

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 3 / 2016

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

М.А. Эскиндаров, ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования – председатель редакционного совета

Р.Е. Артюхин, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России)

О.В. Голосов, советник при ректорате Финансового университета, доктор экономических наук, профессор

Д.К. Долотенкова, президент СРО НП «ИПАР»

В.И. Колбасин, председатель СРО НП МоАП

А.Л. Руф, председатель Центрального Совета СРО НП «РКА», кандидат экономических наук

А.В. Смирнов, руководитель Федеральной службы финансово-бюджетного надзора

В.Я. Соколов, председатель Комитета по профессиональному образованию СРО НП АПР, доктор экономических наук, профессор

Л.И. Хоружий, президент НП «ИПБ России», проректор по экономической работе ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева, доктор экономических наук, профессор

В.Е. Чистова, заместитель председателя Счетной палаты Российской Федерации

А.Д. Шерemet, президент НП ААС, доктор экономических наук, профессор

Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию и практико-ориентированному образованию Финансового университета – главный редактор

М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета – заместитель главного редактора

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ» Финансового университета

В.И. Бариленко, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономический анализ» Финансового университета

М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансового университета

И.Ф. Ветрова, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета

В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета

Г.В. Глазкова, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль», заместитель заведующего кафедрой «РwC» Финансового университета

Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С» Финансового университета

О.Е. Качкова, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» Финансового университета

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, декан факультета «Учет и аудит» Финансового университета

Т.А. Костюк, старший менеджер компании «Эрнст энд Янг» по обучению и развитию персонала, заведующая кафедрой «Эрнст энд Янг» Финансового университета

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Статистика» Финансового университета

Е.Л. Шуремов, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Прикладная информатика» Финансового университета

С.Д. Юшкова, кандидат экономических наук, доцент, директор Международной школы бизнеса (института) Финансового университета

Accounting. Analysis. Auditing

International Scientific and Practical Journal

№ 3 / 2016

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

M.A. Eskindarov, Rector, Financial University, Doctor of Economics, Professor, Academician of the Russian Academy of Education, Chairman of the Editorial Board

R.E. Artyukhin, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia)

O.V. Golosov, Counsellor to the Administration, Financial University, Doctor of Economics, Professor

D.K. Dolotenkova, President, Institute of Professional Auditors Not-for-Profit Partnership

V.I. Kolbasin, Chairman, Moscow Auditors' Chamber Not-for-Profit Partnership

A.L. Ruf, Chairman, Central Council, Russian Collegium of Auditors, PhD (Economics)

A.V. Smirnov, Head, Federal Service for Financial and Budgetary Supervision

V. Ya. Sokolov, Chairman, Committee for Education, Russian Auditors' Chamber Not-for-Profit Partnership; Doctor of Economics, Professor

L.I. Khoruzhy, President, Institute of Professional Auditors and Accountants of Russia, Vice-Rector for Economic Activity, Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy, Doctor of Economics, Professor

V.E. Chistova, Deputy Chairperson, Accounts Chamber of the Russian Federation

A.D. Sheremet, President, Sodruzhestvo (Concord) Auditors' Association, Doctor of Economics, Professor

L.Z. Schneidman, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Doctor of Economics, Professor

EDITORIAL BOARD MEMBERS

R.P. Bulyga, Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Strategic Development and Practice-Oriented Education, Financial University, Editor-in-Chief

M.V. Melnik, Doctor of Economics, Professor, Department of Auditing and Control, Financial University, Deputy Editor

K.V. Altukhov, Partner, Department of Audit, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University

V.I. Barilenko, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Economic Analysis, Financial University

M.A. Vakhrushina, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Financial University

I.F. Vetrova, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Auditing and Control, Financial University

V.G. Getman, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Financial University

G.V. Glazkova, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Auditing and Control, Deputy Head, Department PwC, Financial University

D.I. Kazachkov, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University

O.E. Kachkova, PhD (Economics), Associate Professor, Head, Department of Accounting in Financial, Lending and Non-profit Organizations, Financial University

L.V. Klepikova, PhD (Economics), Professor, Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University

T.A. Kostyuk, Senior Manager for Staff Training and Development, Ernst & Young, Head, Department of Ernst & Young, Financial University

V.N. Salin, PhD (Economics), Professor, Head, Department of Statistics, Financial University

E.L. Shuremov, Doctor of Economics, Professor, Department of Applied Computer Science, Financial University

S.D. Yushkova, PhD (Economics), Associate Professor, Head, International Business School (Institute), Financial University

Учет. Анализ. Аудит Международный научно-практический журнал

Accounting. Analysis. Auditing International Scientific and Practical Journal

МЕЖДУНАРОДНЫЙ РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики Университета Пармы (Италия), почетный профессор Кубанского государственного университета

О. Гювемли, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара (Турция)

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана (Украина)

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета (Россия)

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета (Беларусь)

Г. Дж. Превиц, профессор Школы менеджмента Уэзерхед Университета Кейс Вестерн Резерв, заслуженный профессор (США)

Ж. Ришар, почетный профессор Университета Париж-Дофин, доктор (Франция)

А. Сангстер, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского дела Университета Гриффит (Австралия)

INTERNATIONAL EDITORIAL BOARD

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma (Italy), Emeritus Professor, Kuban State University

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University (Turkey)

Yu. A. Kuzminsky, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University (Ukraine)

M.I. Kuter, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University (Russia)

D.A. Pankov, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University (Belarus)

G.J. Previts, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor (USA)

J. Richard, Emeritus Professor, Doctor, Dauphine University Paris (France)

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting Education, Griffith University (Australia)

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций.
Свидетельство о регистрации № ПИ ФС77-59033 от 18 августа 2014 г.

Учредитель
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Главный редактор
Р.П. Булыга,
 д-р экон. наук

Заведующий редакцией научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
С. И. Гализдра

Корректор
С.Ф. Михайлова

Переводчики
О.Н. Петрова, И. А. Осипова

Верстка
Н. А. Гурская

Мнение редакции и членов редколлегии может не совпадать с мнением авторов.

Письменное согласие редакции при перепечатке, а также ссылки при цитировании на журнал «Учет. Анализ. Аудит» обязательны.

Оформление подписки в любом отделении «Почта России» по объединенному каталогу «Пресса России» – подписной индекс **94058** или в редакции по тел.: **8 (499) 943-93-31**, e-mail: **iri-ratnikova@yandex.ru**, **Ратникова Ирина Юрьевна**

Адрес редакции:
 123995, ГСП-5, Москва, Ленинградский пр-т, 53, к. 5.4

Тел.: 8 (499) 943-94-59
 www.fa.ru
 E-mail: **uaa@fa.ru**

Подписано в печать:
 30.05.2016
 Формат 60 × 84 1/8
 Заказ № 624 от 31.05.2016
 Отпечатано в ООП Издательства Финансового университета (Ленинградский пр-т, д. 49)

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ.

ДИСКУССИИ

О.С. Сухарев

«Новые-старые» задачи по управлению промышленностью на современном этапе. 7

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

В.Г. Гетьман

Учет затрат на охрану окружающей среды 24

Е.В. Негашев

Применение линейных и нелинейных экстраполяций в анализе тенденций изменения финансовой устойчивости. 28

В.И. Березюк

Формирование интегрированной межгосударственной системы информационного обеспечения таможенного аудита 35

В.В. Карпова

Индивидуализация модели бюджетирования: концептуальные подходы и инструменты построения. 42

СТАНДАРТИЗАЦИЯ

Р.П. Булыга

Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов. 50

М.В. Мельник

Условия успешного использования профессиональных стандартов 55

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

Ж.А. Кеворкова

Развитие методического инструментария обеспечения экономической безопасности организации 65

А.Н. Литвиненко, А.В. Грачев

Рейтинг как инструмент оценки результатов финансового контроля в системе МВД России. 74

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

Д.А. Панков, А.В. Соловьёва

Бухгалтерский анализ налогообложения. 80

Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков, В.П. Алтухов

Законодательство в области бухгалтерского учета в контексте устойчивого развития: французский опыт 108

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

Е.Ю. Астахова, А.С. Васильева

Инвентаризация дебиторской задолженности покупателей и ее влияние на течение срока исковой давности 116

А.Ш. Гизятова

Внутренний контроль туроператора как бизнес-функция его системы управления 122

ИСТОРИЯ ЭВОЛЮЦИИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

Л.И. Куликова

История проведения переоценок основных средств в России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы. 129

AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS*Oleg S. Sukharev*

**«New-Old» Challenges in Management
of Industrial Enterprises Nowadays 7**

**THEORY OF ACCOUNTING
AND CONTROL***Victor G. Getman*

Accounting for Environmental Costs 24

Evgeny V. Negashev

**Application of Linear and Nonlinear
Extrapolations in Analyzing the Trends
of Changes in Financial Stability 28**

Valentina I. Bereziuk

**Development of Integrated Interstate System
of information Support of Customs Audit 35**

Victoria V. Karpova

**The Individualization of Budgeting Model:
Conceptual Approaches and Instruments
of its Construction 42**

STANDARDIZATION*Roman P. Bulyga*

**Training Accountants and Auditors:
How to Harmonize Educational Programs
and Professional Standards 50**

Margarita V. Melnik

**Conditions of Successful Use
of Professional Standards 55**

TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES*Zhanna A. Kevorkova*

**The Development of Methodical Toolkit
for the Economic Security of an Organization. 65**

Alexander N. Litvinenko, Aleksander V. Grachev

**Rating as an Assessment Tool of Financial
Control in the System of the Ministry
of Internal Affairs of Russia 74**

INTERNATIONAL PRACTICE*Dmitriy A. Pankov, Anastasiya V. Solovyova*

Accounting Analysis of Taxation. 80

*Yulia V. Altukhova, Vladimir G. Chirobokov,**Vasily P. Altukhov*

**Reporting Law in the Context of Sustainable
Development: French Experience 108**

PRACTICE ANALYSIS*Elena Y. Astakhova, Anzhela S. Vasilyeva*

**The Inventory of the Customers' Accounts
Receivable and its Influence
on the Period of Limitation. 116**

Aliya Sh. Gizyatova

**Internal Control of the Tour Operator
as a Business Function of its Control System 122**

**HISTORY OF ACCOUNTING,
ANALYSIS AND AUDITING DEVELOPMENT***Lidia I. Kulikova*

**The History of Fixed Assets Revaluation
Conduct in Russia: the Accumulated Experience,
Results and Surprises 129**

Дорогой Михаил Абдурахманович!



*М.А. Эскиндаров,
ректор Финансового
университета при Правительстве
Российской Федерации,
доктор экономических наук,
профессор, академик Российской
академии образования,
Заслуженный деятель науки
Российской Федерации*

Коллектив факультета «Учет и аудит» и редакционная коллегия журнала от всей души поздравляют Вас с новым ученым званием — академиком Российской академии образования!

Мы гордимся Вашими успехами и считаем, что это признание значимости и достижений нашего университета, который Вы возглавляете в очень трудный период бесконечных изменений и реформирования. В народе говорят, если хочешь понять, каков генерал, вспомни, каким он был сержантом, — это прямо о Вас. Вся Ваша сознательная жизнь связана с ростом и совершенствованием нашего вуза — Московского финансового института, Финансовой академии, Финансового университета. Вы уверенно поднимались по ступенькам карьерной лестницы, не пропуская основные, — руководитель отдела кадров, декан, проректор, первый проректор, ректор. Это позволяет Вам не только знать, а чувствовать потребности изменений на всех уровнях руководства учебным процессом, со знанием дела выстраивать работу всех отделов, быстро адаптироваться к новым условиям и новым требованиям к учебному процессу.

Особенно важно отметить, как Вам удалось объединить усилия всех присоединенных институтов. Очень важно, что это не было поглощением, ломкой традиций присоединенных институтов, а дружественное слияние, объединившее лучшие традиции каждого из вузов.

Мы надеемся, что в ближайшие годы наш университет займет почетное место в рейтинге вузов не только в нашей стране, но и в мире, станет ведущим исследовательским институтом и примет активное участие в дальнейшем развитии финансового сектора экономики нашей страны. Для России характерно умение мобилизовать силы и соединить усилия в трудные дни жизни. Именно поэтому мы верим, что в сложный период перемен в образовании коллектив нашего университета сумеет решить важные задачи и будет по-прежнему ведущим учебным заведением — кузницей кадров для бухгалтерско-финансовых подразделений корпоративных структур, учреждений и ведомств.

От всей души желаем Вам здоровья, удачи, достижения поставленных целей, радости и удовлетворения от работы с единомышленниками!

Редакционная коллегия журнала

УДК 658:338.45(045)

«Новые-старые» задачи по управлению промышленностью на современном этапе

СУХАРЕВ ОЛЕГ СЕРГЕЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий сектором Института экономики Российской академии наук, г. Москва, Россия

E-mail: o_sukharev@list.ru

АННОТАЦИЯ

Исследуется состояние промышленности России по наиболее значимым параметрам развития (численность занятых, структура затрат, основные фонды, производительность и др.), которое говорит о накопившихся проблемах структурного характера, являющихся препятствием для дальнейшего развития промышленных предприятий и повышения их конкурентоспособности. Основным структурным ограничением развития промышленности России является сформировавшаяся дуальная модель, когда одна группа секторов высоко рентабельна и характеризуется относительно низким риском, другая группа секторов, наоборот, низко рентабельна с высоким риском ведения хозяйственной деятельности. Первая группа представлена добычей и транзакционными секторами, вторая группа – промышленными секторами. Однако в рамках сложившейся промышленной структуры имеется своя группа подобных секторов. Наличие таких структур обеспечивает перелив ресурсов в пользу наиболее рентабельных секторов. Сложившаяся структура затрат в производстве и невысокий уровень общей технологичности производства выступают еще одним структурным ограничением развития обрабатывающих секторов, включая и возможности по проведению политики замещения импорта. Исходя из имеющихся ограничений, включая и институциональные условия функционирования промышленных предприятий, инновационные цели развития не могут быть самоцелью, так как при реализации, а также при возможных ошибках постановки приоритетов развития, способны ухудшить функционирование промышленной системы. Чтобы этого не происходило, предлагаются в рамках системного взгляда на промышленную политику инструменты структурного и институционального содержания для решения стратегических задач развития обрабатывающих секторов. Прежде всего необходимо целенаправленно формировать структуру промышленного производства по секторам с учетом состояния не только новых приоритетов (технологий), но и «старых», используемых технологий, вводя эту задачу в необходимые изменения инвестиционной и налоговой политики, а также других ее видов, разрабатывать программы развития с учетом этого и иных обстоятельств, рассмотренных в статье.

Ключевые слова: промышленность, предприятие, инновации, структура, инструменты промышленной политики.

“New-Old” Challenges in Management of Industrial Enterprises Nowadays

OLEG S. SUKHAREV,

Doctor of Sciences (Economics), Professor, Head of Sector, Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia

E-mail: o_sukharev@list.ru

ABSTRACT

The article investigates the state of the Russian industry by the most important development parameters (number of employees, structure of production costs, fixed assets, performance, etc.). The research shows that the structural problems accumulated in the Russian industry prevent industrial enterprises from further development and increasing their competitiveness. The main structural constraint of industrial development in Russia is an established dual model, where one group of sectors is highly profitable and has a relatively low risk while another group of sectors demonstrates low profitability with a high operating risk. The first group is represented by mining and transactional sectors, the second group includes industrial sectors. However, the existing industrial structure has in its framework its own group of sectors. The presence of such structures results in the shift of resources to the most profitable sectors. The current structure of production costs and the low level of the overall technological effectiveness of production act as an additional structural constraint in the development of the manufacturing sector, including opportunities for conducting import substitution policy. Taking into consideration existing constraints, including the institutional conditions of industrial enterprises functioning, innovation development goals objectives cannot be an end in themselves, as their implementation along with possible improper setting of development priorities can impair the functioning of the industrial system. To avoid this, the author using the systemic approach to industrial policy offers certain tools of structural and institutional content to deal with the strategic tasks of manufacturing sectors development. First of all, it is necessary to purposefully shape the structure of industrial production by sectors taking into account not only the new priorities (technologies), but also the "old" technologies already in use. The above mentioned and other circumstances discussed in the article should be considered when introducing changes in the investment, tax and other types of policies and designing development programs.

Keywords: industry, enterprise, innovation, structure, industrial policy tools.

1. Некоторые общие итоги развития промышленности России¹

Промышленность во всех развитых странах мира представляет собой определяющий сектор экономических изменений и технологического прогресса. За последние четверть века основные мировые тенденции развития промышленности свелись к следующим характеристикам:

- сокращение числа занятого населения страны в промышленном производстве;
- рост уровня автоматизации производства, применения робототехники, станков и оборудования, использующих алгоритмы, подобные искусственному интеллекту;
- повышение квалификации рабочей силы в промышленности, требований к уровню образования;
- увеличение интенсивности инновационного процесса, сокращение периода смены поколений техники, средств производства;
- рост доли высокотехнологичных секторов, ИТ-коммуникаций, технологий широкого применения типа Интернет, снижение доли сырьевых секторов;

- расширение научно-технических решений в области «безотходности» и «безлюдности» производства с высвобождением персонала для других секторов и видов деятельности;

- реструктуризация производства — снижение доли промышленности в валовом внутреннем продукте (ВВП) и увеличение доли транзакционных секторов (за исключением Китая, Индии, Индонезии, Мексики, где доля промышленного производства возросла)².

Однако в период 2006–2014 гг. доля промышленного производства в некоторых развитых странах несколько возросла, что можно связать с проводимой политикой реиндустриализации. Например, в США согласно предложениям группы экономических консультантов президента во главе с Дж. Стиглицем предлагалась политика реструктуризации обрабатывающих секторов. Приведем группировку стран, показывающую

² Увеличение доли услуг в ВВП или занятых в услугах в некоторых источниках трактуется как деиндустриализация, при которой обычно темп роста сектора услуг обгоняет темп роста промышленности. Однако такой эффект происходит за счет достижения высокой технологичности промышленного производства. (См.: Словарь современной экономической теории [1, с. 122]).

¹ В этом разделе статьи используются данные Росстата за соответствующие годы, представленные автором в виде графиков.

рост и сокращение доли промышленности в ВВП, в табл. 1.

Россия показывает снижение доли промышленности с 39,3 до 36% и обрабатывающих производств с 19,4 до 15%. Снижается немного и доля сельского хозяйства с 4,9 до 4%, а вот услуги растут с 55 до 60%. Поэтому и увеличение инновационной активности связано с этим сектором, дающим определяющую часть ВВП России. Нужно отметить, что в структуре мирового валового продукта на 1% за указанный период снижается доля промышленности, растут услуги и на 2% снижается доля обрабатывающих производств [3–6].

В России в 2014 г. производство промышленной продукции составило примерно 88,2% к уровню 1990 г.³ Как видно из рис. 1, численность занятых в промышленности увеличивалась с 1932 г. по начало 1980-х гг. Во второй половине 1980-х гг. она несколько снизилась, и обвальное сокращение числа занятых в промышленности произошло в 1990-е гг. Однако в 2000–2014 гг. сокращение занятых в промышленности продолжалось, но более медленно относительно предыдущего периода. Таким образом, можно выделить два больших периода в развитии российской промышленности — расширения по числу занятых (1930–1985 гг.) и сжатия (1985–2015 гг.). Частично это сокращение можно отнести за счет повышения технологичности производства, роста производительности, что часто сопровождается вытеснением труда из

экономического сектора. Но основная причина состояла в том, что макроструктурные и институциональные трансформации 1990-х гг. обеспечили эффект деиндустриализации⁴ российской промышленности. Укреплению этого негативного эффекта способствовала «импортная атака» на внутренний рынок, которая затруднила возможность формирования рынков промышленной продукции и их дальнейшее развитие, увеличив зависимость от импорта по многим промышленным направлениям.

По величине основных фондов в промышленности в 2014 г. был достигнут уровень примерно 1993–1994-х гг. (рис. 2). Довольно высокий износ (по отдельным секторам — критический) и недостаточный уровень обновления машин и оборудования, несмотря на некоторое обновление основного капитала в 2000–2014 гг., становятся ограничением в использовании так называемых свободных производственных мощностей. Оценка этих мощностей обычно в статистике дается по величине недогрузки или простою оборудования. Однако подобные статистические оценки обычно не учитывают состояние производственных мощностей (качество) и так называемую готовность к загрузке простаивающих мощностей. Тем самым, когда регистрируется

³ В 2015 г. в среднем по промышленности имелся спад производства, несмотря на рост в отдельных секторах — оборонно-промышленном, пищевой промышленности и др.

⁴ Деиндустриализация — сокращение доли промышленного производства и числа занятых в этом секторе и увеличение доли услуг — транзакционных секторов за счет убыли ресурсов из промышленности в эти сектора, снижения технологичности производства (сокращение сложных операций и замещение их простыми типами производства, снижение доли высоких технологий и т.д.).

Таблица 1

Доля промышленности/обрабатывающих производств в ВВП стран, 2006–2013 гг.* [2]

Доля обрабатывающих производств \ Доля промышленности	Растет	Снижается	Не меняется
Растет	США, Польша, Индия, Китай	Нигерия, Саудовская Аравия	—
Снижается	Объединенные Арабские Эмираты	Аргентина, ЮАР, Чехия, Россия, Малайзия, еврозона	Бангладеш

* Список стран дан в сокращении.

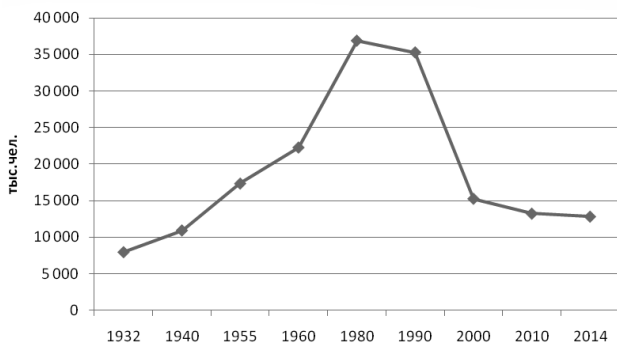


Рис. 1. Среднегодовая численность занятых в промышленности [7, с. 226; 8, с. 348]*

* См. также: Данные Федеральной службы государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_force/# (дата обращения: 29.04.2016).

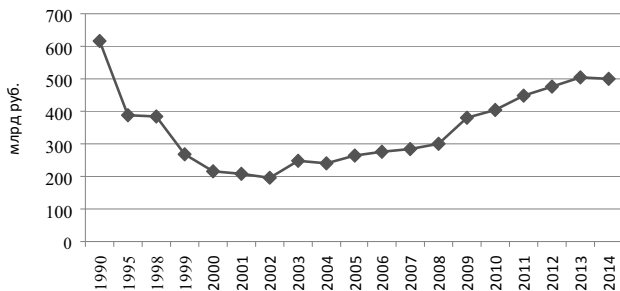


Рис. 2. Динамика основных фондов промышленности, 1990–2014 гг. (в ценах 1990 г.)

якобы до 40% свободных производственных мощностей, которые как будто должны быть вовлечены в процесс производства при выходе экономики из кризиса, такого вовлечения даже после высокой девальвации 2014–2015 гг.⁵ не наблюдается именно потому, что существенная часть мощностей из приводимой цифры в 40% не готова к загрузке. Таким образом, имеет значение, какое время мощности простаивают и каковы условия, включая трудовой фактор, по их вероятной загрузке.

Технологические проблемы в промышленности демонстрирует рис. 3, отражающий средний возраст машин и оборудования в добывающем,

⁵ Аналогично девальвации 1998 г., когда в 1999 г. уже наблюдался постдевальвационный эффект загрузки производственных мощностей и роста на этой основе промышленного производства.

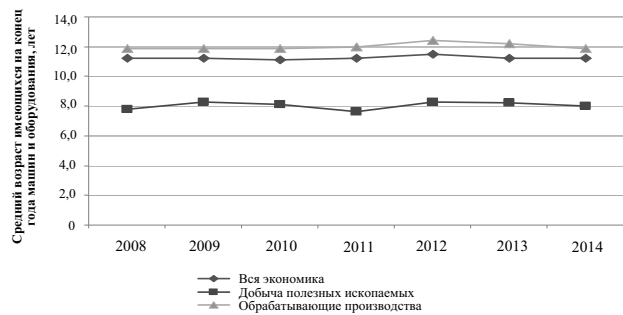


Рис. 3. Средний срок службы машин и оборудования, 2008–2014 гг.

обрабатывающем секторах и в экономике. В добыче обновление оборудования происходит быстрее, хотя средний срок службы довольно высокий — 8 лет, в обработке — 12 лет. При этом наблюдаемый в указанный период рост инновационной активности предприятий никак не сказался на сроке службы машин и оборудования. Следовательно, больших улучшающих качественных изменений в материально-техническом и аппаратном обеспечении промышленности не происходило. Высокий износ основных фондов от 48 до 60% по отдельным секторам выступает ограничением для роста технологического уровня промышленности и производительности. Существует, на мой взгляд, некорректное представление о том, что повышение заработной платы должно быть связано исключительно с ростом производительности труда. Однако при такой трактовке надо учитывать, что производительность труда есть функция и труда, но и основного капитала. Иными словами, общий уровень технологичности будет влиять на производительность труда. Как видно из рис. 3, индекс производительности в обработке превосходит аналогичный показатель в добыче, хотя при кризисе 2009 г. индекс производительности в добыче превзошел этот параметр в обработке, в 2014–2015 гг. произошел практически такой же эффект при сохранении общей динамики на снижение индекса производительности труда и в добыче, и в обработке. Сальдированный финансовый результат в промышленности растет с 2003 по 2007 г., затем в течение 2 лет до кризиса существенно сокращается (рис. 4), похожая динамика наблюдалась в 2013–2014 гг.

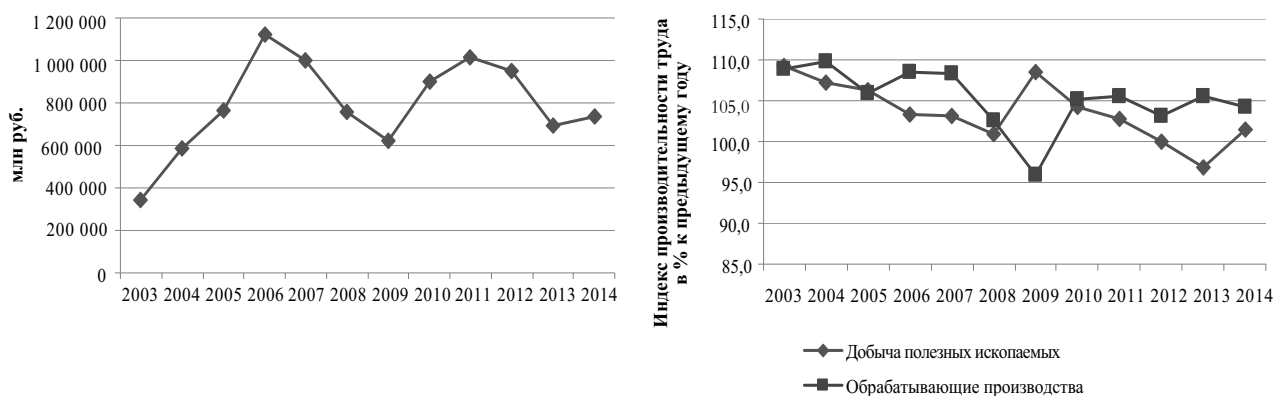


Рис. 4. Финансовый результат промышленности (слева) и индекс производительности труда (справа), 2001–2014 гг.

Качественная системная оценка состояния промышленности России может быть дана в виде следующего набора характеристик:

- остаточная фрагментация промышленных производств;
- разрывы вертикально и горизонтально интегрированных цепочек производства;
- нарушения в межрегиональных связях, локализация производств по территории с вытекающей монополизацией;
- стохастичность в изменении специализации (эффект «рыскания»⁶ в поиске заказов и технических решений);
- неэффективные институты стимулирования развития;
- деиндустриализация, частичная деквалификация персонала (включая дефицит по многим профессиям), дисфункция управления.

Таким образом, промышленность как система испытывала большие трудности в развитии, демонстрируя довольно неустойчивую динамику, несмотря на период роста 1999–2008 гг., а также 2010–2014 гг., что подтверждает динамика индекса промышленного производства за указанные годы.

Утверждать, что в рассматриваемый период отсутствовала промышленная политика⁷, на мой взгляд, неверно, поскольку Правительство

Российской Федерации разрабатывало набор программ (федеральных целевых, региональных и др.) развития реального сектора, вводило институты развития промышленного производства, создавало инвестиционные фонды, осуществляло организационные изменения и т.д. и т.п. Другое дело, насколько успешными по своей эффективности были эти меры и типы институциональных воздействий и каким образом необходимо выстраивать системы институтов промышленного развития сегодня и в будущем. Проблема выбора и обоснования необходимых институциональных инструментов остается до сих пор острой, несмотря на принятие Федерального закона от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации» (в ред. от 13.07.2015) и Федерального закона от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации». Это в определенной мере связано и с недостаточностью информации о реальном качественном состоянии основных фондов на предприятиях, об уровне фондоотдачи и фактической загруженности основных средств по конкретным переделам и бизнес-процессам, о качестве имеющегося оборудования и ассортименте продукции, пользующейся спросом. Это выдвигает новые требования к организации производственного учета, анализа и контроля за движением и использованием основных средств.

2. Институциональные инструменты промышленной политики

Под институциональными инструментами промышленной политики будем понимать сформирова-

⁶ В силу низкого уровня информационного обеспечения функционирования промышленных предприятий.

⁷ Иной вопрос, что эта политика не опиралась на специальный федеральный закон, который был принят в 2015 г., но в отдельных регионах были приняты законодательные акты, касающиеся проблем управления промышленностью еще на исходе 1990-х и в начале 2000 г.

