателям, экономике территории. Отрицательное воздействие на развитие предпринимательства, в том числе на реализацию его социальной функции, оказывает доминирование лобби крупного бизнеса в регионах. Сложной, особенно для мегаполисов, остается задача доступа к физической инфраструктуре, не отработана система осведомления предпринимателей.<sup>1</sup>

Сложившаяся система государственной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства (включая политику снижения административных барьеров) не приносит существенного эффекта. Государство оказывает помощь, вводя меры по упрощению регистрации новых субъектов, специальные налоговые режимы. В настоящее время правительством определены альтернативы экономической политики, которые предлагают выбор между экспансионистским и консервативным сценариями, которые различаются монетарными и бюджетными параметрами, но, по сути, предполагают длительную консервацию существующих несовершенных институтов.<sup>2</sup>

Согласно докладу на XIV Апрельской международной научной конференции по проблемам развития экономики и общества, движущими силами новой модели экономического роста могут стать две набирающие влияние группы. Это «новый бизнес» – динамичные компании, ориентированные на развитие в рыночных условиях, но не имеющие достаточных стимулов для

инвестирования в существующих институциональных рамках. И «новая бюрократия» – продвинутые региональные элиты, заинтересованные в динамичном развитии своих территорий, и эффективные профессионалы на федеральном уровне. В терминах одного из классиков политологии Альберта Хиршмана такую реакцию можно интерпретировать как пример стратегии «выхода». Вместе с тем следует подчеркнуть, что большинство успешных средних компаний, выросших на волне высокого спроса в 2000-е годы, могут быть успешны именно в России и что «выход» означает для них потерю возможностей для развития. Осознание этого факта, по крайней мере, частью предпринимателей в посткризисный период привело к активизации коллективных действий бизнеса с целью изменения среды (или к реализации стратегии «голос», по А. Хиршману).

Государственная поддержка субъектов малого предпринимательства в период 2005 – 2008 гг. осуществлялась в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 22 апреля 2005 г. №249 «Об условиях и порядке предоставления средств федерального бюджета, предусмотренных на государственную поддержку малого предпринимательства, включая крестьянские (фермерские) хозяйства». Предоставление средств федерального бюджета в виде субсидий бюджетам субъектов РФ осуществлялось на конкурсной основе, для чего была создана специальная конкурсная комиссия для отбора заявок с участием представителей Минэкономразвития России, организаций инфраструктуры поддержки предпринимательства, объединений предпринимателей, в том числе Торгово-промышленной палаты РФ. Были утверждены основные

<sup>1</sup> Игнатова И.В. Государственное регулирование предпринимательства в России: основные направления // Terra Humana. – 2011. – №1. – С. 8-12.

<sup>2</sup> Состоится ли новая модель экономического роста в России? [Текст] : докл. к XIV Апр. междунар. науч. конф. по проблемам развития экономики и общества, Москва, 2–5 апр. 2013 г. / Е.Г. Ясин, Н. В. Акиндинова, Л.И. Яковсон, А.А. Яковлев ; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». – М.: Изд. дом Высшей школы экономики. – 2013. – С. 67.

направления поддержки предпринимательства, а именно<sup>1</sup>:

1) создание и развитие инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства (бизнес-инкубаторов, центров предпринимательства);

2) поддержка субъектов малого предпринимательства, производящих и реализующих товары (работы, услуги), предназначенные для экспорта;

3) развитие системы кредитования субъектов малого предпринимательства и гарантийных фондов;

4) создание и развитие инфраструктуры поддержки малых предприятий в научно-технической сфере;

5) реализация иных мероприятий субъектов РФ по поддержке и развитию предпринимательства.

Анализ практики реализации указанных мероприятий показал результативность выбранных направлений государственной политики в сфере поддержки малого предпринимательства. По данным российского агентства поддержки малого и среднего бизнеса, в 2005 году в федеральном бюджете для целей поддержки субъектов малого предпринимательства были предусмотрены средства в размере 1,5 млрд рублей, в 2006 году – 3 млрд руб., в 2007 году – 3,8 млрд руб., в 2008 году – 3,85 млрд руб., а в 2009 году – около 10 млрд руб. Кроме того, в 2009 году по линии Внешэкономбанка для финансирования программ кредитования малого бизнеса было выделено около 30 млрд руб.

Одним из основных условий предоставления средств федерального бюджета являлось софинансирование из бюджетов субъектов Российской Федерации. В 2005 году для участия в кон-

курсе поступили заявки 52 субъектов Российской Федерации на общую сумму более 1 700 млн руб., из которых признаны победителями заявки 47 субъектов РФ на сумму, превышающую 1 000 млн руб. Таким образом, в первый год реализации программы по поддержке малого предпринимательства только 60 процентов от общего количества регионов оказались готовы принять в ней участие.

При этом каждый регион использует свой инструмент, например, сегодня самый популярный у предпринимателей вид поддержки – компенсация государством расходов по оплате процентов по банковским кредитам. Для этого в 67 регионах созданы гарантийные фонды, которые предоставляют до 70 процентов гарантий, то есть, финансируется до двух третей банковской ставки. В 60 регионах страны сформированы специальные фонды для предоставления в аренду помещений малым компаниям – это примерно 8 млн. квадратных метров. В 75 регионах действуют инкубаторы для начинающих предпринимателей, где уже оборудовано 10 тыс. рабочих мест. Действующие 23 региональных венчурных фонда проинвестировали около 1,5 млрд руб. в разные инновационные компании: IT-технологии, биотехнологии, нанотехнологии, медицина.

Реализация вышеизложенных мер государственной поддержки субъектов МСП должна привести в целом к достижению в 2020 году следующих целевых показателей:

- доля малого и среднего бизнеса в ВВП – 30%;
- доля малого и среднего бизнеса в структуре занятости – 30%;
- доля малого и среднего бизнеса в общем количестве действующих субъектов предпринимательства – 80%.

Рассматривая промежуточные результаты экономических реформ и преобразований в России для субъектов

<sup>1</sup> Инструменты поддержки малого и среднего инновационного предпринимательства по выходу на международные и межрегиональные рынки / Российское агентство поддержки малого и среднего бизнеса. [Электронный ресурс]: <http://www.siora.ru>.

малого и среднего предпринимательства, следует отметить положительную динамику их развития (таблица 1).

По данным национального института системных исследований проблем предпринимательства по состоянию на 1 января 2013 года, в России было зарегистрировано почти 2 тыс. субъектов малого предпринимательства, что на 8,7% больше аналогичного периода 2012 года. Количество субъектов малого предпринимательства в расчете на 100 тыс. населения увеличилось на 110,5 ед. и составило 1395,9 ед. Рост количества субъектов малого предпринимательства как в абсолютных значениях, так и в пересчете на 100 тыс. жителей отмечается на всей территории России.

Исходя из сложившихся итогов, все результаты федеральных округов группируются в три группы. Первая группа показала наибольший рост: в

Северо-Западном федеральном округе рост составил 22,5%, в Дальневосточном федеральном округе 14,0%, в Сибирском федеральном округе – 13,3%. Вторая группа включила регионы с пограничным результатом, рост в которых не превысил 6% и в среднем составил 5,5%. В нее вошли: Приволжский федеральный округ, Уральский федеральный округ и Северо-Кавказский федеральный округ. В третью группу вошли регионы, показавшие наихудшие результаты. Это прежде всего Южный федеральный округ, несмотря на существенные государственные и частные вложения в инфраструктуру Юга России и олимпийского Сочи. В Южном федеральном округе вместе с Центральным федеральным округом число малых предприятий выросло в меньшей степени, – на 3,1% и 2,4% соответственно.

**Таблица 1 – Количество зарегистрированных субъектов малого предпринимательства на 1 января 2013 г.<sup>1</sup>**

Федеральные округа (ФО)	Количество зарегистрированных субъектов на 1 января 2013 г. в расчете на 100 тыс. чел. населения*		
	Единиц	Динамика 01.01.2012-01.01.2013	В % от среднего по РФ
Российская Федерация	1 395,9	110,5	100,0
Центральный ФО	1 449,2	30,2	103,8
Северо-Западный ФО	2 369,8	462,3	169,8
Южный ФО	1 094,7	30,7	78,4
Северо-Кавказский ФО	530,6	25,8	38,0
Приволжский ФО	1 202,7	77,7	86,2
Уральский ФО	1 511,0	75,9	108,2
Сибирский ФО	1 441,9	169,0	103,3
Дальневосточный ФО	1 478,7	185,4	105,9

\* исходя из численности населения в РФ на 1 января 2012 г.

<sup>1</sup> Сайдуллаев Ф.С. Динамика развития малого предпринимательства в регионах России в 2012 году // Ежеквартальный информационно-аналитический доклад Национальный институт системных исследований проблем предпринимательства, 2013.

Субъекты малого и среднего предпринимательства уже давно являются одним из основных элементов современного рыночного механизма в системе национального хозяйствования. Как правило, руководитель-предприниматель делает акцент не столько на построение стратегии, сколько на активном поиске новых возможностей, решительном движении вперед вопреки неопределенности ситуации, на протяжении развития и упреждении негативных ситуаций<sup>1</sup>. Показатели эффективности деятельности субъекта предпринимательства зависят не только от личных качеств руководителя, но и от вовлеченности в информационный обмен как внутри бизнеса, так и во вне его рамок. Большинство предпринимателей обладают инструментарием для анализа тенденций и определения общего вектора развития бизнеса. Однако результат зависит от достаточного количества факторов, причем исключить влияние лишь некоторых из них невозможно. Преодолеть ограничения некоторых из факторов возможно благодаря использованию современных информационных и коммуникационных технологий. Исследование вопросов информационного обмена данными о существующих способах поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства и способах их обработки и интерпретации становится основой выявления конкурентных позиций.

Традиционная гибкость малого и среднего предпринимательства позволяет в достаточной степени адекватно реагировать на появляющиеся внешние вызовы. Высокая оборачиваемость средств в МСП создает возможности для оперативного их перевооружения, как возможный выход из складывающейся обстановки на рынке. Согласно М. Портеру, «продуктивность – главная

определяющая уровня жизни в стране, поскольку в ней – основной источник дохода на душу населения»<sup>2</sup>. Продуктивность трудовых ресурсов определяет заработную плату, продуктивность использования капитала – доход владельцев, производительность национальных фирм определяет ту абсолютную величину национального дохода, которая через систему перераспределения пойдет на решение общенациональных задач: на охрану здоровья, безопасность на производстве, защиту окружающей среды и на обеспечение равенства возможностей граждан страны. Массивы информации, генерируемые функционированием хозяйствующих и иных субъектов экономики, их взаимодействием и взаимозависимостью, определяют потребность в получении формализованной оценки ее основных характеристик. Основа специфики текущего исторического момента – переход к новому типу воспроизводства – информационно-индустриальному. Такой тип предусматривает приоритетность производства именно знаний. Однако производство знаний содержит в себе фундаментальное противоречие, связанное с экстернальным эффектом<sup>3</sup>, который, в частности, в условиях несовершенства российских институтов не позволяет наладить управление инвестиционными потоками.

Новые корпоративные структуры (финансово-промышленные группы, холдинговые компании), являясь результатом проводимых экономических реформ, становятся организационной и институциональной основой инвестиций, направляемых на модернизацию оборудования и технологических процессов, реконструкцию предприятий.

<sup>2</sup> Портер М. Международная конкуренция. – М., 1993. – С. 24.

<sup>3</sup> Полтерович В., Попов В., Тонис А. Механизм «ресурсного проклятия» и экономическая политика // Вопросы экономики. – 2007. – № 6. – С. 4-27.

<sup>1</sup> Минцберг Г. Альстрэнд Б., Лэмпел Дж. Школы стратегий. Спб. : Питер. – 2001. – С. 108-126.

С другой стороны, прямые инвестиции в значительной степени определяют корпоративную структуру российской экономики, характер конкуренции на отраслевых рынках.<sup>1</sup> С повышением открытости российской экономики, развитием отношений в рамках ВТО и других торгово-экономических союзов возрастает конкуренция на национальном рынке. Это требует от предприятий малого и среднего бизнеса переходить от экстенсивного к интенсивному пути развития. Как следствие повышается их восприимчивость к достижениям научно-технического прогресса. Следствием является рост расходов на внедрение эффективных технологий. Использование компьютерной техники, телекоммуникационных сетей становится необходимой основой управляемости предприятий. Вместе с этим не все внедренческие проекты и связанные с этим дополнительные затраты сопровождаются равноценным или более высоким экономическим эффектом от осуществленных инвестиций.

Таким образом, информационный процесс в сфере деловых коммуникаций, порожденный как часть цикла производства добавленной стоимости, является интеллектуальным продуктом. Парадокс заключается в том, что предприятия малого и среднего бизнеса, использующие современные технические достижения, телекоммуникационные сети и государственные преференции, создают не только спрос на соответствующие государственные услуги, но и влияют на их качество и объем.

---

<sup>1</sup> Калабердина О.Л., Аксенова Н.В. Инвестиционный потенциал как фактор устойчивого развития региона (на примере Ростовской области) // Сборник материалов международной научно-практической конференции «Проблемы функционирования и развития экономики регионов Северного Кавказа и ЮФО: вызовы и решения». Нальчик, 2010.

### Библиографический список

1. Чернышев М.А., Анопченко Т.Ю., Мошкин И.В., Боева К.Ю. Роль инновационно-инвестиционного фактора в обеспечении модернизации экономики на современном этапе // Управление инновационно-инвестиционными процессами в аспекте модернизации. – М.: Саратов: Академия бизнеса, 2012.
2. Инструменты поддержки малого и среднего инновационного предпринимательства по выходу на международные и межрегиональные рынки / Российское агентство поддержки малого и среднего бизнеса. [Электронный ресурс]: <http://www.siora.ru>.
3. Игнатова И.В. Государственное регулирование предпринимательства в России: основные направления // Terra Humana. – 2011. – №1.
4. Калабердина О.Л., Аксенова Н.В. Инвестиционный потенциал как фактор устойчивого развития региона (на примере Ростовской области) // Сборник материалов Международной научно-практической конференции «Проблемы функционирования и развития экономики регионов Северного Кавказа и ЮФО: вызовы и решения». – Нальчик, 2010.
5. Минцберг Г. Альстрэнд Б., Лэмпел Дж. Школы стратегий. Спб. : Питер. – 2001. – С. 108-126.
6. Портер М. Международная конкуренция. – М., 1993.
7. Мошкин И.В. Предпринимательство как движущая сила модернизации в современной России // Проблемы и перспективы развития предпринимательства в России. СКАГС, 2010.
8. Полтерович В., Попов В., Тонис А. Механизм «ресурсного проклятия» и экономическая политика // Вопросы экономики. – 2007. – № 6.
9. Сайдуллаев Ф.С. Динамика развития малого предпринимательства в регионах России в 2012 году // Ежеквартальный информационно-аналитический доклад Национальный институт систем-



ных исследований проблем предпринимательства, 2013.

10. Состоится ли новая модель экономического роста в России? [Текст]: докл. к XIV Апр. междунар. науч. конф. по проблемам развития экономики и общества, Москва, 2–5 апр. 2013 г. /

**E-mail: mukazna@rostov-gorod.ru**

Е.Г. Ясин, Н.В. Акиндинова, Л.И. Якобсон, А.А. Яковлев ; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». – М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2013.

11. Юданов А.Ю. «Быстрые» фирмы и эволюция российской экономики // Вопросы экономики. – 2007. – №2.

**Саакян Т.Г.,**

*аспирант кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование»  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **ПРОГНОЗНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ МЕТОДОВ РЕЙТИНГОВОЙ ОЦЕНКИ**

### **Аннотация**

В статье рассматривается роль и место финансово-экономического моделирования в системе инструментов прогнозирования финансовой устойчивости предприятия. Обосновывается, что эффективное решение прогнозных задач в условиях неопределенности можно достичь с помощью адаптивно-динамического подхода. Предлагаются механизмы использования рейтинговой оценки при построении моделей финансовой устойчивости предприятия.

### **Ключевые слова**

Финансовая устойчивость, прогнозирование, моделирование, адаптивно-динамический подход, рейтинговая оценка.

Задача определения динамической устойчивости предприятия может быть решена на основе так называемого гомеостатического принципа, который базируется на следующих основных положениях [6, с. 37]:

- система будет в состоянии динамической устойчивости, если находится в балансе двух противопоставленных факторов и имеется третий фактор, который осуществляет динамическое регулирование этого противодействия;

- для устойчивого функционирования между входными и выходными параметрами системы должно наблюдаться взаимодействие, для которого выделяются оптимальные, опасные и критические зоны.

При этом, по мнению Д.В. Бутенко и его соавторов, в качестве двух противопоставленных факторов, определяющих деятельность экономического субъекта, выступают средства производства и трудовые ресурсы, а его финансовое состояние является фактором, осуществляющим их регулирование [3, с. 56]. В этой связи финансовая устойчивость является ключевым фактором обеспечения эффективного развития любого экономического субъекта.

Финансовая устойчивость является одним из важнейших факторов стабильного развития любого экономического субъекта. При этом, по мнению И.Т. Балабанова, финансово устойчивым является предприятие, которое в состоянии за счет собственных средств по-

крыть средства, вложенные в активы, избежать неоправданной дебиторской и кредиторской задолженности и расплатиться в срок по своим обязательствам [1, с. 208]. Н.Г. Шредер отмечает, что финансовая устойчивость представляет собой характеристику стабильного финансового состояния предприятия, обеспечиваемого высокой долей собственного капитала в общей сумме используемых финансовых средств [16, с. 83].

Роль финансового прогнозирования в системе факторов обеспечения финансовой устойчивости предприятия заключается в том, что оно является основой для принятия осмысленных с позиции финансовой эффективности научно обоснованных управленческих решений относительно будущего развития финансов компании. Кроме того, финансовое прогнозирование в процессе обеспечения финансовой устойчивости предприятия позволяет обеспечить решение следующих задач:

- согласования развития различных направлений деятельности предприятия;
- увязки потребности в инвестициях с наличием финансовых ресурсов;
- согласования различных, зачастую противоречивых, целей;
- сравнения и оценки разнообразных сценариев финансового развития предприятия и выбора наиболее оптимальных из них;
- предупреждения негативных последствий реализации выбранных направлений развития;
- заблаговременного формирования антикризисного плана действий в случае возникновения возможных негативных событий;
- более эффективного распределения ресурсов и усиления контроля в компании.

Однако, по мнению многих специалистов, существующие в настоящее время подходы к прогнозированию финансовой устойчивости предприятий,

основанные на анализе абсолютных и относительных показателей его деятельности, не позволяют корректно оценить данные показатели по следующим причинам [10, с. 236]:

Неполная информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, ведущая к искаженной оценке состояния активов и пассивов предприятия.

Подход к оценке финансовой устойчивости предприятия, определяемой как соотношение собственного капитала и привлеченных кредитных средств, обеспечивающих активы, не обеспечивает реального представления об устойчивом развитии экономического субъекта.

Прогнозирование финансовой устойчивости предприятия на основании применения экстраполяции существующих тенденций в будущее требует использования значительной по объему выборки данных, отсутствующей на многих предприятиях.

Влияние факторов внешней среды при этом исследуется крайне редко. Кроме того, при расчетах статистической устойчивости не отслеживается динамика системы и изменение ее поведения при влиянии различных экзогенных и эндогенных факторов в определенные моменты времени, а также отсутствует учет фактора обучаемости системы. Таким образом, часто наблюдаемая неполная корректность исходных данных и низкая информативность имеющихся в настоящий момент методических подходов обуславливают необходимость разработки более адекватных подходов к оценке и прогнозированию финансовой устойчивости предприятия.

Можно выделить два подхода к оценке финансовой устойчивости с точки зрения эффективности ее прогнозирования: статический и динамический. При этом первый оценивает финансовую устойчивость предприятия, опираясь на результаты его финансово-

хозяйственной деятельности, а второй – с позиций динамики протекающих внешних и внутренних экономических процессов.

Надо отметить, что в основе статического подхода лежит методика анализа финансовых результатов деятельности, главной целью которой является определение небольшого числа ключевых, наиболее информативных показателей, дающих объективную картину финансового состояния предприятия. В свою очередь, с точки зрения динамического подхода под устойчивостью понимается способность системы воз-

вращаться в состояние равновесия под воздействием возмущающих факторов внешней среды [11, с. 35]. Это объясняется тем, что воздействие факторов внешней среды предприятие в одних случаях воспринимает положительно, в других – как негативное явление. Поэтому хозяйственная система должна обладать такими элементами, с помощью которых она видоизменяется в условиях новой рыночной ситуации и обеспечивает свою финансовую устойчивость [14, с. 196]. Различия при реализации указанных подходов иллюстрирует таблица 1.

**Таблица 1 – Основные параметры статического и динамического подхода к анализу и прогнозированию финансовой устойчивости предприятия [15, с. 39]**

Характеристика	Статический подход	Динамический подход
Объект анализа	Состояние счетов предприятия, гарантирующее его платежеспособность	Способность предприятия как экономической системы, находящейся под воздействием возмущающих факторов внешней среды, функционировать и развиваться относительно поставленной цели
Функции	Определение излишка или недостатка источников средств формирования запасов и затрат	Прогнозирование ситуации на предприятии; определение возможностей повышения эффективности его функционирования
Оценочный показатель	Показатели ликвидности и платежеспособности	Система показателей финансовой устойчивости с позиции динамики
Характер показателя	Статический	Моментный
Информация, необходимая для применения	Финансовая отчетность предприятия	Система внешних и внутренних факторов, характеризующих ситуацию на предприятии в динамике
Прогностический потенциал	Низкий	Высокий

Таким образом, при реализации динамического подхода предприятие рассматривается как постоянно изменяющаяся система, подверженная разностороннему влиянию внешней среды. При этом комплекс показателей финансовой устойчивости должен включать не только стандартные финансовые коэффициенты, но и параметры, отражающие более широкий круг параметров деятельности экономического субъекта и состояния внешней среды, оказывающих непосредственное влияние на финансовую устойчивость предприятия.

Эффективного решения прогнозных задач в условиях неопределенности можно достичь с помощью адаптивно-динамического подхода. Адаптивные методы прогнозирования позволяют оперативно корректировать прогнозные значения при появлении новых данных. При этом выделяют адаптивные методы оценивания параметров моделей и адаптивные методы непараметрического оценивания.

В этой связи надо отметить, что моделирование представляет собой метод исследования систем путем построения и

изучения их на основе модели, представляющей собой копию (или аналог) изучаемого процесса, предмета или явления, отображающую существенные свойства моделируемого объекта [2, с. 589].

Таким образом, построив модель, позволяющую прогнозировать состояние финансовой устойчивости организации на текущий период, можно будет, с одной стороны, определять условия, необходимые для достижения требуемого состояния, а с другой – предсказывать его будущее значение при заданных условиях [9, с. 21].

Основными задачами экономико-математического моделирования являются: построение модели, определение ее параметров и применение для решения проблем прогнозирования финансовой устойчивости. При этом точность и обоснованность прогноза зависят от того, насколько в разработанных моделях отражены реальные процессы и связи между показателями развития предприятия, ограничения, накладываемые на развитие системы объектов, достоверна информация, используемая при моделировании.

Поэтому в настоящее время при разработке методов моделирования экономических объектов все больше внимания уделяется адекватности структуры моделей реальным процессам. При этом важнейшую группу моделей составляют предикативные модели, или модели предсказательного характера, которые используются для прогнозирования будущего финансового состояния предприятия.

Для исследования вида, формы и интенсивности причинных влияний применяется корреляционно-регрессионный анализ. Методы множественного корреляционно-регрессионного анализа позволяют обоснованно выбрать такую модель, которая наилучшим образом будет соответствовать исходным данным, характеризующим реальное поведение исследуемой совокупности объектов, оценивать надежность и точность выводов, сделан-

ных на основании ограниченного статистического материала.

Развитие адаптивного подхода в настоящее время происходит по трем направлениям. Первое из них ориентировано главным образом на структурные усложнения прогнозных моделей. Идея второго направления состоит в совершенствовании адаптивного механизма моделей прогнозирования. Наконец, в последнем направлении реализуется совместное использование адаптивных принципов и имитационного моделирования [12, с. 286].

Во многом это обусловлено тем, что, несмотря на высокую точность прогнозных расчетов, которая достигается при использовании адаптивных моделей, они не в полной мере отображают все многообразие возможных траекторий финансового развития предприятия. Одним из способов, позволяющих учесть их в максимально возможной степени, является имитационное моделирование двух псевдослучайных векторов. Первый из этих векторов имитирует изменение величины прогнозируемых показателей финансовой устойчивости, а второй – отклонения прогнозной оценки от предполагаемого фактического значения, то есть оба контура обратной связи адаптивного механизма заменяются блоком моделирования псевдослучайных векторов [8, с. 154].

При этом одним из наиболее перспективных и иллюстративных методов комплексной оценки финансовой устойчивости является рейтинговый подход, использование которого при построении прогнозных моделей в настоящее время практически не наблюдается. Под рейтингом понимается обобщенная количественная характеристика финансового состояния предприятия путем отнесения к какому-либо классу в зависимости от выявленных количественных и качественных параметров.

Данная методология может либо учитывать примерную равнозначность

отобранных показателей для целей анализа, либо давать дифференцированные оценки весомости (ранга) различных показателей. В российской практике ис-

пользуется ряд методик рейтинговой оценки финансового состояния предприятий, сравнительный анализ которых представлен в таблице 2.

**Таблица 2 – Сравнительный анализ основных методов рейтинговой оценки финансовой устойчивости предприятий [5, с. 12]**

АВТОРЫ И МЕТОДИКИ	МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД	РЕЗУЛЬТАТ ПРИМЕНЕНИЯ
Методические рекомендации по реформе предприятий (организаций)	Расчетно-индикативный метод на базе 4 показателей	Оценка финансовой стабильности
Методические указания по проведению анализа финансового состояния организаций	Расчетно-индикативный метод на базе 22 показателей	Оценка финансовой стабильности
А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфуллин, Е. В. Нагашев	Расчетно-индикативный метод на базе 3 показателей, выделение 5 классов финансового состояния	Комплексная оценка финансовой устойчивости
Г. В. Савицкая	Расчетно-индикативный метод на базе 8 показателей, выделение 5 классов финансового состояния	Определение класса и степени устойчивости
Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова	Расчетно-индикативный метод на базе 6 показателей, выделение 6 классов финансового состояния	Определение класса и степени устойчивости

В качестве иллюстрации приводится предложенная Л.В. Донцовой и Н.А. Никифоровой система показателей

финансовой устойчивости и их рейтинговой оценки, выраженной в баллах (таблица 3).

