

УЧЕТ

И СТАТИСТИКА

№ 2 (18) 2010

Научно-практический журнал.
Издается с 2003 года
Периодичность — 4 номера в год
ISSN 1994-0874
№ 2 (18), 2010

Журнал зарегистрирован Федеральной службой
по надзору за соблюдением законодательства
в сфере массовых коммуникаций и охране культурного наследия
Свидетельство ПИ № ФС77-26807
Подписной индекс 41965 в каталоге Пресса России

Журнал включен в Перечень ведущих рецензируемых журналов и изданий,
в которых должны быть опубликованы основные научные результаты дис-
сертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук (Решение
Президиума Высшей аттестационной комиссии
Минобразования науки России от 19 февраля 2010 года №6/6)

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, М.И. Зарова, М.И. Кутер

Директор редакционно-издательского
центра РГЭУ «РИНХ»
Короченцева Ж.Ю.

Техническое редактирование
и компьютерная верстка:
Барыбин Е.В.

Изд. № 145/1488.
Подписано к печати 16.07.10. Объем 7,1 уч.-изд. л.; 5,75 усл. п. л.
Бумага офсетная. Печать цифровая. Формат 60×84/8.
Гарнитура «Times». Заказ № 2145. Тираж 150 экз.
Отпечатано в типографии РИЦ РГЭУ «РИНХ»
344002, Ростов-на-Дону, Б.Садовая, 69
Тел.: (863) 237-02-58

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

© «Учет и статистика», 2010
© РГЭУ «РИНХ», 2010

Содержание

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ	6
Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В.	
Предпосылки развития бюджетирования в отечественной практике	6
Нор-Аревян Г.Г.	
Особенности формирования себестоимости продукции в зависимости от выбранного организацией метода калькулирования	12
Иванова И.В.	
Управленческий учет в России: проблемы и перспективы	17
Евстафьева Е.М.	
Методические подходы к формированию стратегического учета собственного капитала коммерческой организации	22
Гришин Р.В.	
Роль и значение стратегического управленческого учета в системе управления предприятием и организацией промышленного строительства	28
Землякова С.Н.	
Методологические подходы к классификации реорганизационных процедур в учетной системе сельскохозяйственных организаций	34
Алексеева И.В.	
Использование концепции сбалансированной системы показателей для принятия стратегических решений	40
Беланенко Д.Н.	
Анализ и оценка налоговых инструментов регулирования инновационной деятельности	46
Терникова Е.В.	
Совершенствование бухгалтерского учета по договору доверительного управления имуществом	50
Кручанова Ю.А.	
Организация контроля системы учета в условиях применения МСФО	56
РАЗДЕЛ 2. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА	60
Щербакова Е.П.	
Регламентация деятельности внутренних аудиторов в российских компаниях и предъявляемые к ней профессиональные требования	60
Василенко А.А., Фисакова Е.С.	
Аудиторский риск: развитие понятия и методов оценки	64
Хахонова Н.Н., Плахотя Т.В.	
Проблемы оценки эффективности службы внутреннего аудита	71
Пшеничная Е.С.	
Исследование инструментария, используемого аудитором при формировании прогнозной финансовой информации в газораспределительных организациях	75
Аннотации	80
Наши авторы	92



На базе Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) состоялась III-ья Олимпиада «Бухгалтерский учет в экономике XXI века, основанной на знании» среди студентов 4-х курсов дневной формы обучения вузов Южного и Северо-Кавказского федеральных округов. Это мероприятие направлено на повышение уровня профессиональных навыков студентов, развитие творческих способностей и формирование духа состязательности в студенческой среде.

Олимпиада включала два тура. В этом году желающих побороться за победу было больше, чем в предыдущем. В первом туре, включавшем в себя тестовые задания в режиме online, приняли участие команды 21 вуза. Во второй тур вышло только восемь вузов, набравшие наибольшее количество баллов по результатам тестирования в первом туре: Ростовский государственный экономический университет, Ростовский государственный строительный университет, Донской государственный аграрный университет, Южный федеральный университет, Южно-Российский государственный университет экономики и сервиса, Карачаево-Черкесская государственная технологическая академия, Таганрогский институт управления и экономики, Кубанский государственный университет.

Олимпиада прошла при информационной и спонсорской поддержке учебно-методического центра РГЭУ (РИНХ), ОАО «Роствертол», Ростовского территориального института профессиональных бухгалте-

ров и аудиторов, аудиторской фирмы «А.У.Д.И.», компании «Компьютер Инжиниринг».

Студенты в течение трёх часов представляли свои команды, демонстрировали творческий потенциал по своей будущей профессии, решали бухворд — кроссворд по специальности. Следует отметить, что все команды подошли к выполнению заданий второго этапа творчески, с большим энтузиазмом, поэтому все подготовленные презентации отличались нестандартным подходом, яркостью представления и чувством юмора.

По итогам межвузовской студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету, состоялось награждение победителей грамотами и ценными подарками. Победителями стали:

I место — Ростовский государственный экономический университет (РИНХ);

II место — Кубанский государственный университет;

III место — Ростовский государственный строительный университет.

Остальные команды также стали призерами в различных номинациях («представление команды», «домашнее задание», «приз зрительских симпатий», «за волю к победе» и др.).

Все участники Олимпиады были награждены ценными подарками и благодарственными письмами.

Специальные призы были вручены от деканата учетно-экономического факультета РГЭУ (РИНХ) и от спонсоров олимпиады.

Участники, члены жюри и гости олимпиады выразили благодарность ректорату РГЭУ (РИНХ) за отличную организацию олимпиады, в свою очередь, организаторы олимпиады выразили готовность и да-

лее проводить подобные мероприятия, направленные на объединение бухгалтерского сообщества вузов, Южного и Северо-Кавказского федеральных округов.

Декан учетно-экономического факультета
Заведующий кафедрой бухгалтерского учета
Ростовского государственного экономического
университета (РИНХ)
д.э.н., профессор

Н.Т. Лабынцев

*Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В.***ПРЕДПОСЫЛКИ РАЗВИТИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ
В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ**

Адаптация отечественной экономики на основе рыночных отношений предполагает дальнейшее ее развитие за счет внедрения взаимосвязанных приемов целевого развития и внедрения ответственности за исполнение конкретных целей. В связи с чем, организация эффективной системы управления на отечественных предприятиях предполагает разграничение ответственности за выполнение поставленных задач и контроль за их исполнением. Раскрыть и привести в действие все резервы развития предприятия и в более ранние периоды развития экономики была призвана система планирования во взаимосвязи с системой бухгалтерского учета. Результат этой взаимосвязи являлся первой ступенью в управлении предприятием.

Анализ динамики этого процесса в отечественной практике подтверждает востребованность планово-учетных приемов экономики не только на макроуровне, но и в микроэкономике экономических субъектов. Структура планирования обуславливала структуру бухгалтерского учета только на этапе производственной бухгалтерии.

Интенсивная работа над построением планов развития народного хозяйства в России началась сразу после революции. Ежегодно строились операционные планы на год, перспективные планы на 3-5 и более лет. Так, в декабре 1928г. был утвержден первый пятилетний план развития народного хозяйства СССР. Восьмидесятые — девяностые года были примечательны построением планов на 10-15 лет.

Годы централизованного планирования проходили под знаком планового начала хозяйственной жизни страны. Лозунг построения хозяйства на плановых началах являлся одним из главных тех дней. Он давал сильный толчок к построению планов

развития народного хозяйства в целом по стране, по отдельным ее отраслям, а внутри отрасли — по предприятиям, т.е. говоря языком рыночной экономики, в разрезе сегментов. Система планирования включала в себя достаточно развитую подсистему управления материальными ресурсами, значимость которой определялась тем, что доля материальных затрат в структуре себестоимости промышленной продукции традиционно составляла огромную долю, например, 72,5% в 1988г.(12), в связи с чем материальные ресурсы имели очень высокую степень регламентации. В составе плана экономического и социального развития на год предприятие разрабатывало план материально-технического обеспечения, в котором перечислялись все необходимые предприятию материалы. Одним из важнейших «директивных» показателей для планирования и учета была прибыль, планировать и учитывать распределение которой можно было только при наличии заранее известных цен на выпускаемую продукцию, а также цен (тарифов) на все затравообразующие факторы: сырье, материалы, энергоресурсы, рабочую силу и т.д. Цены планировались и использовались в бухгалтерском учете в зависимости от достигнутого уровня развития производства. Формирование плановых цен от «достигнутого уровня» означало, во-первых, использование достижений научно-технического прогресса и не только на данном предприятии, но и в целом по всей отрасли и, во-вторых, — применение исключительно установленного законом норматива рентабельности. При этом категория «достигнутый уровень» (в системе бухгалтерского учета) никогда не имела официального статуса, хотя опиралась на усредненную, средневзвешенную оценку достигнутого уровня

развития производства.

Именно учитывая это, не совсем правильно говорить о «застое» в экономике России, т.к. это не совсем соответствовало действительности. Например, произведенный национальный доход в 1970г. составил 289,9 млрд.руб.; в 1980г. — 462,2 млрд.руб.; в 1985г. — 578,5 млрд.руб. И это на фоне практически неизменных цен. За четверть века, предшествовавших «перестройке», производство промышленной продукции в СССР выросло в 14 раз, тогда как в США за тот же период — в 3,3 раза, в ФРГ — в 4,9 раза, во Франции — в 3,9 раза, в Англии — в 2 раза (12). Более верными были проблемы в существующей в тот период идеологии.

Годы «перестройки» были примечательны отменой планового регулирования экономики, хотя рыночные регуляторы еще не были созданы. Это сразу привело к негативной реакции. За период с 1991г. по 1999г. валовой национальный продукт России сократился более чем в 2 раза, на фоне беспрецедентного роста цен минимально возрос размер оплаты труда, резко сократилась доходная часть бюджета в связи с возникновением «теневой экономики». Пожалуй, к началу 1999г. не было ни одного макроэкономического показателя, который бы имел устойчивую тенденцию улучшения.

Вместе с отменой планирования произошла демонополизация экономики: вместо 26300 промышленных предприятий в 1985г. российская промышленность в 1995г. насчитывала 136674 предприятий, в том числе и малых предприятий. В свою очередь, при потере соответствующего кадрового потенциала окончательно были забыты принципы планирования производства, особенно на предприятиях малого бизнеса. На бывших государственных предприятиях, даже при наличии плановой службы, функции планирования частично были упразднены. Это можно объяснить, во-первых, инфляцией, царившей в годы переходного периода в экономике России, во-вторых, общей тенденцией упразднения функции планирования со стороны вышестоящих организаций. До этого основной функцией отделов планирования в большей степени являлось не составление планов как таковых, а «разложение» ведомственных планов на составляющие, доведение основных плановых показателей до мест их исполне-

ния и формирование отчетов о полученных отклонениях.

Кроме того, в российских условиях одним из основных сдерживающих факторов к составлению планов на отечественных предприятиях и в настоящее время является зачастую неполная учетная информация как о фактическом значении ряда плановообразующих показателей, так и о стратегических перспективах развития бизнеса.

В настоящее время большая часть российских предприятий не имеет в своей структуре планово-экономических служб, и бухгалтерский учет сосредоточен на формировании финансовой отчетности. Те же предприятия, которые сохранили эти службы в своей структуре, основную их функцию свели к планированию производственных показателей для цехов основного производства, исходя из программы выпуска продукции или оказания услуг. Несмотря на это, часть руководителей желают расширить функции данных служб и ориентировать их в большей степени на прогнозирование прибылеобразующих показателей, исходя из сформированного портфеля заказов и стратегических планов на будущее. Кроме того, руководителей не удовлетворяет система формирования отчетных данных, указывая основную причину этого недовольства в ограниченности объема отчетных данных и позднем формировании информации о полученных отклонениях от плана.

Таким образом, в условиях перехода к рынку предприятия оказались неподготовленными к новой ситуации, когда старая система планирования и производственного учета уже не могла использоваться в полной мере, а новая еще не сложилась. Возникла необходимость в новой парадигме планирования и производственного учета, связанной и с ориентацией на маркетинг, и с формированием новой организационной структуры производства, и с пониманием планирования и учета для управления как постоянного творческого и гибкого процесса. При этом понимание сущности процесса планирования видными отечественными экономистами трактовалось по-разному.

Так, в Большой советской энциклопедии планирование несколько сужено трактуется как «совокупность методов и средств, позволяющих выбрать из множества возможных вариантов развития хозяй-

ственного объекта наилучший (оптимальный), обеспечивающий наиболее эффективное использование ресурсов» (2). И.Э. Берзинь отмечает, что «... содержание процесса планирования состоит в разработке, обосновании, обеспечении выполнения и организации проверки выполнения ... планов» (1).

И.Н. Герчикова формулирует сущность планирования как «конкретизация целей развития всей фирмы и каждого подразделения в отдельности на установленный период времени и определение хозяйственных задач, средств их достижения, сроков и последовательности реализации, выявление материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для решения поставленных задач» (6).

В «Словаре-справочнике предпринимателя» планирование деятельности предприятия трактуется как «... определение задач развития, ассортимента и объема выпускаемой предприятием продукции в соответствии с требованиями рынка на предстоящий период и организации деятельности всех подразделений предприятия по выполнению поставленных задач» (8).

Зарубежные экономисты несколько по-другому подходят к определению планирования, подчеркивая его жизненную необходимость в условиях рынка. Так, английский ученый Дж. Риггс отмечает, что планирование «... включает в себя определение возможных путей достижения поставленных целей и оценку средств реализации имеющихся вариантов», считая, что цель планирования — обоснование решений» (9).

Английский специалист в области планирования Р.Хадсон определяет планирование как «...разработку схемы будущей деятельности фирмы для получения заданных результатов при установленных затратах и в определенный период времени...», подчеркивая, что планирование представляет собой «... преднамеренную попытку оказать воздействие, управлять размахом, скоростью и последствиями изменений» (16). Данная формулировка кажется нам более привлекательной в условиях рыночной ориентации, уделяя наибольшее внимание стратегическим аспектам планирования. Она ориентирует на формирование качественно новых подходов к организации

планирования, при которых «во главе угла» находится обеспечение информационной поддержки управления бизнес-процессами в соответствии с установленными целями, его новой методологией. В рамках этого использование отечественной практики планирования и переориентация накопленного в этой области опыта на решение новых проблем, обусловленных развитием рыночных отношений в России, является одной из наиболее важных задач.

Таким образом, на наш взгляд, в годы централизованного планирования этап планирования и подтверждающий его бухгалтерский учет более всего рассматривались как процесс формирования закона в цифрах, а не как динамический процесс. Однако планы будущего развития хозяйства имеют теснейшую связь с предвидением этого будущего в рамках поставленных задач. Кругооборот средств в экономике субъекта охватывает все виды деятельности по осуществлению управленческого цикла и «осуществляется с помощью следующих функций: планирования, организации, учета, контроля, анализа, регулирования. При этом следует иметь в виду, что перечисленным функциям присуща определенная стадийность: первая стадия предполагает наличие цели, ее постановку, разработку программы, плана действий и соответствующую организацию с тем, чтобы привести систему в заданное состояние (планирование)» (8).

Вышеперечисленные функции есть не что иное, как подсистемы единой системы управления экономическими субъектами. При этом организация взаимосвязанной работы вышеназванных подсистем является первым уровнем управления, которая требует, на наш взгляд, разработки тождественных задач второго порядка, когда задаются приоритеты на этапе планирования, и эти же приоритеты распространяются на остальные подсистемы, включая бухгалтерский учет. Иначе будет нарушен принцип, при котором ранжируют задачи, которые доводятся до подсистем учета, контроля, анализа и реализуются посредством применения конкретных приемов, т.е. планирование рассматривается не как самостоятельный процесс, а как процесс в динамике с остальными процессами и при наличии единых объективности и научности управ-

ления. Под едиными структурными приемами представляются следующие приемы.

1. Так, наличие целей достижения определенного уровня производства предопределяет формирование структуры планов, и основная функция процесса планирования на этапе планирования является непосредственно сам процесс планирования в соответствии с заданными целями. В качестве целей возможен: набранный портфель заказов (объем продаж), запланированный объем инвестиций, запланированный объем финансирования издержек производства (например, при выполнении госзаказов) и т.д.

2. На этапе организации кругооборота средств функция планирования сводится к «транспортировке» конкретных планов до мест исполнения этих планов и избранию ответственных за их соблюдение. Объекты планирования реорганизуются в объекты учета и ответственности за конкретные показатели. В качестве объектов ответственности представляются руководители, каждый из которых имеет свою зону ответственности.

Ведь не редкой является ситуация, когда в соответствии с утвержденной структурой предприятия ответственным за исполнение плана реализации выступает руководитель отдела продаж (или договорного отдела), так же, как за исполнение плана по прямым издержкам производства отвечают начальники) цехов. При этом ответственность распространяется на уровень подотчетных им статей доходов и расходов. Со стороны начальников цехов возможна ответственность за уровень части постоянных цеховых расходов: расходов на содержание цехового персонала, коммунальные затраты, содержание цеха и пр. Но именно части расходов. Так как часть цеховых расходов находится в зоне контроля другого руководителя. Например, за график ремонта цехового оборудования и расходы на его проведение отвечает главный инженер; за соблюдение сметы на ремонт зданий и сооружений отвечает начальник ОКСа; за соблюдением мероприятий по повышению квалификации и затраты на подготовку кадров - начальник отдела кадров и т.д. Т.е. типичен вариант, когда за ряд статей затрат отсутствуют ответственные за исполнение

плановых показателей в целом по предприятию.

3. Далее на учетном этапе функция планирования обязывает систему учета избрать такие приемы и способы ведения учета, которые позволили бы сравнить планируемые показатели с их фактическим значением по истечении определенного периода. В более ранние периоды появилось такое понятие, как единые планово-учетные единицы, в учете формировалась такая структура объектов учета, которая имела плановое обоснование. Нет смысла планировать доходы и расходы в разрезе одних показателей, а учитывать результаты в разрезе других показателей.

4. Наконец, на этапе контроля и анализа функция планирования реализуется путем получения и анализа фактически полученных отклонений от заранее заданных целей, единых по структуре на этапе планирования и учета, что, в свою очередь, на этапе регулирования дает возможность скорректировать планы на будущее. В результате именно в таком представлении прием планирования, как самостоятельный прием управленческой бухгалтерии, расширяет свои функции и превращается в прием управления предприятием.

В настоящее время бюджетирование, как внутрифирменное финансовое планирование в российских компаниях, носит сугубо фрагментарный характер, что не позволяет, в свою очередь, принимать точные и взвешенные управленческие решения. В связи с чем, редко какой руководитель владеет точной информацией о настоящем финансовом положении предприятия. При этом становятся востребованными приемы бюджетирования в рамках управленческой бухгалтерии, так как в настоящее время возрастают требования к системе информационной поддержки управления в целом. По нашему мнению, она должна не только обеспечивать руководство достоверной информацией о текущем состоянии дел, но и прогнозировать на данных управленческого учета, что произойдет при изменениях внутренней или внешней среды. При этом необходимо наличие комплексной методологии и инструментария, которые способны оказать позитивное влияние на модернизацию организационной и информационной

структуры организации. В качестве такого инструмента могут быть использованы приемы управленческого учета, а именно: приемы бюджетирования.

Существует несколько различных точек зрения относительно сущности бюджетирования и его места внутри учетно-информационного пространства организации. При этом часть авторов ограничиваются характеристикой понятия бюджета, а не процесса бюджетирования. Так, по определению Ю.Бриггема и Л.Гапенски, «бюджет — это план, подробно раскрывающий приток и отток средств в течение определенного планируемого периода времени» (3).

Данилочкина Н.Г. дает общую характеристику бюджета как «план деятельности предприятия или подразделения в количественном выражении. В экономически развитых странах бюджеты предприятий отчасти соответствуют таким документам, принятым в отечественной практике, как техпромфинплан, смета затрат. Они охватывают все сферы финансово-хозяйственной деятельности предприятия: производство, реализацию продукции, деятельность вспомогательных подразделений, управление финансовыми потоками» (7).

Вахрушина М.А., характеризуя управленческий учет, представляет бюджет как смету или план, а бюджетирование как процесс планирования (5). В свою очередь, Николаева О. и Шишкова Т. конкретизируют бюджет как «финансовый документ, созданный для того, как предполагаемые действия выполняются. Ключом к пониманию термина «бюджет» является осознание того, что это есть нечто больше, чем лист бумаги, на котором представлены финансовые и другие данные. Эти данные планируют серию событий, которые свершатся в будущем. Это есть прогноз будущих финансовых операций» (15).

Более емкую характеристику сущности бюджетирования предлагает Хруцкий В.Е., по мнению которого, «внутрифирменное бюджетирование — это не столько инструмент, сколько управленческая технология, .. бюджетирование — это показатель качества управления в компании» (17).

Раскрывая сущность интересующего процесса, Карпов А.Е. указывает на то, что «бюджетирование — один из эффективных инструментов управления, который при

грамотном подходе к его использованию позволяет компании эффективно зарабатывать прибыль и управлять финансовыми потоками» (11).

Васильева М.В. также отмечает, что «бюджетирование — это процесс разработки и формирования бюджетов, объединяющих планы руководства предприятий, и в первую очередь производственные, маркетинговые и финансовые. Бюджеты являются инструментом финансового планирования (прогнозирования) и контроля за деятельностью компании и ее структурных подразделений» (4).

Каждая из этих характеристик верна и говорит о емкости понятия «бюджетирование». Учитывая это, остается сделать акцент на том, что бюджетирование — это способ производственного контроля, в связи с чем его можно охарактеризовать как совокупность приемов по обеспечению производственно-коммерческого процесса необходимыми экономическими данными как по объему, так и по структуре, а также последующий учет и контроль по их исполнению.

В результате, это более всего напоминает совокупность приемов управленческого учета, который представляет собой «интегрированную систему учета затрат и доходов нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующую информацию для оперативных управленческих решений и координацию проблем будущего развития предприятия» (12). При этом данные управленческого учета призваны удовлетворять информационные потребности внутреннего управления и позволяют контролировать затраты и результаты на различных уровнях. Но такие же цели стоят и перед бюджетированием.

Таким образом, на наш взгляд, бюджетирование является составной частью управленческого учета, а вернее, его приемом. В свою очередь, одним из элементов бюджетирования является планирование деятельности по различным направлениям.

Управленческий учет и бюджетирование объединяют единые объекты планирования и учета, что позволяет объективно осуществлять процесс контроля полученных отклонений. Они являются неотъемлемой частью современного учетно-контрольного механизма и предоставляют необ-

ходимый для этого инструмент. Именно необходимость повышения эффективности управления организацией предопределила появление бюджетирования как экономической категории.

Единство ряда приемов бюджетирования и непосредственно управленческого учета можно обосновать едиными функциями того и другого процесса. Так, основными функциями управленческого учета, как основного продукта системы управления, являются информационная и контрольная. Но те же функции присущи и процессу бюджетирования. Например, информационная функция бюджетирования доводит целевые показатели до центров ответственности за эти показатели. Контрольная позволяет подучить отклонения фактических данных от бюджетных. Однако нельзя не брать во внимание, что эти функции осуществляются через внутрифирменные приемы и способы управленческого учета, а не через приемы и способы ведения финансового учета. Например, способ избрания объектов учета в виде центров затрат, центров ответственности, центров прибыли и инвестиций, носителей затрат, не применяется в финансовом учете, который основывается на приемах и способах его ведения в соответствии с официальными стандартами бухгалтерского учета.

Такой прием, как внутренняя отчетность предприятия, вполне заслуживает быть коммерческой тайной предприятия, так же как и плановые показатели в этих формах, что нельзя сказать об официальных формах бухгалтерской отчетности, т.е. бюджетирование и управленческий учет — это сугубо внутрифирменные приемы управления, не предназначенные для налоговых и иных фискальных органов, в связи с чем они используют не установленные формы бухгалтерской отчетности, а внутреннюю отчетность, адаптированную к специфике конкретного предприятия.

В результате можно утверждать, что система бюджетирования в отечественной практике может воспользоваться специфическими приемами управленческого учета, будучи частью этого управленческого механизма.

Таким образом, учитывая накопленный опыт применения приемов планирования в отечественной практике, а также ин-

терес к рыночным механизмам управления на российских предприятиях, появляется необходимость совершенствования системы бюджетирования. При этом речь идет не столько о постановке системы как таковой, сколько о взаимосвязи ее с приемами управленческого контроля.

Библиографический список

1. Берзинь И.Э., Калинин В.П. Экономика машиностроительного производства: Учебник.- М.: Высшая школа, 1988.
2. Большая Советская Энциклопедия, 19т. — М.: Сов. Энциклопедия, 1975.
3. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. Полный курс в 2-х томах/ Пер. с англ. —СПб.: Экономическая школа, 1997.
4. Васильева М.В. Концептуальные основы внедрения системы бюджетирования. Ж. Управленческий учет, №2,
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет, - М.: ОМЕГА-Л, 2004.
6. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник.- М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995.
7. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. — М.: Аудит, ЮНИТИ. 1998.
8. Деловой мир: Словарь-справочник предпринимателя.- М.: «Зевс», 1992
9. Дж.Риггс. Планирование, анализ и контроль. — New-York-London-Sydney-Toronto: 1970.
10. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. — М.: Изд-во «Финансы и статистика». 1992.
11. Карпов А.Е. Книга 1. Бюджетирование как инструмент управления. - М.; Глобус, 2005.
12. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. — М.: «Инфра-М». 1997.
13. Монография «Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности», под редакцией Н.Т. Лабынцева, «Финансы и статистика», 2009.
14. Народное хозяйство СССР в 1988г.: Статистический ежегодник/Госкомстат СССР.-М.: Финансы и статистика. 1989.

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

16. Хадсон Р.Л. (Не) послушные рынки: фрактальная революция в финансах.- М.: Вильямс. 2006.

17. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование. – М.: «Финансы и статистика». 2002.

Нор-Аревян Г.Г.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ВЫБРАННОГО ОРГАНИЗАЦИЕЙ МЕТОДА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

В настоящее время согласно п. 1 ст. 318 НК РФ для налогообложения организации могут самостоятельно устанавливать перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), его необходимо утвердить учетной политикой. При этом прямые расходы, непосредственно участвующие при изготовлении продукции, должны учитываться в составе себестоимости каждой единицы изделия.

В ст. 318 НК РФ указано, что к прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ (стоимость сырья, материалов, комплектующих изделий);

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

При этом в той же статье говорится о том, что налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

От метода учета расходов, применяемого предприятием, зависит, будут ли прочие расходы, произведенные в ходе деятельности организации и представленные в

ст. 264 НК РФ, учитываться в составе себестоимости. Исключение составляют вне-реализационные расходы, указанные в ст. 265 НК РФ и являющиеся косвенными, которые учитываются в составе расходов в том периоде, в котором были осуществлены (ст. 272 НК РФ), без распределения на виды изготавливаемой продукции.

Таким образом, налоговое законодательство позволяет организациям самостоятельно устанавливать перечень затрат, которые будут непосредственно участвовать в себестоимости изготавливаемой продукции, и тех затрат, которые будут учтены в составе расходов единовременно при их осуществлении и признании для целей налогообложения.

Для целей бухгалтерского учета согласно п. 10 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 27.11.2006), при выборе способа учета затрат на производство необходимо руководствоваться отдельными нормативными актами и методическими указаниями.

В целях бухгалтерского учета и калькулирования себестоимости продукции, а также предварительного планирования необходимо иметь данные аналитического учета затрат, которые непосредственно связаны с производством продукции.

Затраты при производстве могут группироваться:

- по стадиям производственного процесса,
- по подразделениям (цехам) предприятия,
- по статьям калькуляции,
- по видам выпускаемой продукции,
- по статьям затрат.

Основным является то, чтобы установленный предприятием порядок отвечал требованиям законодательства.

В бухгалтерском учете возможны два варианта калькулирования себестоимости продукции:

- полная фактическая себестоимость;
- неполная себестоимость.

Необходимо учесть разницу, которая заключается в том, что накладные расходы в бухгалтерском учете (являющиеся косвенными расходами в налоговом учете), возникающие в ходе деятельности, могут распределяться между объектами калькулирования, а могут учитываться в составе расходов того периода, к которому они относятся.

Так, затраты, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут быть отнесены в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» или в дебет счета 20 «Основное производство». В данном случае учетная политика сближает два учета (бухгалтерский и налоговый), так как в ней можно указать, что накладные расходы, осуществленные в ходе деятельности организации, не распределяются, а учитываются в составе расходов ежемесячно.

Если принято решение руководителем организации, что при формировании себестоимости продукции должны быть учтены все затраты как связанные, так и не связанные с выпуском этой продукции, то в этом случае в учетной политике для целей бухгалтерского учета необходимо утвердить порядок распределения накладных расходов. Основанием для этого должны быть отраслевые положения (если они утверждены), которыми обычно должны быть предусмотрены:

- порядок отнесения расходов на изготовленную продукцию;
- планирование;
- калькулирование себестоимости.

В том случае, если в учетной политике не предусмотрен порядок формирования себестоимости продукции, то возможно укрупнение номенклатуры объектов затрат, а значит, искажение плановых и фактических данных по расчету себестоимости готовой продукции.

Также необходимо учитывать, что на формирование себестоимости продукции

оказывает влияние выбранный организацией метод калькулирования.

Многие организации показывают денежное выражение затрат всех видов использованных ресурсов при изготовлении продукции, что и представляет собой себестоимость продукции, которая может быть:

- цеховая;
- производственная;
- полная.

Цеховая себестоимость включает в себя стоимость затрат, связанных с производством продукции или иного объекта калькуляции, непосредственно на месте производства — в цехе.

Производственная себестоимость представляет собой цеховую себестоимость, потери от брака, общезаводские расходы, прочие расходы (производственные), осуществленные вне места (цеха), в котором производится продукция.

Полная себестоимость включает в себя сумму производственной себестоимости, а также всех остальных расходов, не связанных с производством (в том числе и транспортные расходы).

Для исчисления себестоимости каждого вида продукции расходы организации учитываются и группируются по статьям калькуляции. Калькуляция себестоимости осуществляется различными методами.

Метод калькуляции — это совокупность способов и приемов исчисления себестоимости единицы отдельных видов продукции.

Технологический процесс и объекты калькулирования на каждом предприятии определяются заранее технологической документацией или сметой в зависимости от отраслевых особенностей. При всех вариантах калькуляции необходимо разделение затрат по:

- периодам, за которые они подсчитываются;
- видам;
- местам формирования;
- объектам калькулирования.

Кроме того, при исчислении себестоимости продукции необходимо учитывать остатки незавершенного производства и готовой продукции.

Выбор метода калькулирования зависит от:

- типа производства;

- сложности;
- наличия незавершенного производства;
- длительности производственного цикла;
- номенклатуры продукции.

Выделяют следующие методы калькулирования себестоимости продукции:

- позаказный — объектом калькулирования является продукция (изделие);
- поперечный (попроцессный) — объектом калькулирования является процесс производства (участок, отрезок технологии);
- нормативный — объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ;
- котловой — объект калькулирования отсутствует.

Таким образом, калькулирование — это процесс расчета себестоимости единицы изделия, партии (группы) однородных продуктов предприятия, набора изделий (заказа), отдельной производственной операции (стадии) производства. На формирование себестоимости продукции оказывает влияние выбранный организацией метод калькулирования.