рованные правительством институты, приобретающие вид норм, имеющих правовое (законы, инструкции, постановления, программы и т.д.) или имплицитное значение, определяющие настройку работы хозяйственного механизма, порядок действий отдельных экономических агентов и организаций. Правила ценообразования, налогообложения, вхождения предприятия в отрасль и выхода из нее, определения амортизационных отчислений, учет затрат, условия льготного кредитования, антимонопольного регулирования, признания предприятия банкротом, владения собственностью, социального страхования, трудоустройства и увольнения, обращения в суд и заключения контрактов, меры макроэкономического регулирования и другие представляют собой институциональные инструменты промышленной политики.

Условно выделим «сильные» и «слабые» институты, влияющие на формирование промышленной структуры. «Сильные» институты обеспечивают рамки функционирования и развития промышленных предприятий, подчиняя себе прочие правила («слабые» институты). К «сильным» институтам можно отнести:

- законодательство о промышленной политике;
- инвестиционные (кредитные) институты развития промышленности (Фонд развития промышленности, Агентство по технологическому развитию, отраслевые агентства и т.д.);
- программы развития отдельных секторов промышленности (федеральные целевые программы, государственные программы и др.);
- налоговую структуру и стимулы, сложившуюся структуру затрат;
- правовые условия функционирования промышленных предприятий различных форм собственности⁸, включая антитрестовское и антидемпинговое законодательство, а также организаций отраслевой и фундаментальной науки;
- международные соглашения и транснациональные финансово-промышленные и другие альянсы.

⁸ Нужно отметить, что структура промышленной собственности является «сильным» институтом, влияющим на развитие промышленности, поскольку влияние иностранного капитала (владельца) не может не сказаться на формировании стратегии развития конкретного предприятия.

К «слабым» институтам промышленной структуры можно отнести типы контрактов, формы кооперационных связей, системы рутин на предприятиях, а также правила ценообразования и т.д. «Слабые» правила являются результатом самонастройки на уровне экономических субъектов в отведенном «сильными» нормами диапазоне, а «сильные» — результатом государственного решения. «Слабые» правила в большей степени определены экономическим генотипом организации, а «сильные» — целями, возникающими у правительств, которые в свою очередь должны уметь правильно выбирать приоритеты и делать их достижение центральным звеном экономической политики. Эти рассуждения приводят нас к формулировке фундаментальной проблемы экономической динамики: высокая мера незнания генетического в экономике и дифференциация целей государственного управления образуют макроконфликт в развитии хозяйства, который разрешается неким состоянием «сильных» институтов. Такой макроконфликт применительно к промышленности возник в России в 1990-е гг., когда произошло более чем двукратное падение производства, значительно снизилась конкурентоспособность обрабатывающих отраслей, вносящих определяющий вклад в создание добавленной стоимости в национальном хозяйстве. Это происходило как раз в силу того, что институциональные реформы ломали привычные алгоритмы в рамках организационного генотипа на промышленных предприятиях. Коренные изменения в среде функционирования требовали существенных изменений во внутренних механизмах управления организацией, в частности в постановке учетно-контрольных процессов, которые необходимо было в большей мере ориентировать на инвестиционную деятельность, включая весь цикл подготовки новых производств.

Подобные изменения в российской экономике, с одной стороны, запустили развитие услуг и малого бизнеса, чему, несомненно, способствовал перелив ресурсов из секторов обрабатывающей промышленности с вытекающим сокращением ее доли в ВВП. Но, с другой стороны, некоторые из появляющихся секторов экономики были совершенно новыми, ранее не существовавшими, и их формирование осуществлялось

в ходе таких структурно-институциональных изменений. Если в развитых странах Запада сокращение доли промышленности в ВВП на исходе XX и в начале XXI в. было следствием роста технологичности промышленного производства (механизация, автоматизация, интеллектуальные и роботизированные системы), что высвобождало кадры для сферы услуг и получило наименование одной из разновидностей деиндустриализации экономики, то в России наблюдалось обратное. Именно в силу снижения технологичности, абсолютного сокращения промышленности по кадрам и фондам⁹ и за счет этих ресурсов формировались иные транзакционные секторы экономики. Иного источника формирования у них не было. Это совершенно иной тип деиндустриализации экономической системы, который оборачивается ростом сырьевой зависимости экономики.

Нельзя сказать, что эта политика была целенаправленной, т.е. представляла собой стратегию формирования определенных социальных и экономических пропорций. Довольно долго структурные изменения рассматривались как некий итог политики макроэкономической стабилизации, сводимой к установлению приемлемых соотношений между параметрами бюджета, уровнем цен, объемами выпуска и валютным курсом. Уже после этого возможно изменение структуры экономики¹⁰. Мотивы политики стабилизации вытекали из присутствующих требований подавления инфляции, в основном методом ограничения денежной массы и гибкого регулирования валютного курса.

В связи с этим цели политики макроэкономической стабилизации, по сути, противоречат целям промышленной политики. Действительно, для развития промышленности требуются расширение кредита, пониженные процентные ставки, способствующие нормализации инвестиционного процесса внутри страны, бюджетное

финансирование фундаментальных научных разработок и прорывных научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР)¹¹, результаты которых будут внедрены в производство и позволят занять определенные ниши на мировом рынке, внешнеторговый протекционизм и др.

В свою очередь, инструментальный набор политики макроэкономической стабилизации сводится к ограничению кредита, денежной массы в обращении, повышенной процентной ставке, сокращению государственных расходов, либерализации внешнеторговых отношений, использованию валютного курса для противодействия инфляции и др. Причем, если первый комплекс мероприятий ориентирован на проведение структурных изменений без ущерба объему выпуска и занятости, то второй имеет целью приведение в должный порядок государственных финансов, пренебрегая реальными процессами и уделяя меньшее внимание проблеме перераспределения ресурсов на трансформацию хозяйственной системы. Налицо отсутствие понимания, что финансы не являются самостоятельной компонентой в экономике, что они обслуживают производительную деятельность и должны быть целиком ей подчинены.

Одна из проблем сводится к тому, какое количество организационных нововведений и преобразований способна выдержать экономика без снижения базовых параметров благосостояния и какой объем реформирования допустим при их снижении на определенную величину. Не вызывает сомнений, что реструктуризация каких-либо секторов или экономики в целом требует определенного количества ресурсов, а также готовности различных субъектов правильно воспринять перелив ресурсов и стать участниками этого процесса, понимающими свою роль и необходимость ожидаемых результатов. Однако чтобы следовать политике экономических изменений, нужно учесть кумулятивные последствия всех предыдущих мероприятий, которые производились в рамках этой политики. Особой важности вопрос при этом касается взаимодействия промышленности и

⁹ А это снижение было вызвано институциональными трансформациями экономики.

¹⁰ Справедливости ради заметим, что существовала программа «Структурная перестройка и экономический рост в 1997–2000 годах», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 31.03.1997 № 360, которая по существу не решила многих заявленных задач (в том числе и по причине нехватки ресурсов на их решение).

¹¹ Либо сильные мотивы и стимулы для развертывания НИОКР в частном секторе.

организаций, представляющих прикладную (отраслевую) науку, ибо эта взаимосвязь позволяет наращивать научные результаты и концентрировать их в промышленности.

Проблема взаимодействия отраслевой науки и промышленности является центральной в вопросе запуска воспроизводственных цепочек, организации продуктивных форм взаимодействия науки и производства в новых экономических реалиях. Но что означает повысить роль отраслевой науки в развитии промышленности, разработке конкурентоспособной продукции и замене устаревающих и подверженных износу основных фондов промышленности? Повышение роли должно означать рост участия научных учреждений и подразделений в решении названных проблем, которое в количественном плане должно находить выражение в увеличении доли расходов на НИОКР в объеме продаж промышленных предприятий, особенно новой продукции, и в снижении показателя, характеризующего время от рождения идеи до ее запуска в производство и осуществления продажи уже готовой продукции, а также в увеличении занятых в сфере научных разработок.

Повышение роли отраслевой науки в развитии российской промышленности зависит от устойчивости отечественного производителя на внутреннем и иностранных рынках, возможностей аккумулировать необходимые финансовые средства на проведение исследований, в том числе при участии банковской системы.

Отраслевая наука занимает такое место в воспроизводственной цепи, которое обеспечивает звеньевую связь между фундаментальными разработками и производством. Распад отраслевых технологических цепей приводит к разрыву всего звена, так что промышленность лишается интеллектуальной подпитки, а наука — производственной базы реализации своих достижений.

По сути дела, возникают четыре магистральных направления анализа, образующих общую канву исследования рассматриваемой проблемы:

- построение взаимосвязи отраслевой науки — промышленности с учетом отечественного опыта и накопленных традиций с оценкой возможности восстановления;

- построение взаимосвязи отраслевой науки — промышленности с учетом опыта и тех организационных форм, которые целесообразно заимствовать (институциональная трансплантация), какие средства потребуются на адаптацию этих форм и масштабы соответствующих подготовительных мероприятий с определением периода времени, по прошествии которого такое внедрение станет необходимым;

- разработка схем взаимодействия предприятий отраслевой науки и промышленности с участием банков, к которым следует прийти в ходе осуществления необходимых преобразований;

- определение набора мероприятий, позволяющих обеспечить развитие НИОКР и при разработке новых продуктов для отечественного и зарубежного рынков, новых технологий, включая методы организации.

Таким образом, прежде чем стимулировать появление новых форм взаимодействия науки и промышленности, хорошо бы понять причины и последствия нарушений в работе этих организационных структур, связывающих эти две области человеческих интересов. Кроме того, стоит дать ответы на ряд следующих проблемных вопросов: способны ли новые формы доказать свою эффективность на практике? каким образом они будут сочетаться с неработающими или плохо работающими формами организации? если новые организационные формы заимствуются из опыта развитых рыночных экономик, то необходимо выяснить, на каком этапе развития они появились и под воздействием каких факторов, а также каковы возможности их развития в иной социокультурной обстановке?

Требуется обеспечить массивный приток трудовых и капитальных ресурсов в науку и технологичные отрасли, замкнув воспроизводственные цепочки на внутренний потребительский рынок и внутренний рынок средств производства, чтобы обновление основных фондов не происходило путем закупок иностранного оборудования.

Сформулируем несколько общих положений, которые полезно учитывать при формировании промышленной политики.

Во-первых, как бы ни изменялась система мер в рамках управления промышленностью, важно учитывать, что после того, как

мероприятия применяются, экономическая структура продолжает некоторое время сопротивляться и обеспечивает движение по инерции, порождая определенную конфликтность в восприятии принятых мер. Это создает основу для того, чтобы применяемая система мер не была реализована в полном объеме и доведена до логически значимых результатов, которые бы подлежали критической оценке. При таком стиле управления, не учитывающем данное обстоятельство, становится невозможной оценка эффективности принятых мер, а изменения могут приобретать необратимый характер.

Во-вторых, внедрение новых организационных форм должно быть обосновано и целесообразно, зависеть от состояния институтов. Кроме того, данную целесообразность необходимо сводить к превосходству в эффективности внедряемой над функционирующей структурой. Требуется также оценивать наличие достаточного количества ресурсов, которые потребуются на развитие новой организационной формы, возможные сбои ее работы и их преодоление. Конечно, ошибочно осуществлять изменения исходя из принципа финансового ограничения, а также недостаточности других ресурсов, поскольку само ограничение и недостаточность могут быть и, как правило, являются причинами низкой эффективности функционирования.

В-третьих, требуют планомерной модификации процедуры взаимодействия предприятий и банков, организаций науки и банков, причем последняя связь особенно важна, поскольку существует насущная потребность в механизмах концентрации и распределения финансового, интеллектуального и промышленного капитала, без чего не будет создано настоящих каналов роста российской экономики, обеспечена ее конкурентоспособность. Организация взаимодействия промышленного, финансового и интеллектуального капитала выступает подлинной инновационной задачей развития российской экономики.

Таким образом, создание новых институтов промышленного развития, повышение эффективности уже действующих институтов и организаций, влияющих на функционирование

обрабатывающих секторов промышленности, составляют суть институциональных инструментов промышленной политики, обеспечивающей последнюю эффективность. В этих условиях первостепенное значение приобретает предварительный (превентивный) контроль и мониторинг происходящих изменений не только внутренних характеристик организации, но и учет внешней информации об изменении хозяйственных связей организации (стейкхолдерский анализ) и оценке их влияния на общие результаты деятельности взаимосвязанных групп компаний. Различный набор институтов будет либо способствовать появлению инноваций, либо блокировать их появление и/или тиражирование.

3. «Инновационная экономика» в России

Позитивная динамика роста инновационных товаров, работ, услуг в общем объеме в экономике за период 2010–2014 гг. (с 5 до 9%, см. рис. 5), а также роста аналогичного показателя в промышленности с 7 до почти 12,8% не означает того, что осуществлен вклад в значительное повышение технологического уровня российской промышленности. Структура затрат в обрабатывающих секторах остается неизменной: на материальные затраты приходится порядка 70%, на заработную плату — 12–15%, что создает базовое условие по недооценке «трудового

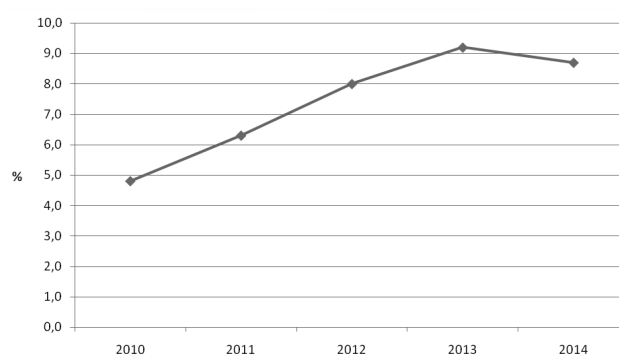


Рис. 5. Удельный вес инновационных товаров, работ, услуг в общем объеме отгруженных товаров, выполненных работ, услуг в экономике*

* Данные Федеральной службы государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/science_and_innovations/science/# (дата обращения: 29.04.2016).

фактора» развития промышленности и ее интеллектуальной базы. Инвестиции в основной капитал осуществляются в основном за счет собственных средств (60–65%), привлеченные средства составляют около 40%, к тому же при повышении процентных ставок в 2014–2015 гг. эта структура еще более изменилась в пользу собственных средств. Учитывая проблемы со спадом по 2015 г. в отдельных секторах промышленности, дефицит инвестиций в основной капитал является очевидным. Наличие подобных структурных проблем сказывается как на возможности осуществления инновационной деятельности на промышленных предприятиях, так и на структуре инновационных результатов, сдвигая их больше в область тиражирования, копирования, освоения, некоторого усовершенствования и т.д.

Численность исследователей, выполнявших научные исследования и разработки на 10 000 занятых в экономике России в период 2010–2014 гг. практически не изменилась, составив 55 человек в начале и в конце периода, снизившись в 2013 г. до 54 человек¹². Положительная динамика в области «инновационной экономики», по идее, должна отражать увеличение числа исследователей, если речь идет о базовых основах получения инновационных результатов, которые без НИОКР и фундаментальных разработок представить невозможно.

Инновационная экономика, на мой взгляд, должна характеризоваться долей инновационных результатов как минимум в 15–20%, и в их структуре должны серьезно преобладать продуктивные и технологические инновации. При всем этом общий технологический уровень экономической системы и промышленности должен увеличиваться.

В табл. 2 приведены результаты расчета числа занятых и основных фондов в добывающем и обрабатывающем секторах экономики России в период 2008–2014 гг., а также изменение общего технологического уровня¹³.

¹² Данные Федеральной службы государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/it/mon-sub/1.2.4.xlsx (дата обращения: 29.04.2016).

¹³ Расчет выполнялся по формуле, полученной в работе автора «Экономический рост, институты и технологии» [9]. Оценку технологического уровня можно осуществлять, например,

Технологический уровень снижается и по добыче, и по обработке, даже несмотря на тот факт, что в тот же период доля инновационных работ, услуг в общем объеме возросла по экономике в целом с примерно 5,5 до 9% и по промышленности до 12%. Эта проблема и эффект скорее всего связан со статистическим учетом инноваций по форме № 4-инновация «Сведения об инновационной деятельности организации», где фигурируют пять типов инноваций: технологические, продуктовые, процессные, маркетинговые и организационные. Причем инновацией считается и усовершенствование, такое, которого не было на данном предприятии или рынке. Иными словами, учет инноваций «скрадывает» эффект тиражирования и воспроизведения прошлых результатов (например, НИОКР). Доля инноваций может возрастать, а общий технологический уровень, который можно измерять, например, изменением величины добавленной стоимости на единицу используемого ресурса, может снижаться. Важно еще отметить, что анализ расходов на старые и новые технологии показывает¹⁴, что общий технологический уровень для России повышали именно расходы на старые, а не на новые технологии, причем доля последних была низка, около 1,0–1,14% ВВП за период 2008–2014 гг. Доля расходов (на поддержку или использование) в старые технологии составляла порядка 13–15,5% ВВП. Это эмпирически подтверждается рис. 6, где слева приведены расходы на старые, справа — на новые технологии, по абсциссе — общий уровень технологичности экономики.

Следовательно, чувствительность расходов по новым технологиям ниже, нежели чувствительность по старым технологиям. Это дает повод утверждать, что важна структура распределения инвестиций между старыми и новыми технологиями, а «перераспределительная» логика существовавшей промышленной политики должна быть заменена на логику поощрения консервативных производств (а не только

по изменению валовой добавленной стоимости на единицу ресурса, используемого в экономической системе.

¹⁴ Примем, что расходы на новые технологии представляют собой расходы на НИОКР, а на старые — разницу между всей величиной инвестиций в нефинансовые активы предприятий и расходами на НИОКР.

Таблица 2

Технологический уровень и перелив ресурсов в России, 2008–2014 гг.

Сектор экономики	Технологический уровень	Число занятых, %	Основные фонды, %
Добыча полезных ископаемых	-0,07	1,75	93,24
Обрабатывающие производства	-0,14	-13,65	56,52

Источник: данные Росстата 2008–2014 гг., расчеты автора.

инновационных производств), и на создание нового ресурса (подобно тому, как в советскую индустриализацию создавались сектора промышленности).

В российской экономике наблюдался следующий эффект: число «старых» технологий сокращалось примерно с 17 до 12 тыс. штук, т.е. на 5 тыс. штук с 2010 по 2014 г., а «новые» технологии возросли с примерно 600 до 1 450 штук, т.е. почти на 900 штук (по данным Росстата, под «старыми» имеются в виду используемые передовые технологии, под «новыми» — вновь созданные передовые технологии). Исследований, показывающих, что такое соотношение сокращения одних технологий и роста других вызвано их замещением, автор не обнаружил. Учитывая, что слишком высока разница по числу штук сократившихся и созданных технологий, а также учитывая связь величины расходов на старые и новые технологии и общего технологического уровня (см. рис. 6), можно утверждать с учетом эффекта замещения, что для российской экономики справедливо считать наличие потерь по уже освоенным технологиям превосходящим незначительное увеличение новых технологий.

В свою очередь «новые» технологии получали на развитие весьма ограниченные ресурсы согласно введенным приоритетам и программам.

Согласно данным Счетной палаты Российской Федерации к исходу 2015 г. из примерно 650 крупных проектов по федеральным целевым программам было выполнено около 40. Программирование промышленного развития строится без учета задач обновления фондов, решения проблемы повышения технологичности производства и развития технотрактуры.

Нужно отметить, что рост инновационной активности промышленных предприятий (удельного веса инновационных товаров, работ услуг) по специфике статистического учета согласно форме № 4-инновация «Сведения об инновационной деятельности организации», как уже отмечалось, включает пять типов инноваций: технологические, продуктовые, процессные, маркетинговые и организационные. Кроме того, статистические службы оценивают как инновацию новые или значительно усовершенствованные продукты, технологии, процессы, услуги, включая способ передачи услуги, причем новизна рассматривается относительно организации,

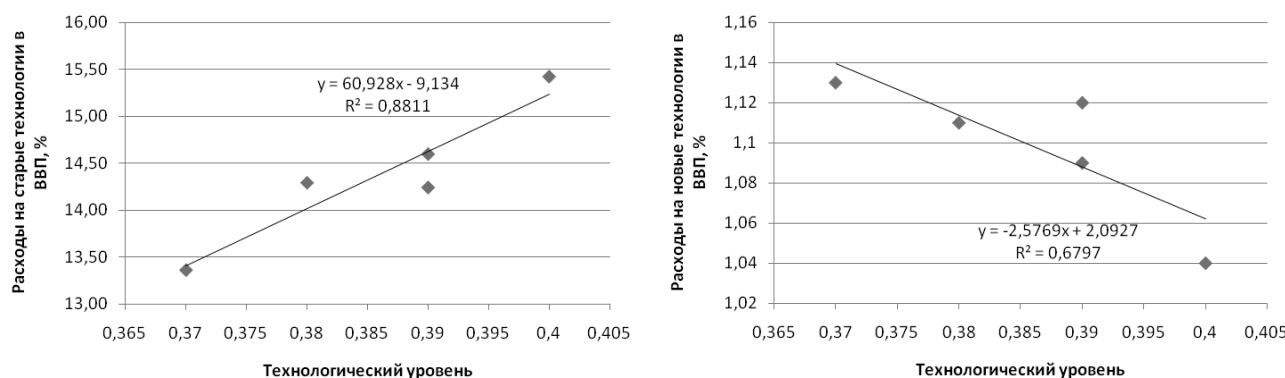


Рис. 6. Величина расходов на старые (слева) и новые (справа) технологии в ВВП от технологического уровня в России, 2000–2014 гг.

но не для рынка, безотносительно к тому, кто разработал инновацию, это или иное предприятие. Тем самым в учет заложена регистрация тиражирования новации, имитации, а также оценки степени усовершенствования, которая по многим видам инноваций точной быть не может. Эти искажающие обстоятельства находят отражение в общей цифре статистики по инновациям, в то время как технологичность рассматриваемой экономической системы может как вариант сокращаться. В этом и состоит парадокс «инновационной экономики» — высокая технологическая гонка, требующая все большего объема ресурсов на инновации, во-первых, подводит экономическую систему к кризису, когда инновации заканчиваются конкурентным поражением для критической массы фирм либо исчерпанием их ликвидности, во-вторых, общая позитивная динамика по параметру инноваций и инновационной активности может скрыть подлинное снижение технологического уровня промышленности и потерь конкурентоспособности. В частности, могут быть потеряны так называемые «старые» или классические технологии, отсутствие которых служит само по себе ограничением для «инновационного рывка», так как в технических системах далеко не всегда возможно перепрыгнуть через этап развития в силу технологических, кадровых (образовательных), инвестиционных и других ограничений. В этих условиях особое значение приобретает анализ и оценка достоверности расчета эффекта от инноваций с учетом рисков и обоснования общего анализа необходимых вложений. Не менее важной является задача контроля за полным использованием имеющихся ресурсов, в первую очередь оборудования, на базе которого можно успешно реализовать новые технологии.

Таким образом, структура «старые-новые» технологии, как и решение задачи распределения инвестиций в рамках этой структуры, будут оказывать сильное влияние на организацию экономического роста на новых факторах, особенно в обрабатывающих секторах. От длительности и устойчивости этого роста будет зависеть экономическое будущее страны. Здесь возникает несколько задач, требующих решения: во-первых, преодоления сырьевой зависимости за счет увеличения несырьевого экспорта

и наращивания несырьевых доходов бюджета, во-вторых, замещения импорта и реализации программ развития обрабатывающих секторов промышленности, в том числе за счет использования технологий оборонно-промышленного сектора и эффективного программирования его функционирования.

4. Стратегические задачи развития секторов промышленности

Создание несырьевого экспорта — центральная тема в решении проблемы преодоления сырьевой зависимости России, чтобы доля сырья не была главенствующей в структуре экспорта и чтобы она составляла не подавляющую часть доходов государственного бюджета (к этому и сводится задача несырьевого развития). Но для решения этой проблемы необходимо не снижать долю сырьевого сектора, а оставив ее как минимум на прежнем уровне, совершенствуя технологии, увеличить обрабатывающий сектор, куда нужно вкладывать ресурсы, ориентируясь на возможности банковско-финансового, транзакционного сектора и самого сырьевого комплекса. Нужно нацелиться на то, что обрабатывающий сектор, развиваясь, усилит и технологические возможности сырьевого комплекса.

Отождествление импортозамещения с экспортной стратегией не является корректным, поскольку у экспортной стратегии имеется «своя специфика», обусловленная возможностями внешних рынков, конкурентов, институциональными условиями (например, Всемирной торговой организацией и другими торговыми договорами). Стратегия и главные направления импортозамещения, связанные с функционированием сельского хозяйства, оборонного комплекса, зависят от состояния этих секторов, состояния внутреннего рынка и контроля иностранных конкурентов над внутренним рынком. Это иная структура и иные условия, поэтому и стратегия не является «эквивалентом» стратегии, ориентированной на экспорт (конечно, имеются и иные причины). Когда велика зависимость от иностранных технологий и комплектующих, тогда эту проблему быстро не решить, поэтому должна быть определенная структура приоритетного распределения ресурсов и управление их переливом между видами

деятельности, чтобы планомерно освободиться от импортной зависимости. Выбор такого «освобождения» должен быть экономически обоснованным. Например, осуществить 100%-ное замещение по гражданским производствам вряд ли удастся, особенно по тем секторам, где факторы производства ограничены или дефицитны. Однако в оборонно-промышленном секторе необходим самый высокий уровень замещения импорта, причем не просто по отдельным деталям, комплектующим или конечным изделиям, но и по технологиям, что стратегически более выигрышно.

Государственная политика, предполагающая мероприятия в части импортозамещения, не может быть эффективной, если неясно, что замещать и чем, и замещать ли в принципе? Поэтому нужны номенклатурные списки продукции (для оборонного сектора обязательно, для элементно-компонентной базы машиностроения) для импортозамещения по базовым секторам промышленности. Потребуется заинтересовать отечественных производителей заказывать отечественное оборудование, в том числе и из перечня по импортозамещению, при реализации программ повышения качества такого производства. Кроме того, будет полезно снизить тарифы на любую рекламу отечественной продукции по сравнению с зарубежными аналогами по конкретным видам продукции.

Способы противодействия импорту хорошо известны в экономической науке: тарифное и нетарифное ограничение импорта, применение квот и пошлин (применение санкций является моделью самоограничения экспорта, который для принимающей страны является импортом¹⁵), что называется протекционистской экономической политикой, но самым важным и ориентированным на длительный период

¹⁵ Тем самым западные страны сами ограничили масштаб «импортной атаки» на Россию, что не может не восприниматься позитивно при постановке задачи вытеснения импорта. Эти действия, конечно, необходимо рассматривать как элемент политики импортозамещения либо как условия для такой эффективной политики. Однако нужно заметить, что Россия еще до периода введения санкций имела ограничения на поставку станков двойного назначения, которые можно использовать для нужд обороны, а также передовых технологий. Следовательно, санкции являются только официальным выражением давно ведущейся политики сдерживания России.

способом борьбы с импортом является развитие собственного производства, научно-технической базы промышленности, создающих длительные конкурентные преимущества и формирующих модели связи агентов внутреннего рынка.

По данным Минпромторга России на июнь 2014 г. (2 года назад), доля импорта составила: в станкостроении — более 90%, тяжелом машиностроении — от 60 до 80%, легкой промышленности — 70–90%, электронной промышленности — 80–90%, фармацевтической и медицинской промышленности — примерно 70–80%, машиностроении и пищевой промышленности — 60–80%. При этом в 2013 г. в России около 95% авиаперевозок осуществлялось на самолетах иностранного производства. Кроме того, в начале 2014 г. до 100% бурильной техники в нефтегазовом комплексе поставлялось из-за рубежа. Сегодня ситуация несколько лучше, хотя преодолеть такую зависимость всего за 2 года не представляется возможным, тем более, что, как видели выше, ресурсная база развития промышленности ограничена для решения данной задачи по всем направлениям сразу и в полном объеме на ограниченном участке времени.

Как известно из многочисленных исследований, импорт оборудования, технологий, осуществление прямых иностранных инвестиций оказывают ощутимое негативное влияние на экономику принимающей страны:

- формируется режим технологической зависимости, при том, что страна утрачивает не только некий приоритет, но и принципиальные возможности разработки соответствующего оборудования и технологий, более того, по импорту она получает далеко не самую современную технику и технологии;
- привлечение иностранного капитала требует неких льгот и условий по размещению внутри страны, а совместные предприятия (дочерние компании) часто ориентируются на штаб-квартиру, расположенную вне данной страны, фрагментируя промышленную структуру данной страны, снижая ее конкурентный потенциал;
- импортируются технологии, которые не обладают должной рентабельностью или экологическими и эргономическими свойствами в стране-экспортере, как правило, не

способствуют росту квалификации персонала и наращению НИОКР внутри страны, получающей эти технологии по импорту¹⁶.

Важно отметить, что задача замещения импорта совершенно не нова для российской экономики. В середине и на исходе 1990-х гг. такая задача обсуждалась и в Правительстве Российской Федерации и находила отражение в разрабатываемых отраслевых, региональных и федеральных программах развития обрабатывающих секторов. Однако поддержка со стороны федерального правительства импортозамещения сводилась к тому, что оно предоставляет гарантии частным инвесторам, когда затраты на изготовление продукции в России меньше, нежели иностранных образцов. Позже этот подход был заменен, так как в программы развития высокотехнологичных секторов входила компонента импортозамещения, но эти институционализированные процедуры уже не смогли преодолеть силы импортной атаки на российский внутренний рынок, а макроструктурные и институциональные сдвиги (включая приватизацию) обеспечили разрывы технологических цепочек и высокий уровень затрат производства.

Осознание необходимости решения ряда экономических задач не означает того, что имеются достаточные резервы для их решения или что они вообще могут быть решены в сложившихся условиях. В экономике воздействие на один параметр всегда оборачивается изменением взаимосвязанных с ним параметров, так что приходится находить приемлемый баланс между этими параметрами и соответствующими экономическими процессами. Осуществление воздействий нуждается в организации, на которую требуется выделять финансовые ресурсы. В принципе денежную массу в экономике

¹⁶ В частности, в работе В. Хойера «Как делать бизнес в Европе» [10] на основе исследований в рамках стран ОЭСР были выделены похожие характеристики негативного влияния иностранных инвестиций на экономику принимающей стороны. Только стратегия Китая в отношении высокотехнологичного импорта, когда абсорбируются принимаемая технология и оборудование, специально изучается и разворачивается процесс ее внутреннего воспроизводства с переобучением кадров и созданием на этой базе своей технологии и оборудования, превосходящих полученные по импорту, может противостоять указанным негативным свойствам «импортной атаки».