**Таблица 3 – Группировка показателей финансовой устойчивости по зонам рейтинговой оценки [7, с. 218]**

Показатель	Границы классов согласно критериям, значение (балл)					
	I класс	II класс	III класс	IV класс	V класс	VI класс
Коэффициент абсолютной ликвидности	> 0,25	0,2	0,15	0,1	0,05	< 0,05
	(20)	(16)	(12)	(8)	(4)	(0)
Коэффициент быстрой ликвидности	> 1	0,9	0,8	0,7	0,6	< 0,5
	(18)	(15)	(12)	(9)	(6)	(0)
Коэффициент текущей ликвидности	> 2	1,9-1,7	1,6-1,4	1,3-1,1	1,0	< 1
	(16,5)	(15-12)	(10,5-7,5)	(6-3)	(1,5)	(0)
Коэффициент финансовой независимости	> 0,6	0,59-0,54	0,53-0,43	0,42-0,41	0,4	< 0,4
	(17)	(15-12)	(11,4-7,4)	(6,6-1,8)	(1)	(0)
Коэффициент обеспеченности СОС	> 0,5	0,4	0,3	0,2	0,1	< 0,1
	(15)	(12)	(9)	(6)	(3)	(0)
Коэффициент обеспеченности запасов СК	> 1	0,9	0,8	0,7	0,6	< 0,5
	(15)	(12)	(9)	(6)	(3)	(0)
Минимальное значение границы	100	85-64	63,9-56,9	41,6-28,3	18	-

При этом важнейшей задачей прогнозного моделирования финансовой устойчивости является определение степени вероятности того, что, находясь в текущий момент времени в рейтинговом состоянии А, в следующий момент

предприятие перейдет в рейтинговое состояние Б (либо В) или останется в состоянии А.

Данная задача решается через описание деятельности предприятия как совокупности его возможных рейтинго-

вых состояний и матрицы переходных вероятностей, которые рассматриваются как происходящие вследствие управляющих воздействий, определяемых в соответствии с выбранным критерием оптимизации. Тогда данная схема формализуется в виде управляемой цепи Маркова [4, с. 5]. При этом возникает возможность рассчитать вероятность перехода организации из одного рейтингового состояния в другие за определенное число временных отрезков.

Таким образом, использование представленного подхода позволяет дать прогнозную оценку не только отдельных показателей, иллюстрирующих финансовую устойчивость экономического субъекта, но и комплексно охарактеризовать тенденции изменения класса данной устойчивости.

#### **Библиографический список**

1. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2007.
3. Бутенко Д.В., Кошечкин Я.С., Козлов М.С., Половинкин А.В. Концептуальное моделирование финансово-экономической устойчивости предприятия // Известия ВолГТУ. – 2008. – №3.
4. Быков Д.Ю. Об одном подходе к моделированию динамики финансовой устойчивости организации // Известия вузов. Серия «Экономика, финансы и управление производством». – 2011. – № 4.
5. Винникова Е.В. Финансовое оздоровление учреждений санаторно-курортной сферы. Автореферат дисс. ... к.э.н. – М., 2009.
6. Горский Ю.М., Степанов А.М., Теслинов А.Г. Гомеостатика: гармония в игре противоречий. – Иркутск: Репроцентр А1, 2008.
7. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Дело и сервис, 2004.
8. Зеленцова С.Ю., Кирьянчук В.Е., Крупко А.Э. Многомерное адаптивно-имитационное моделирование в системе прогнозирования социально-экономического развития региона // Вестник Воронежского государственного университета. Серия «Экономика и управление». – 2006. – № 1.
9. Кулагина М.Е. Использование современных инструментов в системе управления финансовыми ресурсами // Финансы и кредит. – 2009. – № 1.
10. Огородников П.О., Перунов В.Б. Биотехнический подход к анализу и прогнозированию финансовой устойчивости предприятия // Экономика региона. – 2011. – № 2.
11. Сухов С.В. Системный подход к управлению коммерческим предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 6.
12. Тинякова В.И. Адаптивно-рациональное прогнозирование в экономических системах: концептуальные идеи и модели реализации // Вестник Воронежского государственного университета. Серия «Экономика и управление». – 2006.- № 2.
13. Фаянцева Е. Методические подходы к оценке финансовой устойчивости компании // РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2011. – № 4.
14. Цибарева М.А. Содержание понятия «экономическая устойчивость» фирмы // Вестник СамГУ. – 2008. – № 7.
15. Шмидт А.В. Раскрытие категорий «устойчивость» и «устойчивое развитие» применительно к объектам микроэкономики с позиции динамики // Вестник ЮУрГУ. – 2010. – №6.
16. Шредер Н.Г. Анализ финансовой отчетности. – М.: Альфа-Пресса, 2008.

**E-mail: stg25@mail.ru**

*Матраева Л.В.,  
к.э.н., доцент кафедры  
«Финансы и кредит»,  
Российский государственный  
торгово-экономический университет,  
Тульский филиал*

## **ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ СТАТИСТИКИ ПРЯМЫХ ИНОСТРАННЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**

### **Аннотация**

В данной статье предпринимается попытка структурировать основные проблемы в области статистики ПИИ в РФ и проанализировать возможность использования международного опыта в данной сфере для решения проблем привлечения ПИИ в страну, таких, как: дефицит, ненадежность и несогласованность сбора данных о ПИИ и систем оповещения инвесторов об имеющейся информации.

### **Ключевые слова**

Прямые иностранные инвестиции, статистика ПИИ, международный опыт.

Несмотря на возрастающие глобализационные процессы, сопровождающиеся все большей либерализацией национальных экономик, притоки ПИИ сильно сконцентрированы в небольшом количестве стран. Многие развивающиеся страны, включая наименее развитые, привлекли только небольшие объемы прямых иностранных инвестиций. Общеизвестно, что неравенство в распределении притоков ПИИ, происходит из-за таких факторов, как: нездоровая деловая среда, слабая политика в отношении привлечения ПИИ, отсутствие стимулирования, несовершенные организационные структуры, ограничения доступа к рынку, неблагоприятные сравнительные затраты и политическая нестабильность. Однако менее известно то, что дефицит, ненадежность и несогласованность сбора данных о ПИИ и систем оповещения во многих развивающихся странах вызывают серьезные проблемы в формулировке политики и стратегий, касающихся ПИИ. Это, в свою очередь, также сильно влияет на привлекательность страны-реципиента. Именно ненадежность, несогласованность и несвоевременность информации и статистических данных о стране – по-

тенциальном реципиенте ПИИ – очень часто останавливают инвестора еще на стадии принятия решения, поскольку достоверность разработанных инвестиционных стратегий и планов, а также возможность их своевременной корректировки подвергаются инвестором сильному сомнению.

Качество статистики о ПИИ в значительной степени зависит от актуальности, своевременности, надежности и международной сравнимости данных. Чтобы соответствовать этим критериям, официальные статистические органы должны уделять внимание не только методологии, используемой для измерения объемов ПИИ, но и участвовать в распространении данных конечным пользователям. Причем структура данных и формат их распространения должны учитывать мнения конечных пользователей, поэтому структура сбора и анализа данных по ПИИ должна включать циклы пересмотра для усовершенствования данных и форматов распространения. Следует учитывать, что одним из важнейших конечных пользователей информации по ПИИ является потенциальный иностранный инвестор, поэтому целесообразно предусмотреть обратную

связь между ним и статистическими органами с целью включения актуальной для пользователей статистической информации в отчеты.

Таким образом, в рамках совершенствования укрепления потенциала в области статистики ПИИ в РФ есть два основных направления (рис. 1).

**Первое направление** связано с методологией и касается *совершенствования научных принципов и методологических стандартов* в области ПИИ. В рамках данного направления наиболее актуальными представляются следующие задачи.

1. ОТРАЖЕНИЕ В СТАТИСТИКЕ ОПЕРАЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ С КОСВЕННЫМ ИНОСТРАННЫМ УЧАСТИЕМ.

Учитывая современную концепцию ПИИ, статистика иностранных инвестиций обязательно должна учитывать все предприятия, в которых иностранные инвесторы не только прямо, но и *косвенно* имеют значительную долю. Издания ОЭСР «Benchmark Definition of Foreign Investment» (Benchmark) и МВФ «Balance of Payments Compilation Guide» описывают весь спектр предприятий с прямым или косвенным иностранным участием, которые должны учитываться статистикой.

При этом в статистике следует учитывать не только инвестиционные потоки, но и реинвестированные доходы этих предприятий.

2. СОГЛАСОВАНИЕ РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ СТАТИСТИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Современный этап развития общества, связанный с интеграцией знаний и тенденциями унификации информационного поля, требует гармонизации российских и международных стандартов в области статистики. При принятии решения об инвестировании иностранный инвестор обращает внимание на ряд факторов: экономическое развитие, политическую стабильность, таможен-

ное регулирование, уровень криминалитета, соотношение доходности и риска. Для подобного анализа необходимо анализировать полную и достоверную статистическую информацию. Предпочтительней, когда это уже собранные, какие-либо агрегированные данные, статистика ПИИ, в том числе в разрезе и по разделам. Некоторое время назад ЕС предложил рассчитывать ряд показателей, которые должны помочь иностранному инвестору в его анализе, а следовательно, и в принятии решения об инвестировании [1]. По тому набору показателей, который рассчитывается у нас в стране, инвестору довольно проблематично прийти к конкретному выводу. Результаты сравнительного анализа показателей, характеризующих ПИИ в отечественной и зарубежной практике статистики, позволяют сделать вывод о целесообразности применения ряда показателей в официальной статистической отчетности (табл. 1).

Таким образом, желательно использовать следующие показатели: количество аффилированных предприятий, добавленную стоимость, расходы на внутрифирменные исследования и разработки, стоимость приобретённых товаров и услуг, как наиболее интересные не только для анализа структуры ПИИ, но и с точки зрения потенциального иностранного инвестора, так как они косвенно способны отразить степень интереса и уровень конкуренции в конкретной стране или отрасли.

Такой подход будет способствовать единообразной трактовке показателей и новых индикаторов. В свою очередь это позволит принимать эффективные решения, связанные с использованием преимуществ тенденций экономической глобализации для стран различного уровня экономического развития [2,3].



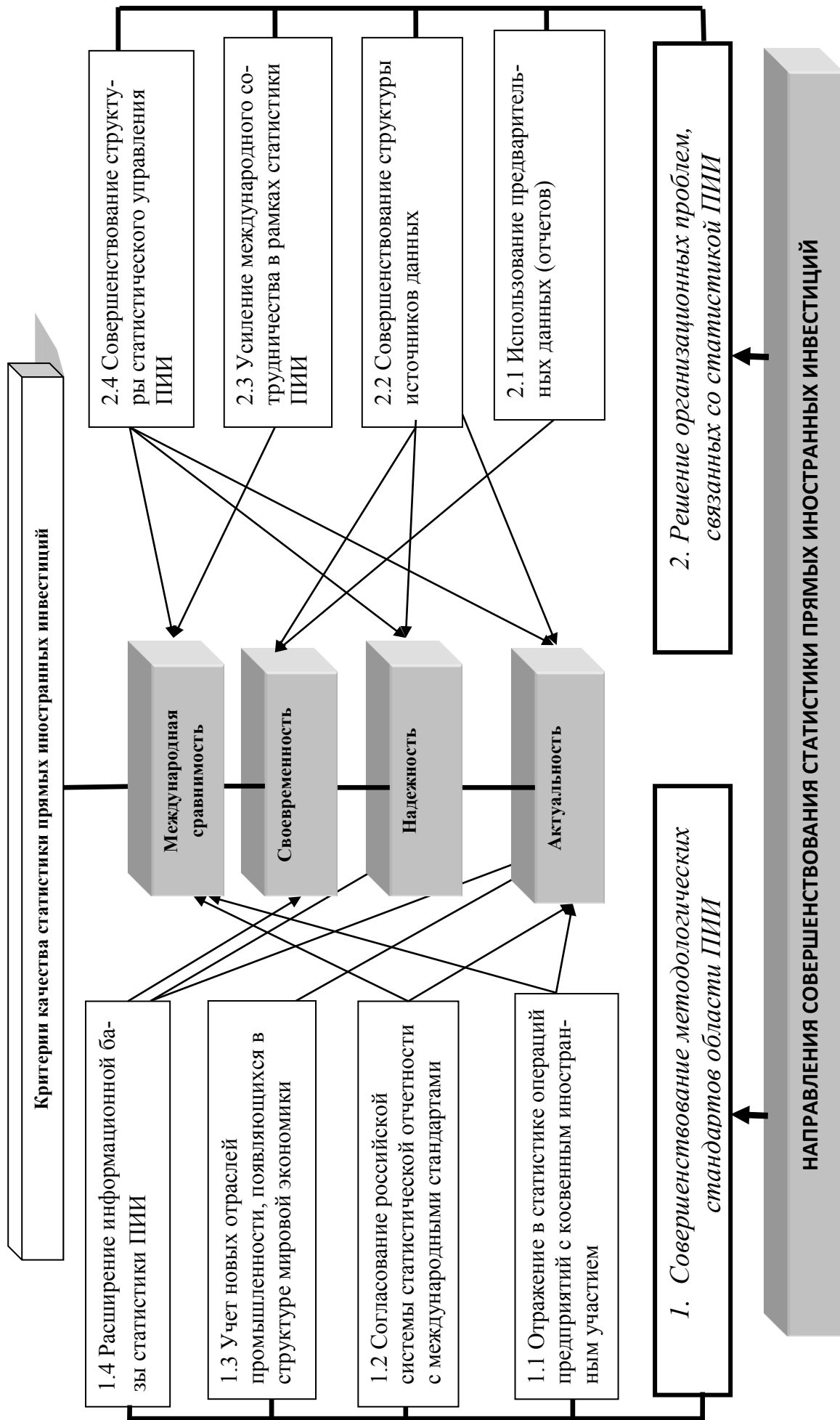


Рисунок 1 – Влияние предлагаемых направлений совершенствования на качественные признаки статистики ПИИ

**Таблица 1 – Сравнительный анализ показателей ПИИ, используемых в отечественной и международной статистической практике**

Показатель (методика ЕС)[1]	Возможный показатель (Россия)
Количество аффилированных предприятий	–
Валовые операционные доходы	Сальдированный финансовый результат деятельности организаций. Прибыль/убыток от деятельности
Производство продукции	Производство продукции по видам экономической деятельности
Добавленная стоимость	–
Стоимость приобретённых товаров и услуг	–
Покупка товаров/услуг для перепродажи	–
Расходы на оплату труда	Среднедушевые денежные доходы. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата
Валовые инвестиции в материальные активы	Инвестиции в основной капитал
Расходы на внутрифирменные исследования и разработки	–
Численность работников	Численность занятых в экономике
Численность работников в сфере НИОКР	Численность персонала в сфере НИОКР

3. УЧЕТ НОВЫХ ОТРАСЛЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ, ПОЯВЛЯЮЩИХСЯ В СТРУКТУРЕ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

Появление отраслей промышленности, вовлеченных в производство передовых технологий, вместе с ростом и разнообразием сфер обслуживания затрагивает и статистическую структуру данных о ПИИ.

4. РАСШИРЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ СТАТИСТИКИ ПИИ

Целесообразно расширить информационную базу статистики ПИИ за счёт развития дополнительных статистических систем, это должно способствовать более чёткому пониманию существенных характеристик ПИИ, а также как они влияют на экономику страны (на примере США – статистика аффилированных предприятий, статистика ТНК, статистика слияний и поглощений).

**Второе направление** касается рекомендаций в области *организационных проблем*, связанных со статистикой ПИИ.

1. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫХ ДАННЫХ (ОТЧЕТОВ) С ЦЕЛЬЮ ПОВЫШЕНИЯ СВОЕВРЕМЕННОСТИ ИНФОРМАЦИИ ПО ПИИ.

Скорость или своевременность, с которой распространяются данные, являются важным аспектом статистической информации, поскольку это определяет отчасти аналитическую ценность статистики.

В международных рекомендациях по статистике ПИИ рекомендуется использовать два типа данных (отчетов) [5]:

- *Своевременные данные* – те, которые подготавливаются с самым коротким промежутком времени между концом отчетного периода (или справочной даты) и распространением данных. Эти данные являются наиболее актуальными, хотя, по сути, являются предварительными и затем подвергаются пересмотру.

- *Наиболее исчерпывающие данные* (отчеты) – те, которые подготовлены на основании достоверной (под-

твержденной из разных постоянных источников) и всесторонней информации.

Поскольку очень важно обеспечить *своевременные* и одновременно *достоверные* данные по статистике ПИИ, во многих странах собирают и обрабатывают сначала предварительные данные по ПИИ, которые выпускают вскоре после конца отчетного периода. Часто эти страны позже собирают пересмотренную статистику ПИИ из источников более исчерпывающих данных (например, данные с эталонных лет). Использование подобного принципа организации отчетов по ПИИ позволяет преодолеть вечное противоречие между своевременностью и достоверностью данных, присущее практически любой системе статистической отчетности.

Тем не менее, как показывает практика, значительное количество стран не использует этот принцип в практике статистики ПИИ из-за излишней трудоемкости, которой он сопровождается. Безусловно, необходимость внедрения в статистическую практику подобных методов определяется, в первую очередь, стратегией и приоритетностью политики в области ПИИ конкретного государства. Тем не менее страны, активно заинтересованные в увеличении притоков ПИИ, такие, как: Бразилия, Индия и Китай, достаточно успешно используют подобный способ организации потоков информации по ПИИ [1].

Периодичность сбора данных и распространения статистических данных по ПИИ существенно различается среди стран, поскольку это зависит от используемой системы статистической отчетности. Предварительные отчеты, основанные на системе своевременных данных, чаще всего подготавливаются на ежемесячной или ежеквартальной основе. Эталонные отчеты, основанные на исчерпывающих данных, распространяются на ежеквартальной и ежегодной основе.

Больше чем половина стран-членов ОЭСР распространяет *предварительные отчеты* по ПИИ ежемесячно, потому что представление ежемесячных данных о платежном балансе присутствует среди условий для вступления в Европейский валютный союз. Кроме того, приблизительно треть всех стран-членов ОЭСР, не входящих в ЕВС, распространяют предварительные данные ежемесячно, в то время как две трети – распространяют доклады о ПИИ на ежеквартальной и ежегодной основе. В свою очередь эталонные отчеты большинством стран-членов ОЭСР публикует на ежегодной основе. Исключения составляют азиатские страны, публикующие эталонные отчеты на ежеквартальной основе [6].

В свою очередь доступность своевременных данных в основной массе стран ОЭСР составляет меньше, чем 3 месяца, эталонных данных – около года.

## 2. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРУКТУРЫ ИСТОЧНИКОВ ДАННЫХ

Проблема формирования источников данных является весьма актуальной в статистике ПИИ. В зависимости от циклов распространения данных по ПИИ страны используют разные источники данных. К основным источниками данных по ПИИ, безусловно, относится Международная система регистрации сделок (International Transactions Reporting System, ITRS), которая учитывает движения денежной наличности через счета в отечественных и иностранных банках, инвестиции в денежной форме и движения ценных бумаг. Статистика собирается из форм отчетности отечественных банков, заполняемых предприятиями. Именно этот источник является основным для предварительных отчетов, эталонные отчеты, как правило, дополняются за счет данных, полученных из других источников, например, опросов предприятий или данных, полученных на основе ре-

гулярного обмена статистической информацией по ПИИ между странами.

Основной тенденцией в современной статистике по ПИИ является то, что, начиная с 1997 года, существенно

увеличивается число стран, использующих опросы предприятия в качестве основного источника данных по ПИИ (табл. 2).

**Таблица 2 – Структура основных источников информации по ПИИ, используемых странами-членами ОЭСР [6, 8]**

<b>Приток ПИИ</b>		<b>Накопленный объем ПИИ (остаток)</b>	
<b>Источники информации</b>	<b>Уд. вес, %</b>	<b>Источники информации</b>	<b>Уд. вес, %</b>
ITRS	41	Опросы предприятий	79
Опросы предприятий	62	ITRS	13
Административные (прочие) источники	39	Административные (прочие) источники	8

Преимуществами опроса предприятий являются: полнота и прозрачность собираемой информации на уровне предприятия, а также возможность объяснить лицам, представляющим информацию, концепцию ПИИ и разъяснить трактовку спорных ситуаций, что гарантирует лучшее качество представляемой информации. К недостаткам данного метода можно отнести трудоемкость и высокую стоимость данного метода.

К преимуществам ITRS можно отнести доступность большей части требуемой информации, так как она уже так или иначе собирается банками, а также отсутствие необходимости разработки сложных дорогостоящих альтернативных методов сбора информации. Недостатками являются: ограниченность объема выборки информации по ПИИ только операциями по переводу наличности, в то время как прочие операции, не затрагивающие перевода наличности через границу РФ, не учитываются (например, реинвестирование прибыли, внесение основных средств в качестве вклада в уставный капитал), небольшой уровень детализации информации, трудность в учете операций, номинированных в валюте РФ или через счета нерезидентов РФ.

Главным плюсом административных (прочих) источников информации является доступность информации как побочного продукта процесса ПИИ в РФ. К минусам относятся: временной разрыв между одобрением и фактическим осуществлением инвестиций (даже одобренные инвестиции могут быть никогда не осуществлены), отсутствие информации об окупаемости инвестиций, а также часть объемов инвестиций может не нуждаться в одобрении, так как осуществляется в специфические отрасли или ниже оговоренного лимита.

Как показывает общая практика, страны-члены ОЭСР используют опросы предприятий и ITRS в качестве основной информации по ПИИ, в то время как данные по накопленным остаткам ПИИ формируются в основном по результатам опросов предприятий.

### 3. УСИЛЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНОГО СОТРУДНИЧЕСТВА В РАМКАХ СТАТИСТИКИ ПИИ

Все большее распространение в последнее время получает обмен информацией о сделках по ПИИ между странами. В основном усилия сосредоточены на международном или региональном уровне в рамках межстрановых группировок с целью улучшения двустороннего обмена данными между странами – партнерами. Так, в рамках АСЕАН существует рабочая группа по

статистике ПИИ; подобная группа существует и в рамках группировки COMESA [6].

Международное сотрудничество в области статистики ПИИ является весьма актуальным еще и по той причине, что существует чрезвычайно широкий диапазон ситуаций, связанных либо с нехваткой данных в разрезе статистики ПИИ конкретной страны, либо с их несопоставимостью, связанной с разными методиками трактовки, сбора и обработки данных. Именно поэтому международное сотрудничество, направленное на гармонизацию статистических данных в области ПИИ, приобретает все большее распространение. Тем не менее Россия только начала интеграцию в международную статистическую систему. На официальном сайте Госкомстата РФ присутствуют данные только о 21 официальном документе о сотрудничестве, подписанные Росстатом с национальными статистическими службами других стран. Причем отдельным направлением сотрудничество в области статистического наблюдения за движением иностранных инвестиций выделено только в рамках Соглашения с Беларусью. В Соглашениях с Китаем и Болгарией отдельно в качестве самостоятельного направления представлена лишь статистика инвестиций.

#### 4. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРУКТУРЫ СТАТИСТИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ПИИ

В соответствии с текущими тенденциями развития экономики стало меняться и представление о статистических структурах по ПИИ. В сложившихся условиях эти органы должны являться частью интегрированной системы прямых инвестиций, а не просто представлять собой механизм координации различных учреждений, во-

влеченных в процесс сбора и обработки данных по ПИИ.

Переосмысление функций и значений статистических органов по ПИИ привело к тому, что некоторые страны стали чаще отказываться от традиционной (централизованной) структуры статистической системы по ПИИ и практиковать децентрализованную статистическую систему, предусматривающую создание специализированных статистических структур (офисов) по ПИИ.

К безусловным преимуществам создания таких подразделений можно отнести как возможность интеграции функций, повышение качества статистических данных за счет возможности проводить статистическую экспертизу, так и большую гибкость данной системы, ее способность ассимиляции к требованиям постоянно меняющейся экономической системы. Вместе с тем такая структура не лишена и недостатков. К ним относят: нехватку ресурсов, слабую или неэффективную координацию в сборе данных, а также возможное несоответствие перекрывающихся данных с данными, публикуемыми другими статистическими структурами. Преимущества и недостатки децентрализованной статистической системы по ПИИ представлены в таблице 3.

Резюмируя вышесказанное, можно отметить что уместность создания специализированных статистических офисов по ПИИ в пределах национальной статистической системы зависит от:

- стратегического приоритета правительства в отношении прямых иностранных инвестиций;
- необходимых ресурсов (как капитальных, так и человеческих).

**Таблица 3 – Специализированные статистические подразделения ПИИ:  
преимущества и недостатки [6]**

Преимущества	Недостатки
Интеграция функций	Нехватка ресурсов (включая инфраструктурную поддержку)
Дополнительная статистическая экспертиза	Специализированный персонал невозможен для некоторых стран.
Однородность продукта и статистического процесса	Слабая или неэффективная координация в сборе данных
Гибкость, способность быстро приспосабливаться к новым требованиям	Возможное несоответствие перекрывающихся данных
Внутренняя способность исследований в области статистики ПИИ	
Большая вовлеченность в процесс сбора данных позволяет быстрее актуализировать статистическую информацию в зависимости от потребностей пользователей	

Что касается современной российской практики, то здесь особо следует отметить, что статистика по прямым иностранным инвестициям ведётся *тремя службами* (Банком России, Федеральной таможенной службой (ФТС) и Росстатом), и *в разных аспектах*. При этом ведомство, ответственное за данное направление, **отсутствует**. Так, Банк России представляет данные о ПИИ в рамках платёжного баланса; ФТС – ту же информацию в разрезе своего поля деятельности; Росстат публикует данные о ПИИ в качестве одного из подразделов («Инвестиции») сборника «Регионы России». Периодичность сведений везде – поквартальная.

Вообще, что касается статистики ПИИ, то в России существует два метода подсчета ПИИ: на основании статистики платёжного баланса и на основании данных Госкомстата о сумме рублевых и валютных инвестиций, осуществляемых предприятиями и организациями с иностранными инвестициями [4]. Становится понятно, что данные, формируемые тремя ведомствами, могут не совпадать, причем расхождения весьма существенные (рис. 2).

Причины расхождений связаны с различными методиками учета ПИИ, применяемыми Росстатом и ЦБ:

Росстат осуществляет сбор данных о ПИИ методом обследования

предприятий, которые поквартально подают отчёт по форме федерального государственного статистического наблюдения № 1-инвест «Сведения об инвестициях в Россию из-за рубежа и инвестициях из России за рубеж». В эту форму включены показатели, характеризующие движение ПИИ, а также поступление доходов от них. В свою очередь, Банк России формирует статистику ПИИ с использованием нескольких источников: это и уже упомянутая выше форма №1-инвест, и формы отчетности кредитных организаций (№ 401, 402, 405, 407, 664, 665, 711), и данные стран-партнёров, некоторых компаний, правительственных учреждений, субъектов РФ [1].

Согласно методике платёжного баланса, которой придерживается ЦБ РФ, прямые инвестиции отражаются как чистые инвестиции (разница между поступившими и выбывшими). В свою очередь Госкомстат считает поступления ПИИ на валовой основе [4].

