

Учет и статистика

№4 [24], 2011

Ростов-на-Дону
2011

Научно - практический журнал.
Издается с 2003 года
Периодичность- 4 номера в год
№ 4 (24), 2011

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору за
соблюдением законодательства в сфере массовых коммуникаций и
охране культурного наследования. Свидетельство ПИ № ФС 77-26807
Подписной индекс 42055 в каталоге «Пресса России».

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

Редакционная коллегия:
Н.Т. Лабынцев
(главный редактор),
Н.П. Маслова
(заместитель главного редактора),
Л.В. Гончарова
(ответственный секретарь),
Л.Н. Усенко, А.Н. Кизилов,
Л.И. Ниворожкина,
М.В. Мельник, Е.В. Зарова, М.И. Кутер

Редактирование и корректура:
Грузинская Т.А., Шимко О.Н..
Верстка и макетирование:
Тихонова Ю..В.

Отдел редакции рецензируемых научных журналов,
рекомендованных ВАК
Начальник отдела:
Смейле В.Е.
344002, г. Ростов-на-Дону,
ул. Б. Садовая, 69
РГЭУ (РИНХ), к. 653
Тел.: (863) 2664-234
e-mail: juliav8@rambler.ru

Изд. №----
Подписано к печати 26.12.2011г. Объем 14,6 уч.- изд. л. 14,6 усл. печ. л.
Бумага офсетная. Печать цифровая. Формат 60* 84/8. Гарнитура « Times»
Заказ №---. Тираж 1000 экз. Отпечатано в типографии РИЦ
РГЭУ (РИНХ) 344002, Ростов -на- Дону, Б. Садовая, 69
Тел.: (863) 2613-870

Адрес редакции:
344002, Ростов-на-Дону,
Б. Садовая, 69, к.414а
Тел. (863) 240-57-29, 237-02-66

© - «Учет и статистика», № 4 (24), 2011.

© - «РГЭУ (РИНХ)»

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ.....6

Кузнецова Л.Н.

Особенности бизнес-процессов совершенствования и развития
бухгалтерского учета.....6

Вакуленко Н.И., Чухрова О. В.

Управленческий учет в системе бюджетирования.....14

Юрьева Т.Б.

Методические и организационные основы контроллинга
в строительной деятельности.....25

Григоренко М.А.

Возникновение и основные этапы эволюции аудиторской деятельности
в мировой и отечественной практике.....30

Кирикова О. А.

Формирование систем финансового учета в оборонных ведомствах
иностраных государств.....36

Ларина А.А.

Методические основы применения циклического подхода при составлении
программы аудита.....44

Шумейко М.В.

Методология стратегического учета в строительстве.....51

РАЗДЕЛ 2. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ.....60

Денгаева К.Ш.

Диалектика развития оценочной деятельности в отечественной практике.....60

Анесянц Ю.С.

Концепция создания общего информационного поля в применении
к коллективным инвестициям: аналитическая справка инвестора.....65

Карышев М.Ю.

Статистический метод измерения информационной экономики:
поиск интегрального показателя.....74

Субботина И.Ю.

Гудвилл хозяйствующего субъекта как вектор развития
социально-трудовых отношений.....82

Толмачев М.Н.

Проблемы построения производственных функций
в российском сельском хозяйстве.....88

Баранов С.В.

Динамика экономического развития регионов России:
по данным статистического анализа.....95

Епифанова Т.В.

Экономические и социальные функции малого бизнеса.....102

АННОТАЦИИ СТАТЕЙ, ПОМЕЩЕННЫЕ В ЖУРНАЛЕ.....108

НАШИ АВТОРЫ.....116

Поздравляем!

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России за большие заслуги в подготовке высококвалифицированных кадров в области бухгалтерского учета, анализа и аудита и популяризации профессии бухгалтера и аудитора и в связи с 80-летием Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) награждает:

1. **Лабынцева Николая Тихоновича**, президента Ростовского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, декана учетно-экономического факультета, зав. кафедрой бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ), д.э.н., профессора.

Орденом «За заслуги в развитии профессии».

2. **Хахонову Наталью Николаевну**, директора УМЦ по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов, д.э.н., профессора кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ)

Медалью «За заслуги в развитии профессии».

Редакция журнала «Учет и статистика» поздравляет профессора Лабынцева Н.Т. и профессора Хахонову Н.Н. с высокими наградами и желает им здоровья и творческих успехов.

Кузнецова Л.Н.

ОСОБЕННОСТИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Тенденция укрупнения бизнеса и усложнение взаимосвязей между входящими в него элементами объективно повышают требования к качеству информации, в том числе и учетной, при принятии экономических решений различными субъектами экономической деятельности. Бухгалтерский учет в существующих организациях не только источник информации, но и элемент формирования экономической политики, инструмент бизнеса, механизм управления производством продукции, оказания услуг. Система бухгалтерского учета в современной организации строится на процессном подходе и, как все процессы, требует совершенствования. Построение бухгалтерского учета в виде процессов является условием создания единой системы управления бизнес-процессами. В российских компаниях, являющихся лидерами в своих отраслях, данное направление совершенствования менеджмента реализуется несколько лет, однако, подавляющее количество организаций вопросами регламентации бизнес-процессов не занимаются, что еще больше отдаляет их от лидеров.

Развитие бухгалтерского учета в России должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в организации и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Успешное взаимодействие бухгалтерского учета и менеджмента возможно при решении определенной задачи – сочетания учетных стандартов со стандартами управления

и глобальной системой управления качеством.

В настоящее время единого подхода к определению бизнес-процесса не сложилось. Основная его характеристика заключается в том, что любой бизнес-процесс имеет потребителя внутреннего или внешнего. Можно выделить следующие подходы к понятию «бизнес-процесс»:

- как действия (организационная деятельность);
- как получение продукта – одна из основных целей процесса;
- как специальной системы;
- как механизма получения добавочной стоимости.

Большинство авторов полагают, что в основе бизнес-процесса лежит действие или деятельность. Б. Андерсен считает, что бизнес-процесс – это цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей [1, с 25]. Наиболее широко трактует бизнес-процесс В. Деминг «это любые виды деятельности в работе организации» [6, с.23].

К. Прахалад и М. Кришнан подчеркивают, что бизнес-процесс – это не столько действие, сколько связь между стратегией бизнеса, бизнес-моделями и текущими операциями. Это материальное воплощение сути бизнес-модели.

Бизнес-процессы определяют суть логических зависимостей между видами деятельности, выполняемыми в фирме, а также взаимоотношениями с потребителями [5, с. 91].

Е. Зиндер обращает внимание на использование ресурсов в ходе бизнес-процесса для создания или получения полезного для заказчика выхода, такого как продукт или услуга [6, с.27]. Таким образом, бизнес-процесс (процесс) в наиболее обобщенном виде – это последовательность повторяющихся действий, необходимых для достижения планируемого результата деятельности организации и имеющих входы и выходы. Основной особенностью бухгалтерского учета является функционирование на основе информации, что должно учитываться при построении учетных процессов в организации. Выделяя бухгалтерский учет в единый бизнес-процесс, Я.В. Соколов и М.М. Каверин указывают, что это совокупность операций подразделений предприятия, формирующих последовательный поток операций от поставщиков через основную деятельность к покупателям [8, с. 401]. Принимая за основу точку зрения Я.В. Соколова и М.М. Каверина, ее следует дополнить, так как заинтересованных лиц в информации бухгалтерского учета много больше, чем поставщиков и покупателей. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России определены две группы – внутренние и внешние пользователи информации.

Характеризуя учетные бизнес-процессы, Д.В. Павлов отмечает, что это совокупность однородных регламентированных учетных процедур, преобразующих исходные данные (входы) в результатную информацию (выходы, продукты) [4, 59]. Применяя поведенческий подход, Я.В. Соколов и М.М. Каверин определяют бизнес-процесс «как поток работ, переходящих

от одного человека к другому» [8, с. 401].

Процессы должны выстраиваться в соответствии с целями организации и отвечать требованию эффективности, под которой следует понимать соотношение достигнутых результатов и использованных ресурсов.

Процессы существуют объективно и являются естественным отражением деятельности организации, но чтобы ими управлять, их необходимо правильно выделять, описывать и оптимизировать. В организациях, подходящих системно к разработке бизнес-процессов, возможно укрупнение бизнес-процессов объединение их в бизнес-сценарии. В свою очередь бизнес-процессы являются объединением подпроцессов или бизнес-функций. Бизнес-процессы определяются как информационными технологиями, так и квалификацией персонала. Чтобы разработать качественный бизнес-процесс, необходимо уделять внимание базам данных, ERP-системам, программному обеспечению, компьютерному оборудованию, достаточной мощности серверов. Необходимая профессиональная подготовленность персонала, обладание необходимыми навыками и умениями позволяют изменять и совершенствовать бизнес-процессы, которые должны стать частью социальной инфраструктуры организации.

Формированию эффективных бизнес-процессов способствует их правильная классификация, которая может осуществляться по разным признакам, но чаще всего выделяются основные и вспомогательные процессы (В. Альшнер, А. Горохов, О.Д Каверина, М. Робсон, З.В. Удалова, Ф. Уллах).

Я.В. Соколов, М.М. Каверин к вспомогательным процессам относят процессы по аналогии со вспомогательным производством [8, с. 404]. Такие авторы, как Б. Андерсен [1, с. 26] и З.В. Удалова [7, с. 43-44], дополнительно

но выделяют процессы развития и совершенствования, что представляется оправданным. Для целей совершенствования сформированы учетные бизнес-процессы производственной организации по следующим направлениям:

- развития и совершенствования;
- операционные;
- управленческого учета;
- формирования и представления отчетности;
- поддерживающие.

Формализация и подробное описание учетных процессов позволяют

ими управлять. Необходимое управление бизнес-процессом достигается при его грамотном проектировании. Бизнес-процесс будет определен, если определены все входы (I), выходы (O), управления (C), механизмы (M), процессы преобразования (A) и функция оценки производительности (П) [2, с. 18].

Управления бизнес-процессом представляют внешние по отношению к процессу законодательство, правила, стандарты, непосредственно затрагивающие в ходе преобразования решения (табл.1)

Таблица 1. Адаптация учетного бизнес-процесса к внешней среде

Управление	Описание
C ₁	Гражданское, налоговое законодательство
C ₂	Законодательство о бухгалтерском учете: законы, Положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации и т.д.
C ₃	Учетная политика организации, внутренние стандарты, инструкции и т.д.

Входы бизнес-процесса представляют собой информацию о фактах хозяйственной жизни организации, из-

менения внешней (изменения курса рубля, судебное решение и т.п.) и внутренней среды (табл. 2).

Таблица 2. Входы учетного бизнес-процесса

Входы	Описание
I ₁	Информация о фактах хозяйственной жизни, требующих учетных и контрольных процедур.
I ₂	Первичные учетные, оправдательные, сводные и иные документы, фиксирующие факт хозяйственной жизни
I ₃	Информация от поставщиков, покупателей, партнеров и иных контрагентов организации
I ₄	Аналитическая информация

Выходом учетных бизнес-процессов будет информация, оформленная в виде различных документов

бухгалтерского и налогового учета (табл. 3).

Таблица 3. Выходы учетного бизнес-процесса

Выходы	Описание
O ₁	Результат исполнения учетных и контрольных процедур в виде документов, элементов баз данных и т.п. и осуществление контроля: внутренний аудит, и т.п.
O ₂	Сводная информация, производственная отчетность
O ₃	Аналитическая информация об изменениях внутренней и внешней среды
O ₄	Бухгалтерская, налоговая, производственная, статистическая отчетность

В качестве ресурсов учетных бизнес-процессов следует рассматривать персонал, занимаемые служебные площади, оборудование, используемое в

ходе преобразования информации со входа в бизнес-процесс до его выхода (табл. 4).

Таблица 4. Ресурсы учетного бизнес-процесса

Ресурсы	Описание
M ₁	Работники бухгалтерии и другой тесно связанный с ними персонал (например, работники отдела снабжения и др.)
M ₂	Служебные площади, используемые работниками бухгалтерии
M ₃	Оборудование, используемое для осуществления учетного процесса (компьютеры, программное обеспечение, средства связи: телефоны, Интернет и др.)
M ₄	Инструменты (программное обеспечение, формализованные учетные процедуры, например, сборник рекомендованных проводок и др.).

Учетные бизнес-процессы следует дополнить такой характеристикой,

как идентификация потребителей (П) информации (табл. 5).

Таблица 5. Потребители учетных бизнес-процессов

Потребители	Описание
П ₁	Внутренние пользователи отчетности
П ₂	Внешние пользователи отчетности
П ₃	Другие бизнес-процессы

Система учетных процессов должна быть направлена на решение задач бухгалтерского учета, их разработка является объемной задачей: процессы в производственной, строительной, сельскохозяйственной, торговой и иных организациях будут значительно различаться. Масштаб деятельности, организационно-правовая форма и

структура также оказывают влияние на структуру учетных процессов. Бизнес-процессы можно декомпозировать на подпроцессы и бизнес-функции, что позволяет прописать их более детально.

Направления бизнес-процессов с детализацией на подпроцессы для крупной производственной организации систематизированы в таблице 6.

Таблица 6. Классификация учетных бизнес-процессов с детализацией на подпроцессы

1. Бизнес-процессы развития и совершенствования
Мониторинг внешней среды: изменение законодательства, действия конкурентов.
Организационное управление: формирование учетной политики, внутренних стандартов, принципов взаимодействия с партнерами. Документооборот: формы документов, графики документооборота. Планирование налоговой стратегии, применение налогового менеджмента. Формирование дивидендной политики.
Стратегическое развитие: учет инноваций; оценка эффективности деятельности организации стратегический учет; формирование прогнозной отчетности.
Управление проектами: проведение самооценки сотрудников бухгалтерии; проведение экспертной оценки учетного процесса и формирования отчетности; Бенчмаркинг.
2. Операционные бизнес-процессы
Учет внеоборотных активов: учет вложений во внеоборотные активы, учет основных средств, учет лизинга, учет долгосрочной аренды, учет долгосрочных финансовых вложений.
Учет материальных запасов: учет материалов, учет краткосрочных финансовых вложений.
Учет затрат на производство: учет прямых затрат на производство: списание затрат на товарный выпуск по норме, учет отклонений от норм, свод затрат на производство. Учет косвенных затрат (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). сбор и учет затрат по давальческому сырью. Учет брака. Инвентаризация незавершенного производства. Учет затрат на непроизводственные расходы. Учет затрат на вспомогательное производство: учет списания затрат со счета вспомогательного производства, закрытие счета вспомогательного производства, сводный учет на производство. Калькулирование фактической себестоимости товарного выпуска. Формирование производственной отчетности; отчетная калькуляция на единицу изделия. Учет наладки оборудования.
Управление денежными потоками: учет денежных потоков от текущей деятельности, учет денежных потоков от инвестиционной деятельности, учет денежных потоков от финансовой деятельности.
Учет расчетов: учет расчетов с поставщиками, покупателями, прочими контрагентами. Учет расчетов с персоналом: учет вознаграждений работникам, расчеты по социальному страхованию, учет расчетов по командировкам, учет расчетов по подотчетным суммам, учет расчетов по прочим операциям. Учет расчетов по налогам и сборам. Учет расчетов с учредителями.

Продолжение таблицы 6

Учет собственного капитала: учет уставного капитала; учет добавочного капитала; учет резервного капитала.
Учет экологических затрат: учет капитальных вложений. Учет текущих расходов. Формирование оценочных обязательств.
Учет и раскрытие информации о забалансовых статьях: учет обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам. Признание активов в бухгалтерском балансе. Формирование информации о финансовых инструментах срочных сделок (форварды, фьючерсы, опционы, свопы и т.д.).
3. Бизнес-процессы управленческого учета
Формирование бюджетов. Контроль исполнения бюджетов. Контроль затрат.
4. Бизнес-процессы формирования и представления отчетности
Подготовка и представление отчетности внутренним пользователям: производственной; прогнозной; исполнения бюджетов. Подготовка и представление отчетности внешним пользователям: финансовой промежуточной и годовой; статистической; формирование и представление налоговых деклараций. Внесение исправлений в отчетность. Формирование отчетности по устойчивому развитию.
5. Бизнес-процессы поддерживающие
Организация внутреннего контроля. Обеспечение инфраструктуры работы бухгалтерии (компьютерное обеспечение, информационные технологии, организация рабочих мест и т.д.). Управление персоналом бухгалтерии: раскрытие творческих способностей, повышение квалификации, разработка информационных систем управления. Информационная безопасность.

Выделение в отдельную группу процессов развития (совершенствования) и соответствует потребностям современного управления, так как при конкуренции совершенствование является обязательным условием успешной деятельности. Сформированные процессы необходимо систематически тестировать на эффективность.

На неэффективность учетных бизнес-процессов могут указывать следующие недостатки:

- большое число ошибок при протекании бизнес-процесса, низкое качество формируемой информации;
- отсутствие необходимых учетных процедур для формирования информации;
- наличие избыточных учетных процедур, когда затраты на получение информации превышают эффективность от ее использования;
- несоответствие необходимым критериям конкретных правил, учетной политики, внутренних стандартов;

– завышенная длительность бизнес-процесса.

Причины неэффективности процессов должны анализироваться и устраняться. Построение бизнес-процессов не может быть самоцелью. Одной из целей является эффективное управление компанией. Управление бизнес-процессами можно определить как развитие процессного подхода, изначально сформированного в системах менеджмента качества и реинжиниринга. Последующее развитие процессный подход получил с ростом качественных информационных систем. Появление нового класса информационных систем, которые позволяют построить модель бизнес-процесса на языке диаграмм, блок-схем, установить степень допуска к системе, осуществить мониторинг выполнения каждого всех элементов системы, создаёт необходимые предпосылки для дальнейшего совершенствования как самих бизнес-процессов, так и системы их управления.

Наиболее распространенными инструментами совершенствования бизнес-процессов является реинжиниринг и бенчмаркинг.

Реинжиниринг бизнес-процессов, по мнению М. Хаммера и Д. Чампи, – это «фундаментальное переосмысление и радикальное перепроектирование бизнес-процессов для достижения конкретных улучшений в основных показателях деятельности предприятия» [9]. Цель реинжиниринга – гибкое и оперативное приспособление к ожидаемым изменениям в запросах потребителей. При реинжиниринге фокусируется внимание на радикальных улучшениях, позволяющих резко повысить качество, уменьшить длительность цикла, умень-

шить издержки посредством кардинального изменения процессов.

В условиях существующей конкуренции, обострившейся в период финансового кризиса, для выживания современные компании должны заниматься совершенствованием своей деятельности постоянно. Бенчмаркинг – сравнение различных процессов в собственной организации с лучшими методами организации производства в иных субъектах. В ходе сравнения выявляются отклонения как в лучшую, так и в худшую сторону.

Некоторые авторы определяют бенчмаркинг в узком смысле как сравнительный анализ бизнес-процессов [3, с.7]. Бенчмаркинг бизнес-процессов – деятельность по измерению определенных показателей и функций инновационных процессов для их сопоставления с предприятиями-лидерами, характеристика которых признана совершенной. Большинство авторов согласны, что одной из основных задач бенчмаркинга является сопоставление бизнес-процессов организации с эталонными бизнес-процессами с целью их совершенствования.

В качестве сравнительного анализа бизнес-процессов бенчмаркинг – это процесс идентификации, описания и адаптации выдающихся достижений в области операционной и финансово-экономической деятельности компаний с целью улучшения показателей эффективности организации путем соответствующей реструктуризации ее бизнес-процесса.

Сравнительная характеристика различных инструментов совершенствования бизнес-процессов приведена в таблице 7.

Таблица 7. Сравнительная оценка характеристик реинжиниринга и бенчмаркинга

Характеристика	Реинжиниринг	Бенчмаркинг
----------------	--------------	-------------

Продолжение таблицы 7

Время на разработку решения	9 – 12 месяцев	3 – 4 месяца
Сокращение стоимости и времени цикла процесса	60 – 90 %	20 – 50%
Улучшение качества	<i>От 20 до 100 %</i>	От 10 до 150 %
Время на корректирующие ответные действия	От 5 до 10 %	От 5 до 10 %
Основная проблема	Необходимо много данных	Новая организационная структура

Для достижения успеха нельзя сосредоточиться только на чем-то одном, надо применять различные инструменты. Улучшения в организации должны осуществляться постоянно, поэтому в классификации процессы совершенствования и развития выделены в отдельную группу, особое место в ней занимает бенчмаркинг. В отдельный учетный процесс выделяет бенчмаркинг З.В. Удалова [7 с.44].

М. Кузнецов обращает внимание, что сравнительный анализ бизнес-процессов выполняет не только свою прямую функцию, помогая организации решить конкретную задачу улучшения своего бизнеса, но и важнейшую косвенную функцию – создания новой, более эффективной, более конкурентоспособной корпоративной культуры. Сравнительный анализ бизнес-процессов является компонентом передового стиля работы и воспитывает этот стиль, реально формируя организационно-управленческую культуру, опирающуюся на передовые информационные и коммуникационные технологии [3, с. 14].

Проведенное исследование позволило провести классификацию учетных бизнес-процессов, выделив в ней группу процессов развития и совершенствования. Особое место в выделенной группе занимает бенчмаркинг. Непрерывное совершенствование учетных процессов – это не отдаленные, а обоснованные сегодняшние требования развитого конкурентного рынка. Если руководители продолжают применять одни и те же процессы, пусть даже хоро-

шо отлаженные, без регулярного анализа их соответствия лучшим процессам, с учетом быстроменяющейся деловой среды, очень быстро система бухгалтерского учета перестанет удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей отчетности. Чтобы оставаться среди лидеров, в организации должны быть сформированы процессы совершенствования, самым распространенным и эффективным из которых является бенчмаркинг.

Библиографический список

- 1.Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования: Пер. с англ./Науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. 272 с.
- 2.Долятовский В.А., Долятовский Л.В. Адаптивное управление в экономических системах: теория и методология/ Модернизация российской экономики: проблемы и перспективы. Материалы Международной научно-практической конференции 15 апреля 2011 г. / Ростов-на-Дону, 2011. – 341 с.
- 3.Кузнецов М.И. Методология управления в информационном обществе; Системное обозрение/РАН. ИНПОН, Центр науч.-информ. Исслед. по науке, образованию и технологиям; отв. Ред. Ализаде А.А. – М.: 124 с.
- 4.Павлов Д.В. Особенности моделирования учетных бизнес-процессов // Экономический анализ: теория и практика. – 2009 – № 16.
- 5.Прахалад К.К., Кришнан М.С. Пространство бизнес-инноваций: Создание ценности совместно с потребителем:

Пер с англ. – М.: Альбина Паблишерз: Изд. Юрайт, 2011. – 258 с.

6.Рубцов С.В. Уточнение понятия «бизнес-процесс» // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001, № 6, с.26 – 33.

7.Удалова З.В. Особенности бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях и их влияние на формирование учетно-аналитического обеспечения

// Учет и статистика. – 2010, № 4 (20), с. 40 – 48.

8.Управленческий учет: учеб. пособие/ под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – 428 с.

9.Хаммер М., Чампи Дж. Совершенство управления процессами. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007.

Вакуленко Н. И., Чухрова О. В.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

На этапе современного развития бизнеса у предприятий появилась настоятельная потребность в объективной оценке доходов и расходов не только по окончании определенного временного интервала, но и до его начала. Распределение сфер деятельности в отечественной экономике также обусловило повышенный интерес к приемам выявления всех резервов развития предприятия на этапе планирования производственной программы. Раскрыть и привести в действие эти резервы стало основной целью российских предприятий, которая и обусловила развитие такого управленческого приема, как бюджетирование. Именно оно является первой ступенью в управлении предприятием.

Актуальность постановки проблем бюджетирования, во-первых, связана с повышением уровня конкуренции между предприятиями, а значит, с необходимостью получения дополнительных конкурентных преимуществ, например, за счет более эффективного управления финансовыми ресурсами. Во-вторых, на каждом предприятии существует необходимость изыскания внутренних резервов снижения затрат на производство, обоснования оптимальных уровней расходования средств, а также необходимость оптимизации налогообложения. В-третьих, появляется потребность в повышении инвести-

ционной привлекательности компании, так как инвесторы охотнее вложат деньги в предприятия с высоким уровнем организации менеджмента.

Желание удержать определенную долю рынка расширило потребности современных менеджеров в более надежных приемах управления, в том числе приемах прогнозирования экономической ситуации на уровне микроэкономики. К таковым приемам можно отнести приемы бюджетирования. Повышенный интерес к проблемам постановки системы бюджетирования в рамках управленческого учета связан, прежде всего, с совершенствованием системы управления в организации, что позволит стабилизировать финансово-экономическое состояние, а в перспективе – и обеспечить устойчивый экономический рост как самих предприятий, так и в целом всей России.

Разнообразие приемов управления экономикой предприятия привело к тому, что в настоящее время отсутствуют стандартные решения, как адаптировать на современном этапе приемы бюджетирования в систему управленческого учета. Причинами этого являются как влияние на процесс постановки системы бюджетирования специфики и организационной структуры предприятия, так и некоторые отличия применяемых методических подходов к построению

системы управления как таковой. Однако, независимо от последовательности и полноты мероприятий по постановке бюджетирования на предприятии, ряд организационных этапов будут обязательными, а именно:

- создание структуры бюджетов, исходя из принятой за основу бюджетно-учетной модели. На этом этапе определяется общая схема формирования взаимосвязи бюджетирования и управленческого учета;

- разработка методик и процедур управленческого учета. В результате проведения данного этапа устанавливается учетно-финансовая политика компании, то есть правила ведения и консолидации бухгалтерского, производственного и оперативного учета в соответствии с ограничениями, принятыми при составлении и мониторинге выполнения бюджетов;

- разработка регламента бюджетирования. Регламент определяет процедуры планирования, процедуры мониторинга и анализа причин невыполнения бюджетов, а также текущей корректировки планов. По результатам этого этапа формируется и утверждается внутренний стандарт по бюджетированию, который может быть частью внутрифирменного стандарта по контролю финансово-хозяйственной деятельности в организации;

- внедрение бюджетно-учетной модели. Этот этап включает работы по проведению сценарного анализа, корректировке системы бюджетирования по результатам анализа ее соответствия потребностям предприятия.

Из предложенных этапов наиболее значимым является второй этап постановки бюджетно-учетной модели на предприятии. От этого этапа зависит, насколько четко будет организован не эпизодический, а системный процесс подачи бюджетной информации и насколько оперативно в производственном учете будут формироваться откло-

нения от бюджетов по всем статьям расходов, а не только в момент выпуска готовой продукции. От этого также зависит аргументированность решений по достижении желаемых результатов.

Предлагаемый вариант бюджетно-учетной модели на основе системного производственного учета не идентичен прежнему традиционному учету и контролю. Напротив, подлинное управление издержками и доходами начинается лишь тогда, когда в систему учета встраивается новая подсистема управленческого контроля – бюджетирование. Не контроль прошлых, свершившихся фактов хозяйственной жизни, а контроль, основанный на сопоставлении запланированных показателей, анализе причин отклонений, осуществлении встречных мер по регулированию и накоплению опыта для будущего планирования и прогнозирования, что является реальной предпосылкой управления затратами.

Разработанный бюджетно-учетный механизм основан на многоуровневой бюджетно-учетной аналитической информации, включающей использование единой структуры аналитической информации на этапах планирования и учета, а именно: центры затрат, носители затрат и центры ответственности, что дает возможность формировать отклонения от бюджета в системном режиме и делает управленческий учет единственным источником информации для реализации приемов бюджетирования. Базовыми для наполнения бюджетно-учетной модели являются операционные бюджеты. Система бюджетов выступает для учетной системы постановщиком задач не только в части способов ведения, но и в части определения стоимостных ограничений по всем статьям расходов, то есть каждый объект учета имеет бюджетную стоимость.

В основу бюджетно-учетной модели заложен калькуляционный прин-

цип ее построения, поскольку калькуляционная себестоимость является экономической категорией, позволяющей оценить долю затрат самостоятельного объекта учета, интересного с точки зрения управления им. План счетов бухгалтерского учета предоставляет идеальную возможность формирования калькуляционной себестоимости различных объектов учета на специально предоставленных для этой цели счетах: со сч.20 «Основное производство» по сч.29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Основным правилом при выборе типового порядка отражения отклонений по счетам бухгалтерского учета должно стать соответствие системы фиксации отклонений выполняемым операциям преобразования информации. Функцию накопления информации по различным группировкам отклонений затрат возможно реализовать в отдельной подсистеме учета отклонений, что весьма важно для сохранения конфиденциальности внутренней информации.

Для организации управленческого учета важно разработать управленче-

ский План счетов бухгалтерского учета, который в части производственных затрат должен быть разделен на две подгруппы:

- 1) счета учета затрат по фактически произведенным расходам;
- 2) счета учета затрат по бюджету.

В таблице 1 представлен План счетов управленческой бухгалтерии в части счетов производственного учета затрат, основанный на обязательном применении счетов синтетического учета первого и второго порядка. В основе предложенного управленческого Плана счетов лежит разбивка счетов на две подгруппы. Первая подгруппа счетов в результате будет использована для целей финансового учета и налоговых обоснований, вторая – для целей управления затратами. Посредством использования учетных и бюджетных синтетических счетов соблюдается принцип параллельности Плана счетов: бухгалтерского и управленческого, что более всего приближено к западной модели управленческого учета.

Таблица 1. Рабочий план счетов производственного учета затрат для целей управленческого учета

№ п/п	Счета учета фактических затрат (подгруппа 1)	Счета учета затрат по бюджету (подгруппа 2)	Наименование счета	Отношение к Главной книге и к балансу
1	2	3	4	5
1	20.1	-	Основное производство	Имеет выход в Главную книгу и баланс
2	-	20.2	Бюджет основного производства	Не имеет выхода в Главную книгу и баланс
3	23.1	-	Вспомогательные производства	Имеет выход в Главную книгу и баланс
4	-	23.2	Бюджет вспомогательных производств	Не имеет выхода в Главную книгу и баланс
5	25.1	-	Общепроизводственные расходы	Имеет выход в Главную книгу и баланс

Продолжение таблицы 1

6		25.2	Бюджет общепроизводственных расходов	Не имеет выхода в Главную книгу и баланс
7	26.1	-	Общехозяйственные расходы	Имеет выход в Главную книгу и баланс
8	-	26.2	Бюджет общехозяйственных расходов	Не имеет выхода в Главную книгу и баланс
9	29.1	-	Обслуживающие производства и хозяйства	Имеет выход в Главную книгу и баланс
10	-	29.2	Бюджет обслуживающего производства и хозяйства	Не имеет выхода в Главную книгу и баланс
11	43.0		Готовая продукция	Имеет выход в Главную книгу и баланс

Дальнейшее расширение уровня аналитического учета к вышеуказанным синтетическим счетам **позволит в системном режиме учитывать** бюджетные и фактические расходы по различным объектам учета. В качестве дополнения к уровню аналитического учета можно предложить центры затрат, носители затрат и центры ответственности. Необходимость формирования бухгалтерского учета затрат в финансовой бухгалтерии в разрезе элементов обязывает учитывать вышеуказанные расходы еще в разрезе одного уровня аналитического учета: «Элементы затрат». В таблице 2 предложен полный набор аналитических уровней к управленческому

Плану счетов в разрезе фактических и бюджетных затрат. Каждый из уровней аналитики может иметь дополнительную детализацию затрат в зависимости от поставленных руководством целей. Такая структура Плана счетов нужна прежде всего для получения представления о природе затрат, что позволяет достичь максимальной детализации при построении отчетов по отклонениям и их анализу. В бухгалтерском учете бюджетные издержки и отклонения от них будут отражаться на различных счетах, а управленческие проводки, напротив, позволят собрать информацию обо всех отклонениях.

Таблица 2. Аналитический план счетов учета затрат промышленного предприятия

Код счета	Наименование счета	Первый уровень аналитики	Второй уро- вень анали- тики	Третий уро- вень анали- тики	Четвертый уро- вень аналитики
20.1	Основное производство	Элемент затрат	Центр затрат	Носитель затрат	Центр ответственности
20.2	Бюджет основного производства				
23.1	Вспомогательное производство	Элемент затрат	Центр затрат	Носитель затрат	Центр ответственности
23.2	Бюджет вспомогательных производства				

Продолжение таблицы 2

25.1	Общепроизводственные расходы	Элемент затрат	Центр затрат	Носитель затрат	Центр ответственности
25.2	Бюджет общепроизводственных расходов				
26.1	Общехозяйственные расходы	Элемент затрат	Центр затрат	Носитель затрат	Центр ответственности
26.2	Бюджет общехозяйственных расходов				
29.1	Обслуживающие производства и хозяйства	Элемент затрат	Центр затрат	Носитель затрат	Центр ответственности
29.2	Бюджет обслуживающего производства и хозяйства				
43	Готовая продукция	Номенклатурный номер		Элемент затрат	

Таким образом, предложенный системный подход контроля планируемых затрат в учетном механизме предприятия предполагает систематическое формирование с помощью счетов и двойной записи не только фактических затрат в разрезе различных объектов учета, но и предварительное отражение этих затрат на бюджетных счетах. Это альтернатива тому варианту учета отклонений, когда только по окончании месяца формировалась общая сумма отклонений без их детализации по местам возникновения. В свою очередь системный режим учета отклонений бюджета от фактического его исполнения обеспечит систему управления предприятием конкретным инструментарием.

Планирование сумм налоговых платежей можно рассматривать как самостоятельный прием оптимизации затрат в системе управленческого учета, влияющий на финансовый результат организации. Налоговая нагрузка предприятия является существенной затратной частью расходов предприятия и соответственно объектом управленческого учета. При этом особое значение в проблеме организации управленческого учета налоговой нагрузки имеет правильный выбор налогового поля предприятия. Налоговое поле, влияющее на принципы бюджетного планирования

налогов, представляет собой перечень налогов, налогооблагаемых баз, ставок налогов, сроков уплаты, льгот или особых условий исчисления налогов. Нередко предложения по оптимизации налоговых расходов связаны с предложениями о проведении углубленного анализа финансово-хозяйственной деятельности. Это не исключено, и результатом таких исследований в основном являются рекомендации по снижению себестоимости, сокращению производственных запасов, увеличению оборота компании и т.д.

В рамках этого известны три пути сокращения налоговых платежей.

1. Уклонение от уплаты налогов, то есть уменьшение своих налоговых обязательств по налоговым платежам, основанное на сознательном, уголовно наказуемом использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, а также намеренное (умышленное) искажение бухгалтерской и налоговой отчетности.

2. Полулегальный путь сокращения налоговых платежей – это использование противоречий и недоработок нормативных законодательных актов. Он позволяет довольно успешно оспаривать в арбитражных судах действия и решения налоговых органов, основываясь на принципе "что не запрещено законом, то разрешено". Применение дан-

ного способа возможно при использовании специальных налоговых режимов определенных территорий, специального статуса и организационно правовой формы предприятия, его численности и объема реализации продукции, работ и услуг.

3. Легальный путь уменьшения налоговых обязательств основан на соблюдении налогового законодательства путем корректировки финансово-хозяйственной деятельности компании, то есть на построении системы, позволяющей сочетать маркетинговый и финансовый планы компании с целью эффективно контролировать и своевременно реагировать на изменения как во внешней среде, окружающей компанию, так и на процессы, протекающие внутри компании.

Формирование налоговой политики в большинстве организаций до настоящего времени ограничено поиском вариантов только по первым двум направлениям. При этом способы управления налоговыми обязательствами зачастую имеют разрозненный характер и требуют обобщения и упорядочения.

Однако существует и иной вариант оптимизации налоговых платежей, которые составляют существенную часть расходов предприятия. Прием бюджетирования вполне может обеспечить цель оптимизации затрат в управленческом учете организации. Важно оценить, насколько оно эффективно. Эффективность налогового планирования следует соотносить с затратами на его проведение, поскольку необходимость и объем налогового планирования напрямую связаны с тяжестью и объемом налогового бремени предприятия.

Реализация управленческого учета налоговой нагрузки по этому направлению опирается на следующие принципы:

- полное соблюдение действующего налогового законодательства, ко-

торое не предполагает уклонения от уплаты налогов;

- своевременное и оперативное планирование предстоящих налоговых платежей. При этом за основу такого планирования принимаются предполагаемые объемы операционных доходов и расходов;

- поиск и использование наиболее эффективных хозяйственных решений, обеспечивающих минимизацию базы налогообложения в процессе операционной деятельности.

Таким образом, на пути минимизации налогов первым направлением является формирование бюджета налоговых платежей. На рис. 1 приведены основные этапы налогового бюджетирования.

Формированию бюджета налогов предшествует формирование структуры налогов, предстоящих к оплате на данном предприятии. Далее, на втором этапе, производится определение налогооблагаемых баз по основным видам налогов, после чего появляется возможность произвести расчет плановых сумм налогов, уплачиваемых за счет различных источников, в разрезе каждого из этих источников (третий этап). Четвертый этап завершается расчетом бюджета налогов и подтверждением полученных расчетов через систему управленческого учета.

Сопутствующим приемом налогового планирования является разработка налогового календаря (пятый этап). Он представляет собой график осуществления конкретных видов налоговых платежей предприятия в предстоящем периоде. Разработка такого графика позволяет минимизировать затраты предприятия по обслуживанию налоговых платежей и увязать эти платежи с планом поступления и расходования денежных средств.