Позаказный метод калькулирования используется при изготовлении продукции в рамках одного небольшого заказа или отдельных партий. Такой метод калькулирования может использоваться, например, в строительстве, издательской деятельности или проектных работах. При использовании данного метода прямые статьи затрат, определенные таковыми учетной политикой организации (в соответствии с п. 1 ст. 318 и ст. 320 НК РФ), относятся непосредственно на изготавливаемую продукцию.

Остальные затраты (общехозяйственные, общепроизводственные), т.е. не являющиеся прямыми, могут быть распределены на выпущенную продукцию в соответствии с выбранным методом.

Если организация установит, что косвенные расходы распределяются на изготавливаемую партию или заказ готовой продукции, то процесс распределения может быть следующим:

- выбирается база для распределения (это может быть оплата труда производственного персонала, основные материалы при изготовлении этой партии продукции и т.д.);

- производится расчет ставки распределения путем деления суммы косвенных затрат на величину базы распределения;
- определяется сумма косвенных затрат.

Финансовый результат от реализации продукции по заказу формируется на базе условия, согласно которому себестоимость данных реализованных изделий принимается равной средней себестоимости всех изделий, изготовленных за данный период.

При применении данного метода, оценка незавершенного производства осуществляется путем суммирования всех затрат, по незаконченным заказам.

Особенность данного метода в том, что он применяется когда известны данные об определенном заказе на заранее определенное количество продукции.

Переделом или процессом называется либо часть, либо весь технологический процесс, на стадии которого возможен выпуск полуфабриката или готового изделия, который может быть реализован. Также рассчитывается и себестоимость либо окончательно готового изделия, либо промежуточной продукции (полуфабрикатов).

Объектом калькулирования при применении данного метода является определенный этап процесса или передела. Поперечный метод калькулирования применяется при массовом изготовлении однородной продукции. При применении данного метода все затраты производства, осуществленные в течение определенного периода в целом по технологическим стадиям, делятся на количество изготовленной в этом периоде продукции, т.е. себестоимость единицы продукции рассчитывается делением всех фактических затрат на количество изготовленной продукции.

Для данного метода характерно следующее:

- производство однородной продукции;
- недлительный технологический цикл;
- процесс производства может быть разбит на повторяющиеся операции.

При применении данного метода процесс производства может выглядеть следующим образом. Изделия при их изготовлении переходят от одного подразделения (процесса) к другому до тех пор, пока изделие не будет изготовлено полностью и

на конечном процессе не появится готовая продукция. При этом изделие после какой-либо операции в одном цеху передается в следующий цех для его дальнейшей доработки, т.е. каждый цех осуществляет какую-либо часть общего процесса производства изделия и передает его дальше, где оно подлежит дальнейшей обработке. Только при окончательном завершении всего процесса производства изделие передается на склад как готовая продукция.

Попередельный метод может использоваться в различных отраслях промышленности, ярким примером может служить крупносерийное машиностроение — автомобилестроение.

Особенностью данного метода является формирование объема затрат за определенный период (например, месяц) или по каждому завершённому процессу (переделу). Поскольку может быть реализована как окончательная продукция, так и полуфабрикат, процесс накопления затрат осуществляется только по тем стадиям производства, в которых реализуемое изделие «участвовало» при его изготовлении (путем суммирования затрат по каждому переделу, на котором побывало изделие). При этом необходимо иметь в виду, что некоторые затраты, считающиеся косвенными при применении позаказного метода калькулирования себестоимости, при применении попередельного метода становятся прямыми (например, расходы на контроль процесса производства).

Сложность применения данного метода заключается в том, что при изготовлении однородной и массовой продукции в наличии всегда имеется незавершенное производство, оценка которого и осложняет применение данного метода калькулирования. При этом исчислить сумму всех затрат по незаконченным процессам производства недостаточно. При расчете незавершенного производства также необходимо включить затраты по тем процессам производства, по которым не закончен процесс изготовления изделий, являющихся готовой продукцией.

Попередельный (попроцессный) метод формирования себестоимости подразделяется на бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты.

При бесполуфабрикатном варианте в бухгалтерском учете не отражается изготов-

ление и движение полуфабрикатов; их производство и движение от цеха (передела) к цеху (другому переделу) контролируется на основании оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется непосредственно в цехах. Таким образом, предусмотрена систематизация и учет затрат каждого отдельного цеха, в котором в настоящий момент изделие проходит обработку. Причем эти затраты не включают в себя себестоимость других цехов, из которых изделие было принято для его дальнейшей переработки.

При применении данного варианта себестоимость полуфабрикатов не рассчитывается, поскольку идет расчет себестоимости готовой продукции, т.е. при выпуске готового изделия списываются расходы каждого подразделения (цеха) в доле его участия при изготовлении и выпуске готовой продукции.

Полуфабрикатный вариант калькулирования применяется при расчете себестоимости как конечной готовой продукции, так и полуфабрикатов, изготовленных за определенный промежуток времени и в определенных подразделениях. Движение полуфабрикатов внутри производства по цехам отражается по фактической себестоимости и отражается бухгалтерскими записями, т.е. себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого процесса (передела) их изготовления. При применении данного метода осуществляется контроль за себестоимостью изготавливаемых изделий, что влечет за собой увеличение количества объектов калькулирования.

При применении полуфабрикатного варианта учета себестоимости продукции можно применять как счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и отражать движение полуфабрикатов на отдельном субсчете счета 20 «Основное производство». Если применяется счет 21, то для отражения движения полуфабрикатов в бухгалтерском учете необходимо «сдавать» их на склад после прохождения каждого цеха (передела). В этом случае на счетах бухгалтерского учета осуществляется запись: Дебет 21, Кредит 20.

Если будет применяться субсчет к синтетическому счету 20 «Основное производство», то изделия после каждого цеха на склад не «сдаются», а согласно технологи-

ческим документам передаются дальше в цех для их дальнейшей обработки.

Задачей нормативного метода учета затрат на производство является контроль за своевременным и рациональным расходованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Организацией создаются нормы расхода материальных ресурсов при изготовлении определенного вида продукции, например, нормы на оплату труда рабочих в течение каждого отчетного месяца. Эти плановые нормы расхода представляют собой нормативные калькуляции по изделиям. Сопоставление фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормативами затратами позволяет выявить, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д.

Установленные нормативы являются средствами оперативного контроля и контроля за уровнем издержек. Процесс контроля включает в себя три последовательные стадии:

- фиксирование фактической эффективности производства;
- сравнение фактической и ожидаемой степени эффективности производства;
- обеспечение обратной связи в целях осуществления постоянного мониторинга за развитием событий.

Соответственно, отклонения могут быть как положительные (означающие экономию в затратах), так и отрицательные (означающие перерасход ресурсов).

Организациями, производящими продукцию, должна производиться периодическая оценка себестоимости готовой продукции и полуфабрикатов на различных стадиях производства. Применение нормативного метода калькулирования себестоимости дает возможность получать информацию о стоимости единицы продукции, что позволяет определить оптимальный объем и цену продаж.

По нашему мнению, применение нормативного метода калькуляции дает следующие преимущества:

- возможность существенно сократить вычисления по расчетам себестоимости;
- повышать эффективность управления и контроля за затратами;

– нормативные затраты могут служить лучшим критерием для оценки фактических затрат.

Тем не менее нормативный метод калькулирования не позволяет абсолютно точно рассчитать себестоимость заказов и отдельных видов продукции, поскольку практически все накладные расходы рассматриваются как постоянные затраты, которые списываются в состав расходов в полной сумме в периоде их возникновения и не распределяются между заказами и видами продукции.

Котловой метод иногда называют простым, так как он применяется при производстве однородной продукции или ограниченного количества видов продукции, в которых отсутствует незавершенное производство. При использовании этого метода все затраты за определенный период учитываются на счете 20 «Основное производство» и не распределяются по видам изготавливаемой продукции. В этом случае себестоимость единицы продукции определяется путем деления всей суммы затрат на количество выпущенной за этот период продукции.

Данный способ калькулирования себестоимости продукции менее всех распространен на практике, поскольку данные бухгалтерского учета предоставляют информацию только о том, во что обошлось организации производство всей продукции. При этом отсутствует аналитический учет затрат.

При применении котлового метода калькулирования осуществленные расходы, предварительно собранные на таких затратных счетах, как 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и отнесенные по окончании отчетного периода на счет 20 «Основное производство», списываются на счет 90 «Продажи».

Делая вывод, можно сказать, что производственной организации необходимо выбрать метод калькулирования себестоимости готовой продукции и утвердить его учетной политикой. Существующие методы калькулирования позволяют не только правильно и своевременно отражать на счетах бухгалтерского учета и в отчетности себестоимость готовой продукции, но и осуществлять контроль за расходами организации.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод, что, в зависимости от целей калькулирования, метода калькулирования, объектом может выступать как готовое изделие, так и не завершённое производством

изделие или отдельная операция. Иначе говоря, отличие методов между собой заключается в том, что затраты могут распределяться по изделиям, по процессам (переделам) или не распределяться вообще.

Иванова И.В.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Понятие «управленческий учет» возникло в России сравнительно недавно — в конце 50-х гг. 20 столетия были переведены зарубежные отчеты по организации данного вида учета в компаниях США. Термин «management accounting» сразу же вызвал множество острых дискуссий в нашей стране по поводу правильности его трактовки. С.А. Николаева отмечает: «Само название понятия «управленческий учет» переведено с английского дословно и содержит в себе некоторое противоречие, так как, с точки зрения классической российской теории управления, любой учет есть функция управления, поэтому учет по определению не может не быть не управленческим». [3]

С.А. Николаева трактует управленческий учет как систему планирования, учета, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах для оперативного принятия различных управленческих решений. Как систему внутреннего оперативного управления предприятием, включающей в себя объекты и методы управления, определяет управленческий учет и В.Ф. Палий. Указанные авторы в понимании сущности управленческого учета основной акцент делают на слове «управление».

М.А. Вахрушина, Н.П. Кондраков, А.Д. Шеремет рассматривают управленческий учет как направление бухгалтерского учета, которое представляет собой систему сбора, регистрации, обработки, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности предприятия, необходимой управленческому аппарату для контроля и управления этой деятельностью. Здесь акцент авторы делают именно на слове «учет».

Я.В.Соколов, С.С. Стуков, С.С. Сатубалдин характеризуют управленческий

учет как учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по видам изделий и центрам ответственности, позволяющий принимать оптимальные производственные решения. Я.В. Соколов отмечает: «...управленческий учет — это только оставшаяся вне общего регулирования неотъемлемая часть бухгалтерского учета...» [4].

Несмотря на многочисленные труды по теме управленческого учета, в нашей стране до сих пор не существует единой концепции управленческого учета, которая устраивала бы всех.

По нашему мнению, наиболее полное определение сущности управленческого учета дают авторы концепции, полагающие управленческий учет системой, направленной на осуществление функции управления предприятием. Мы считаем, что управленческий учет — учет, перешагнувший непосредственно за рамки «учета», это организованная внутрифирменная комплексная система, включающая в себя необходимые элементы управления и отражающая специфику конкретной организации, позволяющая реализовать тактику и стратегию управления предприятием.

Следует отметить, что в западной экономической литературе к пониманию дефиниции «управленческий учет» имеется два подхода: первый связан со словосочетанием «management accounting», а второй — со словом «controlling». В соответствии с первым подходом, управленческий учет — это деятельность, направленная на такую организацию учета, которая исходит из потребностей управления, в соответствии со вторым подходом — управленческий учет — это, вообще, в широком смысле такая система организации учета, целью функционирования которой является контроль за деятельностью предприятия. Несмотря на наличие различных мнений в

трактовке термина «управленческий учет», зарубежными специалистами данный вид учета признан как самостоятельная научная система.

В то время как в нашей стране единого мнения по поводу признания или непризнания управленческого учета как научного направления в учете пока не существует, что существенно затрудняет внедрение его основ в практику хозяйствования российских предприятий.

Однако на современном этапе развития экономики, который характеризуется растущей глобализацией и жесткой конкуренцией между производителями, предприятие должно оперативно реагировать на изменяющиеся условия и удовлетворять условиям гибкости и маневренности в рыночной среде. Все это требует от менеджмента компаний принятия стратегически верных и быстрых экономических управленческих решений, что невозможно без владения соответствующей на то информацией. Такую информацию способен предоставить управленческий учет, который становится объективной необходимостью для успешного ведения коммерции.

В.Т. Чая и Н.И. Чупахина классифицируют предпосылки возникновения управленческого учета в нашей стране как экономические, теоретические, технологические.

Охарактеризуем содержание указанных выше предпосылок с помощью таблицы 1.

Мы считаем, что выделенную классификацию предпосылок возникновения управленческого учета можно дополнить также такими предпосылками, как информационные и правовые.

Информационные предпосылки — это:

– возрастание роли информационных ресурсов для успешного функционирования современного предприятия (компания, владеющая нужной и своевременной информацией, уже на шаг впереди своих конкурентов);

– систематический рост потока информации приводит к избыточности данных и одновременной их нехваткой для принятия управленческих решений, в связи с этим возникает необходимость в системе, позволяющей собрать и отсортировать эту информацию.

Таблица 1

Вид предпосылки	Содержание предпосылок
Экономические	- переход к рыночным отношениям и, как следствие, появление множества предприятий различных форм собственности; – рост конкуренции; – инфляционные процессы, требующие грамотного управления денежными потоками и инвестициями предприятия; – постоянно растущая концентрация капитала; – развитие и совершенствование ценообразования; – глобализация мировой экономики и включение России в этот процесс.
Технологические	- усложнение производственного процесса; – автоматизация и компьютеризация производства; – появление новых технологий.
Теоретические	- стремление к интеграции отечественной теории и практики учета с международной системой учета привели к активному изучению и внедрению в российский бизнес западных концепций и методик; – кризис калькуляционного учета; – устаревание и неэффективность применения действующих методов учета затрат на производство в новых агрессивных условиях хозяйствования обусловили поиск других более эффективных способов; – реформирование отечественного бухгалтерского учета; – развитие учета как науки.

Правовые предпосылки — развитие законодательства в области управленческого учета в нашей стране.

Рассмотренные нами предпосылки обусловили выделение управленческого учета в самостоятельную систему, которая, как специальная сфера научной и практической деятельности в нашей стране, пока лишь ещё формируется.

Анализ имеющихся публикаций по проблеме управленческого учета показывает, что различные авторы выделяют различные этапы генезиса и развития указанного вида учета в России. Например, В.Г. Широбоков, Н.Н. Костева и Л.Н. Баркова полагают, что основные этапы развития управленческого учета одинаковы и для российских, и для западных компаний, так как продиктованы развитием рынков и выглядят следующим образом:

1-й этап (1950 г.) — развитие учета затрат, выделение калькулирования себестоимости продукции в отдельную сферу учета;

2-й этап (1950–1965 гг.) — планирование, выделение центров ответственности;

3-й этап (1965–1985 гг.) — развитие процессов снижения затрат, анализа бизнес-процессов;

4-й этап (1985–1995 гг.) — совершенствование системы управления организациями и инновационными процессами;

5-й этап (1995–2005 гг.) — компьютеризация учета, глобализация экономики, развитие конкуренции приводят к появлению системы комплексного управленческого учета [8].

Рассматривая представленные выше этапы, отметим, что не совсем правильно полагать, что этапы развития управленческого учета одинаковы для российских и зарубежных компаний. В России сформировались свои специфические временные рамки становления и развития бизнеса и, как следствие, учета.

По нашему мнению, управленческий учет появился в нашей стране не сиюминутно, этапы его становления совпадают с этапами развития непосредственно бухгалтерского учета в нашей стране.

«Задолго до того, как на эту тему появились публикации в зарубежной печати, в нашей стране были разработаны рациональные способы планирования, учета и распределения косвенных затрат, исходя из

себестоимости одного станко-часа работы оборудования. При этом проводилось математическое изучение взаимосвязанности затрат, их динамики, пропорций между ними и связи затрат с объемом производства», — отмечает С.А. Стуков.¹ Такое же мнение высказывают и другие научные деятели в области бухгалтерского учета, в частности — Я.В. Соколов, С.С. Сатубалдин, Н.В. Чумаченко.

В подтверждение вышесказанного, проанализируем этапы развития управленческого учета в России, выделенные В.Т. Чая и Н.И. Чупахина, с точки зрения развития научных достижений, в этой области учета:

1-й этап (конец 19 века — начало 20 века). Отмена крепостного права в России, промышленный рост и развитие капитализма стали мощным стимулом совершенствования бухгалтерской мысли в нашей стране. В центре внимания исследователей того времени — принципы промышленного учета.

В 1872 г. С.Ф. Иванов выдвигает теорию о необходимости создания специальных счетов для учета затрат (калькуляционных) — счетов производства. Ему же принадлежит идея нормирования затрат и отнесения всех затрат на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий, т.е. включение в себестоимость только прямых расходов. [2]

Э. Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя понятия «учет» и «контроль». Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-костинге и нормативном учете. [7]

Л.И. Гомберг выдвигает оригинальный метод последующей (рыночной) калькуляции.

Именно в тот период возникает журнал «Счетоводство» (1888–1904 гг.), который освещает передовые идеи бухгалтерского учета.

Этот этап можно охарактеризовать как зарождение первых элементов управленческого учета в России. Не все идеи были восприняты современниками, но они,

¹ Стуков С.А. «Учет затрат на производство: современное состояние», Бухгалтерский учет, 1996 г., №1, с.22

несомненно, углубили понятие учета затрат.

2-й этап (1917–1920 гг.). Октябрьская революция привела к ликвидации товарного хозяйства, выдвигаются новые теории учета, главное место среди которых занимает идея введения безденежного учета. В центре внимания — найти новые эффективные измерители хозяйственных операций. А.В. Чаянов предлагает заменить бухгалтерский учет экономическим учетом, по которому результаты производства переносятся в главк, оценивающего выгодность работы каждого предприятия. В пределах же предприятия может вестись только технический учет. Этот этап характеризуется тем, что управленческий учет не обогатился какими-то новыми идеями, а старые не получили своего дальнейшего развития.

3-й этап (1923–1929 гг.). Новая экономическая политика способствовала возрождению хозяйства. В этот период И.Р. Николаев выдвигает свою идею о том, что бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может объективно отражать реальные хозяйственные процессы. Учет должен предоставлять только ту информацию, которая может быть использована в управлении и с помощью которой можно будет повлиять на процесс управленческих решений. Николаев дает глубокое обоснование хозяйственного расчета. Внедрение хозрасчета приводит к попытке учета затрат не только по местам их формирования, но и более укрупнено по отдельным участкам производства. Появляются понятия «центр затрат» и «центр ответственности». Но дальнейшего совершенствования эти понятия не получают, учет по «центрам ответственности» трактуется как аналитическое дополнение калькуляции.

4-й этап (1929–1953 гг.). Теория и практика бухгалтерского учета характеризуется деградацией, так как из-за сравнения учета социалистического с капиталистическим уничтожаются работы, которые хоть чем-то пропагандируют «капиталистический учет». Однако элементы управленческого учета развиваются очень активно, совершенствуется калькуляционный учет и осуществляются попытки введения нормативного метода учета затрат на производство. Широкое распространение получает ис-

пользование смет, что является прообразом современного бюджетирования.

А.П. Рудановский выдвигает идею, что себестоимость, исчисляемая по фактическим затратам, носит односторонний характер, в связи с этим необходимо исчислять нормативную себестоимость.[6]

Нормативный учет — первые попытки создания внедрения элементов управленческого учета в России. Н.Н. Иванов выдвигает идею разработки нормативного учета в зависимости от отраслей народного хозяйства.

Развиваются учения о калькуляции, которая сначала выполняется статистически вне связи с данными бухгалтерского учета, затем её стали проводить по данным бухгалтерских регистров, а статистические представления разрешалось списывать готовую продукцию по себестоимости прошлого отчетного периода, затем вводится жесткая бухгалтерская калькуляция.

Следует отметить, что нормативный метод был отнесен к методам калькулирования и не был использован в качестве средства контроля и регулирования затрат в процессе производства, кроме того не были разработаны научно обоснованные нормы.

5-й этап (1953–1984 гг.). Этот период можно охарактеризовать как время совершенствования отечественного производственного учета. Именно на участке учета затрат и калькулирования себестоимости наблюдается преемственность и накопление знаний и передача практического опыта. Дискуссии об объекте калькулирования приводят к появлению бесполуфабрикатного и полуфабрикатного вариантов организации сводного учета затрат на производство. Стали выдвигаться идеи, что бухгалтерская калькуляция фактической себестоимости не нужна.

Таким образом, со второго по пятый этап включительно происходит развитие и применение управленческого учета в России в эпоху командно-административной экономики, что оказывает существенное влияние на формирование самой идеи управленческого учета. Не уделяется внимания управленческому анализу, так как решения руководства сводятся к управлению предприятием для достижения поставленной сверху цели.

6-й этап (1984 г. — по настоящее время). С распадом СССР разрушилась плановая экономика России. Переход от командно-административной экономики к рыночным отношениям не мог не сказаться на системе управленческого учета. Начали стремительно возникать торговые фирмы, появились кооперативы, банки, то есть возникали новые виды хозяйственной деятельности, которые должны адекватно отражаться в учете. В центре внимания — эффективное управление предприятием с целью обеспечения его бесперебойного и прибыльного функционирования.

Проанализировав этапы становления и развития управленческого учета в России, можно сделать следующий вывод: управленческий учет — не совсем уж новое понятие для отечественной системы учета. Исторически в России существовали предпосылки и условия для возникновения данного направления в учёте, которые, как и в любой стране, создавались и развивались под влиянием особенностей формирования и функционирования российской экономики, роли государства, а также объективным процессом развития бухгалтерского учета как науки.

Учитывая вышесказанное, выделим основные проблемы и перспективы развития управленческого учета в России.

По нашему мнению, развитие управленческого учета в нашей стране тормозят следующие факторы:

- исторические;
- экономические;
- теоретико-методологические;
- психологические.

Под историческими факторами понимается история становления и развития российского бизнеса. К ним относятся исторически неразвившиеся традиции планирования и учета в целях управления; неформализованные организационные структуры и бизнес-процессы; особенности национального налогообложения переходного периода; становление и развитие отечественных компаний за исторически короткий промежуток времени; отсутствие традиций применения данных учета в целях управления. Все это сложилось исторически и серьезно усложняет процесс становления управленческого учета в России.

Экономические факторы — это, прежде всего, уровень развития экономики на современном этапе. К ним относятся: неразвитость элементов рыночной экономики в нашей стране, государственное регулирование деятельности предприятий посредством налоговой политики, в связи с этим большая часть времени на предприятиях уходит на постановку налогового учета, отсутствие четких стратегических целей у предприятий, непрозрачность российского бизнеса.

Теоретико-методологические факторы — это отсутствие единой концепции управленческого учета, нехватка квалифицированных специалистов в этой области знания, несовершенство законодательства, малое количество разработанных рекомендаций по постановке эффективной системы управленческого учета.

Психологические факторы — в основном связаны с внутренней средой предприятия. К ним относятся: отсутствие заинтересованности или непонимание реальных преимуществ, которые дает управленческий учет менеджментом компании.

Управленческий учет, его внедрение и постановка — это, несомненно, прерогатива собственников или менеджмента компании, так как из контекста сущности данного вида учета видно, что этот учет дает преимущества, прежде всего, самому предприятию для более эффективного функционирования в современных условиях. В России необходимость выделения управленческого учета из бухгалтерского назрела в условиях рыночного способа хозяйствования, в условиях интеграции страны в мировое хозяйство, в условиях реформирования учета, необходимостью его переориентации на нужды внутреннего управления.

Перспективы становления и развития управленческого учета в России мы видим в следующем:

- изучение и анализ имеющегося отечественного опыта в этой сфере;
- исследование и адаптация в российских условиях ведения бизнеса западных концепций и методик в области управленческого учета;
- совершенствование системы управления внутри компаний.

Библиографический список

1. Большов А.А. Развитие понятия «управленческий учет // Бухгалтерский учет, 2009, №8.
2. Иванов С.Ф. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта, Л.-М., 1931.
3. Николаева С.А. Управленческий учет. Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера. — ИПБ-БИНФА, 2002.
4. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет, 2000, №18.
5. Терехова В.А. Международный опыт организации управленческого учета// Международный бухгалтерский учет, 2007, №5.
6. Рудановский А.П. О калькуляции //Вестник счетоводства, 1924, № 9-10.
7. Фельдгаузен Э.Э. Нормальная заводская отчетность, М., 1988.
8. Ширококов В.Г., Костева Н.Н., Баркова Л.Н. Проблемы становления и развития управленческого учета в России // Бухгалтерский учет, 2007, №1.
9. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2007, №21.
10. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2007, №22.

Евстафьева Е.М.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Имеющиеся на сегодняшний день системы финансового и управленческого учета недостаточно отвечают потребностям рынка. Используя только их, коммерческие организации не способны учитывать многочисленные изменения, происходящие во внешней среде (глобализация мировой экономики, гиперконкуренция, повышение роли рынков капитала в финансировании бизнеса, создание и функционирование различных компьютерных сетей), мгновенно адаптироваться к новым условиям хозяйствования и принимать необходимые для этого стратегические решения.

В связи с этим возникает потребность в разработке и использовании стратегического учета, функционирующего в режиме реального времени и обеспечивающего руководителей и менеджеров всей необходимой для принятия эффективных решений информацией.

Стратегический учет — понятие широкое и многогранное, на сегодняшний день отсутствует единая терминология этого направления учета.

Так, Кит Уорд считает, что стратегический учет — это система обоснования управленческих решений, которая должна обеспечить необходимой информацией определенных менеджеров компании, ответ-

ственных за принятие стратегических решений [9, с. 5].

Б. Райн под стратегическим учетом понимает определенный способ отражения финансовых и учетных проблем организации [8, с.52].

И.Н. Богатая считает, что стратегический учет — это модель информационной технологии, объединяющая в рамках единой системы финансовый и управленческий учет и обеспечивающая руководителей и специалистов предприятий производственной информацией для принятия эффективных решений [1, с. 9].

По нашему мнению, следует согласиться с мнением О.В. Гуденицы, Л.О. Ивашиненко, которые под стратегическим учетом понимают учет, направленный на достижение определенной коммерческой организацией его глобальной цели, основанный на взаимодействии методики анализа, планирования, контроля и учета внутренних процессов и условий меняющейся внешней среды [3, с.25].

Этого же мнения придерживаются О.Е. Николаева и О.В. Алексеева. Кроме того, они считают, что одной из главных функций стратегического управленческого учета является проведение стратегического анали-

за деятельности предприятия, который в первую очередь должен быть сконцентрирован на долгосрочных целях и внешних условиях, в которых действует предприятие и не должен чрезмерно сосредотачиваться только на традиционных задачах [5, с.37-38].

На формирование стратегического учета влияет выбранная организацией стратегия.

Именно стратегия устанавливает направление деятельности организации: рост,

стабилизация, сокращение или комбинация вариантов; решения о конкретных товарах и рынках для направления финансовых и трудовых ресурсов; определение типа конкурентного преимущества.

Самое главное требование к стратегии — она должна быть эффективной.

Рассмотрим ряд ключевых характеристик в качестве критериев действительно эффективной стратегии.

Таблица 1. Ключевые характеристики эффективной стратегии

№	Критерии эффективной стратегии	Характеристика
1	2	3
<i>Критерии эффективной оценки стратегии по Зуб А.Т.¹</i>		
1.	Последовательность осуществления стратегии	Стратегия определяется целью верхнего уровня, поэтому она не должна содержать несогласованные с верхним уровнем цели более низкого уровня
2.	Согласованность с требованиями среды и пригодность	Стратегия должна соответствовать внешней обстановке и происходящим в ней критическим изменениям
3.	Осуществимость стратегии	Стратегия не должна ни переоценивать доступные ресурсы, ни создавать нерешаемые проблемы в будущем
4.	Приемлемость для стейкхолдеров	Стратегия должна соответствовать ожиданиям конкретных групп поддержки
5.	Преимущество по отношению к конкурентам	Стратегия должна обеспечивать создание или поддержание конкурентного преимущества в избранной области
<i>Критерии эффективной оценки стратегии по Шифрину М.Б.²</i>		
1.	Результативность и эффективность	Результативность (внешняя производительность) — это внешний показатель хозяйственной деятельности организации, который основан на изучении потребительского спроса, реакции на его изменения, а также в нововведениях, связанных с поиском новых источников и средств удовлетворения нужд потребителей. Эффективность (внутренняя производительность) — внутренний показатель, который по Друкеру является следствием того, что «правильно создаются нужные, необходимые вещи».
2.	Скорость и решительность	Скорость — условие необходимое, но недостаточное для достижения успеха. Достаточным является решительность при привлечении ресурсов для реализации стратегических задач.
<i>Критерии эффективной оценки стратегии по Попову С.А.³</i>		
1.	Ментальная правильность выбранной и (или) разрабатываемой стратегии	К ментальной правильности относятся не только простое понимание, но и определенное постижение того, что все связанное со стратегией и стратегическим управлением есть некоторый органичный синтез менеджмент-искусства и феноменов успешной бизнес-практики.

¹ Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: учеб. — 2-е изд., перераб и доп. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.- 196 с.

² Шифрин М.Б. Стратегический менеджмент. 2-е изд. — СПб.: Питер, 2009.- с. 18.

³ Попов С.А. Стратегическое управление: 17- модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации». Модуль 4. М.: ИНФРА — М, 1999

1	2	3
2.	Ситуационность	Эффективная стратегия всегда интегрирует характерные особенности именно данной конкретной ситуации в ключевые факторы будущего, т.е. стратегического успеха данной конкретной фирмы.
3.	Уникальность стратегии	Для достижения будущего бизнес-успеха в стратегию конкретной организации должны быть заложены некоторые сильные содержательные моменты, которые в реальной практике ведения бизнеса делают ее значимо отличной от стратегий всех главных конкурентов.
4.	Будущая неопределенность как стратегическая возможность	Внешняя среда фирмы в наше время меняется все быстрее и, с точки зрения традиционных представлений, становится все более непредсказуемой. Но при этом в каждом таком изменении заключаются не только угрозы, но и новые дополнительные возможности для достижения будущего бизнес-успеха. Поэтому современная стратегия должна быть способна превращать изменения внешней среды в уникальные стратегические конкурентные преимущества конкретной фирмы.
5.	Гибкая адекватность	Для того чтобы можно было реализовать новые возможности, которые потенциально заключаются в изменениях внешней среды фирмы, ее собственные стратегические изменения должны быть адекватны изменениям внешним. Эффективность бизнес-адекватности практически достигается только тогда, когда стратегия фирмы не случайно, а по существу является достаточно гибкой.

Таким образом, по критериям эффективности конкретные стратегические изменения бизнеса (по своему содержанию, по синхронности во времени и по всем другим существенным параметрам) должны быть достаточно адекватными относительно изменений внешней среды коммерческой организации. Кроме того, указанные характеристики являются не альтернативными, а взаимодополняющими и взаимоусиливающими.¹

Разработка комплекса мероприятий по реализации выбранной стратегии базируется на различных видах информации, качество которой в дальнейшем будет определять эффективность осуществляемой стратегии.