Госкомстат пересчитывает рублевые инвестиции в доллары США, при этом возникает проблема адекватной оценки валютного курса, так как пересчет происходит по среднему валютному курсу последнего года [4].

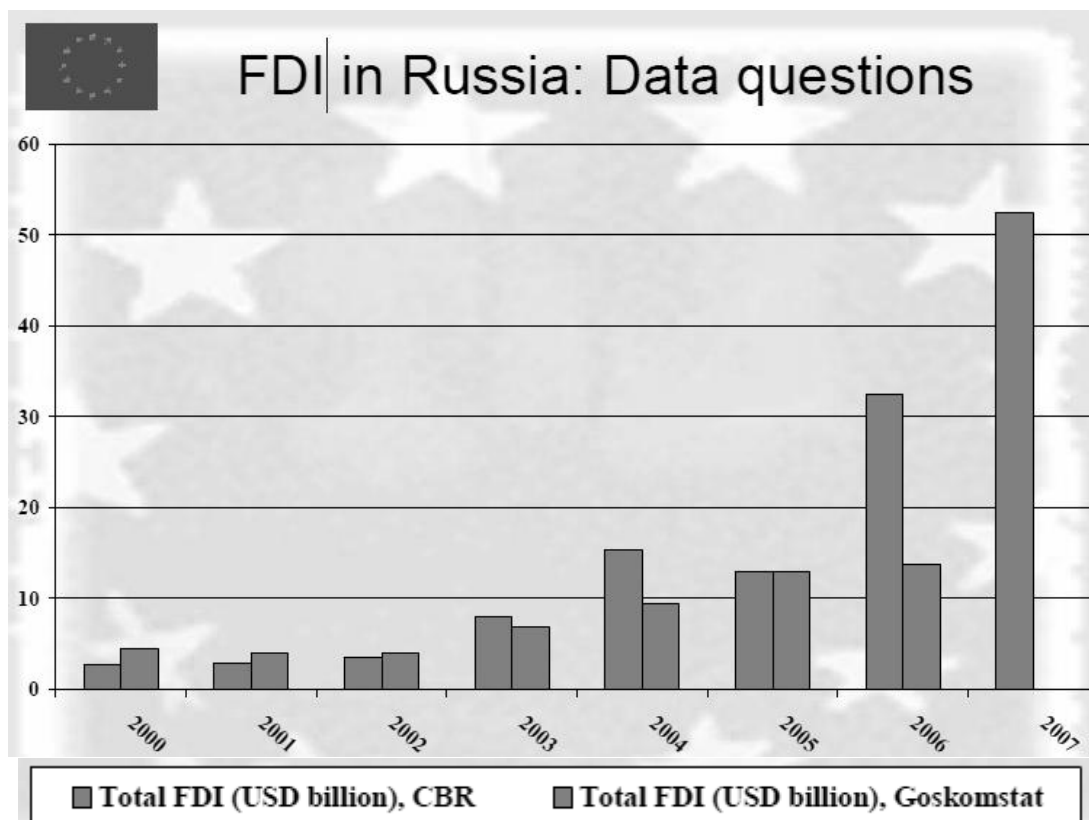


Рисунок 2 – Объем ПИИ по данным Госкомстата и ЦБ РФ [7]

Особенно следует отметить здесь тот факт, что в большинстве отечественных публикаций для анализа ПИИ используются данные Росстата, поскольку в целом база данных Росстата более обширная и позволяет в дальнейшем проводить углубленные исследования. Тем не менее зарубежные аналитические центры в основном работают со статистикой платежного баланса, поскольку это отвечает принципу сопоставимости национальных статистик ПИИ.

Этот факт являлся поводом для обсуждения на специальной экспертной комиссии между ОЭСР-Россия по вопросам российской инвестиционной политики в 2008 году.

Как следствие данной ситуации, иностранному инвестору не ясно, какими данными он может пользоваться при принятии решения об инвестировании. Кроме того, данные по прямым иностранным инвестициям, представляемые всеми тремя службами – разроз-

ненные разделы анализа по инвестиционным потокам в РФ. Агрегированной, сводной информации по статистике ПИИ у нас в стране на данный момент не представляет ни одна служба.

Решение перечисленных выше проблем является весьма актуальным для России, учитывая стремительные темпы ее вовлечения в мировую экономику и нацеленность на повышение своей роли в системе международных экономических отношений.

Таким образом, в современных условиях внедрение в практику хотя бы части из рассмотренных направлений позволило бы существенно улучшить качество российской статистики ПИИ за счет более полного охвата данных, своевременности их представления, актуальной степени детализации, востребованной активными пользователями статистики ПИИ – иностранными инвесторами.

### **Библиографический список**

1. Пак Е.Н. Проблемы развития статистики прямых иностранных инвестиций // Вопросы статистики. – 2008. – №2. – С. 37-44.
2. Райская Н.Н., Сергиенко Я.В., Френкель А.А. Синхронность динамики интегральных индексов как индикатор поворотных точек экономического цикла // Вопросы статистики. – 2010. – №12. – С. 47-50.
3. Райская Н.Н., Сергиенко Я.В., Френкель А.А. Иностранные инвестиции в России: основные тенденции // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – №9. – С. 76-89.
4. Политика привлечения прямых иностранных инвестиций в Россию под ред. А.З. Астаповича / Бюро экономического анализа.- М.: ТЕИС, 2001. – 479 с.
5. Foreign direct investment statistics: how countries measure FDI 2001. – Washington, D.C.: International Monetary Fund: OECD, 2003. – 159 p.
6. UNCTAD Training Manual on Statistics for FDI and the Operations of TNCs, UNCTAD, 2009. – URL: [http://unctad.org/en/Docs/diaeia20094\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/diaeia20094_en.pdf) (вход свободный, дата обращения 13.02.12).
7. Foreign Direct Investment: Russia and the EU. OECD-Russia Expert Meeting on Russia's Investment Policy. 9 April 2008, Moscow, Russia. European Commission Directorate General for Economic and Financial Affairs (DG ECFIN). – URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/investmentfordevelopment/40578459.pdf> (вход свободный, дата обращения 01.07.13).
8. Balance of payments compilation guide. – Washington, DC, USA: International Monetary Fund. – 1995. – 380 p.

**E-mail: [matraeva@lllkkk.ru](mailto:matraeva@lllkkk.ru)**



## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

*Зыбин А.Я.,*

*к.э.н., доцент кафедры*

*«Налоги и налогообложение»*

*ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ПРИ СДЕЛКАХ МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ

#### Аннотация

В статье отражены основные направления совершенствования налогового администрирования в Российской Федерации при сделках между взаимозависимыми лицами.

#### Ключевые слова

Налоговый контроль, взаимозависимые лица, контролируемые сделки, справка, акт проверки.

Активизация деятельности международных компаний в России и российских компаний за рубежом привело к тому, что налоговым органам Российской Федерации с каждым днем все сложнее стало осуществлять налоговый контроль за соблюдением компаниями-налогоплательщиками налогового законодательства. Расширение деятельности большинства компаний позволило им применять различные инструменты минимизации уплаты налоговых платежей.

Путем установления специальных цен на товары, работы и услуги налогоплательщики имеют возможность влиять на величину налоговых обязательств, подлежащих уплате в бюджет. Создавшаяся практика применения компаниями трансфертных цен в целях минимизации налогового бремени влияет на формирование государственного бюджета России.

Неравномерное восстановление ведущих экономик мира, а также общая нестабильность на сырьевых рынках повлияло и на российскую экономику,

что обусловило замедление ее ключевых показателей. По данным Федеральной налоговой службы темпы роста ВВП снизились со 104,5% в первом полугодии 2012 года до 101,4% в первом полугодии текущего года. Замедление динамики продемонстрировали в основном налоги, которые напрямую зависят от результатов деятельности российских предприятий и ценовой конъюнктуры на мировых рынках: налог на прибыль организаций, НДС, НДПИ.

В целях увеличения налоговых поступлений в ряде стран были разработаны специальные меры налогового контроля за уровнем применяемых цен между взаимозависимыми лицами, где в качестве главного принципа положено правило, согласно которому трансфертная цена устанавливается на таком же уровне, как если бы между сторонами не было никаких финансовых и юридических связей.

Основы налогового контроля за трансфертным ценообразованием в России заложены в статье 20 и статье 40

Налогового кодекса Российской Федерации. Однако указанные статьи устарели и должным образом не работают. Налоговое законодательство Российской Федерации в этом направлении не отвечало интересам ни государства, ни налогоплательщиков. Проблемы государства возникали в связи с отсутствием жестких критериев контроля за применяемыми налогоплательщиками ценами, проблема налогоплательщиков заключалась в том, что отсутствовали четкие правила, на которые они могли полагаться при построении своей внутренней налоговой политики по вопросам трансфертного ценообразования.

Острая необходимость совершенствования налогового администрирования за применяемым компаниями трансфертным ценообразованием свидетельствует об актуальности данной проблематики и дальнейшего ее решения.

В Российской Федерации форма контроля за трансфертными ценами появилась в 2012 году. Контроль за трансфертными ценами в первую очередь был направлен на сырьевой бизнес, цель данного контроля связана с анализом и выявлением механизмов возможного занижения налоговой базы в сделках между взаимозависимыми лицами. С 2013 года налоговыми органами могут проводиться проверки полноты уплаты налогов в связи с совершением контролируемых сделок.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации контролируемыми признаются следующие сделки:

- 1) сделки между взаимозависимыми лицами;
- 2) сделки, совершенные взаимозависимыми лицами через посредников (если посредник не выполняет никакой иной роли);
- 3) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли;

- 4) сделки, один из контрагентов по которым находится в офшорной зоне, включенной в так называемый «черный» список Министерства финансов Российской Федерации.

В целях усиления контроля за сделками между взаимозависимыми лицами, приказом Минфина России от 05.04.2012 г. № 43н в России была создана Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения с непосредственным подчинением ее ФНС России.

Основной функцией данной инспекции является обеспечение приема, обработки, хранения и анализа информации о контролируемых сделках, проведение мониторинга данных, необходимых для анализа и контроля цен. А также анализировать и выявлять механизмы возможного занижения налоговой базы в сделках между взаимозависимыми лицами, осуществлять автоматизированный отбор налогоплательщиков для проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами и исполнять другие функции в сфере контроля за трансфертным ценообразованием.

Статьей 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации были установлены особенности отношений между лицами, которые могут оказывать влияние на условия и результаты сделок, совершаемых этими лицами, и экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

Основанием для проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами служат:

- уведомление налогоплательщика о контролируемых сделках;
- извещение налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку налогоплательщика;

- выявление налоговыми органами контролируемой сделки при проведении повторной выездной проверки.

Налоговым кодексом Российской Федерации определен порядок представления уведомления о контролируемых сделках и требования к этому документу, где налогоплательщик обязан сообщать в налоговый орган о совершенных им в календарном году контролируемых сделках при соблюдении нескольких условий:

- сделки совершены с взаимозависимыми лицами;
- сделки имеют признаки контролируемых согласно ст. 105.14 НК РФ;
- контролируемые сделки должны быть совершены на определенную сумму.

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ было определено, что налогоплательщик обязан направлять в налоговые органы уведомление о контролируемых сделках, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным им в календарном году с одним лицом или несколькими лицами. В 2012 г. сумма, при которой налогоплательщик обязан направлять в налоговые органы уведомление о контролируемых сделках превышала 100 млн руб., а в 2013 г. – 80 млн руб.

Сведения о контролируемых сделках налогоплательщику необходимо составлять за календарный год и направлять в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в срок до 20 мая следующего календарного года. При этом крупнейшие налогоплательщики посылают уведомление в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в качестве крупнейшего.

Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится работниками Федеральной налоговой службы. Решение о проведении проверки принимается руко-

водителем ФНС России или его заместителем в течение двух лет со дня получения сведений о контролируемых сделках. О принятом решении Федеральная налоговая служба в течение трех дней сообщает налогоплательщику.

В отношении проверок полноты исчисления и уплаты налогов, в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены следующие ограничения:

- налоговый орган не вправе проводить две (и более) проверки в отношении одной сделки (группы однородных сделок) за один и тот же календарный год;
- налоговый орган вправе проверить период не более трех календарных лет, предшествующих году, когда было вынесено решение о проведении проверки;
- в случае применения налогоплательщиком одного из методов определения рыночной цены или комбинации методов налоговый орган обязан использовать тот же метод или комбинацию методов.

Срок проверки налогоплательщика налоговыми органами считается с момента вынесения решения о ее проведении, оканчивается составлением справки и не может превышать шести месяцев. В исключительных случаях по решению руководителя ФНС России или его заместителя он может быть продлен до 12 месяцев.

Продление срока проведения проверки может быть только в том случае, если есть необходимость получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз или перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. В этом случае срок проверки продлевается дополнительно на срок, не превышающий шести месяцев. Если иностранные государственные органы в течение

этого периода не представили информацию о налогоплательщике или ценах, срок проверки может быть увеличен на три месяца.

Решение о проведении проверок в отношении контролируемых сделок, доходы или расходы по которым признаны в 2012 году, может быть принято не позднее 31 декабря 2013 года, а в 2013 году – не позднее 31 декабря 2015 года. Если доходы и расходы по сделкам признаны до 2012 года, проверки соответствия цен рыночным ценам будут проводиться в порядке, установленном ст. ст. 20 и 40 Налогового кодекса Российской Федерации, т. к. данные статьи действуют до 31 декабря 2014 г.

В ходе проверки работниками Федеральной налоговой службы могут быть истребованы у налогоплательщика документы, необходимые для ее проведения. Требование о представлении документов может быть передано руководителю организации или физическому лицу лично под расписку или послано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления письма. Требование может быть также передано и через канцелярию организации.

Налогоплательщик представляет заверенные копии документов в ФНС России по установленным формам налогового законодательства в течение 30 рабочих дней со дня получения соответствующего требования.

Представленные документы должны касаться конкретной сделки (группы однородных сделок), указанной в требовании.

Налогоплательщик вправе представить как единый документ, составленный в произвольной форме, так и их

совокупность. Указанная документация должна содержать следующие сведения:

1) о деятельности налогоплательщика, совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), связанной с этой сделкой:

- перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с кем совершена контролируемая сделка, описание сделки, ее условий, включая методику ценообразования, условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о ней;
- сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки, об используемых ими активах, связанных со сделкой, и о принимаемых экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении. Данные сведения представляются в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа при сопоставлении цен сделки с рыночными;

2) сведения об использованных методах определения рыночных цен:

- обоснование причин выбора и способа применения используемого метода;
- указание на используемые источники информации;
- расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок;
- сумма полученных доходов (прибыли) или произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности;
- сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, ее совершившим, в результате приобретения информации, результатов интеллектуальной деятельности, прав на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и

других исключительных прав (при наличии соответствующих обстоятельств);

- сведения о прочих факторах, оказавших влияние на цену (рентабельность), примененную в контролируемой сделке, в том числе о рыночной стратегии лица, совершившего контролируемую сделку, если она оказала влияние на цену (рентабельность), примененную в этой контролируемой сделке (при наличии соответствующих обстоятельств);
- произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога (в случае их осуществления для приведения цены сделки в соответствие с рыночными ценами).

Для проведения проверки Федеральной налоговой службой могут запрашиваться документы и сведения, договоры, документы, из которых следует, какая сумма была перечислена по данному договору, счета-фактуры, бухгалтерские справки-расчеты, иные документы, которые могут свидетельствовать о размере участвовавших в сделке активов, величине прибыли, полученной по сделке, использовании НИОКР.

В случае использования одного из методов определения рыночной цены налогоплательщик должен представить информацию о данных, на основе которых он определял рыночную цену по другим организациям.

Перечень запрашиваемой Федеральной налоговой службой информации не мешает налогоплательщику представить иные сведения, послужившие базой для определения рыночной цены и сопоставления цены сделки с рыночными.

Указанная выше документация может быть истребована ФНС России у налогоплательщика не ранее 1 июня года, следующего за календарным, когда были совершены контролируемые сделки. Алгоритм его действий при этом будет следующим:

- определить, какие сделки из заключенных им в предыдущем кален-

дарном году являются контролируемыми;

- установить, учитываются ли платежи по таким сделкам в качестве доходов и расходов при исчислении налога на прибыль организаций за указанный календарный год;
- рассчитать рыночную цену по таким сделкам;
- установить, соответствует ли цена, признаваемая в налоговом учете, рассчитанным рыночным ценам;
- подать налоговую декларацию по налогу на прибыль за истекший налоговый период до 28 марта следующего года;
- направить в налоговый орган по месту нахождения или жительства уведомление о контролируемых сделках до 20 мая следующего года.

Налоговый орган в течение 10 рабочих дней должен направить указанное уведомление в Федеральную налоговую службу.

В отношении некоторых сделок ФНС России не вправе требовать представления документации, подтверждающей соответствие цен в сделке рыночным ценам. Однако налогоплательщик вправе сам представить сведения по некоторым сделкам добровольно, это:

- цены, которые применяются в соответствии с предписаниями антимонопольных органов либо если их цена является регулируемой;
- сделки с лицами, с которыми налогоплательщик не является взаимозависимым;
- срочные сделки с ценными бумагами и финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- сделки, в отношении которых заключено соглашение о ценообразовании для целей налогообложения.

Документацию, необходимую для проверки соответствия цены в сделке рыночным ценам, ФНС России вправе

ве запрашивать не только у самого налогоплательщика, но и у третьих лиц. В первую очередь у его контрагентов, а также у покупателя.

Истребование документов у третьих лиц будет осуществляться по правилам, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

Контрагенты обязаны представлять документы о налогоплательщике только в случае их наличия. В случае неправомерного непредставления документов и сведений о налогоплательщике организация может быть привлечена к ответственности в соответствии с п. 2 ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации, как за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

После проведения полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, составляется справка о проведении проверки. В справке фиксируются предмет, срок проверки, проверяемые сделки, налоги. В справке не делаются выводы о соответствии или несоответствии цен в сделках рыночным. Предмет проверки, указываемый в справке в части проверяемых налогов, должен совпадать с предметом проверки, указанным в решении о проведении проверки.

В случае выявления фактов отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной, которые привели к занижению суммы налога, по результатам рассмотрения материалов проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами налоговым органом, проводившими проверку, может быть составлен акт.

Акт проверки должен быть составлен в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке и в течение пяти рабочих дней вручается лицу, в отношении которого она проводилась.

Акт подписывается должностными лицами ФНС России и налогоплательщиком. Подпись лица, в отношении которого проводилась проверка, свидетельствует только о факте его получения. Если лицо уклоняется от подписи акта или от его получения, об этом делается запись в акте, и он направляется по почте. Если в течение двух месяцев и пяти рабочих дней акт проверки не предъявлен налогоплательщику, значит, занижение сумм уплаченных налогов проверкой не обнаружено.

В акте излагаются факты нарушения налогового законодательства со ссылкой на документы, а также факт неуплаты налогов или факт их переплаты; выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации.

После получения акта налоговой проверки налогоплательщик в течение 20 рабочих дней вправе представить свои возражения, оформленные в письменном виде. К ним налогоплательщик вправе приложить оправдательные документы или их заверенные копии, подтверждающие обоснованность возражений.

Рассмотрение акта, других материалов проверки и письменных возражений по акту, представленных налогоплательщиком, а также принятие решения по результатам проверки осуществляются в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации. Указанные материалы должны быть рассмотрены руководителем (его заместителем) ФНС России в присутствии должностных лиц, проводивших проверку налогоплательщика или его представителя. Решение по ним должно быть принято в течение 10 рабочих дней со дня истечения срока для представления возражений по акту. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

После рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (его

заместитель) ФНС России выносит одно из следующих решений:

- о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о назначении дополнительных мероприятий.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются:

- обстоятельства налогового правонарушения, совершенного налогоплательщиком, так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;
- доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты их проверки.

В этом документе приводится само решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием предусматривающих их статей Налогового кодекса Российской Федерации и применяемые меры ответственности; указывается размер выявленной недоимки и пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. Кроме того, в нем может быть указан размер недоимки, если она была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

Вопросы, связанные с совершенствованием налогового администрирования при сделках между взаимозависимыми лицами очень актуальны и имеют новизну в налоговой системе Российской Федерации.

Введение в Налоговый кодекс Российской Федерации нового раздела по взаимозависимым лицам, положения о ценах и налогообложении, а также статьи связанные с налоговым контролем в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, соглашение о ценообразовании и создание Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения повысят уровень налоговой дисциплины, при котором могут быть сведены к минимуму нарушения налогового законодательства.

В Основных направлениях налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 гг. одной из главных целей является совершенствование налогового законодательства в области налогового контроля для обеспечения эффективного противодействия уклонению от уплаты налогов, в том числе в области налогообложения между взаимозависимыми лицами.

По данным ФНС России, за счет принятых мер по повышению эффективности налогового администрирования продолжается положительная динамика налоговых поступлений. Правильность выбранного вектора развития налогового администрирования подтверждается стабильным поступлением доходов в бюджет страны. Так, за три посткризисных года темпы роста налоговых поступлений превысили рост экономики – ВВП вырос на 12,7%, налоги в реальном выражении – на 21,8%, то есть превышение составило 9,1%.

За первое полугодие 2013 года в ФНС России поступило около 200 уведомлений с информацией о 150 тысячах контролируемых сделок налогоплательщиков.

Совершенствование налогового администрирования при сделках между взаимозависимыми лицами, создание новых механизмов при трансфертном ценообразовании будут способствовать

увеличению поступления налоговых платежей в бюджеты всех уровней, а также расширению сотрудничества в области налогообложения с другими государствами.

#### **Библиографический список**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ с дополнениями и изменениями. Часть 2. Федеральный

закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ с дополнениями и изменениями.

2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 05.04.2012 № 43н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов РФ от 09.08.2005 г. № 101Н «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы».

3. Основные направления налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 гг.

**E-mail: z\_a1010@mail.ru**

***Ширяева Н.М.,***

*к.э.н., доцент кафедры*

*«Налоги и налогообложение»*

*ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **ПРОБЛЕМЫ МЕЖБЮДЖЕТНОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ РЕГИОНОВ**

#### **Аннотация**

В настоящее время тщательно рассматриваются вопросы формирования и сбалансированности доходов бюджета РФ, а также распределения субсидий, дотаций, субвенций и трансфертов. Автором предлагается децентрализация налоговых доходов, в интересах регионального уровня, ряд налогов при соблюдении определенных условий можно передать субъектам федерации.

#### **Ключевые слова**

Бюджетная сбалансированность, субсидии, дотации, субвенции, региональный бюджет, бюджетные ассигнования, трансферты, софинансирование, налоговые доходы регионов, налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц.

В настоящее время широко используются инструменты горизонтального выравнивания бюджетной сбалансированности: дотации, субсидии, субвенции и иные межбюджетные трансферты.

По мнению к.э.н. Федорова М.Е., основными инструментами в механизме горизонтального выравнивания на субфедеральном уровне являются субсидии из регионального фонда софинансирования социальных расходов и дотации из регионального фонда финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) [1].

Данные инструменты имеют ряд различий. Основное их различие заключается в способах распределения.

К примеру, субсидии направляются на стимулирование лишь определенных основных расходов региональных органов власти, в то время как дотации направляются на выравнивание бюджетной обеспеченности и получатели самостоятельно распоряжаются данными средствами.

Еще одним важным отличием является то, что субсидии подразумевают софинансирование проектов из



регионального и местных бюджетов, тогда как дотации предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе без установления направлений и условий их использования, что позволяет использовать в их составе дополнительных средств для стимулирования экономической активности органов местного самоуправления.

Распределение дотаций из региональных фондов финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов) направлено не только на выравнивание, но и на стимулирование экономической активности органов местного самоуправления.

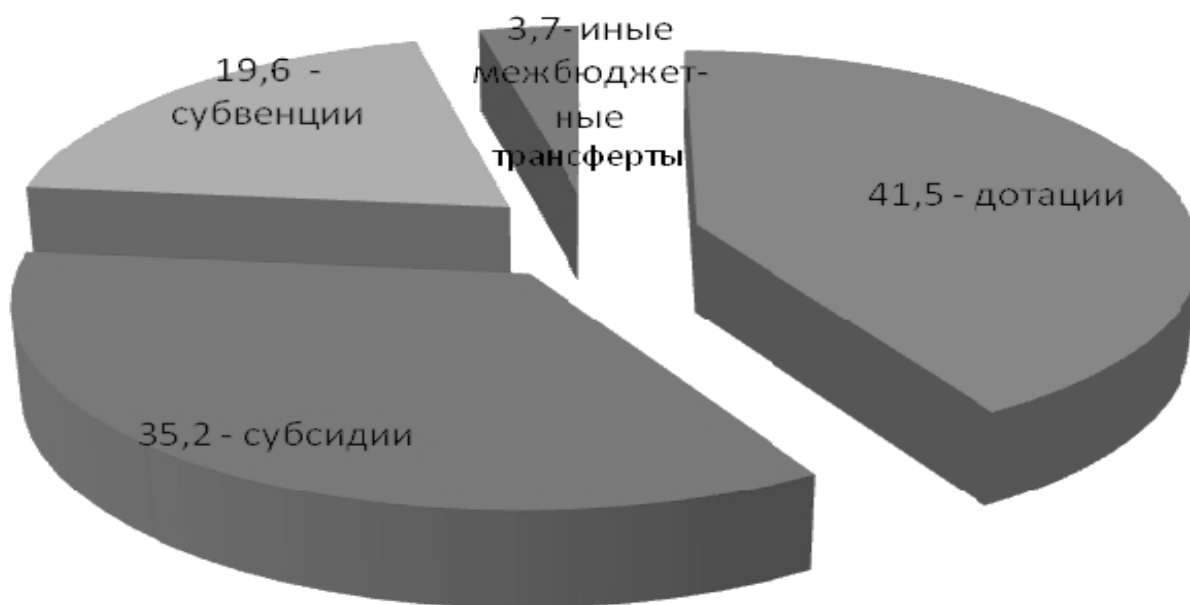
Данная позиция ориентирует на повышение уровня финансового положения местных бюджетов, увеличение общего уровня бюджетной обеспеченности муниципальных районов (городских округов) и сокращение числа получателей выравнивающих трансфертов.

Значительная часть налогов в России – федеральные которые регули-

руются федеральными органами, а у субъектов федерации незначительные права по изменению налоговой базы региональных налогов. Тогда как муниципалитеты почти все доходы получают от регионов в виде отчислений.

Регионы из-за этого стали экономически несамостоятельны. Для устранения данной ситуации целесообразно внести изменения в Налоговое Законодательство, закрепив часть налогов за регионами с правом их регулирования путем установления ставок, льгот и преференций.