можно разложить на три составляющие: первую — обслуживающую производственные сектора экономики; вторую — обслуживающую сферу услуг, включая финансовые операции и посредников; третью — обслуживающую управленческие структуры и процессы организации. Если наблюдается падение выпуска в производственном секторе, а функционирование второго и третьего блока отвлекает все большую часть денежной массы, обращающейся в экономике, и требует ее наращивания, тогда возникает инфляция, вызванная диспропорциональным распределением денежной массы между тремя названными подсистемами. Такие «структурные перекосы» обеспечивают перелив разного вида ресурсов в экономике из одних сфер применения в другие, закрепляя развитие тех сфер, в которые ресурсы поступают. Если обрабатывающие сектора на протяжении последних 2 десятилетий с разной интенсивностью теряли ресурсы (по труду и капиталу), и этот процесс до сих пор не свернут, общий перелив ресурсов в экономике не изменил направления, то в таких условиях любые институты — программы развития, макроэкономическая политика — должны быть нацелены на изменение вектора перелива ресурсов, если осознанно ставится задача развития обрабатывающих секторов экономики. Без поступления ресурсов в эти сферы применения представить бурное развитие таких секторов в обозримом периоде проблематично.

Противодействие импорту необходимо развернуть по трем направлениям, составляющим причины импортной зависимости в области обработки:

- широкая номенклатура;
- необходимый и достаточный уровень качества;
- доступность и информационная широта работы «импортной инфраструктуры».

Для преодоления «ресурсной иглы», на мой взгляд, могут потребоваться дополнительные инструменты. Возможными инструментами регулирования могут стать квотирование добычи для сырьевых компаний, сдерживание роста цен в ресурсных секторах и роста тарифов и цен на энергию и топливо, дифференцирование процентных ставок по секторам промышленности — применение «процентного портфеля»

(дифференциация процентных ставок по секторам экономики¹⁷, что стимулировало бы банки снижать дефицит инвестиций в обработке)¹⁸, увеличение пошлин на поставки чистого сырья за рубеж.

Также необходима будет система штрафов и санкций в пользу государства относительно тех фирм, которые покупают за рубежом морально устаревшее или бывшее в употреблении оборудование. Необходимы новые стимулы для разработки отечественного оборудования, включая изменение режима конкурсных торгов, информационной инфраструктуры и т.д.

В существенной степени «тендерная парадигма» распределения заказов может быть пересмотрена, так как институт тендера не учитывает возможность предоставления «связанных кредитов», специализацию производства с накопленными заделами, стаж на рынке. Считается, что раз выиграл тендер, значит, имеются все возможности производства, и цена является критерием «технологичности производства», что не отвечает реальному состоянию дел в промышленности. В связи с тем, что цели государства часто не совпадают с целями частного бизнеса, необходим особый подход в отборе исполнителей государственных бюджетных работ, который бы предотвратил неразборчивость в размещении заказов, что наиболее проявляется в системе электронных торгов («измельчение» лотов и тендеров) и снижает эффективность бюджетных расходов.

Промышленность опирается в своем развитии на следующие секторы: сырье и материалы; элементная база и средства производства;

¹⁷ Не просто льготные ставки в 6,5% для малого и среднего бизнеса и 9% для поддержки несырьевого экспорта, а также военной ипотеки, что введены не так давно Центральным банком Российской Федерации (ЦБ РФ), а расширение этой практики не в виде льготы, а в виде обоснованного управления переливом капитала между секторами экономики.

¹⁸ Подробнее см. монографию автора «Структурные проблемы экономики России: теоретическое обоснование и практические решения» [11]. Аналог «процентного портфеля», предлагавшийся автором примерно с 2006–2007 гг., составляет применяемое ЦБ РФ проектное финансирование и так называемые льготные процентные ставки для отдельных видов деятельности, установленных нормативно. Эти инструменты для стимулирования развития обрабатывающих секторов введены недавно.

специальная технология и технологическая оснастка; собственно производство конечных изделий, которое обслуживают остальные виды производств. В машиностроении как базовом секторе промышленности существуют четыре основных вида специализации: предметная (именно на этом типе специализации преимущественно было организовано советское машиностроение); подетальная (распространенная в машиностроении западных стран, в частности в Германии и др.); функциональная и технологическая, присущие в том или ином виде для машиностроительного сектора в различных странах.

Развитие малого бизнеса в промышленности не должно быть самоцелью, в то время как не решены задачи формирования промышленной структуры — внутренних рынков, отдельных секторов и т.д. Малый бизнес может успешно развиваться в промышленности только при развитой подетальной специализации производства, которую, собственно, он должен в некотором смысле развить. При разрыве воспроизводственных цепочек, кооперационных и технологических связей, отсутствии целых рынков и секторов промышленности малый бизнес сможет выполнять только инфраструктурную роль в лучшем случае. Поэтому с точки зрения реализации обоснованной структурной политики в промышленности чрезмерные акценты на развитие этой, малой, формы производства не могут составлять главный приоритет.

На мой взгляд, необходимо выстроить промышленную структуру с опорой на государственные корпорации (вместо сетований по поводу их якобы неэффективности) в области крупного машиностроения, с подчинением задаче развития крупной формы производства — среднего и малого машиностроения, а также элементной базы. Учитывая высокую зависимость от импорта по элементной базе, следует считать замещение в этой сфере на первом этапе ограниченным, но замещение по крупной форме производства и среднему машиностроению считать основной задачей политики импортозамещения. Такой подход необходим в связи с тем, что на «фронтальное» замещение импорта производства не готовы производства и высокая

зависимость пока сохраняется в значимых обрабатывающих секторах промышленности. Иными словами, необходимо восстановить позиции по производству с предметной и технологической специализацией, со следующим шагом в развитии поддетальной специализации, в рамках которой нужна будет соответствующая инфраструктура и малый бизнес. Обратная постановка задачи выглядит необоснованной, противоречащей логике эволюции промышленного производства, ибо самостоятельный малый бизнес не сможет обеспечить концентрации ресурсов и развернуть крупные серии. Средние и малые серии производства могут иметь успех лишь на ограниченных рынках внутри страны и за рубежом. Разработка всех крупных изделий должна быть отечественной¹⁹, отдельные детали, узлы машин могут быть импортными. Такой вид локализации производства представляется наиболее целесообразным для развития российских обрабатывающих секторов²⁰.

Программы развития промышленности, помимо согласования между секторами, должны базироваться из необходимости стратегического формирования рынка промышленной продукции, исходя из вида специализации. При этом для успеха промышленной политики необходима соответствующая макроэкономическая политика снижения процентной ставки, распределения денежной массы между обрабатывающими секторами, блокирования валютных спекулянтов и стимулирования банков к работе в «реальном секторе». Данные меры вкуче с иными необходимыми обоснованными мероприятиями системного характера будут действовать в направлении замещения импорта на отечественном рынке промышленной продукции. Стратегическими могут и должны стать следующие четыре направления:

¹⁹ Данная модель развития противостоит развитию «отверточных производств».

²⁰ Имеются работы, где рассматривается локализация в виде величины отечественных деталей узлов в общем объеме, используемых в производстве изделия иностранной разработки.

1. Развитие промышленности с преобладающей основой на отечественной ресурсной базе (включая технологии), при неопределяющем значении иностранного капитала (вспомогательная роль) и заимствования технологий.

2. Использование ресурсов финансового и транзакционных секторов — организация обратного перелива труда и капитала из этих секторов в обработку — секторы промышленности.

3. Учет структуры «старые-новые» технологии», «новаторы-консерваторы»²¹, структуры затрат и капитала при разработке программ развития и их согласовании.

4. Более четкие подходы к выбору приоритетов при планировании изменений в структуре и организации отдельных бизнес-процессов, что возможно при развитии стратегического учета, анализа и контроля в отдельных экономических субъектах, их группах и экономике регионов и страны в целом.

Заключая, следует отметить, что меры в рамках общего стратегического плана развития промышленности, которым должно располагать Правительство Российской Федерации в лице Минпромторга России, должны исходить из складывающегося состояния промышленной системы, основных выявленных тенденций и закономерностей ее динамики, а также обоснованных подходов с точки зрения системы и теории управления (целеполагание, ресурсное обеспечение, согласованность в развитие секторов, подбор дифференцированных инструментов воздействия и т.д.). Нужна совокупность действий в рамках структурной политики в экономике и промышленности, отдельные элементы которой в данной статье обозначены.

²¹ Авторская неошумпетерианская модель, предложенная в 2002–2007 гг. [см. работу автора «Эволюционная макроэкономика в антишумпетерианском прочтении (к новой системе взаимодействия «новатора» и «консерватора») [12]] и далее развитая, показывает, что концентрация ресурсов под инновации может быть совсем не оптимальной траекторией развития экономической системы, которая изначально находилась в состоянии, провоцирующем трудности развития даже консервативных производств (на «старых технологиях»).

Литература

1. Словарь современной экономической теории / под общей ред. Д. Пирса. М.: Инфра-М, 1997. 608 с.
2. Сухарев О. С., Палаш С. В. Дисфункции экономических систем и управления. М.: Ленанд, 2016. 304 с.

3. Мир в цифрах — 2009: карманный справочник. М.: Олимп-Бизнес. 272 с.
4. Мир в цифрах — 2011: карманный справочник. М.: Олимп-Бизнес. 272 с.
5. Мир в цифрах — 2012: карманный справочник. М.: Олимп-Бизнес. 272 с.
6. Мир в цифрах — 2016: карманный справочник. М.: Олимп-Бизнес. 272 с.
7. Народное хозяйство СССР в 1960 году: статистический ежегодник. Б.м., 1961. 943 с.
8. Народное хозяйство СССР в 1990 г.: статистический ежегодник. М.: Финансы и статистика, 1991. 752 с.
9. Сухарев О.С. Экономический рост, институты и технологии: монография. М.: Финансы и статистика, 2014. 464 с.
10. Хойер В. Как делать бизнес в Европе. М.: Фонд «За экономическую грамотность», 1991. 254 с.
11. Сухарев О.С. Структурные проблемы экономики России: теоретическое обоснование и практические решения: монография. М.: Финансы и статистика, 2010. 192 с.
12. Сухарев О.С. Эволюционная макроэкономика в антишумпетерианском прочтении (к новой системе взаимодействия «новатора» и «консерватора») // Вопросы экономики. 2003. № 11. С. 41–52.

References

1. Slovar' sovremennoi ekonomicheskoi teorii / pod obshchei red. D. Pirsy [Dictionary of modern economic theory edited by D. Pirs]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 1997, 608 p. (in Russ.).
2. Sukharev O.S., Palash S.V. Disfunktsii ekonomicheskikh sistem i upravleniia [Dysfunctions of economic system and management]. Moscow, Lenand — Lenand, 2016, 304 p. (in Russ.).
3. Mir v tsifrakh — 2009: karmannyi spravochnik [World in figures — 2009: pocket-sized reference book]. Moscow, Olimp-Biznes — Olymp-Business, 272 p. (in Russ.).
4. Mir v tsifrakh — 2011: karmannyi spravochnik [World in figures — 2011: pocket-sized reference book]. Moscow, Olimp-Biznes — Olymp-Business, 272 p. (in Russ.).
5. Mir v tsifrakh — 2012: karmannyi spravochnik [World in figures — 2012: pocket-sized reference book]. Moscow, Olimp-Biznes — Olymp-Business, 272 p. (in Russ.).
6. Mir v tsifrakh — 2016: karmannyi spravochnik [World in figures — 2016: pocket-sized reference book]. Moscow, Olimp-Biznes — Olymp-Business, 272 p. (in Russ.).
7. Narodnoe khoziaistvo SSSR v 1960 godu: statisticheskii ezhegodnik [National economy in the USSR in 1960: statistical yearbook]. B.m. — B.m., 1961, 943 p. (in Russ.).
8. Narodnoe khoziaistvo SSSR v 1990 g: statisticheskii ezhegodnik [National economy in the USSR in 1960: statistical yearbook]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1991, 752 p. (in Russ.).
9. Sukharev O.S. Ekonomicheskii rost, instituty i tekhnologii: monografiia [Economic growth, institutions and technologies: monograph]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2014, 464 p. (in Russ.).
10. Khoier V. Kak delat' biznes v Evrope [How to do business in Europe]. Moscow, Fond «Za ekonomicheskuiu gramotnost'» — Foundation “For Economic Literacy”, 1991, 254 p. (in Russ.).
11. Sukharev O.S. Strukturnye problemy ekonomiki Rossii: teoreticheskoe obosnovanie i prakticheskie resheniia: monografiia [Structural problems of the Russian economy: theoretical basis and practical solutions: monograph]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2010, 192 p. (in Russ.).
12. Sukharev O.S. Evoliutsionnaia makroekonomika v antishumpeterianskom prochtenii (k novoi sisteme vzaimodeistviia «novatora» i «konservatora») [Evolutionary Macroeconomics in Schumpeterian Perusal (to a New System of Interaction of “Innovator” and “Conservator”)]. Voprosy ekonomiki — Economic Issues, 2003, no. 11, pp. 41–52 (in Russ.).

УДК 657

Учет затрат на охрану окружающей среды

ГЕТЬМАН ВИКТОР ГРИГОРЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет»
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации,
заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, г. Москва, Россия
E-mail: buhuchet@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрен комплекс вопросов, посвященных учету затрат, связанных с природоохранной деятельностью. Критически оценен ряд действующих положений в данной области. Выявлены резервы совершенствования содержания проекта федерального закона, посвященного экологическому аудиту и экологической аудиторской деятельности. Рекомендовано проведение в ряде случаев принудительного экологического аудита производственной деятельности компаний. Внесены предложения по совершенствованию учета расходов на проведение экологического аудита, а также штрафных санкций за нарушение земельного законодательства. Обоснована необходимость разработки государственной программы по освоению ранее заброшенных сельскохозяйственных земель и возрождения на них производства сельскохозяйственной продукции. Указаны основные принципы и подходы, на которых она должна базироваться, чтобы быть успешно реализованной на практике.

Ключевые слова: природоохранная деятельность, экологический аудит, затраты на охрану окружающей среды, экологический учет, эффективное использование земельных ресурсов.

Accounting for Environmental Costs

VICTOR G. GETMAN,

Doctor of Sciences (Economics), Professor, Department of Accounting, Financial University under the Government of the Russian Federation, Honoured worker of higher education of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: buhuchet@fa.ru

ABSTRACT

The article dwells on a complex of issues devoted to environmental costs accounting. A number of current issues and provisions in this field is critically evaluated in the article. The specific recommendations and room for improvement of the federal law regarding the environmental accounting and environmental auditing are proposed in the article. It is recommended on a number of occasions to hold compulsory environmental auditing of the company's production activity. The article proposes the improvement strategy for cost accounting during the environmental auditing as well as the fines and penalties for the violation of the land law. The need for the development of the governmental program for the usage of agricultural land previously not used and the revival of agricultural production there is justified in the article. The main principles and approaches – on which it should be based in order to be successfully implemented in practice – are mentioned in the article.

Keywords: environmental protection, environmental audit, environmental costs, environmental accounting.

В последние 2 десятилетия существенно возросло внимание в мировом сообществе к вопросам экологии и охране окружающей среды. В различных странах даже созданы партии «зеленых», в программах которых данные проблемы занимают центральное место. Уже многие компании, помимо представления финансовой отчетности, публикуют также отдельные экологические отчеты о своей деятельности, либо подобного рода информацию помещают в так называемый интегрированный отчет [1]. В отдельных странах (Великобритании, Королевстве Нидерландов и др.) создали структуры, занимающиеся аудитом этой отчетности. Практически на протяжении уже целого ряда последних лет вопросы, связанные с постановкой экологического учета и отчетности, активно обсуждаются на проводимых международных и европейских конгрессах бухгалтеров.

В России, где проблем в области экологии и охраны окружающей среды накопилось немало, отношение к ним стало меняться в лучшую сторону, но не столь быстро и крупномасштабно в части практической их реализации, как того хотелось. Пересматривается также действующее законодательство в данной области в сторону его ужесточения за наносимый вред природной среде. Появляются новые нормативные документы, регламентирующие те или иные экономические отношения в данной сфере. К ним относится и внесенный в Государственную Думу Российской Федерации проект федерального закона «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности» [2]. Одна из основных причин появления данного документа состоит в том, что до настоящего времени проведение экологического аудита являлось добровольным. В результате, как нетрудно догадаться, компании нередко избегали его делать, поскольку это было связано, помимо всего прочего, с определенными дополнительными расходами средств.

В рассматриваемом документе применение экологического аудита с 01.01.2019 должно стать обязательным для некоторых случаев (перечень которых указан в нем и является закрытым). К ним прежде всего относится осуществление деятельности по утилизации отходов I, II и III клас-

сов опасности, а также при приватизации объектов I и II категории, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду, и др.

В остальных случаях (т.е. не попавших в упомянутый выше перечень) проведение экологического аудита по-прежнему будет носить добровольный характер.

В связи с разработкой рассматриваемого проекта федерального закона планируется внести изменения в отдельные законодательные акты. В частности, предусмотрен штраф за невыполнение требований об обязательном проведении экологического аудита, размер которого составляет для юридических лиц от 150 до 500 тыс. руб., а для индивидуального предпринимателя — от 40 до 50 тыс. руб. На наш взгляд, было бы целесообразно дополнить проект федерального закона в этой части и следующей нормой: «в подобных ситуациях экологический аудит должен проводиться в принудительном порядке. Если в ходе его, как и при проведении экологического аудита в обычном порядке, будет выявлено превышение установленных норм, приводящее к негативному воздействию на окружающую среду, виновное юридическое лицо должно в полной мере компенсировать нанесенный/наносимый ей вред». Причем весьма желательно, чтобы суммы этих компенсаций, как и указанных выше штрафов, юридические лица погашали за счет собственных источников средств. В бухгалтерском учете они должны отражаться не на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе прочих расходов, а на дебете счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В последнее время принят также ряд законодательных актов, направленных на усиление ответственности за нарушение земельного законодательства. Так, в соответствии с Федеральным законом от 08.03.2015 № 46-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» существенно увеличены штрафы за нарушения земельного законодательства. Величина последних в соответствии с ч. 3 ст. 3.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ) может составлять до 100 тыс. руб. для граждан, до 300 тыс. руб. для должностных лиц и до 700 тыс. руб. для юридических лиц. Вместе с тем увеличены в КоАП

РФ величины штрафов за самовольное занятие земельных участков. Ранее они составляли для юридических лиц от 10 до 20 тыс. руб., для индивидуальных предпринимателей — от 1 до 2 тыс. руб. Теперь в соответствии с Федеральным законом от 08.03.2015 № 46-ФЗ размер этого штрафа составляет от 2 до 3% от кадастровой стоимости самовольно занятого участка (или его части), но не менее 100 тыс. руб. для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. В тех случаях, когда кадастровая стоимость самовольно занятых земельных участков не определяется, величина указанного штрафа для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей может составлять от 100 до 200 тыс. руб. Не оспаривая в принципе целесообразность принятых мер, все же отметим следующие два важных обстоятельства. Во-первых, параллельно с их внедрением целесообразно было бы пересмотреть действующий порядок отражения указанных выше штрафов, накладываемых на юридические лица, в их бухгалтерском учете. Суммы их следует отражать на дебете счета 84, а не дебете счета 91 (как это имеет место сейчас), т.е. погашать за счет собственных источников средств экономического субъекта [3]. Такой подход при прочих равных обстоятельствах увеличивает величину налогооблагаемой прибыли, а следовательно, «освобождает», если так можно выразиться, государство от его участия в погашении данных штрафов (как это на деле имеет место сейчас). В то же время рекомендуемый порядок повышает и заинтересованность самих юридических лиц к снижению сумм данных штрафов.

Во-вторых, увеличивая штрафы за самовольное занятие земельных участков, нельзя забывать и о том, что в России за последние 2 десятилетия выведено из сельскохозяйственного оборота около 45 млн га земли, которые оказались заброшенными и зарастают бурьянами. Поэтому необходимо наряду с мерами, связанными с указанными штрафами, следовало бы разработать и утвердить государственную программу по возврату, так сказать, «к жизни» заброшенных земель. Кое-что в этой области начали делать на Дальнем Востоке и в некоторых других регионах, где лицам, желающим заниматься сельскохозяйственным производством в бесплатное пользование выделяют гектар

земли. Однако большие массивы заброшенных сельскохозяйственных земель имеются практически почти в каждом субъекте Российской Федерации. Поэтому такую программу по их освоению следует иметь в каждом из них. В ней должен быть предусмотрен целый комплекс конкретных мер, направленных на решение этой по определению весьма сложной и трудоемкой задачи, но в то же время одной из судьбоносных для нашей страны. Обеспеченность населения продовольствием всегда было, есть и будет одним из жизненно важных условий для нормального развития нашего государства. Продовольственная независимость от других стран — к тому же важнейшая составная часть фундамента безопасности нашей страны. Его всегда надо укреплять и держать на должном уровне, чтобы иметь возможность вопреки всему как можно успешнее решать проблемы, которые щедро подбрасывает нам нынешний этап развития мирового сообщества.

Как известно, труд является отцом богатства, а земля — его матерью. Поэтому рациональное использование ее является аксиомой. В программе по возрождению заброшенных сельскохозяйственных земель, о которой упоминалось выше, на наш взгляд, прежде всего должен быть предусмотрен упрощенный порядок передачи данных земель гражданам России в их пользование. Причем передачу таких земель необходимо осуществить всем желающим бесплатно и на определенный срок (к примеру, 10 лет), но при одном обязательном условии: земля будет использоваться для производства сельскохозяйственной продукции. Желательно на этот срок освободить и лиц, получивших ее, от земельного налога. Более того, им следовало бы выдавать субсидию за каждый освоенный гектар ранее заброшенной земли, на котором фактически было возобновлено сельскохозяйственное производство. После истечения 10 лет такие земли целесообразно было бы передавать в собственность лицу, их возделывающему. Эта мера послужила бы важным дополнительным стимулом для граждан России, пожелавшим принять деловое участие в рассматриваемой программе.

У отдельных оппонентов нашей идеи могут возникнуть возражения, что передавать землю бесплатно да еще выдавать субсидии на ее

освоение — это абсурд. В действительности это лишь кажущийся абсурд, а на деле — у данной идеи достаточно четко просматривается экономический расчет. Во-первых, что касается «бесплатно», то такой шаг должен привести к росту объемов производства сельскохозяйственной продукции, увеличению внутреннего валового продукта, росту доходов государственного и региональных (разного уровня) бюджетов и др. У страны появятся значительные дополнительные финансовые источники для решения многих стоящих перед ней проблем.

Во-вторых, лишено оснований и второе выражение оппонентов о целесообразности выдачи субсидий на освоение заброшенных сельскохозяйственных земель. В качестве примера, свидетельствующего в пользу такого подхода, можно привести Европейский союз. В его бюджете значительная часть средств используется на выдачу субсидий фермерам различных стран, входящих в него, которые занимаются производством сельскохозяйственной продукции.

Причем, заметим, оно ведется у них обычно на давно возделываемых землях. В нашем же случае тем более оправдано субсидирование сельскохозяйственного производства, ведущегося на ранее заброшенных землях, поскольку оно требует дополнительных усилий.

Кроме обозначенных выше мер по реализации рассматриваемой программы, потребуется естественное решение и массы других вопросов (материально-технического ее оснащения, преодоление социально-бытовых проблем и др.). Однако, несмотря на все сложности, стоящие в этой области, к реализации данной программы необходимо приступать уже сейчас. Другой альтернативы просто нет. Не стоит даже обладать даром ясновидящего/предсказателя, чтобы быть уверенным в том, что весь ход развития мирового сообщества (в том числе рост народонаселения планеты) уже в недалеком будущем приведет к тому, что в мире не останется невозделываемых земель, пригодных для сельскохозяйственного производства.

Литература

1. *Гетьман В.Г.* О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 44.
2. Проект федерального закона «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.01.2016).
3. *Гетьман В.Г.* Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4.
4. *Гетьман В.Г.* Учет природного капитала и истинных издержек // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 17.

References

1. *Get'man V. G.* O kontseptual'nykh osnovakh i strukture mezhdunarodnogo standarta po integrirovannoi otchetnosti [On conceptual framework and the structure of International Integrated Reporting standard]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2014, no. 44 (in Russ.).
2. Proekt federal'nogo zakona «Ob ekologicheskom audite i ekologicheskoi auditoriskoi deiatel'nosti» [Draft Law “On environmental auditing and environmental auditing activities”]. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 15.01.2016) (in Russ.).
3. *Get'man V. G.* Rezervy dal'neishego sovershenstvovaniia bukhgalterskogo ucheta v upravlenii ekonomikoi [The Reserves for further improvement of accounting in the management of the economy]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy*, 2014, no. 4 (in Russ.).
4. *Get'man V. G.* Uchet prirodnogo kapitala i istinnykh izderzhek [Accounting for the natural capital and the real costs]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2012, no. 17 (in Russ.).

УДК 657.622

Применение линейных и нелинейных экстраполяций в анализе тенденций изменения финансовой устойчивости

НЕГАШЕВ ЕВГЕНИЙ ВЛАДИМИРОВИЧ,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: e.negashev@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

В статье исследуются возможности применения методов линейной и нелинейной экстраполяции в прогножном анализе финансовой устойчивости на основе исследования тенденций ее изменения. Аналитические балансовые модели могут использоваться для выявления и измерения тенденций изменения устойчивости финансового состояния коммерческой организации. Показатели интенсивности тенденции и прогнозируемого времени приближения к границе кризисного финансового состояния, построенные с помощью аналитической балансовой модели и вычисляемые на основе данных бухгалтерского учета и отчетности, позволяют коммерческой организации обнаруживать и количественно оценивать негативные тенденции в процессе проведения анализа финансового состояния. В статье построены алгоритмы оценки тенденций снижения финансовой устойчивости коммерческой организации. Предлагаются различные алгоритмы, основанные на применении линейной и нелинейной экстраполяции финансовых показателей в зависимости от объема информации, используемой для анализа информации. Практическая значимость излагаемых алгоритмов связана с возможностью их применения для оценки времени, в течение которого действие негативных тенденций может привести к кризисному финансовому состоянию и которое служит существенным параметром для разработки плана финансового оздоровления.

Ключевые слова: линейная экстраполяция, нелинейная экстраполяция, критериальная функция финансовой устойчивости, показатель обеспеченности запасов общей величиной основных источников формирования, движение к кризисному финансовому состоянию, скорость изменения показателя финансовой устойчивости, ускорение изменения показателя финансовой устойчивости, кинематическая модель равноускоренного изменения показателя, динамическая ситуация сочетания скоростей изменения показателя финансовой устойчивости в смежных периодах, погрешности аппроксимирующей функции при ретроспективных расчетах.

Application of Linear and Nonlinear Extrapolations in Analyzing the Trends of Changes in Financial Stability

EVGENY V. NEGASHEV,

Ph.D. (Economics), Associate Professor of the Department of Economic Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

E-mail: e.negashev@yandex.ru

ABSTRACT

The article researches the possibilities of applying the methods of linear and nonlinear extrapolation in the predictive analysis of a company's financial stability based on the study of its trends. Analytical balance models

can be used to detect and measure the trends of the changes in the financial state of a company. The indicators of trends intensity and the projected time to approach the border of the crisis financial condition built using the analytical balance model which are calculated on the basis of accounting and reporting data, allow commercial organizations to detect and quantify the negative trends when conducting the financial analysis. The author develops several algorithms to evaluating the trends of decrease of commercial organization's financial stability. The article offers several algorithms based on application of linear and non-linear extrapolation of financial indicators depending on the amount of the information used for analysis.

The practical significance of the proposed algorithms is related to their applicability to estimate the period of time during which the action of negative trends may lead to the crisis in the financial position of a company. This time period is an essential parameter for developing a financial recovery plan.

Keywords: linear extrapolation, non-linear extrapolation, criterion function of financial stability, ratio of stocks to a total value of the major sources of formation, movement to the crisis financial condition, rate of change of the financial stability indicator, accelerated rate of change of the financial stability indicator, kinematic model of uniformly accelerated change of the indicator, dynamic situation of a combination of the rates of change of the financial stability indicator in adjacent periods, errors when using an approximating function in retrospective calculations.

Введение

Анализ тенденции изменения финансовой устойчивости коммерческой организаций предполагает идентификацию тенденции, которая осуществляется путем построения аппроксимации выбранной критериальной функции финансовой устойчивости на основе отчетных данных, и прогноз будущих результатов действия тенденции. В случае краткосрочного прогноза действия тенденции может быть применена экстраполяция аппроксимирующей функции, т.е. расчет значений аппроксимирующей функции для будущих моментов времени (например, для будущих отчетных дат). При этом предполагается наличие инерции тенденции изменения финансовой устойчивости, т.е. сохранение вида и параметров тенденции в прогнозном периоде. В зависимости от доступных для анализа отчетных данных для прогноза результатов тенденции на основе линейной аппроксимирующей функции применяется линейная экстраполяция, для прогноза на основе нелинейной аппроксимирующей функции — нелинейная экстраполяция. С помощью линейной и нелинейной экстраполяции оцениваются интенсивность негативной тенденции изменения финансовой устойчивости (если такая тенденция идентифицирована) и прогнозное время приближения к неустойчивому или кризисному финансовому состоянию.

Предлагаемая методика анализа тенденций изменения финансовой устойчивости использует детерминированные точечные оценки тенденций, поскольку рассматриваемые факторы финансовой устойчивости являются для коммерческой организации объектами финансового планирования и управления.