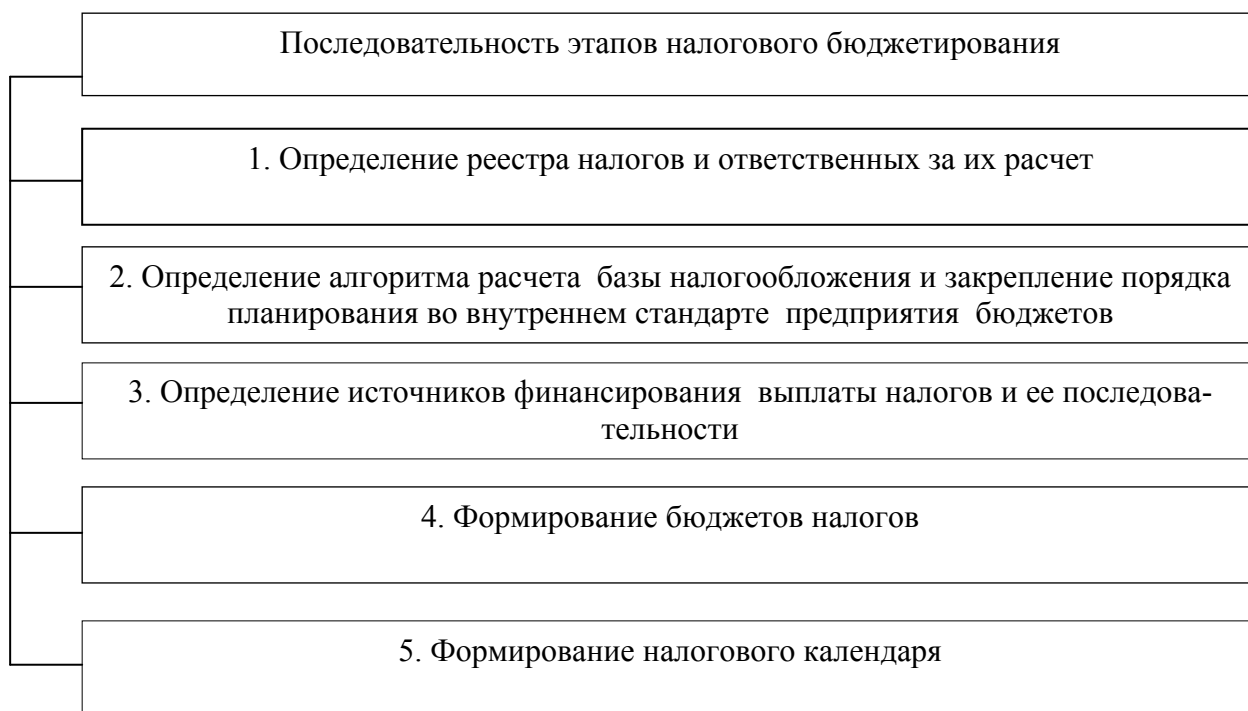


Рис. 1. Содержание и последовательность налогового бюджетирования

Следует отметить, что за основу налогового бюджетирования берутся налоги, которые составляют существенную часть в составе всех издержек организации, и устанавливается взаимосвязь фактически начисленных налогов за прошедший период с основными легкоопределяемыми экономическими показателями организации. Так, среднемесячный НДС «к уплате» по результатам предыдущего года (полугодия, квартала) определяется в процентном отношении к выручке за тот же период, независимо от того, что сумма НДС определяется как разница между начисленным налогом от выручки и налогом, принятым к вычету из бюджета. Страховые взносы, пусть и косвенно, но также связаны с выручкой предприятия. Несмотря на то что базой для налогообложения страховых взносов является фонд заработной платы, уровень этой оплаты во многом зависит от объемов выручки.

Таким образом, в рамках налогового бюджетирования необходимо установить взаимосвязь налогов с налогооблагаемой базой, которая не всегда

совпадает с базой в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Основной принцип при этом: если налоги имели место быть в предыдущем периоде и составляли определенную долю по отношению к взаимозависимым экономическим показателям, то именно эти налоги и в той же доле от прогнозируемой налогооблагаемой базы должны быть запланированы на предстоящий период. При этом полностью игнорируются особенности исчисления того или иного налога в соответствии с налоговыми стандартами, применение той или иной льготы или особенности исчисления. Именно применение этих особенностей в прошлых периодах выявило среднестатистический удельный вес налога от легкодоступной и в то же время взаимозависимой для налога базы.

Кроме того, затраты на формирование бюджета налогов будут сведены к минимуму, так как сама процедура расчетов не вызывает затруднений и требует привлечения только форм бухгалтерской отчетности или Главной книги.

В результате проведенного исследования, сделана попытка представить технологию постановки и поддержания налогового бюджетирования в системе управленческого учета. Алгоритм взаимосвязи показателей для бюджетного планирования и отражения их фактического состояния в управленческой бухгалтерии может быть основан на использовании приема двойной записи.

Далее сформированный бюджет налогов может быть использован в бюджетно-учетной модели, с применением дополнительного уровня аналитики (или дополнительных кодов) и с целью получения фактических отклонений от бюджетов в системном режиме.

Таким образом, целенаправленное взаимодействие приемов бюджетирования и налогового контроля выявляет возможности минимизации налогов и соответственно их экономии.

Завершающим приемом бюджетирования, который делает само бюджетирование полноценным для последующего финансового анализа, является составление бюджета бухгалтерского баланса. Бюджетный баланс 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.

Механизм формирования остатков средств и источников (с учетом прогнозирования экономической ситуации на предприятии) предполагает при-

менение 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, то есть типичен алгоритм его составления, но нетипична информационная база для этого расчета, которая может иметь различные варианты агрегирования показателей.

Следует отметить, что логика построения бюджетного баланса должна быть основана, прежде всего, на утвержденной Минфином России форме публичной бухгалтерской отчетности, а именно: форме №1 «Бухгалтерский баланс».

В рамках этого процесса возникает необходимость агрегировать бухгалтерский баланс по укрупненной номенклатуре статей, отражающей наиболее значимые виды активов и пассивов (рис. 2) (см. ниже).

Процедура агрегирования информации в расчетном балансе заключается в объединении ряда статей актива и пассива, относящихся к одной и той же группе средств или источников. При этом можно выделить два принципа рассмотрения структуры формы №1 «Бухгалтерский баланс» для целей объединения статей баланса:

Среднестатистическая величина остатков средств или источников за предыдущий год должна быть несущественной в валюте баланса. К примеру, если среднестатистические остатки какого-либо средства (или источника) за предыдущий период в валюте баланса составляли менее 5%, то есть основание считать эту статью несущественной и присоединить к близкой по экономическому содержанию группе средств (или источников).



Рис.2. Схема агрегирования информации для составления бюджетного баланса

Например, если абсолютное значение статьи «Долгосрочные финансовые вложения» составило 3,7% в валюте баланса, то целесообразно ее объединить со статьями «Краткосрочные финансовые вложения».

1. Объединение статей баланса в одну группу, исходя из принципа однородности экономического содержания статей, независимо от существенности каждой из них в валюте баланса. Например, денежные средства в кассе на расчетном и валютном счетах менее всего поддаются планированию каждое в отдельности. В связи с чем целесообразно при формировании расчетного баланса заложить их в структуру баланса одной статьей «Денежные средства». Или, например, статья «Товары отгруженные» по экономическому содержанию является дебиторской задолженностью, что позволяет ее присоединить к статье с одноименным названием.

В качестве прошлого периода для определения среднестатистических остатков может быть взят квартал, год, два года или иной период, то есть прослеживается типичность принципа, но не типичность периода для его реализации. Далее в специально составленный для целей бюджетирования, бухгалтерский баланс вводят начальное сальдо по каждому счету отдельно из фактически сложившегося баланса на последнюю отчетную дату. Далее по каждой статье осуществляют специальные расчеты, показывающие движение средств по нему, и выводят общий оборот и конечное сальдо. После определения конечных сальдо по всем статьям баланса появляется возможность провести окончательную контрольную сверку: сальдо всех активных счетов должно быть равно сальдо всех пассивных счетов.

Таким образом, предложена последовательность формирования бюджетного баланса, основанная на принципах

пе системности, процедура организации которого включает объединение ряда статей актива и пассива баланса, относящихся к одной и той же группе средств или источников, что позволит корректировать бюджетный баланс в момент ввода плановой информации на счетах бухгалтерского учета.

В целях достижения формализации процесса управленческого учета, как и любого системного процесса управления, возникает необходимость разработки внутреннего стандарта предприятия, унифицирующего операции по организации бюджетно-учетной модели. Отсутствие данного стандарта приводит к проблемам при адаптации бюджетирования в уже сформировавшейся структуре управленческого учета. Результатом организации бюджетирования предприятия должно стать «Положение о бюджетировании», включающее описание процедур сбора информации, ее обработки и формирования бюджетов с указанием ответственных лиц и сроков подготовки бюджетов. При этом жизненно необходимым для процесса бюджетирования является наличие коллегиального распорядительного органа, который может называться бюджетным комитетом, финансовым комитетом или по-иному. Если в организации нет подобной структуры, которая имеет полномочия перераспределять средства между статьями бюджета, разрабатывать меры по ликвидации дефицита бюджета, наказывать и поощрять ответственных лиц, система бюджетирования становится бессмысленной.

В этом механизме наиболее востребован прием коллегиальности, то есть членами бюджетного комитета должны быть руководители всех отделов и подразделений. Один человек, даже если он и генеральный директор, может что-то упустить, так как не может и не должен знать все. По сути, бюджетный комитет является главным

подразделением в системе бюджетирования.

Очень важным, и не только для процесса бюджетирования, является определение и разграничение полномочий и ответственности отдельных служб. Ситуация, когда интересы служб пересекаются, а полномочия дублируются, редко приводит к положительным результатам. Например, нередко встречаются ситуации, когда реализацией продукции на заводе одновременно занимаются: отдел сбыта, магазин оптовой и розничной торговли, отдел снабжения, техническая дирекция, отдел главного энергетика и др. Каждая служба имеет право самостоятельно заключать договоры, и, естественно, каждая служба торгует по своим ценам. В результате происходит снижение эффективности работы как предприятия в целом по причине несогласованности ценовой политики, так и системы бюджетирования, в частности, так как единая база по договорам отсутствует и возникают проблемы со сбором исходной информации.

В результате стандарт по бюджетированию должен последовательно регламентировать общие нормы функционирования механизма бюджетирования, функции бюджетного комитета, методику формирования бюджетов, а также процедуры контроля его исполнения.

Данный стандарт должен являться документом служебного пользования и быть коммерческой тайной для внешних пользователей. И, несмотря на то что он регламентирует внутреннюю отчетность предприятия по исполнению бюджета, он не должен являться частью Учетной политики для целей бухгалтерского учета организации.

Стандарт начинается с описания общих положений механизма бюджетирования, в которых раскрывается понятие бюджета и функции бюджетирования, понятие объектов бюджетирования,

виды бюджетов, а также периодичность их составления. В рамках этого должны быть представлены графики подачи бюджетов и ответственные лица за их исполнение. Описание инфраструктуры бюджетирования завершается систематизацией функций бюджетного комитета и регламента проведения процедур по бюджетам.

Далее в самостоятельном разделе стандарта целесообразно регламентировать методику формирования бюджетов. При этом обязательным элементом данного раздела должно стать изложение последовательности сдачи бюджетов в бюджетный комитет с приложением бюджетных форм. Кроме того, в силу субъективных и объективных причин изменения объемов продаж, закупок, ценового фактора, появляется необходимость изменения и переутверждения бюджетов, что также должно регламентироваться Положением.

Завершающей регламентирующей процедурой должно стать описание порядка оформления документов и получения отчетных форм по исполнению бюджетов.

Таким образом, рассмотренные проблемы постановки управленческого учета в системе бюджетирования комплексно отражают концепцию организации бюджетно-учетной модели в управленческой бухгалтерии коммерческого предприятия. Вместе с тем методологии и практики использования такой модели не всегда бесспорны и не могут претендовать на исчерпывающее раскрытие избранной темы. Поскольку в нашей стране сравнительно недавно заговорили о новых возможностях планирования именно в рамках управленческой бухгалтерии, то эти проблемы остаются первостепенными как для ученых, так и для практиков.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ (ред. от 30.09.2011).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ (ред. от 01.10.2011).
3. О бухгалтерском учете. Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (ред. ФЗ от 29.09.2010г. № 243-ФЗ).
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г.).
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом МФ РФ от 31.10.00 г. № 94 н. (ред. 16.12.2010 г.)
6. Вандер Вил Р., Палий В. Управленческий учет. – М.: «Инфра-М». 1997. – 477с.
7. Васильева М.В. Концептуальные основы внедрения системы бюджетирования. // Управленческий учет, №2, стр.91
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет, - М.: ОМЕГА-Л, 2004, 325 с (всего 571).
9. Глущенко В.В., Глущенко И.И. Разработка управленческого решения. – М.: ТОО НПЦ «Крылья». 1997. – 200 с.
10. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1998. – 279 с.
11. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. 2000, №5.
12. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Особенности бюджетно-учетного механизма организации в современной микроэкономике// Ученые записки РГЭУ (РИНХ), 2010 г.
13. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Предпосылки развития бюджетирования в отечественной практике// Учет и статистика, 2010 г.

14. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: Издание «УРСС». 1997. – 365 с.

15. Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих органи-

ях: состояние и перспективы развития. Монография под редакцией Лабынцева Н.Т.: М.: Финансы и статистика, 2011 г.

Юрьева Т.Б.

МЕТОДИЧЕСКИЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА В СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Развитие строительной отрасли в сложившихся рыночных формах хозяйствования и условиях усиливающейся конкуренции требуют адекватного изменения экономических, организационных и технологических методов управления строительным бизнесом. В условиях кризиса темпы строительного производства значительно снизились. Ряд предприятий были вынуждены перестроить производственную деятельность с массовой на мелкосерийную. Были созданы крупные холдинговые компании с интегрированной структурой строительной деятельности.

Наметившиеся тенденции в стабилизации российской экономики, а также активизации инвестиционной политики определили необходимость внедрения новых концепций, инструментов и методов планирования, учета и управления в строительном бизнесе.

Интеграция планирования, бухгалтерского учета, контроля и анализа в единую систему на основе информационного и организационного обеспечения сформировала основу для принятия рациональных управленческих решений, в качестве которой выступает учетно-аналитическая система строительной организации.

Формирование учетно-аналитической системы в строительных организациях, совершенствование ее методологии и методик, соответствующих современным организационным структурам и их стратегии развития, лежит в

основе концепции контроллинга. Среди множества определений контроллинга его сущность можно определить как систему методов и инструментов, направленную на функциональную поддержку менеджмента предприятия и решающую задачи, связанные с наблюдением, планированием и управлением. Главная цель контроллинга - ориентация управленческого процесса на достижение целей, которые стоят перед предприятием, обеспечение менеджмента предприятия полной и качественной информацией для принятия решений относительно планирования будущих доходов и затрат. Наиболее полно контроллинг можно охарактеризовать как «ориентированную на достижение целей интегрированную систему информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам фирмы. Это – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе»[4, с.213].

Актуальность и практическая необходимость методических разработок в области организации и методики контроллинга в строительной деятельности определяются рядом причин, среди которых можно выделить следующие:

- растущая конкуренция, требующая оперативных изменений в изменяющихся рыночных условиях;

- создание холдинговых структур, требующих координации и контроля как внутри системы, так и за ее пределами;

- потребность в новых методиках учета, контроля, экономического анализа, соответствующих современным требованиям хозяйствования, и возможность их адаптации к условиям конкретного предприятия.

Суть концепций контроллинга заключается в разработке методологии, методики и организации учетно-аналитической системы строительной организации на основе системного подхода к моделированию бизнес-процессов, организационных структур и стратегии развития организации. Интегрированная система контроллинга является комплексной системой обеспечения выживаемости организации, направленной на оптимизацию прибыли, а также на достижение стратегических целей в отраслевом сегменте рынка. Среди концепций контроллинга по функциональному назначению можно выделить следующие: учетная, информационная и координационная.

В качестве информационной базы управленческих решений выступает учетная концепция. Контроллинг с этой точки зрения объединяет бухгалтерский, финансовый и производственный учет.

Информационная направленность контроллинга состоит в сборе, обработке, систематизации различной информации для принятия управленческих решений

Координационная концепция контроллинга направлена на внутрифирменное планирование (оперативное прогнозирование), контроль (предупреждение нежелательных отклонений) и перспективный анализ деятельности предприятия.

Система контроллинга разрешает на постоянной основе оценивать результаты деятельности предприятия в сравнении с планом, а также с показателями конкурентов.

Методическое обеспечение контроллинга строительной деятельности:

- формирование информационной базы для управления предприятием в рамках системы оперативного контроллинга;

- разработка комплекса аналитических процедур оперативного контроллинга (внедрение системы бюджетирования, организация системы оперативного контроля (мониторинга) за деятельностью производственных единиц, использование методики анализа отклонений при проведении постоянной текущей корректировки бюджетов в условиях изменяющегося объема строительного производства);

- организация и моделирование процессов управленческого учета, контроля и управленческого анализа (выделение центров ответственности, разработка документооборота для управленческого учета, разработка регламентов и стандартов бизнес-процессов).

Важнейшим связующим элементом системы контроллинга является система информационного обеспечения, включающая системы учета и отчетности. Среди основных задач контроллинга в части информационно-аналитического обеспечения стоят задачи формирования структуры информационной системы, стандартизация информационных каналов и носителей, выбор методов обработки информации с целью предоставления руководству существенной для принятия управленческих решений аналитической информации.

Среди сравнительно новых методов и инструментов стратегического контроллинга, направленного на оптимизацию затрат предприятия, положительно зарекомендовавшие себя в по-

следнее время, можно назвать SWOT-анализ, GAP-анализ, директ-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг. В системе директ-костинг предлагается использование многоступенчатого расчета сумм покрытия, и как следствие, определение точной суммы покрытия каждого конкретного вида продукции (заказа), проведения анализа точки безубыточности. Полученные данные способствуют повышению аналитичности информации о затратах и себестоимости строительной продукции в соответствии с современными требованиями управления. Метод таргет-костинг (целевые затраты) ставит своей целью рассчитывать себестоимость изделия исходя из предварительно установленной цены реализации. Такая цена определяется с помощью маркетинговых исследований. Управление затратами в системе кайзен-костинг позволяет решить задачу минимизации себестоимости на стадии производства. В совокупности все три системы способствуют конкурентоспособности предприятия на рынке, а также возможности устанавливать нужную ценовую политику для укрепления своих позиций среди конкурентов.

В перечне аналитических инструментов оперативного контроллинга, применимых и в строительной деятельности, следует выделить следующие:

ABC- и XYZ- анализ, анализ структуры объема заказов, анализ по точке безубыточности, метод расчета сумм покрытия, методы расчета инвестиций, метод расчета минимального размера заказа.

Одним из перспективных направлений финансового анализа в строительной деятельности следует называть ABC-анализ – функциональный учет затрат, суть которого сводится к тому, что накладные расходы переносятся на стоимость продукции по мере их возникновения в ходе выполнения соответствующей операции. Для успешного применения ABC-метода учета

затрат на предприятиях строительной отрасли считаем целесообразным использовать группировку затрат по процессам (снабжение, производство, сбыт).

Главным инструментом оперативного контроллинга на предприятии несомненно является бюджетирование. Внедрению процесса бюджетирования могут предшествовать организационно-структурные изменения, в основе которых лежит выделение ключевых функций, определение центров ответственности и создание структурных единиц – сегментов внутри системы. Бюджетирование, как и другие сегменты системы контроллинга, должны быть описаны в Регламенте, определяющим сроки исполнения бюджетов, а также их контроль и анализ. Эффективность системы бюджетирования обеспечивается созданием системы контроля (мониторинга) текущей деятельности. Мониторинг в оперативном контроллинге обеспечивает исполнение плановых заданий и реализацию поставленных целей. Бюджетирование помогает заранее оценить эффективность управленческих решений, оптимальным образом распределить ресурсы и сравнить затраты при разработке концепции ведения бизнеса.

Одной из задач оперативного контроллинга является «обслуживание», выработка корректирующих мероприятий при поступлении сигналов об отклонениях от заданных значений. Средством подготовки и обоснования корректирующих решений является экономический анализ. Основными объектами анализа выступают затраты и результаты. Анализ в оперативном контроллинге сводится к всесторонней экономической оценке изменений в бизнес-процессах и в качественном изменении аналитической информации, в результате чего управляющие системы имеют возможность своевременно реагировать на отклонения от заданных параметров.

С целью обеспечения эффективной работы предприятия рекомендуется начать внедрение системы контроллинга основы действующей системы внутреннего контроля. Функционирование этой системы направлено на формирование информации в таком объеме, который способствует принятию оптимальных управленческих решений. Основные этапы внедрения оперативного контроллинга можно представить в следующем виде:

Первый этап состоит в изучении целей и приоритетных направлений развития предприятия для того, чтобы задачи контроллинга соответствовали задачам и целям деятельности предприятия.

Цель деятельности любого предприятия в рыночной экономике находится в зависимости от многих внутренних и внешних факторов. Среди внутренних факторов можно отметить такие, как: состояние организационной структуры предприятия, наличие и состояние финансовых средств, уровень технической оснащенности, характер использованных трудовых ресурсов и др. Факторы внешней среды требуют глубокого анализа рынка окружающей среды и материальных ресурсов, оценки экономического состояния в стране и отрасли, конкуренции. Проведение анализа всех этих факторов связано с задачами контроллинга.

Изучение целей и приоритетов развития предприятия представляет собой наиболее общий подход, так как именно он обеспечивает постановку задач контроллинга на этапе выполнения поставленных целей.

Второй этап – система координации и контроля процесса достижения конечных результатов – направлен на формирование системы показателей, способных наилучшим образом реагировать на любые изменения в деятельности предприятия, его структурных подразделений (центров ответственно-

сти). Каждый показатель системы может быть использован с целью анализа, он должен легко корректироваться и подвергаться управлению, обеспечивая тем самым гибкость и маневренность всей системы в достижении конечных результатов работы строительного предприятия.

В процессе формирования контрольных показателей целесообразно дробление конечного показателя на составные элементы, которые будут подконтрольными для менеджеров низших уровней. При незначительных изменениях элементов контрольных показателей в процессе деятельности предприятия у руководства всегда есть возможность оперативно управлять этими изменениями и влиять на них.

Одним из показателей, положенных в основу формирования перечня подконтрольных величин, является детализация показателя оборачиваемости активов. На оборачиваемость активов большое влияние оказывает величина выручки от реализации и величина основных и оборотных средств. Эффективность использования основных и оборотных средств определяется с помощью расчета показателя оборачиваемости этих средств, в результате чего в качестве подконтрольных показателей будут выступать основные фонды, запасы, дебиторская и кредиторская задолженность. Любые изменения этих величин отобразятся на объеме производства и реализации продукции.

На третьем этапе внедрения подсистемы оперативного контроллинга *определяются отклонения фактических подконтрольных показателей от плановых*. Сущность данного этапа заключается в формировании внутренней документации, позволяющей определять места возникновения отклонений, причины и виновников.

С учетом особенностей деятельности строительных предприятий можно установить следующую последова-

тельность формирования внутренней отчетности подразделений предприятия:

- определение отклонений фактических подконтрольных показателей от плановых по центрам ответственности;

- определение мест возникновения отклонений (цех, участок, бригада);

- выявление причин и виновников отклонений;

- анализ возможного положительного или отрицательного эффекта от отклонений на конечный результат деятельности структурного подразделения (центра ответственности);

- составление внутренних отчетов по центрам ответственности.

Четвертый этап – формирование системы алгоритмов действий по устранению отклонений.

На этом этапе отчеты структурных подразделений (центров ответственности) собираются в единый контроллинговый центр, целью которого является определение степени влияния возникших отклонений на запланированную величину конечного показателя в целом по предприятию. Информационно-аналитические данные текущего контроля возникших отклонений служат основой для оперативного регулирования руководством сложившейся ситуации и предупреждения нежелательных последствий в будущем.

Для внедрения контроллинга на строительном предприятии необходимо создание самостоятельной и независимой службы, подотчетной только высшему руководству. Основными обязанностями службы контроллинга должны стать: сбор необходимой информации от всех служб предприятия, внедрение новых процедур сбора аналитической информации на постоянной основе, оперативность передачи всех необходимых сведений высшему руководству.

Ключевым вопросом при создании системы контроллинга на любом предприятии является обеспечение опе-

ративного получения информации о выручке и затратах. Традиционно эту информацию для руководства ежемесячно формирует бухгалтерская служба. Для целей оперативного руководства и управления такая информация считается неактуальной. В отличие от бухгалтерии служба контроллинга на предприятии призвана формировать и представлять оперативную аналитическую информацию о затратах и отклонениях чаще, чем один раз в месяц, в зависимости от потребностей пользователей этой информацией. В условиях контроллинга необходимо определить перечень наиболее важных элементов затрат, по которым необходимо организовать сбор информации. В себестоимости строительных работ выделяют затраты, связанные с использованием в процессе строительства материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов. Служба контроллинга анализирует и группирует информацию по элементам затрат в установленной периодичности (за день, за неделю), по признакам (постоянные, переменные) и т.п. Сгруппированная таким образом информация является достаточной для принятия оперативных управленческих решений.

Состав и содержание методических и организационных принципов контроллинга определяются руководством конкретной организации исходя из методологических принципов и особенностей ведения бизнеса. Для одних предприятий целевым принципом является рост прибыли, для других – формирование устойчивого конкурентоспособного предприятия, нацеленного на привлечение большего количества покупателей и заказчиков и т.д. Методология контроллинга на практике реализуется через создание прикладной модели, учитывающей отраслевые, финансовые, кадровые, налоговые и другие особенности ведения деятельности. Создание системы контроллинга в рам-

ках конкретного предприятия на сегодняшний день представляет собой один из лучших масштабных проектов в систематизации потоков различной аналитической информации с целью координации принимаемых управленческих решений.

Библиографический список

1. Грибков А.Ю. Бухгалтерский учет в строительстве: практ. пособие. – 9-е изд., стер. – М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – 426с.: ил. [табл.]. – (Профессиональный бухгалтер).

2. Классификация учетных событий в системе контроллинга/Нечепухина Н.С., Ковалева Е.Б.//Экономический анализ: теория и практика, 2010, № 7 (172).

3. Организация управленческого учета на предприятиях по производству строительных материалов/Епифанов А.А.//Бухгалтерский учет, 2009, № 20.

4. Экономика предприятий (организаций) в схемах: учебное пособие/Растова Ю.И., Малахов Р.Г., Горянская О.А., М., Эксмо, 2009, - 240с.

Григоренко М.А.

ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ЭВОЛЮЦИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В МИРОВОЙ И ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

Потребность в услугах аудитора возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием, кто вкладывает средства в его деятельность, а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

Присутствие верной информации разрешает поднять эффективность функционирования рынка капитала и дает вероятность оценить и прогнозировать последствия принятия экономических решений [13].

Первый этап – появление проверки. Еще примерно 4000 лет до н.э. древние цивилизации Ближнего Востока активно создавали государства и налаживали хозяйственную деятельность. Чтобы учитывать свои доходы и расходы, они должны были составлять отчеты. В результате это привело к необходимости организации проверки составляемой отчетности, основная цель которых заключалась в уменьшении ошибок

и злоупотреблений со стороны чиновников. В Афинах в V веке до н.э. все доходы и расходы государства контролировала финансовая система народного собрания, куда входили аудиторы. В Римской республике государственные финансы контролировал Сенат, а аудиторы под наблюдением казначея проверяли государственный бюджет. У римлян была разработана сложная система проверок и взаимопроверок между должностными лицами, которые несли ответственность за сбор налогов [14].

С дальнейшим развитием хозяйственной деятельности развивалась и эволюционировала проверка данной деятельности, и в I веке нашей эры контроль над финансами осуществляли кураторы, а вместе с ними действовали прокураторы и квесторы — чиновники, обеспечивающие контроль над поступлением доходов государства и ведающие финансовыми и судебными делами. Данный период эволюции закончился примерно в 1500 г. Приблизительно в

это время произошел перелом в общей экономической ситуации. Одной из причин этого явилось открытие Америки. Другая причина: 1494 г. по праву считается датой основания учения о двойной записи (Лука Пачолли издал в Венеции трактат «О счетах и записях»).

Второй этап – развитие проверки. Данный этап эволюции проверки длился с 1500-го по 1830-й (1860) гг. В это время цели и приемы такого контроля не были изменены и состояли в обнаружении ошибок и проверке честности лиц, ответственных за налоговые платежи. Также в это время существенно повысилось значение независимой проверки финансовой отчетности, так как произошло разделение между собственниками предприятия на управляющих и инвесторов. Акционерам не только требовалась гарантия сохранности капитала, но и получение дивидендов. Только аудитор мог дать заключение о верности и объективности проверенной финансовой отчетности и о вероятности продолжения деятельности предприятия в ближайшее время. Пришло понимание необходимости и важности существования системы внутреннего контроля. Данный период заканчивается в 1862-м году, когда в Великобритании был принят Закон «Об обязательном аудите», который обязывал администрацию акционерных компаний минимум один раз в год приглашать специально подготовленного человека для проверки соблюдения руководством компании интересов собственников. Необходимость создания такого закона была вызвана участвовавшими случаями банкротства предприятий, недобросовестностью администрации. Акционеры хотели быть уверенными в отсутствии обмана со стороны руководства и достоверности финансовой отчетности. Таким образом, считается, что аудит в современном его понимании возник в 1862 г.

Третий этап – возникновение ау-

дита в современном его понимании. Этот этап эволюции аудита длился с 1862-го до 1905-го гг. Данный период отличался высоким ростом экономики. Очень большие по своим размерам сделки неизбежно привели к основанию корпораций. Также этот период отмечен появлением консолидированного баланса (1904 г.).

Все это повышало роль и значение института аудиторства. Была признана необходимость внутреннего контроля. Но ему отводилась роль органа, участвовавшего не в проверке и обнаружении ошибки, а в создании единой стандартной системы учета. Основной акцент был направлен на систему контроля денежных потоков. Поскольку и учетная система, и организационная структура претерпели значительные изменения в сторону усиления, то и аудиторы могли уже применять приемы выборки. Тестирование стало использоваться только в последние десятилетия XIX века. В условиях быстрорастущего производства аудитор больше не мог проверять каждую операцию огромной корпорации. Вплоть до 1905-го г. ограничивающим фактором объема тестирования являлись изменения и нововведения в системе учета и внутреннего контроля. Цели аудита в это время состоят в обнаружении разного рода ошибок намеренного характера. Исторически основным центром развития аудита явилась Великобритания и США. В первом десятилетии XX в. американский аудит стал развиваться независимо, поскольку предпринимателями США была признана невозможность применения целей и подходов английского аудита к особенностям их бизнеса [7].

Первые работы по американскому аудиту характеризуют изменение целей следующим образом: обнаружение и предотвращение ненамеренных ошибок. Позже целями аудита стали: установление финансового состояния и доходности предприятия; предотвращение

намеренных и ненамеренных ошибок - второстепенная цель.[13].

Так же в этот период была разработана теория адекватности (полицейская теория), которая ведет свою историю от трудов английских теоретиков. Первые научные работы в этой области были опубликованы Ф. Пикслеем в 1881 году и Лоуренсом Дикси в 1892 году. Последователь этой теории Т. Рууд в 1989 году опубликовал следующую формулировку: «Аудит должен быть определен как процесс проверки с целью получения подтверждения соответствия учетной информации экономической деятельности» [12]. Следуя этой теории в течение многих лет применялся прямой последовательный подход - подтверждения старались получить путем прямого сравнения бухгалтерской отчетности.

Четвертый этап – изменение задачи аудита. Данный этап эволюции аудита длился с 1905-го до 1940-го гг. Характерными чертами аудита в данный период явилось то что: на аудит оказывает влияние Нью-Йоркская фондовая биржа и правительственные организации; не было единого мнения относительно целей аудита.

В первой четверти XX века возникла теория контроллинга, согласно которой цель аудита смещается с «мертвых документов» на «живую организацию» внутреннего контроля на проверяемой фирме. Здесь мы видим переориентацию «сторожевого пса» на роль «собаки-ищейки», которая должна показать собственнику, насколько эффективно работала наемная администрация.

Вплоть до 1940-го г. не существовало каких-либо документов, определяющих ответственность аудиторов за обнаружение ошибок. Было отмечено только, что это достаточно важный вопрос, но большинство авторов сходились во мнении, что его нельзя относить к главной задаче аудиторской проверки

[6].

Первоначально аудит был подтверждающий, то есть его цель заключалась в проверке документации, подтверждающей записи денежных операций, и правильной группировке этих операций в финансовой отчетности. Со временем цель аудита изменялась и эволюционировала, все большее внимание стали уделять системе внутреннего контроля в организациях. Также аудиторы начали заниматься консультационной деятельностью, на которую в большинстве случаев требовалось больше времени, чем непосредственно на аудиторские проверки. Из этого можно сделать вывод, что аудит стал системно-ориентированным [15].

Еще одной характерной чертой данного периода явилось создание управленческого аудита. Книга Роуса «Управленческий аудит», изданная в Лондоне в 1932г., стала первой публикацией по вопросам управленческого аудита.

Пятый этап – появление аудиторского риска и сопутствующих аудиту услуг. Этот этап эволюции аудита связан с усложнением бухгалтерского учета и увеличением объема информации, подлежащей проверке в определенные сроки. Это неизбежно привело к необходимости применения выборочных проверок, что в результате стало основанием для вынужденного допущения риска аудиторской ошибки. Методика выборочной проверки устанавливались исходя из различных факторов, одним из которых был профессиональный опыт аудитора.

Со временем аудиторская деятельность продолжала эволюционировать и стала включать в себя оказание других услуг, таких как: проверка бухгалтерской отчетности, финансовый анализ, консультации. Кроме этого, если в начале своего развития аудиторская проверка осуществлялась отдельными профессиональными аудиторами,

то впоследствии стали образовываться специализированные фирмы, от небольших, имеющих десяток работников, до транснациональных гигантов с численностью в несколько тысяч человек [15].

До конца 40-х годов аудит в основном заключался в проверке документации, в подтверждении записи денежной операции и правильной группировке этих операций в финансовых отчетах. Это был подтверждающий аудит.

После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и финансовые данные достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно проверками. Это системно-ориентированный аудит [2].

В конце 60-х - начале 1970-х годов Институтом внутренних аудиторов были разработаны кодекс этики, программа сертификации аудиторов и первые 30 стандартов. Первый экзамен на право зваться сертифицированным внутренним аудитором был проведен в США в 1974г [15].

Так же в этот период возникает теория консалтинга, которая напрямую связана с эффективностью деятельности предприятия. В публикации 1983 г. М. Шерер, Д. Кент сводят задачи аудита не к подтверждению отчетности, не к анализу ее адекватности и выявлению ответственности внутреннего контроля, а к анализу эффективности работы самого предприятия. Эффективность работы предприятия определяется эффективностью работы его сотрудников и прежде всего администрации, и аудит понимается как одна из форм консалтинга собственников относительно качества работы наемной администрации. В литературе эта теория также носит названия «теория агентов» и «теория собаки-

поводыря». Это вызвано тем, что аудитор в этом случае выступает не как охранник чужого добра, не надсмотрщик, а помощник собственников и администраторов. Предполагается, что конфликт между собственниками и администрацией отсутствует, и аудитор помогает обеим сторонам прийти к согласию.

Первый этап эволюции аудита в России - появление. На примере Польши аудиторы были введены приказом Петра I в 1716г. в армии, где они занимались расследованием имущественных споров. В воинском уставе и табели о рангах аудиторское звание было приравнено к воинским чинам и представляло высшие ревизионные военные суды России. По своему характеру должность аудитора отличалась от аналогичной должности в Западной Европе, так как в России аудиторами назывались юристы, совмещающие в своей деятельности функции делопроизводителя, секретаря и прокурора. Поэтому на эти должности избирались высокообразованные служащие. С введением военно-судебной реформы 1867г. должность аудитора в армии была упразднена [5].

Второй этап - первая попытка создания независимого контроля в Советском Союзе. Начало данного этапа связывают с созданием в 1925г. Института государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при Народном комиссариате рабоче-крестьянской инспекции СССР с широкой сетью местных органов. Институт создавался в целях содействия и правильной постановки счетоводства и отчетности в государственных, концессионных, смешанных, кооперативных, общественных и частных предприятиях и государственных учреждениях, и для дачи заключения по различным вопросам счетоводства и отчетности. Однако потребности в независимом финансовом контроле при командно-административной системе, характеризующейся, в основном, государственной формой собственности, не было.

Поэтому эта попытка внедрения независимого контроля провалилась [10].

Третий этап – появление первых аудиторских организаций. В конце 80-х гг., когда в Советском Союзе стали возникать и развиваться рыночные отношения, в обществе появились новые субъекты, непосредственно заинтересованные в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий, возникла объективная необходимость в контроле независимых экспертов. Происходящее в экономике изменения послужили толчком к очередной попытке эволюции аудиторской деятельности. В этот период классическим организационно-правовым формам аудита в наибольшей степени отвечало акционерное общество по оказанию аудиторских и консультационных услуг «Инаудит».

Фирма была образована согласно специальному постановлению Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987 г. №1033-245 на базе Главного управления валютного контроля Министерства финансов СССР.

Четвертый этап – становление аудита в России. Данный этап эволюции аудита в нашей стране пришелся на 1989-1991 гг., когда была предпринята попытка принять законодательный акт об аудиторской деятельности в СССР. После принятия Законов «О предприятиях в СССР», «О собственности в СССР» и особенно Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» в стране появились различные коммерческие структуры, в том числе аудиторские фирмы.