Согласно расчетам Счетной палаты, структура распределения межбюджетных трансфертов по формам их предоставления бюджетам субъектов Российской Федерации в 2011 году представлена на диаграмме (рис. 1), где показано, что в 2011 году значительных изменений в структуре межбюджетных трансфертов, предоставляемых бюджетам субъектов Российской Федерации, по сравнению с 2010 годом, не произошло.

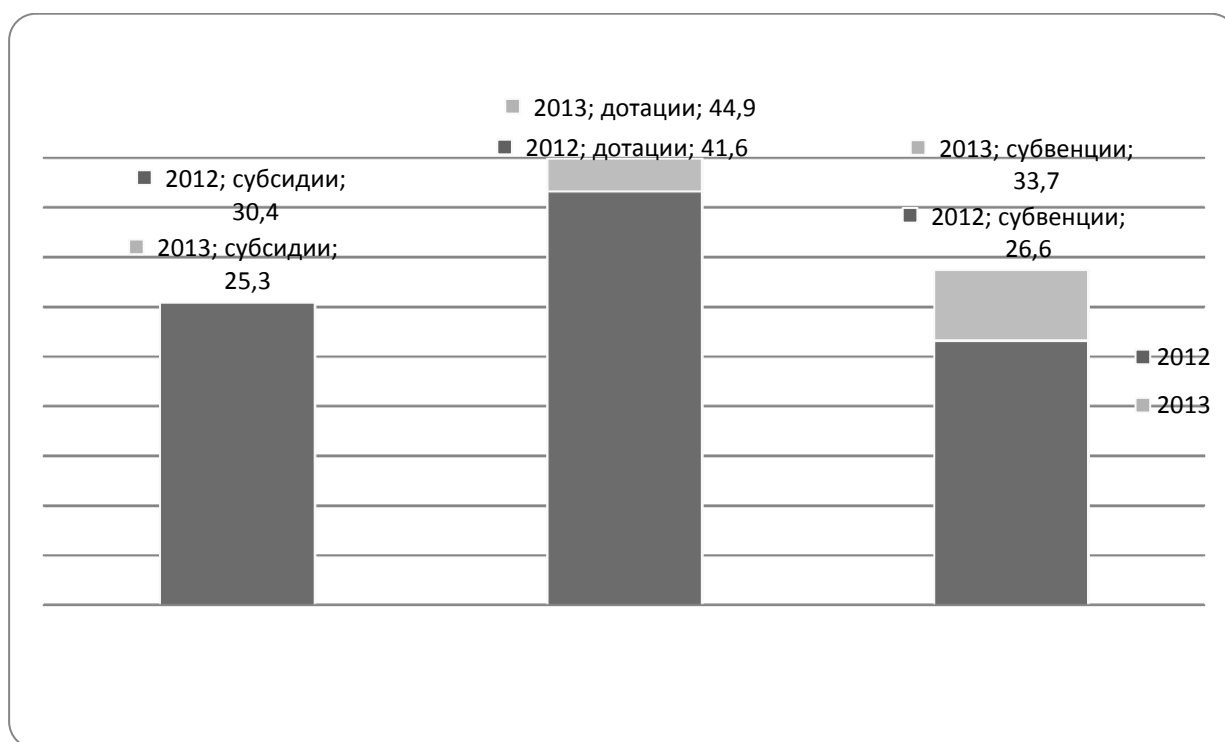


**Рисунок 1 – Структура межбюджетных трансфертов бюджетам субъектов Российской Федерации (в %) в 2011 г.**

В федеральном бюджете, в 2012 г. были предусмотрены бюджетные ассигнования в сумме 10 млрд рублей на поощрение субъектов Российской Федерации, обеспечивших наилучшие результаты в развитии предпринимательства, привлечении инвестиций, увеличении доходов бюджетов.

Если рассматривать распределение межбюджетных трансфертов субъектов федерации (рис. 2), то можно наблюдать, что в 2012-2013 годах в связи с сокращением расходов федерального бюджета на субсидии (межбюджетные субсидии) бюджетам субъектов

Российской Федерации и муниципальных образований их доля в структуре межбюджетных трансфертов снизилась и составила 30,4% и 25,3% соответственно (в 2013 году на 9,9 процентного пункта меньше, чем в 2011 году), а доля дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований увеличилась до 44,9% в 2013 году (на 3,3 процентного пункта) и субвенций бюджетам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – увеличилась до 33,7% в 2013 году (на 7,1 процентного пункта).



**Рисунок 2 – Распределение межбюджетных трансфертов субъектам Российской Федерации**

Объем государственного долга субъектов Российской Федерации за 2010 год вырос на 23% и составил на 1 января 2011 года 1 095,2 млрд рублей, а объем долга муниципальных образований – на 25,5 % и составил 169,3 млрд рублей соответственно.

Анализ основных прогнозных параметров консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации свидетельствует об опережающем росте налоговых и неналоговых доходов и о сохранении общего дефицита указанных бюджетов в 2012 – 2014 годах (табл. 1).

**Таблица 1 – Основные параметры консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации (млрд рублей)**

Наименование	2011 год (оценка)	2012 год (прогноз)	2013 год (прогноз)	2014 год (прогноз)	2014 год в % к 2011 году
Доходы – всего	7224,9	7682,6	8134,3	8803,7	121,9
в том числе:					
налоговые и неналоговые доходы	5798,6	6409,8	7046,8	7784,0	134,2
межбюджетные трансферты	1426,3	1272,8	1087,5	1019,7	71,5
в % к доходам	19,7	16,6	13,4	11,6	
Расходы – всего	7271,3	7729,5	8171,0	8813,1	121,2
Дефицит(-), профицит (+)	-46,4	-46,9	-36,7	-9,4	20,3

Следует отметить, что в 2012-2014 годах увеличивается нагрузка на региональные и местные бюджеты по возврату ранее предоставленных бюджетных кредитов (задолженность по которым на 1 января 2011 года составила 321,5 млрд рублей). Это потребует от региональных властей изыскания дополнительных источников доходов бюджетов или увеличения заимствований у кредитных организаций<sup>1</sup>.

Для стимулирования экономического развития регионов целесообразно использовать и неналоговые механизмы. В настоящее время при увеличении доходов регионов трансферты уменьшаются, что является замедляющим фактором развития, за усилия по ускоренному экономическому росту наказывают рублем. В качестве стимулирующих компонентов целесообразно сохранять механизм распределения трансфертов на прежнем уровне, тем самым стремление регионов к экономическому развитию окажется эффективнее.

Региональные власти должны иметь экономические рычаги для создания конкуренции в борьбе за трудовые и капитальные ресурсы внутри страны, чтобы регионы стали привлекательными для инвестирования в строительство

предприятий с целью развития экономики региона.

Для создания благоприятных условий и привлечения инвесторов региональные власти могут снизить административные барьеры, а также предоставлять дополнительные налоговые льготы и преференции.

Однако если у регионов окажется право управления налогом, снижая ставки, то субъекты федерации не смогут рассчитывать на трансферты из центра.

Например, при передаче регионам налога на прибыль, где уплата налога будет привязана к реальному производству в рамках больших холдингов, есть риск образования внутренних офшоров.

Полномочия по сбору и распределению можно передать регионам по налогу на доходы физических лиц. Так, по субъектам РФ в 2011 году реальная заработная плата увеличилась на 3,6%, в 2012 году – на 5,1%, в 2013 году увеличится – на 5,8%, а в 2014 году – на 6,3%.

НДС является федеральным налогом и возмещается из федерального бюджета, поэтому этот налог нецелесообразно передавать в регионы. По прогнозам, экспорт товаров в Российской Федерации (физический объем) в 2013 – 2014 годах увеличится на 7% (за 2006 – 2008 годы –

<sup>1</sup> <http://www.budgetrf.ru>.

на 7,7%), физический объем импорта товаров вырастет на 34,8% (в 1,7 раза). Если производство экспортоориентированные, то возникает проблема, так как НДС возмещается на конечном этапе. Поэтому отдавать в регионы или дробить по уровням бюджета НДС нельзя. В России уже был период, когда часть НДС оставляли регионам, а потом из своей части субъекты возмещали НДС по факту экспорта продукции. Иногда получалось так, что размер НДС, поступивший в федеральный бюджет от конкретного региона, оказывался отрицательным.

Что касается акцизов на автобензин, то по смыслу, бюджетные поступления от данного вида налога должны тратиться на строительство дорог. Несмотря на то, что нельзя привязывать расходы к доходам, акцизы на бензин должны делиться равномерно к объемам обязательств по строительству дорог, то есть перераспределение акцизов на бензин не должно строиться на государственном централизованном принципе – какому уровню власти какую часть акцизов отдать. Смысловой и экономической принципы заключаются в региональных обязательствах по финансированию содержания и строительства дорог. Нормативы распределения акцизов на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9% в настоящее время составляют: в федеральный бюджет в размере 60%, в бюджеты субъектов Российской Федерации – в размере 40%.

Мобильные налоги нужно оставлять на общенациональном уровне, а немобильные, которые привязаны к территории, нужно отдавать вниз. Поэтому налог на недвижимость должен быть передан только на региональный и местный уровень. Другое дело, что этот налог маленький.

В настоящее время доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации формируются в основном за счет доходов от уплаты та-

ких федеральных налогов, как налог на прибыль (доля в доходах консолидированных бюджетов в 2010 году составила 23,2%), налог на доходы физических лиц (27,4%), акцизов (5%).

На формирование доходной базы регионов заметное влияние оказывает предоставление налоговых льгот, устанавливаемых федеральным законодательством, по региональным налогам и сборам. По указанной причине в 2010 году оценка выпадающих доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации составила около 200 млрд рублей. Поэтапная отмена указанных налоговых льгот будет способствовать увеличению доходов бюджетов субъектов Российской Федерации.

В России до сих пор принята раздельная система обложения недвижимости и другого имущества: в виде налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц, а также земельного налога.

Налог на недвижимость может обеспечить реализацию налогового потенциала той недвижимости, которая зарегистрирована на конкретной территории, обеспечив необходимыми средствами региональные и местные бюджеты.

При введении налога на недвижимость большое значение будет иметь формирование интегрального кадастра объектов недвижимости, что позволит отладить систему налогового учета и оценки недвижимости по разным категориям (государственная недвижимость, личная недвижимость, недвижимость организаций, объекты незавершенного строительства).

Однако при оценке недвижимости организаций и объектов незавершенного производства необходимо учитывать текущее состояние основных производственных фондов в Российской Федерации, которые физически устарели. В 2010 году степень износа основных фондов (на конец года) составила

45,6%, увеличившись по сравнению с 2009 годом на 0,3 процентного пункта (в 2000 году – 39,3%). Удельный вес полностью изношенных машин и оборудования на начало 2010 года составил 20,5%.

Существующая налоговая система сложилась в начале 90-х годов, отчасти для большей экономической дисциплины. Постепенно нужно переходить к передаче части налоговых полномочий регионам, но с вышеуказанными оговорками, так как вопросы формирования эффективной региональной экономики, обеспечивающей сохранение экономического потенциала, финансовой устойчивости, необходимого уровня

**E-mail: neonil-s@yandex.ru**

бюджетной обеспеченности регионов Российской Федерации обострились в современных условиях.

#### **Библиографический список**

1. Федоров М.Е. Совершенствование межбюджетных отношений на субфедеральном уровне // Вестник Национального института бизнеса. Выпуск 3. – М.: Национальный институт бизнеса, 2009.

2. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов»/<http://www.budgetrf.ru>.

**Максимов А.В.,**

*зам. главы администрации*

*г. Ростова-на-Дону,*

*начальник муниципального казначейства  
города, д.э.н., профессор*

## **ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕСТНОГО БЮДЖЕТА МУНИЦИПАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ (НА МАТЕРИАЛАХ Г. РОСТОВА-НА-ДОНУ)**

### **Аннотация**

Роль муниципальных финансов в жизни городского сообщества трудно переоценить, поскольку оказание всего спектра муниципальных услуг каждой из отраслей городского хозяйства невозможно без движения бюджетных средств. Основным приоритетом деятельности администрации города Ростова-на-Дону на протяжении последних лет является социальное, культурное и экономическое развитие города.

### **Ключевые слова**

Муниципальные услуги, бюджет города, городское хозяйство

Город Ростов-на-Дону – муниципальное образование – городской округ, в пределах которого осуществляется местное (городское) самоуправление, является административным центром Ростовской области, субъектом Российской Федерации с населением 1,1 млн человек.

Территория муниципального образования разделена на восемь районов. Деление на районы как внутригородские

административно-территориальные единицы осуществлено в целях обеспечения оптимальной системы управления, приближения населения к созданным на территории районов органам местного самоуправления, расширения возможностей решения местных вопросов в интересах и с учетом мнения жителей районов города. При этом целостность муниципального образования не нарушается.

Городское самоуправление во взаимодействии со всеми уровнями власти ставит своей целью обеспечение конституционных прав и свобод граждан на должном уровне.

Бюджетная архитектура г. Ростова-на-Дону, города – миллионника, представляет собой разветвленную систему, включая:

- 17 главных распорядителей бюджетных средств, (в том числе финансовый орган);
- 8 распорядителей бюджетных средств;
- 72 получателя бюджетных средств.

В целях решения вопросов местного значения на территории города функционируют 340 муниципальных учреждений, в том числе казенные, бюджетные и автономные.

Задача муниципального казначейства – содействие достижению целей администрации города путем совершенствования процедур администрирования бюджетных средств участниками бюджетного процесса, обеспечения эффективности и результативности бюджетных расходов, в том числе посредством казначейских технологий. Муниципальное казначейство имеет 8 отделов по районам города, созданных в целях исполнения территориальных смет, а также принимающих непосредственное участие при формировании бюджета по территориальным сметам.

Средства бюджета, составляющего экономическую основу местного самоуправления, направляются на решение вопросов местного значения и выполнение переданных государственных полномочий.

Составление проекта бюджета осуществляется в соответствии Бюджетным кодексом Российской Федерации, налоговым законодательством и иными подзаконными актами Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Полномочия органов местного самоуправления по разработке, утверждению и исполнению местных бюджетов закреплены ч. 3 ст. 52 ФЗ «О местном самоуправлении», согласно которой формирование местного бюджета самостоятельно осуществляют органы местного самоуправления с соблюдением требований, установленных Бюджетным кодексом Российской Федерации и ФЗ «О местном самоуправлении», а также принимаемыми в соответствии с ними законами субъектов Российской Федерации.

В соответствии с утвержденным Положением о бюджетном процессе участниками бюджетного процесса в г. Ростове-на-Дону являются:

- 1) мэр;
- 2) городская Дума;
- 3) администрация;
- 4) Главное управление Центрального банка Российской Федерации по Ростовской области;
- 5) муниципальное казначейство;
- 6) Контрольно-счетная палата;
- 7) Управление федерального казначейства по Ростовской области;
- 8) главные распорядители (распорядители) бюджетных средств;
- 9) главные администраторы (администраторы) доходов бюджета;
- 10) главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета;
- 11) получатели бюджетных средств.

Основопологающим правовым актом является постановление администрации города «Об утверждении порядка и сроков разработки прогноза социально-экономического развития города и составления проекта бюджета города на 2013 г. и на плановый период 2014-2015 гг.».

В соответствии с утвержденным порядком выделены три основных этапа формирования проекта бюджета.

*Первый этап* включает составление планового реестра расходных обязательств г. Ростова-на-Дону на 2013-2015 гг. и формирование прогнозных данных доходной части бюджета. В рамках этого этапа на основании реестров расходных обязательств главных распорядителей бюджетных средств, Муниципальным казначейством до 16.06.2013 г. был составлен сводный реестр расходных обязательств. В дальнейшем реестры расходных обязательств главных распорядителей бюджетных средств и реестр расходных обязательств города были использованы в расчетах плановых показателей проекта бюджета города и главных распорядителей бюджетных средств на 2013-2015 гг. в сроки, установленные порядком формирования проекта бюджета города на этот период. Согласно установленному порядку Муниципальным казначейством осуществлялись расчеты предельных объемов расходных обязательств бюджета и главных распорядителей бюджетных средств на 2013 г. и плановый период 2014-2015 гг.

В целях реализации первого этапа участники бюджетного процесса использовали нормы Налогового кодекса РФ, постановление мэра г. Ростова-на-Дону от 31.07.2007 №735 «Об утверждении Порядка расчета налогового и неналогового потенциала бюджета города Ростова-на-Дону», постановление мэра г. Ростова-на-Дону от 24.10.2005 №1625 «О реестре расходных обязательств города Ростова-на-Дону» и иные нормативные акты.

*Второй этап* включает согласование и утверждение мэром города проектировок предельных объемов бюджетных ассигнований на 2013-2015 гг. и доведение их до главных распорядителей бюджетных средств, подготовку докладов о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования, формирование расходной части бюджета и составление обос-

нований к ним. В рамках выполнения второго этапа Муниципальным казначейством на основании первоначальных прогнозных данных доходов и расходов бюджета определены предельные объемы бюджетных ассигнований на 2013-2015 гг., утверждены мэром города и доведены до главных распорядителей бюджетных средств. В целях формирования расходной части бюджета главными распорядителями бюджетных средств на основании замечаний рабочей группы администрации были подготовлены уточненные доклады о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования и в октябре 2012 г. рассмотрены коллегией администрации, а также подготовлены обоснования (расчеты) по проектировкам расходной части бюджета на 2013-2015 гг.. Реестры расходных обязательств главных распорядителей бюджетных средств, реестр (сводный) расходных обязательств бюджета города, городские целевые программы, доклады о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования и предельные объемы бюджетных обязательств были приняты за основу при рассмотрении и определении уточненных объемов доходов и расходов бюджета в целом, в том числе доходов по администраторам доходов и расходов по главным распорядителям бюджетных средств. Рассмотрение, уточнение доходов (по администраторам доходов), расходов (по главным распорядителям бюджетных средств) проводились у мэра администрации города с участием Муниципального казначейства, заместителей главы администрации. Администраторы доходов и главные распорядители бюджетных средств осуществляли защиту предлагаемых в проект бюджета показателей бюджета на 2013 г. и плановый период 2014-2015 гг..

*Третий этап* включает формирование и вынесение проекта бюджета на рассмотрение Ростовской-на-Дону го-

родской Думы и соответственно подготовку и проведение публичных слушаний, утверждение бюджета города. В рамках выполнения третьего этапа Муниципальным казначейством, на основании согласованных Коллегией администрации данных главных распорядителей бюджетных средств, сформирован проект бюджета и проект решения городской Думы «Об утверждении бюджета города Ростова-на-Дону на 2013 г. и плановый период 2014 и 2015 гг.», подготовлена пояснительная записка к проекту и представлена мэру города для внесения проекта в городскую Думу.

Организуются и проводятся публичные слушания по проекту бюджета.

В условиях неопределенности экономических процессов прогнозирование доходов осуществлялось на основе показателей и сценарных условий, определенных консервативным прогнозом социально-экономического развития города, исходя из реальной ситуации в экономике.

Динамика доходов проекта бюджета города за период 2011-2015 гг. представлена на рис. 1.

млн.руб.



Рисунок 1 – Динамика доходов бюджета г. Ростова-на-Дону

Особо надо отметить следующее. При разработке проекта бюджета города на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. были применены следующие подходы к формированию расходных обязательств:

- заработная плата работников бюджетной сферы рассчитывалась с учетом ее роста с 1 сентября 2012 г. пе-

дработникам в 1,3 раза, всем остальным работникам с 1 октября 2012 г. в 1,06, с 1 октября 2013 г. в 1,055 раза и реализации положений Указов Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 597 и от 01.06.2012 № 761;

- запланированы средства на индексацию оплаты труда работников муниципальных учреждений города с 1



октября 2013 г. на 5,5 %; материальных затрат муниципальных казенных учреждений города (за исключением аппарата управления) в 2013 г. с учетом фактически сложившегося уровня инфляции в двух отчетных финансовых годах, в 2014 и 2015 гг. – по 5,0 % соответственно, уточнение объема принятых обязательств с учетом прекращающихся расходных обязательств ограниченного срока действия и изменения контингента получателей;

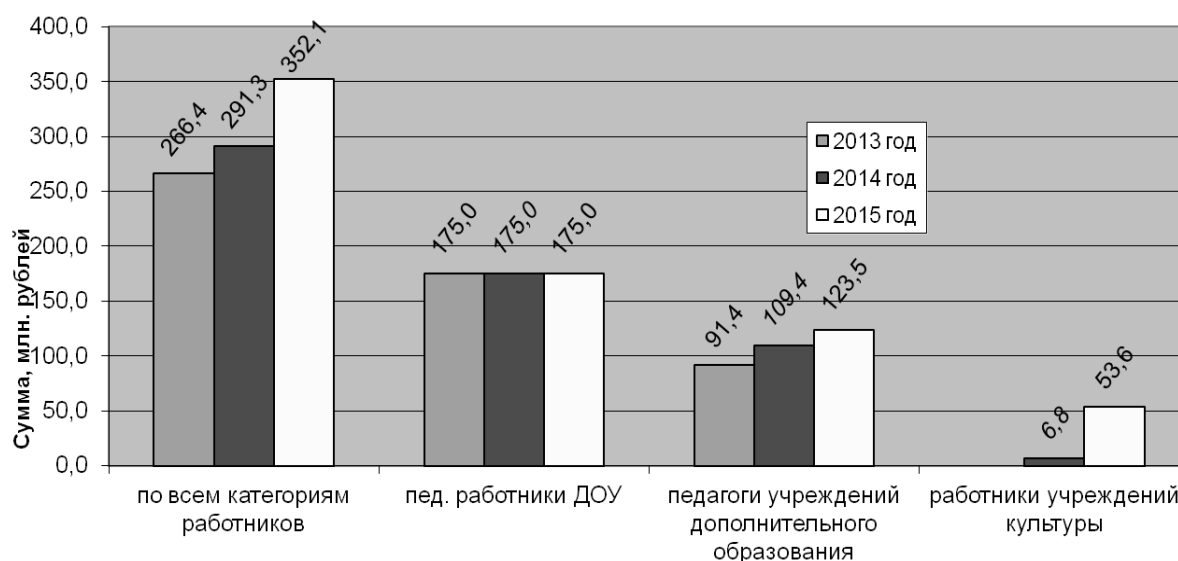
- в проекте бюджета учтены дополнительные бюджетные ассигнования в 2013-2015 гг. на реализацию положений указов Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г.;

- запланированы мероприятия по проведению оптимизации расходных обязательств, включающие сокращение на 5,0 % расходов на закупку товаров, работ и услуг для муниципальных нужд;

- запланированы мероприятия по оказанию мер социальной поддержки отдельных категорий граждан с учетом принципа адресности и нуждаемости;

- расходы на оплату коммунальных услуг муниципальными учреждениями и органами местного самоуправления на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. включены в проект бюджета согласно лимитам натуральных показателей, доведенным департаментом жилищно-коммунального хозяйства и энергетики в соответствии с требованиями Федерального закона №261-ФЗ об энергосбережении.

Расходы проекта бюджета города на 2013 г. запланированы в объеме 23 996,7 млрд рублей. На 2014 г. расходы планировались в сумме 23 162,8 млрд рублей, на 2015 г. в сумме 22 853,8 млрд рублей (рис. 2).



Выделение дополнительных средств позволит довести среднюю заработную плату:

- педагогических работников дошкольных образовательных учреждений в 2013 году до **18 425** рублей;
- педагогов учреждений дополнительного образования в 2013 году до **18 893** рублей, в 2014 году - до **21 386,9** рублей, в 2015 году - до **24 188,5** рублей;
- работников учреждений культуры в 2014 году - до **14 241** рублей, в 2015 году - до **19 027** рублей.

Рисунок 2 – Динамика расходной части бюджета г. Ростова-на-Дону

При планировании бюджета сохранен принцип первоочередного обеспечения социально-значимых расходов. В соответствии с требованиями Бюджетного кодекса Российской Федерации в проекте бюджета на плановый период был запланирован резерв для формирования условно утвержденных расходов, в объеме 4,9 % общего объема расходов бюджета на 2013 год и 5,1 % на 2014 г. Формирование проекта бюджета осуществлено с учетом требований программно-целевого метода бюджетного планирования, исходя из долгосрочных целей социально-экономического развития города. Формирование программ также осуществлялось с учетом предложений ростовчан.

В ходе исследования вопросов, связанных с формированием проекта бюджета в рамках межбюджетных отношений и полномочий местных бюджетов, бюджетов субъектов Российской Федерации и федерального бюджета Российской Федерации, были сделаны следующие выводы и предложения. В целом утвержденный бюджет города на 2013 г. и плановый период 2014 и 2015 гг. соответствует по структуре и содержанию требованиям Бюджетного кодекса Российской Федерации, приказу Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» и решению городской Думы «О бюджетном процессе в г. Ростове-на-Дону».

Существенные поправки, затрагивающие интересы местного самоуправления, были внесены также в Градостроительный, Земельный, Жилищный, Бюджетный, Налоговый и другие кодексы Российской Федерации.

Многие вопросы уточнены и расширены, но главное – дополнены новыми вопросами местного значения. Это:

- участие в профилактике терроризма и экстремизма, а также минимизации и (или) ликвидации последствий проявлений терроризма и экстремизма;

зации и (или) ликвидации последствий проявлений терроризма и экстремизма;

- организация и осуществление мероприятий по гражданской обороне, защите населения и территории от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера;

- создание, содержание и организация деятельности аварийно-спасательных служб и (или) аварийно-спасательных формирований;

- организация и осуществление мероприятий по мобилизационной подготовке муниципальных предприятий и учреждений.

Все они по своему характеру являются вопросами, относящимися к сферам обороны и безопасности, то есть к предметам ведения государственных органов, однако они названы положениями местного значения.

Это влечет необходимость их финансирования за счет собственных средств местных бюджетов, а не целевых средств, переданных из вышестоящих уровней бюджетной системы.

Одной из основных проблем при исполнении местным самоуправлением своих функций является правовая неопределенность как ряда базовых понятий («организация», «создание условий», «осуществление мероприятий», «участие»), так и процедуры реализации своих полномочий.

Так, например, появление термина «участие» при определении полномочий местного самоуправления делает эти полномочия неопределенными, а это значит, что от органов местного самоуправления можно требовать неограниченного масштаба такого «участия».

Конкретным примером при исполнении бюджета за 2011-2012 гг. могут являться субсидии на компенсацию части платы за отопление и горячее водоснабжение в связи с необходимостью соблюдения предельного индекса изменения размера платы граждан за коммунальные услуги.

Анализ норм законодательства по вопросу о перечне государственных полномочий, передаваемых органам местного самоуправления, показывает, что в этой сфере отсутствуют четкие, единые, последовательные правовые подходы. Установление запретов или разрешений на передачу тех или иных государственных полномочий подчас носит произвольный, субъективный характер, что подчеркивается пересмотром этих правил вне зависимости от изменения каких-либо объективных факторов.