1. Анализ тенденций изменения финансовой устойчивости на основе линейной экстраполяции

Согласно классификации финансовых ситуаций по степени устойчивости [1, с. 33–38] кризисное финансовое состояние наступает при нарушении следующего условия для показателя обеспеченности запасов общей величиной основных источников формирования:

$$\delta E^{\Sigma} = E^{\Sigma} - E^3 = ((K^C - F) + K^{DO} + K^{KK}) - E^3 \geq 0, \quad (1)$$

где δE^{Σ} — показатель обеспеченности запасов основными источниками формирования, равный разнице общей величины основных источников формирования запасов и величины запасов;

E^{Σ} — общая величина основных источников формирования запасов, равная сумме собственных оборотных средств, долгосрочных обязательств и краткосрочных кредитов и займов;

E^3 — запасы;

K^C — реальный собственный капитал (чистые активы);

F — внеоборотные активы, объединенные с долгосрочной дебиторской задолженностью;

$K^{ДО}$ — долгосрочные обязательства;

$K^{КК}$ — краткосрочные кредиты и займы.

Поэтому экономический смысл алгоритма оценки тенденции приближения к кризисному финансовому состоянию связан с анализом уровня и динамики показателя обеспеченности запасов общей величиной основных источников формирования. Неблагоприятная тенденция изменения финансовой устойчивости идентифицируется условиями, когда в конце отчетного периода указанный показатель положителен (отсутствуют признаки кризисного финансового состояния), но изменение показателя за отчетный период $[t, t + \Delta t]$ отрицательно, т.е. имеет место движение к кризисному финансовому состоянию [2, с. 166]:

$$\begin{cases} \delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma} > 0, \\ \Delta(\delta E^{\Sigma}) = \delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma} - \delta E_t^{\Sigma} < 0, \end{cases} \quad (2)$$

где $\delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma}$ — значение показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования на начало отчетного периода;

$\Delta(E^{\Sigma})$ — изменение показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования за отчетный период;

δE_t^{Σ} — значение показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования на конец отчетного периода.

Модель основана на линейной экстраполяции показателя δE^{Σ} за пределы отчетного периода, т.е. на предположении, что δE^{Σ} изменяется линейно и соответственно в следующем периоде (или периодах) показатель будет изменяться (уменьшаться) со скоростью

$$v(\delta E^{\Sigma}) = \frac{\Delta(\delta E^{\Sigma})}{\Delta t} < 0, \quad (3)$$

где $v(\delta E^{\Sigma})$ — скорость изменения показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования в отчетном периоде.

Скорость $v(\delta E^{\Sigma})$ интерпретируется в модели как показатель интенсивности неблагоприятной

тенденции. При неизменной скорости $v(\delta E^{\Sigma})$ в следующих за отчетным периодах (при сохранении интенсивности тенденции) коммерческая организация достигнет границы кризисного финансового состояния через критическое время [3, с. 159]:

$$T^{КП} = \frac{\delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma}}{|v(\delta E^{\Sigma})|}, \quad (4)$$

где $T^{КП}$ — критическое время достижения границы кризисного финансового состояния.

Оценки (3), (4) основываются на следующей линейной аппроксимации показателя δE^{Σ} по аргументу времени τ (в данном случае для аргумента времени используется новое обозначение, чтобы отличить его от отчетной даты $(t + \Delta t)$):

$$\delta E_{t+\Delta t+\tau}^{\Sigma} = \delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma} + v(\delta E^{\Sigma}) \cdot \tau, \quad (5)$$

где $\delta E_{t+\Delta t+\tau}^{\Sigma}$ — значение показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования через время τ после окончания отчетного периода (для ретроспективной аппроксимации параметр τ принимает отрицательное значение);

τ — аргумент времени, рассматриваемый как параметр аппроксимации и принимающий как положительные, так отрицательные значения.

Аппроксимация (5) применяется для линейной экстраполяции показателя δE^{Σ} за пределами отчетного периода.

Показатель $T^{КП}$ — это линейная оценка времени приближения к границе кризисного финансового состояния, поэтому она дает ориентир для подготовки плана улучшения финансового состояния коммерческой организации. В течение времени $T^{КП}$ коммерческая организация должна обеспечить такие финансовые результаты, такое снижение уровня запасов или такое привлечение долгосрочных источников финансирования, которые позволят ей удалиться от границы кризисного финансового состояния.

2. Анализ тенденций изменения финансовой устойчивости на основе нелинейной экстраполяции

В общем случае показатели финансовой устойчивости коммерческой организации могут из-

меняться нелинейно [4, с. 70]. В такой ситуации для построения прогноза приближения к кризисному финансовому состоянию необходимо использовать не только скорости изменения показателей финансовой устойчивости, но также величины их ускорения или замедления за ряд отчетных периодов, предшествующих прогнозному периоду.

Рассмотрим кинематическую модель равноускоренного движения, применимую к показателю любого процесса при условии, что могут быть определены скорость и ускорение изменения величины показателя:

$$x = x_0 + v_0 \tau + \frac{a}{2} \tau^2, \quad (6)$$

где x и x_0 — значения показателя в моменты времени τ и 0 ;

v_0 — скорость изменения показателя в момент 0 ;

a — ускорение показателя (скорость изменения его скорости), которое в модели (6) предполагается постоянным.

Применим модель (6) для аппроксимации абсолютного показателя финансовой устойчивости (показателя обеспеченности запасов общей величиной основных источников формирования). В этом случае будем считать, что x_0 соответствует значению показателя финансовой устойчивости на конец отчетного периода (т.е. временная шкала выбрана таким образом, чтобы $(t + t) = 0$):

$$x_0 = \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma > 0. \quad (7)$$

Заменим мгновенную скорость v_0 в модели (6) на среднюю скорость изменения показателя финансовой устойчивости за отчетный период:

$$v_0(\delta E^\Sigma) = \frac{\delta E_{t+\Delta t}^\Sigma - \delta E_t^\Sigma}{(t + \Delta t) - t} = \frac{\delta E_{t+\Delta t}^\Sigma - \delta E_t^\Sigma}{\Delta t}, \quad (8)$$

где $v_0(\delta E^\Sigma)$ — скорость изменения показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования в момент 0 .

Замена мгновенной скорости на среднюю создает погрешность в модели (6). Снизить погрешность можно, например, рассчитывая

среднюю скорость изменения показателя обеспеченности запасов общей величиной основных источников формирования по данным последнего месяца отчетного года.

Ускорение (или замедление) изменения показателя финансовой устойчивости рассчитывается на основе средней скорости показателя в отчетном периоде и средней скорости в периоде, предшествующем отчетному:

$$a(\delta E^\Sigma) = \frac{v_0(\delta E^\Sigma) - v_{-1}(\delta E^\Sigma)}{\Delta t}, \quad (9)$$

где $a(\delta E^\Sigma)$ — ускорение (или замедление) показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования;

$v_{-1}(\delta E^\Sigma)$ — средняя скорость изменения показателя финансовой устойчивости в периоде, предшествующем отчетному, рассчитываемая следующим образом:

$$v_{-1}(\delta E^\Sigma) = \frac{\delta E_t^\Sigma - \delta E_{t-\Delta t}^\Sigma}{t - (t - \Delta t)} = \frac{\delta E_t^\Sigma - \delta E_{t-\Delta t}^\Sigma}{\Delta t}, \quad (10)$$

где $\delta E_{t-\Delta t}^\Sigma$ — значение показателя финансовой устойчивости на начало периода, предшествующего отчетному.

Расчет ускорения (9) также является достаточно приближенным. Снизить погрешность расчета можно, рассчитывая ускорение показателя финансовой устойчивости на основе средних скоростей, определенных для каждого из двух последних месяцев отчетного года.

Далее для простоты будем обозначать показатели $v_0(\delta E^\Sigma)$, $v_{-1}(\delta E^\Sigma)$ и $a(\delta E^\Sigma)$ соответственно как v_0 , v_{-1} и a .

Нелинейная аппроксимация показателя δE^Σ по аргументу времени τ на основе кинематической модели (6) (при условии, что временная шкала выбрана таким образом, чтобы $(t + t) = 0$) выглядит следующим образом:

$$\delta E_{t+\Delta t+\tau}^\Sigma = \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma + v_0 \cdot \tau + \frac{a}{2} \cdot \tau^2. \quad (11)$$

Прогноз времени приближения к кризисному финансовому состоянию с помощью модели (11) строится путем решения квадратного уравнения для неизвестной величины \tilde{T}^{kp} (точнее путем

выбора одного из решений квадратного уравнения в ходе анализа динамической ситуации) [1, с. 101]:

$$\delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma} + v_0 \cdot \tilde{T}^{\text{кр}} + \frac{a}{2} \cdot (\tilde{T}^{\text{кр}})^2 = 0, \quad (12)$$

где $\tilde{T}^{\text{кр}}$ — критическое время приближения к границе кризисного финансового состояния, определяемое на основе нелинейной экстраполяции показателя δE^{Σ} .

Уравнение (12) означает, что через время $\tilde{T}^{\text{кр}}$ после окончания отчетного периода коммерческая организация достигнет границы кризисного финансового состояния при условии, что ускорение (или замедление) изменения показателя финансовой устойчивости является постоянной величиной:

$$\delta E_{t+\Delta t+\tilde{T}^{\text{кр}}}^{\Sigma} = 0, \quad (13)$$

где $\delta E_{t+\Delta t+\tilde{T}^{\text{кр}}}^{\Sigma}$ — значение показателя обеспеченности запасов основными источниками формирования через время $\tilde{T}^{\text{кр}}$ после окончания отчетного периода.

Показатель $\tilde{T}^{\text{кр}}$ — это нелинейная оценка времени приближения коммерческой организации к границе кризисного финансового состояния, основанная на нелинейной (в данном случае параболической) экстраполяции показателя δE^{Σ} за пределы отчетного периода, т.е. на предположении, что изменение δE^{Σ} описывается параболой (11).

Запишем решение уравнения (12) в общем виде:

$$\tilde{T}^{\text{кр}} = \frac{-v_0 \pm \sqrt{v_0^2 - 2a \cdot \delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma}}}{a}. \quad (14)$$

Выражение (14) в общем случае может означать наличие двух решений квадратного уравнения (12), одно из которых необходимо выбрать в качестве прогнозного времени приближения коммерческой организации к границе кризисного финансового состояния. Возможен также случай, когда ни одно из решений не может рассматриваться в качестве искомого прогноза.

Рассмотрение возможных динамических ситуаций, характеризующихся различными

сочетаниями скоростей изменения показателя финансовой устойчивости в отчетном периоде и в периоде, предшествующем отчетному, позволяет доказать, что в большинстве случаев прогнозное время приближения коммерческой организации к границе кризисного финансового состояния должно рассчитываться по формуле

$$\tilde{T}^{\text{кр}}(1) = \frac{-v_0 - \sqrt{v_0^2 - 2a \cdot \delta E_{t+\Delta t}^{\Sigma}}}{a}. \quad (15)$$

В случае, если снижение показателя финансовой устойчивости в предшествующем периоде сменилось увеличением показателя в отчетном периоде:

$$\begin{cases} v_0 > 0, \\ v_{-1} < 0, \end{cases} \quad (16)$$

имеем

$$[(v_0 - v_{-1}) > 0] \Rightarrow [a > 0]. \quad (17)$$

В данной ситуации парабола вогнута вниз, т.е. вершина параболы совпадает с минимальным значением показателя финансовой устойчивости, которое было достигнуто в отчетном или предшествующем периоде. Поэтому в рамках выбранной нелинейной экстраполяции прогнозируется рост показателя финансовой устойчивости в будущем периоде, т.е. **отсутствует тенденция** приближения к границе кризисного финансового состояния.

Если в отчетном периоде показатель финансовой устойчивости снижался медленнее, чем в предшествующем периоде:

$$\begin{cases} v_0 < 0, \\ v_{-1} < 0, \\ |v_0| < |v_{-1}|, \end{cases} \quad (18)$$

имеем

$$[(v_0 - v_{-1}) > 0] \Rightarrow [a > 0] \quad (19)$$

В данной ситуации парабола вогнута вниз, т.е. вершина параболы совпадает с

минимальным значением показателя финансовой устойчивости, которое будет достигнуто в будущем периоде. Возможны три варианта данной ситуации:

а) дискриминант квадратного уравнения (12) положителен:

$$v_0^2 - 2a \cdot \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma > 0, \quad (20)$$

т.е.

$$\delta E_{t+\Delta t}^\Sigma < \frac{v_0^2}{2a}. \quad (21)$$

Тогда прогнозным временем достижения границы кризисного финансового состояния будет меньшее из двух решений квадратного уравнения (12) (меньшее по величине решение выбирается с учетом знака, а при определении знака выражения рассматриваются знак числителя и знак знаменателя):

$$\tilde{T}^{\text{кр}}(1) = \frac{-v_0 - \sqrt{v_0^2 - 2a \cdot \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma}}{a}; \quad (22)$$

б) дискриминант квадратного уравнения (12) равен нулю:

$$v_0^2 - 2a \cdot \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma = 0, \quad (23)$$

т.е.

$$\delta E_{t+\Delta t}^\Sigma = \frac{v_0^2}{2a}. \quad (24)$$

Тогда прогнозным временем достижения границы кризисного финансового состояния будет единственное решение квадратного уравнения (12):

$$\tilde{T}^{\text{кр}}(2) = -\frac{v_0}{a}; \quad (25)$$

в) дискриминант квадратного уравнения (12) отрицателен:

$$v_0^2 - 2a \cdot \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma < 0, \quad (26)$$

т.е.

$$\delta E_{t+\Delta t}^\Sigma > \frac{v_0^2}{2a}. \quad (27)$$

Тогда оба решения уравнения (12) мнимы (являются комплексными числами). Минимальное значение показателя финансовой устойчивости положительно, поэтому в рамках выбранной нелинейной экстраполяции тенденция временного снижения показателя финансовой устойчивости не приводит к достижению границы кризисного финансового состояния.

Если в отчетном периоде показатель финансовой устойчивости увеличивался быстрее, чем в предшествующем периоде:

$$\begin{cases} v_0 > 0, \\ v_{-1} > 0, \\ v_0 > v_{-1}, \end{cases} \quad (28)$$

имеем

$$[(v_0 - v_{-1}) > 0] \Rightarrow [a > 0]. \quad (29)$$

В данной ситуации парабола вогнута вниз, т.е. вершина параболы совпадает с минимальным значением показателя финансовой устойчивости, которое было достигнуто в отчетном или предшествующем периоде. Поэтому в рамках выбранной нелинейной экстраполяции прогнозируется рост показателя финансовой устойчивости в будущем периоде, т.е. отсутствует тенденция приближения к границе кризисного финансового состояния.

Часто прогноз показателя финансовой устойчивости на основе нелинейной экстраполяции, построенный на основе экстраполяции аппроксимирующей функции (11)

$$\delta E_{t+\Delta t+\tau}^\Sigma = \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma + v_0 \cdot \tau + \frac{a}{2} \cdot \tau^2, \quad (30)$$

при ретроспективных расчетах дает большие погрешности, связанные с использованием в качестве скорости и ускорения изменения показателя финансовой устойчивости средних величин (средней скорости и среднего ускорения), а не мгновенных. В этом случае необходимо

уточнить аппроксимирующую функцию таким образом, чтобы она обеспечивала высокую точность при ретроспективных расчетах показателя финансовой устойчивости. Уточненная аппроксимирующая функция при прочих равных условиях позволит оценить время приближения к кризисному финансовому состоянию с большей надежностью.

Значению показателя финансовой устойчивости на начало отчетного периода должны соответствовать скорость \tilde{v}_0 и ускорение \tilde{a} его изменения, удовлетворяющие уравнению

$$\delta E_t^\Sigma = \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma + \tilde{v}_0 \cdot (-\Delta t) + \frac{\tilde{a}}{2} \cdot (-\Delta t)^2, \quad (31)$$

где \tilde{v}_0 — уточненное значение скорости изменения показателя финансовой устойчивости;

\tilde{a} — уточненное значение ускорения показателя финансовой устойчивости.

Значению показателя финансовой устойчивости на начало периода, предшествующего отчетному, должны соответствовать скорость \tilde{v}_0 и ускорение \tilde{a} его изменения, удовлетворяющие уравнению

$$\delta E_{t-\Delta t}^\Sigma = \delta E_{t+\Delta t}^\Sigma + \tilde{v}_0 \cdot (-2\Delta t) + \frac{\tilde{a}}{2} \cdot (-2\Delta t)^2. \quad (32)$$

Решая систему уравнений (31) и (32), можно найти скорость \tilde{v}_0 и ускорение \tilde{a} , обеспечивающие высокую точность ретроспективных расчетов.

Литература

1. *Негашев Е.В.* Аналитическое моделирование финансового состояния компании: монография. М.: Инфра-М, 2013. 186 с.
2. *Шеремет А.Д., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: Инфра-М, 2003. 237 с.
3. *Негашев Е.В.* Анализ финансового состояния промышленных предприятий в условиях рыночной экономики: дис. ... канд. экон. наук. М., 1991. 200 с. URL: <http://www.znaniium.com/> (дата обращения: 16.12.2015).
4. *Негашев Е.В.* Анализ финансов предприятия в условиях рынка: учеб. пособие. М.: Высшая школа, 1997. 192 с.

References

1. *Negashev E.V.* Analiticheskoe modelirovanie finansovogo sostoianii kompanii :monografiia [Analytical modeling of financial state of a company: monograph]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 2013, 186 p. (in Russ.).
2. *Sheremet A.D., Negashev E.V.* Metodika finansovogo analiza deiatel'nosti kommercheskikh organizatsii [Methods of financial analysis of a commercial organization's activity]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 2003, 237 p. (in Russ.).
3. *Negashev E.V.* Analiz finansovogo sostoianii promyshlennykh predpriatii v usloviakh rynochnoi ekonomiki: dis. ... kand. ekon. nauk [Analysis of financial state of enterprises under market conditions: PhD Thesis in economics]. Moscow, 1991, 200 p. URL: <http://www.znaniium.com/> (accessed: 16.12.2015).
4. *Negashev E.V.* Analiz finansov predpriatii v usloviakh rynka [Analysis of company finance under market conditions]. Moscow, Vysshaya shkola — Higher School, 1997, 192 p. (in Russ.).

УДК 657.6

Формирование интегрированной межгосударственной системы информационного обеспечения таможенного аудита

БЕРЕЗЮК ВАЛЕНТИНА ИВАНОВНА,

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
Карагандинского экономического университета Казпотребсоюза, г. Караганда, Казахстан
E-mail: valuha-hilo@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются вопросы формирования интегрированной межгосударственной системы информационного обеспечения таможенного аудита в рамках Евразийского экономического союза (ЕАЭС). Систематизированы причины проблем, связанных с внешнеэкономической деятельностью и таможней в Казахстане, а также выделены принципы создания и организации функционирования интегрированной системы информационного обеспечения таможенного аудита. Эффективность функционирования органов таможенного аудита в решающей степени зависит от актуальности, полноты и надежности используемой ими информации. Эффективная система таможенного аудита должна обеспечивать объективной и достоверной информацией об использовании ресурсов ЕАЭС в соответствии с принципами законности, экономичности и эффективности деятельности государственных органов.

Отмеченные в статье аспекты информационного обеспечения таможенного аудита могут быть решены на основе создания межгосударственного интегрированного информационно-экономического пространства.

Ключевые слова: аудит, аудиторские организации, информационное обеспечение, интегрированная межгосударственная система, таможенный аудит.

Development of Integrated Interstate System of information Support of Customs Audit

VALENTINA I. BEREZIUK,

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Karaganda Economic University of Kazpotrebsoyuz, Karaganda, Kazakhstan
E-mail: valuha-hilo@mail.ru

ABSTRACT

This article examines the formation of an integrated information management system of the interstate customs audit within the Eurasian Economic Union. It systematizes the reasons of the problems related to foreign trade activities and customs in Kazakhstan and highlights the principles of creation and operation of an integrated information management system for customs audit. The performance of the customs audit authorities largely depends on relevance, completeness and reliability of the information they use. An effective system of customs control and audit should provide the objective and reliable information on the use of the EAEC resources in accordance with the principles of legality, efficiency and effectiveness of the public authorities' activity.

The problems of information support of customs audit stated in the article can be solved by means of establishing the integrated interstate information and economic environment.

Keywords: *audit, audit organizations, information support, integrated interstate system, customs audit.*

В настоящее время создание механизма упрощения и ускорения таможенных процедур становится особенно актуальным в рамках ЕАЭС.

Евразийский экономический союз — международная организация региональной экономической интеграции, обладающая международной правосубъектностью и учрежденная Договором о Евразийском экономическом союзе.

В ЕАЭС обеспечивается свобода движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, а также проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики.

Государствами — участниками ЕАЭС являются Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика и Российская Федерация.

Евразийский экономический союз создан в целях всесторонней модернизации, кооперации и повышения конкурентоспособности национальных экономик и создания условий для стабильного развития в интересах повышения жизненного уровня населения государств-участников.

Евразийская экономическая комиссия ЕАЭС планирует, что с 01.01.2017 вступит в силу новая редакция Таможенного кодекса. Таможенный кодекс получит новое название — Таможенный кодекс Евразийского экономического союза. Процесс затягивают принципиальные разногласия государств — членов ЕАЭС в подходах к принципам таможенного регулирования¹. В нем будет ряд новшеств, в частности:

- взаимное признание уполномоченных экономических операторов;
- перспективы исключения представления при таможенном декларировании документов о подтверждении соответствия требованиям технических регламентов Таможенного союза;

- меры, направленные на развитие механизма единого окна².

Практически все зарубежные компании, как и компании Казахстана, испытывают трудности, связанные с внешнеэкономической деятельностью (ВЭД). В основном это связано с таможенными, валютными, налоговыми и другими государственными структурами, контролирующими ВЭД и с постоянно меняющимся и запутанным законодательством, имеющим двойственный смысл.

На наш взгляд, причины возникновения проблем некоторых казахстанских предприятий в ВЭД и с таможенным декларированием можно систематизировать следующим образом:

1. Незнание законов и правоприменительной практики. Это связано со сложностью и изменениями законодательства Казахстана, с межведомственными противоречиями и многовариантным толкованием законов и, как следствие, с особенностями и нюансами правоприменительной практики.
2. Неумение участников рынка отличить предложения, связанные с «серыми», т.е. незаконными, таможенными схемами ввоза и вывоза товаров в Казахстан и из него, а также оценить последующие риски.
3. Незнание требований контрольно-надзорных органов, проверяющих деятельность участников ВЭД, или недооценка этих рисков.
4. Неумение понять уровень ответственности и квалификации тех, кто предлагает услуги, а также оценить уровень их пренебрежения законами и склонности к финансовым рискам.
5. Тотальный дефицит квалифицированных и опытных кадров по всем специальностям, связанным с ведением ВЭД.

Эффективность функционирования органов таможенного аудита в решающей степени зависит от актуальности, полноты и надежности используемой ими информации, глубины и качества ее анализа. Все они испытывают острый

¹ URL: <http://rg.ru/2015/12/15/kodeks.html> (дата обращения: 11.05.2016).

² Сайт ЕАЭС. URL: <http://tass.ru/ekonomika> (дата обращения: 03.12.2015).

недостаток в такой информации, дефицит которой связан с отсутствием полноценной системы регистрационно-учетных функций государства и слабой разработанностью научно обоснованных подходов к определению характера и объема данных, необходимых для мониторинга использования определенных ресурсов в целях эффективного развития ВЭД.

На наш взгляд, необходимо рассматривать систему информационного обеспечения таможенного аудита и государственного управления в целом как инструмент формирования государственных информационных ресурсов и современных технологий, используемый для повышения эффективности таможенного аудита. В числе направлений системы информационного обеспечения таможенного аудита необходимо отметить: моделирование, прогнозирование, планирование, управление и регулирование, мониторинг и контроль в рамках методологически единой интегрированной информационной среды, позволяющей фиксировать текущее состояние и оценить перспективы развития национальной экономики.

Отмеченные выше аспекты информационного обеспечения таможенного аудита могут быть решены на основе создания межгосударственного интегрированного информационно-экономического пространства.

Межгосударственное интегрированное информационно-экономическое пространство определяется как совокупность административных, организационных и нормативно-правовых мер, технических и программных средств, а также собственно экономической информации, формируемой всеми органами государственного управления и субъектами стран ЕАЭС. Эта информация на основе информационного взаимодействия (обмена информацией) и консолидации в требуемых аспектах в состоянии целостно, функционально полно, методологически единообразно, во взаимосвязях и в динамике описать межгосударственный хозяйственный комплекс, социально-экономическую среду общественного организма на всех уровнях и во всех звеньях государственной иерархии. Подобная совокупность мер и средств должна обеспечивать сбор, передачу, актуализацию, хранение, защиту и санкционированное

предоставление экономической информации, являющейся объектом управленческого учета, различным категориям потребителей в соответствии с конкретными запросами и правом доступа [1, с. 18].

Межгосударственное интегрированное информационно-экономическое пространство призвано преодолеть ограниченность частных, узковедомственных подходов к организации информационного обеспечения таможенного аудита и механизмов рыночного регулирования. С этой целью, с одной стороны, необходимо соблюсти примат общегосударственных интересов реализации целостного управления межнациональным развитием и социальным прогрессом, а с другой — формировать и поддерживать баланс интересов государств ЕАЭС.

Развитие теории создания системы информационного обеспечения таможенного аудита будет способствовать вхождению стран — участниц ЕАЭС в зону формирования информационных основ публичного управления и международного информационного обмена в исследуемой области с учетом обеспечения требуемого уровня безопасности.

По нашему мнению, основными принципами создания и организации функционирования интегрированной системы информационного обеспечения таможенного аудита являются:

- системность сбора и аналитической обработки информации в соответствии с целями и задачами таможенного аудита;
- методологическая, лингвистическая и информационная совместимость баз данных текущей, ретроспективной и прогностической информации на межгосударственном уровне;
- налаженный обмен информацией между органами — обладателями информационных ресурсов, субъектами и объектами контрольной деятельности;
- открытость системы для поэтапной модернизации с использованием межгосударственных информационных ресурсов, объединением финансовых и материально-технических средств заинтересованных сторон ЕАЭС;
- гарантированная обеспеченность информационной безопасности;
- достоверность и непротиворечивость информации;

- наличие хорошо подготовленных кадров.

Считаем, что проблема информационного моделирования аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС должна быть сформулирована в виде четырех крупных блоков:

1. Первичность целей информационной системы таможенного аудита.

2. Информационно-программная среда, включая:

- выбор объектов и формирование информационного пространства предметной области;
- организацию информационной технологии, обеспечивающей поддержку таможенного аудита;
- формирование вывода, заключений и рекомендаций, основанных на профессиональном суждении аудитора.

3. Использование средств и методов экономико-математического моделирования информационных объектов и процессов отображения таможенного аудита в объектах информационных пространств (например, построение пространств, использующих методологию теоретико-множественного категорийного подхода, а также теорию пространственных матриц).

4. Разработка теоретических положений и практических рекомендаций по созданию таможенного аудита, в том числе и с использованием новых технологий.

Указанными обстоятельствами предопределяется актуальность исследования проблем информационного обеспечения таможенного аудита.

Инструментом таможенного аудита, способным обеспечить существенное повышение эффективности его функционирования, являются информационные ресурсы, методология создания и использования которых применительно к исследуемой области требует новых подходов, основанных на современных эффективных инновационно-информационных технологиях. Факторами информационного обеспечения таможенного аудита, системной связи всех его механизмов и структур становятся учет, отчетность и режим информационного взаимодействия всех субъектов контрольной деятельности.

Однако, несмотря на наличие определенной научной основы, до настоящего времени

не разработана проблема взаимосвязи таможенного аудита в Казахстане с созданными на базе теоретико-методологических положений информационными ресурсами ЕАЭС и обоснования обеспечения его органов информацией, необходимой для эффективной и результативной реализации их функций.

Экономико-статистическая и иная официальная информация, которая, так же как и система учета, занимает исключительно важное место для оценки количественных и качественных результатов деятельности таможенных структур, предпринимателей, итогов выполнения утвержденных в установленном порядке проектов, целевых программ и других приоритетных направлений. Однако на уровне ЕАЭС возможности получения сведений от субъектов разных стран ограничены по причинам организационного и методического характера, а также в силу отсутствия законодательной базы, регуливающей процесс информационного взаимодействия сторон.

Особенностью создаваемой интегрированной системы информационного обеспечения таможенного аудита является обилие субъектов информационного взаимодействия, объектов контроля и управления в целом, а также первоисточников информации. Кроме того, информационные ресурсы таможенного аудита «разбросаны» в географическом пространстве с соответствующими часовыми поясами.

В связи с этим, по нашему мнению, необходимо уточнить понятие формирования информационного пространства таможенного аудита во взаимодействии с источниками информации и отметить, что это самостоятельный этап работ, требующий специализированных технологий, обеспечивающих возможность инвентаризации имеющейся экономической информации, ее актуализации, кодирования сведений, формирования массивов баз данных и т.д.

Поддержание информационного пространства, элементов территориально-распределенной информационно-аналитической системы таможенного аудита и самой автоматизированной системы также является самостоятельной и сложной задачей. В информационном пространстве этой системы наличие достоверных первичных данных и обобщенных сведений

становится необходимым условием ее развития, а комплексность в использовании административных и иных источников информации позволит существенно сократить соответствующие бюджетные расходы [2, с. 56].

Прикладные программные комплексы, решающие основные функциональные задачи, должны использовать однородный массив данных, что на практике не реализуется.

В этих условиях территориально-распределенная информационно-аналитическая система таможенного аудита должна:

- способствовать накоплению и систематизации данных в режиме информационного взаимодействия с другими органами власти по уровням управления, в том числе с финансовыми контролирующими структурами, имеющими, в отличие от органов таможенного аудита, территориальные подведомственные организации, с подконтрольными объектами и иными участниками данного процесса;

- обеспечивать предоставление информации в необходимой для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий временной, пространственной, объектной и иерархической ретроспективе с заданной степенью детализации;

- содействовать освоению развиваемой за рубежом технологии постоянного (непрерывного) аудита, позволяющего существенно повысить надежность и эффективность контроля, снизить нагрузку на подконтрольные объекты, оперативно выявлять нарушения и недостатки, предупреждать риски или в значительной степени уменьшать наносимый ими ущерб, а также значительно сократить время и трудозатраты на проведение самих аудиторских мероприятий [3, с. 93].