Как отмечалось выше, современная учетно-аналитическая система коммерческой организации не соответствует в полной мере потребностям менеджмента. Наиболее эффективный путь достижения результатов — построение системы стратегического учета. Его использование позволит

обеспечить системный комплексный подход к формированию учетно-аналитической системы коммерческой организации.

Собственный капитал является одним из важнейших направлений стратегического учета, поскольку собственный капитал определяет:

- величину прироста собственности предприятия;
- эффективность деятельности предприятия;
- доходность вложений инвесторов.

В связи с этим возникает необходимость разработки методологических подходов и методики его учета.

Нами разработана методика стратегического учета собственного капитала, включающая в себя пять этапов.

На первом этапе проводится исследование факторов макро и микросреды, факторов внутренней среды, и разрабатывается методика факторного анализа деятельности предприятия с учетом сильных и слабых сторон.

Так, при исследовании макросреды применяется PEST — анализ, который подразумевает анализ влияния политического,

¹ Парахина В.Н., Федоренко Т.М. Теория организации: Учебное пособие. М.: КНОРУС, 2004

экономического, социального и технологического факторов в среднесрочной и долгосрочной перспективах. Однако на практике вышеприведенных четырех факторов оказывается недостаточно и часто добавляются правовые, экологические, демографические, физические и культурные факторы.

Анализ микросреды сводится к глубокому, детальному изучению отрасли в которой функционирует компания и сводится к анализу конечных потребителей, конкретной ситуации и прочих значимых факторов.

При анализе внутренней среды необходимо исследовать три составляющие: общее описание бизнеса, ревизию процессов и дать оценку текущей стратегии. При этом следует отметить, что каждая из них может делиться на мелкие составляющие в зависимости от конкретной ситуации.

При разработке методики факторного анализа необходимо провести оценку сильных и слабых сторон предприятия. Такая оценка связана, прежде всего, с определением возможностей реализации внутреннего потенциала предприятия и направлена на выявление уровня его конкурентоспособности.

На втором этапе проводится разработка учетной политики для целей стратегического учета собственного капитала коммерческой организации, включающая организационный, технический и методологический аспекты.

На следующем этапе осуществляется формирование системы планирования, программирования и бюджетирования.

При выборе методики планирования могут использоваться различные методы оценки стоимости собственного капитала:

- метод капитализации прибыли;
- метод приращения рентабельности собственного капитала;
- метод средневзвешенной стоимости капитала;
- метод экономической добавленной стоимости;
- дивидендные методы и др.

Оценка стоимости собственного капитала может осуществляться для различных целей. Собственникам (акционерам, дольщикам) интересны производные от стоимости собственного капитала, в части получения дивидендов или приумножения

собственности. Для потенциальных инвесторов наибольший интерес представляют данные об обеспечении эффективной реализации инвестиционного проекта, т.е. прироста вложенных средств. Каждая цель предусматривает выбор соответствующих методов определения стоимости, использование каждого из которых обусловлено применением соответствующего подхода к оценке.

Оценка стоимости собственного капитала, будучи «альтернативной стоимостью», иначе говоря, доходом, который ожидают получить инвесторы от альтернативных возможностей вложения капитала при неизменной величине риска дает более объективную картину стоимости предприятия в отличие от оценки активов.

Высокая актуальность определения стоимости собственного капитала состоит в том, что в процессе финансово-хозяйственной деятельности любое коммерческое предприятие нуждается в источниках средств, с точки зрения решения задач тактического и стратегического характера. Это в свою очередь требует привлечения того или иного источника финансирования, которое всегда связано с определёнными затратами. В таких условиях организация должна с достаточной степенью точности определить баланс между возможностью самофинансирования и привлечением заемных средств.

Вся совокупность методов оценки стоимости собственного капитала в соответствии с российскими стандартами оценки сосредоточена в рамках трех подходов к определению стоимости капитала: доходного, сравнительного и затратного¹.

На наш взгляд, для оценки стоимости собственного капитала наиболее целесообразно применение доходного подхода, так как в случае с затратным подходом используются данные бухгалтерского баланса, а, следовательно, можно получить стоимость собственного капитала лишь в первом приближении, то есть значение величины капитала будет носить необъективный характер. Кроме того, основным методом, ис-

¹ Федеральный стандарт оценки №1 «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО №1)», утв. Приказом Минэкономразвития России, 20.07.2007 г., №256.

пользуемым в данном подходе, является метод ликвидационной стоимости, который по объективным причинам не отвечает требованиям инвесторов, которые, как мы уже выяснили, представляются главными «поставщиками капитала» и, соответственно, основными пользователями информации о стоимости собственного капитала.

Использование сравнительного подхода, в свою очередь, также ограничено отсутствием в достаточном количестве и качестве статистической информации о стоимости собственного капитала и других показателей на предприятиях-аналогах.

Между тем, для принятия эффективных, точных и взвешенных в финансовом отношении управленческих решений необходимо создание в организации системы бюджетирования, жёстко связанной со стратегическими целями организации, направленной на оптимизацию бизнес-процессов и финансовых ресурсов.

Вопросам развития бюджетирования посвящены работы таких отечественных и зарубежных ученых, как Абрютин М.С., Александрова О.А., Балабанова И.Т., Бармина Д.А., Бекетова Н.В., Владынцева Н.В., Денисова А.С., Друри К., Ивашкевича В.Б., Кабира Л.С., Карповой Т.П., Керимова В.Э., Стояновой Е.С., Савчука В.П., Чая В.Т.

В связи с тем, что на сегодняшний день большинство коммерческих организаций имеют ограниченные средства для капиталовложений, одним из основополагающих этапов в построении системы бюджетирования, на наш взгляд, должно быть бюджетирование капитала. Под бюджетированием капитала понимается процесс, связанный с выбором и оценкой соответствующей структуры затрат капитала, которая бы в наибольшей мере отвечала решению задачи максимизации благополучия держателей акций. Затраты капитала представляют собой долгосрочные инвестиции, производящиеся для расширения размеров производства, перемещение или обновление фиксированных активов или для получения других реальных выгод.

Бюджет капитала призван оценить, во-первых, как будет происходить возврат инвестированных средств, а во-вторых, какая процентная отдача будет от этого проекта.

В основе бюджетных расчетов лежат преимущественно алгоритмические операции, определяющие взаимосвязи отчетных показателей, либо в расчетах используются методы краткосрочного прогнозирования.

В качестве инструментария стратегического учета собственного капитала значительное распространение получил метод производных балансовых отчетов.

Применение производных балансовых отчетов направлено на решение следующих управленческих задач:

- организация внутреннего и внешнего контроля за недопущением несанкционированного выбытия активов и ресурсов;

- прогнозирование изменения собственных финансовых результатов и рентабельности;

- управление результатами деятельности в многоярусном и многосегментном режиме (по инвестиционным горизонтам и сегментам деятельности);

- управление денежными потоками;
- управление собственностью;
- управление стратегией развития;
- управление собственным капиталом.

Использование производных балансовых отчетов вызывается следующими факторами:

- необходимостью управления денежными потоками, активами и пассивами и их текущей оценке с учетом реальной стоимости всех ресурсов; широким распространением показателей «отрицательного капитала» и «отрицательного гудвилла»;

- прогнозированием денежных потоков и состояния расчетов на любую дату;

- оценкой финансовой информации с качественных позиций.

Система производных балансовых отчетов основывается:

- на теории чистых активов;
- системе корректировок на самые разнообразные внешние и внутренние факторы;

- принципе гипотетического изъятия или гипотетической реализации;

- экономическом механизме функционирования системы производных балансовых отчетов;

- теории чистых пассивов.

В стратегической бухгалтерии в целях управления стратегией развития коммерче-

ской организации используются стратегические балансовые отчеты.

При составлении стратегического производного баланса возникает необходимость учета неопределенности на основе корректировки данных баланса на коэффициент риска, вызванного неопределенностью.

Бондарь Д.В. отмечает, что «стратегический производный балансовый отчет является производным от стратегического баланса и получается путем гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств исходя именно из стратегического, а не бухгалтерского баланса».

При этом стратегический баланс носит прогнозный характер и составляется на определенный период двумя способами [2, с.146]:

- прямым прогнозированием в виде бюджетного баланса с учетом внешних и внутренних факторов;

- исходя из бухгалтерского баланса с постановкой на учет методом двойной записи ряда внешних факторов и факторов хозяйственной деятельности, точнее их изменения.

А.Н. Щемелев отмечает: «Стратегический производный балансовый отчет представляет собой прогнозный или бюджетный механизм и поэтому имеет статический характер, то есть направлен на определение возможной стоимости предприятия с учетом ряда внешних факторов, и поэтому строится на принципах статической балансовой теории [13, с.192-193].

И.А. Харченко рассматривает стратегические производные балансовые отчеты как один из видов расчетно-аналитических балансов. Ею была уточнена и дополнена вышерассмотренная методика в целях усиления контрольных функций, выполняемых данным видом балансов. [11].

Использование в стратегическом учете производных балансовых отчетов позволит оценивать и учитывать реальное или предполагаемое воздействие на организацию различных факторов и организовывать на их основе эффективную систему контроля и управления собственностью, рисками, платежеспособностью, поднять организацию бухгалтерской, аналитической и контрольной работы на уровень, соответствующий возможностям современных аппа-

ратных и программных средств, информационных технологий и систем и стратегических приложений к ним. Кроме того, на их основе можно оценить возможности и перспективы развития организации, реализовать стратегические решения и обосновать стратегию действий предприятия.

На последнем этапе проводится контроль за реализацией стратегии, который предполагает проведение стратегического аудита собственного капитала коммерческой организации. Он позволяет выявить стратегические «разрывы», которые препятствуют реализации избранных стратегий, и разрабатывает комплекс мероприятий, позволяющих адаптировать избранную стратегию к меняющимся условиям внешней среды.

Предлагаемая методика стратегического учета собственного капитала позволит подготовить релевантную информацию для различных уровней управления: стратегического; тактического; оперативного.

Библиографический список

1. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Серия «50 способов». Ростов н/Д.: «Феникс», 2001.
2. Бондарь Д.В. Финансовый, налоговый и управленческий учет инвестиционной деятельности: Монография [Текст]/ Ростов н/Д : РГЭУ «РИНХ», 2004.- 172 с.
3. Гуденица О.В., Ивашиненко Л.О. Стратегический учет в коммерческих организациях. Учебное пособие / под ред. профессора Богатой И.Н. — Ростов-на-Дону: Издательство ООО «АзовПечать».
4. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: учеб. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.- 196 с.
5. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. — М.: Едиториал УРСС, 2003.
6. Парахина В.Н., Федоренко Т.М. Теория организация: Учебное пособие. М.: КНОРУС, 2004.
7. Попов С.А. Стратегическое управление: 17- модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации». Модуль 4. М.: ИНФРА — М, 1999.
8. Райн Б. Стратегический учет для руководителя/ пер. с англ./ под редакцией В.А. Мирюкова .- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.

9. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер.с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002.

10. Федеральный стандарт оценки №1 «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО №1), утв. Приказом Минэкономразвития России 20.07.2007 г. №256.

11. Харченко И.А. Особенности формирования системы стратегического управленческого учета и внутреннего контроля в

организациях потребительской кооперации: Монография [Текст]: / ООО «Азов-Печать».-г. Азов, 2007.- 244 с.

12. Шифрин М.Б. Стратегический менеджмент. 2-е изд. —СПб.: Питер, 2009.- с. 18.

13. Щемелев А.Н. Теория и методология стратегического учета инноваций [Текст]/ А.Н. Щемелев. — Ростов н/Д: Ростиздат, 2005.—240 с.

Гришин Р.В.

РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ И ОРГАНИЗАЦИЕЙ ПРОМЫШЛЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

На сегодняшний день строительство является отраслью национальной экономики, результаты деятельности которой имеют не только экономическое, но и важнейшее социально — политическое значение. Так, согласно сведений Росстата, ВВП России за 2009 год составил 39016,1 млрд., или 92,1% к уровню соответствующего периода предыдущего года. В то же время объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство», составил 3869,1 млрд. рублей, или 84,0% к уровню 2008г., в декабре 2009г. — 509,8 млрд. рублей, или 93,8% к уровню соответствующего периода предыдущего года [10]. Исходя из приведенных выше данных, видно, что на долю строительства в целом приходится порядка 10% от всего валового внутреннего продукта Российской Федерации. Всего же организаций, имеющих лицензию на строительные работы на 2009 год, до отмены лицензирования насчитывалось порядка 260 тысяч.

За последний год кризисные явления затронули как всю экономику нашей страны в целом, так, в частности, и строительство. По данным Федеральной службы государственной статистики России, в нашей стране увеличилось количество безработных, и в январе 2010 года достигло 2,2 миллионов человек, рост составил 129 % по сравнению с январем 2009 года, когда их было 1,7 миллионов человек [10]. По мнению многих экономистов и ученых, наличие системных проблем и вызовов обуслав-

ливает продолжительность кризиса предположительно на ближайшие десять лет. Однако, наряду с негативными последствиями рецессии экономики, появились предпосылки к модернизации не только существующей экономики, но и всей системы управления производством. Курс на модернизацию, декларируемый правительством России, предполагает задействовать огромные как финансовые, так и материальные ресурсы и требует разработки и внедрения самых современных систем и методов управления.

В качестве одного из современных и перспективных направлений совершенствования действующих систем управления мы бы хотели рассмотреть внедрение стратегического менеджмента в управление строительными организациями. Ниже мы попытаемся осветить группу стратегических задач, стоящую перед руководством каждого предприятия, в нашем случае — в сфере промышленного строительства, а также определить роль и значение стратегического управленческого учета для системы стратегического менеджмента.

Само понятие стратегии как объединяющую тему, обеспечивающую согласованность и задающую общее направление действиям и решениям человека и организации, сформулировал Р.М. Грант [2, с.19].

Мы считаем уместным остановиться на самом понятии стратегического менеджмента и привести несколько определе-

ний, предложенных как отечественными учеными, так и зарубежными.

Например, профессор, член — корреспондент РАН Клейнер Г.Б. дает следующее определение стратегическому менеджменту, а именно: как системе взглядов и рекомендаций по управлению предприятием на базе процессов формирования, реализации и изменения стратегии предприятия в целях достижения делового успеха [5, с.273].

Профессор кафедры теории и технологий управления факультета государственного управления МГУ им. М.В. Ломоносова Зуб А.Т. считает, что стратегический менеджмент — это структурированный определенным образом процесс действий для достижения некоторых, заранее определенных целей и опирающийся на известные методологические принципы [3, с.8].

Коллектив отечественных авторов во главе с Зайцевым Л.Г. считает стратегическое управление областью деятельности высшего руководства организации, главная обязанность которого состоит в определении предпочтительных направлений и траекторий развития организации, постановке целей, распределении ресурсов и всего того, что дает организации конкурентные преимущества [4, с.61].

К. Уорд считает, что стратегический менеджмент — это интегрированный управленческий подход, который объединяет элементы планирования, реализации и контроля функционирования бизнес — стратегии [6, с.5].

В соответствии с перспективными разработками, стратегический вектор был предан не только менеджменту, но и такой основополагающей науке, как бухгалтерский учет, а если быть точнее ее составляющей — управленческому учету.

Несмотря на довольно широкую известность, которую получил стратегический учет с момента своего возникновения, до сих пор всесторонней и фундаментальной основы для него разработано не было. Само существование стратегического учета ставится под вопрос многими отечественными учеными, несмотря на более чем двадцатипятилетнюю его историю. На наш взгляд, представляется закономерным появление стратегического управленческого учета вслед за возникновением стратегиче-

ского менеджмента. Как известно, для сбора, обобщения и оценки финансовых результатов повсеместно действует система бухгалтерского учета. Сама наука бухгалтерского учета, в соответствии с возникающими задачами, образует стройную систему, состоящую из финансового, управленческого и налогового учета. Дальнейшие исследования управленческого учета приводят ученых к выводу, что он не исчерпал себя как перспективное направление. Новые потребности, возникающие в процессе управления предприятием или организацией, вносят коррективы в управленческий учет. В условиях растущей глобализации и взаимного интегрирования национальных экономик на предприятия и организации влияют различные факторы, как внутренние, так и внешние (потребители, покупатели, поставщики и конкуренты, государственная власть, различные социальные силы, средства массовой коммуникации и т.д.). Именно поэтому появилась настоятельная необходимость в создании на базе управленческого учета подсистемы стратегического учета, необходимой для учета именно внешних факторов.

Рассмотрим ниже несколько, на наш взгляд, наиболее ярких определений стратегического управленческого учета.

Коллектив ученых МГУ им. М.В. Ломоносова под руководством доктора экономических наук, профессора Шеремета А.Д. предлагает определение стратегическому управленческому учету как отрасли экономической науки, возникшей из синтеза управленческого учета и стратегического управления, основной задачей которого является достижение устойчивых конкурентных преимуществ [7, с.405].

К. Уорд считает, что стратегический управленческий учет призван быть системой обоснования управленческих решений, должен обеспечить необходимой информацией определенных менеджеров компании, ответственных за принятие стратегических решений [6, с.15].

Например, официальная терминология Европейского института профессиональных бухгалтеров по управленческому учету определяет стратегический управленческий учет как форму управленческого учета, при которой основной акцент делается на информации, связанной с внешни-

ми факторами, влияющими на фирму. Однако, наряду с этим, надлежащее внимание уделяется и внутренней информации (в том числе и не финансовой). (CIMA Official Terminology, 2000: 50) [8].

Таким образом, после анализа вышеприведенных определений, вырисовывается наиболее логичная, на наш взгляд, схема взаимодействия стратегического управленческого учета (см. рис. 1). Основным определяющим фактором стратегического управленческого учета является ориентирование на внешние для предприятия или организации процессы, то есть происходящие за его рамками. Но такое ориентирование должно базироваться на данных и информации оперативного управленческого учета.

Исходя из приведенных выше определений, можно сделать некоторые выводы, а именно:

- стратегический управленческий учет возник на основе управленческого учета и является его подсистемой;

- стратегический учет неразрывно связан с стратегическим управлением;

- областью применения стратегического учета является долгосрочная перспектива экономической деятельности того или иного предприятия;

- стратегический учет преимущественно затрагивает внешнюю сторону экономических отношений предприятия, базирясь на внутренних данных.

Перед стратегическим управленческим учетом стоит целый ряд задач: сбор информации, ее обработка, анализ, планирование, подготовка информации, необходимой для принятия управленческих решений, обеспечение контроля за их исполнением и изучение результатов, достигнутых в ходе реализации управленческих решений и последствий. Стоит особо подчеркнуть, что данные задачи решаются не только в рамках организации или предприятия и его руководства, за ее пределами на различных рынках и торговых площадках, но и в различных сферах общественной жизни, которые, казалось бы, не имеют, на первый взгляд, прямого отношения к деятельности предприятия. Таких как сферы социологии, культурологии, уровня технического и научного прогресса, но необходимых для принятия стратегических решений.

Для наиболее полного раскрытия сущности стратегического учета рассмотрим потребители его результатов и пользователей его системы. Исходя из анализа определений, приведенных выше, видно, что пользователями информации стратегического учета являются менеджеры среднего и высшего звена. Однако не стоит забывать о заинтересованности таких групп, как учредители и акционеры. В современных условиях задачи управления требуют серьезной теоретической и практической подготовки от пользователей стратегического учета, будь они управленцами различного уровня, или учредителями и акционерами.

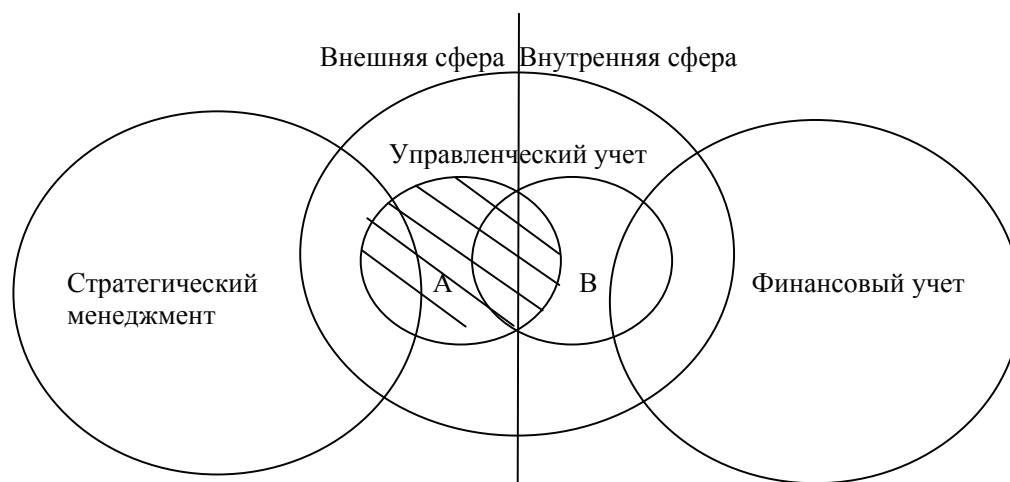


Рис. 1. Схема взаимодействия стратегического менеджмента и бухгалтерского учета в рамках предприятия и за его пределами

где: А — стратегический управленческий учет; В — оперативный управленческий учет.

В России этот вопрос стоит достаточно остро, в связи с отсутствием как таковой стройной системы подготовки квалифицированных управленческих кадров и бухгалтеров — аналитиков стратегического управленческого учета. Ведь в условиях ускорения экономических процессов и конкурентной борьбы бухгалтерский учет в целом весомо автоматизируется, достаточно широко внедряются информационные и компьютерные технологий. Однако все это приводит лишь к повышению оперативности повседневной деятельности работников бухгалтерии на предприятиях и снижению количества наиболее затратной ее части, а также возможных ошибок, зависящих от человеческого фактора. Сегодняшние реалии требуют от управленцев и бухгалтеров глубокого анализа не только внутренней хозяйственной деятельности предприятия, но и ситуации, складывающейся за его пределами на рынке и в целом в сфере экономики. Однако зачастую уровень готовности к восприятию этого потока информации у российского менеджмента оставляет желать лучшего.

Наше утверждение может подтвердить следующий наглядный пример, в 2009 году в российском Сбербанке была проведена оценка компетенции порядка 4000 руководителей, в ходе которой было установлено, что практически сто процентов не дотягивают до должного уровня по трем направлениям: стратегическому менеджменту, управлению рисками и развитию подчиненных. Хотя по многим управленческим показателям компетенция российских руководителей ни в чем не уступает зарубежным коллегам. Российские руководители в массе своей решают сиюминутные задачи в режиме оперативного реагирования, практики коллегиальных обсуждений, проведение так называемых «мозговых штурмов» используется не часто и не слишком эффективно [9, с.6].

Рассматриваемая нами отрасль промышленного строительства также не является исключением из выше представленного примера. К сожалению, традиции авторитарного руководства наиболее сильны в данной отрасли, и этому есть определенные предпосылки. Не далее как двадцать лет назад она являлась частью государства и управлялась как на уровне Совета минист-

ров СССР, в рамках таких министерств, как, например, Министерство транспортного строительства, так и на уровне регионов. Создавались главные строительно-монтажные управления и при различных министерствах (например, тяжелого и среднего машиностроения). Организовывались и на протяжении долгого времени функционировали специализированные строительно-монтажные тресты, объединяющие порой до нескольких десятков предприятий и управлений, разбросанных по всей территории бывшего СССР. С развалом плановой экономики централизованная система управления промышленным строительством подверглась приватизации, акционированию и, как следствие, определенной дезорганизации. В условиях зарождающихся рыночных отношений комплекс промышленного строительства потерял, по некоторым оценкам, порядка сорока процентов строительно-монтажных организаций, а например, в сфере транспортного строительства из шести профильных строительно-монтажных трестов в наше время фактически действуют лишь три. Резкая переориентация экономики в направлении торговли и сферы оказания услуг привела к некоторому упадку отрасли промышленного строительства.

Рассмотрим специфику промышленного строительства в современной России, оказывающую определяющее влияние на особенности системы управленческого учета. Для этого необходимо выделить ряд факторов, влияющих на разработку стратегии промышленного строительства как таковой, и на стратегический управленческий учет и стратегический менеджмент, в частности.

Первым фактором является значительная зависимость производственных процессов от зонально-климатических условий. На наш взгляд, данный фактор достаточно очевиден, можно лишь привести среднегодовую температуру воздуха в 6 градусов Цельсия ниже нуля, осредненной по территории России за период 1939–2009 гг. [11].

Вторым — рассредоточенность объектов промышленного строительства.

Третьим — разнообразность источников финансирования строительно-монтажных работ, что определяется как специфич-

кой договорной работы в сфере строительства, так и заказчиками.

Четвертым — высокая степень мобильности как строительно-монтажных бригад, так и машин, механизмов, технологической оснастки и инструмента, что не только осложняет координацию, но и учет.

Пятым фактором выступает относительно большая продолжительность технологического цикла, только строительно-монтажные работы могут занимать от одного месяца до пяти лет в среднем, а некоторые многоэтапные проекты рассчитываются на сроки, достигающие десятилетия.

Шестым фактором является значительная диверсификация производственного процесса на объектах промышленного строительства, которая может включать в себя, исходя из специфики, не только производство строительно-монтажных работ, но и изготовление на месте необходимого оборудования и материалов.

Седьмой фактор обусловлен универсальностью промышленного строительства как такового, которое осуществляется практически в любой области современной экономики, начиная с легкой промышленности и заканчивая атомной энергетикой.

Хотелось бы заметить, что сама стратегия предприятия вырабатывается менеджментом на основании обоснованной информации как финансового, так и не финансового характера, которую, в свою очередь, предоставляет стратегический управленческий учет.

В современных условиях перед руководством предприятий и организаций в сфере промышленного строительства стоят задачи по позиционированию организации на рынке и в конкурентной борьбе, предотвращению нежелательных факторов и последствий их воздействия, либо минимизации потерь от их действия. В ходе выполнения данных задач необходимо построение определенной системы оценки эффективности действий и управленческих решений руководства предприятия. Большинство существующих систем оценки эффективности базируется на годовом бюджете и оперативном плане предприятия, но они ориентированы на краткосрочные периоды и тактику предприятия, а не на стратегию.

Опора на систему сбалансированных показателей может сыграть немаловажную

роль. Данная система интересна как подход стратегического управленческого учета к необходимости обеспечения менеджмента компании информацией, помогающей в формулировании стратегической политики и целей организации. Данный подход делает акцент на том, что пользователя необходимо обеспечить информацией обо всех значимых сторонах деятельности организации. Предоставленная информация должна включать в себя как финансовые, так и нефинансовые показатели. Данная система позволяет устанавливать индивидуальные и общие корпоративные цели и задачи, доводить содержание поставленных целей в доступной форме до управленцев различного звена и рядовых сотрудников организации, реально и точно оценивать достиженность поставленных целей, обеспечивать быструю процесс обратной связи. Применение данной системы позволяет проверить действующую стратегию на полноту, последовательность и актуальность.

Система сбалансированных показателей предполагает, что организация рассматривается с точки зрения следующих пяти аспектов:

- перспективы роста и обучение персонала;
- внутренние управленческие процессы;
- финансовый аспект;
- ориентация на потребителя;
- учет конкурентов.

Первый аспект, касающийся персонала, включает в себя работу по индивидуальному и корпоративному совершенствованию, постоянному повышению уровня образования и профессиональной подготовки рабочих и служащих. Также он затрагивает возможность карьерного роста и систему мотивации.

Внутренние управленческие процессы также нуждаются в постоянной оценке и оптимизации. Необходимо учесть тот факт, что организация работает эффективно лишь в том случае, когда затраты на операции внутри нее становятся меньше аналогичных, выполняемых через рынок.

Своевременные и точные финансовые данные, такие как выручка, сумма затрат, размеры оборотного капитала, соотношение затрат и прибыли, оценка рисков необходимы для функционирования системы сбалансированных показателей.

С помощью анализа деятельности предприятия, с такой его стороны как ориентация на потребителя, можно выделить целый ряд показателей, характеризующих комбинацию свойств производимой продукции или оказываемых услуг, имидж организации и ее индивидуальные качества.

Одной из отличительных черт системы стратегического управленческого учета в целом и системы сбалансированных показателей, в частности, является введение показателей, связанных с проведением сравнения финансовых показателей предприятий конкурентов. На основании полученных данных, менеджмент получит более точную информацию о роли и месте собственного предприятия на рынке.

Также система сбалансированных показателей предназначена для трансформации миссии и стратегии организации или предприятия в конкретные показатели и материальные характеристики. Каждый показатель должен быть частью цепи, построенной на основании устойчивых связей, от крупного к малому, начиная с долгосрочных финансовых целей и заканчивая характеристикой одного из пяти аспектов деятельности предприятия.

В промышленном строительстве на данный момент получил наиболее широкое распространение такой метод стратегического управленческого учета, как бюджетирование. Бюджеты представлены в массе своей в виде различных видов смет. Будет целесообразно привести здесь определение сметы как документа по исчислению предстоящих расходов и доходов, отражающий бухгалтерский план поступления и расходования денежных средств, используемых для финансирования хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений. Иногда составляются отдельные сметы затрат на производство, строительство объектов. Смета является простейшей формой финансового плана [1]. Примечательно, что составление сметы предусмотрено гражданским правом при заключении договора подряда между заказчиком и подрядчиком, как способ определения цены работы. Сами сметы в строительстве делятся на несколько видов. Существуют локальные сметы, первичный сметный документ на отдельные виды работ и затрат, который составляется как на отдельный объ-

ект, так и на общеплощадочную работу. В основу локальных смет заложены объемы работ, определенные на основе рабочей документации. Объектная смета, в свою очередь, включает в себя данные на весь объект строительства в целом и фактически включает в себя все локальные сметы. Сводная смета рассчитывается на основании объектных сметных расчетов и смет по отдельным видам затрат. Таким образом, мы видим на примере смет, что постановка стратегического управленческого учета возможна в промышленном строительстве и уже на данный момент имеет серьезную основу и предпосылки.

На сегодняшний день какой-либо достоверной информации о масштабах внедрения стратегического управленческого учета в промышленном строительстве России нам получить не удалось, однако, это не может означать полного отсутствия такой системы. Практически на любом современном российском предприятии или организации присутствуют в той или иной форме элементы управленческого учета, частично выстроенные на основе старых организационных структур. Достаточно отметить прочно укоренившиеся сметные и финансово-экономические структурные подразделения на российских промышленных предприятиях. Также не так редки планово-экономические структуры, доставшиеся в наследство от плановой экономики нашего недавнего прошлого. Однако эффективность такой системы управления оставляет желать лучшего и требует, в свою очередь, масштабного совершенствования. Один лишь такой экономический показатель, как производительность труда в строительстве в целом по России, составляет всего 21 % от уровня производительности в строительном секторе экономики США и свидетельствует, что промышленному строительству России есть к чему стремиться и указывает точку приложения сил.

Библиографический список

1. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2003. 895 с.
2. Грант Р.М. Современный стратегический анализ / 5-е изд. пер. с англ. под ред. В.Н. Фунтова. СПб.: Питер, 2008.- 560с.

3. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: теория и практика. М.: Аспект Пресс, 2002.- 415с.
4. Зайцев Л.Г., Соколова М.И. Стратегический менеджмент: учебник. М.: Экономистъ, 2005.- 416с.
5. Клейнер Г.Б. Стратегия предприятия. М.: Издательство «Дело» АНХ, 2008.- 568с.
6. Уорд К. Стратегический управленческий учет. М.: Олимп — Бизнес, 2002.- 251с.
7. Шеремет А.Д., Николаева О.Е. Управленческий учет: учебник / 4-е изд. М.: ИНФРА — М.: 2009.- 429с.
8. Управленческий учет: официальная терминология СИМА (Management Accounting Official Terminology). М.: ФБК — Пресс, 2004г.- 200 с.
9. Ведомости 26 марта, 2010 . Милов Г. Портрет СЕО любимого.
10. [http : // www. gks. ru](http://www.gks.ru) — Федеральная служба государственной статистики России.
11. [http: // meteo. ru/climate_var/sp.php?id_article=17](http://meteo.ru/climate_var/sp.php?id_article=17) — ГУ «ВНИИГМИ — МЦД» Федеральной службы по гидрометеорологии и мониторингу окружающей среды (Росгидромет).

Землякова С.Н.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ РЕОРГАНИЗАЦИОННЫХ ПРОЦЕДУР В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Активный процесс реформирования аграрного сектора вызвал необходимость применения различных реорганизационных процедур, для целей идентификации которых в учетной системе, организации финансового, налогового и управленческого их учета необходимо применение современных методов научного познания, комплексное исследование процедур, а также обобщение и систематизация имеющихся классификаций, которые могут быть использованы при организации аналитического учета.

Анализируя разновидности реорганизационных процедур, следует отметить, что ГК РФ дает классификацию в правовом контексте (слияние, присоединение, преобразование, выделение, разделение). Богатая И.Н. делит реорганизационные процедуры на внешние и внутренние, Гуденица О.В. дополняет данную классификацию, предлагая ее детализацию (внутренние, связанные с изменением процессов управления организацией, внешние, предполагающие смену организационно-правовой формы, состава собственников (участников), активов и пассивов), Шумилин П.Е. классифицирует процедуры на 4 группы (1-я группа — консолидированные процессы; 2-я группа — разделительные процессы; 3-я группа — преобразовательные процессы; 4-я группа — ликвидационные процессы) и др. раз-

работали классификации для коммерческих организаций. Симонович М.Я. придерживается позиции, что процессы реорганизации, консолидации, разделения, трансформации, выкупа должны рассматриваться как особый вид предпринимательской деятельности, где предприниматель «...собирает элементы предприятия в новую комбинацию так, чтобы обеспечить больше, чем рыночные ставки прибыли на капитал или аренды, или заработной платы, что вознаграждается за предприимчивость» [5].

Исследовав известные классификации, нами предложена (апробирована на сельскохозяйственных организациях) классификация реорганизационных процедур, которая применима для экономических субъектов различной отраслевой принадлежности. Классификация схематично представлена на рис. 1.

Согласно приведенной классификации реорганизационных процедур выделено 4 блока, каждый из которых отражает изменения в структуре капитала, преобразовании формы собственности и связанные с увеличением либо уменьшением стоимости имущественного комплекса реорганизуемой сельскохозяйственной организации. Многие руководители сельскохозяйственных организаций для роста масштабов финансово-хозяйственной деятельности используют реорганизационные процедуры.

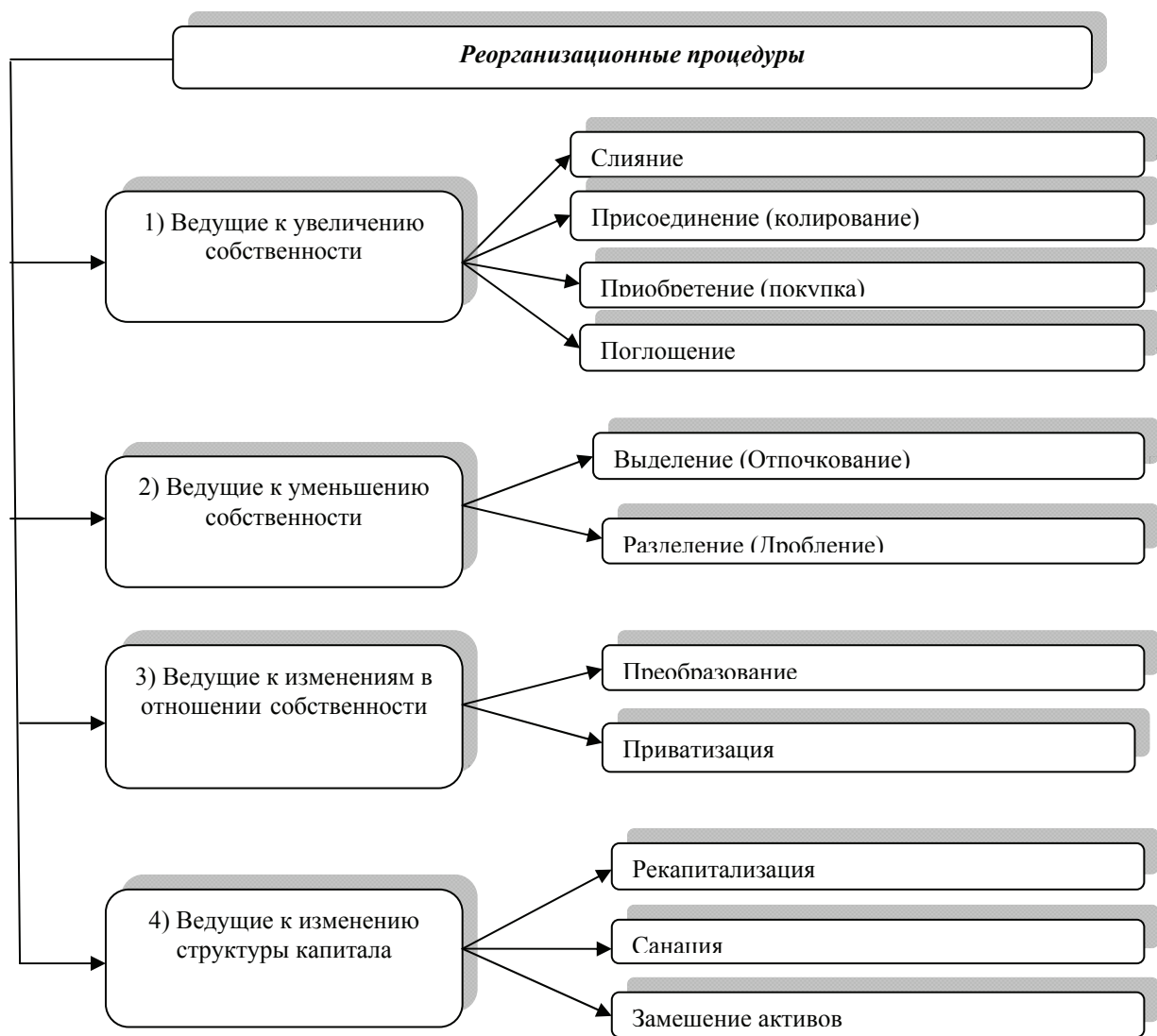


Рис. 1. Классификация реорганизационных процедур

В первом блоке рекомендуемой нами классификации представлены процедуры, ведущие к увеличению собственности, к ним отнесены слияние, присоединение (колирование), приобретение (покупка), поглощение. Рекомендованный термин «колирование» характерен для аграрной сферы и понятен, означает «...сделать прививку деревьям (яблоня с грушей, персик со сливой)», что по аналогии напоминает процедуру присоединения.

Нами исследованы и проанализированы материалы о реорганизационных процедурах в сельскохозяйственных организациях города Красный Сулин и Красносулинского района Ростовской области. Согласно данным управления сельского хозяйства при администрации Красносулинского района Ростовской области за период с 1 января 2005 года по 1 января 2010 года

из числа сельскохозяйственных организаций, подвергшихся реорганизации, 9% составляют процедуры в форме слияния.

Слияние, с точки зрения бухгалтерского финансового учета, представляет собой объединение активов и обязательств реорганизуемых сельскохозяйственных организаций. В правовом контексте, процедура выполняется в добровольном порядке обеими сторонами. Отражению процедуры в учетно-аналитической системе организаций, участвующих в слиянии, предшествует заключение договора о слиянии. При слиянии прекращается деятельность обоих участников и создается новая сельскохозяйственная организация, деятельность ранее функционировавших организаций прекращается.

На практике чаще используется форма реорганизации в виде присоединения (колирования) одной организации к другой,

т.е. прекращает свою деятельность только присоединяемая (колируемая) организация с передачей его активов и пассивов, прав и обязанностей организации, к которой осуществляется присоединение (колирование). Таких организаций за исследованный период в Красносулинском районе выявлено 11%, это наибольший процент в данном блоке реорганизационных процедур.

В контексте правового регулирования государственной регистрации в этом случае подлежит не организация, к которой осуществлялось колирование (присоединение), а изменения и дополнения к ее учредительным документам.

Уставный капитал реорганизованной сельскохозяйственной организации формируется за счет уставных капиталов, участвующих в реорганизации организаций, и из дополнительных собственных средств (например, добавочного капитала, нераспределенной прибыли). Уставный капитал новой организации может быть равен сумме уставных капиталов организаций, участвующих в реорганизации, или отличаться от них. Особенностью формирования показателей финансовой отчетности при осуществлении реорганизации в форме присоединения (колирования) является составление заключительной финансовой отчетности на день, предшествующий внесению в реестр записи о прекращении ее деятельности. При этом производится закрытие счета прибылей и убытков и распределение (направление на определенные цели на основании договора о присоединении) суммы чистой прибыли присоединяющейся (колирующейся) организации.

Бухгалтерская отчетность реорганизованной сельскохозяйственной организации на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности организации формируется на основе данных передаточного акта. В виде построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности колируемого сельскохозяйственного предприятия и числовых показателей бухгалтерской отчетности присоединяющего, составленной на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяемой организации с учетом особенностей формирования раз-

дела «Капитал и резервы» реорганизованной организации.

Еще одной реорганизационной процедурой, ведущей к увеличению собственности, по нашему мнению, является приобретение (покупка) имущественного комплекса сельскохозяйственной организации, такая процедура выполняется на основании договора продажи. При этом продавец обязуется передать в собственность покупателя сельскохозяйственную организацию в целом как имущественный комплекс (п. 2 ст.132 ГК РФ) [1, ст.132]. На практике процедура приобретения организаций оказалась не самой популярной и составила 5% из перечня исследуемых сельскохозяйственных организаций, так как в процессе приобретения организации можно столкнуться с множеством сложных бухгалтерских, правовых и налоговых вопросов.

Счета организации необходимо проверить, чтобы получить детальные объяснения по движению каждого из них. Особое внимание следует обратить на выяснение стоимости продаваемого имущества.

Активы следует оценивать в соответствии с их относительной значимостью для организации, поэтому их оценка может отличаться от имеющейся в регистрах учета. Цена продажи должна быть не ниже рыночной, так как последует уплата НДС, в соответствии с главой 21 НК РФ. Если в результате продажи образовалась прибыль, то далее начисление и уплата налога на прибыль, соответственно.

Должны быть проанализированы счета сельскохозяйственной организации за последние три года (после аудиторской проверки, если это возможно) и текущие счета, а также проекты (если таковые имеются), с точки зрения оценки стоимости имущества, потенциальных обязательств и положения организации в части уплаты налогов.

Процедура, завершающая первый блок — поглощение, является, по мнению многих ученых экономистов, родственной процедуре слияния. Чернова Е.Г. [6] считает, что поглощение предполагает приобретение всей поглощаемой организации, ее частей или же стратегическое участие в капитале организации-цели. Каковы бы не были причины, но поглощение, по нашему мнению, остается «фатальной» процедурой

для поглощаемой и колируемой организации, так как ее хозяйственная деятельность оканчивается, а соответственно и само существование. Слияния и присоединения являются наиболее часто используемыми инструментами в данном блоке классификации реорганизационных процедур, протекающих в сельскохозяйственных организациях. Они предполагают увеличение собственности и, как отмечает Богатая И.Н., возможное повышение эффективности ее использования в результате возникновения синергий [4, с. 149].

Во втором блоке классификации представлены процедуры, ведущие к уменьшению собственности, к ним относим выделение и разделение.

Согласно данным по Красносулинскому району, процедуры этого блока составляют 9%, из них выделение 4% и разделение 5% из числа сельскохозяйственных организаций, подвергшихся реорганизации в период с 1 января 2005 года по 1 января 2010 года. По итогам данных процедур в учете организаций необходимо подготовить разделительный баланс. В нем производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации между возникающими сельскохозяйственными организациями. При этом не следует делать никаких записей в бухгалтерском учете, а также производить разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках реорганизуемой организации.

За день до внесения в ЕГРЮЛ записи о возникших организациях, при процедуре разделение, в бухгалтерский учет реорганизуемой и прекращающей деятельность организации отражают корреспонденции по закрытию счетов учета продаж, прочих доходов и расходов, формируется нераспределенная прибыль или непокрытый убыток. Затраты, связанные с реорганизацией, в отчете о прибылях и убытках организации, понесшей эти расходы, показываются как прочие расходы независимо от их существенности и раскрываются обособленно по отдельной строке. На эту же дату составляется заключительная бухгалтерская отчетность. Вступительная бухгалтерская отчетность каждой новой организации формируется на дату государственной регистрации этой организации. Она составляется на ос-

новании разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованной сельскохозяйственной организации.

Уставный капитал вновь созданных организаций формируется в оценке, предусмотренной договором учредителей реорганизуемой организации. Порядок отражения разницы между величинами сформированного капитала вновь возникших организаций и капитала реорганизованной организации аналогичен порядку отражения этой разницы в случае слияния организаций.

Выделение, в отличие от разделения и остальных реорганизационных процедур, - единственная форма реорганизации, в результате которой не требуется составлять заключительную бухгалтерскую отчетность. При реорганизации путем выделения из состава сельскохозяйственной организации «выходят» одно или несколько новых организаций. При этом сама организация, из которой произошло выделение, продолжает существовать. Объем прав и обязанностей реорганизованной сельскохозяйственной организации и выделившихся организаций определяется в разделительном балансе. При этом на основании решения учредителей, у сельскохозяйственной организации, в процессе выделения из нее другой организации, меняется только объем имущества и обязательств, и текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета учета прибылей и убытков не производится и заключительную бухгалтерскую отчетность не формирует.

При реорганизации организации в форме выделения для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации, на основании решения учредителей производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации [3, п.33].

Выделяемая организация составляет вступительную бухгалтерскую отчетность на основании разделительного баланса с учетом всех изменений, которые реорганизуемая сельскохозяйственная организация должна отразить в бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации новой организации. Показатели получен-

ных активов и объем обязательств фиксируются в отчетности.

Третий блок классификации реорганизационных процедур для сельскохозяйственных организаций представляют процедуры, ведущие к изменениям в отношениях собственности. К ним отнесены процедуры преобразование и приватизация.

В структуре исследованных сельскохозяйственных организаций, подвергшихся реорганизации, этот блок занимает лидирующую позицию и составляет 56% из общего числа. Как показывает практика, из числа сельскохозяйственных организаций города Красный Сулин 45% реорганизационных подверглись процедуре преобразования, которая подразумевает изменение организационно-правовой формы, при этом существенно меняется его статус.

Преобразование можно назвать уникальной формой реорганизации, так как на основании передаточного акта фактически передаются вновь образованной сельскохозяйственной организации все права и обязанности упраздненной. С юридической точки зрения, эта процедура имеет «формальное» значение, ведь возникает только один правопреемник, который становится полным правопреемником всех активов, прав и обязанностей преобразованной организации в соответствии с передаточным актом.

Также процедурой, ведущей к изменению собственности, можно назвать приватизацию. Под приватизацией государственного и муниципального имущества понимается возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц [2, ст.1 п.18].

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией организации в соответствии с законодательством Российской Федерации, руководствуются письмом Минфина России от 23.12.1992 N 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией организаций» в части, не противоречащей нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету, принятым позднее. После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участ-

ников), предусмотренных учредительными документами, отражается на счетах 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

Завершающим блоком классификации реорганизационных процедур для сельскохозяйственных организаций являются процедуры, ведущие к изменению структуры капитала. В структуру данного блока нами отнесены процедуры рекапитализации, санации и замещения активов. Рекапитализация по своей природе представляет собой действие, при котором сельскохозяйственная организация перераспределяет собственный капитал и заемные средства на балансе. Существующие учредители через механизм дополнительной эмиссии могут «впустить» в капитал нового собственника и таким образом не теряют, а только ослабляют контроль над своей организацией. Либо же учредители проводят докапитализацию собственными силами и самостоятельно выкупают акции допэмиссии. Любой из выбранных вариантов усиливает ликвидность организации и способность как выполнять обязательства перед внутренними собственниками, так и выплачивать внешние займы. Из ряда исследованных сельскохозяйственных организаций лишь 1% прошел данную процедуру.

Процедурой по финансовому оздоровлению организации, имеющей долги, является санация. Она подразумевает комплекс мер, таких как получение субсидий, субвенций, льготное налогообложение. Их цель — финансовое оздоровление (восстановление нормальной деятельности предприятия — досудебная санация), управление в ходе дела о банкротстве (судебная санация), реструктуризация задолженности (то есть изменение сроков ее погашения).

Согласно данным статистического исследования по Красносулинскому району Ростовской области, 1% реорганизованных организаций были подвергнуты комплексу мер по финансовому оздоровлению со стороны государственных органов. Малая доля принадлежит, на наш взгляд, значимой процедуре, так как санация позволяет, не прекращая деятельности существующей сельскохозяйственной организации, поправить ее финансовое положение, предоставив ей ряд снисходительных мер по оздоровлению имущественного комплекса.

Заключительной процедурой приведенной классификации является замещение активов. На долю этой процедуры приходится 4% реорганизованных сельскохозяйственных организаций. Многие ученые экономисты ассоциируют процедуру замещения активов с так называемым методом «Ускоренного банкротства» [7, с 13]. Специфической чертой метода является полная передача всего имущества и обязательств одной организации «как бы вновь возникающей организации», при этом оно продается по рыночной цене, а полученные финансовые ресурсы идут на погашение кредиторской задолженности, и организация ликвидируется, а вновь возникающая организация начинает свою работу, в статусе только что образовавшейся.

Применение на практике реорганизационной процедуры, в виде замещения активов организации-должника, позволит сохранить финансово-хозяйственную деятельность сельскохозяйственной организации, рассчитаться по долгам с государством и кредиторами, кроме того, позволит привлечь дополнительные инвестиции в экономику страны.

Таким образом, по результатам проведенных исследований структурирована классификация реорганизационных процедур, она применима для любых видов организаций, в том числе, и для сельскохозяйственных. Выделены четыре основных направления процедур, ведущих к увеличению собственности, ведущих к уменьшению собственности, ведущих к изменениям в отношении собственности, и последнее направление, ведущее к изменениям в структуре капитала. Для принятия рациональных управленческих решений в сельскохозяйственных организациях эти направления можно разделить на процедуры, выполняемые на внешнем уровне организации, увеличивая либо уменьшая величину собственности капитала, и внутреннем, изменяя его структуру.

Анализируя структуру предложенной классификации, становится очевидным, что

сама по себе она не позволит должным образом сделать выводы о том, что была проведена реорганизация. Наличие нерешенного вопроса в данной области позволяет сделать вывод о необходимости использования в Плате счетов отдельного счета, на котором обобщалась бы информация об осуществленных реорганизационных процедурах в организации, позволяющем отслеживать алгоритм выполнения процедуры в учете организации.

Библиографический список

1. ФЗ «О введении в действие части 4 ГК РФ» № 231-ФЗ (в ред. Федерального закона от 24.07.2007 N 202-ФЗ) ст. 132
2. Федеральный закон «О приватизации государственного и муниципального имущества» (принят ГД ФС РФ от 30.11.2001) № 178 (ред. от 13.05.08) ст.1п.18.
3. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» от 20.05.2003 № 44н//Российская газета, №127, 20.07.2003 [п.33].
4. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия [Текст] / И.Н.Богатая «Серия 50 способов».- Ростов-на-Дону. Издательство «Феникс», 2001.- с.329 [с.149]
5. Симонович М.Я. Организация и методика учета и контроля по видам деятельности: теория и практика: Монография. Ростов-на-Дону: РГСУ, 2007. (стр.191)
6. Чернова Е.Г. Слияния и поглощения как основной способ роста крупных корпораций (конспект лекции) [Электронный ресурс], Чернова Е.Г. «Проблемы современной экономики», 2008.-№4(24) — <http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=23303>
7. Шумилин П.Е. Учет и аудит реорганизации предприятия [Текст]/ Шумилин П.Е. // Монография/РГЭУ «РИНХ». Ростов-на-Дону, 2005.-с.145 [с.13]

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНЦЕПЦИИ СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ СТРАТЕГИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

На протяжении многих лет методические основы оценки деятельности хозяйствующего субъекта эволюционировали. Но данная проблема по мере развития теории организации и управления бизнесом всегда решалась, по сути, за счет выделения той или иной приоритетной цели и, соответственно, показателя, характеризующего степень ее достижения. Прослеживаются определенные тенденции в развитии показателей эффективности управления хозяйствующим субъектом или, более конкретно, собственностью, капиталом. Начиная с 20-х гг. прошлого века, длительное время основным показателем считалась рентабельность инвестиций (ROI), а также показатели модели Дюпона (Du Pont Model). В 1970-е гг. активно стали использоваться показатели чистой прибыли на одну акцию (EPS) и коэффициент цены акции на прибыль (P/E). 1980-е гг. актуализировали более глубокие характеристики эффективности управления хозяйствующим субъектом (акционерным капиталом). Они реализовались в таких специфических показателях, как, например, соотношение рыночной и балансовой стоимости акции (P/BV), рентабельность акционерного капитала (ROE), рентабельность чистых активов (RONA), денежный поток (Cash Flow). С начала 1990-х гг. происходит дальнейшее развитие такого рода показателей, к которым относятся экономическая добавленная стоимость (EVA), прибыль до выплаты процентов, налогов и амортизации (EBITDA), рыночная добавленная стоимость (MVA), созданная акционерная стоимость (SVA), показатель совокупной акционерной доходности (TSR), денежный поток на инвестированный капитал (CFROI).

Одним из таких показателей является система сбалансированных показателей (BSC), которая была разработана в начале 90-х годов профессором бизнес-школы при Гарвардском университете (Harvard Business School) Робертом Кэпленом (Robert Kaplan) и американским консультантом по вопросам управления Дэвидом Нортоном (David Norton). Свой метод они

назвали системой сбалансированных показателей (Balanced Scorecard, BSC) — ССП, которая стала общепринятым обозначением широкого круга вопросов, связывающих простые элементы информационной системы с задачами эффективности и стратегии развития хозяйствующих субъектов.

Отправным пунктом исследования была неудовлетворенность руководства компании классическими системами показателей, которые основаны на использовании исключительно финансовых данных. Традиционные финансовые учетные показатели, такие как окупаемость вложений и период окупаемости, давали незаконченную и устаревшую картину результатов деятельности бизнеса, которая мешала созданию долгосрочной пользы для бизнеса. Выявив слабые места и неопределенности в предшествующих управленческих подходах, в своей новой методике авторы предложили четкое описание того, что нужно измерять, чтобы сбалансировать финансовую деятельность компании. «Финансовые показатели говорят о многом, но не обо всем из того, что было в прошлом, и они также не способны предоставлять адекватную информацию о том, какие действия нужно предпринять сегодня и завтра для создания будущей стоимости компании» [4, с. 24].

Сбалансированная система показателей «...при соответствующем подборе целей и показателей разъясняет базовую стратегическую ориентацию компании и представляет ее в измеримом виде» [1, с. 18].

Основная задача BSC — описать и связать многочисленные цели организации, отталкиваясь от инноваций и потенциальных возможностей, а не только от осязаемых активов.

BSC строится на следующих *принципах*:

- причинно-следственная связь всех показателей;
- связь результирующих показателей, которые компания имеет возможность измерить по окончании определённого пе-

риода, и упреждающих показателей, которые можно измерить мгновенно;

- связь всех показателей с финансовыми результатами деятельности.

Если обычно система планирования строилась по цепочке: стратегия — бюджет — планирование и принятие решений — оценка и корректировка, то Balanced Scorecard строится по принципу: стратегия — Balanced Scorecard — с дальнейшим влиянием стратегии на четыре важнейшие перспективы, которые отцы — основатели Balanced Scorecard Нортон и Каплан обозначили как финансы, потребитель, внутренние процессы, обучение и рост.

Сбалансированная система показателей стала очень притягательной концепцией. За последнее десятилетие тысячи менеджеров по всему миру в той или иной форме взялись за ее реализацию.

В 1998 г. Каплан и Нортон организовали в г. Линкольн (шт. Массачусетс, США) консультационную группу BSC Collaborative, Inc., задача которой заключается в содействии (на некоммерческой основе) распространению в странах мира своей концепции, а также анализе приобретенного опыта по ее применению.

В начале 1999 г. 27 организациям США, Канады, Германии и Швейцарии, использующим сбалансированную систему показателей, были разосланы опросные листы. Ответы дали 15 частных и государственных организаций. Известно, что в настоящее время в мире примерно 300 предприятий внедрили или внедряют рассматриваемую систему.

В 2001-2003 гг. исследование BSC было проведено вновь. В этом исследовании приняли участие свыше 100 предприятий из Германии, Австрии и Швейцарии. Широкая отраслевая структура позволяет утверждать, что интерес к сбалансированной системе показателей не зависит от отраслевой принадлежности компаний. Это касается и размера предприятия — BSC приносит пользу и мелким, и средним, и крупным компаниям. Более половины руководителей проектов по построению BSC работают в подразделениях контроллинга и финансов.

Участники опроса отметили выгоды, которые дала сбалансированная система:

- BSC является признанным инструментом реализации фирменной стратегии;

- применение BSC позволяет проверить действующую стратегию на полноту, последовательность, актуальность;

- примерно половина опрошенных фирм использовала систему для пересмотра старой стратегии;

- BSC позволяет управлять процессами увеличения стоимости предприятий.

Высокоагрегированные показатели, практикуемые для оценки хозяйственных результатов, трудны для понимания на оперативном уровне и не могут быть использованы в конкретных мероприятиях. Поэтому предлагается увязать показатели сбалансированной системы с моделями, ориентированными на повышение стоимости предприятия.

Данная система может также применяться для информации внешних потребителей. Эмпирические исследования в рамках других проектов показали, что примерно 1/3 из них нуждалась при принятии решений в показателях, не выраженных в деньгах. Такое положение дает повод предприятиям вносить в свою отчетность (например, перед акционерами и потенциальными инвесторами) немонетарные показатели как индикаторы своих финансовых возможностей.

На основе анализа полезности информации выделены три группы пользователей, чьи интересы существенно отличаются, и предложен для каждой группы комплекс показателей (табл.1). Выявлено, что наиболее разносторонняя информация необходима акционерам (собственникам), как ключевым стейкхолдерам.

В мировой практике используется множество показателей для оценки пользователями отчетности экономических выгод, что серьезно затрудняет процедуры отбора максимально информативных ключевых индикаторов, удовлетворяющие их специфические интересы. Развитие ИТ — технологий, появление электронных рынков и возможность использования источников финансовой информации, работающих в режиме реального времени, привели к резкому увеличению потока информации и появлению еще больших сложностей в ее отборе для принятия решений.

Таблица 1. Показатели для оценки пользователями стратегической отчетности экономических выгод [3]

Группы пользователей	Методика оценки	Ключевые особенности	Порядок расчета	Обоснование выбора показателя
1	2	3	4	5
1.1. Акционеры (собственники) крупных пакетов акций	Методика, основанная на повышении рентабельности	Концепция экономической прибыли	EVA Операционный капитал × (рентабельность инвестированного капитала — средневзвешенная стоимость капитала в %)	Используется для оценки динамики стоимости компании (возрастает или убывает)
1.2. Акционеры-миноритарии, инвестиционные организации, потенциальные инвесторы		Концепция чистой прибыли	ERS Чистая прибыль/ количество акций	Приоритетность прав на прибыль имеет существенное значение для собственников и инвесторов, свидетельствует об удовлетворении первоочередных прав
1.3. Заимодавцы (финансовые кредиторы)				
1.4. Эксперты и советники	Методика, основанная на увеличении стоимости компании	Концепция инвестированного капитала	Стоимость чистых активов	Определяется на основе данных управленческого баланса, с учетом корректировок
		Концепция операционного капитала	ROIC	Мера эффективности, которая отражает, сколько чистой прибыли приходится на каждый рубль чистого операционного капитала
		Дисконтирование денежных потоков за обозримый срок	FCF Прибыль от операций после налогообложения, минус сумма необходимых инвестиций в оборотный капитал и основные средства	Свободный денежный поток учитывает приобретение всех операционных активов, необходимых для поддержки экономического роста. Содержит информацию, полезную как для собственников и инвесторов, так и для менеджеров
2. Менеджеры			FCF	
	Методики, основанные на оценке рыночных перспектив	Величина рынка, рыночный рост, условия конкуренции	Коэффициент концентрации, индекс Херфиндаля-Хиршмана, степень открытости рынка, доля рынка	Специфические показатели, определяемые на основе рыночных и маркетинговых составляющих

1	2	3	4	5
3. Правительст- во		Концепция пере- распределения ресурсов	Размер налоговых платежей	Данные налогового учета, представлен- ные в виде налого- вых деклараций
			Экологические показатели	Специфические показатели, для раскрытия которых нужна дополни- тельная информа- ция, формируемая в рамках управленче- ского учета
			Показатели заня- тости населения и уровня доходов	

Особенно удобно сбалансированную систему показателей использовать как инструмент стратегической коммуникации и спецификации в тех случаях, когда стратегия сформулирована расплывчато и носит политическую окраску. Особенно часто такое случается в государственной администрации и некоммерческих организациях.

При реализации концепции сбалансированной системы показателей программное обеспечение не входит в число главных проблем. Тем не менее, сбор, оценка и анализ данных играет здесь большую роль. Поэтому сегодня ведущие компании по разработкам и производству компьютерных программ работают над созданием соответствующего специального программного обеспечения.

Конечной целью всех видов деятельности предприятия является улучшение производственных результатов или повышение его стоимости. Когда речь идет об успехе сбалансированной системы показа-

телей, то здесь нужна своя шкала оценок. Однако подобные оценки общего порядка могут быть признаны несостоятельными при более тщательном причинно-следственном анализе. Имеется множество примеров, свидетельствующих о том, что глубокую удовлетворенность от реализации той или иной стратегии часто вызывают второстепенные аспекты.

Следует заметить, что убедительные доказательства успеха многих других управленческих инструментов (управление портфелем, калькуляция издержек процесса и пр.) отсутствуют вовсе. Р. Каплан признает, что его теория несовершенна, поскольку в ней нет критически важного компонента, а именно: средства оценки. Поэтому необходимы дальнейшие исследования.

Однако BSC имеет как положительные, так и отрицательные стороны. А те, кто добился популярности этой концепции, наряду с похвалой, достойны также и порицания.