Поэтому очень важно и необходимо ввести в Федеральный закон № 131-ФЗ положение о том, что органы местного самоуправления не обязаны исполнять полномочия:

- не попадающие под перечень вопросов местного значения;
- без надлежащей их передачи на муниципальный уровень и отсутствии субвенций на их реализацию.

Следующей проблемой является существующая значительная разница между размером расходных обязательств муниципалитета и объемом источников доходов, закрепленных за его бюджетом. При этом муниципалитеты обязательно должны быть финансово обеспечены так, чтобы можно было осуществлять не только финансирование текущих расходов, но и формировать бюджеты развития структуры местного бюджета. В настоящее время недостаток собственных располагаемых финансовых средств приводит к тому, что органы местного самоуправления муниципальных образований вынуждены следовать при формировании собственного бюджета тем приоритетам, которые определяет федеральный центр и субъекты Российской Федерации.

Порядка двух третей трансфертов, поступающих в местные бюджеты, носит в последние годы целевой характер. Чтобы получить средства из бюджетов других уровней, использование которых зачастую обуславливается со-

финансированием, органы местного самоуправления вынуждены направлять свои расходы на цели, определенные вышестоящими органами публичной власти. В данную категорию попадает подавляющая часть средств, направленных на цели развития, то есть расходов, носящих инвестиционный характер. В связи с чем на уровне муниципалитетов возникают вопросы о необходимости рассмотрения указанной ситуации на федеральном уровне с внесением необходимых корректив.

Следует также предусмотреть компенсацию местным бюджетам потерь, вызванных федеральными льготами по земельному налогу, либо отменить федеральные льготы по земельному налогу, поступающему в местные бюджеты, от крупных объектов федерального значения (обороны, железнодорожного транспорта, энергетики) с компенсацией потерь владельцам этих объектов их федерального бюджета. По имеющимся расчетам, только отмена таких льгот увеличит поступление в местный бюджет на 18,5 млрд руб.

Подводя итоги и принимая во внимание отсутствие четко определенного перечня вопросов местного значения и связанных с ними полномочий органов местного самоуправления, от состава которых зависит потребность муниципальных образований в финансовых и других ресурсах, следует отметить, что г. Ростов-на-Дону показывает стабильный результат по итогам социально-экономического развития за 2012 г. среди городов – миллионников Российской Федерации (за исключением Москвы и Санкт-Петербурга).

Расходы бюджета на содержание работников органов местного самоуправления в расчете на одного жителя муниципального образования по итогам 2012 г. составили 595,0 рублей. Это является одним из низких показателей (2 место) по городам – миллионникам, так самый низкий показатель отмечен в

г. Челябинске – 482,4 руб., а высокий – в г. Самаре – 1 379,5 руб.

Доля налоговых и неналоговых доходов местного бюджета по итогам 2012 г. (за исключением поступлений налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений) в общем объеме собственных доходов бюджета муниципального образования (без учета субвенций) составила 79,8%, что является выше среднего показателя для городов-миллионников. Самый низкий показатель отмечен в г. Казани – 58,5 %, а высокий – в г. Самаре – 86,23%.

Доля протяженности автомобильных дорог общего пользования местного значения г. Ростова-на-Дону, не отвечающих нормативным требованиям, в общей протяженности автомобильных дорог общего пользования местного значения с учетом бюджетной обеспеченности составляет 30,63%, в то время как у ряда муниципальных образований (города: Новосибирск, Уфа, Казань) данный показатель сведен к нулю. Вместе с тем указанный показатель в некоторых городах значительно превышает 50,0 % (Пермь – 55,13 %, Волгоград – 72,0%, Красноярск – 79,68%, Самара – 85,96%).

Доля детей в возрасте 1-6 лет, получающих дошкольную образовательную услугу и (или) услугу по их содержанию в муниципальных образовательных учреждениях в общей численности

детей в возрасте от 1-6 лет по г. Ростову-на-Дону составляет 58,8% (Красноярск – 56,1 %, Челябинск – 79,82%). В рамках реализации указов Президента Российской Федерации, в целях сокращения очередей, к 2016 году планируется обеспечить на 100% нуждающееся население дошкольными образовательными учреждениями.

Кроме того, хотелось бы отметить, что по итогам мониторинга, проведенного Министерством финансов Ростовской области в 2013 году, муниципальным образованием г. Ростов-на-Дону достигнута первая степень качества управления бюджетным процессом.

#### **Библиографический список**

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Устав города Ростова-на-Дону принятый решением Ростовской-на-Дону городской Думы от 09.04.1996 № 211 (в ред. от 18.06.2013).
4. Положение о бюджетном процессе в городе Ростове-на-Дону.
5. Постановление администрации города «Об утверждении порядка и сроков разработки прогноза социально-экономического развития города и составления проекта бюджета города на 2013 год и на плановый период 2014-2015 годов».

**E-mail: mukazna@rostov-gorod.ru**

## РАЗДЕЛ V. | ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

**Меликов Ю.И.,**

*к.э.н., профессор ФГБОУ ВПО  
«РГЭУ (РИНХ)»,*

**Соловьева А.М.,**

*ведущий специалист отдела  
валютного контроля ОАО «Банк Москвы»*

### **МЕЖДУНАРОДНЫЕ РАСЧЕТЫ И ПУТИ УСИЛЕНИЯ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НЕЗАКОННОМУ ВЫВОЗУ КАПИТАЛА ИЗ РОССИИ**

#### **Аннотация**

В настоящей работе рассматриваются теоретические вопросы организации международных расчетных отношений: понятие расчетов, их виды, структура, функции, их влияние на кругооборот капитала предприятий России.

#### **Ключевые слова**

Расчетные отношения, расчеты, платеж, расчетная позиция, экспортер, импортер, поставщик, плательщик, кругооборот капитала предприятий.

Правильная организация национальных и международных расчетов играет важную роль в обеспечении бесперебойного функционирования предприятий и организаций-участников внешнеэкономической деятельности. Посредством расчетов осуществляется расширенное воспроизводство и непрерывный кругооборот капитала, последовательная смена его функциональных форм на каждом предприятии и в экономике в целом.

Эффективность расчетов во многом зависит от правильного понимания теоретических положений, являющихся основой организации расчетных отношений. Поэтому предметом данной статьи является рассмотрение вопросов теории расчетов в условиях рыночной экономики и развития внешнеэкономической деятельности российских предприятий и определение путей усиления противодействия незаконному вывозу капитала из России.

Международные расчеты следует рассматривать как базирующуюся на научной основе систему – комплекс законов и правил (международных и нацио-

нальных), регулирующих организацию и проведение международных расчетов юридических и физических лиц, разных юрисдикций, а также совокупность кредитных организаций, осуществляющих международные платежи и валютный контроль при их проведении. Система международных расчетов включает следующие элементы: субъекты и объекты расчетных отношений, а также механизм перевода денежных средств. В осуществлении последнего важная роль отведена субъектам, непосредственно обслуживающим участников внешнеэкономической деятельности, осуществляющим валютное регулирование и контроль при проведении международных расчетов (ЦБ РФ, коммерческие банки, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная служба по финансовому мониторингу, органы законодательной власти, разрабатывающие и принимающие правовую базу по проведению международных расчетов). Кроме того, опосредованно в расчетном процессе участвуют таможенные, налоговые, судебные органы.

В российской и зарубежной научной литературе отсутствует единая

точка зрения на содержание понятия «расчеты» и «международные расчеты».

Многие экономисты и практики, анализируя развитие расчетных отношений в СССР и России, смешивают и отождествляют понятия «расчеты» и «платежи», понимая под «расчетами» чисто денежные, а не товарно-денежные отношения. Подобная трактовка могла иметь право на жизнь в советский период, в условиях командно-административной экономики. Тогда основной формой расчетов между предприятиями являлись безналичные расчеты, при которых платежи за товары, работы (услуги) осуществлялись, как правило, после их отгрузки (исполнения) и фактически завершали расчеты. Иная ситуация имеет место в современной экономике России, характеризующейся не только наличием множества хозяйствующих субъектов разных организационно-правовых форм (в том числе малого и среднего бизнеса), но и рыночной нестабильностью, экономической неопределенностью, непредсказуемостью результатов их деятельности. Этим обусловлено широкое использование при расчетах хозяйствующими субъектами (независимо от формы собственности) авансирования или предоплаты. В результате завершения расчетов в одних случаях расчеты начинаются с движения товара и завершаются движением денежных средств, а в других – начинаются с движения денежных средств и завершаются движением товара. Однако при всех обстоятельствах они считаются завершенными только тогда, когда поставщик получил деньги, а покупатель – товар. Таким образом, «расчеты» более общее понятие, чем «платежи». Первое в отличие от второго включает в себя как перемещение денежных средств от плательщика к получателю, так и перемещение товаров, работ, услуг от производителя (исполнителя) к заказчику (8, с. 81).

Исходя из этого проф. Ю.И. Меликов дает следующее определение понятия «расчеты», которые могут быть национальными (внутренними) и междуна-

родными. «Расчеты в народном хозяйстве представляют собой совокупность экономических (товарно-денежных) отношений, связанных с возникновением и урегулированием взаимных требований и обязательств субъектов рынка (государства, предприятий, организаций, населения, рабочих и служащих) в процессе осуществления хозяйственных операций» (9, с. 36). Эта позиция находит поддержку в экономической литературе других авторов (3, с. 4-19).

Международные расчеты являются составной частью расчетов вообще, имеют специфические особенности, связанные с трансграничным движением товаров и денег (валютных средств) между хозяйствующими субъектами разных юрисдикций.

Однако у российских и зарубежных ученых существуют разные мнения на формулировку понятия «международные расчеты». Одни из них подразумевают под международными расчетами только платежи (денежные переводы), другие – урегулирование денежных требований и обязательств, третьи – денежные расчеты между субъектами рынка разных стран, включая граждан, связанных со всеми возможными сферами деятельности (экономическими, политическими, культурными). Четвертые рассматривают международные расчеты как платежи в процессе внешнеторговых сделок, пятые – как расчеты юридических и физических лиц за приобретенные (проданные) товары; шестые – как денежные расчеты юридических и физических лиц, связанные с внешней торговлей, кредитами, инвестициями, некоммерческими платежами.

Проведем анализ содержания этих теоретических позиций на понятие «международные расчеты».

Итальянский экономист Лука Г. считает платеж международным, если он обращается в более чем в одном государстве (15). В данном случае цитируемый автор отождествляет международные

расчеты с платежами (переводами), но верно акцентирует внимание на трансграничном характере движения средств.

В определении «международные расчеты», данном в юридической энциклопедии<sup>1</sup>, правильно в обобщенном виде указаны субъекты международных расчетных отношений – юридические и физические лица (резиденты и нерезиденты), отмечается трансграничный характер движения товаров и денежных средств (14). Однако международные расчеты трактуются в узком смысле этого слова (только за приобретенные или проданные товары). Расчеты за выполненные работы, оказанные услуги, а также связанные с политической, экономической деятельностью юридических и физических лиц в этом определении не учтены.

В определении понятия «международные расчеты», данном проф. Красиной Л.Н., как «урегулирование платежей по денежным требованиям и обязательствам, возникающим в связи с экономическими, политическими и культурными отношениями между юридическими и физическими лицами разных стран» (6, с. 31), следует отметить следующие положительные моменты. Международные расчеты рассматриваются как трансграничные отношения всех категорий юридических и физических лиц. Сфера расчетов охватывает все существующие виды международных отношений (экономические, политические и культурные). Международные расчеты связаны с урегулированием требований и обязательств. Данное определение трактует международные расчеты в широком смысле этого слова, включает все виды требований и обязательств, платежей по их урегулированию. В этом

---

<sup>1</sup>Международные расчеты – расчеты юридических и физических лиц (резидентов и нерезидентов), находящихся на территории РФ, с юридическими и физическими лицами, находящимися на территории других государств, за приобретенные (проданные) ими товары.

определении основное внимание фиксируется на исполнении (урегулировании) платежей по денежным требованиям и обязательствам, хотя более логично рассматривать международные расчеты как протекающий во времени и пространстве процесс возникновения и урегулирования взаимных требований и обязательств (начальной и заключительной стадии расчетного процесса).

Похожее универсальное определение дается в работе Семенова К.А., который считает, что расчеты – «система регулирования по денежным требованиям и обязательствам, возникающим между правительствами, предприятиями, учреждениями и гражданами различных стран». (10, с. 70) В данном лаконичном определении указывается на трансграничный характер расчетов, однако не показано, каких сфер деятельности они касаются, характер и виды возникающих требований и обязательств.

В определении «международные расчеты», данном Ковалевской О.С. и Афанасьевой А.С., не указаны субъекты международных расчетных отношений (кроме банков). Под международными расчетами фактически понимаются платежи, проводимые банками на основе регламентов, норм и правил осуществления расчетов, принятых в большинстве стран мира и в международном сообществе (7, с. 27).

Такие экономисты, как: Шавлюк В.Г.<sup>2</sup>, Тихиня В.<sup>3</sup>, Аруста-

---

<sup>2</sup> Международные расчеты – расчеты, представляющие собой систему организации и регулирования платежей по денежным требованиям и обязательствам во внешнеэкономической деятельности.

<sup>3</sup> Международные расчеты – расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием физических лиц, проводимые через банк, по внешнеторговым и иным внешнеэкономическим операциям.

мов Э.А.<sup>1</sup>, связывают свои определения с денежными требованиями и обязательствами: во внешнеэкономической деятельности (Шавлюк В.Г.), в процессе внешнеторговых сделок (Арустамов Э.А.), с внешнеторговыми и иными внешнеэкономическими операциями (Тихиня В.) (13, с. 4; 12, с. 39; 4, с. 259). Такой подход хотя и расширяет сферу международных расчетных отношений, однако не охватывает весь спектр международных отношений, опосредствуемых международными расчетами.

Кроме того, понятия «внешнеторговая деятельность» и «внешнеторговая операция (сделки)» уже понятия «внешнеэкономическая деятельность и операция (сделки)». Первое включает в себя «деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью» (2), второе – «внешнеторговые, инвестиционные и иные операции в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности, в том числе исключительными правами на них» (1). Поэтому эти понятия трактуют международные расчеты «в узком смысле», не охватывают политических и культурных отношений, а также отношений между физическими лицами, вызывающими трансграничные переводы денежных средств.

В Большой советской энциклопедии международные расчеты<sup>2</sup>, рас-

сматриваются как денежные расчеты всех субъектов по всем видам международных отношений, то есть они трактуются «в широком смысле этого слова» (5). Этому определению присущи следующие недостатки. Международные расчеты трактуются только как денежные расчеты (в смысле денежных платежей), однако расчеты по своему характеру могут быть товарно-денежными, включающими встречное движение товара и денег. Другая их часть может осуществляться только в денежной форме (например, движение капитала, перевод пенсий, алиментов, командировочных, выдача и погашения кредита, выплата процентов и дивидендов). Третья часть происходит в товарной форме (бартер, компенсационные сделки), но стоимостная оценка встречных поставок товаров (взаимных требований и обязательств каждой из сторон) осуществляется в денежной форме в валюте контракта.

По мнению А.М. Соловьевой, международные расчеты связаны с исполнением денежных обязательств по возмездным двусторонним сделкам, сторонами которых выступают хозяйствующие субъекты, находящиеся в разных странах, а также платежи, осуществляемые исключительно по воле одной из сторон (дарение, пожертвование, гранты) (11, с. 87).

Данное определение дифференцирует все расчетные отношения по критерию возмездности и безвозмездности двусторонних сделок хозяйствующих субъектов, однако в данном определении расчеты связываются только с исполнением денежных обязательств по этим сделкам, то есть данное определение связано с завершающей стадией расчетного процесса – платежами.

Авторы не претендуют на исчерпывающее рассмотрение всего множества имеющихся в экономической литературе определений, однако считают необходимым изложить свое видение

<sup>1</sup> Международные расчеты – это платежи по денежным требованиям и обязательствам, возникающим в процессе внешнеторговых сделок.

<sup>2</sup> Международные расчеты – денежные расчёты между предприятиями, учреждениями, банками и отдельными лицами разных стран, связанных с внешней торговлей, кредитами, инвестициями, транспортными услугами, туризмом, с содержанием дипломатических представительств за границей, с командировками, поездками делегаций, а также с другого рода переводами средств за границу (переводы прибылей, гонораров, пенсий, алиментов)



подхода к рассматриваемой проблеме и сформулировать определение «международные расчеты», позволяющее учесть и синтезировать положительные аспекты имеющихся в научной литературе определений.

Так, в определении проф. Ю.И. Меликова внимание акцентируется на расчетах как на процессе, начинающемся с возникновения взаимных требований и обязательств и завершающемся их урегулированием. При заключении контракта (внутреннего или международного) происходит определение и фиксация взаимных требований и обязательств поставщиков (экспортеров) и покупателей (плательщиков). Первые обязуются поставить товар в необходимом количестве, обусловленного качества, по определенной цене, а вторые обязуются его оплатить. Одновременно у каждой из сторон возникают требования к своему контрагенту: у плательщика (импортера) – по поставке товара, у поставщика (экспортера) – по его оплате. Таким образом, каждая из сторон имеет по отношению к другой взаимные требования и обязательства. До начала исполнения заключенного контракта у каждой из сторон имеет место закрытая расчетная позиция (требования равны обязательствам). С началом исполнения контракта происходят изменения расчетной позиции каждой из сторон. У поставщика, отгрузившего продукцию (выполнившего свои обязательства), возникает открытая длинная расчетная позиция (так как требования к плательщику больше обязательств перед ним). Одновременно у плательщика возникает короткая расчетная позиция – обязательства по оплате при выполненных поставщиком требованиях. Перечислением платежа в пользу поставщика (экспортера) происходит окончательное урегулирование взаимных требований и обязательств и завершения расчетов.

В случае если расчеты начинаются с предоплаты, или авансирования по-

ставщика (экспортера), то у плательщика (импортера) возникает длинная расчетная позиция (требования по поставке товара, при уже исполненных обязательствах по оплате). Одновременно у поставщика возникает короткая расчетная позиция, так как обязательства по отгрузке еще не исполнены, а оплата уже получена. В этом случае закрытие расчетной позиции и завершение расчетов (урегулирование взаимных требований и обязательств) происходят путем поставки товара в пользу импортера.

Кроме того, следует отметить, что взаимные требования и обязательства по своему характеру могут быть: многосторонними при проведении многостороннего зачета (клиринга), а также при расчетах с использованием тратт (переводного векселя), по условиям которого векселедатель (приказодатель) предлагает плательщику (акцептанту) заплатить в пользу третьего лица (бенефициара); односторонними (уплата таможенных пошлин, налогов, пенсий, алиментов), когда одна сторона только требует, а другая обязана исполнять свои обязательства, а также платежи по волеизъявлению одной стороны (пожертвования, гранты, оказание финансовой помощи), вытекающие из принятия на себя политических, экономических, моральных и культурных обязательств; двусторонними (у экспортера и импортера возникают одновременно взаимные требования и обязательства по отношению друг к другу, которые в результате завершения расчетов урегулируются).

Исходя из вышесказанного международные расчеты – это процесс возникновения и урегулирования взаимных товарно-денежных требований и обязательств (многосторонних, двусторонних и односторонних) физических и юридических лиц, связанных с трансграничным движением товаров, работ, услуг, капиталов, денежных средств, финансированием субъектов, осуществляющих

политические, экономические и культурные межгосударственные связи.

Достоинства данного определения следующие:

1) в определении дается понимание международных расчетов в широком смысле этого слова, оно охватывает все сферы международных отношений (экономические, политические, культурные), а также все субъекты и объекты международных валютных расчетов;

2) международные расчеты рассматриваются не как отдельно взятый акт урегулирования требований и обязательств, а как процесс возникновения и урегулирования взаимных требований и обязательств. Каждая из сторон внешне-торгового контракта одновременно имеет и требования, и обязательства по отношению к другой. Экспортер имеет обязательства поставить импортеру товар с зафиксированными показателями количества, качества и цены и после отгрузки. У него возникает требование к импортеру о получении соответствующего платежа. Импортер имеет требования к контрагенту на получение товара с зафиксированными в контракте показателями количества, качества и цены. После исполнения экспортером своего обязательства (перед импортером), у последнего возникает обязательство перед экспортером о перечисления платежа;

3) международные расчеты рассматриваются не только как чисто денежные отношения, но и как товарно-денежные отношения, включающие встречное движение товара и денег;

4) учтено, что часть международных расчетов осуществляется в чисто денежной форме (движение капитала, перевод пенсий, алиментов, командировочных, выдача и погашение кредита, выплата процентов дивидендов), а другая часть – в товарной форме (бартер, компенсационные сделки), хотя стоимостная оценка взаимных поставок товаров (взаимных требований и обязательств каждой

из сторон) осуществляется в денежной форме в валюте контракта;

5) взаимные требования и обязательства могут быть двусторонние, когда у каждого субъекта (экспортера и импортера) возникают одновременно требования и обязательства по отношению друг к другу, которые в результате завершения расчетов урегулируются. Вместе с тем в практике внешнеэкономической деятельности имеют место односторонние требования и обязательства, (уплата таможенных пошлин, налогов, пенсий, алиментов), когда одна сторона только требует, а другая обязана исполнять свои обязательства. Многосторонние взаимные требования и обязательства могут возникать при проведении многостороннего зачета (клиринга), а также при расчетах с использованием тратт (переводного векселя, по условиям которого векселедатель (приказодатель) предлагает плательщику (акцептанту) заплатить в пользу третьего бенефициара).

Данное определение позволит развить понятийный аппарат в сфере международных экономических отношений и будет способствовать дальнейшему развитию и совершенствованию нормативно-правовой основы международных валютных расчетов, валютного регулирования и валютного контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов России и нерезидентов.

Анализ развития международных расчетов в РФ показывает, что они связаны не только с развитием внешнеэкономических связей предприятий и физических лиц в условиях глобализации и встраивания экономики России в мировую экономическую систему. Нередко международные расчеты выступают как инструмент незаконного вывоза капитала из страны, в том числе в офшорные зоны.

Либерализация валютного законодательства страны, отмена резервирования денежных средств при проведении отдельных международных опера-

ций, использования специальных счетов, снижение размера обязательной продажи валютной выручки до нулевой отметки (с 07.05.2006), переход к полной конвертируемости рубля, отмена ограничений на проведение валютно-обменных операций неоднозначно повлияли на экономику страны. С одной стороны, способствовали оживлению внешнеэкономической деятельности РФ, а с другой – создали определенные условия для оттока капитала из РФ. В 2012 г. совокупный отток капитала из РФ составил 53,8 млрд. долларов США, а за весь период существования рыночной экономики, по оценкам экономистов, – около 1 трлн. долларов США.

Вывоз капитала из России объясняется многими экономическими и политическими причинами: желанием скрыть доходы от налогообложения; направить средства в более развитую экономику других стран; извлечь наибольшую прибыль при наименьших рисках; отмывание криминальных денег. Капитал, вывозимый из России, тесно связан с теневой экономикой, ее доля по оценкам экспертов, в 2012 г. составила 15-20% от ВВП РФ (18).

Аудит особо крупных (более 1 млрд руб.) контрактов подтвердил масштабы высоких издержек и неэффективного использования бюджетных средств в результате сложившейся системы безответственности в сфере государственных закупок, о которых на Госсовете говорил В.В. Путин. Очень высоки также издержки внутренних офшоров, возникшие в результате отсутствия должного учёта государственной собственности и её приватизации по ликвидационной цене. За два года совместных усилий Счётной палаты РФ и правительства РФ по упорядочению учёта в бюджете объектов казны её оценка выросла с 31 до 94 трлн. рублей. Эксперты считают, что это только вершина айсберга нелегализованных реальных активов РФ. По оценке перуан-

ского экономиста Де Сото, нелегализованные активы бывших республик СССР превышают 93 трлн. долларов США. Они составляют фундамент коррупции на постсоветском пространстве (20) и являются естественным источником незаконного вывоза капитала.

В России существует сеть недобросовестных хозяйствующих субъектов, «специализирующихся» на использовании «серых» схем перевода валютных средств за границу через офшорные банки и компании, формально прикрываемых внешнеторговыми контрактами (19).

В ходе проведенных Банком России проверок фирм, ежедневно покупающих крупные суммы иностранной валюты, были выявлены схемы утечки валюты за границу. «Фирмы-однодневки»<sup>1</sup> закупают крупные суммы иностранной валюты для оплаты фиктивных поставок по импортным контрактам. Условия оплаты по таким контрактам предполагают стопроцентный авансовый платеж, а местоположение торгового партнера – офшорная зона (Литва, Латвия, Виргинские Британские острова).

Большое значение в оттоке капитала за рубеж играют схемы, связанные с переуступкой прав требований по внешнеторговым контрактам.

Схема вывоза капитала по таким сделкам следующие. Российская фирма заключает два договора с контрагентами из Беларуси и Китая. В соответствии с первым договором российская компания покупает товар на сумму 1 млн рублей в Белоруссии на условиях 100%-ной предоплаты. С китайской фирмой российская компания заключает кредитный договор на предоставление кредита в сумме 1 млн рублей и перечисляет его. Российская компания выступает должником по договору купли – продажи то-

---

<sup>1</sup> Фирмы «однодневки», как правило, состоят из одного-двух физических лиц, имеют юридический адрес на арендованную квартиру и минимально допустимый уставный капитал в 100 минимальных размеров оплаты труда.

вара и одновременно является кредитором по договору займа. Далее между белорусской и российской фирмой заключается договор переуступки прав требования, в соответствии с которым авансовый платеж по договору купли продажи-товара будет оплачен не российской компанией, а кипрской, то есть право требовать возврат долга от компании из Китая по кредитному договору переходит к контрагенту из Белоруссии. Соответственно компании – резиденту не будут возвращены предоставленные по кредитному договору денежные средства. В результате проведенных операций капитал выведен, а товар не будет ввезен на территорию РФ – от лица всех участников цепочки выступает, как правило, одна и та же компания.

Показанная выше схема незаконного вывоза капитала за рубеж обусловлена «прорехой» в валютном законодательстве страны. Так, статья 19 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» обязывает участников внешнеторговой деятельности в контрактные сроки получить от нерезидентов на свои счета экспортную выручку в размере, предусмотренном внешнеторговым контрактом; возратить в Россию денежные средства, уплаченные нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию России товары и невыполненные работы. Однако эта статья закона не затрагивает кредитных отношений. В результате чего неполучение резидентом обратно на свой банковский счет ранее переведенных нерезиденту денежных средств в виде кредита не будет являться нарушением валютного законодательства РФ. Таким образом, действующее законодательство РФ не дает права уполномоченному банку отказывать клиенту в совершении подобных сделок.

Уполномоченный банк как агент валютного контроля обязан передать информацию в ЦБ РФ о проведении подозрительной операции. В свою очередь, Банк России направляет информацию в

Федеральную службу финансово-бюджетного надзора РФ (Росфиннадзор). Пока информация передается по цепочке от одного контролирующего органа к другому, раскрытие таких схем становится затруднительным для органов валютного контроля и правоохранительных органов, так как виновная фирма успевает прекратить свое существование.