По нашему мнению, необходимо изучить положительные моменты создания ЕАЭС и выявить негативные последствия административно-территориальной разобщенности, связанной со слабой координацией в процессе создания, и дальнейшего развития государственных информационно-аналитических систем стран ЕАЭС. В их числе отметим:

- преимущества (сильные стороны):

1. Отмена уплаты таможенных пошлин и таможенных сборов, в связи с этим — уменьшение фактической себестоимости товаров.

2. Составление и заключение договоров поставки товаров между государствами ЕАЭС требует от сторон знания специальной терминологии. Во избежание случаев неверного толкования понятий, используемых в сфере ВЭД, и, как следствие, возникновения споров необходимо руководствоваться правилами, закрепленными в Инкотермс. Четкое соблюдение правил Инкотермса позволяет точно определить сумму налога на добавленную стоимость (НДС).

3. Определение по Инкотермсу даты поставки товара, распределение между сторонами договора транспортных издержек и иных расходов, связанных с перевозкой груза, урегулирование условий перехода ответственности за риски, связанные с гибелью, утратой или порчей товара в процессе транспортировки. К примеру, раньше на таможенном пункте четко делали отметку о пересечении товаров таможенной границы, а теперь — в зависимости от того, какой определен момент и место перехода обязательств от поставщика к покупателю.

4. Отсрочка сроков уплаты суммы НДС — не позднее 20-го числа, следующего за месяцем поставки товаров.

5. Создание единой электронной базы Таможенного союза, доступ к ней при наличии электронной цифровой подписи (криптоключа) с целью увеличения уровня информационной и экономической безопасности. Возможность получить из единой электронной базы необходимую информацию и перенести ее на бумажные носители.

6. Предоставление статистической отчетности Агентству Республики Казахстан по статистике, налоговой отчетности — Комитету государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан и отчетности по ВЭД — Национальному банку Республики Казахстан в электронном виде, что позволяет высвободить время бухгалтера, уменьшить утомительную работу по подборке данных для таможенных органов.

7. Использование товаров покупателем сразу, не проходя все процессы таможенного контроля груза (временной фактор).

8. Исключение личного контакта таможенного инспектора с декларантом является положительным моментом борьбы с коррупцией;

- недостатки (слабые стороны):

1. Очень большой объем документации, копий соответствующих приложений к заявлению на ввоз-вывоз продукции, товаров, сырья (при наличии электронной базы!), предоставляемых в налоговые органы для подтверждения ввоза-вывоза данных запасов и уплаты НДС, требования отдельных поставщиков предоставления налоговой отчетности предприятия, ввозившего товар с подтверждением уплаты НДС на бумажных носителях, мотивируя тем, что электронная база данных не достаточно эффективна. Но это субъективное мнение отдельных предприятий.

2. Предоставление данных каждому уполномоченному органу (Агентству Республики Казахстан по статистике, Комитету государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, Национальному банку Республики Казахстан) в той форме, в которой они хотят видеть.

3. Сроки предоставления отчетности различные, например налоговой — до 20-го числа следующего за месяцем поставки товаров, а статистической — до 3-го числа следующего за месяцем поставки товаров. Отсюда иногда возникают погрешности в статистических данных, информация искажена. В налоговой отчетности информация представлена более точно, так как есть время (до 20-го числа) перепроверить имеющиеся данные, пересмотреть определенные показатели.

4. Отражение данных в статистической отчетности осуществляется в долларах США, курс постоянно изменяется, при этом применяются дополнительные расчеты либо статистические органы «навязывают» свой курс.

5. Использование данных о продвижении товаров, пересечении границы, полученных от поставщика либо логистических компаний в соответствии с договором, не всегда соответствуют действительности (человеческий фактор), а отчет составлен и предоставлен в электронном виде уполномоченным органам.

В предлагаемой межгосударственной системе организации информационного обеспечения таможенного аудита, по нашему мнению, должны быть воедино связаны его методология и информационные технологии, учтены

основные тенденции их развития. В связи с этим предлагаем:

1. Создать Единую информационную телекоммуникационную систему, реализуемую в рамках проекта «Электронное правительство», что окажет серьезное позитивное воздействие на результативность работы органов таможенного аудита всех уровней, будет способствовать общему развитию информационных ресурсов и положительно повлияет на формирование информационной культуры в рамках ЕАЭС.

2. Совершенствовать Единый межгосударственный регистр субъектов и обеспечить на его основе интеграцию, развитие и применение в государственных информационных системах данных, основанных на единых принципах идентификации и учета субъектов, стандартизации отчетности и организованных, в первую очередь на основе Единого межгосударственного регистра предприятий и организаций, Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации, иных системообразующих регистров, баз статистических данных и других массивов информации.

3. Расширить прогностические возможности учета и отчетности, что будет способствовать ориентированности таможенного аудита на будущие изменения в системе управления. Анализ практики таможенного аудита показывает его тесную связь с учетом и отчетностью, являющимися важными средствами осуществления его функций. Это обусловлено, в частности, тем, что предметом учета являются факты, имеющие экономическую и юридическую природу, а сам учет служит средством, методом и формой контроля. Главным направлением совершенствования учета является его формирование на основе единой методологии и единой исходной информационной базы.

4. Сформировать информационную инфраструктуру таможенного аудита и наладить информационное взаимодействие с обладателями информационных ресурсов, например с органами проведения налогового аудита.

5. Унифицировать не только технологию представления сведений и интерфейсы доступа к ним, но и создать единую логическую структуру баз данных контрольных органов по уров-

ням межгосударственной системы в рамках ЕАЭС.

Предложенные в исследовании подходы позволяют, по нашему мнению, сформировать информационную базу, определить информационный процесс таможенного аудита, основные этапы его организации, состав информации, предназначенной для решения аудиторских задач, осуществлять прогноз и мониторинг, направленный на поиск путей, определяющих выбор правильных решений различными группами пользователей информационного поля.

Таможенный аудит обеспечивает независимую объективную оценку результатов управленческой деятельности и дает информацию, позволяющую на основе принципа обратной связи вырабатывать и воплощать в жизнь корректирующие решения, ориентированные на достижение целей ВЭД. Осуществление органами таможенного аудита действенных мер возможно только при использовании адекватных форм и методов их работы, наличии высококвалифицированных кадров, развитой

информационной среды и совершенной нормативной базы [4, с. 78].

Разрабатываемые вопросы развития и организации таможенного аудита направлены на обеспечение качественных аудиторских услуг в таможенной сфере, создание благоприятных условий для ведения бизнеса. При этом аудиторской организацией могут быть даны обоснованные рекомендации в случае выявления нарушения законодательства и искажений финансовой отчетности у участника ВЭД, но она не вправе заставить принимать решения. Однако на основании таких рекомендаций участник ВЭД может самостоятельно изменить данные, например величину заявленной таможенной стоимости, тем самым избежав наличия правонарушения.

Комплексное информационное обеспечение органов власти по уровням управления и субъектов позволит, на наш взгляд, создать действенные механизмы таможенного аудита и экономической самоорганизации общества в рыночных условиях, способствующие эффективному развитию экономики всех стран ЕАЭС.

Литература

1. *Абсемитов М.О.* Таможенное дело Казахстана: история, опыт, перспективы. Астана, 2011. 112 с.
2. *Юсупова Н.И., Иванова Е.И., Фаттахов Р.В., Сметанина О.Н.* Информационное обеспечение управления и контроля: монография. М.: Машиностроение, 2008. 351 с.
3. *Иванова Е.И., Коваль Г.М., Тимофеева О.Ф.* Приграничное сотрудничество: пути и перспективы развития: учеб. пособие. Курск: КИГМС, 2007. 167 с.
4. *Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И.* Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие. М.: КноРус, 2007. 326 с.

References

1. *Absemitov M.O.* Tamozhennoe delo Kazakhstan: istoriia, opyt, perspektivy [Customs of Kazakhstan: history, experience, prospects]. Astana, 2011, 112 p. (in Russ.).
2. *Iusupova N.I., Ivanova E.I., Fattakhov R.V., Smetanina O.N.* Informatsionnoe obespechenie upravleniia i kontroliia: monografiia [Information support of management and control: monograph]. Moscow, Mashinostroenie — Engineering, 2008, 351 p. (in Russ.).
3. *Ivanova E.I., Koval' G.M., Timofeeva O.F.* Prigranichnoe sotrudnichestvo: puti i perspektivy razvitiia: ucheb. posobie [Cross-border cooperation: the ways and perspectives of development: textbook]. Kursk, KIGMS — KIGMS, 2007, 167 p. (in Russ.).
4. *Ivanova E.I., Mel'nik M.V., Shleinikov V.I.* Audit effektivnosti v rynochnoi ekonomike: ucheb. posobie [Performance audit in market economy: manual]. Moscow, KnoRus — KNORUS, 2007, 326 p. (in Russ.).

УДК 657(312.2)

Индивидуализация модели бюджетирования: концептуальные подходы и инструменты построения

КАРПОВА ВИКТОРИЯ ВЕНИАМИНОВНА,

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры «Экономика и финансы» Смоленского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Смоленск, Россия

E-mail: VVKarpova@fa.ru

АННОТАЦИЯ

Позиционирование бюджетирования как функции управления позволяет в процессе достижения стратегических целей компании спрогнозировать наиболее вероятный сценарий ее развития, определить оптимальные пути использования ресурсов, оценить результативность бизнес-процессов компании, повысить степень ответственности исполнителей. В этой связи задача менеджмента сводится к выбору концепции бюджетирования, органично отражающей специфику системы управления компанией, и построению на ее основе такой модели бюджетирования, которая будет не столько теоретически правильной, сколько работоспособной в условиях действующей в организации бизнес-модели. На взгляд автора, модель бюджетирования индивидуальна у каждой компании, так как сочетает различные методы прогнозирования, технологии и методики расчетов бюджетных показателей, регламентирует проведение этапов процесса бюджетирования в определенной последовательности и объеме, составление отчетности по исполнению бюджетов в форматах, необходимых менеджменту для эффективного контроля. Модель бюджетирования при изменении стратегических целей компании также должна модифицироваться, так как статичное бюджетирование не обеспечивает функцию обратной связи между принятым решением и его воплощением в факты хозяйственной жизни, возникающие отклонения от запланированных целевых показателей принимают характер неуправляемых.

Ключевые слова: концепции бюджетирования, модель бюджетирования, инструменты бюджетирования, методы прогнозирования, технология бюджетирования, этапы процесса бюджетирования.

The Individualization of Budgeting Model: Conceptual Approaches and Instruments of its Construction

VICTORIA V. KARPOVA,

Doctor of Sciences (Economics), Associate Professor, Professor of the Chair "Economics and Finance", Smolensk branch of Financial University under the Government of the Russian Federation, Smolensk, Russia

E-mail: VVKarpova@fa.ru

ABSTRACT

While considering budgeting as a management function it is possible to predict the most probable ways of its development yet during the process of achieving the strategic goals of the company, as well as to define how exactly to use the resources most efficiently, to evaluate the effectiveness of the company business processes, and to increase the level of responsibility of the performers. In this regard, the objectives of the management are: first of all – the budgeting concept reflecting the peculiarities of the company's management system; and secondly – the

creation of the budgeting model which will be correct both theoretically and practically, meaning that it would be efficient under the conditions of the existing business-model. In the author's view, each company has got its own budgeting model which combines the various methods of forecasting, techniques and methods of budgeting figures calculation, it also brings under regulations the stages of the budgeting process and the reporting of the budget implementation in the forms needed by the management for a more effective control. If the company changes its strategic goals the budgeting model should also be modified because the static budgeting does not provide the feedback between the decision made and the accounting event, moreover, the emerging deviations from the planned targets are considered to be out of control.

Keywords: *budgeting concept, budgeting model, budgeting tools, forecasting methods, budgeting technology, stages of budgeting process.*

Управленческие функции целеполагания, прогнозирования, планирования, координации и контроля достаточно результативно реализуются через бюджетный процесс как в частном, так и государственном секторах российской экономики. Текущий спад объемов деловой активности бизнеса в 2015 г. и предсказываемое многими экспертами сохранение наблюдаемой динамики в 2016 г. потребовало от менеджмента пересмотра стратегии развития компании. В ситуации стагнации экономики и наблюдаемой девальвации рубля применение оптимальной концепции бюджетирования, обеспечивающей лучшее управление прибылью, на наш взгляд, окажется, несомненно, более полезным, чем привлечение дорогих заемных источников поддержания капитала.

Использование бюджетирования как технологии управления эффективностью бизнес-процессов предполагает составление планов на основе поставленных целей и оценку их последующего исполнения [1]. Концепция бюджетирования, в свою очередь, представляет собой смысловой акцент, идею этого процесса. Соответственно, концепции бюджетирования, прежде всего, различаются задачами, на решение которых они ориентированы. Это могут быть достижение стратегических финансово-экономических целей, контроль своевременности выполнения плановых показателей, оперативное управление ресурсами или анализ факторов, вызвавших отклонения от запланированных, организация тесного взаимодействия структурных подразделений и др. Следовательно, концепции бюджетирования могут ставить своей целью реализацию стратегии компании, достижение

среднесрочных перспектив или краткосрочных финансовых показателей. Как следствие, концепции различаются временными рамками составления бюджетов, объектами, контуром системы (составом бюджетов), их взаимосвязями, номенклатурой показателей.

Для выбора из множества существующих концепций бюджетирования той, которая наиболее полно позволит раскрыть все потенциальные возможности процедур бюджетирования, учесть отраслевые особенности функционирования субъекта, состояние рынка, размер бизнеса, стадию его развития, внутренние организационные условия и другие факторы, влияющие на результативность хозяйственных операций, необходимо определиться с неизбежными ограничениями, которые есть у каждой разработанной концепции. В таблице обобщены концепции бюджетирования, применяемые в современной отечественной и зарубежной практике.

Приростное бюджетирование, уже ставшее традиционным для российских компаний, ориентировано на стабильно работающий бизнес, уверенно чувствующий себя на рынке в обозримом будущем. Необходимым условием выбора этой концепции является наличие ретроспективной финансовой информации о деятельности компании за предшествующие отчетные периоды, очищенной от влияния «шоковых» колебаний рынка. Составление бюджета предполагает незначительную корректировку фактических данных предыдущего периода с учетом прогнозируемых темпов инфляции, роста тарифов, изменения налоговых ставок [2].

Концепция бюджетирования «с нуля» построена на предположении о том, что до момента составления бюджета деятельность не велась.

Функциональные возможности и ограничения современных концепций бюджетирования

Концепция	Функционал	Достоинство	Ограничение
Приростное бюджетирование	Стратегическая ориентация. Взаимодействие. Контроль	Простота расчетов. Поддержание сложившейся тенденции развития. Непосредственная связь со стратегией	Включение в бюджет дискреционных затрат. Статичность. Отсутствие оценки эффективности затрат. Высокая вероятность повторения типичных ошибок прошлого периода
Бюджетирование «с нуля» (Zero-Based Budgeting)	Планирование. Мониторинг	Оценка внешнего окружения. Детальное обоснование статей, предварительная оценка эффективности проекта, выбор наиболее доходного варианта	Значительные временные затраты на расчеты. Статичность показателей
Непрерывное (скользящее) бюджетирование (Rolling budgets)	Идентификация процессов. Тактическое целеполагание. Текущее планирование. Мониторинг. Взаимодействие	Гибкость, оперативность. Точность планирования. Свободно от ошибок прошлых лет. Отсутствует необоснованное ежегодное увеличение бюджета. Выявление проблем на этапе планирования	Увеличение времени на сбор информации
Бюджетирование, ориентированное на результат (Performance Budgeting)	Целеполагание. Прогнозирование. Мониторинг. Контроль	Оценка эффективности программы. Интеграция стратегического планирования с текущим	Трудоемкость расчетов. Высокая неопределенность показателей
Пооперационное бюджетирование (Activity-Based Budgeting)	Текущее планирование. Мониторинг. Контроль	Привязка к бизнес-процессам. Релевантность информации для управления	Отсутствие связи между работой подразделений и финансовым результатом
Децентрализованное бюджетирование или управление вне рамок бюджета (Beyond Budgeting)	Целеполагание. Оптимизация	Самоуправление. Расширение полномочий менеджеров. Лояльность к внедрению изменений	Произвольное внесение изменений

Эта исходная посылка избавляет составителей бюджета от повторения ошибочных предположений прошлых отчетных периодов, нацеливая на эффективное использование имеющихся ресурсов.

Непрерывное (скользящее) бюджетирование основано на непрерывной корректировке показателей предшествующих отчетных периодов (месяц, квартал) в соответствии с экономическими ожиданиями. В рамках этой концепции процесс бюджетирования становится непрерывным, так как после утверждения прогнозных показателей на первый плановый период итерации повторяются постоянно по мере исполнения бюджета. Контроль за соблюдением

такого бюджета позволяет получать оперативные данные о возникающих отклонениях от показателей, зафиксированных в бюджете, и продуктивно реагировать на волатильность внешних рыночных условий.

Бюджетирование, ориентированное на результат, имеет особую сферу применения — региональные и муниципальные бюджеты. Целевые показатели бюджетов устанавливаются на основе утвержденных федеральных, региональных и муниципальных программ, нормативов оказания государственных услуг. Утвержденный бюджет формирует базу для контроля объемов и эффективности затраченных средств. На наш взгляд, распространение этого метода на сферу

частных финансов поможет субъектам предпринимательства увеличить полезность бюджетирования, так как исполнение бюджета оценивается регулярно и не только по уровню отклонений, но и по степени достижения поставленных целей.

Пооперационное бюджетирование увязано с технологическими процессами и производственным циклом компании, что позволяет прогнозным показателям гибко реагировать на любые текущие изменения технологии или модернизацию производства. Бюджеты разрабатываются по отдельным технологическим операциям, закрепленным за конкретным центром ответственности, или по видам деятельности (инвестиционная, снабженческая, производственная, организационная, сбытовая). В этой концепции бюджетирования эффективно реализуется функция текущего контроля путем оперативной регистрации возникающих при исполнении бюджета отклонений фактических значений от запланированных.

Управление за рамками бюджета использует иной, чем в традиционном бюджетировании методический инструментарий, хотя также предполагает постановку четких целей и задач и соблюдение алгоритма расчетов. Эта концепция может базироваться на показателях акционерной стоимости (увязка управленческих решений и интересов стейкхолдеров), эталонном сравнении с другими участниками рынка, сбалансированной системе показателей, процессно-ориентированном управлении продуктами, каналами продаж. Безбюджетное управление предъявляет не менее высокие требования к информационному обеспечению, чем бюджетирование, при этом класс информационных систем должен быть масштаба всей компании (ERP*).

Приведенные в *таблице* недостатки каждой из анализируемых концепций хорошо «знакомы» российским компаниям и позволяют сделать вывод об отсутствии «идеальной» концепции, которая обеспечивала бы паритетное решение всех задач управления и была бы одинаково полезна при достижении конкретных целей, которые формулируются менеджментом. В качестве решения мы предлагаем построение

индивидуальной модели бюджетирования, встраиваемой в контур управления компании. Основу модели будет составлять одна из рассмотренных выше концепций (согласно выбранной стратегии развития и текущих предпочтений менеджмента), а практическое внедрение будет осуществляться посредством набора инструментов бюджетирования. Инструменты бюджетирования понимаются нами как комплекс технических приемов, практически реализующих основную линию выбранной концепции бюджетирования.

Сопряжение в процессе бюджетирования разных видов инструментов формирует персонифицированную модель бюджетирования, отличающуюся по стадиям бюджетного цикла, времени сбора данных, технологии, точности прогнозирования (*рис. 1*).

Технология построения бюджетного процесса зависит от организационной структуры компании и реализуемой менеджментом политики управления персоналом.

Вертикально интегрированные компании часто применяют «мозаичное» бюджетирование, построенное на дроблении бюджетного процесса по структурным подразделениям с последующим объединением в генеральный бюджет (Master Budget). Бюджеты структурных единиц составляются, согласовываются, а затем утверждаются по принципу «снизу — вверх» или «сверху — вниз». Оба подхода обеспечивают объединение локальных целей бизнес-структур, входящих в группу, под эгидой стратегической цели контролирующей компании, координацию бюджетных показателей подразделений. Однако различается мотивация исполняющего бюджет персонала. Подход «сверху — вниз» ограничивает инициативу подчиненных структур, директивно внедряя желаемые значения целевых показателей. Подход «снизу — вверх» дает большую свободу действий в части номенклатуры статей, их обоснования, расчета, хотя при согласовании проектов остается вероятность их отклонения руководством и итерации корректировок могут быть бесконечны до достижения приемлемой версии.

В некоторых случаях практикуется бюджетирование только ряда ключевых статей расходов, имеющих наибольший вес в общей структуре

* ERP (Enterprise Resource Planning) — планирование ресурсов предприятия.



Рис. 1. Инструменты бюджетирования

затрат компании, без детального прогноза всех расходов. Еще одна техника — это укрупненное бюджетирование, когда расчет ведется не по конкретным видам затрат, а по направлениям расходования средств. При этом можно использовать обычную для финансовых отчетов классификацию, подразделяющую все затраты на операционные, инвестиционные и финансовые [3].

Цикл бюджетирования зависит от степени определенности планов, реализуемых компанией (долгосрочные, среднесрочные, текущие), стадии внедрения проекта (исследование, проектирование, разработка), длительности производственного цикла, отчетного периода финансовой и внутренней отчетности (месяц, квартал, год).

В контур системы бюджетирования может включаться только необходимый минимум бюджетов, например операционный бюджет доходов и расходов. Такая концепция вполне оправдана для однопродуктовых предприятий или сферы малого бизнеса. Сложность хозяйственных процессов, укрупнение их объемов инициируют дополнение бюджетной системы блоком функциональных бюджетов (закупок и затрат на снабженческо-заготовительную деятельность,

коммерческих расходов, затрат на содержание и восстановление основных средств, затрат на содержание персонала и др.). Повышается информативность бюджетной системы в части определения факторов, влияющих на эффективность деятельности. Если выбирается вариант составления генерального бюджета, то процесс бюджетирования приобретает стратегическую направленность, объединяя операционный, финансовый и инвестиционный бюджеты.

Реализация бюджетного процесса может предусматривать возможность корректировки утвержденных показателей (возникновение незапланированных хозяйственных ситуаций, уточнение условий договоров и др.), обязательность итеративных корректировок (по окончании первого планового периода — месяц или квартал) или, напротив, запрет на пересмотр фиксированных бюджетных нормативов (лимитов). Каждый названный вариант отражает выбранную топ-менеджментом систему контроля эффективности бизнес-процессов.

Реальность бюджетных показателей в разрезе отдельных бюджетов и их статей зависит от применяемых методов бюджетного прогнозирования. Выбор метода во многом субъективен и в основном зависит от позиции и знаний

менеджмента, в то время как для достижения большей объективности процесса бюджетирования необходима предварительная его оценка с позиции существенности величины отклонений бюджетных показателей от фактически зафиксированных в бухгалтерском учете данных. Для упорядочения процесса выбора метода бюджетного прогнозирования необходима их научно обоснованная классификация (рис. 2).

Формализованные методы прогнозирования подразумевают построение прогнозов средствами математической статистики. Их использование возможно, если уже собрана ретроспективная информация за предыдущие отчетные

периоды (рекомендуемый аналитиками период — 5–7 лет, в периоды повышенной нестабильности переходят к ежемесячной или поквартальной статистике). К этой группе методов относятся:

- *метод линейного планирования* — основан на признании объемов деловой активности (величины продаж) в качестве точки отсчета для прогнозирования остальных бюджетных показателей: переменных затрат на производство, управленческих и коммерческих расходов, закупок. Завершается бюджетный процесс расчетом производных показателей операционной прибыли и совокупного дохода.



Рис. 2. Классификация методов бюджетного прогнозирования по степени формализуемости расчетов

Для прогнозирования деловой активности используются приемы статистического анализа динамических рядов (относительные и средние показатели рядов динамики, сглаживание и аналитическое выравнивание рядов). Распространя выявленный тренд на будущие периоды, принимая во внимание существенность изменения показателей текущего периода по сравнению с предыдущим периодом и причины этих изменений, становится возможным определение наиболее вероятной тенденции. Данный метод эффективен при прогнозировании статей бюджета, имеющих стабильный характер;

- *метод «целевой прибыли» (Profit-Target)* — заключается в расчете бюджетных показателей с использованием математического моделирования на основе установленных менеджментом целевых или «желаемых» показателей прибыли. Показатели доходов и расходов по всем видам деятельности (продуктам или подразделениям) определяются нисходящим методом. Надежность линии регрессии повышается при построении многошаговых моделей корреляции, ставящих прогнозируемые бюджетные показатели в зависимость от нескольких переменных. Достоинством этого метода является восприимчивость к изменениям внешней среды, возможность внесения корректировок на любом этапе планирования;

- логика применения *корреляционно-регрессионного анализа* в бюджетировании основана на существовании взаимосвязей между ключевыми показателями операционного и финансового бюджетов — объемы закупок запасов зависят от объемов и ассортимента продаж, переменные затраты на производство определяются темпами роста деловой активности, приток денежных средств коррелирует с его оттоком и др. Комплексное применение приемов корреляционного и регрессионного анализа в бюджетировании направлено на увязку бюджетных показателей путем нивелирования влияния случайных факторов на прогнозную динамику показателей.

Неформализованные методы позволяют получить прогнозную оценку величины бюджетной статьи в будущем, независимо от информационной обеспеченности. К ним относятся:

- *исторический (incremental) бюджет* — основан на индексации (в процентной или денежной форме) бюджета предшествующего периода;

- *экспертные (расчетно-аналитические) методы*. К этим методам прибегают при отсутствии аналогов, когда закономерности развития экономических явлений еще не выявлены, а приблизительно спрогнозированы на основе мнений специалистов-экспертов.

Комбинированные методы используют смешанные массивы, т.е. экспертную и фактографическую информацию. К ним можно отнести следующие методы:

- *метод экономических группировок* — основан на объединении показателей в однородные группы для выявления взаимодействия между ними;

- *метод прямого счета по нормам и нормативам* — прогнозные показатели бюджета определяются исходя из научно обоснованных норм и нормативов, таких как ставки налогов, тарифные сборы, нормы амортизационных отчислений, рассчитывается потребность в финансовых ресурсах;

- *индексный метод* — подразумевает использование разнообразных индексов при расчете плановых показателей (индексы-дефляторы).

Помимо рассмотренных методов, к комбинированным можно отнести метод «отчисления процента от прибыли» — бюджет определяется как конкретный процент от объема предполагаемой чистой прибыли (часто используется в рекламной и PR-компаниях), и «долевой» метод, где в зависимости от размера денежных поступлений определяется лимит расходов по каждой статье на основе утвержденных долей (удельных весов) и затем контролируются не абсолютные цифры, а структура расходов. Метод ориентирован на соблюдение «порога» безопасности и позволяет наиболее рационально использовать финансовые ресурсы [4].

Итак, как нам представляется, вполне допустимо для построения модели бюджетирования в рамках конкретной организации комбинировать разные инструменты бюджетирования:

- определять контур бюджетирования — строить его по каждому бизнес-процессу, структурной единице или «узким» местам;

- подбирать разные методы прогнозирования как для отдельных частей бюджета (бюджет продаж, бюджет прямых материальных затрат, бюджет затрат на содержание персонала и др.), так и для его отдельных статей (переменные и постоянные затраты, регулируемые и нерегулируемые и др.), позволяющие повысить точность

прогнозов, облегчить оценку результатов и обработку информации;

- применять дифференцированные по объектам бюджетирования форматы бюджетов, выбирать бюджетный цикл по необходимой руководству степени контроля, с помощью различных приемов отслеживать отклонения между бюджетными индикаторами и реальными результатами проектов и бизнес-процессов.

Таким образом, модель бюджетирования каждой компании уникальна и специфична. При этом общими критериями успешного функционирования построенной модели, на наш взгляд, являются коммуникативные и информационные требования, соблюдение которых обеспечит отсутствие дублирующих друг друга действий структурных подразделений, стандартизацию сбора и обработки данных для составления бюджетов.

Литература

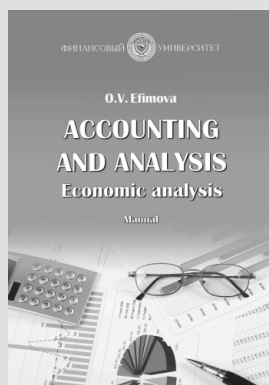
1. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: дис. ... д-ра экон. наук. М., 2004. 325 с.
2. Чунихина М.А. Обзор методов бюджетирования, применяемых в практике субъектов хозяйствования // Научные труды SWorld. 2014. Т. 25. № 4. С. 95–98.
3. Карпова В.В., Карпова Т.П. Принципы построения и прогнозные возможности расчетно-платежного баланса // Вестник Финансового университета. 2015. № 1 (85). С. 37–53.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: информационное обеспечение менеджмента. Смоленск, 1993. 290 с.

References

1. Karpova T.P. Bukhgalterskii upravlencheskii uchet proizvodstva: kontseptsiiia sovershenstvovaniia: dis. ... d-ra ekon. nauk [Management accounting of manufacturing: the concept of perfection, Thesis for a Doctor's degree in Economics]. Moscow, 2004, 325 p. (in Russ.).
2. Chunikhina M.A. Obzor metodov biudzhetrovaniia, primeniaemykh v praktike sub"ektov khoziaistvovaniia [Review of budgeting methods employed in the practice of business entities]. Nauchnye trudy SWorld — Scientific works, 2014, vol. 25, no. 4, pp. 95–98 (in Russ.).
3. Karpova V.V., Karpova T.P. Printsipy postroeniia i prognoznye vozmozhnosti raschetno-platezhnogo balansa [The building principles and forecasting possibilities of the balance of repayment of payables and receivables]. Vestnik Finansovogo universiteta — The Bulletin of the Financial University, 2015, no. 1 (85), pp. 37–53 (in Russ.).
4. Karpova T.P. Upravlencheskii uchet: informatsionnoe obespechenie menedzhmenta [Management Accounting: information base for management]. Smolensk, 1993, 290 p. (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Ефимова О. В.