В январе 1990 г. сформировалось СП «Эрнест энд Янг Внешаудит». Предметом его деятельности стало проведение аудиторских проверок на совместных предприятиях, а также на любых предприятиях, фирмах, в организациях по их просьбе. Кроме того, в уставе СП предусматривались консультации, обучение персонала и т.д. Таким

образом в результате эволюции аудиторской деятельности, уже в 1990 г. на аудиторском рынке СССР появилась крупнейшая межконтинентальная аудиторская фирма.

Появление акционерных обществ, кооперативов, совместных предприятий других хозяйственных структур, присущих рынку, а также аудиторских фирм потребовало разработки нормативных законодательных актов. 5 декабря 1991 г. Е.Т. Гайдар поручил Министерству экономики и финансов РСФСР совместно с заинтересованными министерствами и ведомствами рассмотреть вопрос о создании аудиторской службы как одного из важных направлений перестройки системы финансового контроля в республике и дать предложения по проблеме в целом.

А в стране, несмотря на отсутствие законодательной базы, аудиторская деятельность начала бурно эволюционировать: появлялись все новые и новые аудиторские фирмы, причем не только в Москве и Санкт-Петербурге, но практически во всех крупных городах. Имелось уже около 800 аудиторских фирм. В Москве под видом совместных предприятий открыли свои филиалы крупнейшие межконтинентальные аудиторские фирмы «Делойт и Туш», «Артур Андерсен», «Эрнест и Янг», «Куперс и Лойбрэнд» и др. [14]

Таким образом, создание аудита в России можно отнести к середине 1992 г. Однако без нормативной базы развиваться дальше такая служба не могла. Принятие специального законодательного акта стало задачей номер один [9]. В результате, 22 декабря 1993 г. Президент РФ подписал Указ, которым утвердил «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации», вступившие в силу с момента опубликования Указа, т.е. с 29 декабря 1993 г.

Временные правила, сыграли важную роль в становлении аудита в

стране, однако впоследствии уже не отражали в полной мере сложившиеся условия на рынке аудиторских услуг, отставали по ряду существенных позиций от реальной жизни. Возникла необходимость совершенствования законодательного обеспечения аудита.

Закон об аудиторской деятельности появился в России в августе 2001 года. Закон внес серьезные изменения в целый ряд положений, установленных Временными правилами: практически не изменив определение аудиторской деятельности, Закон иначе устанавливает цели аудита. Если Временными правилами цель определялась как установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Законом же предусмотрено, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.[8].

С 1 января 2009 г. вступил в силу новый Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", который внес революционные изменения в регулирование аудиторской деятельности. Предполагается, что реализация предусмотренных этим Законом мер значительно приблизит нормы законодательства России в области аудиторской деятельности к признанным международным стандартам аудита [3]. Таким образом, эволюция аудита в России закончилась в 2009 г.

Однако в настоящее время есть большая вероятность появления нового этапа эволюции аудита в мировой и отечественной практике, так как сегодня невозможно представить себе область деятельности человека, связанную с обработкой информации, без исполь-

зования вычислительной техники. Вполне естественно и органично персональные компьютеры (ПК) нашли применение и в аудите.

Применяемые в настоящее время программы весьма разнообразны и их количество внушительно. Можно констатировать, что сегодня в организациях различных направлений и масштабов деятельности ведение бухгалтерского учета без использования вычислительной техники воспринимается уже как исключение из общего правила. Таким образом, применение компьютеров и информационных технологий в аудите является требованием времени. Почти сплошная автоматизация объекта, контролируемого аудиторами (бухгалтерского и налогового учета), заставили не так давно специалистов задуматься об автоматизации и этой сферы [4].

В результате эволюции аудита в мировой практике можно выделить пять основных этапов:

–Первый этап – появление проверки.

–Второй этап – развитие проверки.

–Третий этап – возникновение аудита в современном его понимании.

–Четвертый этап – изменение задачи аудита.

–Пятый этап – появление аудиторского риска и сопутствующих аудит услуг.

В Российской практике можно выделить четыре основных этапа эволюции аудита: первый этап– появление; второй этап - первая попытка создания независимого контроля в Советском Союзе; третий этап – появление первых аудиторских организаций; четвертый этап – становление аудита в России.

Таким образом, можно отметить, что за всю историю развития аудита его основной целью всегда признавалось установление достоверности представленной отчетности. Кроме того, в последнее время отмечается возрастание

надежности внутреннего контроля и снижение детализации целей. Также в результате написания данной статьи было выявлено новое перспективное направление дальнейшей эволюции аудита, это его компьютеризация. Конечно, никакое программное обеспечение не сможет заменить самого аудитора. Но использовать все возможности специализированного программного обеспечения в настоящее время не только можно, но и просто необходимо.

Библиографический список

1. Автоматизированный аудит [Электронный ресурс] URL: <http://www.klerk.ru/xml/index.xml>
2. Аудит [Электронный ресурс] лекции <http://works.tarefer.ru/13/100627/index.html>
3. Комментарий к Федеральному закону от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] "Нормативные акты для бухгалтера", 2009, N 2 <http://www.spaudit.ru/rus/news/show/000001.html>
4. Кушнарев, А. Проблемы автоматизации аудита [Электронный ресурс]/ А. Кушнарев /Журнал «Аудит сегодня» № 4, 2007г. URL: http://www.auditsoft.ru/about/articles/news_detail.php?ID=396
5. Макоед, И.А. Аудит [Текст]: И.А. Макоед, Г.М. Пупко. в 2-х частях. часть 1. Мн.: НИУ, 1999. - 227с.
6. Малькова, Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? [Текст] Т. Н. Малькова. - М., 1995.
7. Мерзликина, Е.М. Аудит [Текст]. Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. - М.: Инфра-М, 2006г.
8. Организация и методика аудита в среде компьютерной обработки данных [Электронный ресурс] URL: http://bankrabot.com/work/work_25715.html?similar=1
9. Организация учета и аудита налогообложения [Электронный ресурс] <http://alldisser.com/part/ref-34416.html>
10. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия. [Текст] учебное пособие/ Г.М Пупко, Мн.: Мисанта, 2002. - 429с.
11. Стуков, С.А. Введение в аудит. История аудиторского дела. Задачи аудиторской службы [Текст] С.А. Стуков, В.Д Голышев. -М, 1992.
12. Сущность аудита, его задачи и цели [Электронный ресурс] URL: <http://www.rosdiplom.ru/library/prosmotr.aspx?id=126101>.
13. Усанова, Н. Г. История развития аудита [Текст]/ Современные аспекты регионального развития: сборник статей. Выпуск 3.- Иркутск: Изд-во Иркут.унта, 2003
14. Усанова, Н. Г. История развития аудита [Электронный ресурс] Н. Г. Усанова. URL: http://www.buk.irk.ru/library/sbornik_03/6.shtml
15. [Электронный ресурс] <http://svalka-news.info>
16. [Электронный ресурс] <http://www.buk.irk.ru>

Кирикова О. А.

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА В ОБОРОННЫХ ВЕДОМСТВАХ ИНОСТРАННЫХ ГОСУДАРСТВ

Постоянное стремление обеспечить гибкое и качественное финансовое обслуживание и ведение бухгалтерской отчетности для наиболее полного удов-

летворения личного состава вооруженных сил, преобразование органов финансового управления с целью повышения уровня ведения отчетности и каче-

ства информации, представляемой Министерством обороны высшему руководству страны, а также стремление к тому, чтобы в ближайшие несколько лет финансовые вопросы военнослужащих вооруженных сил решались организацией мирового уровня, актуальны как для российских, так и для вооруженных сил иностранных государств.

Исторически сложилось, что в западной практике понятие бухгалтерский учет гораздо шире, чем в российской. В западном учете четко различаются понятия *бухгалтерский учет (accounting)* и *счетоводство (bookkeeping)*, а государственное регулирование западного бухгалтерского учета в отличие от российского направлено не на учетный процесс (счетоводство является прерогативой организации), а на финансовую отчетность, то есть правила представления и раскрытия информации, а не порядок ее получения и обработки.

Финансовый учет в оборонных ведомствах различных стран осуществляется с целью учета наличия и движения денежных средств и других ресурсов. В оборонном ведомстве Бельгии система финансового учета носит название «общий (экономический) учет», в Норвегии – «новая система бухгалтерского учета», в Германии – «бюджетно-стоимостной учет», в Великобритании – «учет ресурсов и составление бюджета», в США – «система взаимосвязанных показателей».

Общий (экономический) учет, введенный в Бельгии с 2003-го года, направлен на создание всеми ведомствами общего счета, который состоит из годовых счетов и счета исполнения бюджета. Годовые счета отражают деятельность ведомства с экономической точки зрения, а счет исполнения бюджета обосновывает использование бюджетных разрешений, выдаваемых парламентом (двойная бухгалтерия). В мере, в какой операция является бюджетной

операцией, она должна быть зарегистрирована и расписана одновременно в двух формах счетов (общем и бюджетном) на момент признания права.

Введен общий план счетов, включающий в себя систему стандартизированных счетов, а также набор основных правил для оценки активов и фиксации атрибуции операций. Система стандартизированных счетов включает в себя классы балансового отчета, бюджетные классы, а также класс для внебалансовых обязательств и для статистических данных. Каждый класс разбивается на подклассы, рубрики, подрубрики и далее счета с десятичной нумерацией. Было решено, что правительственные службы станут использовать систему стандартизированных счетов, вплоть до пятой цифры (то есть до уровня отдельных счетов), в то время как для других федеральных органов обязательным будет лишь уровень первых трех цифр, а четырехзначные номера будут вводиться только там, где требуется консолидация или по европейским номерам финансовой отчетности. Из-за большой подробности предусмотрено, что правительственные службы составляют собственный план счетов, выбирая элементы общего плана счетов, относящиеся к их операциям.

В качестве базы используются Европейская интегрированная система национальных счетов (ESA) – обширная система стандартов, разработанная Европейской комиссией, существенная часть которой предназначена отражать деятельность государственных органов, а также учет на основе сделок (ESA 95). Сделки должны фиксироваться (в общем счете) и расписываться (в бюджетном счете) в момент признания права как для доходов, так и расходов. Право признается, если одновременно выполнены четыре условия: установление личности дебитора и кредитора; прописана сумма долга; подтверждение самого долга; представлен оправдательный

документ о происхождении данного права (наличие счета необязательно, достаточно внутреннего документа). Признанное право должно относиться к четко указанному финансовому или бюджетному году. Согласно общему правилу, права, признанные в ходе финансового или бюджетного года, относятся к этому году, то есть операции разносятся по годам, в которые они были осуществлены. Для этих целей в общий государственный счет включается годовой счет (счет исполнения бюджета), который отражает исполнение бюджетных разрешений, выданных парламентом, а годовой отчет (описывающий эволюцию основных финансовых показателей) увязывает счета с деятельностью данного ведомства.

Основными документами (отчет в виде счета) являются: годовой счет, состоящий из балансового отчета (отражающего состояние активов на конец финансового года); счет, указывающий суммы доходов и расходов за год; счет, резюмирующий бюджетные операции (который отражает доход и расход по соответствующим бюджетным классам плана счетов на основе экономической классификации); примечания, содержащие информацию, необходимую для анализа балансового отчета и счета доходов/расходов, а также для указания внебалансовых обязательств.

Законом 2003-го года введены общие правила (применимые к бюджетам и бюджетной отчетности всех государственных ведомств), заданы четкие определения бюджетных операций (операций, выполняемых финансовыми средствами по собственной инициативе с третьими лицами), описано содержание бюджета (в том числе оценки поступлений в терминах признанных прав и кредитов на расходы и терминах принятых обязательств и признанных прав).

Признанные права образуют общий элемент между общими счетами и бюджетными счетами. Все признанные

права, бюджетные и иные, могут быть внесены в какой-либо счет общего плана. Однако не все они могут рассматриваться как бюджетные операции. Сложность в том, чтобы выделить среди этих операций те, которые должны быть включены в бюджетные счета. Права, признанные бюджетом, составляют только часть совокупности признанных прав, поэтому для учета признается первенство общих счетов, в которых фиксируются все признанные права и только некоторые из этих прав включаются в бюджетные счета. В ситуации, когда признанное право можно так же описать, как бюджетную операцию, применяется принцип одновременности.

Бюджетные поступления оцениваются на основе прав, признанных в течение бюджетного года. Для расходов оцениваются только кредиты, необходимые для принятия обязательств, а также для их выполнения или урегулирования.

Установлен примат общих счетов, включающих бюджетные счета. Если данная операция является бюджетной, записи делаются одновременно в двух системах. Примат общих счетов не отражает каких-либо ценностных установок, а является техническим решением по учету, для обеспечения возможности корреляции сильно различающихся целей общих и бюджетных счетов.

Счет (отчет) исполнения бюджета должен содержать те же подразделения, что и сам бюджет (чтобы парламент мог проверить исполнение выданных разрешений); завершать картину бюджетного цикла (путем включения в примечания к счету исполнения бюджета сводки признанных прав в план поступлений, которые были отменены, блокированы или отложены на неопределенный срок, а также признанных прав, которые были включены в бюджет в качестве платежей, но не были реали-

зованы через расходы); осуществлять урегулирование обязательств.

Проверка реализации исполнительной властью бюджетных разрешений (для всех ведомств разрешения встроены в бюджет в форме кредитов под обязательства и ликвидационные кредиты), выданных парламентом Бельгии, является конституционной функцией. В бюджетном учете можно выбирать фазу расходного процесса, за которой ведется наблюдение. Правительство установило несколько фаз для мониторинга в расходном процессе по бюджетным счетам, одна из них выбирается так, чтобы позволить привязку к общим счетам. Наблюдение за использованием кредитов на основе признанных обязательств и прав также является обязательным и подлежит общему административному управлению.

Новая система бухгалтерского учета внедрена оборонным ведомством Норвегии с 2003-го года. С этого же времени в норвежских вооруженных силах проводится массовое обучение военнослужащих с целью установления понимания базовых положений бухгалтерского учета и бюджетного контроля, а также овладения практическими навыками в этих областях.

Бюджетно-стоимостной учет в оборонном ведомстве Германии направлен на исчисление стоимости и экономическую оценку оборонных программ, процессов, проектов, миссии, задач и т.п., а также на определение уровня эффективности финансирования из внутренних и внешних источников в сравнении с частным рынком при эталонном тестировании. Система бухгалтерского учета призвана решить проблемы учета экономической эффективности, экономии средств в оборонном секторе для социальных или других целей, обеспечения достижения цели «добросовестного управления» в стране. Государственный сектор использует методы системы учета, принятые в част-

ном секторе в части определения показателей эффективности, работы, обслуживания, производительности в увязке с затратами.

С введением **системы учета ресурсов и составления бюджета** государственным сектором Великобритании применяется та же практика отчетности, что и всеми секторами экономики, включая частный сектор, тто есть подготавливаются отчетные документы, аналогичные основным финансовым отчетам по системе коммерческого бухгалтерского дела, в частности: бухгалтерский баланс, соответствующий отчету о прибылях и убытках, баланс текущих затрат и баланс оборотных средств.

В бухгалтерском балансе представлена стоимость всех активов и пассивов Министерства обороны Великобритании на начало и конец года. До введения системы учета ресурсов и составления бюджета в 2003-м году информация о размерах активов министерства была ограничена, сведения были разрознены и непоследовательны. Система учета ресурсов и составления бюджета аккумулировала информацию об активах и материальных запасах, позволила выяснить, насколько они необходимы и сколь эффективно осуществляется управление ими, создала финансовый стимул для эффективного использования активов и материальных запасов, повысила качество информации для инвестиционных оценок и мотивировала структурные подразделения серьезно относиться к их проведению.

Несмотря на то что переход на систему распределения ресурсов предоставил министерствам большую возможность для маневра имеющимися ресурсами, из-за стремления правительства сохранить контроль над капитальными инвестициями, у министерств по-прежнему оставался отдельный годовой лимит наличности, предназначенной для капитальных затрат. Однако в практике оборонного ведомства, где капи-

тальные затраты всегда составляли значительную долю от общей суммы расходов и с гораздо большим успехом удается реализация различных проектов капиталовложений, чем остальным министерствам, которые с трудом полностью осваивают выделенный капитал, такой отдельный лимит неактуален.

В балансе текущих затрат нарастающим итогом ведется учет общего объема потребления ресурсов за год. Таким образом, учет расходов и доходов ведется по мере потребления товаров (работ, услуг), а не по мере осуществления платежей, как это делается в традиционной системе учета денежных средств. Сюда включаются затраты на содержание персонала, как и в системе учета денежных расходов и поступлений, но также включается и общий объем потребления капитала (амортизация), и чистые расходы на владение всеми предметами, занесенными в бухгалтерский баланс, при этом расчет капитала проводится с учетом процентной ставки.

В балансе оборотных средств представлен расход наличных средств, связанный с текущими расходами. Расчет ведется по формуле: сумма текущих расходов минус неналичные статьи (амортизация, начисление процентов на капитал и изменение стоимости фиксированных активов и материальных запасов) плюс наличность, израсходованная на новые капитальные активы, и изменения баланса наличных средств в банке.

Введение тех же норм и методов бухгалтерского учета, что и в других секторах экономики, позволило принимать на работу квалифицированных бухгалтеров из коммерческих структур, которые приходят в министерство с багажом опыта коммерческого управления. Это также позволяет придерживаться более коммерческого подхода при приобретении активов, например,

использовать лизинг и инициативу частного финансирования.

Система взаимосвязанных показателей включает показатели систем планирования, программирования, бюджетного финансирования и исполнения (PPBES) и служит основным средством контроля над распределением ресурсов для министра обороны. Система контролирует статьи расходования средств, документ об утверждении ассигнований, исполнение обязательств и долговые обязательства, аккумулированные непогашенные затраты (начисленные обязательства), произведенные расходы, аварийные издержки. Все этапы фиксируются в учетной документации. Исполнение бюджета отслеживается для текущего года и предыдущих лет, а ассигнования (в том числе просроченные и аннулированные годовые ассигнования) – на текущий год, предыдущие и последующие годы.

Система взаимосвязанных показателей предполагает ежемесячное получение входных данных, определяет ранжирование данных от низшего уровня к высшему, результаты в итоге докладываются министру обороны.

В различные годы в оборонном ведомстве США существовало большое число никак не связанных систем бухгалтерского учета. В 1991-м году существовало около 300 систем бухгалтерского учета, в 2005-м году их количество сократилось до 87, а к 2012-му году ожидается сокращение до 20. Такое количество связано с использованием операций, требующих ручной обработки, для расплаты с поставщиками; расширением сферы применения электронной коммерции в учете счетов и отчетах о поступлении; получением различных аудиторских отчетов; решением кадровых проблем (к 2012-му году 70% персонала будет иметь право на увольнение); работой по преобразованию органов финансового управления, а также привлечением специалистов мирового

уровня, обладающих необходимыми навыками, скоростью принятия решений и мотивацией.

Сокращение систем бухгалтерского учета и внедрение системы взаимосвязанных показателей снизили количество сомнительных бухгалтерских проводок, аварийные издержки, ассигнования с отрицательным балансом, счета к получению, время оборота дорожных чеков, потерянные скидки, значительное снижение процентов (пени, неустоек) к уплате поставщикам (план по процентам к уплате за 2005-й год - менее 125 долларов на выплаченный миллион, 2006 – менее 110 долларов на выплаченный миллион), значительное повышение уровня удовлетворенности клиентов работой финансовой службы и повышение уровня удовлетворенности личного состава оборонного ведомства.

Критерии оценки данных и их необходимое состояние корректируются каждый год в соответствии с показателями прошедшего года и пожеланиями клиентов. Квартальные финансовые отчеты доступны через 21 день, а годовые финансовые отчеты доступны через 45 дней после окончания отчетного периода.

Финансовые системы. Для всех бюджетных и финансовых процессов огромную важность имеет наличие достоверных, точных, надежных и актуальных данных. В оборонном ведомстве Бельгии система бухгалтерского учета основана на системе «ERP (Планирование ресурсов предприятия)», в Германии и Норвегии - на системе «SAP», в Великобритании – на «центральной информационной системе «Капитал», в США – на «структуре финансовой информации (SFIS)».

ERP (Планирование ресурсов предприятия) – инструмент, обеспечивающий поддержку большинства важных функций внутри организации, особенно финансовых подразделений. ERP поддерживает учетные, бюджетные и

административные процессы (доходы, расходы, управление движением денежных средств, бюджетный цикл, субсидии, общий учет, управление активами, отчетность, консолидация) бельгийского бюджетного учета и федерального государственного учета.

ERP включает в себя: центральную систему, безопасную сеть, охватывающую все федеральные государственные службы, и протоколы для доступа к приложениям центральной системы.

На системе **SAP** основана новая система бухгалтерского учета в Германии и Норвегии. В Германии ее создание начиналось с инвентаризации имеющихся систем, изучения возможности создания новой или оптимизированной системы обработки данных. Оптимальным решением стало оборудовать все министерства и подчиненные им структуры одной и той же системой. Однако параллельно с внедрением системы необходимо было корректировать и адаптировать процедуры и инструкции всей системы финансов и учета. Опыт решения указанных технических задач предоставил частный сектор. Техническое оборудование для системы было стандартным, закупалось на частном рынке, с неперемным условием возможностей поддержки функции не только расчета стоимости и бюджета, но и тылового обеспечения, кадров, инфраструктуры, закупок и оперативных вопросов, а на более позднем этапе – управления и администрации. Оптимизируемая (уже существующая) система информационных технологий использовалась максимально долго, но при этом учитывалась необходимость ее замены на один стандартный тип.

До начала внедрения стандартизированных систем в вооруженных силах Германии было приблизительно 600 различных систем обработки данных.

Проект «Капитал», реализующий систему учета ресурсов и составле-

ния бюджета на практике, - приблизительно около 700 млн. фунтов стерлингов, в том числе 260 млн. фунтов стерлингов - на центральную информационную систему, 310 млн. фунтов стерлингов - на персонал, занимающийся корпоративными финансами, и на персонал, занимающийся выполнением финансовых функций отдельных распорядителей бюджетных средств высшего звена и подведомственных получателей бюджета, 105 млн. фунтов стерлингов - на адаптацию оставшихся от прежних времен систем, кроме того, затраты на содержание персонала составили значительную долю от общей суммы (увеличение числа бухгалтеров с 330 в 1994-м году до 760 в 2001-м). Для перехода на систему потребовалось организовать крупную программу обучения (в общей сложности около 20 тыс. человеко-дней).

Проект «Капитал» был реализован в срок и в соответствии с первоначально утвержденным финансированием. В рамках проекта был осуществлен ряд комплексных поставок аппаратуры, программного обеспечения, а также предоставлены комплексные услуги (в основном консультирование и обучение), причем в большинстве случаев по твердой (фиксированной) цене. Для каждого этапа проекта (с целью стимулирования поставщиков) были определены цели. Семь этапов работ из восьми были выполнены в срок (единственный этап, который не удалось выполнить полностью, был связан с получением более подробной информации о калькуляции себестоимости продукции). В целом – это был один из наиболее успешных проектов в сфере информационных технологий, осуществленных правительством Великобритании.

При переходе на работу в новой системе возникли дополнительные затраты и сложности с применением ее на практике: необходимо было внести в нее все активы и материальные запасы,

а также определить их стоимость для составления первого бухгалтерского баланса (задача сложная, дорогостоящая и трудоемкая), по этой причине введение системы во всех правительственных структурах было отложено на год; из-за проблем с определением ценности актива/материального запаса Государственная аудиторская служба не признала (то есть отказалась представить аудиторское заключение) отчетность о ресурсах Министерства обороны за периоды 1998/99 и 1999/2000гг; сложной оказалась измененная многолетняя система учета, при которой балансовая стоимость активов ежегодно увеличивается пропорционально текущим ценам, для чего используются соответствующие ценовые индексы, а раз в пять лет производится переоценка стоимости активов.

Рассчитать соответствующие ценовые индексы для годовых увеличений было непросто, но спрогнозировать индексы, чтобы заложить информацию о них в будущие планы ресурсов, с учетом специфики большинства активов оборонного ведомства, оказалось еще сложнее.

Трудности возникли и при разработке другой системы, системы подробной калькуляции стоимости продукции, которая предназначалась для решения задачи по созданию отношений по схеме заказчик–поставщик с применением необходимых информационно-технических средств для внесения информации и обеспечивающих более подробную калькуляцию себестоимости продукции.

Большой объем работ, параллельная работа по обеим системам, переход на новые системы в сжатые сроки и сложность новых учетных процессов привели к большой текучести кадров и недовольству сотрудников финансовых отделов. С целью сокращения объема работ было принято решение свести к минимуму период работы по обеим сис-

темам и ограничить информацию, поступающую в центр, до необходимого минимума. Из-за этого степень подробности информации о расходах значительно снизилась, а последовательность финансовой статистики министерства оказалась нарушена. Это сказалось на способности министерства представлять информацию финансового характера международным организациям, в том числе НАТО.

Стандартная структура финансовой информации (SFIS) реализует использование единого «финансового языка» всеми структурными подразделениями и позволяет легче оценивать соотношение планируемых и реальных расходов для принятия лучших финансовых решений.

Использование архитектуры Business Enterprise Architecture (архитектура частных предприятий) (BEA) требует, чтобы будущие финансовые системы были взаимосвязаны, прагматичны и действенны. Центральный надзор обеспечивает бесперебойность процессов на местах.

Например: GFEBS (система сухопутных войск США – Интернет-система, позволяющая обмениваться финансовой и бухгалтерской информацией внутри всего вида вооруженных сил, включает более 79 тыс. пользователей в 200 пунктах по всему миру, внедрение осуществлено после заключения надзорного органа Министерства обороны о соответствии требованиям SFIS и BEA.

Формирование и внедрение современных систем учета в вооруженных силах иностранных государств осуществлялись на протяжении нескольких

лет. Однако еще не все вопросы решены. Специфика различных подразделений Вооруженных сил требует различных подходов в вопросах введения систем финансового учета и автоматизации. Кроме того, разнообразие видов автоматизированных систем финансового учета, предлагаемых рынком, постоянное совершенствование их программного обеспечения и оборудования стимулируют ежегодный рост капитальных вложений в объекты информационно-коммуникационной инфраструктуры, приобретение и обновление справочно-информационных баз данных. На этом фоне дальнейшая деятельность по ведению финансового учета и формированию отчетности неотделима от выработки современных концептуальных подходов и технических решений, стоимость реализации которых будет возрастать.

Библиографический список

1. Распоряжение Правительства РФ от 20 июля 2011 г. № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет»».
2. Сидорова М.И. Современные информационные технологии как инструмент автоматизации бухгалтерского учета //Международный бухгалтерский учет, 2011, № 28.
3. Воронова Е.Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета, //Аудиторские ведомости, 2009, № 11.
4. Колесников С.И. Принципы бюджетного учета, //Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2007, № 24.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ ЦИКЛИЧЕСКОГО ПОДХОДА ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ПРОГРАММЫ АУДИТА

Деятельность любого экономического субъекта сопровождается всевозможными рисками, поэтому основными целями собственников и руководства компании становятся: поиск путей их минимизации и предотвращения, улучшение системы корпоративного управления, повышение эффективности и степени контролируемости бизнеса, предупреждение и выявление мошенничества на ранних стадиях. Инструментом достижения этих целей может стать использование прогрессивных методов аудита, позволяющих получить уверенность в том, что в бухгалтерской отчетности отсутствуют существенные искажения, вызванные недобросовестными действиями либо ошибками. Актуальность применения эффективных методов аудита обусловлена еще и сложившейся в последнее время ситуацией в экономике: повышением внимания к мерам противодействия коррупции, мошенничеству, легализации доходов.

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» на начальном этапе проверки аудитору следует подробно составить и документально оформить общий план аудита, содержащий предполагаемые объем и порядок проведения проверки. Общий план аудита выступает руководством при разработке программы аудита [1].

Программа аудита является обязательным документом, определяющим характер, объем и временные рамки запланированных аудиторских процедур. При этом правильно разработанная программа позволяет в ходе проверки уделять особое внимание областям бизнеса в наибольшей степени подверженных

риску и, как следствие, выявлять характер, величину и причину возникновения значимых рисков искажения информации.

В международной практике применяются три основных подхода к составлению программы аудита: дезагрегация финансовой отчетности, пообъектный и циклический подходы. В соответствии с выбранным подходом бухгалтерскую отчетность подразделяют на сегменты и формулируют подцели аудита в рамках каждого из них. Под сегментами при дезагрегации финансовой отчетности понимаются статьи бухгалтерской отчетности, которые в свою очередь подразделяются на счета бухгалтерского учета, при пообъектном подходе – объекты бухгалтерского учета (активы, обязательства, доходы, расходы, составляющие капитала), при циклическом – образующиеся в процессе функционирования предприятия бизнес-процессы (циклы хозяйственных операций).

В таблице 1 в качестве примера приведены некоторые сегменты аудиторской проверки для каждого из подходов.

Подход дезагрегации способен обеспечить высокую точность проверки и оценки величины искажений по каждой статье отчетности, однако на практике аудитору нет нужды достигать максимально возможной уверенности. Последовательное применение подхода дезагрегации приводит к дублированию процедур, и попытки устранения этого дублирования сопряжены с недопустимо большим объемом внутренней рабочей документации.

При пообъектном подходе выделяемые сегменты аудита фактически совпадают с объектами бухгалтерского учета, и хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Несомненное достоинство пообъектного подхода состоит в его простоте и по-

нятности для исполнителей - членов рабочей группы. Однако последовательная реализация также приводит к дублированию аудиторских процедур и заданий и к многократному обращению к одним и тем же источникам информации, что является несомненным недостатком подхода.

Таблица 1. Сегментирование аудита при дезагрегации финансовой отчетности, по объектному и циклическому подходам

Название подхода	СЕГМЕНТЫ			
Дезагрегация финансовой отчетности	статья «Основные средства» (остатки по счетам 01, 02)	статья «Нематериальные активы» (остатки по счетам 04, 05)	статья «Материалы» (остатки по счету 10 с субсчетами)	статья «Готовая продукция» (остатки по счету 43 с субсчетами)
Пообъектный подход	Основные средства и нематериальные активы (дебетовые и кредитовые обороты по счетам 01, 02, 04, 05)	Материально-производственные запасы (дебетовые и кредитовые обороты по счетам 10 и 41)	Затраты на производство (дебетовые и кредитовые обороты по счетам 20, 23, 25, 26)	Денежные средства (дебетовые и кредитовые обороты по счетам 50, 51, 52, 55, 57, 58, 59)
Циклический подход	Цикл приобретения (дебетовые обороты по счетам 08, 10, 41 и кредитовые обороты по корреспондирующим счетам 60, 71, 76)	Цикл производства (дебетовые обороты по счетам 20, 23, 25, 26 и кредитовые обороты по корреспондирующим счетам 02, 10, 69, 70)	Цикл реализации (дебетовые обороты по счетам 44, 90, 99 и кредитовые обороты по корреспондирующим счетам 43, 68 (НДС))	Цикл оплаты (дебетовые обороты по счетам 60, 62, 70, 71 и кредитовые обороты по корреспондирующим счетам 50, 51)

Сегментирование аудита с применением циклического подхода наиболее эффективно. Это обусловлено, во-первых, его возможностью сокращать объемы внутреннего обмена информацией и с большей эффективностью выявлять искажения, так как подход ориентирован не только на остатки, но и на обороты по счетам; во-вторых, универсальностью, циклический подход применим ко всем отраслям экономики; и, наконец, данный подход позволяет удовлетворить интересы собственников аудируемого лица, потому как позволяет не только проверить достоверность бухгалтерской отчетности, но и оценить систему внутреннего контроля на предприятии как с точки зрения ее функционирования, так и ее эффективности, как

основного индикатора реализации целевой функции бизнеса, а следовательно, и защиты групповых интересов всех пользователей. К недостаткам подхода следует отнести менее глубокое исследование отдельных хозяйственных операций, некоторую запутанность и затрудненное восприятие аудиторами. Однако это не является серьезным препятствием для внедрения подхода в аудиторскую практику.

Об эффективности применения циклического подхода при разработке программы аудита также свидетельствует ряд исследовательских работ как отечественных, так и зарубежных авторов. На рисунке 1 представлена сводная таблица, отражающая подходы к классификации циклов.

Подход/ Автор	Основные циклы					
	Цикл продаж, получения доходов и формирования финансового результата	Цикл приобретения	Цикл производства	Цикл оплаты	Цикл использования прибыли и формирования капитала	Цикл инвестирования
Циклы хозяйственных операций (Шеремет А.Д., Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.)						
Аудиторские программы (циклы) (Джек К. Робертсон)	Цикл получения доходов	Цикл приобретения и расходования	Производственный цикл	-	-	Финансовый и инвестиционный цикл
Циклы деловой активности (Аудит Монтгомери)	Цикл получения дохода	Цикл покупки	Цикл производства	-	-	-

Рис. 1. Подходы к классификации циклов, проверяемых в процессе аудита

Достаточно подробная классификация циклов хозяйственных операций приведена в работах Шеремета А.Д., Данилевского Ю.А., Шапигузова С.М., Ремизова Н.А. и Старовойтовой Е.В., в них рассматриваются: цикл приобретения; производства; цикл продаж, получения доходов и формирования финансового результата; цикл оплаты; цикл использования прибыли и формирования капитала; цикл инвестирования.

В основе циклического подхода к аудиту, по их мнению, лежит двойная запись, традиционно применяемая в бухгалтерском учете: «...если аудитор тестирует дебет одного счета на предмет завышения, то одновременно тестируется кредит корреспондирующего счета на предмет завышения. Целенаправленно проверив дебетовые записи одного счета, аудитор может сделать вывод о подтверждении (неподтверждении) кредитовых записей по корреспондирующим счетам» [3].

В своих трудах Джек К. Робертсон рассматривает циклический подход

с точки зрения формирования аудиторских программ, определяя их как «перечень процедур, организованных по циклам и предназначенных для сбора информации о предпосылках» [5].

Автор разбирает четыре основных цикла: получение доходов, приобретение и расходование, производственный цикл, финансовый и инвестиционный.

Джек К. Робертсон утверждает, что сущность организации счетов по циклам заключается в группировке счетов, связанных операциями, затрагиваемыми все эти счета. Считается, что проще координировать проверку подобных взаимосвязанных счетов, чем проверять каждый счет так, как будто он существует сам по себе.

В работе «Аудит Монтгомери» сегменты определены как «циклы деловой активности» [6]. При этом в зависимости от вида деятельности предприятия каждый цикл включает определенные классы и подклассы хозяйственных операций (пример рис. 2)

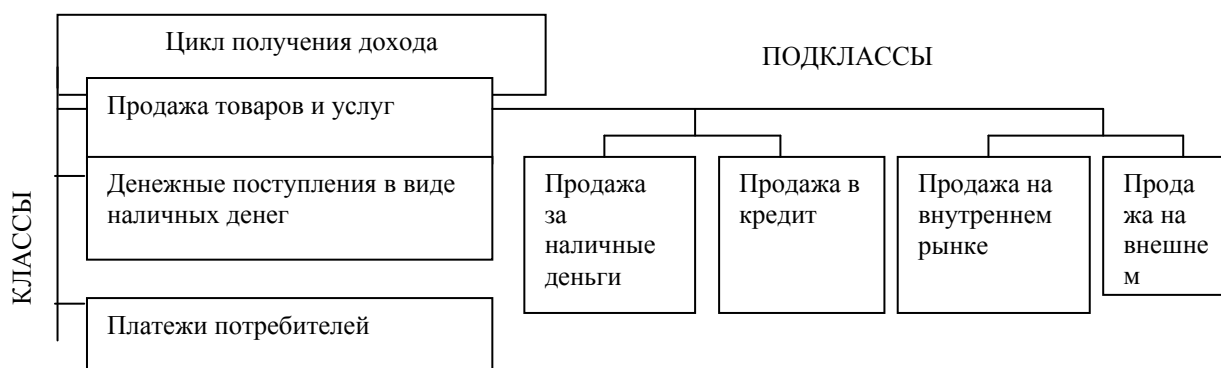


Рис. 2. Деление цикла получения дохода на классы и подклассы

Основной набор циклов содержит циклы получения дохода, покупки и производства. Также выделяются специфические циклы деловой активности: аудит кассовой наличности, имущества и оборудования предприятия; аудит инвестиций, предварительных выплат и начислений, подоходного налога, дебиторов и счетов капитала.

По мнению Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирша, сущность циклического подхода заключается в применении в процессе работы соответствующих мероприятий и процедур контроля к каждому классу хозяйственных операций. Аудитору необходимо рассмотреть каждый класс и подкласс операций и оценить эффективность разработки и работы соответ-

ствующих мероприятий и процедур структуры контроля.

На основе приведенных точек зрения авторов, рассматривающих циклический подход в своих работах, можно выделить две основные группы циклов хозяйственных операций, позволяющих наиболее эффективно структурировать аудиторскую проверку, – это циклы расходов и циклы доходов (рис. 3).

При этом циклы расходов будут включать цикл приобретения (закупки) и производства, а циклы доходов охватывать цикл продаж и формирования финансовых результатов и цикл оплаты. Каждый из циклов имеет свои особенности и методологию аудита, они взаимосвязаны и фактически не имеют ни начала, ни конца.