При анализе платежных условий внешнеторговых контрактов было выявлено, что почти половина всех расчетов, проводимых российскими банками, осуществляется через офшорные банки – 49%. При этом подавляющее большинство платежей осуществляются через банки Кипра – 22%, второе место приходится на прибалтийские банки (Латвия – 9% и Литва – 6%).<sup>1</sup> Однако в связи с экономическими проблемами на Кипре поток перечисляемых средств частными лицами в эту страну в 2012 г. снизился на 36,6% в сравнении с 2011 г. (16). В 2013 г. в Россию вернулось практически вдвое больше средств, чем обычно. В результате отрицательное сальдо, которое постоянно нарастало (в четвертом квартале 2012 – 10,1 млрд. дол.) в первом квартале 2013 г. снизилось до 5,7 млрд долл. (17).

В целях усиления противодействия незаконному вывозу капитала, легализации доходов, полученных преступным путем, необходимо внести следующие изменения в валютное законодательство, регулирующее сферу международных расчетов:

1) в пункте 1 статьи 19 главы III ФЗ РФ от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» следует заменить «внешнеторговый договор» на «внешнеэкономический договор». Это позволит обязать участников внешнеэкономической деятельности возвращать на свои банковские счета не только экспортную выручку

<sup>1</sup> Составлено авторами по данным ЗАО «Райффайзенбанка», ОАО «Банка Москвы», ЗАО «Сургутнефтегазбанка»

ку и денежные средства, уплаченные нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию РФ товары (неоказанные услуги), но и кредиты в виде денежных средств, переведенные за границу по кредитным договорам;

2) в Кодексе РФ об административных правонарушениях необходимо определить размер административного штрафа за невозврат суммы кредитов, перечисленной резидентом нерезиденту по кредитному договору. Взыскание таких штрафов за невозврат кредитов будет способствовать сокращению объема вывоза капитала из России;

3) с целью ограничения международных расчетов с компаниями и банками, зарегистрированными в офшорных зонах, целесообразно ввести налог на расчеты с юрисдикциями из таких зон, что обеспечит сокращение количества и объема операций, связанных с незаконным вывозом капитала. Предлагается ввести налог в размере:

- 15% от суммы перевода по кредитным договорам для юридических лиц (договорам займа для физических лиц) с последующим возвратом после погашения кредита (по типу НДС);
- 5% от суммы платежа по договорам купли – продажи товаров (услуг);
- 13% по переводам, связанным с односторонним волеизъявлением юридических и физических лиц.

Кроме того, представляется целесообразным введение налога на вклады резидентов в иностранных банках. Это позволит сократить вывоз капитала физическими лицами, повысит доходы бюджета РФ и будет способствовать укреплению ресурсной базы банковской системы РФ;

4) рекомендуется сформировать единую общедоступную электронную базу для целей валютного контроля по экспортно-импортным товарно-транспортным накладным участников внешней торговли стран Таможенного союза. Она должна содержать данные не только о номере накладной (в отличие от существующей базы по

товарно-транспортным накладным, оформленным грузоотправителями на территории Республики Беларусь), но и о наименовании, объеме и стоимости проданного товара. Это позволит исключить представления для оплаты в уполномоченный банк поддельных (или с завышенной стоимостью) товарно-транспортных накладных, а следовательно, перевод средств в оплату товара, поставок которого не производилось.

Усиление механизма противодействия незаконному вывозу капитала из РФ в ходе осуществления международных расчетов будет способствовать укреплению валютно-финансового потенциала страны, его эффективному использованию для развития реального сектора экономики.

#### **Библиографический список**

1. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ (ред. от 28.07.2012) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».
2. «Общие требования к порядку контроля за осуществлением внешнеэкономических операций с товарами и технологиями, подлежащими экспортному контролю» (Утверждены в г. Москве 21.09.2004 Решением 190 Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества).
3. Ануреев С.В. Платежные системы и их развитие в России. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 4-19.
4. Арустамов Э.А. Внешнеэкономическая деятельность. – М.: ЗАО «Интер-эксперт», 2008. – С. 259.
5. Большая советская энциклопедия. – М.: Советская энциклопедия. 1969—1978. [Электронный ресурс] // <http://slovari.yandex.ru>.
6. Красавина Л.Н. Международные валютно-кредитные отношения: учебник. – М.: Финансы и статистика, 2006. – С. 31.
7. Ковалевская О.С., Афанасьев А.С. Международные валютно-

финансовые и кредитные отношения: учеб. Пособие. – Братск: ГОУВПО «БрГУ», 2011. – С. 27.

8. Меликов Ю.И. Глава 3. Безналичные расчеты в кн. Деньги, кредит, банки/ Учебное пособие под ред. Семенина О.Г. – М.: Контур, 1998. – С. 81.

9. Меликов Ю.И. О роли расчетов в обеспечении непрерывности кругооборота капитала. Ученые записки. Вып. 16// РГЭУ (РИНХ). – Ростов Н/Д., 2010. – С. 36.

10. Семенов К.А. Международные валютные и финансовые отношения. – М.: Издательство ТЕИС, 1999. – С. 70.

11. Соловьева А.М. Основные этапы развития международных расчетных отношений России // Международная научная конференция «Актуальные вопросы современной науки» / Издательский центр «Открытие». – Санкт Петербург: 1-2 июня 2012. . – С. 70.

12. Тихиня В. Международные расчетные отношения // Юстиция Беларуси. – 2001. – №2. – С.39.

13. Шавлюк В.Г. Организация и техника внешнеторговых операций: Учебное пособие. – М.: МГАКЧиС, 2010. – С. 4.

14. «Энциклопедия юриста. – 2005. [Электронный ресурс] // [http://dic.academic.ru/contents.nsf/enc\\_law/](http://dic.academic.ru/contents.nsf/enc_law/)

15. Luca G. Radicati di brozolo. International Payments and Conflicts of laws // American Journal of Comparative Law, 2000. – № 48. – С. 308.

16. Забавина Ю. Ушли в неизвестном направлении [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.newizv.ru/economics/2013-03-13/179184-ushli-v-neizvestnomnapravlenii.html>.

17. Заславская О. Переводы физлиц: чистый отток сократился [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ecpol.ru/2012-04-05-13-42-46/2012-04-05-13-43-58/969-perevody-fizlits-chistyj-ottok-sokratilsya.html>.

18. Глава Минфина оценил теневой сектор экономики РФ в 15-20% от ВВП [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://top.rbc.ru/economics/20/06/2013/862716.shtml>.

19. Эксперт: Доля теневой экономики в России составляет 25-30% [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vz.ru/news/2009/12/28/362795.html>.

20. Фундаментальное наследие Сергея Степашина // Аргументы недели. – № 39(381). – 10 октября 2013 года.

**E-mail: Bank\_delo@rsue.ru**

***Палагина А.Н.,***

*к.ф.н., профессор кафедры экономики и предпринимательства  
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

## **ФОРМИРОВАНИЕ КЛЮЧЕВЫХ НАПРАВЛЕНИЙ И ПРОЦЕДУР ОКАЗАНИЯ КОНСУЛЬТАЦИОННОЙ ПОДДЕРЖКИ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

### **Аннотация**

В статье представлены результаты мониторинга наиболее востребованных видов консультационной поддержки малого и среднего предпринимательства, целью которого выступило выявление актуальных направлений и форм оказания консалтинговых услуг субъектам малого и среднего предпринимательства в Ростовской области.

### **Ключевые слова**

Система поддержки предпринимательства; объекты инфраструктуры; консалтинг; анкетный опрос; малый и средний бизнес.

В современных условиях динамично меняющейся внешней среды и увеличения масштабов информационных потоков возможность получения квалифицированной консультационной помощи является одним из ключевых факторов эффективного функционирования и развития бизнеса. Особенно эта проблема становится актуальной для предприятий малых и средних форм.

Основные функции по поддержке сектора малого и среднего предпринимательства в современных условиях находятся в ведении государственных и муниципальных органов власти – институтов, призванных регулировать стабильный рост и развитие всех экономических отношений страны.

За последнее время была проделана большая работа в рамках создания эффективных механизмов поддержки субъектов МСП, выстроена многоуровневая система (федеральный, территориальный, местный) мероприятий и соответствующих инструментов, обеспечивающих нормальное функционирование различных форм предпринимательства. Однако нельзя не отметить, что большинство вышеуказанных мероприятий носят материальный характер и в большинстве случаев сводятся к имущественной и финансовой поддержке бизнеса, в то время как именно малые и средние предприятия чаще субъектов, функционирующих в более крупных масштабах, нуждаются в консультационных услугах по отдельным вопросам ведения бизнеса. Проблема усугубляется затруднением доступа к консалтинговым услугам субъектам МСП, обусловленным относительно дорогой их стоимостью в ракурсе небольшого, часто семейного бизнеса.

При всей очевидности положительной динамики развития инфраструктуры поддержки малого и среднего предпринимательства механизм оказания консалтинговой помощи нельзя считать отработанным.

Рынок консалтинговых услуг в РФ достаточно молод. Возникновение этого вида рынка традиционно связывают с началом 1990-х годов, возникновением рыночной конкуренции, института частной собственности и свободных независимых экспертов.

Рост рынка консультационных услуг в течение последних 15 лет составлял в среднем 15-20%, суммарная выручка 150 крупнейших консалтинговых групп по итогам 2011 года увеличилась на 21% и достигла почти 104 млрд рублей<sup>1</sup>, и тем не менее, несмотря на это, следует отметить, что структуру рынка нельзя признать сформировавшейся.

Спектр услуг, оказываемых российскими консалтинговыми компаниями, достаточно широк и ничем не отличается от американского или европейского набора. Традиционно можно выделить следующие направления консалтинговых услуг: общее управление и администрирование, управление кадрами, оценочную деятельность, финансовый, юридический, налоговый, маркетинговый и IT-консалтинг, а также производственный консалтинг<sup>2</sup>.

По состоянию на сегодняшний день можно отметить, что управленческий консалтинг является мощным стратегическим резервом совершенствования системы управления предпринимательскими структурами. В частности, существенные резервы роста имеет сектор консультирования малых и средних предприятий.

Крупные предприятия имеют гораздо больше возможностей для использования профессионального консультирования по направлениям за счет

---

<sup>1</sup>Ханферян В. Снова в строю // Эксперт № 15 (798), 16 апреля 2012 г.

<sup>2</sup>Обзор рынка консалтинговых услуг. Портал новостей и деловой информации РосБизнесКонсалтинг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rbc.ru/reviews/consulting/chapter3.shtml> (дата обращения 21.10.2012)

более низкой относительной их стоимости в структуре общих затрат.

Устойчивая и эффективная работа предприятия связана с непрерывным процессом принятия решений в таких сферах, как: бухгалтерский учет, аудит, маркетинг, сертификация, лицензирование, налоговое и финансовое планирование, юридическое и правовое обеспечение деятельности. Профессиональные консультации в этих сферах в большинстве случаев носят индивидуальный и уникальный характер и, как следствие, являются достаточно дорогостоящими услугами для предприятий малого и среднего бизнеса.

С учетом достаточно высокой стоимости консультационных услуг относительно объемов производства малых предприятий, несмотря на острую нехватку кадров в сфере маркетинга, управления персоналом, финансами, а зачастую и просто низкую квалификацию руководства, они достаточно редко превращаются из потенциальных потребителей рынка консультационных услуг в реальных.

На сегодняшний день методология стратегического и управленческого консалтинга МСП РФ развита крайне слабо. На практике отечественные консалтинговые фирмы извлекают инструменты работы из двух источников: опыта практической деятельности в проблемной сфере западных компаний и адаптации зарубежного управленческого консалтинга к специфическим российским условиям. Подобную адаптацию каждая компания осуществляет самостоятельно, в силу возможностей менеджмента предприятия и имеющейся в ограниченном количестве информации по данному направлению.

В этой ситуации особенно актуальными становятся процессы организации консультационной помощи силами государственной инфраструктуры поддержки МСП.

В рамках работы по данному направлению был проведен мониторинг наиболее востребованных видов консультационной поддержки предпринимательства, целью которого стало выявление актуальных направлений и форм оказания консалтинговых услуг субъектам малого и среднего предпринимательства в Ростовской области.

Предметом анализа выступили:

- наиболее востребованные направления консультационной поддержки субъектов МСП;
- наиболее удобные и актуальные формы оказания консультационной поддержки в рамках государственных программ развития сектора;
- допустимая стоимость консультационных услуг для субъектов МСП;
- источники информации о программах консультационной поддержки МСП (в том числе государственной).

Для реализации целей исследования был проведен стандартизованный опрос руководителей и специалистов малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей. Основные результаты исследования основаны на данных, полученных в рамках анкетного опроса.

В опросе участвовали 72 руководителя и специалиста малых и средних предприятий (МСП), участников и претендентов на участие в Губернаторской программе подготовки управленческих кадров 2012/2013 учебного года в Ростовской области.

Анализ результатов анкетного опроса предпринимателей относительно степени развития рынка консалтинговых услуг демонстрирует ярко выраженное мнение большинства респондентов (52%) о среднем развитии данного рынка. Чуть менее 14% опрошенных отметили, что степень развития рынка в настоящий момент можно оценить как «ниже среднего».



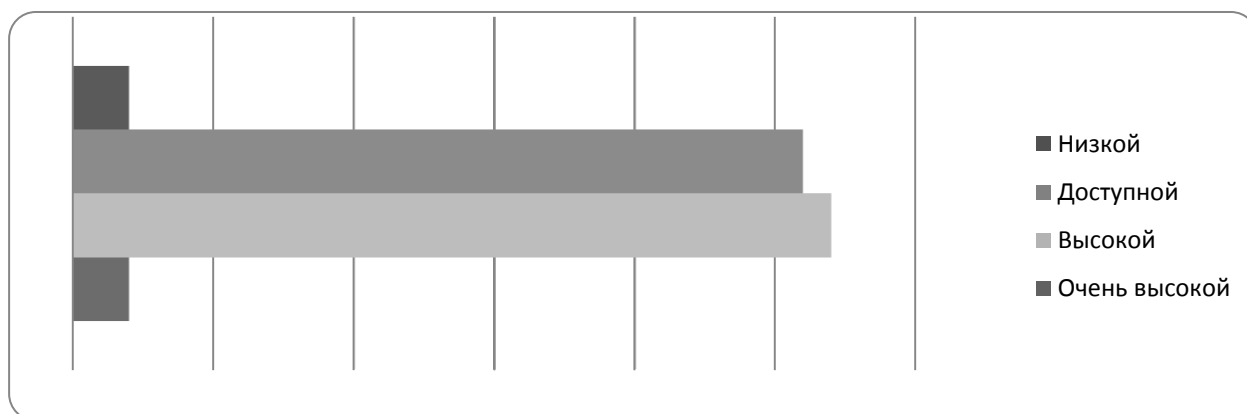
Развитие рынка консультационных услуг как «низкое» оценили всего 7% респондентов, представляющих преимущественно периферийные города и районы области.

Для оценки емкости рынка консалтинга в Ростовской области, а также потребности предпринимателей в данном виде услугах в анкете был предусмотрен вопрос, оценивающий регулярность обращения респондентов за консультациями в течение последних двух лет, по результатам которого было выявлено, что большинство представителей субъектов малого и среднего бизнеса (54%) не имели опыта обращения к консалтинговым агентствам для решения вопросов текущей деятельности. 37% всех участников обращались за консультациями

очень редко, и только 8% пользуются данным ресурсом регулярно.

Как уже говорилось, актуальность проблемы оказания консультационной поддержки малым и средним предпринимательским структурам обусловлена высокой относительной стоимостью данных услуг в структуре затрат предприятия. Распределение мнений респондентов относительно оценки уровня цен на консалтинг в Ростовской области представлено на рисунке 1.

При оценке уровня стоимости консалтинговых услуг в Ростовской области мнения респондентов резко разделились: 46,7 % указали, что цена высокая, 45,7% отметили ее как доступную для малого и среднего предпринимательства.



**Рисунок 1 – Какой является для субъектов МСП стоимость консалтинговых предложений коммерческих фирм Ростовской области?**

Разделение ответов респондентов, относящихся по признаку численности персонала к группе микропредприятий и малых, показывает, что оценка финансовых возможностей оплаты консультационных услуг мало зависит от масштабов предприятия. Так, 50% микропредприятий оценили стоимость консалтинговой поддержки бизнеса ростовских компаний как доступную, в то время как соответствующий ответ среди

малых предприятий был получен только от 43% респондентов.

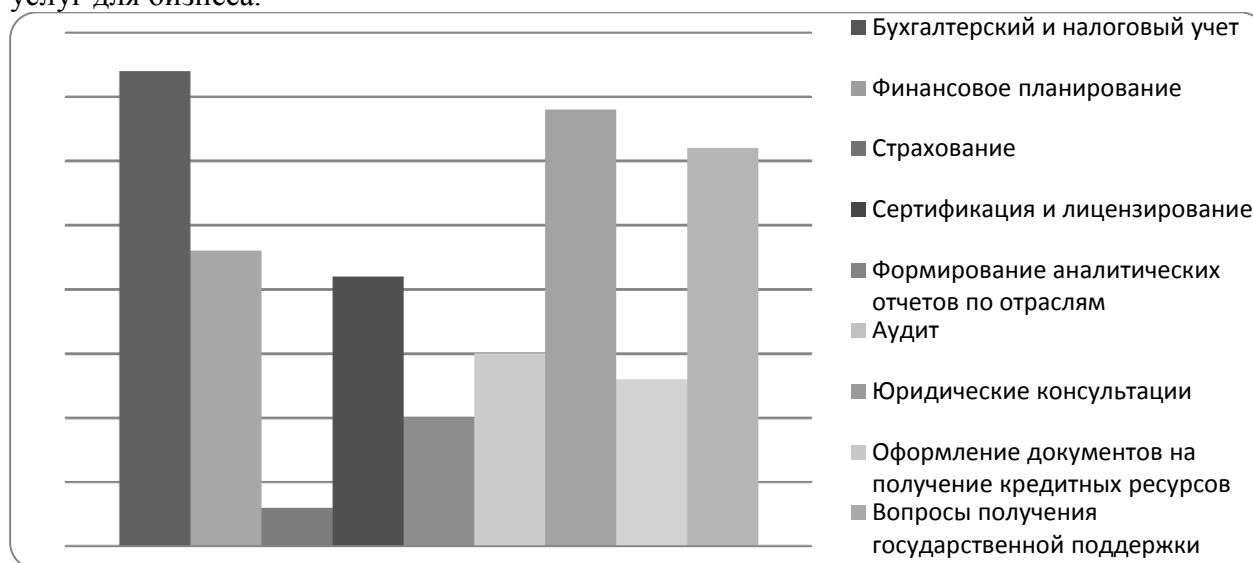
Аналогично только 36% хозяйствующих субъектов с численностью персонала до 15 человек оценили стоимость услуг консалтинговых фирм как высокую, среди малых предприятий с численностью персонала от 16 до 100 человек данная характеристика консультационным услугам была присвоена 53% опрошенных предпринимателей.

Ни один из опрошенных представителей малого бизнеса не охаракте-

ризовал стоимость консалтинга как низкую, в то время как среди микропредприятий этот показатель был отмечен 9% респондентов.

Выявленная тенденция, однако, может быть объяснена таким фактором, как сравнительная сложность и различия в направленности консультационной поддержки, оказываемой микро- и малым предприятиям. Чем крупнее становится бизнес, тем более масштабные и специфические задачи приходится решать его руководству, что в целом ведет к удорожанию консалтинговых услуг для бизнеса.

В этой связи в рамках анкетирования, предпринимателям, представляющим субъекты сферы малого и среднего предпринимательства Ростовской области было предложено отметить наиболее актуальные направления консалтинговой поддержки бизнеса. Сводные результаты ответов на вопрос об актуальности консультаций по отдельным сферам хозяйственной деятельности (бухгалтерский учет, финансовое планирование, юридические консультации, сертификация, лицензирование) представлены на рисунке 2.



**Рисунок 2 – По каким направлениям является наиболее востребованной субъектами МСП консультационная помощь**

Наиболее востребованными среди малых и средних предприятий остаются консультационные услуги по бухгалтерскому учету (отметили 21% опрошенных респондентов), юридическим вопросам (17%), механизмам получения государственной поддержки предпринимательства (16%), финансовому планированию в бизнесе (13%) и по вопросам сертификации и лицензирования (11%).

Анализ наиболее актуальных вопросов консультирования субъектов МСП в разрезе микро- и малых предпринимательских структур показывает,

что на первом месте у микропредприятий по значимости занимают вопросы бухгалтерского учета, далее – проблемы получения государственной поддержки бизнеса, финансового планирования и регулирования и юридические консультации. В то же время приоритеты малых предприятий в исследуемой проблеме выстроились следующим образом: на первое место респонденты поставили юридические вопросы; на второе – получение государственной поддержки предпринимательства; на третьем месте стоит бухгалтерский учет, сертификация и лицензирование.

Обе группы респондентов в качестве наименее востребованного направления указали различные аспекты вопросов страхования.

Особый интерес представляет анализ эффективности форм предоставления консультационной поддержки предпринимательству (рисунок 3).



**Рисунок 3 – Какие формы консультационной поддержки кажутся вам наиболее эффективными?**

Наиболее эффективными формами предоставления консультационных услуг субъектам малого и среднего предпринимательства считаются такие формы, как: «организация обучающих курсов по направлениям», «индивидуальные консультации» и «проведение семинаров/тренингов»; их отметили 30%, 29% и 23% респондента соответственно.

Данная тенденция формирует представление о современном предпринимателе как об эффективном собственнике, нацеленном на личностный рост и непрерывное обучение, самосовершенствование с целью максимально результативного использования имеющихся в его распоряжении ресурсов.

Проблема острой нехватки знаний у менеджеров, работающих в сфере МСП, обусловлена большим количеством «вынужденных предпринимателей», составляющих целый пласт экономической системы, порожденный в значительной степени кризисными тен-

денциями во всех отраслях народного хозяйства.

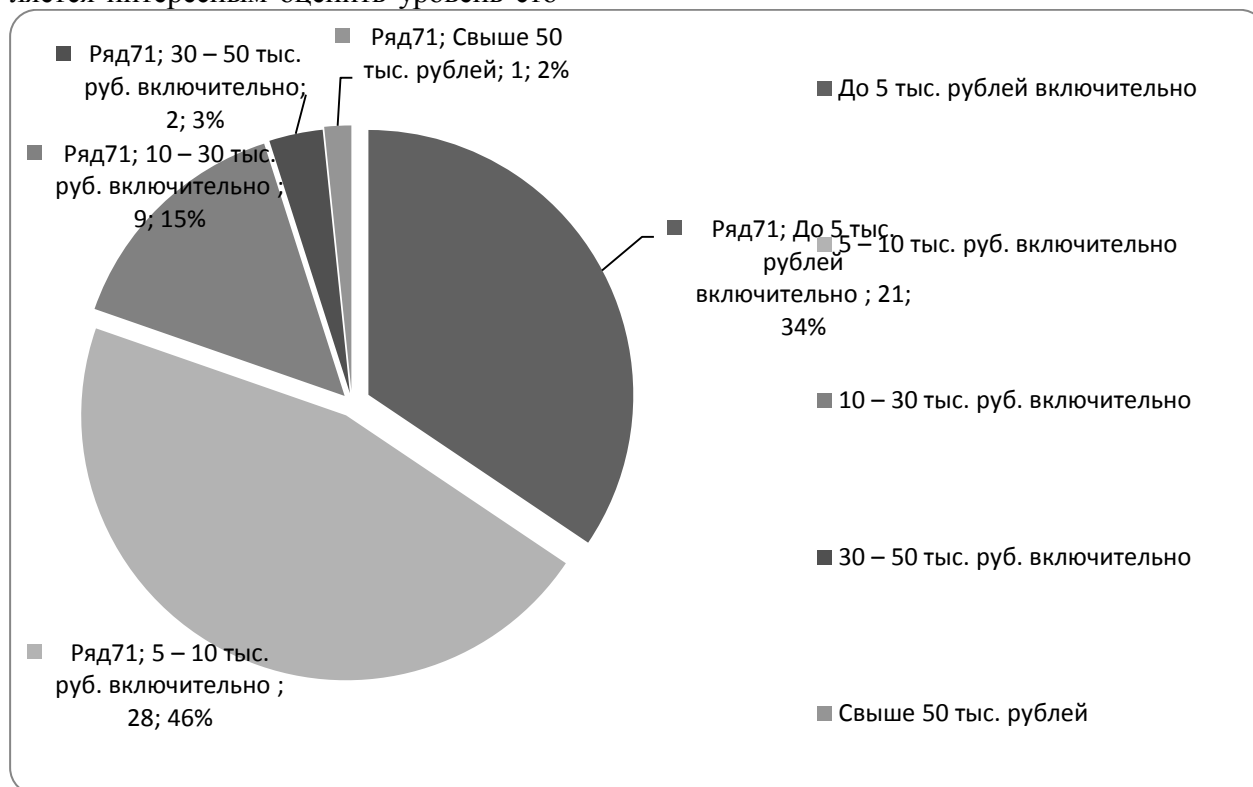
Анализ развития отрасли на современном этапе представляется одним из действительных резервов повышения эффективности малого и среднего предприятия. Зачастую, не обладая достаточно квалифицированным персоналом и финансовыми ресурсами для проведения подобного вида исследований, малый бизнес, по определению обладающий такими качествами, как: гибкость и быстрая адаптация к изменениям внешней среды, не получает достаточного количества информации о развитии отрасли, не может угадать тенденции и, как следствие, испытывает серьезные затруднения в условиях возрастающей конкуренции со стороны крупных бизнес-структур.

Примечательно также, что никто из представителей микро-предпринимательства не указал возможность использования стандартизированных пакетов документов по различным направлениям

деятельности, в то время как более 10% респондентов, относящихся к сфере малого бизнеса, на вопрос об эффективности данного вида поддержки ответили положительно.

В рамках исследования представляется интересным оценить уровень сто-

имости консультационных услуг, которая является для субъектов малого и среднего предпринимательства Ростовской области допустимой и приемлемой. Результаты ответов респондентов по данной тематике представлены на рисунке 4.



**Рисунок – 4. Укажите примерный уровень стоимости, которую вы готовы платить за консультационную поддержку вашего бизнеса ежемесячно?**

Рассматривая допустимый уровень цены, которую готовы ежемесячно платить предприниматели за возможность получения консультационной поддержки, можно отметить, что большинство респондентов (46%) отметили границы от 5 до 10 тыс. рублей включительно. 34% всех опрошенных субъектов МСП считают допустимой суммой, не превышающую 5 тыс. руб.

Размер ежемесячной платы, равный 10-30 тыс. рублей, указали лишь 15% предпринимателей.