Таблица 2. Основные достоинства и недостатки BSC

№ п/п	Достоинства	Недостатки
1	2	3
1.	Увязка оперативного и стратегического менеджмента достигается с помощью многоаспектного и практичного метода.	Внимание чрезмерно фокусируется на управлении, базирующемся на показателях, и игнорируются «мягкие» факторы.
2.	Четыре основных аспекта (потребительский, хозяйственный, инновационный и финансовый) образуют всеохватывающую схему для «проводки» сверху вниз стратегии предприятия по всем его иерархическим уровням.	Не обеспечивается однозначность определенных связей «цель — средство» и «стратегической карты».
3.	Дискуссии по проблеме реализации стратегии приобретают объективный характер в связи с необходимостью отыскания единиц измерения и благодаря так называемой стратегической карте.	Еще не решены многие проблемы измерения.

4.	Предлагаемая система управления делает возможной широкую, сориентированную на обучение коммуникацию по всем уровням предприятия.	Компоненты «проводки» сверху вниз по иерархии организации могут тормозить мотивацию осуществления проекта.
5.	Новая концепция удачно интегрируется с системой контроллинга и хорошо увязывается с методами управления, нацеленными на повышение стоимости предприятия.	Концепцией не предусмотрены механизмы разрешения конфликтов.
6.	ССП убедила менеджеров в том, что финансовые показатели необходимы, но недостаточны. Например, они не отражают нематериальные ресурсы, и особенно ресурсы, основанные на знаниях. Успех бизнеса в традиционных областях часто основан на экономии за счет роста масштабов и/или объемов производства, а поэтому связан с эффективным распределением финансового и физического капитала.	ССП должна быть адаптирована к конкретным условиям.
7.	В ССП сохранены финансовые показатели. При этом они дополнены опережающими индикаторами (leading indicator), которые отражают факторы, влияющие на результаты финансовой деятельности. С помощью ССП руководство может пристально следить за различными аспектами деятельности организации и условиями экономической среды.	Эта концепция уводит организаторов от однобокого представления, опирающегося на традиционные учетные данные. Однако в некоторых случаях показатели финансовой эффективности, вероятно, забываются как менеджерами, так и фондовыми аналитиками и инвесторами, так как они слишком увлекаются возможностью удовлетворить клиентов и увеличить нематериальные ресурсы.
8.	Тщательно разработанная сбалансированная система показателей поддерживает точное видение ключевых индикаторов.	Система показателей может быть построена только после того, как всеми сотрудниками принята и понята стратегия.
9.	ССП помогает согласовать интересы сотрудников на различных уровнях внутри организации, направляя их внимание на один и тот же набор индикаторов. В некоторых случаях такое согласование выполняется явно, путем разработки ССП для отдельных подразделений или сотрудников на основе корпоративной системы сбалансированных показателей. В идеале, ССП показывает, есть ли в компании подготовленные и заинтересованные сотрудники (направление развития и обучения), эффективны ли процессы (операционное направление), довольны ли клиенты (клиентское направление). Положительные опережающие индикаторы приводят к высокой финансовой эффективности в долгосрочной перспективе.	Отсутствует ответственность за общий результат. Более ориентирована на управление активами и ресурсами, а не на их финансирование.

Квинтэссенцию преимуществ, выявленных на практике, можно кратко выразить следующим образом: сбалансированная система показателей является инструментом, позволяющим полномасштабно увязать стратегию предприятия с оперативным бизнесом; кроме того, новая система дает воз-

можность принимать вполне объективные решения в области распределения ресурсов.

Эффективность BSC зависит от качества ее внедрения. Эффективное внедрение требует дифференцированной и продуманной структуры. Для внедрения BSC не просто перенести три или четыре классические

формы ее представления причинно-следственные цепочки, индикаторы, целевые показатели и стратегические мероприятия на соответствующую бизнес-единицу, а необходимо перестроить всю систему менеджмента предприятия. При внедрении BSC более чем на 200 предприятиях хорошо себя зарекомендовала концепция, предусматривающая пять этапов внедрения [2, с.96].

Сбалансированная система показателей может использоваться в совокупности с другими стратегическими показателями. Стоимость предприятия может быть охарактеризована целым рядом показателей в зависимости от используемых концептуальных подходов. Система показателей, характеризующих стоимость бизнеса:

- стоимость капитала;
- стоимость акций компании;
- акционерная стоимость компании;
- рыночная стоимость компании;

- добавленная рыночная стоимость;
- добавленная экономическая стоимость;
- добавленная стоимость акционерного капитала.

В системе показателей, характеризующих стоимость организации, особое место занимает показатель добавленной стоимости капитала. Однако следует отметить, что сбалансированная система показателей дополняет добавленную стоимость капитала, поскольку позволяет учесть (систематически и комплексно) не только финансовый, но и другие аспекты деятельности компании.

Концепции BSC и EVA возникли почти одновременно и на сегодняшний день считаются одними из самых популярных концепций в мире бизнес-инноваций. BSC и EVA одинаково хорошо привязываются к процессам планирования и бюджетирования, могут разворачиваться от корпоратив-

Таблица 3. Модель внедрения сбалансированной системы показателей компании[2]

№п/п	Этапы внедрения ССП	Процедуры проведения этапа
1	2	3
1.	Создание организационных условий для внедрения	- определение архитектуры ССП
		- построение проектной организации
		- организация работ по выполнению проекта
		- проработка аспектов информации, коммуникации и участия
		- стандартизация и информирование о методах и содержании
2.	Проведение стратегического анализа	- анализ критических факторов успеха
		- оценка стратегических предпосылок
		- определение базового стратегического направления
		- интеграция ССП в процесс стратегического развития
		- интеграция ССП в процесс стратегического развития
3.	Разработка сбалансированной системы показателей	- определение стратегических целей
		- построение «стратегической карты»
		- выбор показателей
		- определение целевых значений
		- разработка стратегических мероприятий
4.	Управление каскадированием	- внедрение ССП на предприятии
		- построение ССП для отдельных структурных подразделений
		- согласование ССП, построенных для структурных подразделений, между собой
		- обеспечение качества и документирование результатов
5.	Обеспечение последовательного использования сбалансированной системы показателей	- интеграция ССП в систему планирования
		- управление сотрудниками с помощью ССП
		- интеграция ССП в систему отчетности
		- соединение ССП с концепцией стоимостно-ориентированного управления
		-согласованное использование европейской премии по качеству и ССП
		- соединение системы ССП с системой риск-менеджмента и ИТ-поддержка ССП

ного уровня до уровня хозяйственных подразделений и даже отдельных индивидов. Преимущество BSC состоит в её целостности и системности, она не требует наличия специальных знаний в области финансов и прикладной экономики. EVA имеет другое преимущество — математическую точность. Объединяя положительные стороны обеих концепций, можно получить более эффективную структуру с усиленными прогностическими возможностями.

Во второй половине 90-х годов некоторые компании начали одновременно использовать концепции BSC и EVA с целью увеличения эффективности управления собственным бизнесом. Как правило, возможность достижения синергии при этом видится во введении EVA как ключевого показателя в финансовую перспективу BSC.

Таким образом, сбалансированная система показателей является эффективным инструментом для проведения стратегического учета и аудита, так как с ее помощью формируется информация, необходимая для

контроля стратегически важных показателей деятельности компании.

Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. — М.: «АКДИ» «Экономика и жизнь», 2000. — 192 с.
2. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath&Partners; пер. с нем. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.- 478с.
3. Кузьмина М.С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика) [Текст]// Автореферат на соискание ученой степени доктора экономических наук, Москва, 2009г.- 49с.
4. Kaplan R.S., Norton D.P. The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. — Boston (Ma., USA): Harvard Business School Press, 2001.

Беланенко Д.Н.

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ РЕГУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Инновационная деятельность является одним из перспективных видов предпринимательской деятельности, поскольку она связана с высокими технологиями, способными давать значительный экономический эффект. Вместе с тем инновационная деятельность — это один из самых рискованных видов предпринимательства, поскольку она основывается на рискованных начинаниях. Данным обстоятельством и предопределяется роль государственного регулирования в названной сфере, главная цель которого должна состоять в том, чтобы заинтересовать субъектов предпринимательской деятельности в инновационных начинаниях.

Методы стимулирования государства в области инновационной деятельности (ИД) можно подразделить на прямые и косвенные. По мнению многих экспертов, наиболее приоритетными являются методы косвенного стимулирования инновационной деятельности. Косвенные методы регу-

лирования имеют двоякую направленность: стимулирование инновационных процессов и создание благоприятных экономических условий, социально-политического климата для научно-технического развития. Эти методы основываются на том, что государство прямо не ограничивает самостоятельность предпринимателей в выработке хозяйственных решений.

Из числа косвенных методов регулирования большое значение имеют, прежде всего, налоговое и амортизационное регулирование, затем финансовая и кредитная политика, ценовое регулирование. Действие косвенных методов не связано с созданием и предоставлением финансовых ресурсов, влияет на их доступность, цену и структуру.

В данной статье ставится цель анализа и оценки налогового регулирования инновационной деятельности в Российской Федерации.

Взяв за базу Налоговый кодекс РФ, автором были выявлены налоговые инструменты, которые потенциально могут быть использованы для стимулирования ИД налогоплательщиками: инвестиционный налоговый кредит, освобождение от уплаты налогов, налоговые вычеты, изъятие из налогообложения части объекта налога, отсрочка или рассрочка по уплате налога, уменьшение налоговой базы.

С целью определения степени использования инновационными предприятиями указанных льгот, автором было проведено обследование 11 промышленных предприятий Ростовской области и Краснодарского края.

Был проведен анкетный опрос специалистов управленческого звена этих предприятий. Результаты анкетирования (табл. 1) позволяют сделать вывод о крайне недостаточном использовании установленных в законодательном порядке налоговых льгот по стимулированию ИД.

Наихудшая ситуация наблюдается с инвестиционным налоговым кредитом, который не только не используется, но о его существовании почти не знают специалисты. Между тем, именно инвестиционный налоговый кредит считают наиболее перспективным для налогового стимулирования инновационной деятельности.

Хотелось бы отметить исследования В.Г. Панскова¹ в области инвестиционного налогового кредита, который отмечает, что за последние 10 лет не выдано ни одного

инвестиционного налогового кредита по федеральным налогам. Некоторые весьма незначительные суммы (около 0,2 млрд руб.) были выданы по региональным налогам. Несмотря на это, анализом причин такой ситуации никто не занимается. По крайней мере, реальные шаги по восстановлению указанного механизма налогового стимулирования не предпринимаются.

В недостаточной степени применение льготы № 5 (по налогу на прибыль организаций), раскрываемой в статье 262 НК РФ. обусловлена ее новизной и недостаточной квалификацией финансистов и бухгалтеров организаций.

Льготы по НДС, которая содержится статья 149 НК РФ, предназначена для организаций, осуществляющих операции по НИОКР.

Льготы по налогу на имущество организаций адресованы узкому кругу налогоплательщиков предприятий, осуществляющих НИОКР, т.е. тем из них, которые выполняют НИОКР по госзаказам на бюджетные средства.

По рассмотренным льготам основная часть льгот адресована резидентам особых экономических зон.

Хотелось бы отметить, что создание и использование инноваций проходит определенный цикл, включающий разные этапы — от идеи до коммерциализации новшества. Оголевой Л.Н.² инновационная деятельность представлена как цикл на рисунке 1.

Таблица 1. Анкета опроса руководящего состава инновационно-активных организаций (в % от числа опрошенных)

Виды налоговых льгот по ИД	Степень использования налоговых льгот по ИД (в %)	О льготе не знают (в %)
1. Инвестиционный налоговый кредит	-	60
2. Освобождение от уплаты налога на имущество	70	30
3. Изъятие из налогообложения части объекта налога	100	-
4. Отсрочка и рассрочка по уплате налога	70	-
5. Уменьшение налоговой базы (равномерное включение расходов на НИОКР в состав затрат)	80	-

¹ Пансков В.Г. О налоговой политике в контексте становления инновационной модели развития российской экономики // Налоговая политика и практика, №6 июнь, 2008.

² Инновационный менеджмент. Учебное пособие / Под ред. д.э.н., проф. Л.Н. Оголевой. — М.: ИНФРА-М, 2003.



Рис. 1. Инновационный цикл

Рассмотренный ранее порядок налогообложения некоторых элементов инновационной деятельности не учитывает системный характер инновационной деятельности. В действующем налоговом законодательстве льготы по инновационной деятельности предоставляются по некоторым налогам только при осуществлении затрат, связанных с производственным этапом инновационной деятельности (НИОКР) и реализацией результатов НИОКР. В то время как полный инновационный цикл включает в себя такие этапы, как фундаментальные исследования, освоение производства, массовое производство.

Анализ действующей практики налогового стимулирования инновационной деятельности позволяет сказать о недостаточности налогового стимулирования инновационной деятельности. Такое можно объяснить двумя обстоятельствами. Либо не разработанностью в методическом плане данных налоговых механизмов, либо нежеланием или неготовностью Минфина инициировать этот вопрос в настоящее время из-за слабости (другой направленности) финансовой политики государства.

Первый аргумент не подходит, поскольку существует широкий международ-

ный опыт государственного регулирования косвенными налоговыми методами.

Второй аргумент, то есть объяснение отсутствия в законодательстве раздела по налоговому стимулированию инновационной деятельности, кажется более убедительным и реальным. Кстати, он связан с сегодняшней недостаточностью базовых условий для «запуска» механизма налогового стимулирования инновационной деятельности.

В настоящее время реализуется политика, сформулированная в правительственном документе «Основы политики Российской Федерации в области развития науки и технологий до 2010 года и на дальнейшую перспективу»¹. Исходя из содержания документа, в 2010 году необходимо:

1) завершить формирование национальной инновационной системы и целостной структуры научно-технического комплекса, способного эффективно функционировать в условиях рыночной экономики;

¹ Письмо Президента РФ от 30.03.2002 N Пр-576 "Основы политики Российской Федерации в области развития науки и технологий на период до 2010 года и дальнейшую перспективу".

2) обеспечить устойчивые позиции Российской Федерации в сфере науки и высоких технологий;

3) отработать взаимовыгодные механизмы международной интеграции и разделения труда, в том числе с государствами — участниками Содружества независимых государств.

Анализируя сегодняшнюю реальность, можно с уверенностью сказать о невыполнении данного письма.

Прежде всего, остается высокая доля убыточных организаций. Как следует из материалов Госкомстата России, в динамике удельный вес убыточных организаций по стране в целом и в промышленности изменялся следующим образом по итогам 2008 года, соответственно, 25,2% и 25,8%¹.

Тяжелое финансовое положение предприятий как налогоплательщиков не создает предпосылок и просто делает невозможной реализацию инвестиционной и инновационной деятельности, источниками финансирования которой выступает положительный финансовый результат, то есть прибыль.

В значительной степени высокой долей убыточных предприятий объясняется рост задолженности организаций. В динамике суммарная задолженность организаций по обязательствам (на конец года) выглядит следующим образом: в 2008 году (по отношению к 2007 году) составила 131,64%².

Таким образом, результаты исследования позволяют сказать, что базовые условия формирования и реализации системы налогового стимулирования ИД в недостаточной степени созданы в том виде, в каком их необходимо иметь в целях устойчивого развития экономики. Можно также признать неэффективной действующую практику налогового стимулирования инновационной деятельности, базовые условия для реализации которого в стране не сформировались.

На наш взгляд, выходом из сложившейся ситуации должна послужить Концепция налогового стимулирования инновационной деятельности в промышленности, предложить инструменты и механизмы

такого стимулирования с оценкой их экономической эффективности по итогам экспериментальной проверки на инновационных фирмах.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ, часть I от 31 июля 1998 г. и часть II от 5 августа 2000 г.
2. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».
3. Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».
4. Налоги и налогообложение: Учебник для студентов вузов, / перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008 — 511 с.
5. Прогнозирование и планирование в налогообложении. Учебник / И.И. Бабленкова, Л.С. Кирина, Г.Н. Карпова, Н.А. Горохова; науч. ред. И.И. Бабленкова. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009 - 351 с.
6. Инновационный менеджмент: Учебное пособие / Под ред. д.э.н., проф. Л.Н. Оголевой. — М.: ИНФРА-М, 2003.
7. Инновационный менеджмент: Концепции, многоуровневые стратегии и механизмы инновационного развития: Учеб. пособие / Под ред. В.М. Аньшина, А.А. Дагаева. — 2-е изд., перераб., доп. — М.: Дело, 2006 — 584 с.
8. Инновационный менеджмент: Учеб. пособие. / под редакцией А. М. Мухамедьярова — 2-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2008 — 176 с.
9. Пансков В.Г. О налоговой политике в контексте становления инновационной модели развития российской экономики // Налоговая политика и практика № 6, июнь 2008 г.
10. Петрунин В.В. Инновационная деятельность в свободных экономических зонах и технопарках: особенности налогообложения // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет № 3, март 2008 г.
11. Савина О.В. Анализ действующей практики налогового стимулирования инновационной деятельности и базовых условий его реализации // Финансы и кредит № 11, 2003 г.
12. Россия в цифрах 2009. Крат. Стат. Сборник / Росстат — М., 2009 -512 с.

¹ Россия в цифрах 2009. Крат. Стат. Сборник / Росстат — М., 2009 -512 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО ДОГОВОРУ ДОВЕРИТЕЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ ИМУЩЕСТВОМ

Порядок ведения бухгалтерского учета операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, регулируются Указаниями по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом /3/.

Однако эти Указания не разъясняют порядок отражения ряда финансово-хозяйственных операций, которые имеют место в учете сторон доверительного управления, поэтому остановимся на этом подробнее.

Прежде всего, следует отметить, что имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя, но при этом не переходит на баланс управляющего. Данные активы должны учитываться управляющим на отдельном балансе доверительного управления.

Таким образом, управляющий должен обеспечить обособленный учет операций по доверительному управлению на отдельном балансе. Причем если управляющий работает по нескольким договорам доверительного управления, обособленный учет должен вестись по каждому такому договору.

Бухгалтерский учет операций по доверительному управлению имуществом ведется в общеустановленном порядке с соблюдением принципов формирования учетной политики, принятой учредителем.

Расчеты между управляющим и учредителем ведутся с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Аналитический учет по счету 79 должен вестись в разрезе учредителя и выгодоприобретателя (если таковой имеется) по каждому договору доверительного управления.

Для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением,

управляющим открывается отдельный банковский счет.

Сделки, совершаемые управляющим в интересах доверительного управления, оформляются первичными документами с пометкой «Д.У.», которая ставится после его имени (если управляющий — ПБОЮЛ) или наименования (если управляющий — юридическое лицо).

Учет внеоборотных активов

Учредитель управления передает объекты имущества в доверительное управление по стоимости, по которой они числятся у него в бухгалтерском учете, на дату вступления в силу договора доверительного управления.

Передача учредителем объектов основных средств и нематериальных активов в доверительное управление должна быть оформлена актом приема-передачи либо накладной.

Учет операций с основными средствами оформляется управляющим в общеустановленном порядке с применением унифицированных форм первичной документации. В полях с указанием наименования организации после наименования управляющего ставится пометка «Д.У.».

Порядок учета операций по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым управляющим в рамках доверительного управления, должен соответствовать положениям учетной политики учредителя.

Отражение операций по учету основных средств и нематериальных активов в учете сторон представлены в таблице 1.

При составлении учредителем бухгалтерской отчетности в ее состав включаются данные об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, используемых в доверительном управлении (по состоянию на отчетную дату). Данные, переданные управляющим, суммируются с аналогичными данными учредителя по его основной деятельности.

Таблица 1. Учет внеоборотных активов

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
На дату передачи активов						
Передача ОС или НМА в управление	79	01 04	01 04	79	-	-
Передача суммы амортизации по переданным в управление активам	02 05	79	79	02 05	-	-
В период доверительного управления						
Начисление амортизации по ОС	-	-	20 23 26 44	02	-	-
Начисление амортизации по НМА	-	-	20 23 26 44	05		
Приобретение ОС, необходимых для ведения деятельности по доверительному управлению	-	-	08	60	-	-
НДС по приобретенным ОС	-	-	19	60	-	-
Ввод в эксплуатацию ОС	-	-	01	08	-	-
Реализация ОС, приобретенных в ходе доверительного управления	-	-	01.2 02 62 91 91	01.1 01.2 91 68 01.2	-	-
На дату возврата активов						
Возврат объектов ОС или НМА учредителю при прекращении договора	01 04	79	79	01 04	-	-
Утрата (повреждение) переданного в управление имущества						
Списание стоимости утерянных (поврежденных) ОС, полученных в доверительное управление	-	-	01.2 02 94	01.1 01.2 01.2	-	-
Признание убытка от списания ОС: – при отсутствии вины управляющего – в случае вины управляющего	-	-	91 76.2	94 94	91	76

Учет материально-производственных запасов

Приобретаемые управляющим в процессе доверительного управления товарно-материальные ценности, а также произведенная готовая продукция учитываются на балансе доверительного управления в сумме фактических затрат на приобретение (изготовление). Учет ведется на отдельном балансе доверительного управления в общеустановленном порядке.

Необходимо вести обособленный учет товарно-материальных ценностей, приобретаемых для управленческих нужд самого управляющего и для нужд довери-

тельного управления (например, канцелярские принадлежности и другие расходные материалы).

Порядок учета товарно-материальных ценностей на балансе доверительного управления должен соответствовать порядку учета данных активов у учредителя.

Оформление операций по учету материально-производственных запасов (МПЗ) производится с применением унифицированных форм первичной документации.

Данные об остатках МПЗ по состоянию на каждую отчетную дату передаются управляющим учредителю для отражения в бухгалтерской отчетности последнего.

Учет расходов

Расходы, произведенные в процессе доверительного управления, учитываются в балансе доверительного управления в общеустановленном порядке на счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы».

ГК РФ предусмотрено право управляющего на возмещение необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом, за счет доходов от использования этого имущества.

Согласно п. п. 13 и 16 Указаний /3/ суммы возмещаемых управляющему расходов учитываются на отдельном балансе как общехозяйственные расходы, а у управляющего в качестве доходов по кредиту счета 90 «Продажи». Одновременно соответствующая часть затрат по оказанию услуг доверительного управления списывается со счетов учета затрат в дебет счета 90 «Продажи».

Основные проводки по формированию себестоимости произведенных в процессе доверительного управления товаров, работ, услуг представлены в таблице 2.

Говоря о возмещаемых расходах, следует обратить внимание, что, с одной стороны, согласно ГК РФ и Указаниям возмещаемые управляющему расходы производятся за счет доходов от использования имущества, переданного в доверительное

управление, и учитываются на отдельном балансе. С другой стороны, следуя Указаниям, управляющий должен отразить данное возмещение в качестве выручки на собственном балансе, одновременно списав соответствующую часть затрат по оказанию услуг доверительного управления со счетов учета затрат в дебет счета 90 «Продажи». Но будут ли у управляющего основания уменьшить свои доходы от оказания услуг доверительного управления (увеличенные на суммы возмещаемых расходов) на сумму этих расходов, фактически не являющихся его расходами и произведенными за счет доходов доверительного управления?

Согласно п. 3 ПБУ 10/99 /2/ для целей бухгалтерского учета не признается расходом организации выбытие активов по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и др.

В соответствии со ст. 1012 ГК РФ /1/ по договору доверительного управления имуществом управляющий обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица. Кроме того, при исчислении налога на прибыль расходы, связанные с осуществлением доверительного управления, признаются расходами доверительного управляющего, если в договоре не предусмотрено возмещение указанных расходов учредителем доверительного управления. При этом сумма возмещаемых расходов не признается и доходом управляющего (ст. 276 НК РФ).

Таблица 2. Основные проводки по формированию себестоимости произведенных в процессе доверительного управления товаров, работ, услуг

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Списание стоимости МПЗ для нужд доверительного управления	-	-	20	10	-	-
			23			
			25			
			26			
			44			
			91			
Приобретение работ, услуг для нужд доверительного управления	-	-	20	60	-	-
			23			
			25			
			26			
			44			
			91			

1	2	3	4	5	6	7
Начисление амортизации по ОС и НМА	-	-	20 23 25 26 44	02 05	-	-
Начисление и снятие комиссии банка за обслуживание расчетного счета доверительного управления	-	-	91	51	-	-
Учет и списание расходов по страхованию имущества, гражданской ответственности	-	-	97 20, 23, 25, 26, 44	76 97	-	-
Списание расходов на представительские нужды доверительного управления	-	-	44	60, 41, 43	-	-
Начисление вознаграждения управляющему	-	-	26	76	76	90
Списание возмещаемых расходов	-	-	26	76	76	51, 50
Начисление возмещения управляющему расходов, связанных с доверительным управлением	-	-	76	51, 50	76 90	90 20
Списание затрат управляющего, не подлежащих возмещению учредителем	-	-	-	-	20, 26, 91	02, 05, 10, 60, 76

Таким образом, отражая возмещаемые расходы в качестве выручки у управляющего, есть риск непризнания данных расходов его расходами. Да и нелогично, с точки зрения принципов финансового учета, отражать одни и те же расходы одновременно в качестве расходов доверительного управления и расходов управляющего с зеркальным отражением их в виде доходов последнего.

На наш взгляд, в учете возмещаемые расходы должны отражаться так, как представлено в таблице 3.

Регламентируя порядок отражения в бухгалтерском учете возмещаемых расходов, законодатель скорее всего подразумевал в качестве возмещаемых ту часть расходов, сумму покрытия которых невозможно зафиксировать в сумме вознаграждения (плата за электроэнергию, коммунальные платежи, почтовые расходы и т.п.).

Данный вариант возможен, когда организация определяет свое вознаграждение по договору в двух частях:

1. в виде фиксированной суммы,

2. в виде переменной части в зависимости от выставляемых сторонними организациями счетов на оплату коммунальных расходов, услуг связи и т.д.

Учет движения денежных средств

Движение денежных средств отражается в учете сторон в общеустановленном порядке.

Расчеты между сторонами договора доверительного управления имуществом отражаются в учете так, как представлено в таблице 4.

При осуществлении доверительного управления в интересах третьего лица — выгодоприобретателя перечисление причитающейся суммы дохода выгодоприобретателю отражается у последнего записью: Дт 51 (50) Кт 76; в учете доверительного управления: Дт 76 Кт 51 (50).

Причитающиеся учредителю суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от управляющего отражаются так, как представлено в таблице 5.

Таблица 3. Учет возмещаемых расходов

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Отражение возмещаемых расходов	-	-	26 76	76 51, 50	76 51, 50	51, 50 76

Таблица 4. Учет движения денежных средств

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Перечисление причитающегося учредителю дохода по договору доверительного управления	51, 50	79	79	51, 50	-	-
Перечисление учредителем денежных средств для осуществления долгосрочных инвестиций	79	51	51	79	-	-
Перечисление вознаграждения управляющему	-	-	76	51	51	76
Перечисление возмещаемых расходов	-	-	76	51	51	76
Перечисление причитающихся учредителю сумм возмещения убытков, упущенной выгоды	51, 50	76	-	-	76	51, 50
Возврат остатков денежных средств учредителю на дату прекращения договора доверительного управления	51, 50	79	79	51, 50	-	-

Таблица 5. Причитающиеся учредителю суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от управляющего

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Начисление и уплата возмещения управляющим сумм упущенной выгоды	76 51	91 76	-	-	91 76	76 51

Учет расчетов с персоналом

Что касается учета заработной платы персонала, непосредственно задействованного в деятельности доверительного управления, начислений с ФОТ и других расходов на оплату труда, то на сегодняшний день порядок учета таких расходов законодательно не определен. Понятно, что затраты на содержание управленческого персонала управляющей компании являются ее личными расходами и не учитываются как расходы доверительного управления. Данные затраты покрываются у управляющего выручкой от выполнения функций управляющего (вознаграждение).

Сложнее с учетом затрат на содержание персонала, нанимаемого управляющим непосредственно для деятельности в рамках доверительного управления.

С одной стороны, работодателем будет выступать компания (ПБЮЛ) — управляющий как реальное юридическое или физическое лицо, нанимающее работников от собственного имени, но не как доверительный управляющий имущества. Соответственно все обязательства по оплате труда, а также по исчислению и уплате взносов с ФОТ должен нести управляющий.

С другой стороны, сторонами договора доверительного управления имуществом

может быть оговорено возмещение управляющему указанных расходов. В этом случае расходы на оплату труда персонала, непосредственно задействованного в деятельности доверительного управления, будут отражаться в балансе доверительного управления как возмещаемые расходы, а в балансе управляющего — как расходы по оплате труда. Здесь логично отразить суммы возмещения в качестве выручки у управляющего, как того требуют Указания.

Существует и другой вариант с привлечением производственного персонала по

договору возмездного оказания услуг (наем персонала) либо по договору подряда. Управляющий заключает в интересах доверительного управления договор по найму персонала либо договор подряда от имени доверительного управляющего. В данном случае затраты по найму персонала будут отражаться как расходы только в балансе доверительного управления.

Учет расчетов с персоналом представлен в таблице 6.

Таблица 6. Учет расчетов с персоналом

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Начисление заработной платы и взносов с ФОТ персонала, непосредственно задействованного в доверительном управлении	-	-	-	-	20 20	70 69
Начисление возмещения управляющему расходов, связанных с оплатой труда и уплатой взносов с ФОТ производственного персонала	-	-	26	76	76 90	90 20
Начисление и возмещение командировочных расходов, связанных с деятельностью доверительного управления и подлежащих возмещению	-	-	26	76	20 76 90	71 90 20
Списание расходов по договору найма персонала (договору подряда)	-	-	20 23 25 26 44	76		

Таблица 7. Учет финансовых результатов

Содержание операции	Учредитель		Отдельный баланс		Управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
Формирование финансового результата доверительного управления имуществом: – положительный – отрицательный	-	-	90, 91 99	99 90, 91	-	-
Передача финансового результата учредителю: – доход – убыток	79 99	91 79	91 79	79 99	-	-

Учет финансовых результатов

Финансовый результат деятельности доверительного управления имуществом формируется на отдельном балансе доверительного управления и отражается в учете учредителя (выгодоприобретателя) в качестве прочего дохода (расхода).

Формирование бухгалтерской отчетности

Управляющий представляет учредителю и (или) выгодоприобретателю отчет о своей деятельности не позднее сроков, установленных Законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для формирования бухгалтерской отчетности. Данный отчет может быть представлен в произвольной форме с приложением форм бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности после имени или наименования управляющего делается пометка «Д.У.».

Конкретные сроки и порядок представления отчета устанавливаются договором доверительного управления имуществом.

Бухгалтерская отчетность учредителя составляется с учетом данных об активах и обязательствах, доходах и расходах, возникших на отчетную дату в доверительном

управлении. Указанные данные суммируются с аналогичными показателями деятельности учредителя. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта информация, связанная с осуществлением договора доверительного управления имуществом.

По прекращении договора управляющий составляет отдельный баланс на дату прекращения договора.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: Части первая, вторая и третья. - М.: Юрайт-Издат, 2002. - 461 с.

2. Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 33н (с изменениями от 27 ноября 2006 г. № 156н).

3. Указания об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утв. приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 97н (с изменениями от 15 августа 2006 г. № 106н).

Кручанова Ю.А.

ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Выход отечественных организаций на международные рынки капитала, привлечение иностранных инвесторов, банковских структур в целях получения долгосрочных и краткосрочных кредитов, взаимодействие с зарубежными покупателями и поставщиками обуславливает потребность в составлении финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). При этом возникает проблема обеспечения достоверности информации, содержащейся в ней.

Российские организации функционируют в условиях применения отечественных правил бухгалтерского учета (ПБУ), которые, несмотря на их планомерное сближение с МСФО, в настоящее время в полной мере им не соответствуют. Этот факт затрудняет обеспечение достоверно-

сти финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, и требует усиления контроля над ее формированием.

В настоящее время организациями применяются три способа составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО:

1. Организация независимого параллельного учета.

2. Использование специализированного программного обеспечения.

3. Внедрение технологии трансформационных таблиц.

Организация независимого параллельного учета — это ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности независимо в двух не связанных между собой компьютерных системах.

Достоинства организации независимого параллельного учета:

- формирование наиболее качественной финансовой отчетности как по российским правилам ведения учета, так и по МСФО;

- отражение в «международной» базе учета всей информации, включая ту, которая по тем или иным основаниям не была отражена в российской отчетности (например, операции, не подтвержденные первичными документами);

- использование в полном объеме значительно больших возможностей западных программ (по сравнению с опциями российских программ) по подготовке различных отчетов;

- ведение операций сразу по международным стандартам;

- обеспечение проверки данных двух разных учетов и организация в компании эффективной системы внутреннего аудита и контроля в результате независимого ввода документов двумя бухгалтерами;

- снижение рисков, связанных с проверкой отчетности контролирующими органами;

- получение финансовой отчетности по МСФО самым быстрым способом, без затрат времени на корректировки российской отчетности.

При этом имеются и недостатки организации независимого параллельного учета, которые состоят в следующем:

- организация учетного процесса предполагает ввод одних и тех же документов в две разные программные системы;

- необходимость увеличения штата организации как минимум на специалистов отдела международной отчетности;

- необходимость разработки порядка внутрифирменного документооборота с целью последовательной обработки первичных документов в двух программах;

- высокая стоимость организации учета.

Использование специализированного программного обеспечения позволяет вести учет одной и той же операции сразу на двух (или больше) планах счетов (Главных книгах). К достоинствам использования специализированного программного обеспечения можно отнести то, что:

- подавляющее большинство операций не требует двойной обработки доку-

ментов как в случае организации независимого параллельного учета;

- снижаются издержки на формирование финансовой отчетности;

- снижаются риски, связанные с необходимостью отражения документов двумя бухгалтерами.

К недостаткам использования специализированного программного обеспечения относится:

- усложнение процедур взаимоувязки (мэппинга) двух планов счетов, когда одному российскому счету будет соответствовать несколько «международных»;

- необходимость разработки процедур отражения в «международной» Главной книге операций, которые не должны отражаться в российском учете (например, начисление обесценения активов в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»);

- необходимость отладки алгоритмов, которые не позволяют некоторым российским операциям находить отражение в международном учете (например, российская амортизация основных средств, которая должна рассчитываться в книгах корпоративной отчетности по своим правилам);

- существенное снижение качества подготовленной по международным стандартам финансовой отчетности.

К третьему способу составления финансовой отчетности по МСФО относится внедрение технологии трансформационных таблиц, заключающееся в использовании электронных табличных процессоров типа MS Excel, в которых происходит корректировка российской финансовой отчетности и преобразование ее, таким образом, в международную финансовую отчетность.

Достоинством внедрения технологии трансформационных таблиц являются самые низкие расходы организации на подготовку финансовой отчетности по международным стандартам, а недостаток состоит в низком качестве финансовой отчетности и самом продолжительном периоде ее составления.

Следует отметить, что переход на МСФО изменяет как принципы подготовки самой финансовой отчетности, так и принципы контроля ее качества и аудита. Так, порядок подготовки отчетности по РСБУ

основан на исполнении инструктивных положений и требований регулирующих органов. В то же время международные правила предоставляют бухгалтеру гораздо большую свободу действий.

В основу международных стандартов положены три ключевые концепции:

- справедливая стоимость;
- приоритет экономического содержания над юридической формой;
- прозрачность.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Суть концепции справедливой стоимости состоит в том, чтобы дать заинтересованным пользователям такую информацию о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия, которая была бы основана на реальных рыночных ценах. Примером применения данной концепции является необходимость корректировки стоимости основных средств в результате их обесценения.

Концепция приоритета экономического содержания над юридической формой сводится к тому, что согласно МСФО, не столь важно, в какую правовую форму облечен тот или иной факт хозяйственной деятельности. Гораздо важнее то, каково экономическое влияние данного факта на хозяйственную деятельность организации.

Концепция прозрачности предполагает необходимость предоставления такого объема информации, который обращал бы внимание заинтересованных пользователей на все существенные детали работы организации.

В соответствии с МСФО процесс принятия решений рассматривается в качестве основной цели финансовой отчетности. То же самое положение содержится в документах, опубликованных другими организациями, в том числе американским Управлением по стандартам финансового учета (FASB).

Экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, требуют оценки способности компании создавать денежные средства и их эквива-

ленты, а также своевременности и стабильности их создания. Выделение данного вида решений, принимаемых пользователями, связано с оценкой пользователями будущего и, в частности, будущих денежных потоков. Оценка пользователями будущих перспектив упростится, если директора компании в отчетах, сопровождающих финансовую отчетность, укажут свою точку зрения в отношении будущего, используя такие качественные и количественные показатели, как прогноз объемов реализации, планируемый объем капиталовложений, характер текущих и планируемых расходов на НИОКР. Это свидетельствует о том, что финансовая отчетность не может удовлетворить все потребности пользователей в информации.

Хотя все информационные потребности не могут быть удовлетворены финансовой отчетностью, существуют потребности, общие для всех пользователей. Поскольку инвесторы являются поставщиками капитала для компании, предоставление информации, удовлетворяющей их потребности, также будет удовлетворять большинство потребностей других пользователей финансовой отчетности. Таким профессиональным пользователем может являться финансовый аналитик на фондовом рынке (или работающий непосредственно на предприятии и занимающийся анализом конкурентов).

Исходя из вышесказанного, усиливается необходимость проведения контрольных процедур в целях обеспечения достоверности финансовой отчетности, составляемой по международным стандартам. При этом выбор порядка формирования финансовой отчетности по МСФО будет ключевым образом влиять на разработку системы контроля.

При выборе независимого (параллельного) учета акцент контрольных процедур должен смещаться в сторону обеспечения своевременности отражения всех фактов хозяйственной деятельности как в отделе по ведению бухгалтерского учета в соответствии с РПБУ, так и в отделе по ведению бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

При применении единого программного обеспечения, обеспечивающего параллельное ведение учета по РПБУ и МСФО,

следует акцентировать внимание на правильности настройки и корректности отражения хозяйственных операций в учете.

При проведении трансформации российской финансовой отчетности в отчетность, соответствующую МСФО, при помощи трансформационных таблиц следует контролировать правильность применяемых корректировок.

Таким образом, информационное обеспечение контроля над порядком формирования достоверной информации должно предполагать сбор, регистрацию и обобщение с последующим анализом информации, необходимой непосредственно для осуществления контрольных функций, должностными лицами организации при составлении финансовой отчетности, соответствующей требованиям МСФО. При этом при переходе на международные стандарты финансовой отчетности организации следует построить целостную систему контроля, обеспечивающую полное и своевре-

менное составление финансовой отчетности по МСФО.

Библиографический список

1. Аверчев И.В. Подготовка международной финансовой отчетности российскими предприятиями и банками / Игорь Аверчев. — М.: Вершина, 2005.

2. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2010.

3. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. И.А. Смирновой. — М.: Финансы и статистика, 2005.

4. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: Финансы и статистика, 2009.

5. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2007/8: В 2 ч. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.

Щербакова Е.П.

РЕГЛАМЕНТАЦИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ В РОССИЙСКИХ КОМПАНИЯХ И ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К НЕЙ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ

Внутренний аудит на современном этапе своего развития является для руководства компании важнейшим инструментом в целях мониторинга эффективности и надежности систем внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления компании, а также анализа и оценки степени достижения целей и задач, поставленных перед компанией.

Задачей внутреннего аудита в компании является, прежде всего, обеспечение процесса эффективного управления экономическим субъектом необходимой контрольно-регулирующей информацией, которая позволила бы принимать максимально эффективные управленческие решения, а также осуществлять оперативную и своевременную корректировку ранее принятых решений.

Являясь неотъемлемой частью организации, подразделения внутреннего аудита в российских компаниях должны работать на основе как государственных, так и внутрифирменных документов и распоряжений, положений о структурном подразделении и должностных инструкций, контрактов, заключенных между аудитором и руководством организации в случае привлечения специалистов, не состоящих в штате организации. Упрощенно система регулирования деятельности внутреннего аудита в компании представлена на рисунке 1.

Для эффективной организации деятельности подразделений внутреннего аудита в компании их целесообразно обеспечить следующими регламентами внутреннего аудита: положением об отделе (службе) внутреннего аудита, должностными инструкциями специалистов, календарными планами работы отдела и его специалистов, методическими руководствами по вопросам аудиторских проверок, стандартами внутреннего аудита, нормами (правилами) по процедурам внутреннего аудита, методическими указаниями по методике внутреннего аудита и получению аудиторских доказательств, методическими рекомендациями по реализации результатов аудиторских проверок и внедрению решений.

Информация о подразделении внутреннего аудита, о порядке ее образования и полномочиях фиксируется соответствующим приказом (постановлением) по организации и Положением о структурном подразделении.

Оптимальное содержание Положения о подразделении внутреннего аудита предполагает наличие следующих разделов:

1. Общие положения. В данном разделе определяется подчиненность вышестоящему руководству, нормативные документы, которыми руководствуются работники подразделения внутреннего аудита, а также, кто несет непосредственную ответственность за организацию внутреннего аудита.

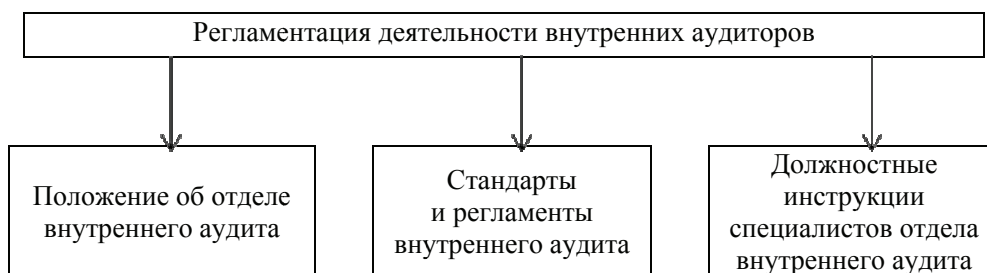


Рис. 1. Регламентация деятельности внутренних аудиторов

2. Структура отдела. Указывается состав отдела, порядок его утверждения, регламентируется компетенция аудиторов.

3. Цели и задачи. Перечисляются стоящие перед подразделением внутреннего аудита главные, второстепенные задачи, по комплексному контролю и оказанию консультационных (сопутствующих) услуг.

4. Функции. Указывается назначение и роль подразделения, работа, производимая им.

5. Права. Уточняется совокупность прав работников.

6. Обязанности. Уточняется совокупность обязанностей работников.

7. Взаимоотношения (служебные связи). Раскрывается порядок взаимоотношений отдела с другими подразделениями, отмечается, какую информацию и от кого получает отдел, как и кому ее передает.

8. Взаимодействие с советом директоров/высшим исполнительным органом. Раскрывается порядок согласования состава и квалификационных требований к сотрудникам отдела, отмечается, какую информацию получает отдел, какую передает.

9. Ответственность. Уточняются виды ответственности аудиторов.

10. Заключительные положения. Устанавливается порядок внесения изменений и срок действия Положения.

В свою очередь, определенную гарантию эффективности внутреннего аудита могут дать профессиональные стандарты внутреннего аудита. Их наличие в коммерческой организации дает возможность адекватной оценки внутреннего аудита как со стороны руководства организации, так и со стороны внешних аудиторов. Соблюдение профессиональных стандартов внутреннего аудита гарантирует высокое качество его работы в компании.

Существуют различные мнения относительно систематизации профессиональных стандартов внутреннего аудита с точки зрения повышения эффективности работы внутреннего аудита в компании. Рассмотрим некоторые из них.

По мнению Бурцева В.В. [2], внутрифирменные стандарты целесообразно разделять на следующие разделы: «независимость», «профессионализм», «осуществление внутреннего аудита», «управление внутренним аудитом». В каждом из разде-

лов есть подразделы, собственно и являющиеся стандартами.

1. Независимость. Внутренние аудиторы независимы, когда они могут выполнять свою работу свободно (беспристрастно) и объективно. Независимость внутреннего аудитора определяется оргстатусом (т.е. функциями и подчинением) отдела внутреннего аудита, правами и обязанностями внутреннего аудитора, в том числе доступом к высшему руководству. Следовательно, в раздел «независимость» должны быть включены следующие стандарты:

– «организационный статус отдела внутреннего аудита» (орган внутреннего аудита не должен быть подотчетен исполнительным органам управления);

– «права и обязанности внутреннего аудитора» (внутренний аудитор должен быть независим от тех лиц, чью работу он проверяет, как в аспекте функциональной или административной подчиненности, так и с точки зрения заинтересованности).

2. Профессионализм. Концепция профессионализма предполагает, что внутренний аудитор должен иметь определенный уровень подготовки, опыта и квалификации, уметь распознать и оценить отклонения, исполнять свои обязанности в соответствии с этическим кодексом. Следующие основные стандарты внутреннего аудита могут относиться к разделу «профессионализм»:

– «компетентность внутреннего аудитора» (внутренний аудитор должен обладать необходимыми знаниями, мастерством (умением, опытом) и дисциплиной для надлежащего выполнения своих функций);

– «соответствие с кодексом этики» (каждый внутренний аудитор должен осознавать, что его индивидуальное решение, суждение, мнение должны соответствовать этическому кодексу — в противном случае его профессионализм, честность и правдивость могут быть подвергнуты сомнению);

– «общение с пользователями услуг и использование средств коммуникации» (внутренние аудиторы должны поддерживать удовлетворительные отношения как между собой, так и с проверяемым персоналом, руководством организации и внешними контролерами (внешние и государственные аудиторы), использовать эффектив-

ные средства коммуникации, уметь общаться и в устной, и в письменной форме на таком уровне, чтобы ясно и эффективно (уметь донести семантически) выражать свои мнения;

– «Непрерывное обучение» (внутренние аудиторы ответственны за продолжение своего образования в целях поддержания своего профессионализма).

3. Осуществление внутреннего аудита. В данный раздел включаются стандарты, регулирующие направления и стадии внутреннего аудита.

Стандарты, освещающие стадии осуществления внутреннего аудита, могут быть следующими: «планирование внутреннего аудита», «проведение процедур сбора, систематизации, документирования, анализа и оценки информации о состоянии объекта внутреннего аудита», «отчет по результатам внутреннего аудита», «доведение результатов внутреннего аудита до заинтересованных лиц и последующие действия».

4. Управление внутренним аудитом. В этот раздел должны быть включены следующие стандарты: «управление подразделением внутреннего аудита», «регламентация внутреннего аудита», «контроль качества работы внутренних аудиторов», «управление персоналом отдела внутреннего аудита», «координация действий с внешними аудиторами», «аудиторские комитеты».

Как считает профессор Жминько С.И. [3], внутрифирменные стандарты отдела внутреннего аудита могут быть включены в следующие разделы:

1. Стандарты, регулирующие направления и стадии внутреннего аудита. В стандартах, регулирующих осуществление внутреннего аудита по конкретным направлениям, должны необходимо осветить соответствующие методики с указанием целей и задач различных видов проверок, объектов и предметов данных проверок, методов проверок, рабочих и отчетных документов внутреннего аудитора, возможных видов ошибок и нарушений, последовательности работ и порядка действий внутренних аудиторов (в том числе при возникновении нестандартных и конфликтных ситуаций).

2. Стандарты, освещающие стадии осуществления внутреннего аудита. Стан-

дарты этого раздела могут быть следующими: «планирование внутреннего аудита», «проведение процедур сбора, систематизации, документирования, анализа и оценки информации о состоянии объекта внутреннего аудита», «отчет по результатам внутреннего аудита», «доведение результатов внутреннего аудита до заинтересованных лиц и последующие действия»;

– «планирование внутреннего аудита» (в стандарте необходимо указать наиболее общие требования к составлению планов и программ внутреннего аудита, а также отметить важность планирования издержек на внутренний аудит);

– «проведение процедур сбора, систематизации, документирования, анализа и оценки информации о состоянии объекта внутреннего аудита» (данный стандарт должен обеспечить достаточные гарантии того, что аудиторская объективность поддерживается, и цели аудита выполняются);

– «отчет по результатам внутреннего аудита» (стандарт должен регламентировать порядок составления и представления отчетности внутренних аудиторов);

– «доведение результатов внутреннего аудита до заинтересованных лиц и последующие действия» (стандарт должен регламентировать порядок и формы сообщения результатов проверок до заказчиков внутреннего аудита).

3. Стандарты управления внутренним аудитом. В этот раздел следует включить следующие стандарты: «управление отделом внутреннего аудита», «контроль качества работы внутренних аудиторов», «управление персоналом отдела внутреннего аудита», «координация действий с внешними аудиторами», «аудиторские комитеты». Кратко рассмотрим некоторые из них:

– «управление отделом внутреннего аудита» (данный стандарт может устанавливать примерную форму Положения об отделе внутреннего аудита, а также освещать все основные требования к управлению отделом, в том числе многочисленные аспекты взаимоотношений отдела с другими подразделениями организации);

– «контроль качества работы внутренних аудиторов» (стандарт должен обеспечивать гарантию того, что внутренний аудит надлежащим образом контролируется).

Следует отметить, что утвержденные в компании профессиональные стандарты внутреннего аудита при необходимости следует пересматривать с точки зрения их соответствия изменениям внешней среды.

Деятельность подразделения внутреннего аудита в компании непосредственно связана с управлением, следовательно, существует проблема необходимости соблюдения норм профессиональной этики. Как правило, специалистам подразделения внутреннего аудита часто приходится обсуждать с органами управления компании свои рекомендации, а также предложения, при этом часто возникают разногласия, переходящие в напряженные дискуссии. В таких случаях профессионализм и личные качества внутреннего аудитора являются решающими показателями умения доказывать верность своей позиции. Однако он всегда должен сохранять независимость и объективность в своих суждениях. Рекомендации, нормы и критерии поведения, характерные для данной профессии, регламентируются Кодексом этики внутреннего аудитора (или внутрифирменным Кодексом поведения), который, в свою очередь, может быть разработан непосредственно в организации при наличии подразделения внутреннего аудита.

Также немаловажным является то, что аудиторы не должны обладать полномочиями и ответственностью за проверяемые ими виды деятельности. В связи с этим, должностные обязанности внутренних аудиторов в компании, а также их права, ответственность и уровень их квалификации, целесообразно, как показывает практика, регламентировать должностными инструкциями, утвержденными руководством компании.

Деятельность подразделения внутреннего аудита связана с проверкой достаточно широкого круга вопросов, следовательно, в штате такого подразделения должны быть не только аудиторы, но и специалисты других областей деятельности: налогообложение, правовые вопросы, финансовый анализ, статистика и т. д. Специалисты могут состоять в штате компании или привлекаться на договорных условиях в целях консультирования, выработки методологических и финансовых решений по наиболее сложным вопросам.

Основное место в подразделении внутреннего аудита принадлежит начальнику отдела, который для поддержания контактов регулярно участвует в заседаниях Совета директоров, касающихся вопросов аудиторской деятельности, финансовой отчетности, а также управления организацией. Начальник обязан периодически давать оценку работе своего подразделения и в письменной или устной форме предоставлять Совету директоров, а также ежегодно представлять к сведению руководства календарные планы аудиторских работ, проекты формирования штатов и сметы расходов своего отдела, определять состав групп для проверок, консультировать аудиторов по вопросам документального оформления результатов аудиторских процедур, контролировать выполнение приказов и распоряжений руководства компании и составлять отчеты о проделанной работе. Таким образом, необходимый уровень выполнения вышеперечисленных обязанностей зависит от опытности руководителя подразделения внутреннего аудита. В связи с этим, целесообразно, чтобы данная должность дополнительно предусматривала наличие квалификационного аттестата внешнего аудитора, а также владение методикой и техникой проведения внешнего аудита.

Руководителями группы аудиторов обычно назначают наиболее квалифицированных работников подразделения внутреннего аудита, так как в их обязанности может входить проведение проверок конкретного экономического субъекта (филиала) или подразделения, а также руководство персоналом, занятым в проведении таких проверок. Руководитель группы аудиторов должен уметь составлять план-график проверок, общий план и программу внутреннего аудита, формировать отчет по результатам внутреннего аудита, проводить консультации, осуществлять проверку исполнения приказов и распоряжений назначившей проверку организации.

Аудиторы, как правило, выполняют основной объем работы, главным принципом которой является независимая позиция в ходе проверок, в результате которых должны приниматься объективные профессиональные решения. При назначении на должность аудитора устанавливают соответствующие критерии образования и опы-

та, уделяя особое внимание объему работ и степени ответственности. Однако в совокупности сотрудники подразделения внутреннего аудита должны обладать знаниями и навыками, необходимыми для профессиональной деятельности в организации, а именно, умением применять стандарты, процедуры и методы внутреннего аудита. Кроме того, аудиторы должны быть знакомы с принципами и методами бухгалтерского учета, иметь понятие об основах таких дисциплин, как управление, налогообложение, право, финансы, информационные системы. Для аудиторской практики важно понимание возникших ситуаций. Это означает способность применять широту знаний в любых ситуациях, распознавать существенные отклонения или потенциальные проблемы, анализировать их, выяснять, какая может потребоваться помощь и принимать разумные решения. Внутренние аудиторы должны быть коммуникабельными, уметь работать с людьми, а также четко излагать обнаруженные факты, оценки, выводы и рекомендации в устной или письменной форме.

При необходимости служба внутреннего аудита может привлекать к работе экспертов и предъявлять к ним определенные требования. Экспертом признается не состоящий в штате данной организации специалист, имеющий достаточные знания, опыт и квалификацию в определенной области, отличный от бухгалтерского учета и аудита и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. К сожалению, стандарты внутреннего аудита не регламентируют работу эксперта, поэтому для

образца может быть использован аналогичный стандарт, предусмотренный для внешних аудиторов. Он может быть изменен применительно к специфике внутреннего аудита. С экспертом заключается договор возмездного оказания услуг от имени организации, при которой находится служба внутреннего аудита, или по рекомендации бригады аудиторов руководством объекта, подвергаемого аудиторской проверке. Результаты работы эксперта оформляются письменно, рассматриваются аудиторской службой и включаются в состав рабочей документации [1].

Учитывая необходимые профессиональные качества сотрудников, занятых в контрольно-ревизионных органах компании, а также путем составления соответствующей регламентирующей документации, возможна эффективная организация деятельности внутреннего аудита в компании, что в свою очередь создает благоприятные условия для того чтобы внутренний аудит продемонстрировал свои широкие возможности и доказал свою необходимость как собственникам, так и менеджменту компании.

Библиографический список

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие / Андреев В.Д. — М.: Финансы и статистика, 2003.
2. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления// Финансовый менеджмент, 2003, №4.
3. Жминько С.И. Внутренний аудит / Жминько С.И., Швырева О.И., Сафонова М.Ф. — Ростов-на-Дону: «Феникс», 2008.

Василенко А.А. Фисакова Е.С.

АУДИТОРСКИЙ РИСК: РАЗВИТИЕ ПОНЯТИЯ И МЕТОДОВ ОЦЕНКИ

Развитие и усложнение бизнес-деятельности современных компаний, а также нарастание кризисных явлений в мировой экономике привело к изменению требований к аудиту. Детально проверить большие объемы информации не представляется возможным, а значит, классический аудиторский подход, основанный на детальной проверке первичных документов, стал неэффективным. На первом месте в

современной идеологии аудита стоит понятие «аудиторский риск». Подход к аудиту, основанный на детальном тестировании, сменился подходом, основанным на оценке риска.

Все это делает проблему исследования аудиторского риска чрезвычайно актуальной, особенно в условиях роста вероятности банкротств и других кризисных явлений.

Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (далее ФСА) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» под термином «аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций существенным искажениям, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Риск средств контроля — риск того, что существенное искажение, в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью системы внутреннего контроля. Риск необнаружения означает вероятность того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить существенное искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или группам операций.

При разработке подхода к проведению аудита аудитор должен принимать во внимание предварительную оценку риска средств контроля, а также оценку неотъемлемого риска для того чтобы определить надлежащий риск необнаружения, а также для определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур по существу.

При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне бухгалтерской отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку неотъемлемого риска с существенными остатками по счетам бухгалтер-

ского учета и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор должен учесть ряд факторов: на уровне бухгалтерской отчетности и на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем внутреннего контроля аудируемого лица с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля будет всегда иметь место в силу ограничений, присущих любой системе внутреннего контроля. После получения общего понимания системы внутреннего контроля, аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить в отношении надлежащей структуры и эффективного функционирования системы внутреннего контроля.

Перед окончанием аудиторской проверки, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

Чтобы избежать ситуаций, связанных с неотъемлемым риском, руководство аудируемого лица должно разрабатывать систему внутреннего контроля, направленную на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. В данной ситуации аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска

средств контроля, наряду с оценкой неотъемлемого риска, влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить общий аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска не является неизменной и может изменяться в ходе аудита, например, в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таком случае аудитор вносит изменения в запланированные процедуры проверки по существу.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности применительно к существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. Действия аудитора в ходе оценки компонентов аудиторского риска и выражения мнения по результатам такой оценки можно представить в виде схемы (рис.1).

Аудиторская деятельность связана с целым рядом неопределенностей, которые могут повлиять на конечный результат. Аудит, проводимый в таких условиях, часто

называют риск-ориентированным. Не удивительно, что новые международные стандарты аудита (далее МСА) претерпели наиболее важные изменения именно в части положений, касающихся трактовки аудиторских рисков. В предыдущей редакции МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит бухгалтерской отчетности» понятия аудиторского риска и существенности специально не рассматривались, хотя упоминались как категории. В обновленную редакцию был внесен новый раздел, посвященный аудиторскому риску и существенности. Это свидетельствует о том, что учет аудиторского риска является важнейшим концептуальным принципом проведения аудита. Кроме того, в 2005 году появился МСА 315 «Понимание хозяйствующего субъекта и его окружения, а также оценка рисков существенных искажений» вобрал в себя «старый» МСА 400 «Оценка рисков и системы внутреннего контроля», который также был посвящен аудиторским рискам и содержал расширенные материалы по вопросам внутреннего контроля. Сходные проблемы рассматриваются и в МСА 330 «Процесс проведения аудита и оценка рисков», посвященном разработке и планированию тестов внутреннего контроля.

МСА подчеркивают, что организации в своей деятельности сталкиваются с различными видами бизнес-рисков. Руководство аудируемого лица несет ответственность за их выявление и принятие соответствующих мер для их нейтрализации. Поскольку не все бизнес-риски напрямую связаны с подготовкой бухгалтерской отчетности, аудитор должен рассматривать только те из них, которые могут повлиять на бухгалтерскую отчетность. Бизнес-риски хотя и связаны с рисками существенного искажения отчетности, все-таки не тождественны им.

Согласно п. 14 МСА 200 под аудиторским риском понимается риск выражения аудитором неадекватного аудиторского мнения при наличии существенного искажения бухгалтерской отчетности. Дискуссионным является вопрос о том, подпадает ли под понятие аудиторского риска обратная ситуация, когда отчетность не содержит существенных искажений, но аудитор выражает по ней неадекватное мнение (например, делает аудиторские оговорки или выражает отрицательное мнение).

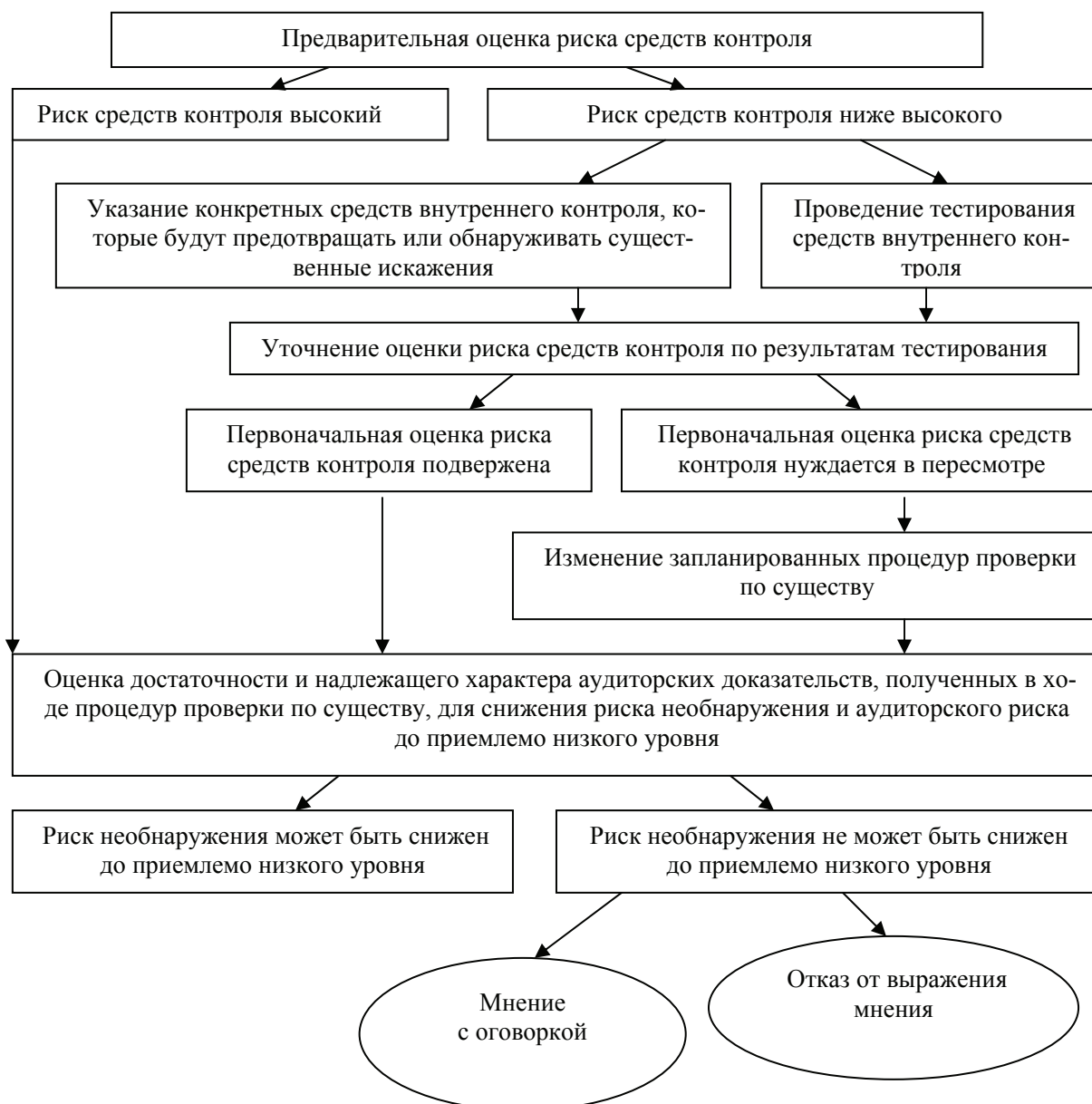


Рис. 1. Схема действий аудитора в ходе оценки компонентов аудиторского риска и выражение мнения по результатам такой проверки [1, с.143]

Аудитору вменяется в обязанность планировать и проводить аудиторскую проверку таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, который будет соответствовать цели проверки (п. 15 МСА 200). Степень аудиторского риска снижается посредством планирования и выполнения аудиторских процедур с тем, чтобы получить достаточные аудиторские доказательства и сформулировать обоснованные выводы. Снижая аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор получает разумную уверенность. Отметим, что если в МСА 200 понятие разумной уверенности упомина-

лось как бы вскользь, то в новой редакции МСА 200 это понятие рассматривается в отдельном разделе. В частности, в п. 14 МСА 200 указано, что концепция разумной уверенности как раз и предполагает наличие ненулевого риска выражения неправильного аудиторского мнения.