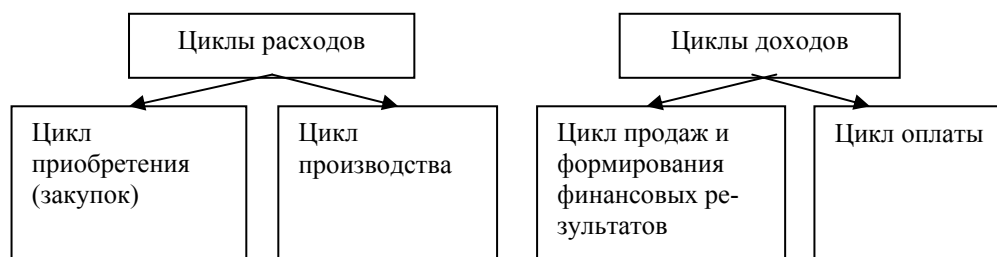


Рис. 3. Классификация циклов

В процессе осуществления аудита бухгалтерской отчетности аудитором устанавливается правильность отраже-

ния фактов по конкретным операциям на соответствующих счетах бухгалтерского учета, оценивается интерпретация

клиентом данных фактов в бухгалтерских документах, проверяется отражение счетов и операций в отчетности. Таким образом, аудитором проверяются утверждения руководства аудируемого лица – предпосылки подготовки финансовой отчетности: существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, представление и раскрытие [1].

Теоретически по каждому счету или операции аудитору необходимо получить доказательства в отношении каждой из предпосылок, однако на практике нередко явное подтверждение одной предпосылки может сопровождаться неявным подтверждением другой либо ее полным исчезновением после подтверждения.

Учитывая особенности получения доказательств, обосновывающих предпосылки подготовки финансовой

отчетности, и методики самого аудита, разрабатывают программу аудита с применением циклического подхода (рис. 4).

Как видно из рисунка 4, в структуре программы аудита можно выделить следующие основные этапы:

- 1) выделение основных циклов хозяйственных операций в зависимости от специфики деятельности экономического субъекта;
- 2) определение направлений проверки в рамках каждого из циклов;
- 3) отбор источников информации, используемых в процессе осуществления аудита;
- 4) выделение целей аудита, соответствующих направлениям проверки;
- 5) применение надлежащих аудиторских процедур;
- 6) достижение подтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности.

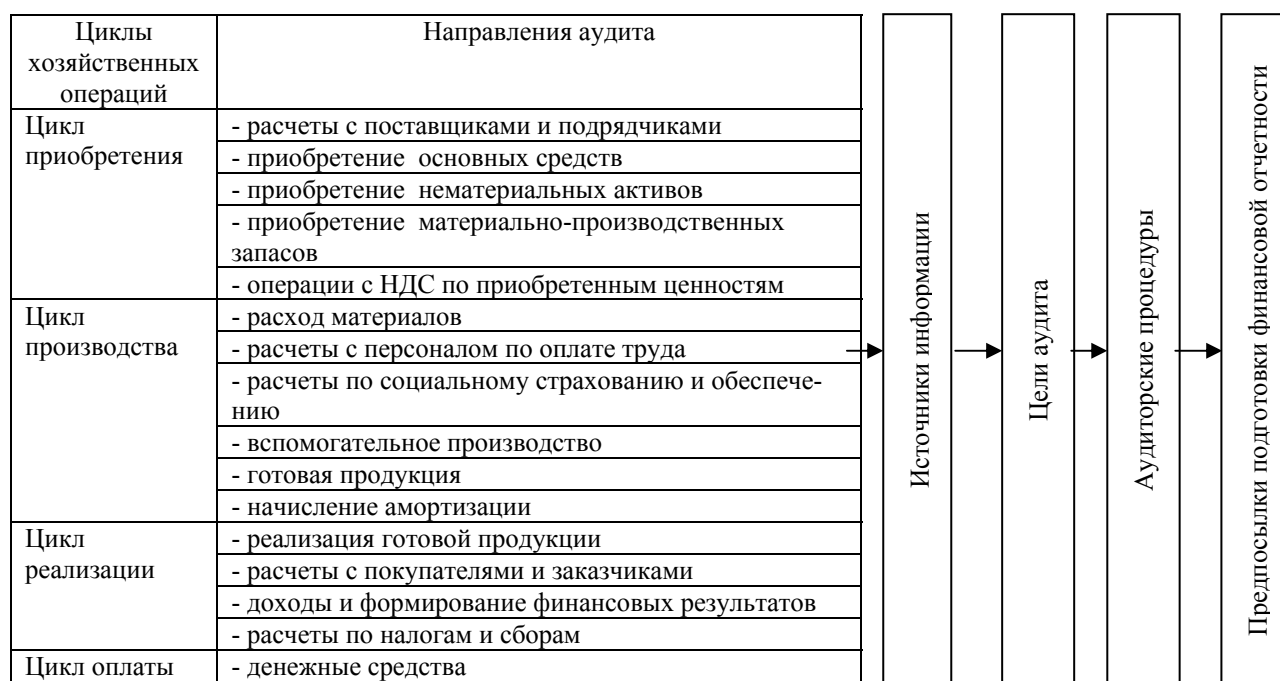


Рис. 4. Увеличенная схема аудиторской проверки с применением циклического подхода

Программу аудита можно подробнее рассмотреть на примере цикла оплаты, потому что аудит именно этого цикла является одним из центральных

моментов всей проверки. Его основным направлением выступает аудит денежных средств, в рамках которого следует

проводить аудит кассовых операций и операций по расчетным счетам.

В некоторых случаях документы экономического субъекта, которыми оформлены кассовые и банковские операции, являются единственным достоверным источником аудиторских доказательств, поэтому применение риск-ориентированного подхода в этих случаях позволяет с наибольшей эффективностью планировать и проводить проверку, а также своевременно выявлять ошибки и нарушения, возникшие в результате недобросовестных действий либо мошенничества в отношении денежных средств.

Как уже отмечалось, проверка цикла оплаты подразумевает аудит кассовых операций (счет 50 «Касса») и операций по расчетным счетам (счет 51 «Расчетные счета»). При проверке кассовых операций источниками информации выступают приходные кассовые ордера № КО-1, расходные кассовые ордера № КО-2, журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов № КО-3, кассовая книга №

КО-4, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств № КО-5. Аудит операций по расчетному счету проводится на основании договоров банковского счета, выписок банка с приложенными первичными документами, регистров синтетического учета – журнала-ордера №2 и ведомости к нему, учетных регистров по счету 51 «Расчетные счета», отчета о движении денежных средств.

В таблице 2 в качестве примера приведены цели аудита денежных средств и подтверждаемые в результате их достижения предпосылки подготовки финансовой отчетности [4]. Аудиторские процедуры, выполнение которых способствует реализации целей аудита, подробно рассматриваются ниже по тексту. Предпосылки подготовки финансовой отчетности определены как: С – существование, П/О – права и обязанности, В – возникновение, П – полнота, О – стоимостная оценка, И – точное измерение, П/Р – представление и раскрытие.

Таблица 2. Аудит денежных средств

Цели аудита	Аудиторские процедуры	Предпосылки подготовки финансовой отчетности						
		С	П/О	В	П	О	И	П/Р
Имеющиеся денежные средства принадлежат предприятию и фактически существуют.		*	*					
Суммы всех денежных средств полностью отражены в учете, должным образом раскрыты и классифицированы.					*	*	*	*
Остатки по счетам денежных средств, отраженных в балансе, характеризуют реальные денежные средства, принадлежащие предприятию.		*		*		*	*	

На первом этапе проверки цикла оплаты следует удостовериться в том, что денежные средства, отраженные в бухгалтерской отчетности, фактически существуют и принадлежат экономическому субъекту, а операции с ними соответствуют требованиям законодательства. Для этого следует установить, что все операции имеют документальное

подтверждение, а их оформление соответствует установленным нормативными документами требованиям, затем провести оценку документов по форме и по существу. Далее осуществляется проверка выплат и поступлений денежных средств на предмет их законных оснований, соблюдение порядка ведения данных операций. Таким образом,

происходит подтверждение таких предпосылок подготовки финансовой отчетности, как «существование» и «права и обязанности».

Далее необходимо убедиться в том, что в отчетности в полном объеме отражены все денежные средства, имеющиеся в распоряжении экономического субъекта, а на счетах бухгалтерского учета отражены все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств (предпосылки: «полнота», «стоимостная оценка», «точное измерение», «представление и раскрытие»). В этих целях осуществляют тестирование оборотов по счетам учета денежных средств. При отражении в бухгалтерском учете операций с денежными средствами должна соблюдаться точность допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, все операции должны быть зафиксированы в первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета и перенесены в бухгалтерскую отчетность с арифметической точностью, в противном случае, это может служить прямым указанием на совершение недобросовестных действий со стороны руководства аудируемого лица либо его работников.

Необходимо осуществить проверку остатков по счетам денежных средств, отраженных в бухгалтерском балансе: остатки денежных средств в кассе и на счетах в банках должны быть подтверждены результатами тщательно проведенной инвентаризации и согласованы с банками, так подтверждаются предпосылки: «существование», «возникновение», «точное измерение», «стоимостная оценка».

В рамках аудита цикла оплаты возможно проведение следующих тестов средств контроля:

- изучить применяемый порядок инвентаризации денежных средств в кассе и в банках;

- ознакомиться с организацией ведения кассовых операций, порядком инкассации выручки, в том числе на предмет возможного возникновения злоупотреблений;

- изучить порядок сверки расчетов с дебиторами и кредиторами и порядок их погашения.

Операции цикла оплаты играют основную роль в формировании результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта, поэтому их достоверность весьма важна при формировании бухгалтерской отчетности.

Применение циклического подхода при составлении программы аудита способствует наиболее эффективно планированию аудиторской проверки и реализации следующих целей:

- проверки бухгалтерской отчетности на наличие существенных искажений, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок;

- оптимизации процесса выявления и предотвращения бизнес-рисков;

- оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица.

В статье представлена укрупненная схема программы аудита, выделены ее основные этапы, а также подробно рассмотрен аудит цикла оплаты.

Библиографический список

1. 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, от 27.01.2011 № 30).
2. Варламова Е.Н. Об оптимальном подходе к сегментированию бухгалтерской информации при аудите организаций оптовой торговли // Аудитор. – 2010. – № 12.

3. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 544с.

4. Проскуряков А.М. Аудит финансовой отчетности: Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. – Вологда: «Издательство «Дарника», 2010. – 760 с.

5. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

6. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542с.

Шумейко М.В.

МЕТОДОЛОГИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Стратегический учет давно привлекает внимание экономистов и бухгалтеров. В настоящее время сформировались различные направления развития стратегического управления, учета и контроля:

1. Стратегические закономерности развития на микро- и макро уровнях:

- стратегические школы в контексте анализа стратегических процессов [Г. Минцберг];

- искусство разработки и механизмы реализации стратегии [А.А. Томпсон];

- статическая и динамическая экономические теории [Пол Э. Самуэльсон];

- решение глобальных экономических проблем государств на базе метода "затраты – выпуск" [В. Леонтьев];

- процесс принятия стратегических решений в экономических организациях [Г. Саймон];

- экономическое развитие развивающихся стран [Т. Шульц, У.А. Льюис];

- теория оптимального распределения экономических ресурсов [Л.В. Канторович];

- теория общего равновесия [Ж. Дебре];

- состояние и развитие стратегического управленческого учета в зарубежных странах [В.А. Терехова].

Толчком для развития всех этих теорий явилась модель общего развития Д. Кейнса.

2. Эффективность стратегических решений:

- разработка эффективной стратегии на основании реализации нового образца мышления [Д. Маурик];

- стратегия эффективности и анализ влияния внешних факторов [М. Байе];

- стратегический учет для руководителя [Б. Райан].

3. Стратегический учет рисков и резервной системы:

- стратегический принцип выживаемости [Дж. Стиглер];

- рассмотрение стратегических факторов успеха и риска в этой сфере [Ф. Виерсем, М. Трисси];

- исследование стратегии альянсов и корпорации в контексте рисков использования глобального распределения ресурсов, производства и экспорта [Дж. Дэниэлс, Х. Радеба];

- реальная стратегия во взаимосвязи с внешними и внутренними решениями в условиях риска неопределенности [А. Гентлер];

- стратегия долгосрочного финансирования и стратегические решения в условиях риска и неопределенности [Ю. Бригхэм];

- методика управления рисками и резервной системой в венчурных организациях [И.В. Сысоева];

- модель резервной системы предприятия [Г.Е. Крохичева];

- ситуационная учетная модель резервной системы предприятия;

- макет производного балансового отчета интегрированного риска в организациях связи и телекоммуникаций [Л.Р. Лилеева];

- макет гарантийного производного балансового отчета;

- стандарт резервной системы капитала предприятия [С.Ю.Захарова].

4. Стратегический учет собственности:

- стратегический учет собственности [И.Н. Богатая];

- стратегия инвестиций в контексте долгосрочного роста, качества, доходов и риска [Л. Дж. Гитман, М.Д. Джонк];

- рисковая стоимость (Value at Risk, VaR).

5. Стратегический учет денежных потоков:

- стратегия денежных потоков и их дисконтирования [А. Кинг];

- теория денег и теория экономических колебаний [Г. Мюрдаль, Ф. фон Хайек];

- стратегический учет денежных потоков [Н.Н. Хахонова и др.].

6. Моделирование в стратегическом учете:

- моделирование стратегических рисков фирмы и разработка методик их оценки [В. Баксал, Дж. Маршалл];

- экономические модели и анализ циклических колебаний в экономической политике [Л. Клейн];

- использование стратегиче-

ских бизнес-моделей в стратегическом менеджменте [Ф. Янсен и др.].

7. Механизмы стратегического учета:

- макет стратегического производного балансового отчета, используемого для учета залоговых и гарантийных трансакций [А. Шумилин];

- механизм стратегического учета секьюритизации [Захарова С.Ю.];

- система иммунизационно-хеджированных производных балансовых отчетов в управлении платежеспособностью предприятия [Е.И. Муругов];

- ситуационная модель стратегического учета и управления рисками [М.Я. Симонович];

- учет, анализ и аудит резервной системы в условиях риска и неопределенности [И.М. Агеев];

- стратегический фрактальный и сетевой учет, анализ и контроль [Г.Е. Крохичева];

- стратегическое управление затратами [Дж. Шанк];

- хеджированные чистые активы [М.Ю. Аникеев];

- чистые активы интегрированного риска [Г.Е. Крохичева];

- чистые пассивы интегрированного риска [В.И. Ткач];

- активная, пассивная и нулевая иммунизация [Н.П. Рудненко, Е.Ю. Русина];

- маржа безопасности [Т.Г. Савченко].

Появился ряд методик по управлению резервной системой и рисками предприятий:

- стратегический учет для руководителя [Б. Райан];

- стратегический учет инноваций [А.Н. Щемелев];

- методология и практика использования стратегических производных балансовых отчетов [В.И. Ткач, И.Н. Богатая, Г.Е. Крохичева, Т.В. Сидорина, Д.В. Курсеев, Е.И. Муругов,

Н.А. Бреславцева и др.].

8. Отраслевой стратегический учет:

- финансовый, управленческий и стратегический учет на предприятиях морского транспорта [Е.В. Кузнецова];

- финансовый, управленческий и стратегический учет на дорожно-строительных предприятиях [Е.А. Аксенова];

- финансовый, управленческий и стратегический учет на предприятиях связи и телекоммуникаций [Л.Р. Лилеева];

- стратегический учет в финансовых компаниях [Д.В. Бондарь].

9. Стратегический анализ:

- эмпирический экономический анализ в системе национальных счетов [Р. Стоун];

- анализ экономических процессов на базе динамических моделей [Ян Тинберген, Р. Фриш].

10. Инструменты стратегического инжиниринга:

Профессор Г.Е. Крохичева использовала инструменты бухгалтерского инжиниринга при создании четырехмерной бухгалтерии (время, оценка, ситуации, фракталы). Она использовала инструменты финансового инжиниринга при моделировании структуры фрактального производного балансового отчета, который явился основой формирования четырехмерной бухгалтерии, обеспечивающей разработку информации в территориальных фракталах (сегменты деятельности, сегменты рынка, цепочка стоимости создания продукта и др.) и временных фракталах (инновационные, инвестиционные и другие временные горизонты) [4, стр. 181-198].

Профессор В.И. Ткач и Председатель Аудиторской палаты Парижа Ж. Лоран рассматривают бухгалтерский инжиниринг как систему и отдельные учетные инструменты, позволяющие разрабатывать информацию и получать учетно-аналитическое обеспечение

управленческих процессов в четырех измерениях: во времени, оценке, экономических ситуациях и временных горизонтах. [5, стр.52].

К. Друри использовал инструменты бухгалтерского инжиниринга в процессе создания системы стратегического управленческого учета. Предложенная им сбалансированная учетная ведомость – это система стратегического менеджмента, позволяющая преобразовать видение бизнеса и стратегию организаций в операционные цели по каждой из четырех перспектив, а затем устанавливать конкретные параметры по каждой из этих целей [1, стр.578].

Из практических работ следует отметить деятельность "Группы 30" (g-30), правила работы с риском, связанным с использованием производных финансовых инструментов (деривативов) и работы исследователей научной школы профессора В.И. Ткача, разработавших и запатентовавших систему производных балансовых инструментов стратегического интегрированного риска (Г.Е. Крохичева, М.Ю. Аникеев Т.Г. Савченко, Л.Р. Лилеева и др.).

Все это привело к необходимости разработки методологии стратегического учета в строительстве. (табл. 1).

Методология стратегического учета в строительстве ориентирована на обеспечение предсказуемости по следующим объектам учета:

- общей стратегии;
- стратегическому учету собственности;
- стратегическому учету инноваций;
- стратегическому учету венчурного капитала;
- стратегическому учету денежных потоков;
- стратегическому учету правительственной помощи;
- стратегическому учету рискованных ситуаций.

Профессор Хендрексен трактует

предсказуемость четырьмя способами:

- прямым прогнозированием;
- косвенным прогнозированием;
- ключевыми показателями;
- подтверждением данных.

1-й блок методологии представлен стратегическими агрегатами, в качестве которых выступает базовый потенциал, то есть показатели чистых активов (в балансовой и рыночной оцен-

ке) и чистых пассивов (в справедливой оценке) с учетом объекта управления и интегрированного риска.

Стратегические показатели собственности (чистые активы и чистые пассивы) целесообразно представлять с учетом риска, что делается банком международных расчетов в течение более 20 лет.

Таблица 1. Методология стратегического учета в строительстве

Блоки Объекты стратегического учета	Стратегические агрегаты	Структурированный план счетов	Критерии оптимальности	Мотивированность стратегических	Факторы внешнего воздействия	Учетно-аналитическое обеспечение	Инжиниринговые механизмы (производные балансовые отчеты)						
							Стратегический	Стратегико-органический, стратегико-субстанционный	Инновационный	Венчурный	Дифференциальный	Субсидиарный	Интегрированного риска
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1. Общая стратегия	Чистые активы, чистые пассивы, чистые активы и пассивы с учетом риска	На базе структурированного плана счетов и инвентаризации бухгалтерского инжиниринга создается интегрированная система учета	Модель типовых стратегий, результаты процесса создания стратегии, взаимосвязь стратегии с критериями оптимальности, стратегическая зона безопасности.	Обеспечивается использованием инструментов бухгалтерского инжиниринга	Определяется влияние на чистые активы и пассивы по данным инвентаризации бухгалтерского инжиниринга	Системы обеспечения управления: - традиционная; - модульная; - финансового и бухгалтерского инжиниринга; - сетевого инжиниринга	Управление стратегией	Управление собственностью	Управление инновациями	Управление венчурными капиталами	Управление денежными потоками	Управление правами собственности поощряю	Управление риском
2. Собственность													
3. Инновации													
4. Венчурный капитал													
5. Денежные потоки													
6. Правительственная помощь													
7. Рисковые ситуации													

Продолжение таблицы 1

Объекты стратегического учета	Блоки	Инжиниринговые механизмы (производные балансовые отчеты)						Стратегическая зона безопасности			Стратегические решения	Контроль	
		Технология стратегического учета						Активная	Пассивная	Нулевая			
		Начальный оператор	Корректировочные проводки	Корректировочный баланс	Стратегические проводки	Стратегический баланс	Гипотетические проводки						
													Стратегический гипотетический баланс
1	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1. Общая стратегия	Апробирование применения производный стратегических балансовых отчетов проведено по материалам ООО "СтройПартнер", ООО "Югстрой", ОАО "СКЖД", НПП "Геобезопасность", ООО "Металл Сити", ООО "Бизон-Орловский", ООО "Союзстрой", ОАО "Коммунальный Дон".												Нулевой производный балансовый отчет
2. Собственность													
3. Инновации													
4. Венчурный капитал													
5. Денежные потоки													
6. Правительственная помощь													
7. Рисковые ситуации													

Введение международных требований к показателям достаточности собственного капитала с учетом риска быстро изменило всю картину банковской системы в отношении ее надежности. Банк международных расчетов не толь-

ко предупредил, чтобы все международные банки соответствовали его требованиям по показателям достаточности капитала, взвешенного с учетом риска, но также не позволил банкам использовать в дальнейшем возможность учета

полной стоимости принадлежащих им акций в других компаниях при расчете достаточности капитала. В результате в японских банках только 45 % от величины прироста капитала можно было рассматривать как собственный капитал [2, стр. 666], а собственный капитал оказался недостаточным на 22 % для проведения операций по гарантированию.

Эксперты Европейского Союза в этом случае капитал корректируют на ожидаемый уровень риска. Для этих целей рекомендуется использовать методику: разность между рыночной стоимостью чистых активов и рыночной стоимостью обязательств.

$C(t) = A(t) - L(t)$, где t – дата, на которую производится оценка.

Тогда целевой капитал определяется по формуле:

$TC_\alpha = ES_\alpha (C(1) - C(0))$, где: ES_α – обозначает ожидаемые потери (Expected Shortfall) с доверительным уровнем (Confidence Level) $1-\alpha$. Надо напомнить определение двух широко используемых в теории риска мер: рисковой стоимости (Value-at-Risk) VaR_α и ожидаемых потерь ES_α , случайной величины X :

$$VaR_\alpha(X) = \inf \{xP[X > x] < 1 - \alpha\};$$

$$ES_\alpha(X) = E[X|X > VaR_\alpha(X)]^8$$

Предполагается, что $C(t) = f(Z(t))$, где f – функция, не зависящая от времени, а Z – это вектор факторов риска. В рамках SST рассматривается 23 фактора рыночного риска и шесть факторов страхового. Вводится вектор изменений факторов риска $X(t) = Z(t) - Z(t-1)$, и выдвигается гипотеза, что изменения факторов имеют нормальное распределение с нулевым средним. Корреляцию и стандартные отклонения риск-факторов оценивает и предоставляет страховщикам регулятор. Тогда можно оценить $C(t) - C(t-1)$, воспользовавшись разложением в ряд Тейлора [3].

Японские бухгалтеры определяют капитал с учетом риска ежемесячно (в банках 1 раз в 2 недели) с вероятно-

стью риска 95 %.

Рекомендуется для определения капитала с учетом риска использовать производный балансовый отчет интегрированного риска.

2-й блок методологии ориентирует пользователей на использование структурированного плана счетов, функционирование которого возможно лишь при создании системы интегрированного финансового, управленческого, стратегического учета и контроля.

Структурированный план счетов в строительстве предусматривает 4 модуля:

- модуль I "Финансовый учет";
- модуль II "Управленческий учет";
- модуль III "Стратегический учет";
- модуль IV "Контроль".

3-й блок методологии стратегического учета в строительстве представлен критериями оптимальности (модель типовых стратегий, результаты процесса создания стратегии, взаимосвязь стратегии с критериями оптимальности и стратегической зоной безопасности).

Модель типовых стратегий представляет собой стратегическую цель (отрасль или сегмент) и стратегические преимущества (затраты, цены, уникальность, воспринимаемые потребителями).

Результаты процесса создания стратегии определяются ее качеством и приверженностью стратегии.

В конечном итоге, критерии оптимальности определяются показателями, которые адекватны стратегической ситуации, а отсюда и выбор показателей: чистые активы; чистые пассивы; денежные потоки; чистая приведенная стоимость; реальные опционы; финансовые выгоды и риски; рисковый капитал; стратегическая зона безопасности.

4-й блок ориентирует на пользователей методики стратегического учета

в строительстве на многовариантность решений, их анализ и выбор наиболее эффективных стратегий, что сводится к выявлению и оценке стратегических альтернатив.

Многовариантные решения могут быть обеспечены на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга и взаимодействия общей стратегии, стратегии развития собственности, резервной системы и рисков.

5-й блок включает факторы внешнего воздействия, определяемые по данным инструментов бухгалтерского инжиниринга на показатели чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках.

6-й блок методологии стратегического учета в строительстве характеризует учетно-аналитическое обеспечение управления:

- традиционную систему;
- модульную систему;
- инструменты финансового и бухгалтерского инжиниринга;
- сетевого инжиниринга.

7-й блок методологии стратегического учета в строительстве сформирован инжиниринговыми механизмами (производные балансовые отчеты):

- стратегическим (управление стратегией);
- стратегико-органическим (управление собственностью в рыночной оценке);
- стратегико-субстанционным (управление собственностью в справедливой оценке);
- инновационным (стратегическое управление инновациями);
- венчурным (стратегическое управление венчурным капиталом);
- дифференциальным (стратегическое управление денежными потоками);
- субсидиарным (стратегическое управление правительственной помощью);

- интегрированного риска (стратегическое управление риском).

Модель стратегических решений рискованных ситуаций (стратегические инициативы, ситуации во фракталах времени и пространстве, инновации, собственность, затраты и себестоимость, венчурный капитал) характеризует основные рискованные ситуации следующими позициями:

- принципами (наращивание потенциала и стоимости, использование рискованного капитала);
- реализуемой основной идеей (количественная и стоимостная оценка рисков с высокой вероятностью);
- оценками (рыночная и справедливая);
- используемыми инструментами бухгалтерского инжиниринга;
- алгоритмом управления;
- зоной безопасности;
- организацией контроля и анализа.

Управление стратегическим потенциалом основано на чистых активах, которые характеризуются данными: собственными активами предприятия (А + В + С); управление без перемен (В); предкризисным и кризисным состоянием (С); стратегическими активами (Б); инновационными активами (И); рискованными активами (Р); активами резервной системы (Д).

Технология стратегического учета включает следующие итерации: начальный оператор; корректировочные проводки; корректировочный баланс; стратегические проводки; стратегический баланс; гипотетические проводки; стратегический гипотетический баланс.

Алгоритм стратегической ситуации, ее отражение в учете на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга представлены итерациями (рис1).

Апробирование методологии стратегического учета в строительстве проведено по материалам строительных предприятий и строительной деятельно-

сти:

– стратегический производный
балансовый отчет (ООО
"Стройпартнер");

– стратегический производный
балансовый отчет (ООО "Югстрой");

– стратегический производный
балансовый отчет (ОАО "СКЖД" –
строительная деятельность);

– стратегический мониторинго-
вый производный балансовый отчет
(ООО "НПП "Геобезопасность");

– стратегическо-
интегрированный производный балан-
совый отчет (ООО "Металл Сити");

– синергетический производный
балансовый отчет по трем видам дея-
тельности (ООО "Бизон-Орловенко");

– методики стратегического мо-
ниторинга резервной системы предпри-
ятия (ООО "Союзстрой");

– стратегический производный
балансовый отчет (ОАО
"Коммунальник Дона").



**Рис. 1. Алгоритм стратегического прогноза ситуации
на основе учетных данных**

Библиографический список

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
2. Кидуэлл Д. С. Финансовые институты, рынки и деньги / Д. С. Кидуэлл, Р. Л. Петерсон, Д. У. Блэкуэлл. СПб.: Изд. «Питер», 2001. 1168 с.
3. Котлобовский И.Б., Сметанин А.Е. "Рисковый подход к оценке платежеспособности страховой компании" / журнал "Финансы", № 6, 2007.
4. Крохичева Г. Е. Виртуальный учет: концепция, моделирование и организация. Ростов н/Дону: РГСУ, 2004. 311 с.
5. Ткач В. И., Лоран Ж. Инициативный семинар по России. Париж: Европейская комиссия ЕЭС, 1997. 82 с.

*Денгаева К. Ш.*ДИАЛЕКТИКА РАЗВИТИЯ ОЦЕНОЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В
ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

В условиях современной нестабильной экономической ситуации перед отечественными предприятиями стоит серьезная проблема эффективного реагирования на изменение внутренней экономической микросреды. Недавний экономический кризис, охвативший большинство стран, актуализировал необходимость предвидения кризисных явлений для отечественных предприятий. Ключевым инструментом реагирования на конфликтную ситуацию в таких условиях является расширение возможностей контрольной системы организации, способствующей оперативно выявлять «узкие места» и изыскивать альтернативные варианты управленческих действий. Незаменимым приемом в данном случае является оценочная деятельность фактически достигнутых результатов объектов управления в рамках контрольных функций предприятия.

Теория оценочной деятельности давно перестала быть новацией для отечественных предприятий, а ее эволюция началась задолго до рыночных механизмов. Именно приспособление приемов оценки различного рода изменений привело к самоорганизации системы контроля как таковой. Если предопределить оценку как действие, то она представляет собой «характеристику объекта (события), позволяющую выделить его из совокупности других объектов или упорядочить их. Оценки подразделяются на формализованные (ко-

личественные) и неформализованные (качественные). Первые используются для реализации кардиналистических отношений упорядоченности, то есть отношений, основанных на сопоставлении количественных оценок; вторые — для реализации ординалистических отношений упорядоченности, то есть отношений, основанных на предпочтениях».

Первые упоминания об оценочной деятельности в отечественной практике были отмечены еще в середине XIX века и связаны с оценкой недвижимого имущества. «Датой официального начала оценочной деятельности в России можно считать 8-е июня 1893-го г. В этот день появились «Высочайшие утвержденные Правила оценки недвижимых имуществ, для обложения земскими сборами», разработанные под руководством Министерства финансов Витте. Целью документа было установление правил и процедур оценки недвижимого имущества. Однако после революционных событий 1917-го г. в силу отмены частной собственности на недвижимость интерес к указанной деятельности был утерян, который вновь возродился лишь с началом рыночных механизмов в отечественной экономике.

Несмотря на скачкообразное развитие приемов оценочной деятельности недвижимого имущества, приемы оценки результатов деятельности хозяйствующих субъектов получили распространение в мировой практике. «Разра-

боткой систем показателей в разное время занималось большое количество специалистов, наиболее основательно к вопросу измерения эффективности управления подошли французские ученые, создавшие в 1930-1940-х гг. модель Tableau de bord. В 1990-х гг. американские исследователи Нортон и Каплан предложили концепцию BSC. Сегодня ССП (система сбалансированных показателей — авт.) включает в свой состав как финансовые, так и нефинансовые показатели и ориентирована на достижение стратегических целей по основным направлениям деятельности предприятия (финансы, клиенты, бизнес-процессы, обучение и рост)».

Однако были иные факторы, обусловившие интерес к категориям оценки в доперестроечное и постперестроечное время. Это связано с оценкой прибыльности производителей, являющихся участниками того или иного отраслевого бизнеса. Самым востребованным оценочным показателем в отношении деятельности коммерческого предприятия была рентабельность продаж, оцениваемая уже на основе бухгалтерской отчетности. Конкурентоспособность организаций определялась по уровню указанного показателя, определяла значимость субъекта на отраслевом уровне, характеризуя его корпоративную производительность. Внутренняя производственная среда в большей степени в своей оценочной деятельности ориентировалась на показатель рентабельности производства, дающего возможность анализировать прибыльность отдельных видов продукции или их групп.

Практика оценочной деятельности в отечественной экономике развивалась параллельно с развитием приемов управления хозяйственной деятельностью. Первые шаги такой деятельности совпали по времени с годами первых советских пятилеток. Хотя отход от экономических методов хозяйствования

и переход на административные методы управления экономикой не дали возможности раскрыть весь потенциал аналитическо-оценочных приемов, интерес к ним проявлялся в виде различных починов. Особенно это проявилось в период развития хозрасчетной деятельности и появления бригадной формы организации труда в 70 — 80-х годах прошлого века. «В целях объяснения сущности такого многогранного понятия, каким являлся низовой хозрасчет, таким образом, чтобы работники, занимающиеся его внедрением, могли прочувствовать весь широкий спектр области его применения или, если точнее выразиться, поняли бы весь диапазон показателей, с помощью которых можно было бы его внедрить и возможно более полно вскрывать резервы».

Получили развитие оценочные показатели, характеризующие работу производственных подразделений в виде специализированных бригад. Уже тогда показатели можно было разделить на количественные и качественные. К первым относились показатели оценки результатов живого труда, а именно:

- оценочные показатели объема продукции (комплектность заделов, ритмичность, номенклатура, объем в стоимости нормо/часов, процент выполнения нормировочного задания);
- оценочные показатели использования трудовых ресурсов (расчетная численность, снижение трудоемкости в нормо/часах, прирост производительности труда, удельный вес технически обоснованных норм, количество многостаночников, количество рабочих, совмещающих профессии, количество работников, не выполняющих норм выработки, сокращение численности по инициативе бригады, соблюдение правил техники безопасности);
- оценочные показатели использования фонда заработной платы (фонд заработной платы, средняя заработная плата, прирост средней заработной пла-

ты на процент роста производительности труда).

К первым относились показатели оценки прошлого овещественного труда:

- оценочные показатели качества труда (сдача продукции с первого предъявления, выход годной продукции, потери от брака по вине бригады, коэффициенты качества труда);
- оценочные показатели экономии материальных ресурсов (экономия основных материалов и полуфабрикатов, экономия вспомогательных материалов, экономия инструмента и оснастки, сокращение и отходов, рационализация утилизации отходов);
- оценочные показатели экономии энергии и топлива (экономия силовой электроэнергии, экономия осветительной энергии, экономия топлива);
- оценочные показатели использования техники (коэффициент загрузки, коэффициент сменности, количество простоев по вине бригады, фондоотдача);
- оценочные показатели рационализаторской работы (количество поданных рацпредложений, экономический эффект поданных рацпредложений).

В поисках совершенствования контроля работы первичных подразделений, в качестве которых выступали специализированные бригады, основной упор оценочных процедур был направлен на экономический аспект функционирования подразделений, чем достигался контроль производственных результатов предприятия в целом. Однако усиленное внимание к деятельности бригад не могло решить всех проблем управления предприятием в целом. Кроме того, процедуры контроля и оценки были в большей степени направлены на рабочие бригады, а в отношении служб управления и обслуживания производства отсутствовала сис-

тема аналогичных оценочных показателей.

Практика оценочных мероприятий дала импульс развитию методического инструментария в оценке дискретных результатов производственной деятельности, который заключается в следующем:

- была установлена прямая зависимость труда от конечных результатов работы структурных подразделений;
- было положено начало мотивации работников при условии достижения целевых результатов труда;
- появилась взаимная заинтересованность отдельной личности и администрации в достижении производственных показателей.

В результате преимущество первых шагов оценочных деятельности в предреформенные годы стала явная зависимость показателей от характера производства и организационно-технических условий работы подразделений. В лексику экономистов прочно вошли термины «экономия» (как абсолютная величина денежных средств на уровне плана и фактически достигнутого результата), «экономический эффект» (как абсолютная величина в виде разности между экономией и затратами, потраченными на реализацию метода ее получения) и «экономическая эффективность» (как относительная величина, измеряемая в рублях на один рубль затрат, то есть соотношение между экономией и затратами на ее получение).

Таким образом, экономическая эффективность совместного труда стала характеризовать уровень выполнения целевых показателей отдельным структурным подразделением. Широкое распространение получил простой и надежный метод оценки экономической его эффективности — сравнение плановых показателей с фактическими результатами работы. Наряду с этим методом стали адаптироваться более трудоемкие виды оценок — измерение эффективно-

сти по объемным комплексным показателям, таким как себестоимость, затраты, прибыль, рентабельность, годовой экономический эффект. Появились оценочные показатели качества результатов работы, например, сдача продукции с первого предъявления, освоение смежных профессий, показатели культуры производства. В результате развитие хозрасчетных отношений дало импульс развитию оценочной деятельности в условиях новых экономических отношений и на основе новой учетной методологии обработки данных.

По мере развития рыночных отношений становилось все более очевидным, что нельзя достичь стабильного предпринимательского успеха в рамках прежней системы управления организацией. Особенности рыночной экономики, особый менталитет собственников, повышение конкурентоспособности предприятий не позволяют в полной мере использовать отработанные в прежние годы методы управления. Переход от административно-командной модели управления к модели рыночной экономики потребовал серьезного изменения содержания такой важной функции управления, как оценка результатов производственной деятельности. Изменение средств контроля привело к изменению информационной платформы, стали адаптироваться приемы управленческого учета, бюджетирования, операционного и стратегического анализа. В целом это не могло не повлиять на поиск новых форм оценки участников производства. При этом оценочная деятельность идет по пути поиска новых объектов оценки, особо не меняя приемов оценочных действий, которые базируется на расчете и оценке долей частных показателей в их общей совокупности однородных показателей.