Только 3% и 2% соответственно высказали готовность платить от 30 до 50 тыс. рублей и выше 50 тыс. рублей за информационно-консультационные

услуги специалистов по различным сферам развития бизнеса.

В отличие от субъектов малого предпринимательства, 53% которых готовы оплатить за консалтинговую поддержку бизнеса от 5 до 10 тыс. рублей ежемесячно, среди микропредприятий этот показатель составляет всего 36%.

Аналогичным образом сумма, не превышающая 5 тыс. рублей, является приемлемой для 22% малых предприятий, в то время как у микропредприятий этот показатель больше в 2 раза – 44%.

Также следует отметить: 3% и 6% опрошенных малых предпринимательских структур соответственно готовы платить за консультационную под-

держку более 30 тыс. рублей (среди микропредприятий готовность ежемесячно расстаться с такой суммой не высказал никто).

Подводя итоги проведенного исследования, можно отметить, что актуальность предоставления консультационной поддержки предпринимателей Ростовской области органами государственной власти не представляет сомнения. Большинство видов консалтинговых услуг, предоставляемых на рынке коммерческими структурами, являются достаточно дорогостоящими для субъектов малого и среднего предпринимательства (46,7% респондентов отметили стоимость услуг как «высокую»).

Среди наиболее востребованных направлений консультационной помощи бизнесу можно выделить бухгалтерский учет, юридическую поддержку, финансовое планирование и вопросы подготовки документов и получения государственной поддержки бизнеса. Представленные направления являются ключевыми в деятельности любого предприятия, независимо от размеров и сферы деятельности, однако в связи с недостатком знаний у малых и средних предпринимателей, а также нехваткой финансовых ресурсов для привлечения компетентных наемных работников, зачастую решение элементарных вопросов ведения бизнеса может стать проблемой для субъектов МСП.

Относительно допустимого уровня стоимости предоставляемых консультационных услуг, которую готовы отдать представители субъектов малого и среднего предпринимательства, можно сказать, что большинство опрошенных респондентов (80%) готовы платить не более 10 тыс. рублей ежемесячно. Сумму свыше 30 тыс. рублей могут себе позволить заплатить не более 5% опрошенных.

Примечательно, что возможность выделения средств на приобретение

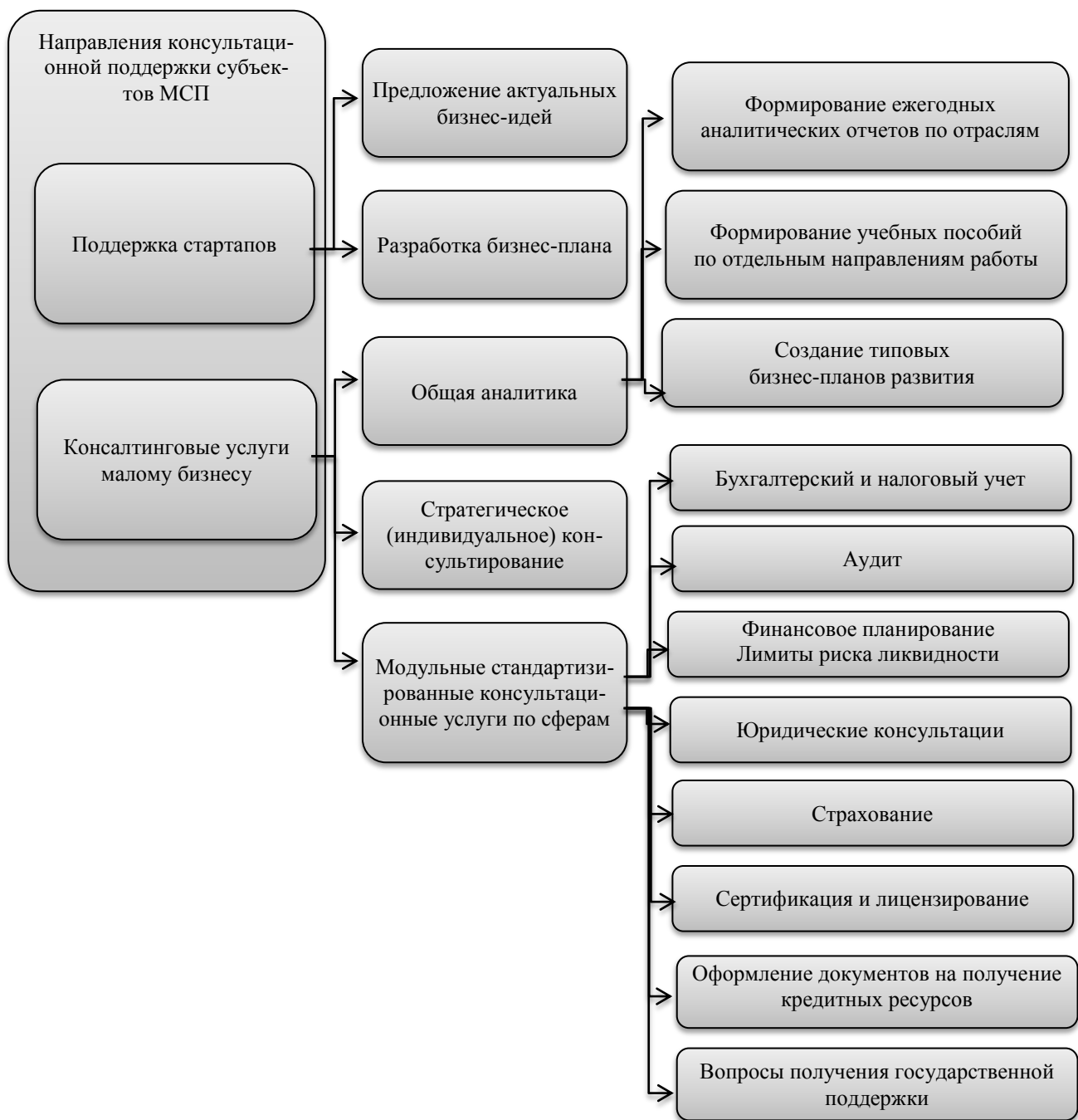
консалтинговых услуг напрямую связана с размерами бизнеса: 53% предпринимателей, относящихся к субъектам малого бизнеса, готовы платить за консультации от 5 до 10 тыс. рублей, в то время как среди микропредприятий этот показатель не превышает 39%.

Что касается источников информации, из которых большинство предпринимателей получают сведения относительно существующих программ поддержки малого и среднего бизнеса в Ростовской области, следует отметить, что лидирующее положение остается за источниками в Интернете, подбор информации из этого ресурса является максимально удобным для более чем половины респондентов.

Консультационная поддержка малого и среднего бизнеса в рамках государственных программ должна осуществляться по двум направлениям: консультационная поддержка стартапов и уже действующих предприятий.

Если в случае открытия нового бизнеса наиболее актуальным для потенциального предпринимателя становится необходимость поиска актуальной бизнес-идеи и подготовка бизнес-плана по ее реализации, то в ситуации уже действующего малого предприятия, не имеющего возможности приобретения консультационных услуг у коммерческих структур, наиболее актуальными оказываются вопросы организации текущей деятельности по таким направлениям, как: бухгалтерский и налоговый учет, маркетинг, лицензирование и сертификация, юридическое сопровождение бизнеса и правовые аспекты деятельности.

Таким образом, можно определить два основных направления, наиболее актуальных в рамках оказания консультационной поддержки малым и средним предпринимательским структурам (рис. 5).



**Рисунок 5 – Основные направления консультационной поддержки МСП\***

\*Составлено автором

Разделение направлений поддержки на группы по признакам «стартап» и «действующее предприятие» является принципиальным. В большей степени это обусловлено различием в

потребностях, уровне подготовки бизнес-единицы.

Если на начальном этапе ключевым вопросом, который встает перед предпринимателем, является определение сферы деятельности будущего

предприятия, востребованности его бизнес-идеи на рынке и необходимости адекватной оценки собственных сил и возможностей, далее, в процессе развития функционирующей бизнес – единицы, происходит существенное усложнение всей деятельности предприятия. На первый план выходит необходимость адекватного ведения бухгалтерского и налогового учета, маркетинга и решения иных стратегических и оперативных вопросов.

В рамках оптимизации процесса оказания консультационных услуг субъектам малого и среднего предпринимательства представляется целесообразным разбиение всей работы на три блока: блок общей аналитики, индивидуального стратегического консультирования и модульных стандартизированных консультационных услуг по сферам деятельности предприятия.

Блок работы по созданию общей аналитической базы предполагает формирование ежегодных (квартальных) отчетов и аналитических дайджестов состояния региональной рыночной среды в отдельных отраслях (въездной и выездной туризм, общественное питание, легкая промышленность).

С учетом того, что заказ и приобретение отчетов о маркетинговых исследованиях являются достаточно затратным мероприятием для субъектов МСП, фактически данная услуга остается доступной только для крупных компаний. Выполнение этой работы информационно – консультационными центром позволит обеспечить доступ к актуальной и востребованной информации для предприятий малого бизнеса путем оформления подписки на период при минимальных финансовых и временных затратах.

Также в этот блок надо считать целесообразным включить работу по подготовке учебных пособий и методических рекомендаций по отдельным вопросам ведения бизнеса. В условиях

«экономики знаний» самым ценным ресурсом любого менеджера можно считать наличие актуальных и корректных знаний и навыков поведения на рынке и решения оперативных внутрифирменных вопросов. Далеко не все предприниматели в современных условиях могут отметить наличие этих знаний (подтверждением данного факта выступает высокая востребованность программ обучения и повышения квалификации субъектами малого и среднего бизнеса, проводимых Правительством Ростовской области совместно с крупнейшими вузами региона).

Блок стратегического индивидуального консультирования включает в себя все виды работ по консультированию предпринимателей, функционирующих в узкоспециализированных отраслях, столкнувшихся с проблемами в тех сферах и направлениях работы, которые не охвачены модулями стандартных решений.

Модульные стандартизированные консультационные услуги для малых и средних предприятий включают в себя отдельные типовые блок-схемы и модели принятия решений по ключевым направлениям ведения бизнеса: бухгалтерскому учету, аудиту, маркетингу, сертификации, лицензированию, налоговому и финансовому планированию, юридическому и правовому обеспечению деятельности.

Большинство проблем, с которыми сталкиваются предприниматели в рамках управления деятельностью организации, как правило, носят стандартный типовой характер и могут быть описаны при помощи моделей и инструкций. Например, процесс получения лицензии на какой-либо вид деятельности можно описать стандартным алгоритмом или пошаговой инструкцией.

Внедрение в работу подобных типовых модулей позволит оптимизировать работу информационно-

консультационных центров поддержки предпринимательства за счет:

- снятия части нагрузки с консультантов и, как следствие, увеличения количества предпринимателей, имеющих возможность получить консультацию;
- снижения себестоимости оказанных услуг, возможности максимально эффективного и результативного использования бюджетных средств центром;
- возможности стандартизации и мониторинга качества оказываемых услуг;
- создания дополнительных возможностей оказания полноценных квалифицированных консультационных услуг по проблемным модулям через Internet, фактически без участия непосредственно консультантов.

Таким образом, разделение выполняемой работы на три блока, разра-

ботка подобных типовых модулей и внедрение их в рамках информационно-консультационных центров инфраструктуры поддержки предпринимательства позволят повысить эффективность самого процесса работы центра, а также максимально полно удовлетворить потребности внешних потребителей услуг – субъектов малого и среднего предпринимательства.

#### **Библиографический список**

1. Обзор рынка консалтинговых услуг. Портал новостей и деловой информации РосБизнесКонсалтинг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rbc.ru/reviews/consulting/chapter3.shtml> (дата обращения 21.10.20012);
2. Ханферян В. Снова в строю // Эксперт № 15 (798), 16 апреля 2012 г.

**E-mail: [anpalagina@gmail.com](mailto:anpalagina@gmail.com)**



# АННОТАЦИИ

## ANNOTATION

### SECTION I. STATUS AND TRENDS OF ACCOUNTING DEVELOPMENT

**Makarenko E.N.,**

*Doctor of Economic Sciences, professor of  
Accounting Department, FSBEI HPE  
«RSUE (RINH)»*

#### **TYPING ACCOUNTING MODELS IN THE DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE**

##### **Abstract**

The article is classified accounting model in the domestic and foreign practice, depending on the set of accounting methods in the course of their implementation.

##### **Keyword**

Accounting methods, the model of accounting, accounting standards, reporting, accounting methods, the target orientation of accounting, resource accounting.

##### **Bibliographic list**

1. AnoufrieV V. Carrying the theory of double entry // Accounting, № 11, June 2002.
2. Sharovatova E. Cause-and-effect relationship in the evolution of management accounting // Accounting and Statistics. – 2011. – № 3.
3. Sharovatova E. Regulatory Status of management accounting in the national economy // Herald SOGU. – 2011. – № 3.
4. Bonham M. The application of IAS / M. Bonham and others, trans. from English. – MA: Harvard Business Review, 2007. – T. 1. – 1102.
5. Fedosova T. Accounting. Summary of lectures. Taganrog Tsure, 2007.

**Labyntsev N.T.,**

*Head of Accounting Department, Doctor  
of Economic Sciences, professor,  
FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

**Chukhrova O.V.,**

*Ph.D. in Economics, Senior lecturer of  
Accounting Department,  
FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

#### **MANAGEMENT ACCOUNTING AND BUDGETING AS AN OBLIGATORY CONDITION FOR INCREASING THE EFFICIENCY OF THE COMMERCIAL ORGANIZATION**

##### **Abstract**

Budget planning still remains a weak place of a business management of the Russian enterprises. Today in the majority of the domestic companies there are no Basic Elements of through administrative planning (budgeting). In details worked budget and expeditious control of its performance allow to make reasonable decisions regarding pricing, the analysis of profitability of production, planning of the product range, definition of structure of production taking into account a limiting factor, restructuring of business, implementation of capital investments.

##### **Keywords**

Budget, budgeting, planning, management accounting, calculation of cost of products, works, services.

##### **Bibliographic list**

1. Vasiliev M. Conceptual Foundations of implementation of the system of budgeting. J. Managerial Accounting, № 2, 2008.
2. Clothiers M.A. Accounting Management Accounting. – M: Omega-L, 2004.

3. Gerchikova I.N. Management: A Textbook. – M. Banks and stock exchanges, UNITY, 1995.

4. Danilochkina N.G. Controlling as a management tool entrepreneur – yatiem. – M: Audit, UNITY, 1998.

5. Riggs Dzh. Planning, analysis and control. – New-York-London-Sydney-Toronto: 1970.

6. Erofeev V.A. Accounting, information management: forward and backward linkages. – Moscow: «Finances and Statistics», 1992.

7. Karpov A.E. Book 1. Budgeting as a management tool. – M.: Globe, 2005.

8. Karpov T.P. Fundamentals of management accounting. – M.: «Infra-M», 1997.

9. Management accounting and control in-house in a commercial activity, under the monograph. Edited by N.T. Labyntsev. – M.: «Finance and Statistics», 2009.

10. Management accounting and control in-house in commercial organizations: state and development prospects. The monograph under. Edited by N.T. Labyntsev. – M.: «Finances and Statistics», 2011.

11. Khrutsky V.E., Sizov T.V., Gamayunov V.V. In-house budgeting. – Moscow: «Finances and Statistics», 2002.

**Kislaya I.A.,**

*Ph.D. in Economics, Associate Professor of Accounting Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

#### **DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING: HISTORICAL ASPECT**

##### **Abstract**

In the article the stages in the evolution of management accounting in the Russian and international practice, based on changes in demand for management information from owners and investors. Highlights specific stages in the development of management accounting in the domestic theory and practice.

#### **Keywords**

Evolution of accounting, management accounting, financial reporting, accounting methods, production costs, profit, cost, direct and indirect costs.

#### **Bibliographic list**

1. Sharovatova E.A. Cause-and-effect relationship in the evolution of management accounting // Accounting and Statistics. – 2011. – № 3. – 0.5 pp

2. Pintus D. Repositioning management accounting // Consultant. – 2005. – №3.

3. Hongren C. Management Accounting / ChHongren, J. Foster, S. Datar. – St. Petersburg.: Peter, 2007. – 1008.

4. Aleksandrov O. The historical analysis of the development of management accounting in Russia // Economic Analysis: Theory and Practice. – 2006. – № 3.

5. <http://moviemedia.ru/khimiya-deneg-istoriya-kompanii-dyupon.htm>

**Evstafeva E.M.**

*Doctor of Economic Sciences, Associate professor of Accounting Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

#### **FRAMEWORK OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FORMATION FOR EQUITY CAPITAL MANAGEMENT IN PROFIT-MAKING ORGANIZATIONS**

##### **Abstract**

Basing on the analysis of development trends of accounting and analytical support and peculiar features of equity capital accounting in Russia and abroad stipulated by legal, political, and economic factors, as well as religious and cultural traditions we have prepared the framework of accounting and analytical support formation for equity capital management in profit-making organizations. The proposed framework makes it possible to prepare financial information for realization of both tactic and strategic purposes of equity capi-

tal value management, improve financial position and image of the profit-making organization for owners and investors.

#### **Keywords**

Equity capital, framework of accounting and analytical support for equity capital management in a profit-making organization, strategic reporting.

#### **Bibliographic list**

1. On accounting [Electronic resource]: federal law d/d December 6<sup>th</sup>, 2011 №402-FZ (comes into force on 01.01.2013). – Access from information and legal system «Consultant Plus».

2. Coupland Tom, Coller Tim, Muhrin Jack Companies value: appraisal and management. – 2<sup>nd</sup> edition/Translated from English. – M.: “Olymp-Business”, 2002.

3. Nikolaeva O. E. Strategic management accounting. [Text]/ O.E. Nikolaeva, O.V. Alekseeva. 2<sup>nd</sup> edition – M.: LKI Press, 2008.

**Enik E.G.,**

*Post-graduate student of Economic analysis activities and forecasting Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

### **CONCEPTUAL BASIS OF ACCOUNTING OF FINANCIAL RESPONSIBILITY CENTERS**

#### **Abstract**

The article substantiates the need for the administrative account of financial responsibility centers as facilities management. The characteristic of the economic content of accounting practices in relation to centers of financial responsibility.

#### **Keywords**

Centers of financial responsibility, vicarious liability, shared responsibility, and territorial costs, functional costs, account object, elements of cost, the cost items, management reporting.

#### **Bibliographic of list**

1. Samusenko S.A. New trends responsibility accounting // Economic Analysis: Theory and Practice. – 2008. – № 15.

2. Kovalev V.V. Corporate finance and accounting: concepts, algorithms, and performance. – M.: Prospect: KNORUS, 2010. – 768 p.

3. Sharovatova E.A. The concept of the modern development of management accounting: monograph. – Moscow: Finpress, 2011.

**Popov L.A.,**

*Post-graduate student of Accounting Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

### **THEORETICAL ASPECTS OF SOCIAL ACCOUNTING AND REPORTING**

#### **Abstract**

Describes a social accounting, social reporting, principles and prerequisites for sustainable economic development.

#### **Keywords**

Concept, sustainable economy, principles, preconditions, social component.

#### **Bibliographic of list**

1. Vahrusina M.A. Accounting management accounting/Tutorial/4th Edition/m.: Omega 1, 2006., c-83

2. Golubeva N.A., Karagod V.S. Theoretical and practical aspects of social accounting and reporting: monography. – M.: INSTITUTE, 2009.

3. Krasnova M.V. Accounting training for social accounting // International accounting, 2012, N 9.

4. Labyntsev N.T., Popov L.A. Accounting statements in the condition of the development of a sustainable economy: proceedings of the second international scientifically-practical Conference. M: RUFPP, 2011.

5. Lajcuk S.M., Bezrucuk S.L., Social responsibility of business: reflection in accounting // International accounting, 2013, no. 27

6. Consultant plus  
www.consultant.ru

7. Stichting Global Reporting Initiative (GRI). www.globalreporting.org

**Ivanova O. V.,**

*Post-graduate student of Analysis of economic activity and forecasting Department FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

### **THE PRESENT VALUE TECHNIQUES IN ACCOUNTING**

#### **Abstract**

The article describes the valuation techniques of an indicator of fair value – the present value. Present values techniques in accordance with IFRS are described, the question of the choice of discount rate for accounting purposes is considered. As an indicator of the risk-free rate is recommended to use the values of Russian Government Bond Zero Coupon Yield Curve.

#### **Keywords**

IFRS, fair value, present value, the risk-free rate, zero-coupon yield curve.

#### **Bibliographic list**

1. Damodaran Aswath. Investment valuation. Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset / M.: Alpina Business Books, 2004. – 1342 p.
2. Maltsev A. Numerical methods for the analysis of the discount rate // Securities market. – 2005. – 10 (289).
3. The yield curve for government securities. Design procedure // Site of MICEX.URL:[http://www.micex.ru/market\\_data/indices/state/yieldcurve/calculations\\_method](http://www.micex.ru/market_data/indices/state/yieldcurve/calculations_method).
4. Gambarov G., Shevchuk I., Balabushkin A., Nikitin A. Zero-coupon yield curve in the GKO-OFZ // URL:[http://www.cbr.ru/GCurve/gko\\_yieldcurve\\_rcb\\_3\\_2006.pdf](http://www.cbr.ru/GCurve/gko_yieldcurve_rcb_3_2006.pdf).
5. Website [www.micex.rts.ru](http://www.micex.rts.ru) // News & Press Releases – Moscow Exchange: news and events. – URL: <http://rts.micex.ru/n2787/?nt=108>.
6. Method of calculating the zero-coupon yield curve of government bonds // File library of the Moscow Stock Exchange. – URL:<http://fs.rts.micex.ru/files/850>.

7. Zvezdin A. Applicability of the yield curves // Securities market. – 2005. – № 19 (298).

**Maksakova M.N.,**

*PhD in Economics, Senior Lecturer of Audit Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

### **PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE RUSSIAN THEORY AND PRACTICE**

#### **Abstract**

In the article considered the problems of the current state of the system of management accounting in Russia. Based on the analysis of the scientific literature systematized definitions of management accounting in the Russian and international practice. Identified the main directions of the development of management accounting in the activities of Russian enterprise, including the international experience.

#### **Keywords**

Management accounting, perspective, international experience, kaizen-costing, target-costing, theory of constraints systems, the method JIT.

#### **Bibliographic list**

1. Kizilov A.N., Karaseva M.N. International experience in strategic cost management and its potential impact on the current practice of accounting in Russia // Accounting and Statistics – 1 (5), 2005. – P. 65
2. Needles B., Anderson, H., Caldwell Principles of Accounting / Tr. from English. , Ed. Y. Sokolov. – Moscow: Finances and Statistics, 1993. – P. 15.
3. Thomas Corbett. Managerial Accounting for the Theory of Constraints (TOC). – Ukraine, Publishing house: Neobhidno and dostatno 2009. – 240 p.

## SECTION II. THEORY AND PRACTICE OF AUDIT

**Bogrov E.G.,**

*Ph.D. in Economics, Associate Professor  
of Audit Department, FSBEI HPE*

*«RSUE (RINH)»*

### **ORDER OF STATE CONTROL AND SURVEILLANCE AUDIT ACTIVITY IN THE RUSSIAN FEDERATION**

#### **Abstract**

The article describes the current issues of control and supervision the auditing of the Russian Federation. It addresses such issues as the need to control the problem of making amendments to the regulations governing the control of audit activity. The article consistently characterizes functions of agencies, controlling the audit activity. The analysis of the activities of these agencies and proposals to improve the relationship of the control procedures has been made.

#### **Keywords**

Auditor, auditor's activities, state control, verification activities, self-regulatory organization, financial supervision.

#### **Bibliographic list**

1. Federal Law of December 30, 2008 № 307-FZ «On auditing».
2. The Federal Law of December 1, 2007 № 315-FZ «On the self-regulatory organizations».
3. Decree of the President of the Russian Federation on March 9, 2004 № 314 «On the system and structure of federal executive bodies».
4. Government Decree of 22.11.2012 № 1202 «On approval of the Regulation on State oversight of self-regulatory organizations».
5. Resolution of the Government of the Russian Federation of April 8, 2004 № 198 «Issues of the Federal Service for Financial and Budget Supervision»
6. Decree of the Ministry of Finance of Russia of September 21, 2011 № 115n «On approval of the administrative regulations for the implementation by the Ministry of Finance of the Russian Federation, the state function of state con-

trol over the activities of self-regulating organizations of auditors»

7. Decree of the Ministry of Finance of Russia of January 11, 2013 of № 3n «On approval of the administrative regulations of the Federal Service for Financial and budgetary oversight of the state function on external quality control of audit firms as defined by federal law «On Auditing»

8. Decree of Rosfinnadzor of April 5, 2012 № 161 «On approval of the Guidelines for the organization of the planning of the Federal Service for Financial and Budget Supervision and its territorial bodies of the external quality control of audit firms conducting the statutory audit of accounting (financial) statements of the organizations referred to in paragraph 3 of Article 5 of the Federal Law from December 30, 2008 № 307-FZ «On Auditing».

**Udalov A.A.,**

*Post-graduate student of Analysis of economic activity and forecasting Department  
FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

### **METHODICAL APPROACHES TO FORMATION OF INTERNAL STANDARDS «AUDIT METHODOLOGY OF TRANSACTIONS IN INVENTORIES»**

#### **Abstract**

In article methodical approaches to formation of the intra firm standard on audit of the stocks, considering international and Russian registration practice are offered. The structure of the standard including seven sections is offered.

#### **Keywords**

Intra firm standard, stocks, audit of stocks, technique of audit of operations with stocks.

#### **Bibliographic list**

1. The federal law «About auditor activity» [An electronic resource] a feeder. the law Grew. Federations of 30.12.2008 No. 307 – Federal Law. Access from ConsultantPlus system.
2. Draft of the Accounting regulation «Accounting of Stocks» (PBU 5/2012)

[Electronic resource]: URL:  
[http://mvf.klerk.ru/nb/332\\_10.htm](http://mvf.klerk.ru/nb/332_10.htm).

3. Corrected (standard) of auditor activity «The demands made to internal standards of audit organizations», Approved by the Commission on auditor activity at the President of the Russian Federation on October 20, 1999, the protocol No. 6. Access from ConsultantPlus system.

4. Bychkova C.M. Audit of stocks according to federal standards of audit and MSA [An electronic resource] / S. M. Bychkova, T.M.Aldarova//Auditor sheets, 2010. – No 11. – Access from Consultant Plus system.

5. Bychkova S.M. Uchet of stocks according to RSBU and IFRS [An electronic resource] / S. M. Bychkova, T.M.Aldarova//Auditor sheets, 2010. – No 11. – Access from Consultant Plus system.

6. Vakhrushina M.A. Mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti: textbook [Text] / m. A.Vakhrushina. – 4 prod. reslave. and additional – M.: Read Group, 2011. – 656 pages.