Бухгалтерский учет и анализ. Экономический анализ: учеб. пособие на английском языке. М.: Финансовый университет, 2015. 64 с.

ISBN 978-5-7942-1303-4

Пособие на английском языке содержит изложение основных тем курса экономического анализа для бакалавров, обучающихся по специальности «Экономика». Цель учебного пособия состоит в том, чтобы помочь студентам овладеть навыками анализа бизнеса, освоить технику и методы экономического анализа, дать понимание основных профессиональных терминов и понятий. Пособие включает краткое описание каждой темы и цели ее изучения, объяснение, почему эта тема важна, задания для развития навыков экономического анализа, глоссарий терминов, вопросы для самоконтроля. Предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению «Экономика», профиль «Международные финансы».

УДК 657

Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов

БУЛЫГА РОМАН ПЕТРОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию и практико-ориентированному образованию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: arpr@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются основные инструменты и субъекты, формирующие квалификацию работника, обуславливающие необходимость тесного взаимодействия образовательных организаций, профессиональных сообществ и конкретных работодателей. Дана характеристика новых элементов единой системы формирования квалификации работника – органов независимой оценки квалификаций (совета по профессиональным квалификациям, центров оценки квалификаций). Рассмотрены специфические особенности процесса гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов по видам деятельности, связанным с бухгалтерским учетом, анализом и аудитом. Как характеристика лучших практик рассмотрен опыт Финансового университета по участию представителей вузовского сообщества в разработке профессиональных стандартов и создании на этой основе образовательных программ, сопряженных с профессиональными стандартами.

Ключевые слова: квалификация, трудовая функция, профессиональный стандарт, образовательная программа, оценка квалификаций, совет по профессиональным квалификациям, центр оценки квалификаций, аудитор, внутренний аудитор, внутренний контролер, бухгалтер, бизнес-анализ.

Training Accountants and Auditors: How to Harmonize Educational Programs and Professional Standards

ROMAN P. BULYGA,

Ph.D., Doctor of Sciences (Economics), Professor, Vice-Rector for Strategic Development and Practice-Oriented Education, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: arpr@fa.ru

ABSTRACT

The article focuses on the main tools and subjects which form a qualified employee and which call for the close cooperation between educational institutions, professional communities and employers. The author describes such new elements of the joint system to form the employee's qualification as the bodies of independent qualification assessment (i. e. the Council on Professional Qualifications, Qualification Assessment Centers). The article also considers the peculiarities of the process of harmonization between educational programs and professional standards related to such types of activities as accounting and audit. Best practices are exemplified by the

experience of the Financial University under the Government of the Russian Federation in faculty representatives' participating in the development of professional standards and further development of educational programs linked to professional standards.

Keywords: *qualification, labor function, professional standard, educational program, qualification assessment, the Council on Professional Qualifications, Qualification Assessment Centers, auditor, internal auditor, internal inspector, accountant, business analysis.*

Краеугольным камнем решения проблемы гармонизации структуры и содержания образовательных программ вузов и профессиональных стандартов видов деятельности является понимание диалектики единства и различия понятия «квалификация» для бизнеса и образования. В ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации (в ред. от 30.12.2015) (далее — ТК РФ) под квалификацией работника понимается его уровень знаний, умений, профессиональных навыков и опыта работы, т.е. фактически достигнутая квалификация конкретного специалиста. Профессиональный стандарт в соответствии с этой же статьей ТК РФ выступает как характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности. Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (в ред. от 02.03.2016) (ст. 2, п. 5) дает определение «квалификации» как уровня знаний, умений, навыков и компетенции, характеризующего подготовленность к выполнению определенного вида профессиональной деятельности, т.е. требуемого уровня подготовленности, которого должен достичь обучаемый, для получения права на присвоение соответствующей квалификации.

На *рис. 1* представлены основные инструменты и субъекты, формирующие квалификацию работника, обуславливающие необходимость тесного взаимодействия образовательных организаций, профессиональных сообществ и конкретных работодателей.

Важным инструментом формирования квалификации обучаемого выступают образовательные программы, реализуемые на основе соответствующих образовательных стандартов. На *рис. 2* представлен идеальный алгоритм формирования квалификации специалиста по законодательству Российской Федерации.

В представленном алгоритме курсивом выделен новый элемент единой системы формирования квалификации работника — органы независимой оценки квалификаций (Национальное агентство профессиональных квалификаций, советы по профессиональным квалификациям, центры оценки квалификаций).

В настоящее время новое для Российской Федерации явление — система независимой оценки квалификаций — только формируется. Разработан и обсуждается проект нового федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам и внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации» [1]. В указанном законопроекте определено, что на советы по профессиональным

Образовательные организации	Профессиональные сообщества	Работодатели
Образовательные программы	Профессиональные стандарты	Трудовые функции
Требуемая		Фактическая
Квалификация работника		

Рис. 1. Инструменты и субъекты, формирующие квалификацию работника

Документ (регламент)	Объект	Субъект
Типовые должности	Трудовые функции	Работодатель
Профессиональный стандарт вида деятельности	Обобщенные трудовые функции	Профессиональные сообщества
<i>Документ (сертификат, диплом) об аккредитации образовательной программы</i>	<i>Общественно-профессиональная аккредитация образовательных программ</i>	<i>Советы по профессиональным квалификациям</i>
Федеральный государственный образовательный стандарт / Образовательный стандарт	↓ ↓ ↓	Минобрнауки России / Ведущие вузы
Образовательная программа высшего образования	Компетенции	Вуз
Учебный план, рабочий учебный план	Состав учебных дисциплин	Факультет вуза
Программа дисциплины	Содержание дисциплины	Кафедра вуза
Курс лекций, план занятий	Наполнение дисциплины	Преподаватель
Промежуточная и итоговая аттестация	Знания, умения, навыки	Студент
Диплом	Квалификация	Специалист
<i>Свидетельство о профессиональной квалификации</i>	<i>Оценка и сертификация квалификаций</i>	<i>Центры оценки квалификаций</i>
Профессиональный стандарт вида деятельности	Обобщенные трудовые функции	Профессиональные сообщества
Должностные обязанности	Трудовые функции	Работодатель

Рис. 2. Алгоритм формирования квалификации специалиста

квалификациям будет возложена функция по организации подготовки предложений по приведению федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования и основных профессиональных образовательных программ в соответствие с профессиональными стандартами, по организации профессионально-общественной аккредитации образовательных программ.

В соответствии с названным законопроектом под независимой оценкой и сертификацией квалификаций понимается установление соответствия квалификации соискателя требованиям профессионального стандарта, а в случае его отсутствия — иным квалификационным требованиям. То есть профессиональный стандарт в новой конструкции выступает своеобразной эталонной мерой для оценки качества как образовательных программ вузов, так и квалификации конкретного специалиста (выпускника

вуза). В средствах массовой информации высказываются идеи (О.Д. Прянишникова, Л.В. Козлова [2]), что для образовательных организаций успешное прохождение их выпускниками процедур оценки и сертификации может рассматриваться как независимая, а следовательно, объективная оценка качества деятельности.

Все вышесказанное свидетельствует о необходимости совместной плодотворной работы представителей вузов, профессиональных сообществ, организаций независимой оценки квалификаций.

Со стороны вузовского сообщества видятся следующие основные направления деятельности в данном вопросе:

1) активное участие представителей вузовского сообщества в разработке профессиональных стандартов по виду деятельности [3].

В соответствии с п. 2 Правил разработки, утверждения и применения профессиональных

стандартов, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 22.01.2013 № 23 (в ред. от 23.09.2014) проекты профессиональных стандартов могут разрабатываться профессиональными сообществами с участием образовательных организаций;

2) разработка образовательных программ, сопряженных с профессиональными стандартами;

3) подготовка образовательных программ к профессионально-общественной аккредитации.

Процесс гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов по видам деятельности, связанным с бухгалтерским учетом, анализом и аудитом, имеет ряд специфических особенностей. По данным видам деятельности профессиональными сообществами при участии представителей вузов (прежде всего Финансового университета) идет активная разработка и внедрение профессиональных стандартов. По состоянию на сегодняшний день ситуация следующая.

По направлению «Учет» принят один стандарт, покрывающий только сферу бухгалтерского (финансового) учета, — «Бухгалтер», утвержденный приказом Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н.

По направлению «Анализ» нет принятых национальных профессиональных стандартов.

По направлению «Аудит» принято четыре профессиональных стандарта, не покрывающих только сферу государственного аудита:

- «Аудитор», утвержден приказом Минтруда России от 19.10.2015 № 728н;
- «Внутренний аудитор», утвержден приказом Минтруда России от 24.06.2015 № 398н;
- «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)», утвержден приказом Минтруда России от 22.04.2015 № 236н;
- «Специалист по финансовому консультированию», утвержден приказом Минтруда России от 19.03.2015 № 167н.

Что касается сферы действия и обязательности для субъектов хозяйствования принятых стандартов, ситуация следующая. Информационным сообщением Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2015 предписано руководствоваться профессиональным стандартом «Аудитор»:

- всем аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам — работодателям при формировании кадровой политики и в управлении персоналом, при организации обучения и аттестации работников, разработке должностных инструкций, тарификации работ, присвоении тарифных разрядов работникам и установлении систем оплаты труда — начиная с 01.07.2016;

- образовательным организациям профессионального образования — при разработке профессиональных образовательных программ.

Представляется, что концептуально данный подход по сфере применения профессиональных стандартов будет распространен на другие сферы деятельности бухгалтеров, аудиторов и аналитиков.

Большое количество вузов России, реализующих образовательные программы в области бухгалтерского учета, анализа и аудита, ведут активную работу по их синхронизации с принятыми профессиональными стандартами.

Учитывая активное участие в работе экспертных комиссий по разработке профессиональных стандартов, реализуемые Финансовым университетом образовательные программы (прежде всего магистерские программы) изначально формировались с учетом положений (проектов) этих профессиональных стандартов. Так, например, при разработке магистерской программы «Аудит и финансовый консалтинг» по направлению «Экономика» учтены требования профессиональных стандартов «Аудитор» и «Специалист по финансовому консультированию»; магистерская программа «Внутренний контролер» по направлению «Государственный аудит» разработана с учетом положений профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)». В разработке и реализации этих программ активное участие принимают представители профессионального сообщества, крупнейшие компании-работодатели (в том числе создавшие совместно с Финансовым университетом базовые кафедры). Они оказывают активное содействие в прохождении практики и трудоустройстве выпускников этих магистерских программ.

На ближайшую перспективу Финансовым университетом и вузами, реализующими образовательные программы в области бухгалтерского учета, анализа и аудита, планируется:

- продолжение сотрудничества с профессиональными сообществами по разработке профессиональных стандартов по другим видам

деятельности, связанным с бухгалтерским учетом, бизнес-анализом и аудитом;

- актуализация образовательных программ подготовки бакалавров и магистров с учетом принятых профессиональных стандартов;
- разработка образовательных программ подготовки аспирантов, сопряженных с профессиональными стандартами.

Литература

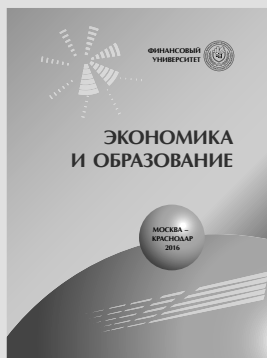
1. Проект федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам». URL: <http://www.trudcontrol.ru> (дата обращения: 25.04.2016).
2. *Прянишникова О.Д., Козлова Л.В.* Независимая оценка и сертификация квалификаций: результаты мониторинга, проведенного НАПК в 2014 году. URL: <http://www.edupolicy.ru> (дата обращения: 25.04.2016).
3. *Булыга Р.П.* Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 75–81.

References

1. Proekt federal'nogo zakona «Ob otsenke professional'noi kvalifikatsii na sootvetstvie professional'nykh standartam» [Draft of the Federal Law “On Assessment of Professional Qualification Compliance with Professional Standards”]. URL: <http://www.trudcontrol.ru> (accessed: 25.04.2016) (in Russ.).
2. *Prianishnikova O.D., Kozlova L. V.* Nezavisimaya otsenka i sertifikatsiia kvalifikatsii: rezul'taty monitoringa, provedennogo NARK v 2014 godu [Independent assessment and qualification certification the results of monitoring performed by The National Agency for Qualifications Development in 2014]. URL: <http://www.edupolicy.ru> (accessed: 25.04.2016) (in Russ.).
3. *Bulyga R.P.* Kontsepsiia formirovaniia professional'nykh standartov v oblasti bukhgalterskogo ucheta i audita [The Concept of Professional Standards Formation in Auditing and Accounting]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 3, pp. 75–81 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Экономика и образование: сборник научных статей по материалам Международной научно-практической конференции «Подготовка, переподготовка и повышение квалификации экономических кадров с использованием интерактивных форм и электронного обучения» / под ред. профессора Г.Б. Тубиса. М.: Финансовый университет, 2016. 156 с.

ISBN 978-5-7942-1304-1

Сборник научных статей подготовлен по материалам Международной научно-практической конференции «Подготовка, переподготовка и повышение квалификации экономических кадров с использованием интерактивных форм и электронного обучения», проходившей в соответствии с планом мероприятий Министерства образования и науки Российской Федерации в г. Краснодаре в октябре 2015 г.

Для работников высших учебных заведений и научно-исследовательских институтов, занимающихся проблемами совершенствования качества подготовки экономических кадров.

УДК 331

Условия успешного использования профессиональных стандартов

МЕЛЬНИК МАРГАРИТА ВИКТОРОВНА,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Аудит и контроль»
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации,
заслуженный деятель науки Российской Федерации г. Москва, Россия

E-mail: aik@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье представлено продолжение дискуссии о роли и значении профессиональных стандартов в совершенствовании организации управления в экономических субъектах и их влиянии на учебный процесс подготовки кадров разной квалификации. Подчеркивается, что введение профессиональных стандартов как важного инструмента кадровой политики предполагает согласование основных положений стандартов не только с образовательными программами вузов, но и с множеством законодательных и нормативных документов, регламентирующих систему управления экономическими субъектами. Важную роль успешного использования профессиональных стандартов должна сыграть согласованность развития академического и профессионального образования, четко определив роль саморегулируемых организаций в этом процессе. Компетенции, учитываемые при разработке образовательных программ, необходимо увязать с регламентами организации управления, в том числе с типовыми положениями о подразделениях, об основных отделах аппарата управления, с должностными инструкциями. Вопросы оценки профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам должны быть увязаны с правилами аттестации работы организации, учитываемымися при планировании кадровой карьеры, оценки эффективности деятельности и формировании систем стимулирования.

Ключевые слова: квалификация, знания, умения, профессиональные навыки, компетенции, трудовые функции, академическое и профессиональное образование, работодатели, вузы, профессиональные и образовательные стандарты, образовательные программы, саморегулируемые организации.

Conditions of Successful Use of Professional Standards

MARGARITA V. MELNIK,

Doctor of Science (Economics), Professor, Professor of the Department of Auditing and Control,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Honoured Worker of Science of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: aik@fa.ru

ABSTRACT

The article continues the discussion about the role and importance of professional standards in improvement of management in economic subjects and their influence on training specialists of different qualifications. The author emphasizes that introduction of professional standards as an important tool of human resources policy involves the harmonization of the provisions of the standards not only with educational programs of higher school institutions but also with a number of legal and normative documents regulating the system of management of economic subjects. The harmonization in the development of academic and vocational (professional) education should play an important role in successful use of professional standards. The part

of self-regulatory organization in this process should be clearly determined. The competences taken into consideration when working out educational programs, should be harmonized with regulations on organizing management including the model provisions about divisions, about main departments in management structure and job descriptions. The issues of assessment of compliance of professional qualification with professional standards should be linked to the rules of certification of an organization and taken into consideration when planning staff career, evaluating its performance and developing incentive schemes.

Keywords: *qualification, knowledge, abilities, professional skills, competences, labour functions, academic and vocational education, employers, higher educational institutions, professional and educational standards, educational programs, self-regulatory organizations.*

На прошедшей в Финансовом университете в марте 2016 г. Международной научно-методической конференции «Образовательные программы и профессиональные стандарты: поиск эффективного взаимодействия» активно обсуждались вопросы, связанные с гармонизацией усилий работодателей и вузов в подготовке кадров, адекватных современным требованиям экономики. В секциях и на круглых столах широко обсуждались принятые профессиональные стандарты, соответствие их действующим в настоящее время образовательным программам и были намечены серьезные шаги по их дальнейшему совершенствованию. В частности, учитывая профиль Финансового университета, очень большое внимание было уделено анализу и готовности к восприятию на практике профессиональных стандартов, принятых в области экономической работы. Бесспорно, этот вопрос имеет чрезвычайно большое значение и особенно важен для перспективы повышения квалификации кадров, ибо вузы готовят тех специалистов, которые будут активно востребованы через несколько лет, и, безусловно, их знания должны в определенной мере опережать современные требования работодателей к подготовке кадров, соответствующие службе аппарата управления, отраженные в соответствующих должностных инструкциях. Вместе с тем именно потребность и стратегия развития экономических субъектов позволяют сформулировать конкретные заказы в подготовке новых кадров, которые будут реально востребованы в производстве.

Однако, на мой взгляд, в проблеме использования профессиональных стандартов есть и другая, не менее важная сторона, которая тоже

достойна обсуждения и не может быть не затронута при решении проблемы дальнейшего совершенствования учебного процесса в вузах. В частности, это касается непосредственно гармонизации профессиональных стандартов с общими направлениями и тенденциями изменения управления в экономических субъектах разного уровня. Задачей данной статьи является как раз этот аспект роли профессиональных стандартов с позиций их влияния и одновременно их гармонизации с теми направлениями развития экономической деятельности, которые характерны для современного этапа, причем для экономических субъектов разного типа и разного уровня с учетом не только российского, но и зарубежного опыта.

Данный аспект проблемы имеет первостепенное значение именно на данном этапе разработки и использования профессиональных стандартов в практической деятельности работодателей и тех организаций, которые связаны с подготовкой кадров. С этой целью хотелось бы подчеркнуть, что в настоящее время разработанные и принятые стандарты должны быть непосредственно использованы в ближайшем будущем как работодателями, так и всеми организациями, регулирующими кадровую политику в экономических субъектах.

По информации Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации на сегодняшний день разработаны и приняты 811 стандартов, что составляет 60% от общего перечня всех профессий. В настоящее время рассматривается проект федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам и внесение изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации» (далее — Проект

федерального закона) [1]. Эта проблема поставлена весьма своевременно, поскольку в данный момент применительно ко всем стандартам рассмотрены возможности проведения мониторинга их рациональности и оценки их использования в экономических субъектах разного типа. При этом оперативный анализ и прямая оценка соответствия разработанных стандартов требованиям работодателей, с одной стороны, и, с другой стороны, полная гармонизация этих требований с иными нормативными актами, регулирующими кадровую работу, становятся первостепенной задачей. То, что в настоящее время выделено 1,5 года, чтобы можно было проверить и уточнить ряд положений профессиональных стандартов, позволяет ставить вопросы, которые необходимо учесть, и обратить внимание на те аспекты, которые еще не в достаточной мере проработаны.

С этой целью следует еще раз обратиться к Указу Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 597 «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики» (далее — Указ Президента РФ № 597), где были намечены основные мероприятия по реализации государственной социальной политики и поставлена задача разработки профессиональных стандартов. Данный документ прежде всего был ориентирован на работу бюджетных организаций. В частности, в Указе Президента РФ № 597 отмечено, что в целях сохранения кадрового потенциала, повышения престижности, привлекательности профессий в бюджетном секторе экономики необходимо принять до 01.12.2012 программу поэтапного совершенствования системы оплаты труда работников бюджетного сектора экономики, обусловить повышение оплаты труда достижением конкретных показателей качества и количества оказанных услуг. Далее перечислялись основные моменты, которые при этом должны быть учтены (подп. «е» п. 1 Указа Президента РФ № 597). Одновременно подчеркивалась необходимость создать прозрачный механизм оплаты труда руководителей организаций, финансируемых за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, установив соотношение средней заработной платы руководителей и работников этих организаций, предусмотрев

представление руководителями этих организаций сведений о доходах, имуществе, обязательствах имущественного характера. В целях решения участия работников в управлении организацией предполагалось внести предложения в законодательство Российской Федерации, касающиеся создания и организаций производственных советов, а также определения их полномочий, разработав комплекс мероприятий по развитию институтов самоуправления и принятию кодекса профессиональной этики. Таким образом, можно подчеркнуть, что поставленные задачи по разработке профессиональных стандартов касались, во-первых, бюджетной сферы, во-вторых, непосредственно связаны с оценкой качества и результативности деятельности конкретных организаций и, в-третьих, были направлены на широкую вовлеченность разных групп работников в решение задач, стоящих перед конкретными организациями. Это важнейшие положения Указа Президента РФ № 597 в настоящее время расширены. Так, в Проекте федерального закона в меньшей мере прослеживается проблема отнесения этих вопросов прежде всего к бюджетной сфере. Они уже носят в определенной мере общий характер и касаются, по существу, экономических субъектов всех видов собственности и различных организационно-правовых форм. Это вполне оправдано, но тем не менее должно быть в достаточно четком виде прописано для устранения недопонимания и одновременно для обеспечения единства подходов к оценке качества работы однопрофильных профессий в разных организациях. В Проекте федерального закона четко показано, что он устанавливает правовые основы оценки профессиональной квалификации, а также подтверждение профессиональных квалификаций в Российской Федерации. В ст. 4 Проекта федерального закона, где изложены основные принципы оценки квалификации, наряду с бесспорными принципами выдвинуты также принципы добровольного участия в оценке квалификации, независимости оценки квалификации соискателей от организаций и лиц, являющихся их работодателем, и от организаций, осуществляющих образовательную деятельность. При этом предполагается информационная открытость, доступность

информации о порядке и стоимости повышения квалификации. Полностью разделяя эти принципы, тем не менее хотелось бы иметь более четкое понимание обязательности проведения оценки квалификации соискателей на соответствие требованиям профессионального стандарта, если соискатель работает в коммерческой организации, а также уточнить соотношение требований к повышению квалификации государственных служащих и работников бюджетных организаций и специалистов, связанных с коммерческими организациями. Целесообразно четко определить право работодателей менять условия приема на работу и требования к профессиональной квалификации своих сотрудников.

В данном случае Проект федерального закона в большей мере рассматривает процесс проведения аттестации и в меньшей мере отвечает на вопрос изменения ситуации для работника в случае введения такой оценки профессиональной квалификации. На наш взгляд, этот вопрос целесообразно решить как можно быстрее, поскольку в этом случае возникает определенная неясность у работников о необходимости, срочности прохождения такой аттестации. При этом, как следует из Проекта федерального закона, инициатором такой аттестации может быть как сам работник, получающий соответствующий документ о подтверждении такой квалификации, так и работодатель, который проведет соответствующую оценку профессиональной квалификации своих работников, непосредственно занимающих определенные должности, или будет требовать прохождения такой аттестации при приеме новых работников.

Важно также отметить, насколько обязательным является получение свидетельства о профессиональной квалификации в том случае, если работник уже занят в определенной структуре и должен подтвердить свою профессиональную квалификацию до заключения трудового договора, или это касается только тех специалистов, которые собираются менять место работы и уже предъявляют свидетельство о профессиональной квалификации как один из совокупности необходимых документов. Несмотря на то, что в пояснительной записке к Проекту федерального закона отмечено, что

законопроект не регулирует порядок оценки квалификации (сертификации/аттестации), предусмотренный в иных нормативных актах Российской Федерации, хотелось бы более четко определить соотношение оценки квалификации, предусмотренной данным Проектом федерального закона, и тех направлений аттестации, которые приняты для работников экономической службы. Так, в настоящее время для того, чтобы заниматься аудиторской деятельностью, специалист должен получить аттестат аудитора, при этом получение единого аттестата дает ему возможность практически участвовать в проведении аудиторских проверок без ограничений. Что касается аудиторов, имеющих аттестаты старого образца, то они имеют возможность работать, но, как правило, уже не подписывают аудиторские заключения. Тем не менее хотелось бы понимать, насколько обязательна аттестация в соответствии с данным Проектом федерального закона, в случае если пройдена профессиональная аттестация и получен соответствующий аттестат аудитора, а также необходимые дополнительные документы, связанные с возможностью проведения специальных аудиторских проверок, в частности, в отношении определенных экономических субъектов отраслевого характера (добывающей промышленности, сельскохозяйственного производства) и организаций финансового сектора экономики, подведомственных мегарегулятору России — Центральному банку Российской Федерации.

До сих пор достаточно широкое хождение имеют аттестаты профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров, которые в 2000-е гг. активно выдавались профессиональными организациями, которые зарегистрированы как саморегулируемые организации. К ним прежде всего относится Институт профессиональных бухгалтеров России, который выдавал такие сертификаты и аттестаты. Кроме того, следует отметить, что такие аттестаты выдавались другими саморегулируемыми организациями аудиторов и бухгалтеров. В этом плане чрезвычайно важно на сегодняшний день определиться со значимостью таких аттестатов, учитывая опыт, который имеют аудиторы, обладающие аттестатами старого образца и имеющие

соответствующее ограничение своей деятельности. В Проекте федерального закона отмечается, что в настоящее время есть определенный дефицит кадров необходимой квалификации. В частности, констатируется, что по данным выборочного обследования организаций, которое было проведено Росстатом, возросла потребность организаций в работниках на замещение вакантных рабочих мест по высококвалифицированным работникам и отмечается, например, что доля потребности в специалистах среднего уровня квалификации физических и инженерных направлений деятельности возросла с 2,1%, или 14,5 тыс. человек, в 2010 г. до 2,2%, или до 15,2 тыс. человек, в 2014 г. Доля потребности по такой группе работников, как операторы, аппаратчики, машинисты установок и машин, возросла с 1,7% в 2010 г. до 2,6% в 2014 г. и составила 91,5 тыс. человек в 2014 г. Достаточно хорошо известно, что есть определенный дефицит кадров и по экономическим профессиям. Так, в статье доктора экономических наук, профессора Н.А. Казаковой, опубликованной в этом году в № 2 нашего журнала [2], приведены данные рейтинга профессий, проведенного журналом «Абитуриент», которые свидетельствуют о достаточно высокой потребности в финансовых аналитиках. При этом отмечается, что эта профессия заняла 6-е место из 20 среди самых высокооплачиваемых профессий. Вместе с тем, когда речь идет о перечне специальностей и профессиональных стандартов, разработанных для работников экономических служб, такой стандарт отсутствует, и, видимо, если ориентироваться на подход, принятый в Проекте федерального закона, и сопоставлять востребованность определенных профессий, то следует посмотреть, как должен быть дополнен перечень профессий, в частности, с учетом Общероссийского классификатора видов экономической деятельности. При этом целесообразно отметить, что, несмотря на ориентацию Указа Президента РФ № 597 прежде всего на государственный сектор экономики, в настоящее время не разработаны профессиональные стандарты для данного сектора. В частности, не показана специфика работы бухгалтера бюджетной организации, не разработан профессиональный стандарт для государственного контролера, для

государственного эксперта и, возможно, не разработан ряд других стандартов, которые необходимы для того, чтобы полностью раскрыть основные требования к специалистам, занятым реализацией государственного контроля и аудита. Отмеченное имеет тем большее значение, что в перечне федеральных законов, подлежащих признанию утративших силу, как приложение к Проекту федерального закона, подчеркивается, что принятие Федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам и внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации» не потребует принятия, изменения, приостановления и признания утратившими силу каких-либо федеральных законов. Возможно, что это и так, но, тем не менее, видимо, дополнительные разъяснения, уточнения к действующему законодательству необходимы, для того чтобы предупредить возможное недопонимание и путаницу в реализации очень важной и сложной задачи по широкому использованию профессиональных стандартов в регламентации кадровой политики в организациях разного профиля и направления деятельности.

Как весьма положительный и важный факт при подготовке Федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам и внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации» следует отметить выделение положения о финансовом обеспечении этого процесса. В пояснительной записке к Проекту федерального закона отмечается, что в целях создания условий по стимулированию участия работодателей и работников в проведении оценки квалификации предполагается внесение изменений во вторую часть Налогового кодекса Российской Федерации по освобождению от налогообложения затрат на проведение оценки квалификации на соответствие профессиональным стандартам. Это очень важная и, на наш взгляд, положительная ситуация, но она также требует соответствующих дополнительных разъяснений, поскольку касается не только работодателя, но и самих работников и, следовательно, связана как с налогообложением юридических лиц, так и с налогообложением

физических лиц. Это принципиально, поскольку предлагаемые изменения также касаются вопроса об инициативе прохождения такой аттестации и получении соответствующих свидетельств.

Учитывая, что в современных условиях речь идет о непосредственном использовании профессиональных стандартов в деятельности экономических субъектов, причем, как было отмечено, субъектов разного профиля и разных организационно-правовых форм, одной из важнейших задач и условий успешного использования стандартов является приведение в соответствие терминологии и регламентов, регулирующих организацию управления, основные позиции положения о подразделениях аппарата управления и отдельных уровней управления, т.е. линейных руководителей, а также непосредственно должностных инструкций. В частности, необходимо ввести в разработку типовых положений о подразделениях и должностных инструкций такие понятия, как «обобщенная трудовая функция», «функциональная карта» по отдельным видам профессиональной деятельности, одновременно осуществить согласование понятия «компетенции», которое широко используется в образовательных программах, и тех самых трудовых функций, навыков, опыта, элементов определения квалификаций, которые рассмотрены в профессиональных стандартах. Эти вопросы подробно рассмотрены в статьях доктора экономических наук, профессора Р.П. Булыги, опубликованных в нашем журнале [3, 4]. Таким образом, само понимание основных элементов регулирования уровня квалификации должно быть согласовано как минимум на трех уровнях: в профессиональных стандартах, в образовательных программах и в документах, которые используются непосредственно в экономических субъектах. Это совсем непростая задача, которая требует активного участия и очень тесного сотрудничества между вузами, работодателями и теми центрами, которые будут заниматься профессиональной аттестацией, т.е., по нашему мнению, определять соответствие профессиональным стандартам как уровня образовательных программ, так и тех требований, которые предъявляются работодателями к сотрудникам соответствующего

уровня квалификации. Это одна из важнейших задач, которая стоит в полный рост перед работодателями профессиональных стандартов и перед сообществом работодателей, безусловно заинтересованных в повышении квалификации работников, в объективной оценке качества и результативности их работы и в дальнейшем совершенствовании систем стимулирования адекватных результатов труда отдельных групп работников и каждого конкретного работника.