Экономическое положение отдельно взятого отраслевого предприятия определяет три основных фактора: уровень техники и технологии, качество

рабочей силы и использование ее мотивации к труду, а также качество управления. Последний фактор имеет системообразующий характер, поскольку влияет на уровень технологии и использование рабочей силы. «Практика управления пережила достаточно длительную и глубокую эволюцию. На ранних стадиях капиталистического производства предприниматель-собственник, как правило, сам управлял предприятием, руководствуясь опытом и чутьем. Но развитие производства на рубеже XIX-XX веков по-новому поставило вопрос об управлении. Развитие техники и новые технологии, рост масштабов производства резко усложнили управление, выделили его в особую сферу деятельности, требующую специальных знаний». Именно изменение стиля управления в условиях рыночной экономики потребовало специальных знаний, необходимых для оценки результатов более обновленных приемов управления. Приемы оценочной деятельности стали опираться на информацию управленческого учета, бюджетирования, аудита и анализа, то есть наук, взаимосвязанных объектами своих действий.

Задача оценки результатов воспроизводственной деятельности в таких условиях заключается в развитии производственного потенциала предприятия через представление оценочной информации, необходимой для стратегического управления организацией.

Возможность расширения технологии учета для целей управления привела к расширению уровней аналитического учета в отношении доходов, расходов и финансовых результатов. В рамках этого стали адаптироваться новые объекты учета, например, центры затрат и ответственности, центры прибыли и инвестиций, которые требуют новых подходов к оценке результатов функционирования избранных объектов.

Ускорение темпов передачи учетной информации в рамках современных программных продуктов является причиной расширения оценочных параметров в отношении закрытой информации коммерческих предприятий. В связи с этим традиционные приемы оценочной деятельности, основанные на простом сравнении план-фактных отклонений анализируемых показателей, или сравнении однородных показателей в динамике, во многом отстают от реалий современных требований. Инновационные знания базируются на возможностях управленческой инфраструктуры, которые заключаются в локализации данных управленческого учета в самостоятельной учетной системе, в использовании многоуровневой аналитической системы счетов в отношении доходов, расходов и финансовых результатов и иных преимуществ.

Не умаляя прикладных приемов оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, используемых в системе контрольно-аналитических приемов управления, необходимо совершенствование эффективности приемов оценки не только совокупных результатов деятельности предприятия в целом, но и результатов каждого участника воспроизводственной деятельности. В связи с этим научная концепция систематизации имеющихся и создания новых приемов оценки основывается на обновлении знаний в области приемов управленческого учета и высокой скорости распознавания результатов участников управления. Оценочная деятельность становится полноправным приемом управления и предъявляет особые требования к учетной инфраструктуре предприятия. В качестве таковых требований выступают следующие:

- наличие гибкой структуры аналитических уровней управленческого учета в отношении оцениваемых объектов управления;

- использование локальной учетной системы для формирования результатов аналитического производственного учета, позволяющего без ущерба для финансового учета производить оценочные процедуры;

- создание на предприятии унифицированной базы оценочных процедур, позволяющих унифицировать результаты оценочной деятельности;

- активная передача результатов оценки в информационном пространстве организации с целью реагирования на неожиданные последствия управленческой деятельности.

Роль оценочной деятельности на основе данных учета не ограничивается функциями традиционного регламентного учета, задачей которого является формирование регламентной бухгалтерской отчетности. Информационная подсистема оценки результатов управленческого учета выполняет более значимую функцию обеспечения руководителей существенной информацией для целей управления и контроля бизнес-процессами на предприятии.

Принимается во внимание скорость развития процедур управления, основные организационно-экономические предпосылки развития оценочных процедур в настоящее время представляют собой:

1. Отсутствие регламента со стороны государства в отношении управленческого учета, позволяющего настраивать учетную систему и соответственно оценочную деятельность, по усмотрению менеджеров в интересах управления бизнес-процессами.

2. Правовую свободу действий в отношении управленческого учета дало развитие аналитичности управленческого учета. Принятый с 2000-го г. План счетов бухгалтерского учета позволяет изолировать информацию производственного учета в локальной системе счетов доходов, расходов и финансовых результатов. Такой подход допускает

различные учетные манипуляции в рамках расчета финансового результата: избирать различные объекты управленческого учета, например, центры затрат или центры ответственности, использовать различные методы исчисления себестоимости для того или иного объекта учета, использовать различный набор калькуляционных единиц, использовать различный момент для расчета результата. Все это расширяет «поле деятельности» для оценки вклада каждого участника управления делает результаты расчета доступными в информационном пространстве управленческого учета.

3. Ускорение технологии обработки и сокращение скорости передачи экономической информации между ее потребителями. Современный подход к обработке информации позволяет одновременно нескольким заинтересованным лицам воспользоваться единой информационной базой управленческого учета без опасения прервать регламентный учетный процесс в целом. Существенное сокращение процессов интеграции информационного ресурса предопределило изменение регламента проведения оценочных мероприятий. Указанные возможности не могли не повлиять на скорость выработки управленческого решения, ускорив необходимость оценки его последствий.

4. Немаловажную роль в обновлении знаний исследуемого направления играет потенциал кадрового ресурса. Не последнюю роль в обновлении знаний менеджеров различных уровней

управления играют интернет-ресурсы, дающие доступ к мировой базе знаний во всех областях. Доступность в обмене информацией усилила желание совершенствовать профессиональные навыки в оценке результатов управления бизнес-процессами. Указанный процесс усилил доступ к учебной и научно-практической литературе, к результатам экспериментальных исследований, а также адаптацию приемов математического моделирования при подготовке базовых специалистов в области учетного направления.

Таким образом, расширение учетных возможностей в условиях свободной конкуренции привело к необходимости совершенствования оценочной деятельности на основе учетно-аналитической информации о доходах, расходах и финансовых результатах.

Библиографический список

1. Ковалев В.В., Ковалев Вит В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. М.: Проспект, 2010, с.767.
2. Мицкевич А.А. Ключевые бюджеты в сбалансированной системе показателей. // Управленческий учет и финансы. №2 (26), июнь 2011г. (с.129).
3. Сафир М.Л. Сила бригады — в коллективе. Ростов н/Д, ЗАО «Книга», 2005, с. 367.
4. Слюсарь Б.Н., Флек М.Б. Практическая экономика. Наука-Пресс, 2007, с.268.

Анесянц Ю.С.

КОНЦЕПЦИЯ СОЗДАНИЯ ОБЩЕГО ИНФОРМАЦИОННОГО ПОЛЯ В ПРИМЕНЕНИИ К КОЛЛЕКТИВНЫМ ИНВЕСТИЦИЯМ: АНАЛИТИЧЕСКАЯ СПРАВКА ИНВЕСТОРА

В последние годы российский финансовый и фондовый рынок восстанавливается после острой фазы шока

ликвидности. В этой связи можно отметить ряд задач, сформулированных финансовым кризисом. Одна из важней-

ших – изменение парадигмы отношений инвестора и управляющего активами. При анализе инвестиционной среды было выявлено, что существует необходимость изменений парадигмы информационного взаимодействия в контуре: производитель инвестиционного продукта – потребитель, потребитель – инвестиционная услуга, инвестиционная услуга – канал связи.

Основной проблемой отрасли является неверная сложившаяся бизнес-практика, заключающаяся в использовании бизнес-похода агентами предложения [1] и люмпенизацией агентов потребления [2]. Данные синдромы могут быть преодолены, для чего требуется разработка и внедрение инструментов, повышающих прозрачность инвестиционной деятельности и результатов.

Значит развитие коллективных инвестиций – необходимый и неизбежный процесс, однако значительно затрудненный генезисом отрасли, предыдущим опытом и трендом её развития. Представленный проект – это попытка построить общее информационное поле за счет внедрения стандартизированной формы отчетности с обязательным предоставлением её каждому инвестору на этапе покупки инвестиционного продукта. Применение такой формы позволит повысить изотропность информационного поля финансового сообщества, что упростит процессы сравнения и выбора, а верно подобранные элементы справки позволят наполнить её действительно значимой, валидной информацией, что повысит качество такого выбора.

В этой связи была проведена попытка исследования форматов и содержания представлений инвестиционной информации при деятельности в рамках института коллективных инвестиций. В результате разработана Аналитическая Справка Инвестора (АСИ), которая представляет собой единый аналитический отчетный продукт-справку, несущую специализированную и обобщен-

ную информацию о деятельности агентов. Первоочередным полем применения можно назвать институт коллективных инвестиций в рамках ПИФов, с перспективой расширения обслуживающего функционала на ОФБУ, Хэдж-фонды и ДУ.

Наиболее интересным для научного поиска и сложным для эффективного внедрения параметром АСИ является формулирование принципов и параметров представления и размещения информации на ней. Именно надлежащие параметры работы и динамики тех или иных ПИФов и ОФБУ в сравнении с конкурентными должны стать эффективным инструментом обеспечения высококачественного инвестиционного решения инвестора. Доступность параметров обеспечивается разъяснительной частью АСИ.

Традиционно важным считается предыдущая доходность инвестиций. Однако авторское видение отличается от классического в сторону уменьшения важности этого показателя, особенно в фондах пассивного типа (по факту всех фондов на сегодняшний день), поскольку в условиях низкой мобильности средств ПИФа прибыль образуется от биржевой конъюнктуры, а о потенциале управляющей компании предыдущая доходность не говорит ничего. Тем не менее надо отметить нарастание важности этого параметра с введением активного фонда, поскольку доходность в фонде с открытой инвестиционной декларацией во многом является следствием управления активами и только во вторую очередь определяется динамикой рынка.

Относительно методов представления доходности необходимо выработать однозначную визуализацию и параметры, поскольку именно манипуляции с доходностью являются самым распространенным инструментом введения инвестора в заблуждение. Доходность необходимо указывать в виде гра-

фика за последние три года смещенным итогом, при отсутствии данных изменение масштаба не допускается, а график чертится с момента первых признанных котировок фонда. Числовые параметры указываются в точной последовательности: сначала годы 10, 5, 3, 1; затем месяцы 6, 3 месяца и 1 месяц до даты АСИ. Строгость в единообразии указания доходностей принципиальна, поскольку только так можно значительно затруднить манипуляции с информацией.

Сравнение доходности минимум за три года является важным аспектом для определения качества торговых стратегий и давления издержек. В совокупности со строгим инвестиционным горизонтом представления данных показатели доходности как фонда, так и целевого индекса в едином поле должны не оставить УК маневра для введения инвестора в заблуждение, а инвестору возможности для ошибочной интерпретации.

На показатель доходности в графическом виде необходимо накладывать график базового биржевого индекса. Для индексных и фондов акций это должен быть индекс ММВБ или РТС соответственно, для отраслевых фондов – соответствующий индекс из семейства индексов ММВБ, для фондов облигаций это может быть индекс RUX или ZEDBIX. Методологически сложным является поиск индекса для смешенного фонда. Вероятно, лучшим решением будет указывать интегральный показате-

тель: индекс акций, совмещенный с индексом облигаций.

Показатель суммы чистых активов (СЧА) был широко освещен во многих отчетах до настоящего времени, кроме того является одним из обязательных к ознакомлению параметров, однако его значение не столь велико для инвестора, и, скорее, он является важным параметром измерения развития индустрии и конкуренции между ПИФаами. Данный параметр тем не менее может являться индикатором настроения инвесторов относительно перспектив фонда, а также свидетельством инвестиционной масштабности. Причем показатель объема СЧА амбивалентен – рост может как привести к сокращению издержек, увеличивая доходность, так и стать причиной уменьшения доходности за счет снижения мобильности портфеля и эффекта рекуррентных моделей. Как и параметр доходности, СЧА адекватен в графическом исполнении с горизонтом в три года. Для данного показателя необходимо выделить отдельное окно, чтобы не создавать возможности к ошибочному замещению инвестором показателя динамики СЧА и динамики актива.

Одним из важнейших информационных блоков является параметр издержек и минимальной стоимости инвестиций. Данные показатели должны быть указаны в рамках АСИ. Совокупный показатель издержек инвестора представляется в числе прочих и включается в себя издержки инвестора за полный год по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Издержки} & \text{Скидка} & \text{Надбавка} & \text{Плата за} & \text{Вознаграждение} & \text{Вознаграждение} & \text{Вознаграждение} \\ = & + & + & \text{управление} & \text{за успех} & \text{дание спец-} & \text{дание оцен-} \\ & & & + & + & \text{депозитария} & \text{щика в \% от} \\ & & & & & + & \text{активов} \end{array}$$

Таким образом, инвестор получает адекватные данные о стоимости управления его активом не только прямого, но и косвенного характера. Данный показатель является второстепен-

ным для фондов активного типа и первичным для пассивных фондов, поскольку главным их конкурентным преимуществом должны стать минимальные издержки инвестора.

Необходимо выделить показатели-маркеры для навигации по типам фондов.

Первым показателем должен стать рейтинг фонда от саморегулируемых организаций (НЛУ, АЗИПИ, НАУФОР) или аналитических агентств (S&P, Fitch, РБК, Стокпортал). Данный показатель есть совокупность всех факторов деятельности фонда, интерпрети-

рованных профессиональным сообществом. Если показатель является информационным якорем для инвестора, то он может использовать его как первичный фильтр при выборе паевого фонда. На разрабатываемом инструменте ликвидности обозначен как трехбуквенное стандартное обозначение (рисунок 1).

AAA BBB+ CC-

Рис.1. Индикаторные показатели рейтинга фонда для АСИ

Вторым показателем, отмеченным как важный показатель для отражения в АСИ, является тип фонда (для ПИФов). Фонд может быть открытый,

закрытый и интервальный, от чего зависит тип и способ его погашения. Предлагается ввести следующие обозначения(рисунок 2).

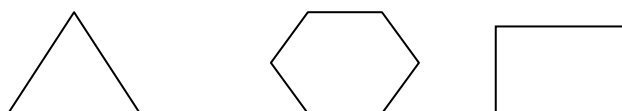


Рис.2. Индикаторные показатели типа погашения фонда для АСИ: открытый, интервальный, закрытый

Важными показателями для активного фонда являются как показатели доходности и возможность превзойти индекс, так и мера риска. Мету риска необходимо рассчитывать с помощью показателя стандартного отклонения по портфелю, которое бы показывало историческую волатильность портфеля фонда и бета-коэффициент по отноше-

нию к базовому индексу, указанному в блоке 2. Решающим параметром для определения качества портфеля должен стать коэффициент Шарпа, учитывающий в себе совокупность двух предыдущих параметров. Кроме того, этот показатель прост в интерпретации: чем больше коэффициент, тем лучше портфель (рисунок 3).

0,15 0,05 -0,15

Рис.3. Индикаторные показатели коэффициента Шарпа для АСИ

Заключительным блоком информации является определение фонда в системе коллективного инвестирования. Должны быть представлены такие параметры, как характер фонда по ликвидности: открытый, закрытый, интервальный; тип фонда согласно положению о составе и структуре активов: акций, облигаций, смешанный, денежного рынка и так далее; по инвестиционной

декларации: активный или пассивный фонд (в рамках предложенной автором концепции). Для улучшения характеристики «доступность» в справочной части предлагается указать парадигму доходность-риск в форме прямой портфеля с указанием официального средне-взвешенного размера инфляции (рисунок 3.3).

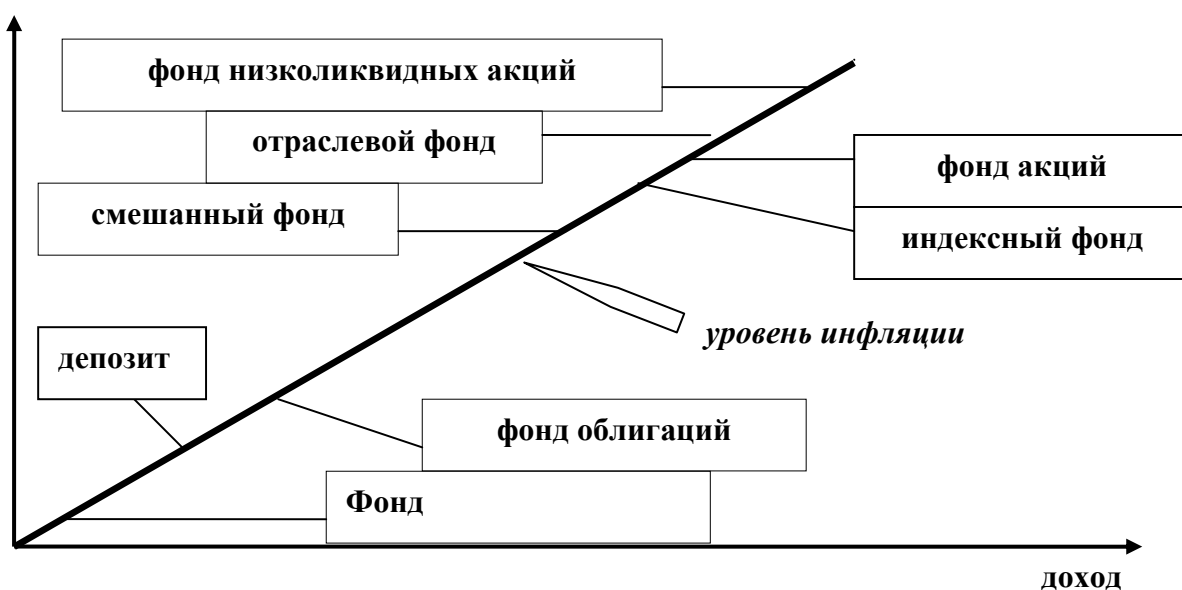


Рис.4. Концептуальные показатели в координатах доходность/риск для открытых и интервальных фондов пассивного типа [3].

Данная методологическая основа позволит большинству инвесторов не только сориентироваться в выборе фонда, но и, неся в себе просветительскую функцию, даст инвестору расширенную картину возможностей на фондовом рынке. Вторым положительным аспектом является акцентирование внимания инвестора на показателе риска и неизбежности его нарастания по мере роста потенциальной доходности. Инвестор, вооруженный данным простым рисунком, более защищен от манипуляций, таким образом, номенклатурные параметры в комплексе с иллюстрацией прямой идеальной доходности становятся важным шагом по повышению

инвестиционной грамотности, расширяют возможности инвестора по анализу инвестиционных перспектив, являются важным аспектом в преодолении люмпенизации инвестиционного процесса.

В пробное исследование эффективности АСИ попали открытые фонды акций, поскольку они являются самыми рискованными, а потому требующими повышенной ответственности и внимания при выборе.

Важным элементом анализа является динамика рынка в период исследования, горизонт которого составил 5 лет, в период 2006-11 гг., смещённым итогом.



Рис.5.Динамика индекса ММВБ 05.2006-05.11 гг.

Первым исследуется оПИФ акций «Добрыня Никитич» УК Тройка диалог. Доходность фонда за год составила следующие значения 24,34%, за 5 лет 32% без учета комиссии и 11% с

учетом платы за управление по 3,5% от стоимости пая в год. Сформированная АСИ позволяет выразить данные в эффективном виде.

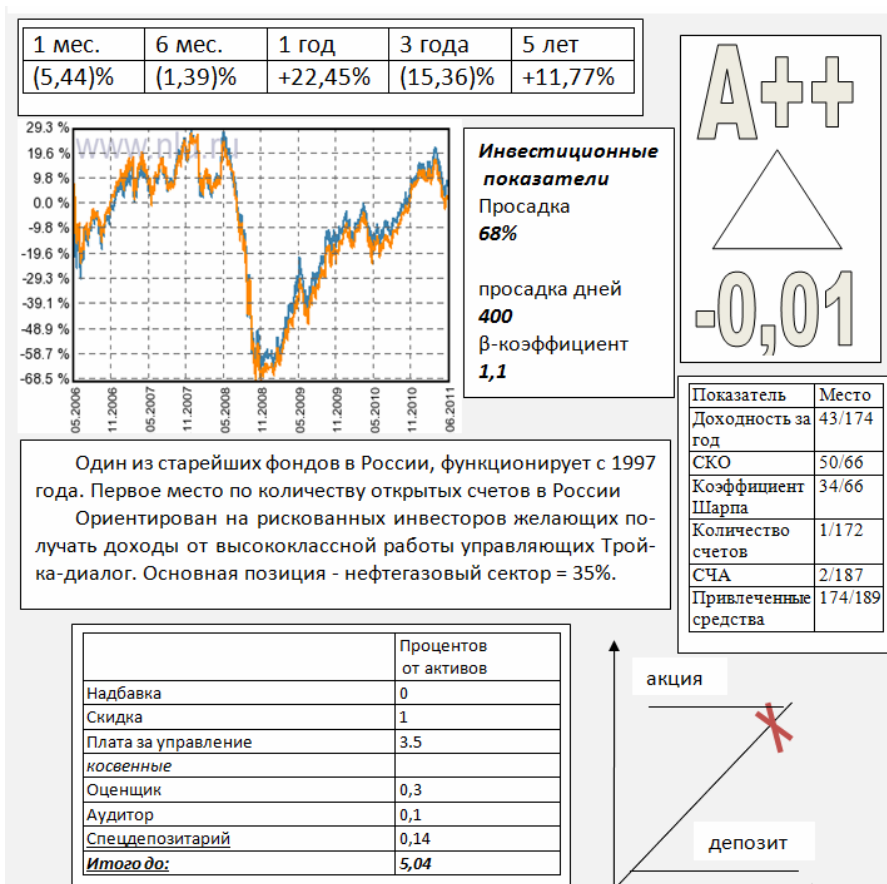


Рис.6. АСИ оПИФ «Добрыня Никитич»

Из полученной справки можно сделать вывод о сильном негативном влиянии издержек управляющей компании на доходность фонда и общем низком качестве управления, особенно в период острой фазы кризиса 2008г. Однако последний год управляющим удался в достаточной степени, можно рекомендовать пробные инвестиции в этот

фонд как реакцию на улучшение в качестве управления.

Вторым исследуется оПИФ акций «Петр Столыпин» ОФГ «Инвест». Петр Столыпин – фонд акций, ориентирован на инвесторов, которые хотят получать максимальную доходность на рынке ценных бумаг при значительных, но активноуправляемых рисках.



Рис.7. АСИ оПИФ «Петр Столыпин»

Доходность фонда за год составила следующие значения 24,34%, за 5 лет 32% без учета комиссии и 11% с учетом платы за управление по 3,5% от стоимости пая в год. Как следует из справки фонд показывает высокий результат доходности за счет качественного управления на долгосрочном инвестиционном горизонте. Данное обстоятельство вместе с эффективным кана-

лом донесения информации позволило фонду показать рекордный темп привлечения инвестиций за этот год. Кроме того фонд является дочерней структурой Дойче Банк и имеет наивысший уровень надежности по кредитному рейтингу AAA.

Фонд УК Солид «Солид-Инвестиций» является основным открытым инвестиционным продуктом

данной компании. Фонд акций, ориентированный на получение высокого

уровня доходности со значительным риском.

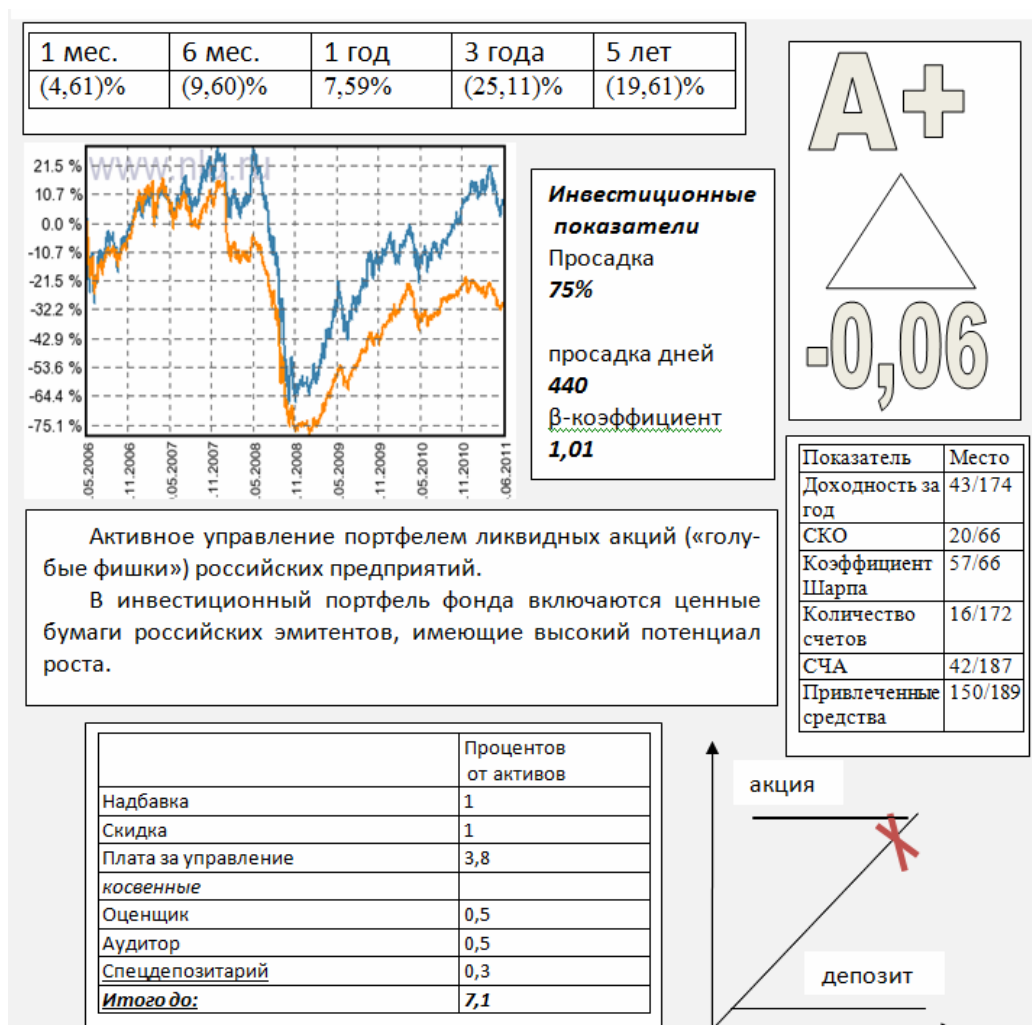


Рис.8. АСИ оПИФ «Солид-Инвест»

Из АСИ видно, что УК «Солид» проявил себя как наименее эффективная инвестиционная компания: позволяет себе наибольшие изъятия при минимальных среди представленных в Сбербанке доходностях, но больших коэффициентах риска. Инвестиции в данный фонд строго не рекомендуются.

Таким образом, аналитическая справка в соответствии с планируемым исходом предстает как эффективный инструмент анализа рынка коллективных инвестиций и может быть крайне

востребована агентами спроса на рынке. Принципиальным отличием данного информационного инструмента от представленных на рынке остается целеполагание – справка ориентирована не на максимизацию продаж, а на уменьшение возможностей УК по манипулированию информацией. Исходя из означенного выбраны элементы и принцип формирования данного информационного продукта.

Предполагаемые прикладные разработки в виде специальных информа-

ционно-аналитических форм (АСИ и проч.) должны занять свое место в системе оборота финансовых продуктов как основной инструмент, на который опирается инвестор для осуществления мотивированного выбора финансового продукта. Внедрение эффективных общедоступных независимых источников информации позволит поднять уровень доверия к инвестиционным продуктам и институтам среди широких слоев населения. Широкое освещение и применение представленной программы позволят комплексно поднять уровень финансовой грамотности населения в РФ, применение разрабатываемых форм – провести оценку эффективности инвестиционных институтов и на основании этой оценки продолжить формирование коллективных и других финансовых институтов. Результаты исследования могут применяться при регулировании финансовых институтов всеми уровнями власти.

Данное исследование является перспективной разработкой, призванной решить ряд фундаментальных и прикладных проблем функционирования института коллективных инвестиций РФ. Основным полем для работы исследователей в перспективе станет изучение специфики представления информации инвесторам, сущности предоставляемых количественных и качественных данных инвестиционных статистических и прочих агентов фондового рынка. Выявление таких данных позволит составить валидную и надежную в информационном отношении, доступную для потребителей справку, которая должна стать основным источником информации для инвесторов широкого круга. Применение стандартизированного отчета единой формы на федеральном уровне позволит расширить потенциальный круг инвесторов и облегчит последним выявление перспективных (с точки зрения решения инди-

видуальных инвестиционных задач) инвестиционных продуктов.

Система АСИ с её четко структурированными показателями деятельности фонда, направленными на выявление реальной инвестиционной эффективности, должна вывести качество инвестиционного выбора на новый уровень. Учитывая единообразие механизма, инвестор приобретает возможность сравнительного анализа, а обязательность применения всех указанных показателей в рекомендованном виде позволяет минимизировать возможности управляющих компаний в манипулировании информацией. Таким образом, АСИ значительно повысит прозрачность инвестиционного процесса, значительно улучшит возможности инвестиционного анализа даже в условиях низкой финансовой грамотности и финансового нигилизма.

Все перечисленное требуется для обеспечения привлекательного инвестиционного климата в индустрии коллективных инвестиций, который окажет положительное воздействие на её рост и развитие. Ключевым элементом при построении новой системы информационного взаимодействия между агентами спроса и предложения является выработка нового ценностного базиса, основанного на представлении транспарирующей инвестиционный процесс, а не побуждающей информации. Формирование новой гармонии взаимодействия должно быть подкреплено инструментарием: элементом переноса этой информации, которой станет АСИ – основная единица информации в новой системе социально-экономического взаимодействия.

Основными итогами модернизации информационного поля посредством АСИ станут:

- Анализ финансовых данных (индикаторов, коэффициентов, показателей) с позиции информативности и адекватности в вопросе оценки качества

продукта коллективной инвестиции, благодаря чему появляется возможность расширить представления как о методах анализа (оценки, мониторинга, выбора), так и способах управления коллективными инвестициями.

- Получение новых данных о механизме формирования инвестиционных предпочтений потребителями и методах выбора инвестиционных услуг позволяет выявить факторы, сдерживающие привлечение финансов домохозяйств в экономику через систему коллективных инвестиций и преодолеть их.

- Разработка новых стандартов в представлении и раскрытии информации потребителю позволит совершенствовать процесс выбора финансового инструмента даже с учетом низкого уровня финансовой грамотности потребителя.

- Новая парадигма инвестиционно-финансового взаимодействия агентов спроса и предложения инвестиционной отрасли для формирования инвестиционно эффективной системы, основанной на долгосрочном сотрудничестве в условиях прозрачности процессов, результатов и стоимости использования инвестиционных продуктов и услуг.

- Комплексная программа внедрения разработок в области информационного взаимодействия позволит зна-

чительно повысить уровень информированности и финансовой грамотности населения, облегчит и оптимизирует процесс инвестиционного выбора, что в совокупности позволит преодолеть негативные проявления финансового нигилизма и высокого уровня недоверия граждан к инвестиционным институтам.

Библиографический список

1. Анесянц Ю.С. Концепция создания общего информационного поля в применении к коллективным инвестициям: проблема предложения // Новые технологии. Майкоп: Майкопский государственный технический университет, №1, 2011
2. Концепция создания общего информационного поля в применении к коллективным инвестициям: проблема спроса. // Новые технологии. Майкоп: Майкопский государственный технический университет, №1, 2011
3. Анесянц Ю.С. Базисы инвестирования и спекуляции как различные характеристики, определяющие подходы к биржевой торговле. // Вестник Ростовского государственного экономического университета Ростов-на-Дону: РГЭУ «РИНХ», №1 (27) 2009

Карышев М.Ю.

СТАТИСТИЧЕСКИЙ МЕТОД ИЗМЕРЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ: ПОИСК ИНТЕГРАЛЬНОГО ПОКАЗАТЕЛЯ

Обзор пространства классификаций

Своеобразным отражением высокой степени актуальности исследования сферы информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) является факт существования множества официальных и полуофициальных, научных и

околонаучных методов, способов и приемов, образующих весьма разнородную профильную методологическую систему. На этом аналитическом фоне зрелостью своего подхода выгодно выделяются разработки ряда авторитетных международных организаций, входящих в состав так называемого «Партнерства

по измерению ИКТ для развития» (*Partnership on Measuring ICT for Development*). Среди главных участников этого Партнерства, основанного в начале 2000-х годов в качестве ответа профессиональных и общественных институтов на требования времени к развитию статистики инфокоммуникационных технологий, следует отметить:

- Международный союз электросвязи (*International Telecommunication Union, ITU*): статистическая работа в сфере телекоммуникаций и мониторинг развития информационного общества;

- Конференцию Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (*United Nations Conference for Trading and Development, UNCTAD*): статистическое измерение информационной экономики на микро- и макроуровнях;

- Организацию экономического сотрудничества и развития (*Organization for Economic Co-operation and Development, OECD*): общая методологическая работа в направлении классификации видов деятельности и ее результатов в сфере ИКТ.

Примечательно, что если познавательный метод Союза обособлен в силу профессиональной специфики электросвязи, то статистический подход к исследованию экономического аспекта области инфокоммуникационных технологий у двух последних из перечисленных организаций во многом одинаков (притом, что формально Конференция ООН измеряет *Information Economy* [5], а ОЭСР – *Information Society* [6]). В рамках этого подхода предметная область представляется как система инфраструктурной (*ICT Infrastructure*) и результативной (*ICT Product*) компонент, являющихся сферой экономических отношений поставщиков (*ICT supply (producers and production)*) и потребителей (*ICT demand (users and uses)*) инфокомтехнологических продуктов и услуг. Логично, что в свою очередь раз-

работчиками подразумевается исследование воздействия самих инфокоммуникационных технологий на развитие общественной жизни (с той лишь разницей, что Конференция ООН называет этот анализ *Economic & Social Impact of ICT*; в формулировке же ОЭСР он определен как *ICT in a wider context*).

Наряду с общей концептуальной категорией «информационная экономика», существует достаточно широкоизвестное в настоящее время из практической деятельности понятие «электронная коммерция» (*e-commerce*), подразумевающее совокупность актов купли-продажи товаров и услуг, осуществленных на основе использования инфокоммуникационных технологий. В методологии ОЭСР развитие этого процесса описывается графически в виде S-образной кривой, каждая из частей которой означает определенный этап: готовность инфокоммуникационной инфраструктуры (*E-readiness*), собственно интенсивность данного вида коммерции через анализ осуществляемых транзакций (*E-intensity*) и ее воздействие на процесс создания добавленной стоимости (*E-impact*).

Несмотря на узкую направленность наблюдаемого объекта (то есть электронной коммерции) данное четкое структурирование вполне гармонично переносится и на всю информационную экономику. На этом обобщенном уровне разработана система статистических показателей, включающая следующие тематические блоки:

- Ключевые показатели бизнес-использования информационно-коммуникационных технологий (*Core indicators on the use of ICT by businesses*). Блок включает 12 индикаторов, характеризующих обеспеченность средствами информатизации, и направления их использования в процессе деятельности организаций. Следует отметить, что конференцией ООН разработан и «мобильный» вариант-дополнение

этого блока (*Proposed indicators and model questions on mobile phone use in businesses*), включающий в себя 4 индикатора – нестрогих аналогов выше обозначенной дюжины.

- Ключевые показатели информационно-коммуникационных технологий как вида экономической деятельности (*Core indicators for the ICT sector*). Блок («ИКТ на стадии производства») состоит из двух индикаторов, которые демонстрируют долю вовлеченной рабочей силы и долю созданной добавленной стоимости информационно-коммуникационным технологическим сектором в структуре этих показателей по экономике в целом.

- Ключевые показатели информационно-коммуникационных технологий как товара (*Core indicators on trade in ICT goods*). Блок («ИКТ на стадии обращения»), также включающий два индикатора, отражает процессы экспорта и импорта информационно-коммуника-

ционных технологических товаров и услуг путем расчета их удельных весов в структуре общих объемов экспортно-импортных операций данной экономической территории.

Следует заметить, что с показателями первого из указанных блоков «экономической» статистики сферы ИКТ хорошо знакомы и отечественные пользователи такого рода информации. Данная методологическая разработка лежит в основе специально организуемых статистических обследований, ежегодно проводимых Росстатом в разрезе видов экономической деятельности и по совокупности регионов страны. Результаты таких обследований приведены ниже (Таблицы 1-4) и позволяют получить весьма ясное представление о динамике (тенденции развития) экономического аспекта сферы информационно-коммуникационных технологий в 2000-е годы в целом по РФ [3].

Таблица 1. Показатели обеспеченности средствами информатизации

Доля организаций, пользующихся инфокоммуникационными средствами, %	2003	2009	Δ , п.п.	Тр, %
Персональные компьютеры	84,6	93,7	9,1	110,8
ЭВМ других типов	8,3	16,0	7,7	192,8
Локальные вычислительные сети	45,8	60,5	14,7	132,1
Электронная почта	48,6	78,5	29,9	161,5
Глобальные информационные сети	50,1	79,3	29,2	158,3
Из них сеть:				
Интернет	43,4	78,3	34,9	180,4
в том числе широкополосный доступ	-	47,3	47,3	100,0
Инtranет	-	11,8	11,8	100,0
Экстранет	-	4,5	4,5	100,0
Имели веб-сайты в Интернете	13,5	24,1	10,6	178,5

Таблица 2. Распределение организаций по степени компьютеризации рабочих мест (в процентах от общего числа обследованных организаций)

Удельный вес численности работников, использующих персональные компьютеры, %	2003	2009	Δ , п.п.	Тр, %
Менее 10	29,7	15,4	-14,3	51,9
10 – 29	18,3	17,4	-,09	95,1
30 – 49	8,3	9,7	1,4	116,9
50 – 69	8,3	10,7	2,4	128,9
70 – 100	20,1	40,4	20,3	201,0
Не использовали	15,4	6,3	-9,1	40,9

Очевидно, что за рассматриваемый период процесс информатизации экономики явно нарастал: внедрялись новые виды инфокоммуникационных технологий, происходило расширение сферы их применения. Это отражено и в наборе самих статистических показателей, часть из которых (например, наличие внутрикорпоративных сетей – сети Интранет, а также развертывание общих сетей с деловыми партнерами – сети Экстранет) в базисном периоде представленного временного ряда еще не исчислялась. Налицо прямая корреля-

ционная зависимость между долей компьютеризированных рабочих мест и их абсолютным приростом в совокупностях обследованных организаций в 2003-м и 2009-м гг. В аспекте бизнес-использования ИКТ примерно половина индикаторов демонстрируют двукратный рост своих значений. Чуть более скромной положительной динамикой характеризуются показатели направлений использования специальных программных средств в процессе экономической деятельности.