В последней редакции МСА появился новый компонент аудиторского риска — риск существенного искажения отчетности. Под ним понимается вероятность того, что еще до начала аудита в бухгалтерской отчетности содержались существенные искажения (п. 21 МСА 200). По сути дела, этот риск является комбинацией неотъемлемого

риска и риска средств контроля. Компоненты аудиторского риска согласно МСА можно представить схематично (рис.2).

Еще одним существенным отличием является новое, ранее прямо не присутствовавшее в аудиторских стандартах указание на то, что аудитор может применить модель, которая выражает общую связь компонентов аудиторского риска для определения соответствующего уровня риска необнаружения (п. 28 МСА 200). В данном случае речь идет о следующих математических формулах:

$$AP = HP \times PCK \times PH, \quad (1)$$

$$AP = РСИО \times PH, \quad (2)$$

$$РСИО = HP \times PCK, \quad (3)$$

где AP — аудиторский риск в целом,

HP — неотъемлемый риск,

PCK — риск средств внутреннего контроля,

PH — риск необнаружения,

РСИО — риск существенного искажения отчетности.

Формула (1) существовала и раньше, но упоминания этой формулы в МСА прежде не было. Нет ее в явном виде в МСА 200 и сейчас, но теперь в стандартах есть прямое указание на ее наличие. Применение указанной математической модели не исключает свойственного аудиту использования профессионального суждения, поскольку оценить компоненты аудиторских

рисков математически точно практически невозможно (в лучшем случае можно использовать вопросники, позволяющие на основе баллов, коэффициентов приблизительно оценить проценты вероятности). Формулы (2) и (3) тоже в явном виде в МСА не содержатся, а лишь вытекают из положений стандарта. Компоненты аудиторских рисков не являются независимыми друг от друга. Если в каком-то случае неотъемлемый риск оказывается высок, то логично снижать риск средств контроля за счет специальных мероприятий, осуществляемых руководством. Если неотъемлемый риск низок, то можно ограничиться минимально необходимыми средствами контроля. Тем не менее, аудитору желательно анализировать компоненты рисков как по отдельности, так и в совокупности. [7, с.24]

МСА требуют, чтобы риск существенных искажений в отчетности оценивался аудитором на уровне бухгалтерской отчетности в целом, а также на уровне классов операций, сальдо счетов и информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности. Другими словами, аудитору, во-первых, следует анализировать насколько велика вероятность того, что вся отчетность в целом подготовлена недостоверно. Например, насколько способны обеспечить достоверность отчетности данной организации комбинация специфики его деятельности (неотъемлемый риск) и работоспособность систем внутреннего контроля (риск средств контроля).

Аудиторский риск — риск, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение, когда бухгалтерская отчетность содержит существенное искажение

Риск существенного искажения — риск того, что бухгалтерская отчетность содержит существенное искажение

Риск необнаружения — риск того, что аудитор не выявит существенное искажение бухгалтерской отчетности

Неотъемлемый риск — подверженность утверждений, сделанных менеджментом при подготовке бухгалтерской отчетности, существенным искажениям, предполагая, что соответствующие средства внутреннего контроля отсутствуют

Риск средств контроля — риск того, что существенное искажение бухгалтерской отчетности не будет своевременно

Рис. 2. Аудиторский риск и соотношение различных его компонентов[4, с.20]

Во-вторых, аудитору следует анализировать соответствующие риски для разных предпосылок, счетов и групп операций. Задача аудитора заключается в обнаружении существенного искажения, и он не несет ответственности за необнаружение искажений, не являющихся существенными для бухгалтерской отчетности в целом. Поэтому аудитор должен рассмотреть, является ли влияние выявленных неисправленных искажений, как в отдельности, так и в совокупности, существенным для бухгалтерской отчетности в целом (п. 26 МСА 200). При этом необходимо принимать во внимание, что взаимосвязь между существенностью и аудиторскими рисками обратная: чем меньше величина ошибки, которая существенно искажает отчетность, тем выше риск необнаружения, связанный с поиском этой ошибки, поскольку мелкую ошибку найти труднее, чем крупную.

В условиях конкретной аудиторской проверки аудитор может исходить из принятого в организации приемлемого аудиторского риска. Приемлемый аудиторский риск (далее ПАР) как показатель, выражающий интересы договаривающихся сторон, должен согласовываться при заключении договора об аудиторской проверке. Он является одним из исходных показателей, позволяющих определить самый важный, с точки зрения планирования и организации аудиторской проверки, риск необнаружения (далее РН).

Согласно ФСА №8 можно привести формулу, связывающую вероятности результатов работы трех взаимосвязанных систем: системы бухгалтерского учета (далее СБУ), системы внутреннего контроля (далее СВК) и аудита при выявлении искажений в предпосылках формирования и в самих данных бухгалтерской отчетности:

$$AP = HP \times PCK \times PH, \quad (4)$$

где AP — аудиторский риск как вероятность необнаружения искажений после проведения аудита,

HP — неотъемлемый риск как вероятность необнаружения допущенных в СБУ искажений без вмешательства СВК,

PCK — риск средств контроля как вероятность необнаружения искажений при работе СВК,

PH — риск необнаружения как вероятность необнаружения аудитором искажений в представленной бухгалтерской отчетности.

Наиболее распространенный метод оценки аудиторского риска -интуитивный. Такая оценка делается с помощью матрицы, которая приведена в прежнем стандарте №8 (табл. 1).

В аудиторской практике используется также балльная система оценки аудиторского риска аудируемого лица. Для этого может применяться форма рабочего документа по оценке неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения, предложенная в Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, одобренных Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол №25 от 22 апреля 2004 г.). Сумма всех баллов по всем ответам принимается за 100%. Чем подробнее сформирован тест оценки аудиторского риска, тем объективнее аудиторская оценка. В результате могут быть подготовлены детальные рекомендации по улучшению организации бухгалтерского учета. В таблице 2 приведена шкала оценки аудиторского риска.

Таблица 1. Зависимость между компонентами аудиторского риска

		Аудиторская оценка риска средств контроля		
		Высокая	Средняя	Низкая
Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Высокая	САМАЯ НИЗКАЯ	БОЛЕЕ НИЗКАЯ	СРЕДНЯЯ
	Средняя	БОЛЕЕ НИЗКАЯ	СРЕДНЯЯ	БОЛЕЕ ВЫСОКАЯ
	Низкая	СРЕДНЯЯ	БОЛЕЕ ВЫСОКАЯ	САМАЯ ВЫСОКАЯ

Таблица 2. Шкала оценки аудиторского риска

Оценка уровня аудиторского риска	Количество ответов, характеризующих уровень составляющих аудиторского риска, %
Низкий	Менее 60
Средний	От 60 до 70
Высокий	Свыше 70

Для расчета аудиторского риска на основе теста оценки получены статистические данные в расчете на один экономический субъект по каждому виду рисков за 4 квартал 2006г.: НР-0,66; РСК-0,35; РН-0,22. [3, с.27] Подставляя полученные данные по каждому риску в формулу для определения аудиторского риска, вычисляется значения АР:

$AP = НР \times РСК \times РН = 0,66 \times 0,35 \times 0,22 = 0,0508$, или 5,08%.

Для наглядности приведем диаграмму, показывающую структуру аудиторского риска (в %) в 4 квартале 2006 г. (рис. 3).

Как видно из диаграммы, наибольшее влияние на аудиторский риск оказывает неотъемлемый риск и риск средств контроля. Действительно, чем выше уровень организации внутреннего контроля за совершением хозяйственных операций, тем ниже величина аудиторского риска. [3, с.29]

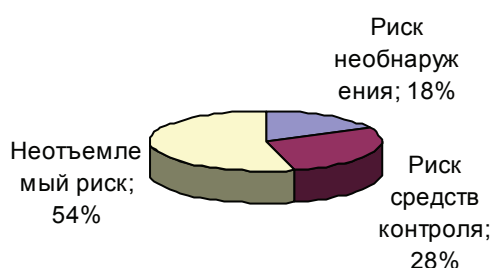


Рис. 3. Структура аудиторского риска, в %

После того как определена величина ПАР в формуле (4) единственной регулируемой аудитором величиной остается РН. Оценка РН характеризует условия, в которых должна проводиться аудиторская проверка, какой риск необнаружения ошибок допустим:

$$РН = ПАР / (НР \times РСК) \quad (5)$$

Формула (5) может применяться только в том случае, если все ее составляющие будут соответствовать положениям теории

вероятности. Например, НР = 0,8 (80% допущенных ошибок бухгалтерия не исправляет), РСК = 0,5 (50% ошибок, допущенных бухгалтерией, не исправляет СВК), ПАР = 0,05 (5% ошибок могут остаться не выявленными после подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности). При таких условиях $РН = 0,05 / (0,8 \times 0,5) = 0,125$. В данной ситуации аудиторская организация может себе позволить риск необнаружения 12,5%. [6, с.8]

При аудите проверяющий заинтересован в наиболее точной оценке возможных искажений, что возможно только при сплошной проверке и максимальном внимании. Если при аудите используется выборочный контроль, то перед аудитором стоит задача переноса полученных по выборке результатов на остальную «непротверенную часть», т.е. экстраполяции результатов, полученных по выборке, на генеральную совокупность. Если выборочный контроль выполнен по правилам организации статистической выборки, то после обработки полученных результатов можно определить с заданной вероятностью максимальную ошибку (ОМ), распространения выводов, сделанных по выборке, на всю генеральную совокупность по известной в математической статистике формуле:

$$ОМ = t(v) \sqrt{Q^2/n(1-n/N)}, \quad (6)$$

где $t(v)$ — коэффициент доверия,
 n — объем выборки,
 N — объем генеральной совокупности,
 Q^2 — дисперсия наблюдаемого признака в выборке.

Характеристикой надежности выводов аудитора служит критерий $I(y)$, величина которого зависит от вероятности V , с которой аудитор делает свои выводы, то есть от вероятности, с которой аудитор оценивает имеющиеся в бухгалтерской отчетности искажения. Эту вероятность связывает с РН следующее соотношение: $V =$

1 – РН (если риск не обнаружен выражен в частях) или $V = 100 - РН\%$.

Таким образом, в результате модификации идеологии аудита аудиторам все больше придется заниматься работой, отличной от классического понимания (подтверждение достоверности отчетности), со временем их деятельность все больше будет включать в себя анализ рисков и аналитические исследования (процедуры) и все меньше — проверку первичных документов.

Библиографический список

1. Василенко А.А., Овчаренко О.В. Стандарты аудита. Изучайте и внедряйте. Ростов-на-Дону: Феникс, 2006-408с.
2. Волков П.А. Подход к аудиту, основанный на оценке рисков: новый взгляд на знакомые вещи//МСФО и МСА в кредитной организации. -2009.-№1-с.21-25.
3. Земсков В.В. Оценка аудиторского риска//Аудиторские ведомости. -2008.-№3-с.24-32
4. Коробова А. Международный стандарт аудита 315//Аудит и налогообложение, 2006.-№10-с.9-15.
5. Коробова А. Требования МСА 330//Аудит и налогообложение, 2006, №12, с. 18-22.
6. Подольский В.И. Оценка и использование составляющих аудиторского риска//Аудиторские ведомости. — 2006, №3, с.7-11.
7. Ремизов Н.А. МСА сегодня и завтра. Аудиторские риски//Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2005, №6, с.21.

Хахонова Н.Н., Плахотя Т.В.

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Внутренний аудит — это независимая оценка эффективности и надежности системы контроля всех аспектов деятельности организации. Он направлен на оценку эффективности работы как организации в целом, так и ее различных подразделений: производства, маркетинга, отделов продаж, финансового сектора, инвестиционной деятельности, персонала.

Система внутреннего контроля (СВК) в той или иной форме существует на каждом предприятии. Наиболее распространенной формой осуществления контроля является создание ревизионных комиссий, члены которых выполняют в основном техническую работу, связанную с фактическим контролем за сохранностью товарно-материальных ценностей. Задачи, выполняемые ревизионной комиссией, в большинстве случаев сводятся к проведению инвентаризаций и ведению необходимой документации. Нельзя не признать, что ревизионная комиссия не в состоянии в полной мере обеспечить действенный и эффективный контроль за всей деятельностью организаций. Не секрет и то, что деятельность многих ревизионных комиссий носит формальный характер.

Практика формирования в России эффективных систем внутреннего контроля в соответствии с современными концепциями СВК только начинает складываться. Чем крупнее компания и чем сложнее ее организационная структура, тем масштабнее задачи и жестче требования к системам внутреннего контроля. К сожалению, во многих компаниях отечественного бизнеса СВК чаще всего носит неформализованный или номинальный характер, в лучшем случае сводится к внедрению системы менеджмента качества в соответствии со стандартами ИСО (ISO — International Standards Organization). Тогда как СВК, приведенная в соответствие к политике руководства компании, интересам акционеров и участников, позволяет выявить и снизить коммерческие, финансовые и внутрипроизводственные риски в управлении предприятием, обеспечить эффективное функционирование и развитие предприятия, достижение поставленных целей [5].

Таким образом, в настоящее время система внутреннего контроля многих организаций находится на недостаточно высоком уровне и нуждается в повышении ее действенности. Рассредоточение контроли-

рующих функций между различными отделами и службами, а также их передача третьим сторонам — аудиторским фирмам, на наш взгляд, не способствуют повышению эффективности внутреннего контроля. Гораздо более целесообразным является, по нашему мнению, формирование в организациях специального структурного подразделения — службы внутреннего аудита, аккумулирующего большую часть контрольных функций.

В экономической литературе понятие внутреннего аудита по-разному трактуется как отечественными, так и зарубежными авторами.

Так, например, Бычкова С.М. считает, что «внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных» [4, с.21].

Профессор Бурцев В.В. понимает под внутренним аудитом «регламентированную внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации...» [2, с.212].

По мнению известных американских ученых Аренса Э.А. и Лоббека Дж.К., внутренний аудит — это внутрихозяйственный аудит, обеспечивающий администрацию «ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса» [1, с.14].

Международный Институт внутренних аудиторов дает внутреннему аудиту следующее определение: «Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации» [6].

В действующей системе Российских нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета понятие, порядок формирования системы внутреннего аудита, принципов его функционирования, варианты организации, методы и приемы не определены. Однако эти вопросы косвенно рассмотрены в системе аудиторских стандартов, в которых определены порядок действий аудитора, по изучению эффективности

деятельности внутреннего аудита, оценке ее влияния на объем и процедуры внешнего аудита, использованию результатов его работы определяется федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», утвержденного постановлением Правительства РФ №523 от 25 августа 2006. До принятия этого стандарта данный вопрос регулировался правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита», утвержденным Комиссией при Президенте РФ от 27 апреля 1999г.

В аудиторских стандартах под внутренним аудитом понимается созданная экономическим субъектом система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета, действующая в интересах его руководства и собственников.

С точки зрения стандартов аудита, основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективности функционирования всех видов деятельности организации на всех уровнях управления, а также в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников.

Возникает интересная ситуация, когда большая часть предприятий и организаций России не имеет служб внутреннего аудита, а аудиторские стандарты предписывают внешним аудиторам в начале проверки оценить эффективность ее функционирования, тем самым как бы предполагая ее обязательное наличие. Общеизвестно, что национальные стандарты аудита были разработаны на основе международных стандартов аудита (МСА), считающих наличие эффективно функционирующей службы внутреннего аудита обязательным условием эффективного функционирования всего предприятия в целом.

Обычно, когда рассматривают вопрос об эффективности любой деятельности, прежде всего, имеют в виду адекватность достигнутых результатов поставленным целям с одновременным учетом произведенных для этого затрат (времени, труда и др.). Данного понятия придерживаются многие ученые: экономисты, социологи, юристы. Разделяя их точку зрения, можно сказать, что эффективность внутреннего аудита — сложное понятие. Оно характеризуется определенными критериями, выяв-

лением и оценкой ряда показателей, на уровень которых влияют различные внешние и внутренние факторы.

Эффективность системы внутреннего аудита, созданной руководством организации, зависит от его способности решать поставленные задачи и обеспечивать защиту организации от возможных рисков. Оценка эффективности позволяет рассматривать качественную и количественную определенность отдельных элементов системы внутреннего аудита, устанавливая их различие. По своей сути, оценка эффективности системы внутреннего аудита — это обобщение показателей ее действенности и результативности. При этом мы исходим из того, что цель и задачи внутреннего аудита определены правильно.

Внутренний аудит в организациях может решать следующие задачи:

- проверка соответствия финансово-хозяйственной деятельности организации действующим нормативным актам;

- проверка наличия, состояния, правильности оценки имущества, эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов, соблюдения действующего порядка установления и применения цен, тарифов, а также расчетно-платежной дисциплины, своевременности внесения в бюджет налогов и платежей во внебюджетные фонды;

- контроль правильности организации, методологии и техники ведения бухгалтерского учета;

- экспертиза достоверности учета затрат на производство (выполнение работ, оказание услуг), полноты отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг), точности формирования финансовых результатов, объективности использования прибыли и фондов;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансового состояния организации;

- разработка и представление обоснованных предложений по улучшению организации системы контроля, бухгалтерского учета и расчетной дисциплины, повышению эффективности программ развития, изменению структуры производства и видов деятельности;

- консультирование учредителей, руководителей подразделений, специалистов

и работников аппарата управления по вопросам организации и управления, права, бухгалтерского учета, налогообложения, анализу хозяйственной деятельности и другим проблемам;

- организация подготовки к проверкам внешнего аудита, налоговой инспекции и других органов внешнего контроля.

По нашему мнению, основной задачей внутреннего аудита коммерческих организаций является защита имущественных интересов предприятия и ее собственников, а также снижение финансовых потерь, возникающих по различным причинам. Чем более развита, структурирована система контроля, тем выше результат ее действия, выражающийся в снижении потерь.

Работники службы внутреннего контроля могут решать также другие организационно-управленческие, правовые, технологические, технико-экономические и прочие задачи, связанные со спецификой видов деятельности организации

Следует отметить, что внутренний аудит обладает значительно меньшей степенью независимости от мнения руководства предприятия, но при этом данная служба отличается глубоким знанием специфики производственной деятельности предприятия. Независимость внутренних аудиторов проявляется при сборе информации, т.е. они должны быть свободны от указаний и запретов руководителей организаций. Эта независимость обеспечивается преимущественно формой организации внутреннего аудита на предприятии или в организации.

Служба внутреннего аудита является самостоятельным подразделением аудируемого лица и может функционировать либо в форме постоянно действующей ревизионной комиссии, избираемой на общем собрании акционеров для утверждения годовой отчетности, либо в форме специального отдела внутреннего контроля (аудита), подотчетного непосредственно руководителю организации.

При первом варианте — служба внутреннего аудита получает такой же статус, как и любое другое структурное подразделение предприятия.

При втором — служба внутреннего аудита является обособленной и независимой структурой, находящейся на более вы-

соком уровне, чем остальные структурные звенья.

Достоинством данной структуры является то, что служба внутреннего аудита может выполнять свои контрольные функции (в т.ч. и за деятельностью иных структурных подразделений) более эффективно. Именно данная структура получила наиболее широкое распространение в мировой практике.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, а именно его руководством и собственниками, в зависимости от:

- содержания и специфики деятельности экономического субъекта;
- объемов показателей финансово — экономической деятельности экономического субъекта;
- сложившейся системы управления экономического субъекта;
- состояния внутреннего контроля.

Независимо от выбранного организационного варианта службы внутреннего аудита, следует учитывать, что сам факт её создания существенно меняет содержание работы руководителей структурных подразделений и вызывает необходимость внесения изменений в должностные инструкции всех служб управления по оформлению хозяйственных операций, составлению первичных документов и аналитических регистров, обеспечению надлежащего контроля за выполнением технологических процессов и других операций.

Потребность во внутреннем аудите все чаще и чаще возникает в средних и крупных организациях, что связано с усложнением законодательных актов, регулирующих механизмы экономических методов управления и экономические отношения субъектов предпринимательства с их сегментами и государством. Кроме того, внутренний аудит необходим для предотвращения нерационального расхода, потерь и хищений материальных и денежных ресурсов организации, своевременного предупреждения и своевременной разработки рекомендаций по выходу из финансовых трудностей. Другими словами, внутренний аудит — это постоянный контроль за эффективностью осуществления управления деятельностью организации и ее структурными подразделениями.

Руководитель службы внутреннего аудита назначается и освобождается от занимаемой должности только руководителем предприятия. На должность руководителя службы и ведущих специалистов целесообразно назначать высококвалифицированных специалистов с высшим экономическим образованием, опытом бухгалтерской и экономической работы, имеющих аттестат аудитора. Штат и структура службы зависят от особенностей производственной и финансовой деятельности организации, объема, сложности и условий выполняемых работ.

Численность и оплата труда работников службы внутреннего аудита должны быть предусмотрены в штатном расписании. Руководитель и работники службы должны выполнять обязанности, возложенные на них должностными инструкциями. При этом они должны соблюдать этические принципы аудиторской деятельности и осуществлять проверки в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудита.

В практической работе служба внутреннего аудита должна руководствоваться законами РФ, постановлениями Правительства РФ, указаниями и приказами Министерства финансов, учредительными документами, приказами и распоряжениями руководителя организации, должностными инструкциями.

Деятельность службы внутреннего аудита должна осуществляться в соответствии с планом внутреннего аудита, разработанным руководителем службы и утвержденным руководителем организации. Выполнение конкретной работы по контролю того или иного объекта осуществляется внутренней аудиторской группой или аудитором в соответствии с программой внутреннего аудита. Программы разрабатывают ведущие специалисты аудиторской службы на основании плана внутреннего аудита, они утверждаются руководителем службы (отдела) внутреннего аудита.

При должной организации внутреннего аудита способствует повышению ответственности руководителей структурных подразделений и материально-ответственных лиц организации за выполнение ими своих обязанностей, предотвращению негативных явлений при осуществлении хозяйственных операций, связанных с движе-

ем имущества и обязательств экономического субъекта.

Соблюдение принципов функционирования системы внутреннего аудита, описанных выше, является основным критерием эффективности внутреннего аудита. Если эти принципы в организации не соблюдаются, система внутреннего аудита будет либо недействительной, либо действенной, но нерезультативной. Но в любом случае она не будет эффективной. Если в организации все принципы соблюдены, система внутреннего аудита может считаться эффективной при обязательном условии превышения значения показателя ее результативности над ее стоимостью [3].

Подводя итоги, следует сказать, что от эффективности внутреннего контроля зависит эффективность функционирования хозяйствующих субъектов (экономических единиц), а эффективность функционирования хозяйствующих субъектов в совокупности — одно из условий эффективности всего общественного производства. В современных условиях внутренний контроль

как управленческая функция должен осуществляться на всех уровнях управления.

Библиографический список

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995.
2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: «Экзамен», 2000.
3. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления // Финансовый менеджмент, 2003, №4
4. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. — СПб.: Издательство «Лань», 2000.
5. Оценка состояния внутреннего аудита: Практическое пособие /Л.В. Сотникова; под ред. проф. В.И. Подольского. — М: ЮНИТИ-ДАНА, 2005 — 143с.
6. Соколов Б. Роль службы внутреннего аудита в компании // Финансовый директор, 2007, №6.

Пшеничная Е.С.

ИССЛЕДОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ, ИСПОЛЪЗУЕМОГО АУДИТОРОМ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ В ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Переход к рыночным экономическим отношениям потребовал от газораспределительных организаций в условиях, когда была разрушена существовавшая государственная вертикаль управления подотраслью, проявить способность к выживанию. В ходе интенсивного развития вертикально-интегрированной структуры холдингового типа, взявшей на себя большую часть функций централизованного управления газораспределительными организациями подотрасли, большое значение приобретает выбор оптимальных форм и методов управления. Системный подход к управлению требует привлечения как исторической, ретроспективной так и прогнозной финансовой информации. Аудиторские организации в рамках оказания сопутствующих аудиту услуг могут формировать такую информацию в газораспределительных организациях, используя для этих целей раз-

личные методы. Данные методы могут быть рекомендованы аудитором для использования при оказании услуги по постановке системы бюджетирования. Необходимость использования прогнозной финансовой информации и формирования системы бюджетирования в газораспределительных организациях (далее — ГРО) обусловлена следующими особенностями их деятельности:

1. Ограниченностью масштабов деятельности размерами обслуживаемой территории, что лимитирует возможности экстенсивного развития.
2. Отсутствием конкурентов по основному виду деятельности, наличием стабильного рынка сбыта услуг и гарантированных доходов. Основным видом деятельности ГРО, связанный с транспортировкой газа по газораспределительной сети, относится к естественно-монопольным видам

деятельности, при этом спрос на газ неэластичен.

3. Государственным регулированием тарифов на услуги ГРО по транспортировке газа, базирующееся на возмещении экономически обоснованных затрат, связанных с транспортировкой и распределением газа, установлении для ГРО обоснованной нормы прибыли на капитал, используемый в регулируемых видах деятельности.

4. Сочетанием значительной потребности в инвестициях (прежде всего, на реконструкцию и замену изношенных сетей, а также дальнейшее развитие газификации) с низкой инвестиционной привлекательностью ГРО.

При формировании показателей прогнозной финансовой информации аудиторами могут применяться следующие методы:

1. Метод прямого счета.
2. Расчетно-нормативный метод.
3. Расчетно-коэффициентный метод.
4. Статистический метод.
5. Метод экспертных оценок.
6. Метод сравнения со средними рыночными значениями.

Метод прямого счета заключается в расчете планового значения показателя на основе величин, которые являются известными, или заданными в качестве внешних параметров системы, или рассчитанными ранее любым способом.

Алгоритм расчета показателя включает в себя определение формулы и расчет

показателя. Данный метод может быть использован, например, для расчета планируемой величины процентов по полученным кредитам. Данный показатель зависит от остатка задолженности по каждому кредиту (известен по данным бухгалтерского учета) и процентной ставки (известна из условий кредитного договора). Плановый показатель определяется методом прямого счета, как сумма по всем кредитам, по формуле:

$$KZ_{проц} = \sum_i KZ_i * r_i$$

где $KZ_{проц}$ — начисленная задолженность по процентам за период;

KZ_i — кредиторская задолженность по i-му кредиту;

r_i — процентная ставка по i-му кредиту.

Расчетно-нормативный метод представляет собой метод, при котором плановые показатели определяются с помощью заранее установленных нормативов и являются разновидностью метода прямого счета. Его сущность заключается в определении планового показателя в ГРО на основе заранее установленных норм и технико-экономических нормативов. К таким нормативам, в частности, относятся ставки налогов, нормы амортизационных отчислений и др. Классификация норм и нормативов, используемых аудитором, представлена в таблице 1.

Таблица 1. Классификация норм и нормативов, используемых аудитором при формировании прогнозной финансовой информации в ГРО

Группа норм и нормативов	Сущность и виды нормативов
Федеральные нормативы	Нормативы, действующие на всей территории РФ: ставки федеральных налогов, нормы амортизации основных средств, ставки тарифных взносов на государственное социальное страхование и др.
Местные нормативы	Нормативы, действующие в отдельных регионах (ставки местных налогов и сборов, тарифы на услуги).
Отраслевые нормативы	Нормативы, действующие в масштабах отдельных отраслей или групп предприятий, например, нормативы технологических потерь, нормы амортизационных отчислений по отдельным видам основных средств
Нормативы предприятия	Нормативы, разрабатываемые непосредственно предприятием для планирования, регулирования и контроля производственного процесса. К ним относятся нормы запасов материалов, нормы кредиторской задолженности.

Алгоритм расчета показателя расчетно-нормативным методом включает в себя три основных этапа:

1. Определение базы для расчета показателя (выбор базового периода).

2. Определение норматива и способа его применения.

3. Расчет планового показателя.

Например, такой показатель как нормативные технологические потери газа планируется расчетно-нормативным методом по формуле:

$$Об_{норм.потери} = \sum_i Норм_i * n_i$$

где $Об_{норм.потери}$ — нормативные технологические потери газа (тыс. куб.м);

$Норм_i$ — норматив технологических потерь газа, установленный на единицу

i -го вида оборудования (тыс. куб.м / ед.);

n_i — количество единиц i -го вида оборудования в соответствии с данными технического паспорта газового хозяйства.

При этом информация о действующем оборудовании содержится в техническом паспорте газового хозяйства, величина нормативных технологических потерь по каждому виду оборудования установлена отраслевым нормативом.

Расчетно-коэффициентный метод предусматривает определение планового показателя на основании фактического значения базового периода, скорректированного на коэффициент. Как правило, коэффициентами являются макроэкономические показатели (например, индекс-дефлятор, курс валюты и т.д.). Информация об этих коэффициентах может быть получена из открытых источников информации (например, прогнозируемый уровень инфляции) или установлены в рамках группы компаний Межрегионгаз.

Алгоритм расчета показателя расчетно-коэффициентным методом включает три этапа:

1. Определение базы для расчета показателя (выбор базового периода).

2. Определение коэффициента, используемого при расчете.

3. Расчет планового показателя. Например, показатель «Запасные части для

автотранспорта» определяется расчетно-коэффициентным методом. Коэффициентом в данном случае служит прогнозный индекс-дефлятор по формуле:

$$P_{запч}^{(1)} = P_{запч}^{(0)} * d$$

где $P_{запч}^{(1)}$ — расходы на запасные части для автотранспорта в плановом периоде;

$P_{запч}^{(0)}$ — расходы на запасные части для автотранспорта в базовом периоде (ожидаемое значение);

d — индекс -дефлятор (прогнозная величина).

Широкое распространение получил статистический метод, основанный на анализе фактических значений показателя за несколько предшествующих периодов и экстраполяции тренда на будущий (плановый) период. При этом, чем больше количество предшествующих периодов, которые взяты для анализа данных, тем точнее будут полученные плановые значения. Недостатком данного метода является его высокая трудоемкость, связанная со сбором статистической информации в необходимом разрезе. Данный метод рекомендуется применять для определения плановых значений тех показателей, которые зависят от большого количества случайных факторов, например, объем реализации газа, который существенно зависит от погодных условий, а значит, не поддается точному планированию. К этой же группе показателей относится погашение дебиторской задолженности при условии, что мы имеем дело с достаточно большим количеством дебиторов с близким объемом задолженности (например, задолженность населения за газ). При использовании данного метода рекомендуется по возможности очищать статистические данные от крайних (минимальных и максимальных) значений, вызванных чрезвычайными ситуациями и другими событиями, выходящими за рамки обычной деятельности организации. Применение статистического метода предполагает:

1. Определение длительности анализируемого периода.