Конечно, такая работа будет очень полезна не только кадровым службам, а будет способствовать совершенствованию системы управления в экономических субъектах в целом. При этом очень важно при дальнейшей работе с профессиональными стандартами готовить определенные пояснения и дополнения, которые должны характеризовать особенности применения профессионального стандарта в организациях разного масштаба и разных организационно-правовых форм, ибо в одном случае можно использовать все виды предлагаемых профессиональных стандартов, а относительно средних и малых предприятий приходится выбирать основные положения из различных стандартов, для того чтобы определить требования к специалисту, занимающему определенную должность и совмещающему те трудовые функции, которые в стандартах определены за работниками разного профиля. В этом плане очень важно в процессе внедрения стандартов провести контроль за дублированием функций и их детализацией, что будет особенно важно в случае комплектации сводного профессионального стандарта, включающего в соответствующие положения и должностные инструкции и требования к квалификации работников в конкретных организациях.

Анализ содержания стандартов, регламентирующих требования к работникам экономической службы, дает возможность отметить различные подходы к их формированию, несмотря на создание единых методических рекомендаций по разработке профессионального стандарта, которые были утверждены приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 29.04.2013 № 170н. Безусловно, все стандарты составлены в соответствии с этими рекомендациями, но уровень

детализации отдельных позиций существенно различается. Прежде всего хотелось бы подчеркнуть необходимость расширения самого состава стандартов. В частности, уже было отмечено, что, к сожалению, в настоящее время нет специального стандарта по аналитику, который работал бы в экономических субъектах. При этом хотелось бы подчеркнуть, что наличие стандарта финансового аналитика не перекрывает потребности в разработке стандарта аналитика применительно к деятельности экономического субъекта, что достаточно четко показано в уже упомянутой статье Н.А. Казаковой, опубликованной в нашем журнале. Вместе с тем было необходимо, на наш взгляд, прежде всего в соответствии с Указом Президента РФ № 597 разработать специальные профессиональные стандарты, касающиеся государственного аудита и государственного контроля. Учитывая, что в нормативных документах, регламентирующих развитие государственного контроля, отмечено несколько видов контрольной деятельности, включая финансовый контроль, стратегический аудит и экспертно-аналитические работы, то представляется очень важным наряду с профессиональным стандартом государственного контролера специально разработать стандарт для эксперта, а также выявить особенности финансового анализа и финансового контроля (финансово-аналитической работы) в организациях государственного сектора экономики. Таким образом, хотелось бы расширить состав стандартов, регламентирующих деятельность экономических служб в организациях разного профиля.

Кроме того, вызывает определенные сомнения необходимость наличия одновременно стандартов внутреннего контролера и внутреннего аудита. Это связано с рядом причин. Во-первых, параллельно работать такие специалисты будут только на крупных хозяйственных объектах, а в большинстве предприятий, в частности на предприятиях среднего бизнеса и тем более малого бизнеса, безусловно, деятельность контрольных органов в системе внутреннего контроля будет ограничиваться каким-то одним подразделением и очень часто с ограниченным количеством работников, которые совмещают в себе эти два направления

контроля. Во-вторых, следует подчеркнуть, что в настоящее время при разработке систем внутреннего контроля крупными хозяйственными организациями, публично заявившими о системе внутреннего контроля, таких как «Росатом-пром», («Росатом»), «Газпром», ОАО «РЖД», и рядом других организаций, в частности государственными корпорациями, подходы к определению задач внутреннего аудита и внутреннего контроля достаточно различаются между собой. В этом плане хотелось бы более четкого разграничения основных и обобщенных трудовых функций в этих двух стандартах, ибо в настоящей редакции этих стандартов они достаточно близки. При этом, несмотря на то, что оба стандарта написаны в соответствии с требованиями методических указаний по их разработке, используют одинаковую терминологию, понимание трудовой функции и обобщенной трудовой функции и соответствующих навыков работы по содержанию, с одной стороны, очень близки, с другой — подход к их формированию существенно отличается, причем стандарт, связанный с внутренним аудитом, в определенной мере перекликается и со стандартом по финансовому консультированию, ибо в этом случае в большой мере внимание уделяется консультационной деятельности. Хотелось бы, чтобы при апробации этих стандартов в организациях разного профиля и разного масштаба были внесены соответствующие уточнения и составлены дополнительные пояснительные записки, что само по себе достаточно трудоемко.

Следует отметить, что в стандарте, касающемся аудиторской деятельности, наиболее четко соблюдено соотношение требований профессионального стандарта с теми позициями, которые уже сложились в рамках аудиторской деятельности, имея в виду порядок получения аудиторского аттестата и сдачу единого квалификационного экзамена для получения аттестата аудитора.

Сопоставляя описание трудовых функций, входящих в профессиональный стандарт, т.е. функциональную карту видов профессиональной деятельности по стандарту внутреннего аудита и внутреннего контролера, становится очевидным, что они составлены по принципиально разной классификации. Что касается

стандарта внутреннего контролера, то в нем уровни работ связаны прежде всего со спецификой занимаемой должности и сопряжены с выполнением работ под руководством руководителя службы, самостоятельным ведением работ, руководством конкретными группами работников, руководством подразделениями, тогда как в стандарте внутреннего аудита в большей мере показана содержательная сторона работы, в частности выделены работы, которые связаны с руководством выполнения, с методическим сопровождением службы внутреннего аудитора, проведением внутренней аудиторской проверки, выполнением консультационного проекта в составе группы и т.д. Видимо, такое различие в стандартах может привести к неточности в трактовке их исполнения, и хотелось бы, чтобы в пояснительных документах к стандарту такие позиции были бы уточнены.

Одним из весьма сложных вопросов, которые также требуют решения в условиях проведения оценки квалификации, является согласование задач академического и профессионального образования. В настоящее время в рамках профессионального сообщества бухгалтеров и аудиторов сложилась достаточно согласованная и логичная система повышения квалификации, которая связана, с одной стороны, с получением профессиональных аттестатов: профессионального бухгалтера и аттестата аудитора с ежегодным обязательным повышением квалификации и возможностью получения дополнительных сертификатов, аттестатов для проведения специальных проверок или выполнения специального вида бухгалтерских работ. В частности, в настоящее время будет, видимо, дополнительный всплеск интереса и необходимость получения дополнительных аттестатов по проведению учета в формате Международных стандартов финансовой отчетности, а также, возможно, и по проведению аудита в рамках международных стандартов аудита, хотя с момента перехода на использование международных стандартов аудита это просто потребует дополнительно повышения квалификации всех аудиторов. С другой стороны, следует отметить, что в настоящее время достаточно большое внимание уделяется профессиональному образованию в рамках саморегулируемых организаций, важ-

нейшей задачей которых является контроль за качеством работы аудиторских фирм. В этой связи необходимо четкое согласование деятельности по оценке профессиональной квалификации сотрудников и аттестации соответствующих специалистов в определенной области. Первоначально, когда формировалась сама система повышения квалификации работников экономической службы при переходе на рыночную экономику, в этом процессе огромную роль сыграли вузы, где были открыты специальные факультеты и формировались специальные подразделения дополнительного профессионального образования, в частности аккредитованные в Минфине России соответствующие учебно-методические центры. Такие учебно-методические центры открывались часто и на базе крупных аудиторских фирм, и в регионах как самостоятельные организации, но тем не менее наиболее крупные центры работали на базе вузов. Все центры работали с участием в их деятельности профессорско-преподавательского состава вуза. В настоящее время, когда вводится обязательная оценка профессиональной квалификации на соответствие требованиям профессиональных стандартов и происходит гармонизация образовательных и профессиональных стандартов, понимание их разницы и важности взаимодействия имеет большое значение. Кроме того, хотелось бы отметить, что, к сожалению, не во всех стандартах четко прописан уровень образования для занимания той или иной должности. Одновременно нельзя не обратить внимание на то, что принцип непрерывности образования, который успешно был реализован в России еще при централизованной экономике и активно поддерживался в рамках рыночной экономики, является весьма важным, и в стандартах также необходимо показать элементы карьерного роста, планирования карьеры и использования для этого основных требований, которые предъявляются к работникам разной квалификации для работы на соответствующих должностях. Может быть, это дополнительная самостоятельная работа, которая будет проведена в процессе мониторинга процесса внедрения профессиональных стандартов, но она необходима, ибо без мотивации в образовании для продвижения

по карьерной лестнице трудно реализовать те требования, которые предъявляются к работникам в современных условиях, в частности обеспечить вовлеченность сотрудников в решение тех задач, которые стоят перед экономическими субъектами, на что четко указано в Указе Президента РФ № 597.

Видимо, аналогичная работа должна быть проведена и для аудиторов, и контролеров государственного сектора в части возможностей использования стандартов Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) и также активного сближения государственных стандартов аудита, принятых Счетной палатой Российской Федерации, с требованиями международных стандартов аудита, которые продолжают развиваться и совершенствоваться.

Одной из сложных задач, которая предполагает также серьезное осмысление, является необходимость определенного дополнения, расширения и уточнения стандартов в связи с теми изменениями, которые происходят в производстве. В современных условиях любая система управления в экономическом субъекте достаточно подвижна как с позиций изменения структуры, так и с позиций стратегии развития, решения тех задач, которые являются первостепенными для каждого конкретного экономического объекта. Это предполагает изменение и в составе аппарата управления, в том числе в экономической службе, и в этой части проблема построения структуры экономической службы, опирающейся на требования профессиональных стандартов, часто предполагает необходимость их совмещения, ибо рассматривая те стандарты, которые связаны с экономической работой непосредственно, в частности стандарт финансового менеджера и стандарт бухгалтера, можно увидеть достаточно близкое соотношение задач, которые решает один и второй специалист. В этой связи нередко происходит совмещение профессий, например у финансового директора, который по существу является финансовым менеджером и часто может выполнять функции, близкие к вопросам главного бухгалтера и представителей бухгалтерских служб. Особенно это видно не на уровне руководства, а на уровне отдельных исполнителей,

которые могут решать задачи управления затратами с позиций учета затрат в бухгалтерской службе и одновременно управления этими затратами на основе выбора оптимальной ассортиментной цепочки, на основе правильного распределения постоянных расходов между отдельными видами деятельности, отдельными видами услуг и продуктов. В данном случае основные функции, которые должен выполнять специалист, его навыки и требования к умениям могут быть очень близки. В этом плане профессиональные стандарты определяют общие требования, тогда как применительно к каждому конкретному предприятию требования профессиональных стандартов адаптируются к конкретному штатному расписанию или тем структурным построениям, которые приняты в экономическом субъекте. Этот элемент сочетания и разделения работ в организационной структуре и предъявление требований к работникам в каждой конкретной организационной структуре в экономическом субъекте может вызвать необходимость дополнительных пояснений и разъяснений к аттестации и оценке соответствия квалификации работника предъявляемым требованиям с позиций работодателя, так как работодатель может предполагать, что его будущий или действующий работник по своей квалификации соответствует требованиям смежных профессиональных стандартов. Именно это подразумевает и требует очень четкого построения отдельных позиций каждого стандарта, с тем чтобы их было легко разводить и совмещать. К сожалению, в настоящее время это затруднительно при сложившейся редакции стандартов, но учитывая то, что они построены по единой структуре и ориентируются на общие требования методических рекомендаций по разработке стандартов, это может быть достигнуто путем определения уточнений и редактирования в процессе привязки профессиональных стандартов к отдельным отраслям, отдельным видам деятельности и конкретным блокам экономических субъектов.

Таким образом, представляется чрезвычайно разумным предложение, чтобы в ближайшее время на основе мониторинга провести анализ единства и специфики отдельных профессиональных стандартов, внести все необходимые

уточнения, для того чтобы непосредственный пользователь, которым является прежде всего сам работник, ориентирующийся на свои возможности и знания и ставящий задачу по освоению новых знаний, умений, мог получить новые навыки, приобрести соответствующий

опыт, а работодатель — четко сформулировать требования к своему работнику с учетом, с одной стороны, общих позиций профессиональных стандартов и с другой — специфики организации работы в конкретном экономическом субъекте.

Литература

1. Проект федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам». URL: <http://www.trudcontrol.ru> (дата обращения: 18.04.2016).
2. Казакова Н.А. «Бизнес-аналитик» как современный востребованный профессиональный стандарт на рынке труда // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 106–113.
3. Булыга Р.П. Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 75–81.
4. Булыга Р.П. Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 50–54.

References

1. Proekt federal'nogo zakona «Ob otsenke professional'noi kvalifikatsii na sootvetstvie professional'nykh standartam» [Draft of the Federal Law “On Assessment of Professional Qualification Compliance with Professional Standards”]. URL: <http://www.trudcontrol.ru> (accessed: 18.04.2016) (in Russ.).
2. Kazakova N.A. «Biznes-analitik» kak sovremennyi vostrebovannyi professional'nyi standart na rynke truda [Business Analyst as a Modern Professional Standard which is in Demand in the Labour Market]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2016, no. 2, pp. 106–113 (in Russ.).
3. Bulyga R.P. Kontseptsiiia formirovaniia professional'nykh standartov v oblasti bukhgalterskogo ucheta i audita [The Concept of Professional Standards Formation in Auditing and Accounting]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 3, pp. 75–81 (in Russ.).
4. Bulyga R.P. Podgotovka bukhgalterov i auditorov: puti garmonizatsii obrazovatel'nykh programm i professional'nykh standartov [Training Accountants and Auditors: How to Harmonize Educational Programs and Professional Standards]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2016, no. 3, pp. 50–54 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Ухтеева Н.А., Щербинина Ю.В.

Основы бухгалтерского учета: учеб. пособие / С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова, Н.А. Ухтеева, Ю.В. Щербинина. 2-е изд. М.: Финансовый университет, 2016. 184 с.

ISBN 978-5-7942-1337-9

В учебном пособии рассмотрены сущность и содержание бухгалтерского учета, его предмет и метод, определены задачи реформирования системы бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО, представлены важнейшие элементы системы его нормативного регулирования. Пособие знакомит с основными задачами бухгалтерского учета, с классификацией его объектов, с особенностями применения метода балансового обобщения. В нем определены основы построения бухгалтерского баланса, показано строение счетов бухгалтерского учета, выявлена взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами и субсчетами.

Пособие адресовано студентам, изучающим бухгалтерский учет, но может быть полезно и практикующим бухгалтерам.

УДК 657.6

Развитие методического инструментария обеспечения экономической безопасности организации

КЕВОРКОВА ЖАННА АРАКЕЛОВНА,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Аудит и контроль»
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия
E-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье раскрываются вопросы необходимости организации службы внутреннего аудита (контроля) в экономическом субъекте с учетом отраслевых особенностей, его роли и значимости в обеспечении экономической безопасности бизнеса. Автор опирается на изданные ранее статьи и полагает, что экономическую безопасность бизнеса необходимо рассматривать как самостоятельное направление исследования через значимость внутреннего аудита путем создания механизма его взаимодействия с ключевыми заказчиками через раскрытие функций, задач, прав и обязанностей службы внутреннего аудита. При этом дается авторская позиция сущности внутреннего аудита. Автором обоснована роль внутреннего аудита, которая повышается путем создания и совершенствования механизма взаимодействия службы внутреннего аудита с руководством организации, подразделениями по ведущим бизнес-процессам. Доказано, что эффективный процесс взаимодействия рассматривается через формирование (определение) текущих целей внутренних аудиторов и представление результатов их деятельности комитету по аудиту экономического субъекта. Кроме того, автором подчеркивается значимость и достоверность отчетной бухгалтерской информации, являющиеся важнейшими условиями экономической безопасности коммерческой организации.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний контроль, обеспечение экономической безопасности организации, методический инструментарий, служба внутреннего аудита, достоверность финансовой отчетности.

The Development of Methodical Toolkit for the Economic Security of an Organization

ZHANNA A. KEVORKOVA,

Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Auditing and Control,
Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

ABSTRACT

The article describes the need for the organization of internal audit (control) in the economic entity taking into account industrial characteristics, its role and importance in ensuring the economic security of the business. The author relies on the previously published articles and believes that the economic security of business should be

considered as an independent direction of research resulting from the significance of the internal audit through the creation of the mechanism of its interaction with key customers through the disclosure functions, tasks, rights and duties of the internal audit service. Moreover, the author's position regarding the essence of internal audit is given in the article. The author substantiates the role of internal audit, which is enhanced by establishing and improving the mechanism of interaction of the IAS with the leadership of the organization, regarding the main business processes. It is proved that the effective process of interaction is seen through the creation (definition) of the current objectives of the internal auditors and the presentation of the results of their activities to the auditing Committee. In addition, the author emphasizes the relevance and reliability of accounting information, which is the essential economic security condition of a commercial organization.

Keywords: *internal audit, internal control, ensuring the economic security of the organization, methodical toolkits, the internal audit service, the reliability of financial reporting.*

В Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года обеспечение экономической безопасности является одной из важнейших составляющих компонент*. При этом результаты обзора специальной и экономической литературы в данной области показывают, что экономическая безопасность рассматривается в разрезе государства, территорий, регионов, экономических субъектов (см. таблицу). Следовательно, экономическую безопасность в целом и экономическую безопасность бизнеса в частности следует рассматривать как самостоятельные направления.

Результаты анализа приведенных определений позволяют констатировать, что многие авторы предлагают определение экономической безопасности и в большинстве случаев оно во многом будет совпадать. Однако в риск-менеджменте под экономической безопасностью бизнеса принято считать разумную и объективную уверенность собственников, акционеров экономического субъекта в том, что с их бизнесом ничего страшного, необратимого или существенно плохого не произойдет. То есть, исходя из содержания данного определения, можно говорить о реализации принципа непрерывности деятельности организации. Поскольку наличие проблем в ходе осуществления фактов хозяйственной жизни никто не исключает, то уверенность в том, что в деятельности экономического субъекта не будет негативных явлений,

и должна обеспечивать система экономической безопасности бизнеса.

Сегодня основная задача, стоящая перед руководством, собственниками, менеджментом экономического субъекта, — это обеспечение поддержания внутреннего баланса деятельности экономического субъекта, т.е. обеспечение его экономической безопасности. Считаем, что для ее достижения руководством, собственниками, менеджментом должны быть определены параметры моделей управления экономическим субъектом и реализованы функции внутреннего аудита, в составе которых можно выделить следующие: координационную, консультационную, контролирующую, оценивающую, аналитическую, предупреждающую, информационную. При этом под внутренним аудитом нами понимается организованная и регламентированная внутренними документами деятельность службы внутреннего аудита (СВА) по оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, системы внутреннего контроля, корпоративного управления, экономической безопасности, информационных систем и информационной безопасности, а также оказанию внутренних консультаций, направленных на совершенствование деятельности СВА по перечисленным выше вопросам.

На наш взгляд, развитие методического инструментария обеспечения экономической безопасности бизнеса возможно осуществить в рамках развития внутреннего аудита. В любом экономическом субъекте построение СВА должно осуществляться с учетом стандартизированного (стандартного) подхода. Первоочередным этапом является разработка локальных

* Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года. URL: <http://www.scrf.gov.ru/documents/99.html> (дата обращения: 10.03.2016).

Трактовка определения «экономическая безопасность» в трудах российских ученых

Источник информации	Сущность определения
В.К. Буторин, А.Н. Ткаченко, С.А. Шипилов [1]	Экономическая безопасность рассматривается как способность экономики обеспечивать эффективное удовлетворение общественных потребностей
В.Х. Цуканов [2]	Экономическая безопасность – это качественная характеристика экономической системы, определяющая способность поддерживать ее существование
Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азриилана [3]	Экономическая безопасность – это состояние юридических, экономических отношений, организационных связей, материальных и интеллектуальных ресурсов организации, при котором гарантируется стабильность ее функционирования, финансово-коммерческий успех, прогрессивное научно-техническое и социальное развитие
М.И. Королев [4]	Экономическая безопасность – это наличие условий и факторов, обеспечивающих реализацию стратегических целей организации посредством эффективного использования имеющихся у нее ресурсов, и достижение на этой основе конкурентных преимуществ
Концепция экономической безопасности Российской Федерации*	Экономическая безопасность – состояние, в котором народ (через государство) может суверенно, без вмешательства и давления извне, определять пути и формы своего экономического развития
Л.И. Абалкин [5]	Экономическая безопасность – это совокупность условий и факторов, обеспечивающих независимость национальной экономики, ее стабильность и устойчивость, способность к постоянному обновлению и совершенствованию

* Концепция экономической безопасности Российской Федерации. URL: <http://www.crime.vl.ru/index.php?p=4085&more=1> (дата обращения: 10.03.2016).

актов, таких как «Положение о службе внутреннего аудита», «Порядок планирования и проведения внутреннего аудита бизнес-процессов», «Осуществляемые контрольные процедуры» и других внутренних регламентов (документов), реализуемых во всех структурных подразделениях организации с учетом разработанных бизнес-планов и экономической политики, представляющих собой направления стратегических целей экономических субъектов. Поскольку «для современного бизнеса характерным является высокий уровень развития внутриотраслевых и межотраслевых связей, наличие в национальной экономике базового элемента интеграции и кооперации множества производственных процессов... необходимость устойчивого развития экономики на основе учета мнения людей относительно будущего» [6], то они могут быть нарушены по разным причинам: изменения законодательства, структуры управления, внутренней и внешней среды, условий конкурентной среды и т.п. Для того чтобы экономическому субъекту отреагировать должным образом на подобные изменения, необходима эффективная система

оценки тех или иных факторов для обоснованной уверенности руководства, собственников и менеджмента в достоверности предоставляемой учетной и внеучетной информации.

На наш взгляд, для решения задачи обеспечения экономической безопасности бизнеса и развития методического инструментария целесообразно создание подразделений, отвечающих за организацию системы безопасности бизнеса. Такая позиция основана на реализации требований Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) в части организации системы внутреннего контроля в экономических субъектах. Считаем, что в организационную структуру экономического субъекта может входить одно из подразделений, функции которых позволят обеспечить экономическую безопасность бизнеса: СВА (служба внутреннего контроля); риск-менеджмент; служба экономической безопасности; контрольно-ревизионный отдел; служба комплаенс-контроля; служба информационной безопасности; отдел корпоративного взаимодействия; отдел по защите активов.

Список таких подразделений могут дополнить структуры, в функции которых входит контроль за исполнением поручений высшего органа управления экономического субъекта. Это могут быть комитет по аудиту, наблюдательный совет, секретариат, комиссия по деловой этике и т.д. Независимо от названия подразделения их правовой статус регулируется внутренним регламентом, в котором определены его миссия, задачи, функции, права и обязанности, порядок взаимодействия с контрагентами, контрольные процедуры. На наш взгляд, ведущая роль в обеспечении экономической безопасности бизнеса принадлежит СВА, осуществляемому в широком смысле, постоянный контроль за эффективностью управления деятельностью экономического субъекта и его структурных подразделений.

Поскольку СВА организуется в интересах органов управления экономического субъекта с целью проверки и оценки его работы, а также установления надежности и эффективности функционирования отдельных компонентов системы внутреннего контроля, то ее основной целью является содействие совету директоров, менеджменту организации в достижении поставленных задач путем систематизированной и последовательной оценки и повышения эффективности внутреннего контроля и корпоративного управления. Реализация данной функции внутреннего аудита может предоставить разумную и объективную уверенность руководству, собственникам экономического субъекта в отношении безопасности их бизнеса. В этом плане ценность внутреннего аудита в системе обеспечения экономической безопасности бизнеса неоспорима. Это следует из содержания общего понятия ценности, определенно С.И. Ожеговым как «важность, значимость, польза или полезность чего-либо» [7].

Считаем, что к основным задачам и функциям СВА для целей обеспечения экономической безопасности бизнеса можно отнести:

- контроль за соответствием законодательству и интересам организации совершенных в экономическом субъекте, его структурных подразделениях финансовых операций и фактов хозяйственной жизни с целью защиты его активов;
- проверку бухгалтерской, управленческой и оперативной информации, предоставляемой

подведомственными организациями, структурными подразделениями экономического субъекта, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- изучение отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности с детальной проверкой специфических фактов хозяйственной жизни, разделов бухгалтерского учета, остатков по бухгалтерским счетам, включая забалансовые;
- проверку наличия и состояния активов и обязательств, обеспечения их сохранности, организации бизнес-процессов в соответствии с внутренними регламентами;
- оценку исполнения решений органов управления экономическим субъектом в отношении использования активов и полученных кредитных ресурсов, финансовых обязательств, включая оценку текущей ликвидности активов;
- независимую оценку и анализ финансового состояния экономического субъекта в целом и его структурных подразделений;
- контроль сделок и крупных сделок, в совершении которых имеется заинтересованность экономического субъекта, партнеров, акционеров, связанных сторон;
- контроль за исполнением внутренних учетных процедур и анализ эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом, а также эффективности контроля отдельных стратегических проектов, государственных заданий, сегментов рынка, направлений деятельности экономического субъекта в целом и его структурных подразделений;
- разработку методологии по организации системы внутреннего контроля в соответствии с законодательством в экономическом субъекте в целом, его структурных подразделениях и оказание консультаций по ее внедрению;
- активное содействие и помощь совету директоров, комитету по аудиту и менеджменту экономического субъекта путем оказания соответствующих консультаций:
 - в организации эффективной системы внутреннего корпоративного контроля и управления до уровня соответствия стандартам и лучшим мировым практикам;

- в создании эффективной информационной среды;
- в организации и повышении эффективности системы внутреннего контроля;
- в разработке в экономическом субъекте эффективной системы управления рисками [8];
- в проведении внешнего аудита с соблюдением требований федеральных стандартов аудиторской деятельности и международных стандартов аудита;
- в создании эффективной системы оценки элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности — активов, обязательств, доходов, расходов, капитала;
- в создании эффективной системы управления качеством в соответствии со стандартами ISO 9000, ISO 14 000 и OHSAS 18 000, разработанными Международной организацией по стандартизации, и др. ;
 - выявление, классификацию и идентификацию рисков, их анализ в разрезе текущей, финансовой и инвестиционной деятельности в ходе внутренних аудиторских проверок, разработку предложений по их снижению и устранению;
 - оценку адекватности уровня рисков деятельности экономического субъекта, а также отдельных проектов, государственных заданий, бизнес-процессов, решений и сделок целям деятельности организации и требованиям нормативной базы федерального уровня и уровня экономического субъекта;
 - взаимодействие при непосредственном участии комитета по аудиту с ревизионной комиссией экономического субъекта и внешними аудиторами;
 - обеспечение достаточной уверенности в отношении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта и соблюдения процедур ее подготовки, а также соблюдения требований ведения бухгалтерского учета в экономическом субъекте;
 - своевременное информирование комитета по аудиту, совета директоров и руководителя экономического субъекта о выявленных отклонениях и нарушениях в деятельности, разработку и представление предложений по устранению выявленных в ходе проведения внутренних проверок и мониторинга нарушений, недостатков;
 - разработку рекомендаций по повышению эффективности управления экономическим субъектом;
 - анализ и разработку рекомендаций по повышению эффективности и результативности бизнес-процессов, направлений деятельности экономического субъекта;
 - оценку применяемых стандартов, внутренних регламентов и методик, утвержденных и действующих в экономическом субъекте;
 - оценку соответствия действий сотрудников экономического субъекта принятым нормам корпоративной и деловой этики, стратегическим целям экономического субъекта, интересам акционеров и инвесторов;
 - подтверждение достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав информации, подлежащей в обязательном порядке раскрытию экономическим субъектом;
 - осуществление внутреннего аудита (контроля) в подведомственных организациях и структурных подразделениях экономического субъекта с участием представителей ревизионных комиссий и сотрудников СВА;
 - обеспечение эффективных коммуникаций в рамках своих функций с советом директоров, комитетом по аудиту в целях их обеспечения объективной, своевременной, полной и качественной информацией для принятия решений и получения обоснованной уверенности в оценке степени достижения экономическим субъектом поставленных целей;
 - оказание консультаций менеджменту экономического субъекта по вопросам, входящим в компетенцию СВА, при условии сохранения независимости и объективности внутреннего аудита [8];
 - оценку соответствия действующих в экономическом субъекте внутренних организационно-распорядительных документов действующему законодательству, требованиям саморегулируемых организаций аудиторов, лучшей мировой практике, решениям органов управления, стратегическим целям, интересам акционеров и инвесторов;
 - оценку размера упущенной выгоды и ущерба, причиненного экономическому субъекту

действиями сотрудников, третьих лиц, связанных сторон и т.д.

Приведенный перечень задач, стоящих перед СВА, нельзя считать закрытым. Наличие внешних и внутренних факторов, рисков в деятельности экономического субъекта могут повлечь постановку новых задач.