Таблица 3. Показатели бизнес-использования Интернета

Доля организаций, использующих Интернет по направлениям, %	2003	2009	Δ , п.п.	Тр, %
для связи с поставщиками товаров (работ, услуг) по целям:				
получение сведений о товарах (работах, услугах)	24,6	46,6	22,0	189,4
представление сведений о потребностях организации в товарах (работах, услугах)	13,7	32,2	18,5	235,0
размещение заказов на товары (работы, услуги)	12,1	28,8	16,7	238,0
оплата поставляемых товаров (работ, услуг)	6,0	18,7	12,7	311,7
получение электронной продукции	11,2	19,6	8,4	175,0
для связи с потребителями товаров (работ, услуг) по целям:				
представление сведений об организации, ее товарах (работах, услугах)	17,6	31,3	13,7	177,8
получение заказов на выпускаемые товары (работы, услуги)	10,5	14,4	3,9	137,1
осуществление электронных расчетов с потребителями	6,1	14,0	7,9	229,5
распространение электронной продукции	2,5	3,6	1,1	144,0
послепродажное обслуживание	2,2	3,9	1,7	177,3

Таблица 4. Показатели использования специальных программных средств

Доля организаций, использующих программное обеспечение, %	2003	2009	Δ , п.п.	Тр, %
Общая доля организаций-пользователей (ниже принимается за структурный базис)	68,7	88,7	20,0	129,1
в том числе				
для решения организационных, управленческих и экономических задач	53,4	60,6	7,2	113,5
антивирусные программы	-	75,8	75,8	-
для финансовых расчетов в электронном виде	30,3	60,3	30,0	199,0
электронные справочно-правовые системы	-	56,2	56,2	-
для управления продажами и закупками	-	28,1	28,1	-

Продолжение таблицы 4

для предоставления доступа к базам данных через глобальные информационные сети	14,5	23,7	9,2	163,4
обучающие программы	9,9	17,3	7,4	174,7
для управления автоматизированным производством и/или отдельными техническими средствами и технологическими процессами	13,3	15,2	1,9	114,3
для проектирования	9,3	11,0	1,7	118,3
редакционно-издательские системы	4,4	5,4	1,0	122,7
CRN, ERP, SCM - системы	-	6,4	6,4	-
для научных исследований	3,4	3,0	-0,4	88,2
прочие	28,6	41,2	12,6	144,1

На этом фоне комплексности статистических характеристик исследуемой сферы немалое удивление вызывает отсутствие в методологиях Партнерства (речь идет о разработках Конференции ООН и ОЭСР) совершенно определенным образом исчисляемого показателя, который давал бы совокупную оценку развития информационной экономики. Тем более, что в сфере телекоммуникаций такие интегральные индикаторы существуют: это рассчитываемые Международным союзом электросвязи Индекс развития ИКТ (*ICT Development Index*) и Корзина цен ИКТ (*ICT Price Basket*). Для представления такого показателя, который отражал бы общий процесс информационно-экономического развития, используются уже рассмотренные частные индикаторы.

Моделируется информационная экономика

Логично, что, согласно требованиям, предъявляемым к поставленной цели, искомый показатель должен представлять собой композиционную величину, включающую все основные стороны развития информационной экономики. Способ расчета такого интегрального индикатора представляется весьма нетривиальной задачей, для практического решения которой существуют два пути: получить результат прямо, на основе функциональной зависимости, или же опосредованно, через статистическую связь.

В качестве решения по первому варианту надо обратиться к методике исчисления упомянутого выше Индекса развития ИКТ [6]. Индекс развития информационно-коммуникационных технологий (*ICT Development Index, IDI*) рассчитывается на базе трех субиндексов, каждый из которых в свою очередь является результирующей величиной набора частных индикаторов. Значения этих субиндексов характеризуют уровни развития инфраструктуры и доступа к ИКТ (индекс доступа – *Access Index*), а также использование ИКТ (индекс использования – *Use Index*) и навыки работы с ИКТ, выраженные уровнями грамотности и образования населения (индекс квалификации – *Skills Index*). Касаясь техники расчета, необходимо сказать, что и сам результирующий индекс, и субиндексы исчисляются по формуле средней арифметической, веса которой в каждом случае определяются на основе весьма неявной для общего понимания логики экспертов. Таким образом, принципиальную формулу расчета Индекса развития ИКТ можно представить как выражение действия двойного суммирования:

$$\bar{X} = \sum_{k=1}^n \sum_{i=1}^m x_{ik} d_i d_k,$$

Вполне ясно, что в качестве множителей варьирующейся переменной здесь используются весовые коэффициенты индикаторов и субиндексов,

при этом порядок суммирования может быть произвольным (в том случае, если нас не интересуют промежуточные результаты).

С помощью подобной методики исчисления композиционной величины, определяются первоначальные и производные ее элементы, строится соответ-

ствующая система показателей и присваиваются им веса. Состав предлагаемого к расчету интегрального показателя (можно назвать его Индексом развития информационной экономики) приведен в таблице 5, содержащей также информацию о выбранных весовых значениях.

Таблица 5. Структура Индекса развития информационной экономики в среднем по регионам России

Индекс, субиндексы, первичные индикаторы	Формула	Вес	2006	2009
Индекс развития информационной экономики	$f(A...D)$	1	0,697	0,753
A. Субиндекс компьютеризации рабочих мест	$f(A1,A2)$	0,3	0,851	0,865
1. Персональные компьютеры	$x_i/100$	0,9	0,934	0,944
2. ЭВМ других типов	$x_i/100$	0,1	0,108	0,154
B. Субиндекс наличия сетевого доступа	$f(B1...B2)$	0,3	0,427	0,552
1. Доступ в Интернет	$x_i/100$	0,6	0,585	0,771
2. Веб-сайт в Интернете	$x_i/100$	0,4	0,190	0,223
C. Субиндекс программных приложений	$f(C1,C2)$	0,3	0,713	0,758
1. Управленческо-экономические системы	x_i/x_{max}	0,5	0,746	0,700
2. Электронный банкинг и e-коммерция	x_i/x_{max}	0,5	0,679	0,817
D. Субиндекс энергетической обеспеченности	$f(D1,D2)$	0,1	1,000	1,000
1. Мощность электростанций	$x_i/x_{среднее}$	0,5	1,000	1,000
2. Производство электроэнергии	$x_i/x_{среднее}$	0,5	1,000	1,000

Число субиндексов здесь соответствует числу групп первичных индикаторов (таблицы 1,3,4), часть из которых и вошла в состав данных субиндексов. Кроме того, отдельной строкой в структуру создаваемого индекса введен субиндекс, характеризующий уровень развития региональной энергетики. Это решение представляется целесообразным, поскольку наличие доступных и недорогих электроэнергетических ресурсов - необходимое условие существования информационной экономики.

Все исходные данные были тем или иным способом приведены в стандартный вид десятичной дроби (выражены в долях единицы путей деления процентной величины на сотню, соотношены с наилучшим и средним значениями). Такое действие осуществлялось не только для достижения сопоставимости первичных индикаторов, но и с целью получения общего результата, значения которого варьировались бы в со-

вершенно определенном диапазоне [0;1]. Это выгодно отличает настоящий показатель от Индекса развития ИКТ, не имеющего расчетных пределов своих значений, что лишает возможности его адекватного межстранового сопоставления за различные периоды. Другой существенный вопрос заключался в выборе весовых коэффициентов используемых показателей: их величина определялась прямо пропорционально актуальности характеризующих процессов развития информационной экономики (там, где приоритет определить было затруднительно, брались равные веса). Последний обобщающий показатель - «Субиндекс энергетической обеспеченности» - выполнял корректирующую функцию, при помощи показателей объема энергетической мощности определяя возможности информационно-экономической деятельности.

Результаты приведенных (в таблице 5) расчетов дают возможность

оценить развитие информационной экономики в среднем по регионам страны (значения исчисленных показателей были получены путем усреднения данных по региональной совокупности). В целом тенденция анализируемого процесса положительна; наибольший абсолютный прирост среди профильных обобщающих показателей отмечается у

субиндексов сетевого доступа и программных приложений, наименьший – у субиндекса компьютеризации рабочих мест (поскольку этот этап информатизации экономики Россией уже практически пройден). Региональная группировка по значениям Индекса развития информационной экономики приведена ниже:

Таблица 6 Распределение регионов по значениям Индекса в 2009 г.

Значения Индекса	Ед.	Регионы: области, края, республики
0,901 и более	5	Тюменская обл., г. Москва, Иркутская обл., Красноярский край, Свердловская обл.
0,801 – 0,900	6	Ленинградская обл., Саратовская обл., Респ. Хакасия, Респ. Татарстан, Московская обл., г. Санкт-Петербург
0,701 – 0,800	10	Кемеровская обл., Самарская обл., Респ. Башкортостан, Тверская обл., Челябинская обл., Пермский край, Ставропольский край, Мурманская обл., Оренбургская обл., Томская обл.
0,601 – 0,700	24	Ростовская обл., Смоленская обл., Рязанская обл., Хабаровский край, Нижегородская обл., Курская обл., Новосибирская обл., Респ. Карелия, Воронежская обл., Приморский край, Волгоградская обл., Архангельская обл., Костромская обл., Чукотский АО, Краснодарский край, Чувашская Республика, Респ. Бурятия, Респ. Дагестан, Ярославская обл., Владимирская обл., Удмуртская Респ., Белгородская обл., Тульская обл., Калининградская обл.
0,501 – 0,600	30	Амурская обл., Кабардино-Балкарская Респ., Забайкальский край, Респ. Саха (Якутия), Респ. Мордовия, Новгородская обл., Респ. Адыгея, Курганская обл., Респ. Коми, Камчатский край, Вологодская обл., Алтайский край, Магаданская обл., Сахалинская обл., Липецкая обл., Ульяновская обл., Астраханская обл., Омская обл., Респ. Алтай, Пензенская обл., Псковская обл., Кировская обл., Респ. Калмыкия – Хальмг Тангч, Респ. Северная Осетия – Алания, Ивановская обл., Респ. Марий Эл, Орловская обл., Еврейская АО, Калужская обл., Брянская обл.
0,400 – 0,500	4	Респ. Тыва, Тамбовская обл., Карачаево-Черкесская Респ., Респ. Ингушетия
до 0,400	1	Чеченская Респ.

В полученном вариационном ряду распределения с равными интервалами групп отмечается значительная правосторонняя асимметрия, что, одна-

ко, не мешает выделить на основе этой структурной группировки примерные региональные типы информационной экономики.

Таблица 7. Группировка регионов по типам развития информационной экономики

Тип	Интервал / частота	Характеристика
Прогрессивный	0,701 – 1,000 / 21	Все аспекты развития информационной экономики достигли (почти достигли) целевого уровня; практически не существует инфокоммуникационных технологических и энергетических барьеров для ее эффективного функционирования

Продолжение таблицы 7

Перспективный	0,601 – 0,700 / 24	Формирование информационной экономики идет в правильном направлении (поочередно преодолеваются стадии: компьютеризация, развертывание информационно-коммуникационной инфраструктуры, внедрение прикладного экономического софта)
Нейтральный	0,501 – 0,600 / 30	Развитие экономики не имеет выраженной тенденции к информатизации; процесс индустриализации пока эффективен и без вмешательства информационно-коммуникационных технологий
Альтернативный	0,000 – 0,400 / 5	Формируется неинформационная экономика; требуется инициация процесса информатизации

Ранее, наряду с функциональным и уже примененным подходом к построению интегрального показателя, упоминался вариант решения этого вопроса на основе методов анализа статистических связей. Такой подход уже использовался автором ранее при модели-

ровании процесса формирования информационной экономики (например, в [2]). Представляется верным, что в контексте решаемой задачи и для достижения комплексности исследования логично будет привести здесь эту модель (рис. 1).

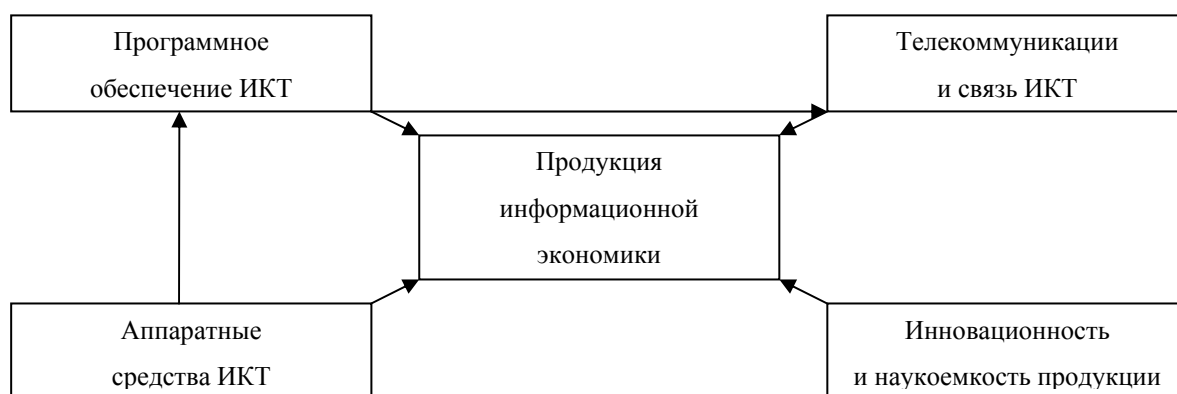


Рис. 1. Граф модели формирования информационной экономики

Модель описывает процесс информатизации экономики как последовательность трех этапов: создание базы аппаратных средств («аппаратный» этап), программного обеспечения («софтверный» этап) и инфраструктуры связи («телекоммуникационный» этап). Отдельным фактором здесь выступает показатель новизны создаваемой продукции, отражающий полезный результат непрерывного процесса взаимного обращения научного поиска и инноваций (в прямом направлении создающего новую экономическую стоимость в виде высокоинтеллектуального продукта, в обратном – новые фундаментальные

знания и прикладные технологии). Первичной информацией для построения указанной модели процесса информатизации экономического производства могут выступить, например, статистические данные по номенклатуре осуществляемых на предприятиях и в организациях затрат на информационно-коммуникационные технологии (Таблица 8). Наблюдаемый структурный сдвиг затрат за анализируемый период явно демонстрирует тенденцию развития экономического производства в регионах страны согласно выделенным этапам.

Таблица 8. Показатели затрат организаций на инфокоммуникационные технологии в региональном разрезе

Направления использования, % от общего объема затрат	2003	2009	Δ , п.п.	Тр, %
На приобретение вычислительной техники	52,3	20,3	-32,0	38,8
На приобретение программных средств	7,7	16,4	8,7	213,0
На оплату услуг связи (за исключением затрат на Интернет)	20,9	33,8	12,9	161,7
На оплату доступа в Интернет	-	7,9	7,9	-
На обучение сотрудников, связанное с развитием и использованием инфокоммуникационных технологий	0,7	1,2	0,5	171,4
На оплату услуг сторонних организаций и специалистов по инфокоммуникационным технологиям (кроме услуг связи и обучения)	11,3	19,0	7,7	168,1
Прочие затраты	7,1	9,2	2,1	129,6

Реализация модели была осуществлена в процессе эконометрического моделирования, результатом которого стала система рекурсивных уравнений. При нестрогом статистическом подходе эта система может быть использована как набор производственных функций для оценки информатизации процесса производства на предприятии (подробнее в [1]).

Заключение

Итак, формально рассматривая результаты проведенного исследования, можно констатировать, что поставленная цель достигнута – разработан интегральный показатель развития информационной экономики. Однако не стоит забывать, что это лишь оценка сложного и многогранного процесса, чьи закономерности формирования неявны и имеют разнообразнейшую природу. В этой связи следует четко понимать условность полученных характеристик и рассматривать возможность их дальнейшего совершенствования в методологическом плане. Именно такой подход даст возможность оперативно вносить изменения в предложенный Индекс

с целью сохранения им актуальности и практической ценности для проведения мониторинга профильных процессов на региональном уровне в рамках федеральных округов или по Российской Федерации в целом.

Библиографический список

1. Карышев М.Ю. Логика эконометрического моделирования информационной экономики. Сборник материалов I Всероссийской научно-практической конференции (круглого стола) «Статистика и эконометрика: актуальные проблемы и перспективы развития» / Приволжский научно-исследовательский центр. - Йошкар-Ола: Коллоквиум, 2011.
2. Карышев М.Ю. Экономико-статистическое исследование сферы информационно-коммуникационных технологий. – Самара: Самарский государственный университет путей сообщения, 2010.
3. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2010: Стат. сб. / Росстат. – М., 2010.

Субботина И.Ю.

ГУДВИЛЛ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА КАК ВЕКТОР РАЗВИТИЯ СОЦИАЛЬНО-ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Эволюция современного общества обуславливает вектор развития соци-

ально-трудовых отношений в направлении формирования гудвилла хозяйст-

вующего субъекта, что является характерным для развития социально-экономических отношений и определяет систему связей «человек – человек». Исследование указанного типа нематериальных активов, с одной стороны, выявляет социальные возможности в современном обществе интеграционных, консолидационных, реорганизационных процессов с последующей адаптацией их к управлению хозяйством. С другой стороны, выявляется степень соответствия количественно-качественных характеристик трудовой деятельности индивида требованиям роста общественного благосостояния, интересам членов общества. Данное обстоятельство определило необходимость развития такой области исследования, как новый уровень социально-трудовых отношений в поступательном движении к гудвилу хозяйствующего субъекта.

Очевидно, организационные формы труда и социально-трудовые отношения во многом определяют тип общественных систем и общественного развития, оказывают влияние на общественное сознание, являясь при этом продуктом длительной эволюции. В настоящее время осмысление понятия труда, исторических границ данного явления является наиболее актуальным предметом исследования общественных и экономических дисциплин. Связано это, прежде всего, с качественными изменениями современной фазы общественного обустройства, определившими и трансформационные сдвиги в существенных характеристиках трудовой деятельности в сторону инновационной составляющей.

Труд, а также профессиональная деятельность, связанная с интеллектуальной направленностью, представляют самые важные составляющие жизни, которые открывают перед человеком значительные возможности реализации собственного потенциала и получения доходов. Труд является одной из фун-

даментальных ценностей хозяйственной культуры. Согласно теории российского ученого В.Л. Иноземцева, тип общественного устройства решающим образом зависит от того, каков, во-первых, характер деятельности людей на том или ином этапе социально-экономического развития общества и, во-вторых, от того, каким образом складываются отношения между людьми в процессе производства материальных благ и услуг, а также их потребления¹. Очевидно, базой социально-трудовых отношений могут служить: солидарность и субсидарность; отношения, построенные по принципу «господство – подчинение»; равноправное партнерство; конфликтное сотрудничество; соперничество; дискриминация.

В этой связи необходимо отметить, что термин «социально-трудовые отношения» появился совсем недавно. Это определяется тем, что первоначально в качестве основы для анализа и исследования отношений, возникающих в процессе трудовой деятельности, акцент делался на его физиологическую сущность. В этом аспекте понятие «труд» рассматривалось как процесс расходования физической и нервно-психической энергии человека. В рамках такой деятельности формировались и развивались трудовые отношения индустриального общества. При этом следует отметить, что качественно новые характеристики трудовой деятельности появляются тогда, когда понятие «труд» рассматривается не только с физиологической и экономической точек зрения, но и с социальной. В этом контексте понятие «труд» представляет собой сознательную деятельность человека, которая направлена на достижение желаемого результата и реализуется в нем. В частности, Б.М. Генкин, определяя категорию «труд», акцентирует внимание именно на деятельности, направленной

¹ Иноземцев В.Л. Расколота цивилизация. М.: Academia; Наука, 1999. 724 с.

«на развитие человека и преобразование ресурсов природы в материальные, интеллектуальные и духовные блага». Трудовая деятельность, по мнению Б.М. Генкина, может осуществляться не только по принуждению (административному, экономическому), но и согласно внутренним мотивам². Таким образом, труд из вынужденного и тяжелого занятия трансформируется в процесс, в котором человек получает уникальные возможности реализации своих творческих способностей для самовыражения и самореализации. Представляя труд индивидуума в данном контексте, можно утверждать, что в процессе трудовой деятельности формируются социально-экономические отношения нового порядка.

Вышесказанное позволяет согласиться с авторами научных исследований в области экономики труда С.Н. Петруниным, В.И. Стеблецовым и соединить в одной дефиниции трудовые и социальные отношения, охарактеризовав социально-трудовые отношения как совокупность экономических, социальных, психологических, правовых аспектов взаимосвязи отдельных людей и социальных групп в процессе их трудовой деятельности. Таким образом, именно гудвилл хозяйствующего субъекта лежит в основе вектора социально-трудовых отношений нового уровня.

Необходимым требованием формирования и развития данных отношений является юридическая независимость субъектов труда и наличие релевантных знаний у наемных работников. Собственник рабочей силы имеет право и возможность распоряжаться ею и по своему усмотрению предоставлять ее путем купли-продажи собственнику средств производства. При этом собственник рабочей силы сохраняет свою личную независимость. Второй этап

трудовых отношений складывается между работодателями и работниками по поводу использования рабочей силы после совершения акта купли-продажи. В отличие от предшествующего этапа в этих отношениях проявляется неравноправность субъектов, обусловленная ограничением прав собственника рабочей силы в результате передачи прав ее использования (в пределах установленной трудовой функции) работодателю или его уполномоченному менеджеру. Это характеризуется присвоением не только материальных результатов труда, но и нематериальных, которые являются воплощением релевантных знаний работника.

Новый современный уровень социально-трудовых отношений определяет наличие консолидированного взаимодействия различных субъектов, участвующих в деятельности данной сферы. Так, наемным работником является человек, обладающий релевантными знаниями и заключивший трудовой договор с предприятием, государством или какой-либо общественной организацией. При этом защита социально-трудовых интересов наемных работников обеспечивается функционированием профессиональных союзов, направлением деятельности которых является обеспечение занятости, гарантий приемлемых условий труда и его оплаты. Объединения профсоюзов могут выступать гарантом соблюдения прав наемных работников, защищают их интересы в трудовых спорах и конфликтах, в том числе и в отношении присвоения результатов труда, полученных от использования релевантных знаний индивидуума. Работодатель может выступать собственником или действовать от лица собственника при найме на работу одного или нескольких работников, заведомо оговаривая возможность такого присвоения. Для защиты частного капитала и социально-экономических интересов работодателей создаются Союзы

² Генкин Б.М. Экономика и социология труда: Учебник для вузов. 5-е изд. доп. М.: НОРМА, 2005. 534 с.

работодателей (например, Союз промышленников и предпринимателей России). Субъектом социально-трудовых отношений может выступать государство, прежде всего, как защитник прав граждан и предприятий, работодателей, а также как арбитр или посредник в трудовых спорах и конфликтах.

Таким образом, основными субъектами социально-трудовых взаимоотношений нового уровня развития являются: наемные работники, обладающие релевантными знаниями; работодатели, использующие интеллектуальный труд наемных работников; профессиональные союзы, защищающие и представляющие интересы наемных работников; союзы работодателей, создаваемые для поддержки предпринимательской деятельности, и государство в виде регулирующих органов между всеми участниками процесса производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Формирующиеся между вышеперечисленными группами субъектов социально-трудовые отношения во многом определяются гудвиллом хозяйствующего субъекта.

Социально-трудовые отношения проявляются в процессе формирования и развития организационных форм (специализация, кооперирование, концентрация и комбинирование) и способов их преобразования в производственной деятельности (поточность, цикличность, непрерывность) организации общественного производства, выступая в качестве объективных закономерностей развития общественного труда. Совершенствование названных форм и способов производственной деятельности способствует росту производительности труда, переходу к интеллектуальному и инновационному труду. Такая система социально-трудовых отношений, связанных с использованием средств труда в процессе производства, обуславливается формированием, систематизацией, накоплением, анализом,

использованием и мониторингом человеческим знанием. В этом контексте рабочая сила рассматривается как способность человека созидать материальные и нематериальные блага на базе его человеческого капитала, воплощенного в релевантных знаниях профессиональных компетенций индивидуума, что сегодня является мощным фактором, который определяет процесс формирования гудвилла хозяйствующего субъекта и, как следствие, новый уровень развития социально-трудовых отношений.

Многоаспектность взаимодействия индивида в процессе профессионального становления и дальнейшего совершенствования профессиональных навыков обуславливает существование социально-трудовой сферы, которая включает рынок труда: занятость и безработицу, мотивации, социальное партнерство; подготовку, переподготовку и повышение квалификации персонала; социально-культурный комплекс (здравоохранение, образование, спорт, наука, культура); социальную защиту населения, социальное страхование.

В случае наличия социальной напряженности на производстве, неудовлетворительных условий труда, наличия профессиональных заболеваний, несчастных случаев на производстве, ранней инвалидности, высокой текучести кадров, неуверенности в обеспечении рабочими местами, отсутствия информации на предприятии необходима настоятельная коррекция социально-трудовых отношений на уровне хозяйствующего субъекта. Такие трансформации позволят создать и развивать систему релевантных знаний с целью формирования гудвилла хозяйствующего субъекта.

В течение жизни человек, творя и созидая, сталкивается с тем, что интеллектуальные и физические ресурсы имеют определенные ограничения, как и другие виды ресурсов. При этом существует ряд специфических ограниче-

ний, не зависящих от индивидуума, таких как, например, время, которое он может уделить решению той или иной проблемы, пространство, необходимое для реализации поставленной цели и так далее. Конечность ресурсов до настоящего времени является главным и порой непреодолимым условием, выступающим объективной реальностью сдерживания объемов, возможности роста и направлений получения личного и общественного богатства. Это имеет отношение к определенному индивидууму и, в конечном счете, – к существованию хозяйствующего субъекта, национальной и мировой экономики, а также общества в целом.

Рассуждая о развитии общества в историческом ракурсе, можно констатировать, что возможности индивидуума абсолютны, так как он существенно раздвинул рамки ограничений. Тем не менее проблема выбора и обоснования направлений и способов применения и использования ограниченных ресурсов перед индивидуумом, как и перед обществом в целом, на каждом этапе его развития остается. Следовательно, эффективное применение имеющихся ресурсов должно реализовываться посредством инновационных релевантных знаний индивидуума и их дальнейшего воплощения в трудовой деятельности. Поэтому сегодня задача рационального использования ограниченных ресурсов решается на основе выбора наиболее эффективного роста производства через инновационные знания и совершенствование системы социально-трудовых отношений.

В этих условиях труд, основанный на релевантных знаниях, становится одним из важнейших факторов функционирования предприятия в рыночных условиях. Особенности труда в векторе развития гудвилльных социально-трудовых отношений можно охарактеризовать следующими основными положениями:

- труд представляет собой целесообразную деятельность по созданию различных материальных благ, производству работ и оказанию услуг, которая должна быть эффективно сформирована на базе организационного капитала;

- труд является одним из условий жизнедеятельности человека и общества в целом, а также фактором эффективного функционирования любой организации, при этом его результативность зависит от уровня человеческого капитала, воплощенного в профессиональных компетенциях;

- труд не может рассматриваться как товар, поскольку не является таковым. Товарную форму принимает услуга труда, а ее интеллектуальная часть определяет гудвилл хозяйствующего субъекта;

- в процессе трудовой деятельности формируется система социально-трудовых отношений на всех уровнях управления – от национальной экономики до конкретного предприятия;

- трудовая деятельность обеспечивается наличием релевантных знаний, необходимых для реализации определенных производственных процессов хозяйствующего субъекта.

Для хозяйствующих субъектов любой отрасли и организационно-правовой формы хозяйствования формируются однотипные социально-трудовые отношения, так как они всегда зависят от:

- основных характеристик самих социально-трудовых отношений: правовых рамок, общеэкономических условий, структуры и развития внутреннего и внешнего рынка труда, социокультурной среды, технических и технологических параметров продукции и оборудования;

- стратегии развития хозяйствующего субъекта;

- системы организации рабочих мест в пространстве и времени: от по-

строения и разделения производственного процесса на работы, нормирование труда и процессов, определения содержания работы, рабочего времени и условий труда и отдыха и др.;

- кадровой политики организации: от планирования, отбора, расстановки и привлечения персонала, укомплектованности рабочих мест, оценки результатов трудовой деятельности, квалификационного и карьерного роста, оплаты и мотивации труда, социальных льгот, компенсационных выплат, участия в прибыли, в капитале и т.д.;

- трудовой дисциплины и поведения: целей, установок, мотивов, групповых и индивидуальных норм трудового поведения, конфликтности, профессиональной консолидации и социализации.

Социально-трудовые отношения в зависимости от способа их регулирования и методов разрешения возникающих проблем классифицируются по типам – это патернализм, партнерство, конкуренция, солидарность, субсидиарность, дискриминация и конфликт. Данная классификация характеризуется тем, каким конкретным образом принимаются решения и обеспечивается согласование интересов различных агентов в социально-трудовых отношениях. Главную роль в формировании типов социально-трудовых отношений играют факторы равенства или неравенства субъектов, а также их возможности. От того, каким образом и в какой форме комбинируются данные основные факторы, зависит конкретный тип социально-трудовых отношений, а также другие определяющие его принципы. Гудвилльный вектор развития социально-трудовых отношений обуславливает значимость инструментов социального партнерства, которые реализуются посредством:

- системы участия наемного труда в собственности и доходах предприятия;

- формирования примирительных и арбитражных органов, осуществляющих примирительные акции при разрешении трудовых конфликтов;

- участия представителей наемного труда, предпринимательских структур и государства в управлении фондами социального обеспечения и страхования;

- роста организованной сплоченности наемных работников, а также усиления экономического давления со стороны рынка и государства.

Следует учитывать, что одним из важных условий, которое определяет характер социально-трудовых отношений хозяйствующего субъекта, является жизненный цикл (стадия) его развития. Как правило, если на стадии зарождения хозяйствующего субъекта социально-трудовые отношения носят неформальный, размытый характер, то в дальнейшем по мере развития на стадиях функционального и контролируемого роста эти отношения формализуются, вырабатывается система социально-трудовых отношений, которая постепенно преобразуется в определенную организационную культуру и далее – в традиции и статус, формируя гудвилл хозяйствующего субъекта. При этом отношения в системах «человек – производство» и «человек – человек» становятся объектом долгосрочных планов и миссии, то есть элементом стратегии сотрудничества, главной задачей которой является развитие человеческих ресурсов.

Очевидно, можно утверждать, что наличие однородных социально-трудовых отношений, их однотипное развитие в направлении совершенствования как социальной, так и трудовой составляющей для различных экономических субъектов рассматриваются в качестве основы трансформации гудвилла хозяйствующего субъекта.

Таким образом, в процессе развития человеческий капитал и его компоненты формирования новых социаль-

но-трудовых отношений в систему «человек — производство» необходимо включить инструменты поддержки и регулирования этих отношений. В таком случае регулирование и поддержка процесса становления социально-трудовых отношений качественно нового формата должны включать в себя:

- формирование единой для всех уровней иерархии системы социально-экономических категорий с дальнейшим освоением ее всеми субъектами социально-трудовых отношений, то есть применение одного языка консолидированного общения в целях налаживания вертикальных и латеральных коммуникаций на основе взаимопонимания;

- идентификацию, анализ и планирование социально-экономических процессов с позиции всех заинтересованных сторон;

- формирование системы показателей, отражающих процессы взаимодействия субъектов социально-трудовых отношений и соответственно, определение источников информации;

- исследования достижений других хозяйствующих субъектов в этой сфере, обобщение и оценку эффективного, негативного, проблемного опыта.

Вышеизложенное определяет необходимость осознания как менеджерами, так и собственниками хозяйствующих субъектов ключевой роли человеческого капитала в рамках развития системы социально-трудовых отношений и обеспечивает развитие релевантных знаний, воплощенных в профессиональных компетенциях для достижения конкурентных преимуществ индивидуумом и хозяйствующих субъектов в целом. Именно такой подход создает платформу для становления нового гудвилльного типа социально-трудовых отношений и, в конечном итоге, определяет вектор их развития.

Библиографический список

- 1.Иноземцев В.А. Расколота цивилизация. М.: Academia, Наука, 1998. 724с.
- 2.Генкин Б.М. Экономика и социология труда: Учебник для вузов. 5-е изд. доп. М.: НОРМА, 2005. 534с.

Толмачев М.Н.

ПРОБЛЕМЫ ПОСТРОЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ФУНКЦИЙ В РОССИЙСКОМ СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Важной частью модели экономического роста в сельском хозяйстве является производственная функция, связывающая выпуск с затратами труда, объемом основных фондов, а также с иными факторами производства.

Аппарат производственных функций достаточно хорошо разработан для развитых рыночных экономик, им посвящена обширная зарубежная и отечественная литература. Вместе с тем в условиях российской экономики возникают существенные проблемы построения производственных функций. Основные трудности возникают с оценкой

затрат факторов производства — основных фондов и труда. В условиях интенсивных структурных сдвигов индексы традиционных факторов производства могут достоверно не отражать информацию, необходимую для построения производственной функции. Например, за 1995-2008 гг. в сельскохозяйственных организациях численность работников снизилась более чем в 3 раза, стоимость основных фондов в сопоставимых ценах — на четверть, а производство продукции возросло на 21%. Таким образом, встает вопрос — насколько уместно в российской экономике использовать

именно эти факторы производства и ту функциональную форму, которую и представляет собой обычная производственная функция?

В качестве показателей, отражающих изменение выпуска в сельском хозяйстве, может рассматриваться валовая добавленная стоимость (ВДС) или объем продукции сельского хозяйства. Выбор показателя выпуска зависит от целей исследования, от спецификации производственной функции, а также от доступности статистических данных. Использование различных показателей в качестве меры выпуска накладывает свои ограничения на производственную

функцию и на интерпретацию полученных результатов.

На рис.1 приведены индексы физического объема ВДС и производства продукции сельского хозяйства. Как видно, направления изменения индексов рассматриваемых показателей выпуска одинаковы, хотя и различаются количественно. Физический объем продукции сельского хозяйства увеличился с 1995-го г. по 2008-й г. на 20%, в то время как ВДС – на 51,2%. Различие объясняется объемом промежуточного потребления и соотношением цен выпуска и промежуточного потребления.

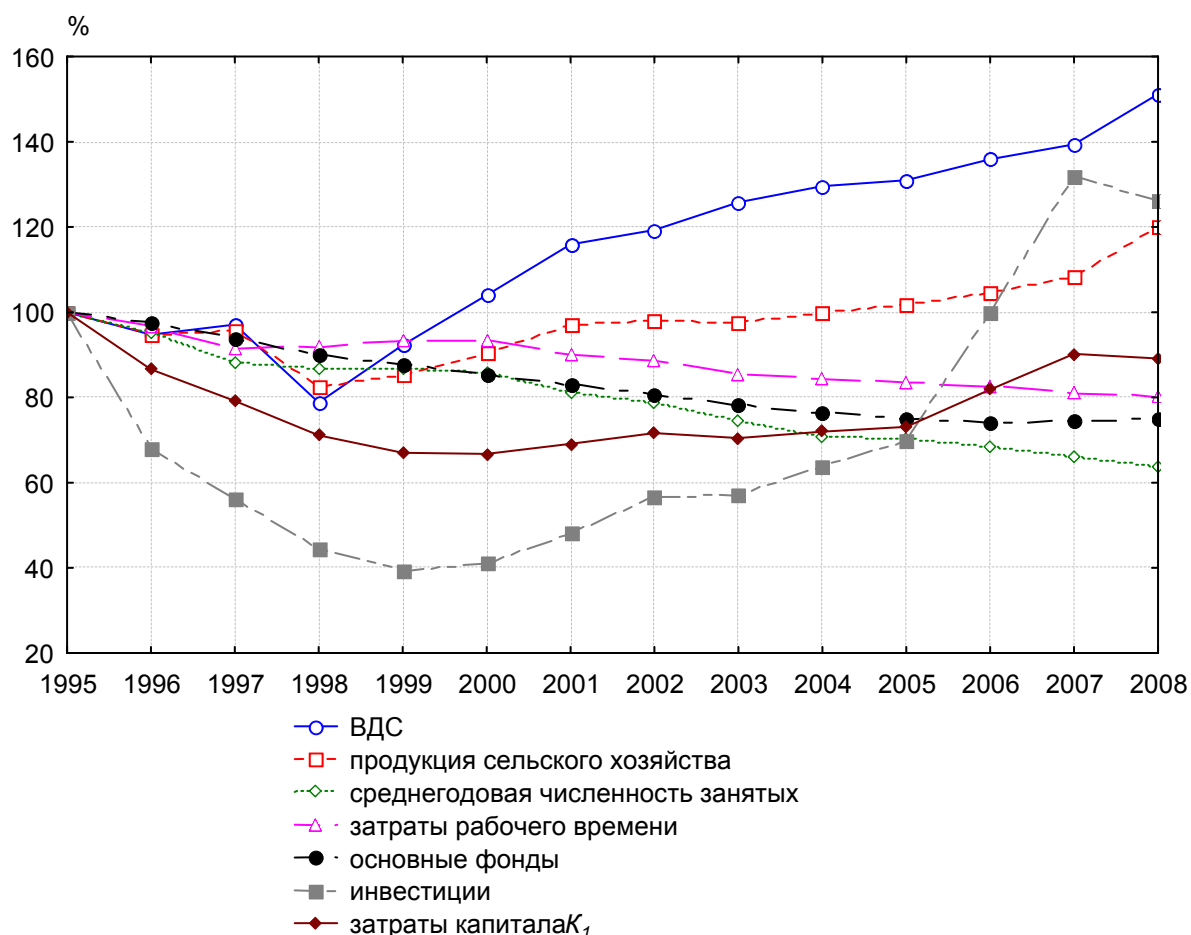


Рис. 1. Динамика выпуска и факторов производства в сельском хозяйстве (в процентах к 1995-му г.)