7. Zheleznyakova E.Proyekt of the Russian accounting regulation «Stocks» – one more step to International Financial Reporting Standards [An electronic resource] URL: [http://i-ias.ru/publikacia/shag\\_k\\_msfo.html](http://i-ias.ru/publikacia/shag_k_msfo.html).

8. Karagod V.S.Mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti: Manual for bachelors of [Text] / Century S. Karagod, L.B.Trofimova. – 2nd edition, reslave. and additional – M: Publishing house of Yurayt, 2012. – 310 pages – a Series: Bachelor.

9. Paly Century F. International standards of the account and financial statements: Textbook of [Text] / Century F.Paly. – 3rd prod. and additional – M.: INFRA-M, 2008. – 512 pages.

10. Poletayeva E.Zapasy in IFRS: account bases [Electronic resource] / E. Poletayeva // Calculation, 2009. – No 11. – Access from ConsultantPlus system.

**Bogataya I.N.,**

*Doctor of Economics, Professor of Audit Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

**Nguyen Thi Viet Le,**

*student of FSBEI HPE RSUE «RINH»*

## **METHODOLOGICAL APPROACHES OF AUDITING PROSPECTIVE FINANSIAL INFORMATION ANG ITS INTRACOMPANY STANDARTIZATION**

### **Abstract**

This article presents a methodological approach to the auditing of prospective financial information and its intracompany standards. The method of auditing prospective financial information and the proposed structure of intracompany auditing standard ensures high quality testing by reducing audit risk, detailing the professional conduct of the auditor.

### **Keywords**

Intracompany standardization, audit attendant services, audit of prospective financial information.

### **Bibliographic list**

1. The federal law from August, 7th, 2001 №119-FL «On auditing activities» (as amended from December 14th 2001, from December 2001, from December 30th 2004, from February 2nd 2006) [the Electronic resource]. – electronic-legal system «Consultant Plus».

2. The federal law from December 30<sup>th</sup> 2008 №119-FL «On auditing activities» [the Electronic resource]. – electronic-legal system «Consultant Plus» <http://www.consultant.ru/online/>.

3. Government Decree of RF from 23.09.2002 № 696 «On approval of the federal regulations (standards) of auditing» (in the red. Resolutions of the Government of RF from 04.07.2003 № 405, from 07.10.2004 № 532, from 16.04.2005 № 228, from 25.08.2006 № 523, from 22.07.2008 № 557 from 19.11.2008 № 863 of 02.08.2010 № 586).

4. Rule (standard) «Audit of prognosis financial information» approved by the Commission on Audit under the President of RF, on August 20th 1999, Protocol number 5.

5. Bondarev A. V. The development of the methodology for formation of the prospective financial information and audit the provision of related services [Text]: dis ... Candidate. Economics. Sciences: 08.00.12: protected 19.03.10/

6. Alexey Bondarev. – Rostov on Don, 2010. -P. 207 – 211.

7. Glinskaya O.S. Audit methodology of prospective financial information. Dissertation for the degree of Doctor of economic sciences. 2012.

8. Zotov D. A. Features of preparation and planning of the audit of the prospective financial information // Fundamental and applied research co-operative sector of the economy. 2008. № 1. P. 62-67.

9. Ilicheva E.V. Internal auditing standards [text]: Textbook for institutes / E.V. Ilicheva, A.F. Vinohodova. – 2nd ed., ne-rerab. and add. – Stary Oskol: TNT, 2007. – 584 p.

10. Loseva N.A. «Internal standards of audit firms: theory, methodology, practice development» [Text] / N.A. Loseva. Standards and Quality, 2007. – № 2. – P.75.

11. Savina O.P. Investigation of the state of standardization of audit activities in Russia // Accounting and Statistics. , 2011. Tom. 2. № 22. P. 59-66.

12. Sirotenko E.A. Internal auditing standards [Text]: Textbook / E.A. Sirotenko. – 2nd ed. Sr. – Moscow: KNORUS, 2006. – 224 p. P.7-11.

13. Suvorova S.P., Parushina N.V., Galkina E.V., Kovaleva A.M. Basis of company auditing standards: Textbook. – Moscow: Pub. «FORUM»:

14. INFRA-M, 2007. – 336 p. – (Higher Education).

**Burmistrov A.V.,**

*Chief specialist of the internal audit Department of the City Duma, Taganrog*

## **THEORETICAL ASPECTS OF PERFORMANCE AUDIT IN THE SYSTEM OF MUNICIPAL FINANCIAL CONTROL**

### **Abstract**

The article is devoted to problems of theoretical aspects of performance audit in the system of municipal financial control. The author analyzes the efficiency audit, its criteria. The paper proposes new areas of performance audits, which would allow for a more productive work of the municipality.

### **Keywords**

performance audit, the municipal financial control, audit criteria, control and accounting bodies of municipal formations.

### **Bibliographic list**

1. Budget code of the Russian Federation of 31.07.1998 № 145-FZ // Collection of legislation of the RF.1998.№ 34.p.265.

2. Federal law of 01.10.2011 r. № 6-FZ «On General principles of organization and activity of the audit bodies of the subjects of the Russian Federation and municipal formations» // collected legislation of the RF.2011 r №. 105. p.10.

3. The Federal law from 30.12.2008. № 307-FZ «On auditing» // collected legislation of the RF.2008r №. 208.p.64.

4. Standard financial control «Conduction of audit of efficiency of use of public funds.» Approved by the Collegium of the accounts chamber of the Russian Federation, June 9, 2009, minutes N 31K (668) // State audit. Right. Economy. 2009. № 2. p. 86.

5. Azgheurov V.S. Century Audit of efficiency of use of budgetary funds for strategy of social-economic development of the Russian Federation, Budgetary institutions: audits and checks of financial and economic activity. 2007. N 6. p.37-45.

6. Voronin J.M. The state financial control: theory and practice. M. Yurayt – Izdat., 2005. 262p.

7. Zhukov, V.A. performance Audit in the system of state financial control of the // control and Accounting. 2006. № 1. p. 18-23.

8. Meshalkina P.E. A performance audit is an objective necessity // Finance. 2005. № 2. p. 66-72.

9. Saunin A.N. Audit of effectiveness of the state financial control // Finance. 2004. N 9. p. 54-60.

10. Saunin A.N. About the method of selection criteria for evaluating the effectiveness of budget expenditures // Information Bulletin of the Control-accounting chamber of Moscow. Issue № 1 (25). 2005. p. 101-105.

11. Stolyarov NS Control and the right to a decent life // Vestnik Announced. 2011. № 14 (19). p. 6-11.

### SECTION III. MODERN PROBLEMS AND TRENDS OF DEVELOPMENT OF ECONOMIC ANALYSIS AND STATISTICS

#### Bibliographic list

**Maksimov D.A.,**

*master student in the direction of «Finance» of FSBEI HPE RSUE «RINH»*

#### INFORMATION SUPPORT OF DEVELOPMENT OF ENTERPRISE PROCESS

##### Abstract

In article the main conditions of development of business and the sources of competitive advantage involved in information process are considered. Along with a wide range of economic agents, the most adaptive to information as to a prepotent factor of development in being formed new economy subjects of small and average business act. The current stage of development of scientific and technical progress is characterized by global changes. Leading economy is now on a transition way from the developed way (in the developed countries and some developing – post-industrial way) to innovative development. Therefore ensuring realization of innovative process and information exchange for subjects of small and average business is an important component of economic policy of the state.

##### Keywords

Small and medium business, business, policy of the state.

1. Tchernyshev M. A. Anopchenko T.Yu. Moshkin I.V. Boev K.Yu. Role of an innovative and investment factor in ensuring modernization of economy at the present stage//Management of innovative and investment processes in aspect of modernization. M: Saratov. Business academy. 2012.

2. Instruments of support of small and average innovative business on an entry into the international and interregional markets / Russian agency of support of small and medium business. [Electronic resource]: <http://www.siora.ru>.

3. Ignatov I.V. State regulation of business in Russia: main directions//Terra Humana. 2011. No. 1.

4. Kalaberdina O. L, Aksenova N.V. Investment potential as a factor of a sustainable development of the region (on the example of the Rostov region)//The collection of materials of the international scientific and practical conference «Problems of functioning and development of economy of regions of the North Caucasus and the Southern Federal District: calls and decisions». Nalchik, 2010.

5. Mintsberg G. Alstrend B., Lempel Dzh. Schools of strategy. SPb. : St. Petersburg, 2001. Page 108-126.

6. Porter M. International competition. – M, 1993.



7. Moshkin I.V. Business as a driving force of modernization in modern Russia. // Problems and prospects of development of business in Russia. SKAGS, 2010.

8. Polterovich V., Priests of Century, Tonis A. Mechanism of «a resource damnation» and economic policy//Economy questions. 2007 . No. 6.

9. Saydullayev F.S. Dynamics of development of small business in regions of Russia i№ 2012//The quarterly information and analytical report of National institute of business problems system researches, 2013.

10. Whether the new model of economic growth in Russia will take place? [Text]: reports by XIV April international scientific conference on problems of development of economy and society, Moscow, 2–5 Apr. 2013 / E.G. Yasin, N. V. Akindinova, L.I.Yakobson, A.A.Yakovlev; National Research University «The higher school of economy». – M: Prod. house of the Higher school of economy, 2013.

11. Yudanov A.Yu. «Fast» firms and evolution of the Russian economy//Economy questions. – 2007 . – No. 2.

**Saakian T.G.,**

*Post-graduate student of Analysis of economic activity and forecasting Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

## **PREDICTIVE MODELING OF FINANCIAL SUSTAINABILITY OF ENTERPRISE ON THE BASIS OF METHODS OF RATING EVALUATION**

### **Abstract**

The article discusses the role and place of the financial and economic modeling in forecasting tools financial stability. It is proved that an effective solution to the problems of forecasting uncertainty can be achieved using the adaptive-dynamic approach. Proposed mechanisms for the use in building-rated models of financial sustainability of the enterprise.

### **Keywords**

Financial sustainability, forecasting, simulation, adaptive-dynamic approach, the rating assessment.

### **Bibliographic list**

1. Balabanov I. T. Financial analysis and planning of a business entity. – Moscow: Finansy i Statistika, 2002.

2. Greater economic dictionary / ed. A. N. Azriliyana. – Moscow: Institute of the New Economy, 2007.

3. Butenko D. V., Koshechkin Y. S., Kozlov M. S., Polovinkin A. V. Conceptual modeling of financial and economic sustainability of the enterprise // Izvestiya VolGTU. – 2008, № 3.

4. Bykov D. Y. An approach to modeling the dynamics of the financial stability of the organization // Izvestiya VUZov. Seriya «Ekonomika, finansy i upravlenie proizvodstvom». – 2011, № 4.

5. Vinnikov E. V. Financial rehabilitation institutions sanatorium sphere. Abstract of PhD Thesis. – Moscow, 2009.

6. Gorsky Y. M., Stepanov A. M., Teslinov A. G. Homeostatics: the harmony of contradictions in the game. – Irkutsk: Reprocentr A1, 2008.

7. Doncova L. V., Nikiforova N. A. Analysis of the financial statements. – M.: Delo i servis, 2004.

8. Zelentsova S. Y., Kiryanchuk V. E., Krupko A. E. Multivariate adaptive simulation in the forecasting of socio-economic development of the region // Vestnik Voronezhskogo Gosudarstvennogo Universiteta. Seriya «Ekonomika i Upravlenie». – 2006, № 1.

9. Kulagin M. E. The use of modern tools in the management of financial resources // Finansy i Kredit. – 2009, № 1.

10. Ogorodnikov P. O., Perunov V. B. Biotechnical approach to analyzing and forecasting the financial stability of the enterprise // Ekonomika regiona. – 2011, № 2.

11. Sukhov S. V. System approach to management of business // Menegment v Rossii i za rubezhom. – 2001, № 6.

12. Tinyakova V. I. Adaptive-management forecasting in economic systems: conceptual ideas and models of the realization // Vestnik Voronezhskogo Gosudarstvennogo Universiteta. Seriya «Ekonomika i Upravlenie». – 2006, № 2.

13. Fayantseva E. Methodological approaches to assessing the financial stability of the company // RISK: resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurenciya. – 2011, № 4.

14. Tsibareva M. A content of the concept of «economic stability» of the company // Vestnik of SamGU. – 2008, № 7.

15. Schmidt A. The category of «sustainability» and «sustainable development» in relation to the objects from the perspective of the dynamics of microeconomics // Vestnik YUURGU. – 2010, № 6.

16. Schroeder N. Analysis of the financial statements. – Moscow: Alpha-Pressa, 2008.

**Matraeva L.V.,**

*PhD in Economics, Associate professor of Finance and credit Department, Russian State University of Trade and Economics, Tula branch*

## **PROBLEMS AND PERSPECTIVES OF FOREIGN DIRECT INVESTMENTS STATISTICS DEVELOPMENT**

### **Abstract**

In this article author targets to structure main problems of Foreign Direct Investment statistics in Russia and to analyze possibility to utilize international experience in this area to solve problems in attracting FDI to RF such as deficit, unreliability and misalignment of data collection re FDI and ways of notifying investors on data already available.

### **Keywords**

Foreign direct investments, statistics of FDI, international experience.

## **Bibliographic list**

1. Pak E.N. Problems of Foreign Direct Investments statistics development // Statistical issues. – 2008. -№2. – P. 37-44.

2. Rayskaya N.N., Sergienko Y.V., Frenkel A.A. Synchrony of integrated indices dynamics as an indicator of turning points in economic cycle // Statistical issues. – 2010. – №12.- P.47-50.

3. Rayskaya N.N., Sergienko Y.V., Frenkel A.A. Foreign investments in Russia: main trends // Problems of theory and practice of management. – 2008. – №9. – P.76-89.

4. Policy of attracting of Foreign Direct Investments to Russia edited by Astapovich A.Z./ The Bureau of Economic Analysis. - M.: TEIS, 2001. – 479p.

5. Foreign direct investment statistics: how countries measure FDI 2001 – Washington, D.C.: International Monetary Fund : OECD, 2003. – 159 p.

6. UNCTAD Training Manual on Statistics for FDI and the Operations of TNCs, UNCTAD, 2009. – URL: [http://unctad.org/en/Docs/diaeia20094\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/diaeia20094_en.pdf) (вход свободный, дата обращения 13.02.12).

7. Foreign Direct Investment: Russia and the EU. OECD-Russia Expert Meeting on Russia's Investment Policy. 9 April 2008, Moscow, Russia. European Commission Directorate General for Economic and Financial Affairs (DG ECFIN). – URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/investmentfordevelopment/40578459.pdf> (вход свободный, дата обращения 01.07.13).

8. Balance of payments compilation guide.—Washington, DC, USA: International Monetary Fund. – 1995. – 380 p.

## SECTION IV. CURRENT ISSUES OF TAXATION AND FINANCIAL CONTROL

**Zybin A.J.,**

*PhD in Economics, Associate professor  
of Taxes and taxation Department, FSBEI  
HPE «RSUE (RINH)»*

### IMPROVING TAX ADMINISTRATION TRANSACTIONS BETWEEN RELATED PARTIES

#### Abstract

The paper describes the main trends of the tax administration in the Russian Federation in transactions between related parties.

#### Keywords

Tax control, interdependent entities controlled transaction information, an inspection report.

#### Bibliographic list

1. The Tax Code of the Russian Federation. Part one of the 31 July 1998 № 146-FZ, as amended. Part 2. The Federal Law of August 5, 2000 number 118-FZ as amended.

2. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 05.04.2012. Number 43n «On Amendments to the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 09.08.2005, the number 101N» On Approval of the Regulations of the territorial bodies of the Federal Tax Service. »

3. Main directions of tax policy for 2013 and the planning period of 2014 and 2015, the first year.

**Shiryayeva N.M.,**

*PhD in Economics, Associate professor  
of Taxes and taxation Department, FSBEI  
HPE «RSUE (RINH)»*

### PROBLEMS OF INTER-BUDGET DISTRIBUTION OF TAX REVENUES OF THE REGIONS

#### Abstract

At the present time carefully considers the questions of formation and the balance of incomes of the budget of the Russian Federation, as well as the allocation of grants, subsidies, subventions and

transfers. The author offers the decentralization of tax revenues, in the interests of the regional level, a number of taxes under certain conditions, can be transferred to the regions.

#### Keywords

Budget balance, grants, subsidies, subventions, the regional budget, the budget appropriations, transfers, co-financing, the tax revenues of the regions of the tax on profit of organizations, value-added tax, excises, tax on incomes of physical persons.

#### Bibliographic list

1. Fedorov M. Improving inter-budgetary relations at sub-national level // Herald of the National Institute of business, Issue 3. – M.: National Institute of business, 2009.

2. Conclusion of the accounting chamber of the Russian Federation on the draft of the Federal law «On the Federal budget for 2011 and the planning period of 2012 and 2013» / <http://www.budgetrf.ru>

**Maksimov A.V.,**

*deputy head of administration of the city –  
the chief of municipal treasury of Rostov-on-Don,  
Doctor of Economics, Professor*

### FORMATION AND USE OF THE LOCAL BUDGET OF MUNICIPALITY (ON MATERIALS OF THE CITY ROSTOV-ON-DON)

#### Abstract

In life of city community it is difficult to overestimate a role of municipal finance as rendering all range of municipal services of each of branches of municipal economy is impossible without movement of budgetary funds. The main priority of activity of the City administration of Rostov-on-Don for the last years is the social, cultural and economic development of the city.

#### Keywords

Municipal services, city budget, municipal economy.

### **Bibliographic list**

1. Budgetary code of the Russian Federation.
2. Tax code of the Russian Federation.
3. The charter of the city of Rostov-on-Don accepted by the decision Rostov – on – Don City Council from 09.04.1996г. No. 211 (in an edition from 18.06.2013).

## **SECTION V. PROBLEMS OF THE ECONOMY DEVELOPMENT**

**Melikov U.I.,**

*PhD in Economics, professor, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

**Solovyeva A.M.,**

*leading specialist of JSC «Bank of Moscow»*

### **NATIONAL AND INTERNATIONAL CALCULATIONS AND THE WAYS OF INCREASING OF PREVENTION OF ILLEGAL EXPORT OF CAPITAL FROM RUSSIA**

#### **Abstract**

In this assignment, a theoretical questions of the organization of international settlement relations are considered: the concept of settlements, their types, structure, functions, their influence on the circulation of capital enterprises, In this assignment, a theoretical questions of the organization of international settlement relations are considered: the concept of settlements, their types, structure, functions, their influence on the circulation of capital enterprises, the ways of increasing of prevention of illegal export of capital from Russia.

#### **Keywords**

Calculations payments, estimation, payments, estimated position, exporter, importer, supplier, payer, circulation of capital of the enterprise, illegal export of capital.

### **Bibliographic list**

1. Federal Law № 164-ФЗ from 8 December 2003 «About of the government regulation foreign trade activity».
2. General requirements for monitoring the implementation of the order of ex-

4. The provision on the budgetary process in the city of Rostov-on-Don.

5. The City administration resolution «About the statement of an order and terms of development of the forecast of a social and economic development of the city and drawing up the project of city budget for 2013 and for the planned period of 2014-2015».

port of goods and technologies subject to export control (Approved in Moscow 21.09.2004 Decisio№ 190 of the Interstate Council of the Eurasian Economic Community).

3. Anyreev S.V. Payment systems and there are development of Russia. – M.: Finance and Statistics, 2004. – p. 4-19.

4. Arystamov E.A. Foreign economic activity. – M.: ZAO «Inter-expert», 2008. – p. 259.

5. Great Soviet Encyclopedia. – M.: Soviet Encyclopedia. 1969–1978. [electronic resource] //http://slovari.yandex.ru.

6. Krasavina L.N. International monetary and credit relations: textbook. – M.: Finance and Statistics, 2006. – p. 31.

7. Kovalevskaj O.S., Afanasjev A.S. The international monetary and credit relations: textbook. allowance. – Bratsk: «BrGU», 2011. – p. 27.

8. Melikov U.I. Chap. 3. Non-cash payments in book. Money, credit, banks / textbook. allowance под ред. Semenuta O.G.. – M.: Contour, 1998.

9. Melikov U.I. On the role of calculations to ensure continuity of the circulation of capital. Memoirs. Number. 16// RSUE (RINE) – Rostov-on-Don., 2010.

10. Semenov K.A. International monetary and financial relations. – M.: Publishing TEIS, 1999. – p. 70.

11. Solovyeva A.M. The main stages of the development of international accounting relations Russia // International Scientific Conference «Actual problems of modern science» / Publishing Center

«Opening». – Saint Petersburg: 1-2 June 2012. – p. 70.

12. Tihinja V. International settlement relations // Justice of Belarus. – 2001. – №2. – p.39.

13. Shavluk V.G. Organization and technology of foreign trade operations: Textbook. allowance. – M.: MGAUEC. 2010. – p. 4.

14. Encyclopedia lawyer – 2005. [electronic resource] // [http://dic.academic.ru/contents.nsf/enc\\_law/](http://dic.academic.ru/contents.nsf/enc_law/).

15. Luca G. Radicati di brozolo. International Payments and Conflicts of laws // American Journal of Comparative Law, 2000. – № 48. – C. 308.

**Palagina A.N.,**

*PhD in Philosophy, professor of the Economics and Venture Department, FSBEI HPE «RSUE (RINH)»*

**FORMATION OF KEY DIRECTIONS AND RENDERING**

## **PROCEDURES CONSULTING SUPPORT OF SMALL AND MEDIUM BUSINESS**

### **Abstract**

The article presents results monitoring the most popular types of consulting support to small and medium enterprises, the purpose of which acted as the identification of important trends and ways of providing consulting services to small and medium enterprises in the Rostov region.

### **Keywords**

System of business support, objects of infrastructure, consulting, questionnaire survey, small and medium business.

### **Bibliographic list**

1. Overview of consulting services. Portal news and business information RBC [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.rbc.ru/reviews/consulting/chapter3.shtml> (date accessed 21.10.20012).

2. Hanferyan B. Again in the ranks // Expert № 15 (798), April 16, 2012.

**УЧЕТ  
И СТАТИСТИКА  
№3 (31) 2013**

**ACCOUNTING AND STATISTICS  
№3 (31) 2013**

**Главный редактор Л.Н. Усенко  
Заместитель главного редактора Н.Т. Лабынцев  
Ответственный секретарь И.В. Зенкина**

**Редактирование и корректура Т.А.Грузинская  
Верстка и макетирование Ю.С. Лазарева  
Главный редактор В.Е. Смейле  
Выпускающий редактор Л.И. Акимова**

---

Изд. № 88/2210. Подписано к печати 02.12.2013.  
Объем 20,6 уч.-изд. л. Бумага офсетная. Печать цифровая. Формат 60\*84/8.  
Гарнитура «Times». Заказ №3339.Тираж 1000 экз. «С» 88.

---

344002, Ростов-на-Дону, Б. Садовая, 69, РГЭУ (РИНХ), к. 152.  
Отпечатано в издательско-полиграфическом комплексе РГЭУ (РИНХ).  
Тел.: (863) 2664-234, e-mail: juliav8@rambler.ru.

---

*Адрес редакции*  
344002, Ростов-на-Дону,  
Б. Садовая, 69, к. 414а  
Тел.: (863) 240-57-29, 237-02-66, e-mail: zenkina\_iv@mail.ru

**Вниманию преподавателей,  
студентов, магистрантов, аспирантов экономических вузов,  
слушателей программ подготовки и повышения квалификации  
в системе непрерывного профессионального образования!**

## **НОВИНКА УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ!**

# **БИЗНЕС-АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Учебник

Под редакцией доктора экономических наук, профессора,  
Заслуженного деятеля науки РФ Л.Н. Усенко

Учебник рекомендован Государственным университетом управления в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки 080100.68 «Экономика» (квалификация (степень) «магистр»).

Учебник соответствует федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования 3-го поколения. Его отличительными особенностями являются: выделение в составе разделов учебника образовательных модулей; включение в методику бизнес-анализа таких направлений, как функционально-стоимостной анализ, анализ финансовых рынков, стратегический анализ; рассмотрение многочисленных практических примеров, подкрепленных обобщающими выводами.

Прикладная направленность данного учебника поможет приобрести необходимые знания, умения и навыки в области проведения бизнес-анализа деятельности организации, использования для оценки хозяйственных ситуаций бухгалтерской, статистической отчетности и других источников информации, научит формулировать грамотные аналитические выводы и разрабатывать аналитически обоснованные управленческие решения.

В учебнике реализованы инновационные технологии распространения интеллектуальных продуктов. Материалы, отмеченные значком «облако», доступны в электронно-библиотечной системе znanium ([www.znaniy.com](http://www.znaniy.com)).

**ISBN 978-5-98281-358-9 («Альфа-М»)**

**ISBN 978-5-16-006948-7 («ИНФРА-М»)**

*По вопросам приобретения книг обращайтесь:*

- Отдел продаж «ИНФРА-М». 127282, Москва, ул. Полярная, д.31В, стр. 1; тел. (495) 363-4260; факс. (495) 363-9212; e-mail: [books@infra.ru](mailto:books@infra.ru)
- Отдел «Книга – почтой», тел. (495)363-4260 (доб. 232, 246)



## УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ ЦЕНТР

Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

Аккредитации: НП «ИПБРИА», НП «АПР», НП «МОАП», НП «ИПАР», НП ААС,  
«Институт сертифицированных менеджеров Великобритании»

### ПРОВОДИТ ОБУЧЕНИЕ И ЕЖЕГОДНОЕ ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ

#### АУДИТОРОВ

- ✓ Ежегодное повышение квалификации аудиторов-членов НП «АПР», НП «МОАП», НП «ИПАР», НП ААС (программы 72 и 40 часов)

#### БУХГАЛТЕРОВ

- ✓ Подготовка к аттестации профессиональных бухгалтеров и руководителей коммерческих организаций по различным специальностям (*главный бухгалтер, финансовый директор, главный бухгалтер по МСФО, директор по управленческому учету, внутренний аудитор, налоговый аудитор*) (программа 240 часов)
- ✓ Подготовка к получению дополнительного аттестата ИПБР в рамках повышения квалификации по различным специальностям (*главный бухгалтер, финансовый директор, главный бухгалтер по МСФО, директор по управленческому учету, внутренний аудитор, налоговый аудитор*)
- ✓ Ежегодное повышение квалификации профессиональных бухгалтеров (программы 80, 72 и 40 часов)

#### ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ ИНСТИТУТА СЕРТИФИЦИРОВАННЫХ ФИНАНСОВЫХ МЕНЕДЖЕРОВ ВЕЛИКОБРИТАНИИ

- ✓ программа 72 часа. После сдачи экзамена выдается диплом Института сертифицированных финансовых менеджеров ICFM (Великобритания)

Контактная информация: т/ф (863) 269-83-11, т. (863) 240-37-61, e-mail: [umc@rsue.ru](mailto:umc@rsue.ru)

Адрес: Ростов-на-Дону, ул. Б.Садовая, д.69, каб. 403