2. Сбор фактических значений показателя за период.

3. Построение тренда на основе статистических данных.

В большинстве случаев достаточную точность обеспечивает наиболее простой в применении линейный тренд. В случае существенного изменения показателя во времени и его отличия от линейного, необходимо использовать функциональную зависимость с формированием степенного, логарифмического или иного тренда.

Например, показатель «Прочие материальные расходы», включающий значительное количество небольших по сумме статей расходов, отдельное планирование которых трудоемко и нецелесообразно, определяется путем нанесения на график статистических данных за предыдущие периоды (с 2000 по 2005 гг.), построения линейного тренда и экстраполяции тренда на плановый период (2006 год) (рис.1). В данном случае статистический метод позволяет сформировать прогнозную информацию с достаточной точностью и минимальными трудовыми затратами.

Метод экспертных оценок состоит в определении плановых значений показателя специально привлеченными для этой цели специалистами (экспертами) без проведения статистической обработки значений этого показателя. Данный метод применяется для показателей, точное планирование которых затруднительно, либо невозможно, поскольку на них оказывает влияние большое количество случайных факторов. Основным отличием этого от других заключается в том, что процедура

планирования показателей строится на субъективных оценках экспертов, что является его недостатком. Субъективизм оценок может быть в значительной мере компенсирован увеличением количества экспертов (должно быть не менее трех экспертов) и привлечением в качестве экспертов специалистов в анализируемой области с большим опытом работы, который в данном случае играет ту же роль, что и увеличение объема статистических данных в статистическом методе.

Преимуществом данного метода является то, что эксперты при формировании своих оценок учитывают не только результаты предшествующих периодов, но и большой объем трудно формализуемой информации о множестве факторов, которые могут повлиять на значение планируемого показателя.

Алгоритм расчета показателя экспертным методом включает в себя следующие взаимосвязанные стадии:

1. Формирование экспертной группы.
2. Проведение экспертизы (экспертная оценка планового показателя).
3. Обработка результатов экспертизы, формирование планового показателя.

Приведем пример использования данного метода аудитором при определении показателя «Объем реализации продукции». В экспертизе принимают участие 4 эксперта. Результаты экспертизы приведены в таблице 2. Плановое значение принимается равным среднему арифметическому, рассчитанному по оценкам экспертов.

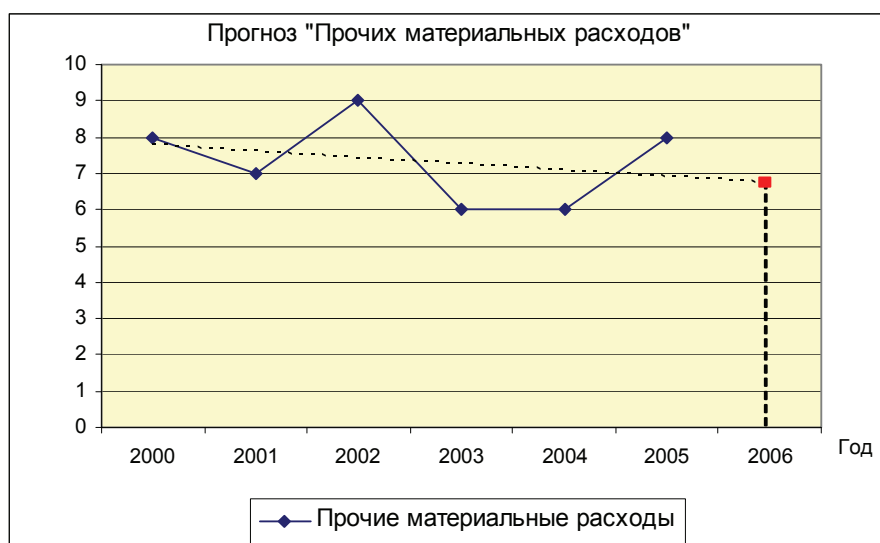


Рис. 1. Прогноз прочих материальных расходов

Таблица 2. Результаты экспертизы

Эксперт Показатель	Эксперт 1	Эксперт 2	Эксперт 3	Эксперт 4	Итог (Э1+Э2+Э3+Э4)/4
Объем реализации	1200	950	750	900	950

Результат экспертизы: плановый объем реализации продукции 950 единиц.

Метод сравнения со средними рыночными значениями состоит в определении планового показателя на основании расчета среднего значения этого показателя по рынку. Для получения достоверных результатов рекомендуется использовать результаты исследований рынка, проводимых специализированными компаниями с применением проверенных методик.

Следует отметить, что в условиях государственного регулирования деятельности и монопольного положения ГРО на рынке метод имеет ограниченное применение и может применяться для планирования прочих видов деятельности, которые осуществляются в условиях конкурентного рынка, то есть при наличии значительного количества участников, свободно конкурирующих между собой.

При формировании прогнозной финансовой информации аудитор, на основании своего профессионального суждения и имеющихся в наличии источников информации, осуществляет выбор конкретного метода.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. — Электронно-правовая система «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/online/>.

2. 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 N 405, от 07.10.2004 N 532, от 16.04.2005 N 228, от 25.08.2006 N 523, от 22.07.2008 N 557, от 19.11.2008 N 863) // СПС Гарант.

3. Адамов Н.А. Бюджетное планирование в организации [Текст]/ Н.А. Адамов, Г.А. Адамова // Аудиторские ведомости», 2008, N 2. [Электронный ресурс]. — Электронно-правовая система «Консультант Плюс».

4. Адамов Н.А. Особенности финансового планирования в группе компаний [Текст]/ Н.А. Адамов, Т. Козенкова// «Финансовая газета», 2008, N 12. [Электронный ресурс]. — Электронно-правовая система «Консультант Плюс».

АННОТАЦИИ

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В.

Предпосылки развития бюджетирования в отечественной практике

Аннотация

На этапе современного развития бизнеса у организаций появилась настоятельная потребность в объективной оценке доходов и расходов не только по окончании определенного временного интервала, но и до его начала. Раскрыть и привести в действие все резервы развития организаций стало их основной целью, которая и обусловила развитие такого управленческого приема, как бюджетирование. В статье раскрывается ретроспективный обзор предпосылок развития бюджетирования в отечественной практике хозяйствующих субъектов, систематизированы пути развития бюджетирования как основного приема взаимосвязи планово-учетной информации.

Ключевые слова

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

Библиографический список

1. Берзинь И.Э., Калинин В.П. Экономика машиностроительного производства: Учебник.- М.: Высшая школа, 1988.
2. Большая Советская Энциклопедия, 19т. – М.: Сов. Энциклопедия, 1975.
3. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. Полный курс в 2-х томах/ Пер. с англ. –СПб.: Экономическая школа, 1997.
4. Васильева М.В. Концептуальные основы внедрения системы бюджетирования. Ж. Управленческий учет, №2,
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет, - М.: ОМЕГА-Л, 2004.
6. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник.- М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995.
7. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1998.
8. Деловой мир: Словарь-справочник предпринимателя.- М.: «Зевс», 1992
9. Дж.Риггс. Планирование, анализ и контроль. – New-York-London-Sydney-Toronto: 1970.
10. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. – М.: Изд-во «Финансы и статистика». 1992.
11. Карпов А.Е. Книга 1. Бюджетирование как инструмент управления. - М.; Глобус, 2005.
12. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: «Инфра-М». 1997.
13. Монография «Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности», под. редакцией Н.Т. Лабынцева, «Финансы и статистика», 2009.
14. Народное хозяйство СССР в 1988г.: Статистический ежегодник/Госкомстат СССР.-М.: Финансы и статистика. 1989.
15. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: Издание «УРСС». 1997.
16. Хадсон Р.Л. (Не) послушные рынки: фрактальная революция в финансах.- М.: Вильямс. 2006.
- Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование. – М.: «Финансы и статистика». 2002.

Нор-Аревян Г.Г.

Особенности формирования себестоимости продукции в зависимости от выбранного организацией метода калькулирования

Аннотация

В данной статье раскрыты особенности эффективной и рациональной организации бухгалтерского и налогового учета определения фактической себестоимости готовых изделий при применении различных методов калькулирования. Отражены особенности бухгалтерского и налогового учета формирования затрат. Показаны преимущества и недостатки существующих методов калькулирования себестоимости выпускаемых готовых изделий.

Ключевые слова

Калькулирование, производственная себестоимость, полная фактическая себестоимость, неполная себестоимость, прямые затраты, косвенные затраты, готовая продукция, полуфабрикаты, незавершенное производство.

Иванова И.В.

Управленческий учет в России: проблемы и перспективы развития

Аннотация

В данной статье автор рассматривает особенности становления и эволюции управленческого учета в России. При этом особое внимание уделяется классификации этапов развития данного вида учета в нашей стране. Также в статье дается анализ проблем и перспектив управленческого учета в отечественных условиях.

Ключевые слова

Затраты, издержки; калькуляция себестоимости продукции; метод учета нормативных затрат; сокращенная себестоимость; себестоимость; управленческий учет.

Евстафьева Е.М.

Методические подходы к формированию стратегического учета собственного капитала коммерческой организации

Аннотация

Разработка комплекса мероприятий по реализации выбранной стратегии базируется на различных видах информации, качество которой в дальнейшем будет определять эффективность осуществляемой стратегии.

Современная учетно-аналитическая система коммерческой организации не соответствует в полной мере потребностям менеджмента. Наиболее эффективный путь достижения результатов — построение системы стратегического учета. Его использование позволит обеспечить системный комплексный подход к формированию учетно-аналитической системы коммерческой организации. В статье рассмотрены методические подходы к формированию стратегического учета собственного капитала коммерческой организации.

Ключевые слова

Собственный капитал, стратегия, стратегический учет собственного капитала, оценка стоимости собственного капитала, бюджет капитала.

Гришин Р.В.

Роль и значение стратегического управленческого учета в системе управления предприятием и организацией промышленного строительства

Аннотация

В данной статье автор рассматривает систему стратегического управленческого учета, ее взаимодействие со стратегическим менеджментом. Уделяется внимание одной из систем оценки эффективности — системе сбалансированных показателей. В общих чертах определяется специфика промышленного строительства как отрасли экономики. Освещается существующая система поддержки принятия решений на современных предприятиях строительной отрасли и практика применения смет.

Ключевые слова

Стратегический управленческий учет, стратегический менеджмент, промышленное строительство, система сбалансированных показателей, смета, кризис

Землякова С.Н.

Методологические подходы к классификации реорганизационных процедур в учетной системе сельскохозяйственных организаций

Аннотация

Реформирования аграрного сектора вызвало использование в нем спектра реорганизационных процедур, для целей их идентификации в учетной системе организации и правовой организации их учета необходимо применение современных методов научного познания, комплексное исследование процедур, а также обобщение и систематизация имеющихся классификаций, которые могут быть использованы при организации аналитического учета.

Исследовав известные классификации, нами разработана и апробирована на сельскохозяйственных организациях классификация реорганизационных процедур, возможности которой не ограничиваются рамками сельского хозяйства.

Ключевые слова

Реорганизация, слияние, присоединение, выделение, приватизация.

Алексеева И.В.

Использование концепции сбалансированной системы показателей для принятия стратегических решений

Аннотация

В статье описана концепция сбалансированной системы показателей: определена ее сущность, выделены цели и задачи, достоинства и недостатки.

Описана модель сбалансированной системы показателей, приведены показатели для оценки пользователями стратегической отчетности экономических выгод.

Ключевые слова

Стратегическая отчетность, сбалансированная система показателей, стратегические показатели, стоимость бизнеса, концепция

Беланенко Д.Н.

Анализ и оценка налоговых инструментов регулирования инновационной деятельности

Аннотация

В статье рассматриваются и оцениваются существующие налоговые инструменты регулирования инновационной деятельности в Российской Федерации, такие как инвестиционный налоговый кредит, освобождение от уплаты налога на имущество, изъятие из налогообложения части объекта налога, отсрочка и рассрочка по уплате налога, уменьшение налоговой базы. Проведен анкетный опрос одиннадцати промышленных предприятий, занимающихся инновационной деятельностью с целью определения степени использования ими налоговых льгот инновационной деятельности.

Ключевые слова

Налогообложение инновационной деятельности, налоговые инструменты, налоговое регулирование инновационной деятельности.

Терникова Е.В.

Совершенствование бухгалтерского учета по договору доверительного управления имуществом

Аннотация

Статья посвящена актуальной проблеме учета операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом.

В статье рассматривается порядок отражения ряда финансово-хозяйственных операций, которые имеют место в учете сторон доверительного управления. Также в статье рассматривается порядок составления бухгалтерской отчетности при осуществлении договора доверительного управления имуществом для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Ключевые слова

Учет операций по доверительному управлению, учредитель управления, доверительный управляющий, выгодоприобретатель.

Кручанова Ю.А.

Организация контроля системы учета в условиях применения МСФО

Аннотация

В статье рассмотрены способы подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Акцент сделан на существующие достоинства и недостатки каждого из подходов. В разрезе достоинств и недостатков каждого подхода показаны некоторые пути организации контроля системы учета в условиях применения МСФО.

Ключевые слова

Достоверность финансовой отчетности, контрольные процедуры, международные стандарты финансовой отчетности, параллельный учет, трансформационные таблицы.

РАЗДЕЛ 2. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА

Щербакова Е.П.

Регламентация деятельности внутренних аудиторов в российских компаниях и предъявляемые к ней профессиональные требования

Аннотация

В статье раскрыты особенности системы регламентации внутреннего аудита в российских компаниях, а также приведены основные профессиональные требования, применяемые к деятельности внутренних аудиторов.

Ключевые слова

Внутренний аудит, регламентация внутреннего аудита, стандарты внутреннего аудита, профессиональные требования к внутренним аудиторам.

Василенко А.А. Фисакова Е.С.

Аудиторский риск: развитие понятия и методов оценки

Аннотация

Усложнение финансово-хозяйственной деятельности современных компаний, а также нарастание кризисных явлений в мировой экономике приводит к изменению требований к аудиту. Классический аудиторский подход, основанный на детальной проверке первичных документов, стал неэффективным. На первом месте в современной идеологии аудита стоит понятие «аудиторский риск». Подход к аудиту, основанный на детальном тестировании, сменился подходом, основанным на оценке риска.

При проведении аудита главная задача аудитора заключается в минимизации аудиторского риска. Все это делает проблему его рассмотрения чрезвычайно актуальной, особенно в условиях роста вероятности банкротств и других кризисных явлений.

Целью исследования является сравнительная характеристика понятия, структуры и методов оценки аудиторского риска, используемых в международной и российской практике. Объектом исследования избраны различные подходы к интерпретации аудиторского риска и способам его определения, изложенные в международных и российских стандартах аудита. При написании использованы такие методы исследования, как анализ, синтез, сравнение, группировка данных, методы математической статистики.

Ключевые слова

Аудиторский риск, неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля, риск не-обнаружения, методы оценки.

Хахонова Н.Н., Плахотя Т.В.

Проблемы оценки эффективности службы внутреннего аудита

Аннотация

Вопросы формирования и функционирования службы внутреннего аудита являются достаточно актуальными в современных условиях. В статье излагаются цели, задачи и принципы организации внутреннего аудита. В ней выделены и обобщены факторы, оказывающие воздействие на структуру службы внутреннего аудита коммерческой организации.

Ключевые слова

Внутренний аудит, организационные формы внутреннего контроля, служба внутреннего аудита, функции внутреннего аудита, задачи внутреннего аудита.

Пшеничная Е.С.

Исследование инструментария, используемого аудитором при формировании прогнозной финансовой информации в газораспределительных организациях

Аннотация

Статья посвящена исследованию методов и инструментов, которые могут быть использованы аудитором при формировании прогнозной финансовой информации в газораспределительных организациях. Дается краткая характеристика каждого из методов и алгоритм расчета основных показателей.

Ключевые слова

Метод прямого счета, расчетно-нормативный метод, расчетно-коэффициентный метод, статистический метод, метод экспертных оценок, метод сравнения со средними рыночными значениями.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. — Электронно-правовая система «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/online/>.
2. 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 N 405, от 07.10.2004 N 532, от 16.04.2005 N 228, от 25.08.2006 N 523, от 22.07.2008 N 557, от 19.11.2008 N 863) // СПС Гарант.
3. Адамов Н.А. Бюджетное планирование в организации [Текст]/ Н.А. Адамов, Г.А. Адамова // Аудиторские ведомости», 2008, N 2. [Электронный ресурс]. — Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Адамов Н.А. Особенности финансового планирования в группе компаний [Текст]/ Н.А. Адамов, Т. Козенкова// «Финансовая газета», 2008, N 12. [Электронный ресурс]. — Электронно-правовая система «Консультант Плюс».

ANNOTATION

SECTION 1 ACCOUNTING: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Labyntze v N.T., Tchukhrova O.V.

Preconditions of budgeting development in the national practice

Annotation

At the stage of modern business development organizations have acquired an intensive need for objective appraisal of profit and loss not only at the end of a certain time period but before it as well. Disclosing and bringing into action all business development opportunities became their main purposes which preconditioned development of such management technique as budgeting. The article provides a retrospective review of budgeting development preconditions in the national practice of economic entities. The ways of budgeting development as the main technique of planning accounting information interrelation are systemized.

Key words

budget, budgeting, planning, management accounting, output, work, services cost determination.

Bibliographic list

1. Berzin I.E., Kalinin V.P. Economics of machine-building production: Text-book.- M.: Higher school, 1988.
2. Big Soviet Encyclopedia, Volume 9. — M.: Soviet Encyclopedia, 1975.
3. Brigham Y., Gapensky L. Financial management. Full course in 2 Volumes / Translated from English — SPb.: Economic school, 1997.
4. Vasilyeva M.V. Conceptual framework of budgeting system implementation. Journal Management accounting, JV22,
5. Vakhrushina M.A. Accounting management accounting, — M.: OMEGA-L, 2004.
6. Gerchikova I.N. Management: Textbook.- M.: Banks and stock exchanges, UNITI, 1995.
7. Danilochkina N.G. Controlling as a tool of business management. — M.: Audit, UNITI. 1998.
8. Business world: Businessman's reference book.- M.: «Zevs», 1992
9. G. Riggs. Planning, analysis and control. — New-York-London-Sydney-Toronto: 1970.
10. Erofeev V.A. Accounting, information, management: direct and indirect links. — M.: «Finance and statistics»). 1992.
11. Karpov A.E. Book 1. Budgeting as a management tool. — M.; Globus, 2005.
12. Karpova T.P. Management accounting basics. — M.: «Infra-M». 1997.
13. Monograph «Management accounting and intra-firm control in conditions of business activity»), under the editorship of N.T. Labyntzev, «Finance and statistics»), 2009.
14. National economy in the USSR in 1988: Statistical yearbook/ State Statistics Committee of the USSR.-M.: Finance and statistics. 1989.
15. Nikolaeva O.E., Shishkova T.V. Management accounting. — M.: «URSS»). 1997.
16. Hadson R.L. (Dis-) obedient markets: fractal revolution in finance.-M.: Williams. 2006.
17. Khrutsky V.E., Sizova T.V., Gamayunov V.V. Intra-firm budgeting. -M.: «Finance and statistics»). 2002.

Nor-Arevyan G.G.

Features of formation of the cost price of production depending on the method chosen by the organization калькулирования

Annotation

In the given article the features of effective and rational organization of the accounting and tax account of definition of the actual cost price of finished articles are opened at application of various methods of calculating. The features of the accounting and tax account of formations of expenses are reflected.

Advantages and drawbacks of existing methods of calculating the cost price of issuing of finished articles are shown.

Key words

Calculating, the industrial cost price, the full actual cost price, the incomplete cost price, factor cost, indirect expenses, finished goods, half-finished products, work in progress, the standard

Ivanova I.V.

The administrative account in Russia: problems and prospects of development

Annotation

In this article author reviews characteristic features of establishment and evolution of management accounting in Russia. At the same time special attention is paid to classification of stages of development such kind of accounting in our country. Author also in this article analyses the problems and the perspectives of using of management accounting in Russian conditions.

Key words

Cost; The calculation of cost of product; Standart costing; Direct costing; Cost value; Management accounting.

Evstafeva E.M.

Methodical approaches to formation of the strategic account of own capital of the commercial organization

Annotation

Development of a complex of actions on realization of the chosen strategy is based on various kinds of the information which quality in the further will determine efficiency of carried out strategy.

The modern registration-analytical system of the commercial organization mismatches to the full to requirements of management. The most effective way of achievement of results — construction of system of the strategic account. Its use will allow to provide the system complex approach to formation of registration-analytical system of the commercial organization. In clause methodical approaches to formation of the strategic account of own capital of the commercial organization are considere dexamed.

Key words

Own capital, strategy, the strategic account of own capital, estimation of cost of own capital, the budget of the capital.

Grishin R.V.

Role and value of the strategic administrative account in a control system of the enterprise and the organization of industrial construction

Abstract

In this article author consider system of strategic management accounting, and her interaction with strategic management. Also consider balanced scorecard. In general terms defined specificity of industrial building. Cover current system decision support system present-day industrial building enterprise, and cost card practice.

Key words

Strategic management accounting, strategic management, industrial building, the balanced scorecard, cost card, recession.

Zemlyakova S.N.

Methodological approaches to the classification of reorganization procedures in the accounting system of agricultural organizations

Abstract

An active course of the process of reforming the agricultural sector due to the spectrum of accompanying reorganization proceedings, for the purposes of identifying them in the accounting system of organization and legal organization of accounting is necessary to use modern methods of scientific knowledge, a comprehensive study of procedures and the development and implementation of their classification.

Examining the known classification, we have developed and tested on the classification of agricultural organizations in reorganization proceedings, which would be applicable for various industries.

Key words

Reorganization, merging, joining, separation, privatization.

Alekseeva I.V.

Use of the concept of the balanced system of parameters for acceptance of strategic decisions

The summary

In clause{article} the concept of the balanced system of parameters is described: its{her} essence is certain, the purposes and problems{tasks}, merits and demerits are allocated.

The model of the balanced system of parameters is described, parameters for an estimation are resulted{brought} by users of the strategic reporting of economic gains.

Keywords

The strategic reporting, the balanced system of parameters, strategic parameters, cost of business, the concept

Belanenko D.M.

The analysis and estimation of tax tools of regulation of innovative activity

Annotation

In article existing tax tools regulation of innovative activity in the Russian Federation, such as the investment tax credit, clearing of payment of the tax to property, withdrawal from the taxation of a part of a taxable object, a delay and the instalments on tax payment, reduction of tax base are considered and estimated. Questionnaire of eleven industrial enterprises, engaged in innova-

tive activity for the purpose of definition of degree of use of tax privileges of innovative activity is spent by them.

Keywords

The taxation of innovative activity, tax tools, tax regulation of innovative activity

E.V.Ternikova

Perfection of book keeping under the contract of confidential management of property

The summary

Article is devoted to an actual problem of the account of the operations connected with realization of the contract of confidential management by property.

In article the order of reflection of some financial and economic operations which take place in the account of the parties of confidential management is considered. As in article the order of drawing up of the accounting reporting is considered at realization of the contract of confidential management by property for the organizations, being legal persons under the legislation of the Russian Federation (except for the credit organizations and budgetary establishments).

Keywords

The account of operations on confidential management, the founder of management, the confidential managing director, выгодоприобретатель.

Bibliographic list

1. The civil code of the Russian Federation: Parts the first, the second and третья.-М.: Юрайт-Издат, 2002.461 with.

2. Positions on book keeping « Charges of the organizations « (ПБУ 10/99), утв. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from May, 06th, 1999 33н (with changes from. On November, 27th, 2006 156н).

3. Instructions on reflection in book keeping the organizations of the operations connected with realization of the contract of confidential management by property, утв. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from November, 28th, 2001 97н (with changes from August, 15th, 2006 106н).

Kruchanova J.A.

The organisation of the control of system of the account in the conditions of application of the International standards of the financial reporting (ISFR)

In the article methods of preparation of the financial reports according to the International financial reporting standards (IFRS) are considered. The accent is made on existing merits and demerits of approaches. In a cut of merits and demerits of each approach some ways of the accounting system control in the conditions of IFRS application are shown.

SECTION 2 . TOPICAL PROBLEMS OF AUDIT

Scherbakova E.P.

The regulation of internal audit in Russian companies, and professional requirements to internal auditors

Abstract

This article contains regulatory system of internal audit in Russian companies, and the basic professional requirements to the internal auditors' activities

Keywords

Internal audit, regulation of internal audit, internal audit standards, the professional requirements to internal auditors

Vasilenko A.A., Fisakova E.S.

Auditor risk: development of concept and methods of an estimation**The summary**

Complication of financial and economic activity of the modern companies, and also increase of the crisis phenomena in economic leads to change of requirements for audit. The classical auditor approach based {founded;established} on detailed check of primary documents, became inefficient. On the first place in modern ideology of audit there is a concept « auditor risk ». The approach to the audit, based {founded;established} on detailed testing, was replaced by the approach based {founded;established} on an estimation of risk.

At carrying out of audit the main task of the auditor consists in minimization of auditor risk. All this does {makes} a problem of its {his} consideration extremely actual, especially in conditions of growth of probability of bankruptcies and other crisis phenomena.

The purpose of research is the comparative characteristic of concept, structure and methods of an estimation of the auditor risk, a used in international and Russian practice. The object of research selects {elects} various approaches to interpretation of auditor risk and ways its {his} definitions stated in the international and Russian standards of audit. At a writing {spelling} such methods of research, as the analysis, synthesis, comparison, a grouping of data, methods of mathematical statistics are used.

Keywords

Auditor risk, inherent risk, risk of means of the internal control, risk, methods of an estimation.

Bibliographic list

1. Vasilenko A.A., Овчаренко О.В. standard of audit. Study {investigate} and introduce, Rostov-ON-Don: the Phoenix, 2006-408c.
2. P.A. Approach's solves to the audit, based {founded;established} on an estimation of risks: a new sight at familiar things // МСФО and MCA in the credit organization.-2009. 1-c.21-25
3. estimation of auditor risk // Auditor sheets.-2008. 3-c.24-3. Mezhdunarodnyj the standard of audit 315 // Audit and the taxation, — 2006. 10-c.9-15
5. Trebovanija MCA 330 // Audit and the taxation.-2006. from 18-22
6. Podolsk V.I. estimation and use of components of auditor risk // Auditor sheets. — 2006. 3-c.7-11
7. MCA today and tomorrow. Auditor risks // Financial and accounting consultations. — 2005. 6-c.21

Khakhonova N.N., Plakhotja T.V.

Problems of efficiency estimation of internal audit service**Annotation**

The question of molding and functioning of the internal audit service are rather actual in modern conditions.

The article contains objectives, tasks and principles of the organization of internal audit. The factors, influencing on the structure of the service of internal audit of the commercial organization are accentuated and generalized.

Keywords

Internal audit, organizational forms of internal control, internal audit service, functions of internal audit, tasks of internal audit

Bibliographic list

1. Arens A., Lobbbeck J. Audit: tr. From English/chief editor prof. Y.V. Sokolov. — Moscow. Finance and statistics, 1995.
2. Burzev V.V. Organization of system of internal control of commercial organization.- Moscow.: “Exzamination”, 2000.
3. Burzev V.V. Internal audit of a company: questions of organization and management // Financial management, 2003, № 4.
4. Bitchkova S.M. Audit activity. Theory and practice. — St. Peterburg. Publishing house “Fallow deer”, 2000.
5. The estimation of condition of internal audit: Textbook / L.V. Sotnikova; Chief editor prof. V.I. Podolsky.- Moscow.: UNITI-DANA, 2005 — p. 143.
6. Sokolov B. The role service of internal audit in accompany // Financial management, 2007, № 6.

Pshenichnaya E.S.

Summary

The article is dedicated to the research of methods and instruments, that can be used by an auditor in the process of formation of forecasting financial information for gas-distributing organizations. A brief description of each method and an algorithm of main indices calculation are given.

Key words

The method of direct counting, method of calculation and standardization, method of coefficient-calculation, statistic method, method of expert evaluation, method of comparison with average market indices.

Bibliography

1. Federal Law (Dec., 30, 2008) N307 — “On the auditing services” [Web resource]: E-legal system “Consultant Plus” <http://www.consultant.ru/online/>.
2. RF Government Decree (23.09.2002) N696 “On Adoption of Federal Standards of auditing services (edition of RF Government Decree, 04.07.2003 N405, 07.10.2004 N 532, 16.04.2005 N 228, 25.08.2006 N 523, 22.07.2008 N 557, 19.11.2008 N 863)” // SPS “Grant”.
3. Adamov N.A. Budget planning in organizations [Text] // N.A. Adamov, G.A. Adamova // “Auditorskiye Vedomosti”, 2008, N2 [Web resource] — E-legal system “Consultant Plus”.
4. Adamov N.A. Financial planning peculiarities in a group of companies [Text] / Adamov N., Kozenkova T. // “Finansovaya Gazeta”, 2008, N12. [Web resource]. — E-legal system “Consultant Plus”.

НАШИ АВТОРЫ

1. **Алексеева Ирина Владимировна**, к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: irina-rsue@yandex.ru
2. **Беланенко Дмитрий Николаевич**, аспирант кафедры налоги и налогообложения РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: audit-status@inbox.ru
3. **Василенко Алла Александровна**, к.э.н., доцент кафедры аудита УЭФ РГЭУ (РИНХ). Контактный телефон- 2-37-02-56.
4. **Гришин Родион Владимирович**, аспирант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: rod24@mail.ru
5. **Евстафьева Елена Михайловна**, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: 2982232@mail.ru
6. **Землякова Светлана Николаевна**, аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита ДонГАУ. Электронный адрес: Zemlyakovaen@rambler.ru
7. **Иванова Ирина Викторовна**, аспирантка кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: i_ivanova@dontabak.ru
8. **Кручанова Юлия Александровна**, аспирантка кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Контактный телефон: 8-928-611-33-99
9. **Лабынцев Николай Тихонович**, д.э.н., профессор, декан учетно-экономического факультета, заведующий кафедрой бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).
10. **Нор-Аревян Галина Григорьевна**, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: umc@rsue.ru
11. **Плахотя Татьяна Владимировна**, соискатель кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: umc@rsue.ru
12. **Пшеничная Елена Сергеевна**, аспирант кафедры АХДиП РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: Lenchik0210@yandex.ru
13. **Терникова Екатерина Викторовна**, ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита Ростовского государственного университета путей сообщения. Электронный адрес: ganzuya@aanet.ru katyaternikova@yandex.ru
14. **Фисакова Елена Сергеевна**, студентка 5 курса РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: Fisakova-Elena@mail.ru
15. **Хахонова Наталья Николаевна**, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: umc@rsue.ru
16. **Чухрова Оксана Викторовна**, к.э.н., старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ).
17. **Щербакова Екатерина Павловна**, аспирант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ (РИНХ). Электронный адрес: Kosh_ka@bk.ru