В качестве оценки трудовых затрат, как правило, рассматривают чис-

ленность занятых или отработанные часы. В первом случае предполагают, что

затраты труда пропорциональны запасу трудовых ресурсов. В российской статистике рассчитывается среднегодовая численность занятых в сельском хозяйстве. К ним относятся лица, которые работали в сельскохозяйственных организациях и в организациях по обслуживанию сельского хозяйства, в К(Ф)Х, а также занятые индивидуальной трудовой деятельностью без образования юридического лица и занятые в хозяйствах населения производством сельскохозяйственной продукции для реализации [2, с. 21]. Данный показатель не учитывает производство сельскохозяйственной продукции в домашних хозяйствах для собственного потребления. Кроме того, в нем не учитывается интенсивность занятости работников, а именно продолжительность работы.

Более точным показателем, отражающим затраты труда, являются совокупные затраты рабочего времени. На основе выборочных обследований по проблемам занятости Росстат рассчитывает общее количество фактически отработанных часов на всех видах работ по производству товаров и услуг. Данный показатель характеризует число фактически отработанных человеко-часов на всех видах работ по производству товаров и услуг (на основной, дополнительной работе, а также в производстве в домашних хозяйствах продукции сельского, лесного хозяйства, охоты и рыболовства как для реализации, так и для собственного использования) на территории страны. Исчисляется путем умножения числа рабочих мест по каждому виду работ на среднее фактическое время работы на одно рабочее место [2, с. 21].

Для российского сельского хозяйства, начиная с 1999 г., характерна достаточно слабая связь между динамикой выпуска и затратами труда в сельском хозяйстве (рис.1). Если показатели выпуска росли, то затраты труда показывали обратную тенденцию. Причем

численность занятых в сельском хозяйстве снижалась большими темпами, чем количество отработанных часов, что свидетельствует об увеличении интенсивности загрузки рабочей силы.

Оценка затрат капитала является наиболее сложной при построении производственной функции. При его оценке возникает ряд вопросов, касающихся методики самих затрат и оценки изменений их качества.

Оценка основных фондов должна представлять собой агрегированный показатель, учитывающий изменения качества отдельных производственных единиц, связанные как с их старением и износом, так и с изменением технологического уровня. Для построения такой оценки необходима информация о вводимых фондах, их производительности по сравнению с уже имеющимися, сроках службы оборудования, затратах на ремонт оборудования и многое другое [3, с. 120-121].

Росстат рассчитывает индекс физического объема основных фондов, динамика которого по сельскому хозяйству приведена на рис.1. Как и в случае с затратами труда, динамика физического объема основных фондов не обнаруживает видимого сходства с динамикой физического объема ВДС и продукции сельского хозяйства. Рост индексов выпуска сопровождается снижением индекса физического объема основных фондов.

Кроме того, индекс физического объема основных фондов не учитывает изменения объемов основных фондов сельскохозяйственного назначения в секторе «Домашние хозяйства», несмотря на то что в хозяйствах населения производится значительная часть сельхозпродукции – 43,4% в 2008 г. Производство сельхозпродукции в хозяйствах населения по большому счету носит ручной характер, в то же время часть затрат капитала учтена в индексе физического объема основных фондов, по-

сколько на селе некоторые операции (вспашка земли) производятся техникой сельхозорганизаций.

С точки зрения проблемы построения производственной функции, среди рассмотренных факторов производства в условиях российской экономики явно не учитывается фактор, который мог бы оказывать определяющее воздействие на динамику выпуска. С формальной точки зрения он должен быть таким, чтобы его базисный индекс снизился бы сильнее на этапе спада, чем индексы физического объема ВДС или продукции сельского хозяйства. На этапе же роста такой фактор должен демонстрировать опережающий рост. С экономической точки зрения это должен быть такой фактор, который оказывал бы существенное влияние на динамику выпуска. В качестве такого фактора многие исследователи рассматривают инвестиции. Инвестиции демонстрируют гораздо более глубокий спад, чем выпуск, они важны для экономического роста и являются дефицитным фактором в российском сельском хозяйстве. Динамика физического объема инвестиций в основной капитал в сельском хозяйстве приведена на рис. 1.

Учет инвестиций как фактора затрат капитала будет не совсем корректным, поскольку не будет учтен вклад уже действующих основных фондов.

Между тем с переходом к рыночным условиям многие основные фонды обесценились, старые фонды стали использоваться не на полную мощность. Это отражает снижение их значимости как фактора производства. Кроме того, эффективность вновь вводимых основных фондов выше старых. Это порождает методологическую проблему несопоставимости новых и старых основных фондов при построении базисных индексов физического объема основных фондов. В такой ситуации суммировать затратные оценки старых и новых фондов не вполне корректно.

Простейшим способом получения оценки затрат капитала, в которой вклад старых фондов уменьшен, а вклад вновь вводимых фондов увеличен, является построение агрегата [4, с. 143]

$$K_1 = K^\beta I^{1-\beta}, \quad (1)$$

где K и I – индексы физического объема основных фондов и инвестиций;

β – константа, принимает значения от 0 до 1.

По расчетам В.А. Бессонова [3, с. 144], для российской экономики хорошо подходит значение $\beta = 2/3$. На рис. 1

приведена динамика оценки затрат капитала K_1 , полученного на основе (1),

где $\beta = 2/3$. Динамика данного показателя наилучшим образом повторяет изменения показателей выпуска по сравнению с индексами физического объема основных фондов и инвестиций.

Рис. 1 наглядно демонстрирует, что графики индексов выпуска (ВДС и продукции сельского хозяйства) расположены значительно выше графиков индексов факторов производства в сельском хозяйстве. Это значит, что ни ВДС, ни продукцию сельского хозяйства нельзя рассматривать как среднее из затрат труда и капитала, поскольку результат осреднения должен находиться между осредняемыми величинами. Такая совместная динамика рассматриваемых временных рядов может быть описана лишь производственной функцией, имеющей степень однородности больше единицы, либо производственной функцией, учитываемой, помимо рассматриваемых факторов производства, еще какие-либо факторы, приводящие к опережающему росту выпуска по сравнению с факторами производства.

Ситуация, когда рост выпуска превышает рост факторов производства, свидетельствует, что в окрестностях периода t развитие экономики происходит достаточно эффективно в смысле использования факторов производства

(если факторы выбраны рационально с содержательной точки зрения и измерены достаточно точно). Такую ситуацию часто интерпретируют в терминах высокой отдачи на масштаб или положительного технического прогресса.

Обратная ситуация, когда динамика выпуска ниже динамики факторов производства, означает, что в окрестностях периода t факторы используются неэффективно. В этом случае ситуацию часто объясняют в терминах низкой отдачи на масштаб либо отрицательного технического прогресса. Обе ситуации означают, что в окрестностях периода t линейно-однородная производственная функция неприменима [1, с. 28].

Таким образом, часть экономического роста не поддается объяснению с помощью факторов производства, таких как труд и капитал. Тем не менее ее можно объяснить за счет роста производительности этих факторов, что отражается в форме остатка, который отражает вклад в выпуск всех остальных факторов, не учитываемых непосредственно в качестве аргументов производственной функции. Этот остаток называют совокупной факторной производительностью (СФП), или «остатком Солоу», названным в честь Роберта Солоу, экономиста, который первым предложил такой подход в пятидесятых годах прошлого века. Солоу рассматривает его как меру технического прогресса. В этом случае динамика выпуска может быть описана как

$$Y = A \cdot F(K, L),$$

где Y – индексы физического объема выпуска продукции;

A – совокупная факторная производительность;

L – индексы затрат труда.

Оценивались различные виды производственных функций с различными факторами затрат труда и капитала. В результате была выбрана модифицированная производственная функция Кобба-Дугласа, учитывающая технический прогресс:

$$Y = ae^{pt} K^b L^{1-b} e^u, \quad (2)$$

где t – фактор времени;

p – постоянный темп технического прогресса;

u – случайная ошибка.

Исходные данные для оценки производственной функции (2) представлены базисными индексами (1995 г. – 100%). В качестве показателя выпуска выступает индекс физического объема продукции сельского хозяйства по всем категориям хозяйств, в качестве оценки затрат труда – индекс совокупных затрат рабочего времени, а в качестве оценки затрат капитала использовались временные ряды трех показателей: в модели 1 – индекс физического объема основных фондов, в модели 2 – индекс физического объема инвестиций, в модели 3 – средняя геометрическая взвешенная индексов физического объема основных фондов и инвестиций, рассчитанная по (1), где $\beta = \frac{2}{3}$.

Производственная функция (2) сводится к линейной форме

$$\ln \frac{Y}{L} = \ln a + pt + b \ln \frac{K}{L} + u$$

и может быть оценена методом наименьших квадратов. Результаты оценки параметров производственной функции на основе годовых данных за период 1996-2008 гг. представлены в табл. 1.

Таблица 1. Оценки параметров производственной функции

$$\ln \frac{Y}{L} = \ln a + pt + b \ln \frac{K}{L} \text{ для сельского хозяйства РФ за 1996-2008 гг.}$$

Модель	$\ln a$	p	b	Коэффициент детерминации	Критерий Дарбина-Уотсона
Модель 1	-0,1285 (0,0009)	0,0481 (0,0000)	1,5064 (0,0064)	0,923	1,404
Модель 2	0,0291 (0,5916)	0,0193 (0,0054)	0,1771 (0,0040)	0,930	2,024
Модель 3	0,0065 (0,8894)	0,0242 (0,0002)	0,4528 (0,0029)	0,934	1,917

В скобках приведены уровни значимости оценки параметров.

В модели 1 коэффициент эластичности выпуска по капиталу b больше 1, что не соответствует условию постоянной отдачи от масштаба. Использование других функциональных зависимостей давало либо аналогичные результаты, либо оценка b оказывалась незначимой. Поэтому дальнейшее использование возможностей построения производственной функции с этим набором факторов лишено смысла. Индекс физического объема основных фондов плохо подходит для описания затрат капитала.

Использование в качестве затрат капитала инвестиций в модели 2 дает значимое уравнение регрессии. В этом случае увеличение физического объема инвестиций на 1% увеличивает физический объем продукции сельского хозяйства на 0,177%, а однопроцентный рост совокупных затрат рабочего времени – на 0,823%.

Использование же в качестве затрат капитала в модели 3 смешанной оценки основных фондов и инвестиций дает значение эластичности выпуска по капиталу, равное 0,4528. Это значение значительно выше, чем используемое экспертами для развитых экономик (0,3), однако уже не сильно отличающееся от эластичности выпуска по капиталу в развивающихся экономиках (0,4). Для модели 3 производственная

функция (2) будет иметь следующий вид:

$$Y = 1,0065 e^{0,0242t} K^{0,4528} L^{0,5472}, \quad (3)$$

В целом было замечено, что чем ближе различные оценки одного из факторов производства повторяют динамику выпуска при однозначной оценке другого фактора, тем меньше коэффициент эластичности этого фактора.

Нужно заметить, что в качестве затрат труда также использовались индексы среднегодовой численности занятых в сельском хозяйстве. В этом случае оценка коэффициента b практически не отличалась от соответствующих оценок в моделях 2 и 3 табл. 1. В силу ранее названных недостатков численности занятых оценки параметров производственной функции не приводятся.

Таким образом, использование средней геометрической взвешенной индексов физического объема основных фондов и инвестиций с весами $\frac{2}{3}$ и $\frac{1}{3}$ соответственно в качестве затрат капитала и индекса совокупных затрат рабочего времени в качестве затрат труда наилучшим образом отображает динамику производства продукции сельского хозяйства.

На рис.2 представлены индексы производства продукции сельского хозяйства фактические и теоретические, рассчитанные по (3).

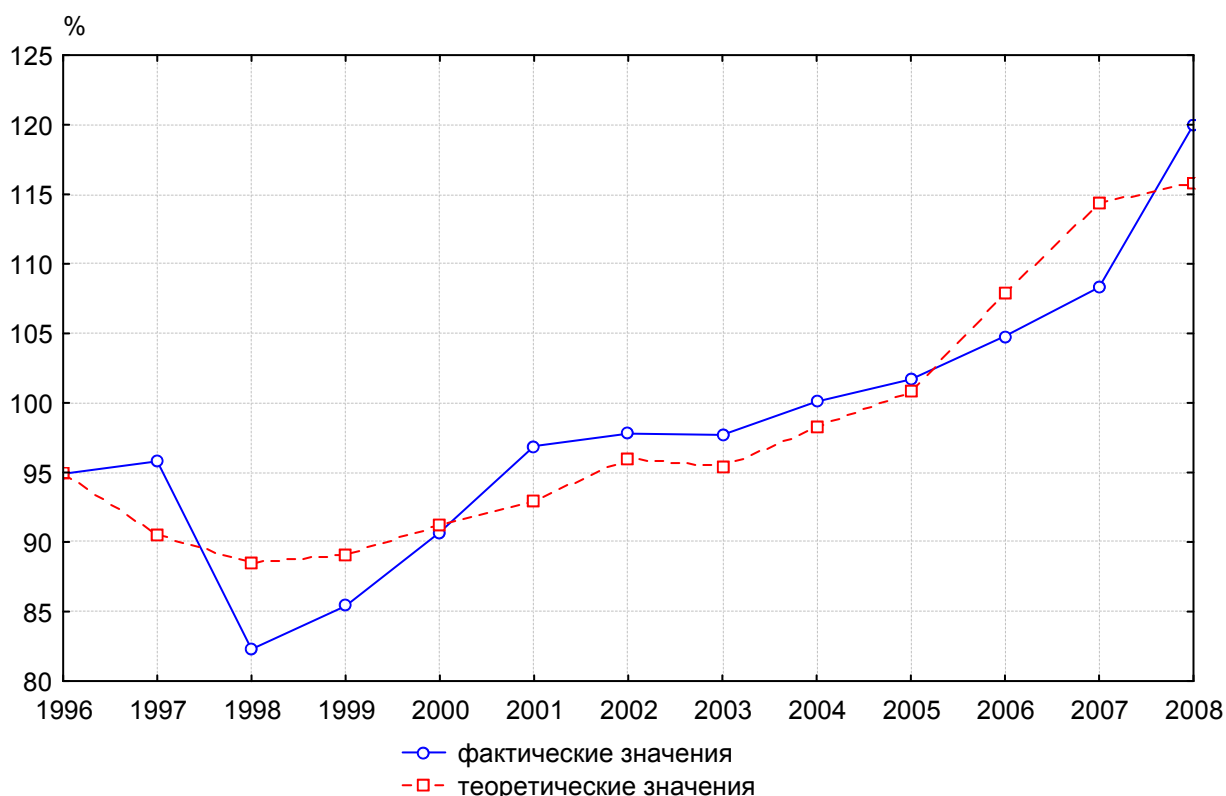


Рис. 2. Фактические и теоретические индексы производства продукции сельского хозяйства (в процентах к 1995-му г.)

Проведенный анализ показывает, что с 1999-го г. начался интенсивный рост производства продукции сельского хозяйства, темпы которого значительно опережали темпы затрат факторов производства. Наметившийся рост происходил после значительного спада сельскохозяйственного производства в начале и середине 90-х годов прошлого века. Производство продукции сельского хозяйства в сопоставимых ценах снизилось в 1995-м г. на треть, а в 1998-м г. – на 45% по сравнению с 1990-м г. В то же время факторы производства в 1995-м г. остались на уровне 1990-го г., а в 1998-м г. снизились на 10%, что свидетельствует о резком снижении СФП в сельском хозяйстве с началом рыночных реформ. Естественным, что начавшийся рост привел к значительному росту СФП в условиях ограниченного количества факторов производства, который в большей степени объясняется

значительным повышением эффективности использования факторов производства.

Продолжающийся рост СФП необходимо учитывать при прогнозировании производства продукции сельского хозяйства, поскольку прогнозные оценки, основанные лишь на динамике факторов производства, в этой ситуации будут заметно смещены вниз.

Библиографический список

1. Бессонов В.А., Цухло С.В. Анализ динамики российской переходной экономики. – М.: ИЭПП, 2002. – 186 с.
2. Сельское хозяйство, охота и лесоводство в России. 2009: Стат. сб. / Росстат. – М., 2009. – 439 с.
3. Факторы экономического роста в регионах РФ. – М.: ИЭПП, 2005. – 278 с.
4. Факторы экономического роста российской экономики. – М.: ИЭПП, 2003. – 389 с.

ДИНАМИКА ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНОВ РОССИИ: ПО ДАННЫМ СТАТИСТИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Нарастание ряда негативных процессов в регионах Севера, усиленных влиянием мирового финансового кризиса, обуславливают насущную необходимость детальной оценки особенностей и тенденций экономического развития этих территорий в общероссийском контексте. Необходимо отметить: ряд показателей социального и экономического развития субъектов РФ неоднократно являлся предметом экономического анализа [см., напр.: 1, 2]. Однако несомненная значимость продолжения межрегиональных исследований диктуется необходимостью формирования специфической политики по отношению к каждой из групп проблемных регионов России, в том числе и к группе северных регионов РФ.

Базовые показатели. Для анализа экономических процессов было выделено два системных блока, являющихся основными компонентами статистической оценки. Производственный блок включает группу показателей - ВРП на душу населения; доходы консолидированного бюджета на душу населения; стоимость основных фондов отраслей экономики на душу населения. Ресурсно-инфраструктурный блок – инвестиции в основной капитал на душу населения и коэффициент Энгеля.

Расчет меры неравномерности проводится поэтапно (подробнее о методике см. [3].

1 этап. Динамика отношений 9-го дециля (10% наиболее успешных регионов по исследуемому показателю) к 1-му (10% наименее успешных регионов) Севера и несеверной части РФ (рис. 1).

По ВРП на душу населения субъекты Севера на протяжении всего рассматриваемого периода демонстрируют значительные внутригрупповые разли-

чия с тенденцией существенного увеличения разрыва с 2000-го года (значение данного показателя в последующие годы не опускалось ниже 7,75). Для регионов не северной части РФ характерны значительно меньшие внутригрупповые различия, (за исключением 1995-го года, но имеет место разница в десятых долях) без выраженных тенденций увеличения-уменьшения. Значительное усиление различий в динамике ВРП на душу населения в последние годы определяется ростом цен на добываемые природные ресурсы и продукты первичной переработки. В этих условиях влияние добывающих субъектов Севера, производящих значительный объем ВРП с небольшим количеством населения, становится определяющим на величину анализируемого показателя. К ним относятся: Ханты-Мансийский автономный округ, Ямало-Ненецкий автономный округ, Республика Саха (Якутия) и ряд других.

По доходам консолидированного бюджета на душу населения субъекты Севера на протяжении всего периода (см. рис.1) демонстрируют более существенные внутригрупповые различия в сравнении с регионами не северной части РФ. Обращает внимание отсутствие выраженных тенденций увеличения-уменьшения разрыва по этому показателю как для группы северных, так и для группы не северных субъектов РФ. Особенностью динамики данного показателя является отсутствие согласованности изменений между децильными отношениями по доходам консолидированного бюджета на душу населения субъектов РФ и ВРП на душу населения. Наиболее явно это проявляется в северных субъектах РФ. Вероятно, данная ситуация обусловлена синергетиче-

ским действием двух факторов – ростом стоимости добываемых природных ресурсов и продуктов их переработки и северной спецификой, а именно концентрацией налоговых доходов Севера на территориях регистрации предприятий по добыче нефти или производству другой высоколиквидной продукции. Так, привлечение данных статистики указывает, что в налоговых доходах консолидированных бюджетов северных субъектов РФ в целом основную часть составляет налог на прибыль ор-

ганизаций (от 60% до 38 % с четкой тенденцией снижения его значения для доходов бюджетов в последние годы).

По стоимости основных фондов отраслей экономики на душу населения на протяжении всего периода (см. рис.1) субъекты Севера также продолжают устойчиво демонстрировать более существенные внутригрупповые различия. Общей тенденцией для региональных групп является увеличение значений разрыва показателей между децилями.

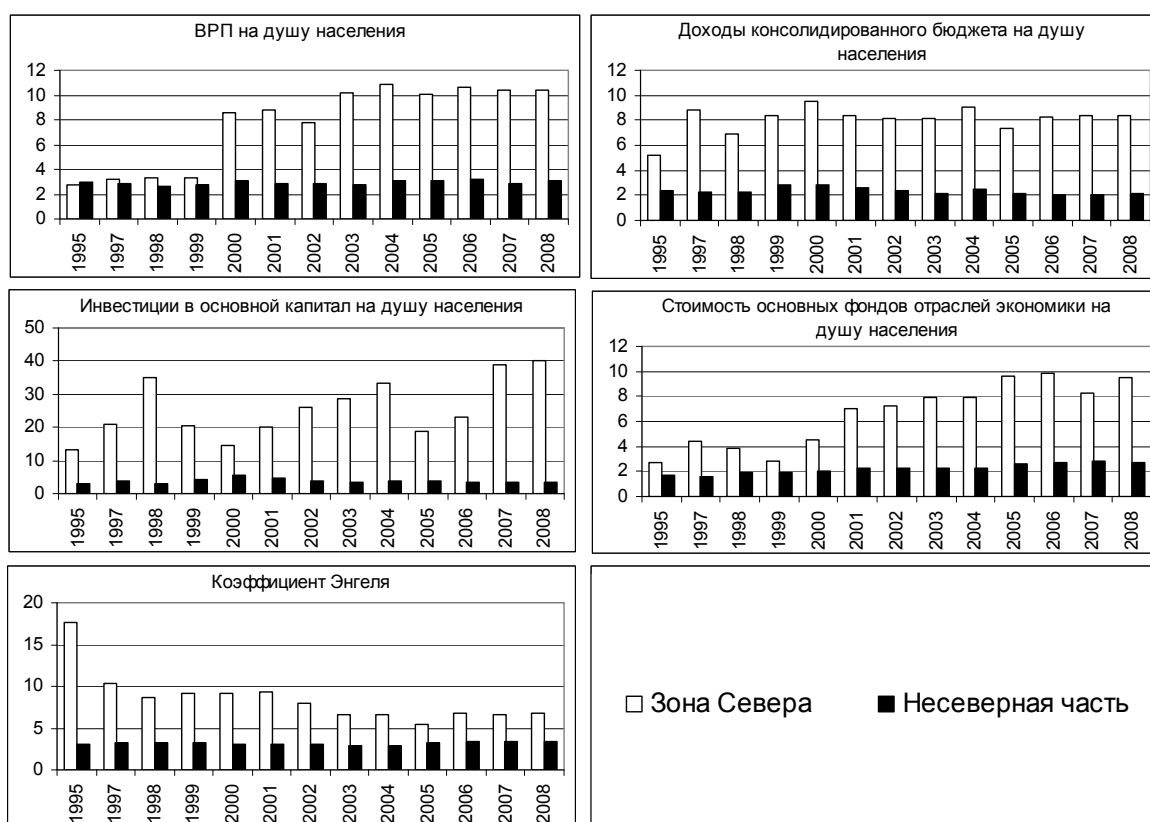


Рис. 1. Децильные соотношения для регионов Севера и не северной части РФ

По инвестициям в основной капитал на душу населения Север демонстрирует существенно больший разрыв между группой наиболее и группой наименее успешных субъектов в сравнении с не северной частью РФ. Обращает внимание отсутствие четких тенденций изменения разрыва между 10% наиболее и 10% наименее успешных субъектов РФ для обеих региональных

групп. Однако максимальное значение разрыва по группе регионов Севера приходится на 2008-й год – крайнюю позицию исследуемого динамического ряда. Существенно большие различия группы северных субъектов объясняются значительными инвестициями в добывающий сектор экономики «нефтегазовых» субъектов, чрезвычайно малой инвестиционной активностью «отстаю-

ших» субъектов Севера, что накладыва-
ется на относительно малое количество
населения северных территорий. Значи-
тельно меньшая дифференциация по
этому показателю в не северных регио-
нах РФ обуславливается большей ди-
версификацией экономики этих субъек-
тов в целом и большим количеством на-
селения, что закономерно нивелирует
складывающиеся различия в динамике
данного показателя.

Анализ коэффициента Энгеля
(коэффициент плотности автомобиль-
ных дорог, определяемый как отноше-
ние плотности автодорог с твердым по-
крытием к корню квадратному от плот-
ности населения региона) свидетельст-
вует о том, что на протяжении всего
рассматриваемого периода регионы Се-
вера демонстрируют значительные
внутригрупповые различия в сравнении
с не северной частью РФ, но с позитив-
ной тенденцией снижения отличий.
Труднообъяснимым является разрыв в
17,63 раза, по рассматриваемому коэф-
фициенту приходящийся на 1995-й год,
вероятнее всего, это связано с качест-
вом исходных данных. Для не северной
части РФ какие-либо четкие тенденции
отсутствуют, значения децильных от-
ношений относительно мало изменяют-
ся на протяжении всего временного ря-
да. Привлечение данных, характери-
зующих состояние дорог, показывает,
что на северных территориях качество
дорог значительно хуже, чем в не се-
верной части страны. Из 140 тыс. км
всех автомобильных дорог Севера (15%
от общей протяженности автомобиль-
ных дорог РФ) только половина имеет
твердое покрытие. До настоящего вре-
мени не завершено формирование
опорной сети дорог в районах Севера
Сибири и Дальнего Востока, что во
многом определяет проблему наруше-
ния связности страны.

2 этап. Динамика отношений 1-х
децилей группы регионов зоны Севера к

1-м децилям группы несеверных субъ-
ектов РФ. Этот этап позволит оценить,
насколько отличаются исследуемые
экономические показатели наименее
успешных регионов Севера от наименее
успешных несеверных субъектов РФ
(рис.2).

По ВРП на душу населения наи-
менее успешные субъекты Севера на
протяжении всего периода демонстри-
руют лучшие позиции в сравнении с
наименее успешной несеверной группой
регионов. Какие-либо ярко выраженные
тенденции отсутствуют. Однако обра-
щает внимание, что с 2000-го года раз-
личия существенно возросли в пользу
Севера, то есть по данному показателю
регионы Севера имеют лучшие пози-
ции.

По доходам консолидированного
бюджета на душу населения субъекты
Севера 1-й децильной группы на протя-
жении всего периода также демонстри-
руют лучшие позиции в сравнении с ре-
гионами несеверной части РФ. В «от-
стающих» субъектах Севера и несевер-
ной части РФ, как правило, большая до-
ля доходов консолидированного бюд-
жета приходится на налог на доходы
физических лиц. Во многом именно
благодаря этому факту регионы Севера,
в которых номинальная заработная пла-
та выше, чем в несеверных регионах,
демонстрируют лучшие позиции. Вме-
сте с тем привлечение статистических
данных по основным видам доходов
консолидированного бюджета субъек-
тов РФ показывает, что наименее ус-
пешные регионы Севера по доходам от
налога на прибыль организаций на душу
населения, налогу на имущество орга-
низаций на душу населения также пока-
зывают большую результативность в
сравнении с наименее успешными несе-
верными субъектами РФ.

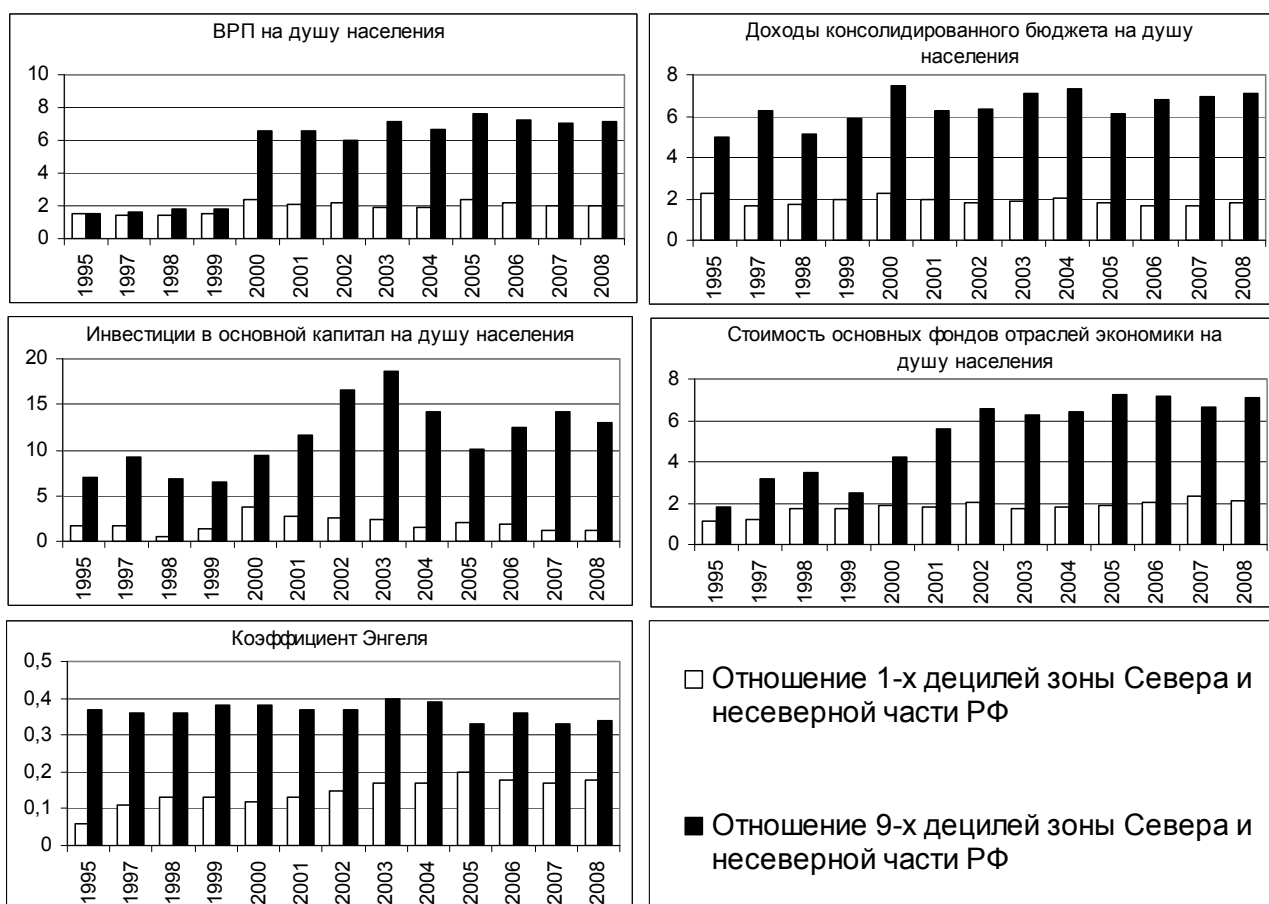


Рис. 2. Отношения 1-х (9-х) децилей зоны Севера к 1-м (9-м) децилям несеверной части РФ

По стоимости основных фондов отраслей экономики на душу населения наименее успешные регионы Севера также демонстрируют лучшие позиции по сравнению с несеверными субъектами. Проявляется тенденция увеличения разрыва по данному показателю между региональными группами.

По инвестициям в основной капитал на душу населения анализ результатов отношений 1-х децилей зоны Севера к 1-м децилям несеверной части РФ показывает, что практически на протяжении всего рассматриваемого периода группа северных субъектов имеет лучшие позиции. Исключением является 1998-й год, в котором анализируемое соотношение составило 0,59 раз не в пользу Севера. Анализ структуры инвестиций по источникам формирования свидетельствует, что в наименее успеш-

ной группе как северных, так и несеверных субъектов в последние годы, как правило, основным источником инвестиций являются бюджетные средства. По остальным составляющим структура инвестиций регионов отличается разнообразием не только между региональными группами, но и внутри, а также и по годам исследуемого периода.

Анализ динамики соотношения коэффициента Энгеля в 1-й децильной группе регионов Севера и несеверной части РФ показывает худшие позиции северных субъектов. С 2002-го года наблюдается некоторое улучшение, однако, ситуация остается чрезвычайно острой. Во многом это обусловлено спецификой распределения субсидий из федерального бюджета на дорожное строительство, которое слабо учитывает показатели развития автодорожной се-

ти. В результате регионы как со слабой, так и с относительно развитой транспортной инфраструктурой поставлены в практически равные условия финансирования.

3 этап. Динамика соотношений 9-х децилей зоны Севера к 9-м децилям регионов несевой части РФ. Их анализ позволит сравнить складывающиеся изменения экономической ситуации групп самых благополучных субъектов Севера и несевой части РФ (рис. 2).

По ВРП на душу населения положение 10% самых благополучных субъектов зоны Севера было лучше, чем положение 10% самых благополучных регионов несевой части РФ в течение всего рассматриваемого периода. Обращает внимание существенное усиление позиций Севера по анализируемому показателю с 2000-го года. Рост различий частично объясняется ростом цен на природные ресурсы, резким увеличением добычи ресурсов недр. Аналогичная ситуация, но с меньшим разрывом, наблюдается и при сравнении 1-х децильных групп субъектов Севера и несевой части РФ (рис. 2).

По доходам консолидированного бюджета на душу населения рассматриваемая группа северных субъектов демонстрирует лучшие позиции. Какие-либо четко проявляющиеся тенденции в динамике отличий отсутствуют. Отсутствие тенденции увеличения различий по доходам консолидированного бюджета на душу населения в условиях роста цен на основные статьи экспорта добывающих субъектов Севера связано с сильными изменениями межбюджетных отношений после 2002-го года. Указанные изменения объясняются перераспределением в пользу федерального бюджета части доходов от налогов и сборов от использования природных ресурсов, за счет которых в значительной степени формировались доходы бюджетов северных территорий.

По стоимости основных фондов отраслей экономики на душу населения наиболее успешные регионы Севера также демонстрируют лучшие позиции. Рост разрыва, наблюдаемый с 2000-го г., объясняется более высокими темпами прироста стоимости основных фондов отраслей экономики добывающих субъектов Севера с одновременным уменьшением численности населения. Для наиболее успешных субъектов несевой части характерно увеличение численности населения.

По инвестициям в основной капитал на душу населения (рис. 2) анализ результатов отношений 9-х децилей зоны Севера к 9-м децилям несевой части РФ показывает, что на протяжении всего периода группа северных субъектов демонстрирует лучшие позиции. Как и в случае с 1-ми децильными группами наибольшие отличия наблюдаются с 2000-го года. Однако, если для 1-х децилей характерно сокращение отличий с 2004-го года за счет в основном бюджетных средств инвестирования, то в 9-х децильных группах эта особенность менее заметна. При этом, как правило, большая часть инвестиций приходится на собственные средства предприятий.

По коэффициенту Энгля, наиболее успешные регионы Севера демонстрируют значительно худшие позиции по сравнению с регионами несевой части РФ. Аналогичная ситуация наблюдалась и при маркировании отличий в группах наименее успешных субъектов Севера. Обращает внимание стабильность разрыва в соотношении между исследуемыми группами регионов.

Подводя итоги анализа сравнительной динамики изменений 9-х децильных групп регионов зоны Севера и несевой части РФ, надо отметить следующее: наиболее успешные регионы Севера демонстрируют лучшие результаты экономического развития в сравнении с наиболее успешными субъ-

ектами несеверной части РФ. Исключение составляет показатель инфраструктурного обустройства территории. В частности, анализ динамики коэффициента Энгеля свидетельствует о чрезвычайно низком уровне развития автомобильных дорог в сравнении с общероссийской ситуацией. Таким образом, ситуация, отражающая данный показатель в группе наименее успешных субъектов,

повторяется и в группе наиболее успешных.

4 этап. Для более детального маркирования специфики экономики регионов Севера полученные данные соотносятся с индексами региональной дифференциации, RDI (аналог индекса Джини), которые учитывают все регионы северной и несеверной части РФ (рис. 3).

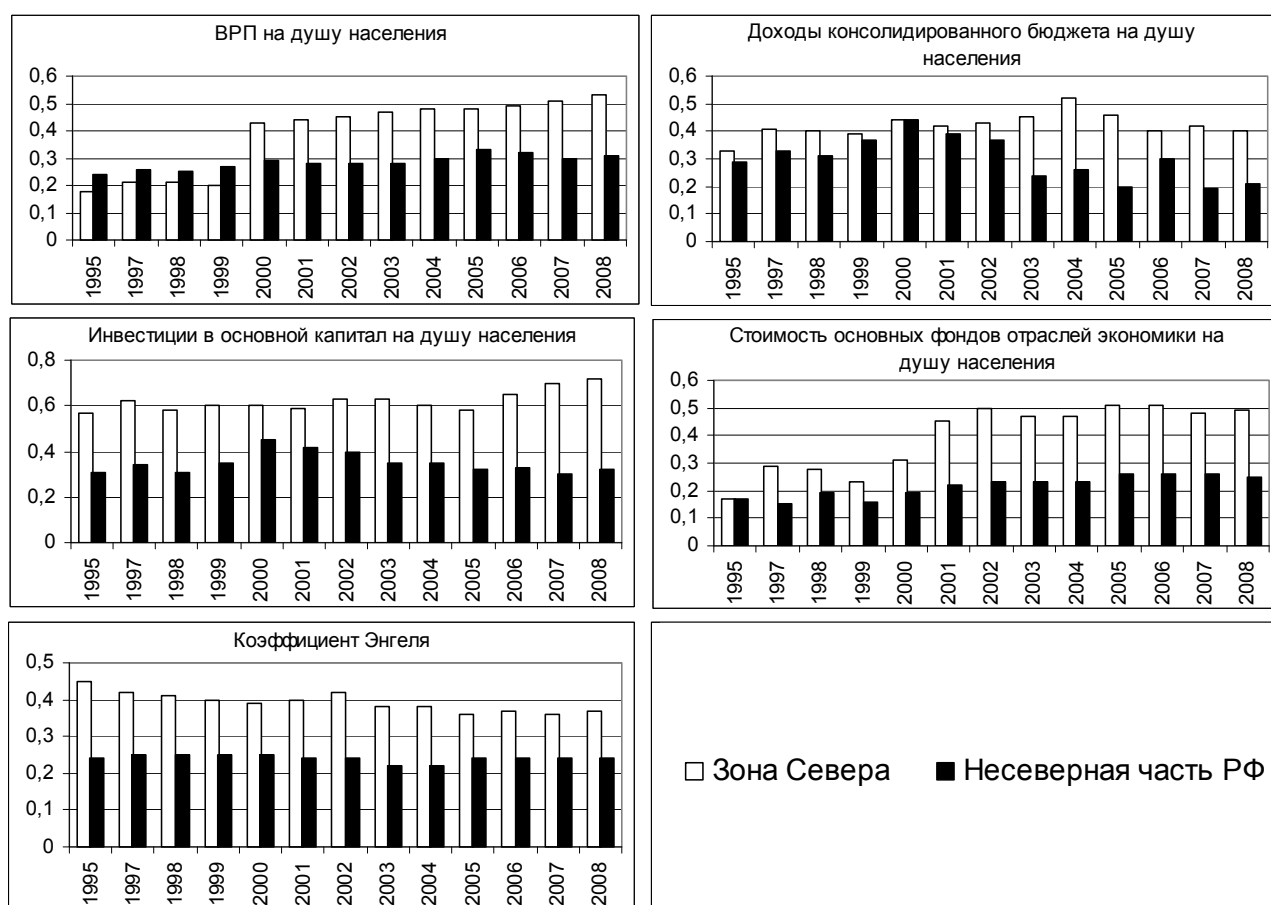


Рис. 3. Индексы региональной дифференциации, RDI, для зоны Севера и несеверной части РФ

По ВРП на душу населения субъекты Севера с 2000-го года демонстрируют большие различия в сравнении с несеверной частью РФ. Обращает внимание четкая тенденция увеличения отличий между северными субъектами по анализируемому показателю. Для регионов несеверной части тенденция

роста внутригрупповых отличий четко не прослеживается.

По доходам консолидированного бюджета на душу населения субъекты Севера также демонстрируют более дифференциацию в сравнении с регионами остальной части РФ. Исключение составляет 2000-й год, когда максимальное значение RDI регионов несе-

верной части (0,44) совпало с аналогичными данными за 2000-й год по северным регионам.

По стоимости основных фондов отраслей экономики на душу населения регионы Севера также демонстрируют более значительные внутригрупповые различия в течение практически всего рассматриваемого периода. Исключение составляет 1995-й год, когда значение RDI, равное 0,17 для северных субъектов, совпало со значением для субъектов остальной части РФ. Наибольшие различия для обеих рассматриваемых региональных групп характерны для периода с 2000-го по 2008-й год.

По инвестициям в основной капитал на душу населения различия по регионам Севера в среднем примерно в 2 раза выше, чем по субъектам остальной части РФ. Обращает внимание отсутствие ярко выраженных тенденций развития дифференциации как в группе северных, так и в группе несеве­рных регионов.

Анализ коэффициента Энгеля позволяет определить более существенную дифференциацию в группе субъектов Севера. Наибольшее значение RDI для Севера приходится на 1995-й год (0,45), наименьшее – на 2005-й и 2007-й годы (0,36). Привлечение результатов рассмотрения сравнительных позиций Севера в 1-й и 9-й децильных группах указывает, что состояние инфраструктурного обустройства автомобильными дорогами в субъектах Севера значительно хуже, чем в остальной части РФ (рис. 2). Существенных изменений неравенства по исследуемому показателю не наблюдается.

Выводы. Во-первых, по приведенным критериям оценки по всем исследуемым показателям производственного и ресурсно-инфраструктурного блоков социально-экономического развития субъекты Севера демонстрируют существенные различия в экономическом развитии, чем регионы остальной

части РФ. Таким образом, именно регионы Севера определяют параметры высокой межрегиональной дифференциации в РФ.

Во-вторых, сравнительная характеристика 9-х и 1-х децильных групп Севера и несеве­рной части РФ позволила определить, что как наиболее, так и наименее успешные группы регионов Севера демонстрируют лучшие показатели экономического развития в общероссийском контексте. Исключение составляют значительно худшие позиции Севера, по коэффициенту Энгеля, характеризующему обустройство территорий сетью автомобильных дорог. Это основной фактор, сдерживающий комплексное развитие Севера и ограничивающий экономику Севера от рынков сбыта продукции в связи с высокими транспортными тарифами. По оценке Минтранса России, себестоимость автомобильных перевозок на Севере в 5-10 раз выше, чем в центральной части РФ и в 1,5 раза выше, чем в аналогичных районах других государств [4]. Особую тревогу не только в экономическом, но и в геополитическом плане вызывает недостаточное развитие автомобильных дорог на Севере Сибири и Дальнего Востока. Республика Саха (Якутия), Камчатский край, Магаданская область, Чукотский автономный округ и ряд других северных территорий оторваны от единой дорожной сети.

Библиографический список

- 1.Самарина В.П. Особенности оценки неравномерности социально-экономического развития регионов // Проблемы современной экономики. - 2008. - № 1 (25). – С. 300 – 304.
- 2.Баранов С.В. Диагностика межрегиональной дифференциации // Региональная экономика: теория и практика. – 2007. - №6. С.42-54.
- 3.Баранов С.В., Скуфьина Т.П. Статистический анализ дифференциации регионов зоны Севера в общероссийском

контексте // Вопросы статистики. – 2005. - №11. – С. 35-45.

4.О состоянии сети автомобильных дорог в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностей и ее развитии в свете реализации задач, постав-

ленных в Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации на 2007-й год (информационно-аналитическая записка) / Режим доступа:

http://www.council.gov.ru/inf_ps

Енифанова Т.В.

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И СОЦИАЛЬНЫЕ ФУНКЦИИ МАЛОГО БИЗНЕСА

Экономическая функция малого бизнеса выражается в функционировании предприятия малого бизнеса и проявляется выходом товара на рынок, а также в получении выручки от продаж и увеличении поступлений в бюджет за счет уплаты налогов и сборов. Кроме того, малый бизнес содействует укреплению экономической независимости населения и, как следствие, росту платежеспособности спроса.

В силу своих особенностей и возможностей малые предприятия функционируют, как правило, на узкопрофильных сегментах рынка товаров и услуг. Они занимают особенные рыночные сегменты, производя товары, которые из-за достаточно высоких накладных расходов или быстроменяющихся предпочтений потребителей могут быть экономически нецелесообразными для производства на крупных и средних предприятиях. Привлекая финансовые, трудовые и прочие ресурсы, малые компании через развитие производства и внутри- и межрегиональной торговли способствуют экономическому оживлению страны.

Развитие субъектов предпринимательства сдерживается наличием ряда проблем, возникающих уже на этапе организации бизнеса. По результатам опроса [1] выявлено, что основными проблемами при организации собственного дела респонденты считают отсутствие стартового капитала (30,0%) и помещения для ведения бизнеса

(25,0%). При этом указанные проблемы характерны для 68% предпринимателей, работающих менее года. Сравнительный анализ данных социологических исследований 2010-го года и 2011-го года по этому вопросу показывает, что наиболее значимые проблемы остаются неизменными (в 2010-м году на проблему отсутствия стартового капитала указали 31% респондентов, а на отсутствие помещений для ведения бизнеса – 30%).

Важнейшей проблемой остается организация подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров для малых предприятий. Условиями формирования является содействие учебным центрам, осуществляющим обучение персонала субъектов предпринимательства и начинающих предпринимателей в подготовке учебных программ и кадров преподавателей, проведении семинаров для предпринимателей, развитие материально-технической базы этих центров и осуществление финансовой поддержки за счет средств бюджетов всех уровней на подготовку и повышение квалификации кадров.

Социальную роль малого предпринимательства можно оценить снижением уровня безработицы, созданием условий для реализации потенциальных возможностей граждан.

Нехватка бюджетного финансирования и плохая развитость социальных функций МСП усугубляют процесс

имущественного расслоения населения. В то время как происходит рост количества людей со средним уровнем достатка, а также людей зажиточных и обеспеченных, увеличивается количество неимущих, живущих за чертой бедности. Данная ситуация накаляет социально-политическую обстановку в стране и может оказать крайне негативное воздействие на дальнейший ход экономического развития. Поэтому как никогда актуальной является задача повышения эффективности социальных функций предприятий, как важнейшего фактора решения социальных проблем и экономической стабильности общества. Однако внедрение в жизнь этих функций приводит к возникновению серьезных препятствий для основной деятельности предприятий. Данные проблемы связаны в первую очередь с увеличением коммерческих рисков, снижению рентабельности и прибыльности, что не может не влиять на развитие самих МСП. Таким образом, задача развития социальных функций предприятий в целом, в том числе малых и средних, как важнейшего из факторов укрепления социальной и экономической стабильности страны, продолжает оставаться крайне актуальной.

Социальные функции малых предприятий являются особым видом предпринимательской активности. Ключевой целью данной функции является полноценное развитие экономики, духовное и культурное возрождение страны и построение развитого социального общества.

Проведенный теоретический и практический анализ показал, что экономическое и социальное в предпринимательстве существуют в тесной взаимосвязи.

Несомненно, что главной целью деятельности коммерческого предприятия является извлечение прибыли. Однако на практике, при реализации данной цели, предпринимателю приходится

постоянно добиваться воспроизводства социальных ресурсов, без чего очень сложно организовать нормальный производственный процесс, а значит, и получить прибыль.

Анализируя формулу движения промышленного капитала, с учетом двоякого устройства содержания процесса производства, видно, что воспроизводство человека и условий его жизни является интегральным моментом в движении капитала как самого необходимого условия его эффективного функционирования. В этом и заключается объективный характер социальных функций МСП.

Социальные функции бизнеса выражаются в создании материальных и духовных предпосылок воспроизводства человека, роста его благосостояния, повышении его самооценки, общественной и гражданской активности и ответственности. Все это проявляется в многочисленных формах. Таких как:

- создание рабочих мест;
- рост числа занятых;
- улучшение качества условий труда и быта сотрудников предприятий;
- обучение и повышение квалификации рабочей силы;
- совершенствование организации труда, а также материальная и нематериальная мотивация сотрудников ;
- вовлеченность трудящихся в управление компанией и т.д.

Основные ключевые задачи социальных функций МСП в современной экономике страны:

- поддержка социальной устойчивости в обществе;
- увеличение среднего класса; борьба с бедностью;
- возрождение исторического, морального и духовного наследия предпринимательства;
- культурное и нравственное возрождение общества.

Разделение социальных функций малого бизнеса осуществляется по сле-

дующим критериям: по содержанию; по типу влияния на общество, целевой направленности и другим. На основании данных критериев, выделяются основные факторы, способствующие развитию социальных функций МСП.

Факторы, содействующие развитию социальных функций:

а) экономические, правовые, политические (объективные) - факторы внешней среды;

б) практическое поведение людей в процессе принятия решений, влияние культурных норм и национальных особенностей общества, а также системы разделяемых ценностей на каждом конкретном предприятии (субъективные) - факторы внутренней среды.

Анализируя отечественную и зарубежную практику социальных инициатив, можно отметить, что социальные функции компаний в наибольшей степени проявляются в то время, когда успешно работают все элементы рыночной системы, довольно устойчива внешняя и внутренняя обстановка, в которой осуществляется предпринимательская деятельность.

Государственные и муниципальные власти заинтересованы в получении от хозяйственных субъектов максимального объема денежных средств на удовлетворение социальных нужд. С одной стороны, предприятия, осуществляя экономическую функцию производства товаров и услуг, необходимых для общества, предоставляют не только занятость гражданам, но и соответствующие доходы, в виде заработной платы, а также вознаграждение для акционеров. С другой стороны, оказывается, что этого мало для успешного функционирования предприятия. Во-первых, государственные органы власти при помощи экономических, правовых и административных механизмов могут в обязательном порядке взимать с предприятий ресурсы на общественные цели. Например: на защиту среды обитания, здраво-

охранение, обеспечение безопасности и защиту гражданских прав населения, прав потребителей. Во-вторых, организация может сама реагировать на социальные проблемы общества. Это объясняется тем, что в обществе более благополучном с социальной точки зрения гораздо лучше условия для предпринимательской деятельности, то есть очевидны долгосрочные перспективы для организации.

К тому же создается привлекательный образ социально-активной фирмы, что дает преимущества в конкурентной борьбе за покупателей, в возможности получения государственных заказов и, следовательно, в извлечении дополнительной прибыли.

Между тем решение социальных задач требует дополнительных финансовых ресурсов. Часть расходов предприятия переносят на потребителя в виде повышения цен. Однако, как известно, многие малые предприятия работают в низкодходных сферах. Очевидно, что, расходуя собственные средства для решения социальных задач, они несут повышенные риски, связанные с выживаемостью на рынке. Расходовать финансовые ресурсы на социальные нужды в объеме, который негативно сказывается на экономической эффективности производства, нецелесообразно. Следовательно, чтобы активизировать развитие социальных инициатив малых предприятий, государству требуется организовать такие экономические условия, при которых субъектам бизнеса было бы выгодно (неубыточно) реализовывать свои социальные функции, иначе под прессом основных экономических законов, они, вероятнее всего, придут к банкротству.

В связи с вышесказанным особую актуальность принимает вопрос о государственной поддержке социальных функций малых предприятий. Данная поддержка может быть оказана в виде дополнительных льгот или префе-

ренций для субъектов малого бизнеса, функционирующих в низкоприбыльных отраслях экономики и реализующих социальные программы.

Что касается устройства управления развитием социальных функций малых предприятий, то под ним подразумеваются методы и средства достижения взаимодействия государства, общественных организаций и субъектов предпринимательства с целью реализации ряда мероприятий в области обеспечения хороших условий для развития и поднятия экономической и социальной эффективности предпринимательского сектора. При создании данных условий увеличится доля ресурсов у субъектов предпринимательства, которые могут быть направлены на социальные нужды.

Структура и основные элементы данного механизма:

- активность и инициативность предпринимателя;
- инструменты государственного регулирования рыночных отношений;
- законодательство, направленное на содействие развитию малых предприятий и осуществлению ими социальных функций;
- поддержка общества;
- положительный имидж предпринимательства;
- система государственного стимулирования социальных инициатив малых предприятий.

Основная роль в данной структуре отводится государству, это объясняется тем, что именно от политики государства зависит работоспособность практически всех элементов механизма развития социальных функций малых предприятий. Кроме того, их развитие в России происходит в условиях, существенно отличающихся от западных, поэтому копирование зарубежного опыта представляется нецелесообразным.

За всю историю не было страны, которая осуществляла трансформацию в

рыночную экономику от административно-командной с таким высоким уровнем монополизации. Кроме того, важно учитывать иждивенческое отношение населения, выработанное в годы советской власти. Граждане не умеют осмысленно и ответственно подходить к вопросам труда и системе налогообложения, а также не ощущают себя полноценной единицей общества, способной повлиять на его политическую и экономическую стабильность. Нынешнее, зачастую негативное, отношение к предпринимателям, также не содействует развитию их социальных и экономических функций. Таким образом, вся структура и рычаги разрабатываемого механизма должны быть направлены на создание наиболее благоприятных условий для трансформации предпринимательского сектора в одну из основных структур рыночного хозяйства. Данная стратегия осуществима на основе утверждения комплексной государственной программы содействия и развития социальных функций малых предприятий, которая должна охватывать все их стороны как единой части экономической структуры страны.

Под государственной поддержкой в статье подразумевается связь экономических, правовых и административных отношений государства и субъектов бизнеса. Данные отношения нацелены на активизацию всех форм предпринимательской социальной инициативы, основной задачей которых является извлечение наибольшей выгоды общества в целом. Государство регулирует внешние функции предприятий и оказывает помощь в реализации внутренних. Согласовав со всеми заинтересованными сторонами программу, необходимо разрабатывать план развития социальных функций малых предприятий. К заинтересованным сторонам здесь относятся: общественные организации предпринимателей, ведущие уче-

ные-экономисты, государственные органы.

На развитие данных функций наиболее сильное влияние оказывает налоговая политика государства, ценовая, антимонопольная, антидемпинговая и конкурентная. Данный подход подразумевает создание механизмов государственного регулирования экономики.

От оптимально налоговой системы также во многом зависит эффективное развитие производства. С одной стороны, она должна способствовать поступлению достаточных средств в бюджет государства, с другой – не быть тяжким бременем при осуществлении предпринимательской деятельности. Без соразмерной налоговой политики нельзя надеяться на успешную деятельность малых предприятий, развитие здоровой конкуренции и преодоление сложившейся за многие годы монополии крупных предприятий.

Для защиты прав и инвестиций предпринимателей требуется пересмотреть трудовой кодекс в сторону ужесточения ответственности наёмных сотрудников при причинении ими как фактического, так и косвенного ущерба предприятиям.

Деятельность государства в области обеспечения здоровой конкуренции на различных сегментах рынка занимает первостепенное место в создании благоприятных условий для развития социальных функций малых предприятий. Основной задачей государства в этом вопросе является обеспечение равных стартовых условий развития для различных компаний, предотвращение криминализации предпринимательской среды, а также снижения риска социальной нестабильности. Создание данных условий возможно с помощью специальной системы финансирования, кредитования и страхования малых предприятий. Данная система позволит обеспечить равный доступ к финансовым ресурсам государственного и мест-

ного бюджета, а также средствам коммерческих финансово-кредитных структур, что будет способствовать сохранению устойчивого функционирования предприятий на начальном этапе деятельности и обезопасит потенциальных инвесторов от возможных финансовых потерь. Второе условие – наличие помещений, подходящих для бизнеса. Актуальной проблемой здесь является отсутствие у малых предприятий собственных производственных площадей. Для решения этой проблемы можно применить американский опыт по субсидированию государством приобретения малым бизнесом нежилых помещений в собственность. Сюда относится развитие механизмов долгосрочного кредитования покупки и лизинга недвижимости, включающих пониженную процентную ставку и увеличенные сроки выкупа.

Несомненно, что важнейшую роль играет ценообразование. В настоящее время такая государственная политика отсутствует. Вследствие чего происходит чрезмерный рост себестоимости таких показателей, как: коммунальные платежи, арендная плата и т.д., что влечёт за собой увеличение инфляции и рост цен на все виды товаров и услуг. В условиях низкого спроса всё это ведёт к банкротству многих малых предприятий, особенно тех, кто значительную часть средств выделяет на социальные программы.

Создание действенной системы управления развитием социальных функций малых предприятий является важнейшим условием обеспечения высокого уровня жизни населения и ускоренного развития малого бизнеса в России. Существующая на сегодняшний день система поддержки социальной инициативы малого предпринимательства не отвечает целям и задачам государственной социальной политики.

Анализируя реальное состояние МСП в посткризисный период, необхо-

димо отметить, что стабилизация хозяйственной деятельности в этом секторе происходит очень медленно. Предприниматели еще не рассчитались с долгами, не заработали достаточно средств для покрытия убытков прошлых лет, не достигли докризисного уровня доходности деятельности. Между тем на их скромные доходы ощутимыми затратами ложатся в разы возросшие налоги на землю, постоянно растущие тарифы. Помимо этого, принимаются законы, требующие обязательного страхования: урожая, имущества, от банкротства, а также выполнения обязательных требований при осуществлении определенных видов деятельности: внедрения обязательных средств защиты персональных данных, установки приборов спутниковой навигации на междугородный общественный транспорт и, наконец, замена ЕСН страховыми социальными взносами, а также планируемая с 2012-го года отмена ЕНВД для определенных видов деятельности в разы увеличивают налоговую и административную нагрузку на малые предприятия и

делают малый бизнес, по сути, банкротом.

Таким образом, необходимость решения многоаспектной и сложной проблемы требует разработки принципов, форм и способов обеспечения устойчивого развития предпринимательских структур, то есть методологии, механизма и методов управления предпринимательской деятельностью, как основополагающего условия успешного развития малых предприятий на современном этапе экономических и социальных преобразований в нашей стране.

Библиографический список

1. Информационно-аналитические материалы социологического опроса по вопросам развития малого и среднего предпринимательства. Муниципальное учреждение «Департамент экономики города Ростова-на-Дону»
2. Центральная база статистических данных Федеральной службы государственной статистики РФ www.gks.ru

АННОТАЦИИ СТАТЕЙ, ПОМЕЩЕННЫХ В ЖУРНАЛЕ

Раздел 1. Бухгалтерский учет и аудит: проблемы и их решения

Кузнецова Л.Н.

Особенности бизнес-процессов совершенствования и развития бухгалтерского учета

Аннотация

В статье рассмотрено построение системы бизнес-процессов бухгалтерского учета в организации, предложена их классификация. В классификации акцентировано внимание на группу процессов развития. Проанализировано совершенствование учетных процессов с применением инструментария бенчмаркинга и реинжиниринга.

Ключевые слова: бенчмаркинг, бизнес-процесс, бухгалтерский учет, реинжиниринг бизнес-процессов.

Вакуленко Н. И., Чухрова О. В.

Управленческий учет в системе бюджетирования

Аннотация

В статье рассматриваются организационно-методические подходы, связанные с развитием бюджетирования как неотъемлемой составляющей части управленческого учета. Изложенные в ней положения и выводы раскрывают представления об управленческом учете для целей управления и контроля в системе информационного обеспечения современного предприятия. Концептуальные основы организации бюджетирования могут быть положены в основу разработок прогрессивных управленческих систем в коммерческих организациях.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетирование, бюджетно-учетная модель, налоговое бюджетирование, стандарт по бюджетированию.

Юрьева Т.Б.

Методические и организационные основы контроллинга в строительной деятельности

Аннотация

В статье охарактеризованы основные методологические принципы контроллинга, как инструмента эффективного управления бизнесом, проанализированы объективные причины необходимости разработки и внедрения системы контроллинга в деятельность строительной организации. Исследована сущность концепций контроллинга, и определены основные этапы внедрения системы контроллинга в строительной организации.

Ключевые слова: контроллинг, учетно-аналитическая система, инструменты стратегического и оперативного контроллинга, бюджетирование, учет затрат, центр ответственности, строительная деятельность.

Григоренко М.А.

Возникновение и основные этапы эволюции аудиторской деятельности в мировой и отечественной практике

Аннотация

В статье рассматриваются основные этапы эволюции аудита от возникновения

до наших дней в мировой и отечественной практике. Аудиторская деятельность на протяжении всей ее истории постоянно эволюционировала, отсюда вытекает актуальность данной темы, так как в наше время начинается новый этап эволюции аудита. Выявлено перспективное направление дальнейшей эволюции аудита: его компьютеризация.

Ключевые слова: аудит, эволюция аудиторской деятельности, автоматизация, компьютеризация.

Кирикова О.А.

Формирование систем финансового учета в оборонных ведомствах иностранных государств

Аннотация

В статье изложен иностранный опыт развертывания финансовых систем оборонных ведомств в современных условиях. Показаны как положительные его стороны, так и сложности с его внедрением. Выявлены современные тенденции в развитии финансовых систем оборонных ведомств развитых государств.

Ключевые слова: финансовый учет, бухгалтерский учет, балансовый отчет, бюджетный учет, бюджетно-стоимостной учет, бюджетные разрешения, счет исполнения бюджета.

Ларина А. А.

Методические основы применения циклического подхода при составлении программы аудита

Аннотация

В статье в логической последовательности проанализированы три методических подхода к составлению аудиторской программы, и в рамках каждого из них выделены возможные сегменты аудита, рассмотрены предпосылки подготовки финансовой отчетности, подтверждаемые в процессе осуществления проверки, разработана и приведена программа аудита с применением циклического подхода.

Ключевые слова: программа аудита, сегментирование аудита, циклический подход к аудиту, предпосылки подготовки финансовой отчетности.

Шумейко М.В.

Методология стратегического учета в строительстве

Аннотация

Разработанная и апробированная автором методология стратегического учета в строительстве обеспечивает стратегическое управление собственностью, инновациями, венчурным капиталом, денежными потоками, правительственной помощью, рисковыми ситуациями на базе использования следующих основ методологии: стратегических агрегатов; структурированного плана счетов; критериев оптимальности; мотивирования стратегических решений; факторов внешнего воздействия; учетно-аналитического обеспечения; инжиниринговых механизмов стратегического учета; технологии стратегического учета; стратегической зоны безопасности; стратегической маржи безопасности; стратегических решений; стратегического контроля на базе нулевого производного балансового отчета.

Ключевые слова: стратегические агрегаты, структурированный план счетов, объекты стратегического учета, критерии оптимальности, мотивированность стратегических решений, учетно-аналитическое обеспечение, инжиниринговые механизмы,

технология стратегического учета, стратегическая зона безопасности, стратегическая маржа безопасности, стратегические решения.

Раздел 2. Современные проблемы развития экономического анализа и статистики

Денгаева К. Ш.

Диалектика развития оценочной деятельности в отечественной практике

Аннотация

В статье рассматривается развитие оценочной деятельности финансовых результатов как подсистемы внутреннего контроля на предприятии. Предложено разделение оценки по двум критериям: качественной оценке системы управления и количественной оценке системы управления на предприятии.

Ключевые слова: оценочная деятельность, качественная оценка, количественная оценка, оценка результатов производственной деятельности, центры затрат и ответственности прибыли и инвестиций.

Анесянц Ю.С.

Концепция создания общего информационного поля в применении к коллективным инвестициям: аналитическая справка инвестора

Аннотация

В статье представлена попытка сформировать новый информационно-аналитический инструмент института коллективных инвестиций, который призван усилить прозрачность работы фондов и создать условия более эффективного взаимодействия между агентами спроса и предложения. Аналитическая справка инвестора рассматривается как эффективный инструмент обеспечения мотивированного инвестиционного выбора, ликвидности, изотропности и унификации инвестиционных услуг в финансовом поле РФ.

Ключевые слова: институт коллективных инвестиций, паевой инвестиционный фонд, финансовая архитектура, информационное поле, аналитическая справка инвестора.

Карышев М. Ю.

Статистический метод измерения информационной экономики: поиск интегрального показателя

Аннотация

Статья посвящена методологическим вопросам измерения информационной экономики. В процессе обзора существующих профильных международных статистических стандартов автор определил их основные аналитические аспекты и на этой основе разработал интегральный показатель развития информационной экономики. Практическую ценность показателя продемонстрировала региональная группировка, выявившая типы экономической эффективности приложения информационных и коммуникационных технологий.

Ключевые слова: информационная экономика, индекс развития информационно-коммуникационных технологий, интегральный показатель, статистический анализ.

Субботина И.Ю.

Гудвилл хозяйствующего субъекта как вектор развития социально-трудовых отношений

Аннотация

В статье рассматриваются особенности гудвилла хозяйствующего субъекта, который рассматривается в качестве важного направления развития социально-трудовых отношений

Ключевые слова: гудвилл, общество, труд, рабочая сила, человеческий капитал, социально-экономические отношения, наемный труд

Толмачев М.Н.

Проблемы построения производственных функций в российском сельском хозяйстве

Аннотация

В статье рассматриваются вопросы построения производственных функций в сельском хозяйстве России. Обосновывается выбор факторов сельскохозяйственного производства. Построена производственная функция экономического роста в сельском хозяйстве.

Ключевые слова: производственная функция, сельское хозяйство, факторы производства, экономический рост.

Баранов С.В.

Динамика экономического развития регионов России: по данным статистического анализа

Аннотация

Проводится методика оценки межрегиональной дифференциации. Проведен статистический анализ специфики экономического развития регионов Севера в сравнении с общероссийской ситуацией. Определены особенности и закономерности экономического развития регионов Севера России.

Ключевые слова: статистический анализ, экономическое развитие, децильные отношения, кривая Лоренца, индекс Джини, регионы Севера, регионы несеверной части России.

Епифанова Т.В.

Экономические и социальные функции малого бизнеса

Аннотация

В статье проводится теоретический и практический анализ экономических и социальных функций малого бизнеса. Выделяются основные ключевые задачи социальных функций малого и среднего предпринимательства в современной экономике страны.

Ключевые слова: малый бизнес, экономика, социальные функции, государство, регулирование.

ANNOTATION OF ARTICLES, PLACED IN JOURNAL

Section 1. Accounting and audit: problems and solutions

Kuznetsova L.N.

Features of accounting business process of improvement and development

Annotation

The paper describes building a system of business processes in the organization of accounting, their classification offered as well. The classification puts more emphasis on the group of development processes. The Improvement of accounting processes is analyzed with the use of tools for benchmarking and reengineering.

Key words: a benchmarking, business-process, accounting process, business process re-engineering

Vakulenko N. I., Chuhrova O. V.

The management accounting in budgeting system

Annotation

In article the organizational-methodical approaches connected with development of budgeting as the integral making part of the management accounting are considered. The positions stated in it and conclusions open representations about the management accounting for management and control in system of information support of the modern enterprise. Conceptual bases of the organization of budgeting can be taken as principle workings of progressive management systems in the commercial organizations.

Key words: the management accounting, budgeting, budgetary-registration model, tax budgeting, the standard on budgeting.

Yureva T.B.

Methodology and organizational framework controlling in construction activities.

Annotation

The article describes the main methodological principles of controlling, as a tool for effective business management, analyzed the objective causes the need to develop and implement a system of controlling the activities of a construction company. Investigated the nature of the concepts of controlling and identifies the key stages of implementing a controlling system in a building firm.

Keywords: controlling, Accounting and analytical system, the tools of strategic and operational controlling, budgeting, cost accounting, point of accountability, building activity.

Grigorenko M.A.

Origin and evolution of milestones audit in world and domestic practice

Annotation

This article discusses the history and evolution of audit from beginning to the present day in the world and domestic practice. Audit activity throughout its history are constantly evolving, this implies the relevance of the topic, since today is the next evolution of the audit. Identified a promising direction for further evolution of the audit: its computerization.

Keywords: audit, the evolution of auditing, automation and computerization.

Kirikova O.A.

Methods for financial accounting. foreign experience in deployment of financial systems

Annotation

The article describes the foreign experience of deployment of financial systems of defense departments today. Both positive sides and difficulties of its implementation are shown. The current trends in development of financial systems of defense departments of developed countries are identified.

Key words: financial accounting, accounting, balance sheet, budget accounting, budget-cost accounting, budget authorizations, budget implementation account.

Larina A. A.

Methodological foundations based on cyclical approach using for audit program composition

Annotation

In this article we logically analyzed three methodological approaches for audit program composition, as well as we extracted within the bounds of these approaches the different audit segments, we considered the prerequisites of the financial statements confirmed in the audit process and we developed and represented the audit program with cyclical approach use.

Key words: audit program, audit segmentation, audit cyclical approach, prerequisites of the financial statements.

Shumeyko M.V.

The methodology of the strategic consideration in the construction

Annotation

Designed and tested by the author methodology of strategic consideration in the construction provides strategic property management, innovation, venture capital, cash flow, government assistance, risky situations on the basis of the following bases of the methodology, strategic installations, structured chart of accounts; optimality criteria, motivation, strategic decisions, factors external effects; accounting and analytical support, strategic engineering mechanisms accounting; technology strategic accounts; strategic security zone, strategic margin security policy decisions, strategic control is based on zero-balance sheet derivative.

Keywords: strategic units, structured chart of accounts, the strategic objects of accounting, optimization criteria, motivation of strategic decisions, accounting and analytical support, engineering mechanisms, technology strategic accounting, strategic security zone, a strategic safety margin, strategic decisions.

Section 2. Modern problems of economic analysis and statistics

Dengaeva K.Sh.

Dialectics of assessment activities in the national practice

Annotation

In the article discusses the development of the evaluation of financial results as the internal control system in the enterprise. Proposed division estimates based on two criteria: quality management systems assessment and quantification of the control system.

Keywords: evaluation activities, quality assessment, quantitative assessment, evaluation of production activities, centers of cost and responsibility, centers of profit and investment.

Anesyants Y.S.

The concept of creating a common information field in applied to collective investment: analysis of the investor information

Annotation

The article presents an attempt to form a new information and analytical tools for collective investment institution which is designed to enhance the transparency of funds and improve effectiveness of interaction between the agents of supply and demand. Analytical Investor Inquire is seen as an effective tool to ensure a reasoned choice of investment, liquidity, isotropy and unification of investment services in the financial field, the Russian Federation.

Keywords: collective investments institution, mutual fund, financial architecture, information field, investment process, analytical investor inquire.

Karashev M.Yu.

Statistical method in measuring of information economy: search of the integrated indicator

Annotation

Article is devoted methodological questions of measurement of information economy. In the course of the review of existing profile international statistical standards the author has revealed their basic private analytical aspects and on this basis has developed an integrated indicator of development of information economy. Practical value of an indicator was shown by the regional grouping which has revealed types of economic efficiency of the application of information & communication technologies.

Key words: information economy, Information & Communication Technology Development Index (IDI), integrated indicator, statistical analysis

Subbotina I.U.

Goodwill of a managing individual as a vector of development of socially – labour relation

Annotation

The article considers the peculiarities of goodwill of a managing individual as an important direction of the development of socially – labour.

Key words: goodwill, company, work, labour force, human capital, socially – economic relation, hired labour.

Tolmachev M.N.

The problems of construction of the production functions in Russian agriculture

Annotation

The article discusses the questions of the construction of the production functions of Russian agriculture. Substantiate the choice of factors of agricultural production. Constructed the production function of economic growth in agriculture.

Key words: production function, agriculture, factors of production, economic growth.

Baranov S.V.

Dynamics of economic development of Russian regions by the statistic analyses data

Annotation

An evaluation methodology of interregional differentiation is given. Statistical analysis of the specificity of economic development of Northern region in comparison to the general Russian situation is carried out. Peculiarities and regularities of economic development of the Russian northern regions are identified.

Key words: statistical analysis, economic development, decile correlations, Lorentz curve, Gini coefficient, Northern regions, regions of the non- North part of Russia

Epifanova T.V.

Economic and social functions of small business**Annotation**

The article describes the theoretical and practical analysis of economic and social functions of small-scale business is carried out. The basic key problems of social functions of small and average business in modern national economy are allocated

Keywords: small business, economics, social functions, state, regulation.

НАШИ АВТОРЫ

Анесянц Юрий Сергеевич, к.э.н., доцент НОУ ВПО ИУБиП.

Электронный адрес: anesyanc@gmail.com.

Контактный телефон: 8-904-503-16-08

Баранов Сергей Владимирович, к.ф.-м.н., старший научный сотрудник отдела регионального и муниципального управления ИЭП КНЦ РАН.

Электронный адрес: bars.vl@gmail.com.

Контактный телефон: (81555)79759

Вакуленко Николай Иванович, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8(863) 261-38-20

Григоренко Максим Александрович, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Донского государственного аграрного университета.

Электронный адрес: 4831973@mail.ru

Денгаева Кристина Шихабудиновна, аспирант кафедры анализа хозяйственной деятельности РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8-926-594-67-77

Епифанова Татьяна Владимировна, к.ю.н., доцент кафедры гражданского права РГЭУ(РИНХ).

Электронный адрес: rostovshell@mail.ru

Карышев Михаил Юрьевич, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и статистики Самарского государственного университета путей сообщения.

Электронный адрес: karyshev63rus@gmail.com.

Контактный телефон: 8-927-90-74-094

Кирикова Ольга Алексеевна, к.э.н., советник Департамента учета и отчетности Министерства обороны Российской Федерации.

Электронный адрес: olgakirikov@yandex.ru.

Контактный телефон: 8-915-211-95-10

Кузнецова Лилия Николаевна, к. э. н., доцент кафедры аудита РГЭУ (РИНХ).

Электронный адрес: Lk-vk@rambler.ru

Контактный телефон: 8-928-622-79-50

Ларина Алла Александровна, аспирант кафедры анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования РГЭУ (РИНХ).

Электронный адрес: allarina87@mail.ru

Субботина Ирина Юрьевна, доцент кафедры экономики и управления предприятием Автономной некоммерческой организации Высшего профессионального образования Института открытого образования.

Электронный адрес: subbotina555@yandex.ru

Толмачев Михаил Николаевич, к.э.н., доцент кафедры статистики Саратовского государственного социально-экономического университета.

Электронный адрес: tolmachev-mike@yandex.ru

Контактный телефон: (8452) 333-405; 211-777

Чухрова Оксана Викторовна, к.э.н., ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Контактный телефон: 8(863) 261-38-20

Шумейко Марина Викторовна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Ростовского Государственного Строительного университета.

Контактный телефон: 8-918-555-01-81

Юрьева Татьяна Борисовна, аспирант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).

Электронный адрес: tati.alla@mail.ru

Контактный телефон: 8-918-553-82-02