Результатом деятельности СВА является объективная и независимая оценка по вопросам, относящимся к их компетенции, выраженная в форме отчетов, актов проверок, аналитических справок, методика формирования которых разрабатывается работниками СВА в качестве внутренних регламентов (стандартов). В их составе можно выделить отчеты:

- об эффективности системы внутреннего контроля, внутреннего корпоративного контроля и управления, информации и коммуникаций;
- об эффективности системы управления рисками [8];
- об эффективности деятельности СВА (и ее подразделений при наличии) с точки зрения достижения поставленных задач и утвержденных планов;
- об идентификации и характере рисков, сопутствующих реализуемым проектам, программам и государственным заданиям;
- о сохранности активов, документации и информации в экономическом субъекте [8];
- о ликвидности имущества и иных активов;
- о достоверности предоставляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- о деятельности экономического субъекта и его структурных подразделений по результатам внутренних проверок;
- о рекомендациях по повышению эффективности и результативности бизнес-процессов и направлений деятельности экономического субъекта;
- об использовании «горячей линии» в работе СВА и разработке четкого регламента обработки сообщений по «горячей линии» и программы оповещения по полученным сообщениям и принятым мерам по отношению к виновным;
- об эффективности проводимых контрольных мероприятий;
- о состоянии имиджа экономического субъекта и т.д.

Считаем, что роль и значение внутреннего аудита повышается путем создания и совершенствования механизма взаимодействия СВА с ключевыми заказчиками, т.е. руководством организации, подразделениями по ведущим бизнес-процессам. Эффективный процесс взаимодействия рассматривается нами через определение текущих целей внутренних аудиторов и представление результатов их деятельности как путем личных встреч (семинаров, конференций) с ключевыми заказчиками, так и на основании анкет-опросников. При этом анкетирование проводится по различным направлениям деятельности, бизнес-процессам, сегментам рынка, результаты которого направляются по окончании внутренних проверок ключевым заказчикам для принятия соответствующих решений.

Потребителями результатов деятельности СВА являются:

- совет директоров, комитеты совета директоров, наблюдательный совет, комитет по аудиту;
- топ-менеджмент, менеджмент среднего звена, сотрудники головной организации и ее подведомственных организаций, структурных подразделений (в части получения консультаций);
- внешние аудиторы (в части информации, необходимой при проведении внешнего аудита либо снижающей объем аудиторских процедур при его проведении).

Организации эффективного внутреннего аудита способствует обсуждение результатов проверок и вопросов работы СВА членами совета директоров без участия представителей топ-менеджмента экономического субъекта.

В целях обеспечения объективности и независимости своей деятельности руководитель СВА функционально подчиняется комитету по аудиту, а при его отсутствии — совету директоров. В административном порядке СВА подчиняется генеральному директору (руководителю) экономического субъекта.

Функциональная подотчетность СВА комитету по аудиту (совету директоров) означает, что данный комитет (совет директоров):

- одобряет Положение о СВА, изменения и дополнения к нему и выносит его на утверждение совета директоров [8];

- вносит рекомендации в организационную структуру, годовой план работы и бюджет СВА, систему оплаты труда персонала СВА и выносит их на утверждение совета директоров;

- получает отчеты от руководителя СВА о результатах деятельности данного подразделения, включая встречи в конфиденциальном формате без присутствия менеджмента экономического субъекта, и анализирует основные показатели;

- рекомендует кандидатуру руководителя СВА, условия трудового соглашения (контракта) с ним и выносит ее на утверждение совета директоров [8];

- формирует предложения о поощрении (взысканиях) руководителя СВА для рассмотрения на заседании совета директоров [8];

- выносит на рассмотрение совета директоров предложение о прекращении полномочий руководителя СВА;

- осуществляет необходимые коммуникации с менеджментом экономического субъекта и руководителем СВА, чтобы определить, имеются ли препятствия или бюджетные ограничения, которые снижают возможности СВА по выполнению своих функций.

Административная подчиненность руководителя СВА руководителю экономического субъекта имеет целью обеспечение текущей деятельности СВА. Административная подчиненность включает в себя:

- обеспечение исполнения бюджета СВА и контроль ведения бухгалтерского и налогового учета;

- обеспечение выполнения административных процедур по управлению персоналом СВА;

- обеспечение СВА необходимыми внутренними коммуникациями и информационным обслуживанием;

- обеспечение необходимых условий труда для сотрудников СВА.

В настоящее время с введением антикоррупционных мер и процедур по-новому рассматриваются возможности СВА в противодействии корпоративному мошенничеству, в выявлении признаков коррупции, экономического ущерба и упущенной выгоды ключевых заказчиков. В соответствии со стандартизированным подходом внутренний аудитор должен обладать достаточными знаниями, для того чтобы установить

признаки мошенничества. Однако он не обязан обладать компетенцией сотрудника, основная функция которого заключается в выявлении и расследовании фактов мошенничества [8]. К основным видам корпоративного мошенничества можно отнести:

- завышение (занижение) прибыли;
- занижение (завышение) обязательств;
- налоговые преступления;
- хищения и вывод активов;
- коррупцию;
- искажение учетной документации и фальсификацию бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- приписки и пересортицу;
- повторные закупки;
- неучтенное производство продукции и ее реализацию;

- «откаты» и манипуляции с ценами;
- злоупотребления при осуществлении подрядных работ;

- встроенный бизнес;
- манипуляции в тендерах и др.

Выявление таких фактов в деятельности экономического субъекта влечет возникновение репутационного риска, риска деловой активности, налоговых рисков, риска контроля качества деятельности СВА, риска при планировании проведения внутренних проверок, риска при сборе аудиторских доказательств, риска при написании отчета и сохранения правильной информации о результатах проведенных проверок, риска при осуществлении оценки эффективности управления рисками, экономического ущерба. На наш взгляд, требуют развития функции подразделений экономической безопасности с целью минимизации рисков коррупции. Нарушений, которые помогает предупредить СВА, может быть столько, сколько существует экономических субъектов, бизнес-процессов, явлений, ситуаций, проектов, этапов, процедур.

Так, например, контроль сохранности активов и информации, осуществляемый СВА, может выявить недостоверную величину сформированной первоначальной стоимости актива, резерва под обесценение актива, несанкционированный перевод денежных средств на банковскую карту, открытую для получения заработной платы, фальсификацию документов со

стороны сотрудников, имеющих одновременный доступ к системе электронных платежей и начислению заработной платы, и т.д. По нашему мнению, такой контроль позволяет отследить случаи завышения стоимости разных видов активов, схемы их хищения и круг лиц, участвующих в таких операциях. В качестве примера можно привести ситуации, когда сотрудник организации, ответственный за логистику, одновременно отвечает за выбор поставщика, одобрение счетов на оплату и приемку активов. При этом в его функции входит создание соответствующих приходных учетных документов и бухгалтерских записей.

Анализ результатов проведенных исследований позволяет сделать вывод о ситуативном характере большинства перечисленных нами злоупотреблений персонала экономического субъекта. Приведенный выше перечень направлений мотивации мошенничества подчеркивает разнообразие практики, а с учетом «человеческого» фактора он может быть расширен. Это объясняется тем, что «благоприятные» ситуации всегда имеют место в деятельности экономического субъекта.

Полученные результаты исследования позволяют с уверенностью утверждать, что любой внутренний регламент (например, должностная инструкция) может быть обойден или приспособлен под «нужды» мошенников. На наш взгляд, это объясняется тем, что многие материально ответственные лица, менеджеры разных уровней управления участвуют в разработке внутренних регламентов. По нашему мнению, основными причинами корпоративного мошенничества является непрозрачность и неэффективность систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля, предотвращающих его риски. Однако только внутренними проверками невозможно справиться с фактами корпоративного мошенничества, большинство из которых выявляется случайно. Необходим комплекс мер с учетом отраслевой специфики, внутренних и внешних факторов, влияющих на результаты деятельности экономического субъекта. Поэтому работа СВА должна быть направлена на разработку системы (плана, программы, процедур, способов) противодействия коррупции и мошенничества, включающей:

- мониторинг и расследование каждого случая корпоративного мошенничества и коррупции;
- диагностику слабых сторон схем мошеннических действий с учетом деятельности экономического субъекта и осуществляемых фактов хозяйственной жизни, механизма их получения, обработки и реализации;
- определение перечня коррупционно-опасных должностей в разрезе каждого бизнес-процесса;
- формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом обязательного осуществления таких контрольных мероприятий, как:
 - минимизация прямых и косвенных расходов на производство продукции, товаров, выполненные работы, оказываемые услуги с учетом отраслевой направленности, контроль за формированием и соблюдением требований их документального оформления;
 - составление баланса использованных видов материальных ресурсов на основании результатов инвентаризации с применением реальных контрольных процедур (взвешивание, измерение), отражения в текущем учете выявленных излишков и недостат;
 - контроль в местах хранения внеоборотных активов, материальных ресурсов, готовой продукции, других видов активов;
 - проведение контрольных процедур, связанных с осуществлением внутреннего регламента документооборота с контрагентами (процедуры контрактации) на предмет их благонадежности;
 - сопровождение бизнес-процессов заготовления, производства, продаж и прочего выбытия активов, управления и др.

В настоящее время для СВА складываются благоприятные условия, чтобы доказать свою необходимость на существование. Для руководства, совета директоров, собственников, менеджмента устойчивых, успешно развивающихся экономических субъектов внутренний аудит является инструментом повышения эффективности их деятельности и обеспечения

экономической безопасности бизнеса, а развитие его методического обеспечения позволит разработать и внедрить такую систему внутреннего контроля, которая помогает на более эффективно решать задачи, поставленные перед организацией.

Литература

1. *Буторин В.К., Ткаченко А.Н., Шипилов С.А.* Основы экономической безопасности: В 3 т. Т. 1. Системные концепции экономической безопасности. Кемерово, 2007. 297 с.
2. *Цуканов В.Х.* Экономическая безопасность: сущность, факторы влияния и методы обеспечения: монография. Челябинск, 2007. 284 с.
3. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азриляна. 6-е изд., доп. М.: Институт новой экономики, 2004. 1376 с.
4. *Королев М.И.* Экономическая безопасность фирмы: теория, практика, выбор стратегии: монография. М.: Экономика, 2011. 280 с.
5. *Абалкин Л.И.* Экономическая безопасность России: угрозы и их отражение // Вопросы экономики. 1994. № 12. С. 4–13.
6. *Карпова Т.П.* О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.
7. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка. М.: Советская энциклопедия, 1975. 846 с.
8. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) (в ред. от 12.08.2015). Официальный сайт Российского Института внутренних аудитором. URL: <http://www.iaa-ru.ru> (дата обращения: 10.03.2016).

References

1. *Butorin V.K., Tkachenko A.N., Shipilov S.A.* Osnovy ekonomicheskoi bezopasnosti: V 3 t. T. 1. Sistemnye kontseptsii ekonomicheskoi bezopasnosti [The foundations of economic security: Vol. 3/1. System concepts of economic security]. Kemerovo, 2007, 297 p. (in Russ.).
2. *Tsukanov V.Kh.* Ekonomicheskaja bezopasnost': sushchnost', faktory vliianiia i metody obespecheniia: monografiia [Economic security: the essence, factors of influence and methods of maintenance: a monograph]. Cheliabinsk, 2007, 284 p. (in Russ.).
3. Bol'shoi ekonomicheskii slovar' / pod red. A.N. Azriiliana. 6-e izd., dop [Big economic dictionary / under the editorship of A.N. Asriran. 6th revised edition]. Moscow, Institut novoi ekonomiki — The Institute of the new economy, 2004, 1376 p. (in Russ.).
4. *Korolev M.I.* Ekonomicheskaja bezopasnost' firmy: teoriia, praktika, vybor strategii: monografiia [The economic security of the firm: theory, practice, the choice of strategy: a monograph]. Moscow, Ekonomika — Economics, 2011, 280 p. (in Russ.).
5. *Abalkin L.I.* Ekonomicheskaja bezopasnost' Rossii: ugrozy i ikh otrazhenie [The economic security of the Russian Federation: threats and their reflection]. Voprosy ekonomiki — The issues of the economy, 1994, no. 12, pp. 4–13 (in Russ.).
6. *Karпова T.P.* O soglasovanii metodologii trekh bukhgalterskikh sistem v protsesse formirovaniia edinogo uchetnogo prostranstva [On the harmonization of the methodology of the three accounting systems in the process of formation of a unified accounting space]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 45–50 (in Russ.).
7. *Ozhegov S.I.* Slovar' russkogo iazyka [The dictionary of the Russian language]. Moscow, Sovetskaia entsiklopediia — Soviet Encyclopedia, 1975, 846 p. (in Russ.).
8. Mezhdunarodnye professional'nye standarty vnutrennego audita (Standarty) (v red. ot 12.08.2015). Ofitsial'nyi sait Rossiiskogo Instituta vnutrennikh auditorov [International professional standards of internal auditing (The standards, date of edition 12.08.2015). The official site of Russian Institute of internal auditors]. URL: <http://www.iaa-ru.ru> (accessed: 10.03.2016) (in Russ.).

УДК 338.462

Рейтинг как инструмент оценки результатов финансового контроля в системе МВД России

ЛИТВИНЕНКО АЛЕКСАНДР НИКОЛАЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, начальник учебно-научного комплекса экономической безопасности Санкт-Петербургского университета МВД России, г. Санкт-Петербург, Россия

E-mail: lanfk@rambler.ru

ГРАЧЕВ АЛЕКСАНДР ВЛАДИМИРОВИЧ,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита учебно-научного комплекса экономической безопасности Санкт-Петербургского университета МВД России, г. Санкт-Петербург, Россия

E-mail: grachevalexunder@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

В статье представлен инструмент анализа состояния финансово-хозяйственной дисциплины в органах и подразделениях внутренних дел. Он основан на рейтинговой оценке данных подразделений по результатам проверок и ревизий, проводимых контрольно-ревизионными органами МВД России. В статье представлены цель, последовательность аналитических процедур и математический инструментарий проведения рейтинговой оценки, которая основана на расчете сводного показателя состояния финансово-хозяйственной дисциплины. Оценку состояния финансово-хозяйственной дисциплины предлагается проводить на основе данных карт учета результатов ревизии. Предлагаемая методика позволяет проводить сопоставление подразделений между собой в части соблюдения ими финансовой дисциплины, а также проводить сравнение контролируемых объектов. Авторы предлагают использовать представленную методику при осуществлении финансового контроля в системе МВД России при анализе результатов контрольно-проверочных мероприятий органов и подразделений внутренних дел.

Ключевые слова: финансовый контроль, рейтинговая оценка, органы внутренних дел, финансовая дисциплина, контрольно-ревизионные органы.

Rating as an Assessment Tool of Financial Control in the System of the Ministry of Internal Affairs of Russia

ALEXANDER N. LITVINENKO,

Doctor of Economics, Professor, the head of the educational-scientific complex of economic security of St. Petersburg University of MIA of Russia, Saint-Petersburg, Russia

E-mail: lanfk@rambler.ru

ALEKSANDER V. GRACHEV,

Ph. D. in Economics, associate Professor, Department of accounting, analysis and auditing of educational-scientific complex of economic security of St. Petersburg University of MIA of Russia, Saint-Petersburg, Russia

E-mail: grachevalexunder@rambler.ru

ABSTRACT

The article provides the tool for the analysis of the condition of financial and economic discipline in the departments and subdivisions of internal Affairs. It is based on the assessment rating of these units basing on the results of inspections and audits conducted by the control and auditing bodies of the MIA of Russia. The article presents the goal, the sequence of analytical procedures and mathematical tools for rating evaluation, which is based on the calculation of a composite indicator of the condition of the financial and economic discipline. The assessment of the condition of financial and economic discipline is supposed to be conducted on the basis of the swipe cards taking into account the results of the auditing. The proposed method allows to conduct the comparison of divisions between each other in terms of their compliance with the financial discipline, as well as to compare the controlled objects. The authors propose to use the presented methodology in the implementation of financial control in the Ministry of internal Affairs of Russia together with the analysis of the results of verification activities of the bodies and subdivisions of internal Affairs.

Keywords: financial control, the evaluation rating, the internal Affairs bodies, financial discipline, control and auditing bodies.

Финансовый контроль в казенных учреждениях, в том числе в подразделениях органов внутренних дел, выступает обязательным условием эффективного управления финансовыми ресурсами. Его значимость возрастает в условиях ограниченности имеющихся в распоряжении правоохранительных органов финансовых ресурсов, что предопределяет недопустимость их нецелевого, неэффективного и незаконного использования. В настоящее время в ведомственном финансовом контроле МВД России происходят изменения, которые связаны с внедрением в него элементов аудита, а также с внедрением новых аналитических процедур оценки результатов контрольно-ревизионной деятельности*. В аналитической деятельности контрольно-ревизионных подразделений МВД России получила распространение рейтинговая оценка, используемая при анализе эффективности работы отдельных ревизоров и контрольно-ревизионных органов в целом. Вместе с тем одна из сфер возможного использования рейтинговой оценки как аналитического инструмента в деятельности контрольно-ревизионных органов МВД России осталась без внимания. Эта сфера — оценка состояния финансово-хозяйственной дисциплины в подконтрольных органах и

подразделениях. В этой связи актуальной является разработка порядка рейтинговой оценки органов и подразделений внутренних дел по состоянию финансово-хозяйственной дисциплины по итогам проведенных контрольно-проверочных мероприятий, проводимых подразделениями Контрольно-ревизионного управления (КРУ) МВД России.

В методическом плане выделяются два основных типа рейтинговых оценок: классификационный (группировка) и упорядоченный (ранжирование) [1, с. 415]. Отличительные черты каждого из них представлены в *таблице*.

По информационному обеспечению можно выделить два основных подхода к построению комплексных рейтинговых оценок: отчетно-статистический и экспертный подходы [1, с. 239].

Отчетно-статистический подход предполагает, что при построении рейтинговой оценки хозяйствующего субъекта исследователь использует доступные ему данные о деятельности субъектов (финансовая, статистическая, управленческая отчетность, акты проверок, ревизий).

Экспертный подход, в отличие от отчетно-статистического, более субъективен, так как основан на данных, полученных в ходе опроса экспертов. Им предлагается оценить исследуемый хозяйствующий субъект (или каждый хозяйствующий субъект анализируемой группы) на основе опыта, квалификации и анализа качественной и количественной информации, имеющейся в их распоряжении.

* Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России: приказ МВД России от 12.10.2015 № 980. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.11.2015).

Одним из основных показателей эффективности ведомственного финансового контроля в системе МВД России является состояние финансовой дисциплины в подконтрольных подразделениях. В настоящее время проведение проверок контрольно-ревизионными органами заканчивается составлением актов ревизии и последующим контролем устранения недостатков, возмещения убытков, выявленных в ходе ревизий, а также привлечением к ответственности виновных должностных лиц. При этом не проводится сопоставление подразделений между собой в части соблюдения ими финансовой дисциплины, что приводит к невозможности должным образом сравнить контролируемые объекты.

Предлагаемая рейтинговая оценка по своему типу в соответствии с рассмотренной классификацией является разновидностью ранжирования (упорядочивания). То есть в итоге органам и подразделениям внутренних дел будут присвоены ранги от 1 до m (m — это количество ранжируемых подразделений) в соответствии со значением сводного показателя, характеризующего состояние финансово-хозяйственной дисциплины.

Оценку состояния финансово-хозяйственной дисциплины предлагается проводить на основе данных карт учета результатов ревизии (проверки), которые формируются по результатам каждой проведенной ревизии. Таким образом, по источнику информации для проведения рейтинговой оценки разрабатываемая методика

относится к типу отчетно-статистических, что повышает ее объективность.

Можно выделить три основные цели рейтинговой оценки органов и подразделений внутренних дел по состоянию финансово-хозяйственной дисциплины:

1. Информационное обеспечение контрольно-ревизионных подразделений при сравнении качественных и количественных характеристик подконтрольных органов и подразделений между собой, что дает возможность оценить степень риска совершения нарушения финансовой дисциплины в будущем, а следовательно, — методы и характер контрольных мероприятий в отношении конкретного подразделения — функция дифференциации подконтрольных объектов.

2. Информационное обеспечение проверяемых органов и подразделений внутренних дел при оценке состояния финансовой дисциплины в сравнении с другими подразделениями, выявлении слабых и сильных сторон их деятельности — функция диагностики финансово-хозяйственной дисциплины подконтрольного объекта.

3. Информационное обеспечение вышестоящих органов и подразделений внутренних дел для принятия соответствующих мер стимулирующего характера [2, с. 21].

Предлагаемая методика рейтинговой оценки основана на расчете сводного показателя состояния финансово-хозяйственной дисциплины, определяемого на основе предварительного сравнения частных показателей.

Отличительные черты упорядоченного и классификационного рейтингов

Характеристика	Тип рейтинговой оценки	
	Классификация (группировка)	Ранжирование (упорядочивание)
Определение	Отнесение субъекта к определенной группе на основе рассчитанного показателя (показателей)	Определение позиции субъекта на определенной рейтинговой шкале
Применение	При классификации или группировке субъектов	При ранжировании субъектов
Построение	Сравнение показателей субъекта с показателями границ той или иной группы (класса) субъектов	Сравнение показателей субъекта с аналогичными показателями других субъектов
Что определяется	Группа (класс), к которой принадлежит субъект	Место субъекта среди совокупности хозяйствующих субъектов

В процессе разработки методики рейтинговой оценки нами был применен метод экспертной оценки для определения:

- перечня частных показателей, участвующих в рейтинге;
- весовых коэффициентов частных показателей, участвующих в рейтинге.

Опрос экспертов, в качестве которых выступали сотрудники КРУ МВД России, позволил сформировать следующий перечень частных показателей, по которым проводилась рейтинговая оценка:

- реальный ущерб, выявленный в ходе контрольно-ревизионного мероприятия;
- нецелевое использование средств общего объема финансирования подразделения органов внутренних дел;
- неэффективные расходы общего объема финансирования подразделения органов внутренних дел;
- неучтенное имущество, поставленное на баланс в ходе контрольно-ревизионного мероприятия;
- недоплаты личному составу.

Апробация методики была основана именно на этом перечне.

Однако следует учесть, что этот перечень не является закрытым. С учетом современных реалий он может включать следующие частные показатели:

- недостачи денежных средств и материальных ценностей;
- порча материальных средств;
- незаконный расход денежных средств и материальных ценностей (по направлениям использования: денежное довольствие и заработная плата; продовольственное обеспечение; вещевое обеспечение; транспортные расходы при проезде в отпуск; обеспечение льгот и компенсаций, пособия уволенным из органов внутренних дел; пенсионное обеспечение; командировки и служебные разъезды; товарно-материальные ценности, выполнение работ и предоставление услуг; горюче-смазочные материалы; капитальное строительство; ремонтно-строительные работы; услуги связи; коммунальные услуги; другие расходы);
- излишне начисленные и перечисленные налоги;

- неучтенная, необоснованно списанная дебиторская задолженность;
- нарушения жилищного законодательства;
- неполученные доходы;
- непроизводительные расходы;
- недоплаты личному составу;
- иные нарушения.

Данный перечень соответствует структуре новых карт учета результатов ревизии (проверки) в подразделениях МВД России.

Расчет интегрального показателя состояния финансово-хозяйственной дисциплины для каждого участвующего в рейтинге подразделения (j -го подразделения ($I_{\Phi_{Д_j}}$)) проводится по следующей формуле:

$$I_{\Phi_{Д_j}} = 1 - \sqrt{\sum_{i=1}^n d_i (1 - q_{ij})^2}, \quad (1)$$

где d_i — весовые коэффициенты показателей финансово-хозяйственной дисциплины;

q_{ij} — i -й частный показатель, участвующий в расчете интегрального показателя финансово-хозяйственной дисциплины j -го подразделения;

n — количество частных показателей, участвующих в расчете интегрального показателя финансово-хозяйственной дисциплины.

В основе предлагаемой рейтинговой оценки лежит метод «эталонного субъекта».

Результаты оценки зависят не только от состояния самого подразделения, но и от выбранной базы сравнения. В рамках разработанной методики таким эталоном выступает наихудшее значение частного показателя среди участвующих в рейтинговой оценке подразделениях.

Все фактические значения частных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную дисциплину, приводятся в сопоставимый вид. Это обеспечивает возможность сравнения разнородных показателей путем их приведения к безразмерным величинам, принадлежащим интервалу от 0 до 1.

Перевод абсолютных значений показателей (p_{ij}) в относительные величины (q_{ij}) осуществляется следующим образом.

Если эталоном выступает максимальное значение показателя, то

$$q_{ij} = \frac{p_{ij} - p_{i\min}}{p_{i\max} - p_{i\min}}, \quad (2)$$

если эталоном выступает минимальное значение показателя, то

$$q_{ij} = \frac{p_{i\max} - p_{ij}}{p_{i\max} - p_{i\min}}, \quad (3)$$

где q_{ij} — относительный частный показатель финансово-хозяйственной дисциплины по i -му параметру j -го подразделения;

p_{ij} — абсолютный частный показатель финансово-хозяйственной дисциплины по i -му параметру j -го подразделения;

$p_{i\min}$ — минимальное значение i -го частного абсолютного показателя финансово-хозяйственной дисциплины среди всех подразделений;

$p_{i\max}$ — максимальное значение i -го частного абсолютного показателя финансово-хозяйственной дисциплины среди всех подразделений.

В данной методике все эталонные (наилучшие) относительные показатели будут равны 1. Значение отдельного показателя анализируемого подразделения в данном случае может быть меньше или равно 1. Превышение единицы означает необходимость в пересмотре эталона.

Для определения коэффициента значимости каждого частного показателя финансово-хозяйственной дисциплины предлагается использовать метод экспертных оценок.

Весовые коэффициенты d_i показателей финансово-хозяйственной дисциплины определялись по следующему алгоритму:

1. Проводится опрос r экспертов, которые присваивают каждому показателю ранг R_j (j — номер эксперта) таким образом, чтобы наиболее важный, по их мнению, показатель получил ранг «1», следующий по важности — «2» и так до ранга « K ». Ранжирование строгое, эксперт не может присвоить одинаковые ранги двум и более показателям.

2. Вычисляются преобразованные ранги по формуле

$$\tilde{R}_j = K - R_j. \quad (4)$$

3. Рассчитывается сумма рангов по каждому показателю:

$$\tilde{R}_i = \sum_{j=1}^r \tilde{R}_{ij}. \quad (5)$$

4. Определяются веса показателей финансово-хозяйственной дисциплины:

$$d_i = \frac{\tilde{R}_i}{\sum_{j=1}^r \tilde{R}_j}, \quad (6)$$

где i — номер показателя финансово-хозяйственной дисциплины.

При разработке данной методики в качестве экспертов при определении весовых коэффициентов выступали сотрудники КРУ МВД России.

Применяя формулу (1), рассчитывается сводный показатель состояния финансово-хозяйственной дисциплины для каждого участвующего в рейтинговой оценке подразделения. Использование в данной формуле математического действия «вычитание из единицы» позволяет привести сводные показатели в вид, где максимальное значение сводного показателя будет соответствовать более высокому уровню финансово-хозяйственной дисциплины. После расчета сводного показателя подразделениям присваивается ранг от 1 до n по убыванию величины сводного показателя.

Для повышения сопоставимости разных по масштабам деятельности подразделений возможно два направления:

1. Использование в качестве частных показателей не абсолютных значений, отраженных к контрольных картах, а относительных величин, определяемых как отношение абсолютного значения частного показателя к объему финансирования за период, в котором была выявлена соответствующая сумма ущерба или иного частного показателя, участвующего в рейтинге. Данный способ позволит проводить сравнение всех подразделений МВД России в едином рейтинге, однако связан с проведением дополнительных расчетных процедур.

2. Предварительная группировка участвующих в рейтинге подразделений в группы с

приблизительно одинаковыми масштабами деятельности и финансирования.

Результаты оценки уровня финансовой дисциплины можно представлять как в сжатом (отражаются только сводный показатель уровня финансово-хозяйственной дисциплины подразделений и его место в рейтинге), так и в детализированном виде (отражаются все частные критерии уровня финансово-хозяйственной дисциплины подразделений).

Построение такого рейтинга позволит не только объективно оценивать состояние финансово-хозяйственной дисциплины в органах и подразделениях внутренних дел, но и мотивировать подразделения к его улучшению, реализуя в некоторой мере принцип соревновательности при обязательном стимулировании «передовых» в части соблюдения финансово-хозяйственной дисциплины подразделений.

Литература

1. Шерemet A.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2009. 416 с.
2. Грачев A.В., Сиденко И.К., Михайлин E.В. Методика рейтинговой оценки органов и подразделений внутренних дел по состоянию финансово-хозяйственной дисциплины: методические рекомендации. СПб.: Изд-во СПб ун-та МВД России, 2015. 40 с.
3. Грачев A.В., Лашина Д.К. Оценка влияния отдельных факторов на эффективность ведомственного финансового контроля на основе метода экспертных оценок // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2013. № 3 (59). С. 108–113.

References

1. Sheremet A.D. Kompleksnyi analiz khoziaistvennoi deiatel'nosti: ucheb. Posobie [A Comprehensive analysis of the economic activity: a textbook]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 2009, 416 p. (in Russ.).
2. Grachev A.V., Sidenko I.K., Mikhailin E.V. Metodika reitingovoi otsenki organov i podrazdelenii vnutrennikh del po sostoianiiu finansovo-khoziaistvennoi distsipliny: metodicheskie rekomendatsii [The methods of rating evaluation bodies and divisions of Internal Affairs according to the state financial and economic discipline: guidelines]. Saint Petersburg, Izd-vo SPb un-ta MVD Rossii — The Publishing house of St. Petersburg University of MIA of Russia, 2015, 40 p. (in Russ.).
3. Grachev A.V., Lashina D.K. Otsenka vliianiia ot del'nykh faktorov na effektivnost' vedomstvennogo finansovogo kontroliia na osnove metoda ekspertnykh otsenok [The evaluation of the influence of individual factors on the effectiveness of the departmental financial control according to the of method of expert estimations]. Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta MVD Rossii — The Bulletin of St. Petersburg University of MIA of Russia, 2013, no. 3 (59), pp. 108–113 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Понятийный аппарат информационной безопасности финансово-экономических систем: энциклопедический словарь / сост. Г.О. Крылов, В.Л. Никитина. М.: Финансовый университет, 2016. 256 с.

ISBN 978-5-7942-1331-7

В словаре изложены основные понятия информационной безопасности финансово-экономических систем, связанные, в частности, со вступлением России во Всемирную торговую организацию и с необходимостью выполнения международных требований к информационной безопасности финансово-экономических систем.

Издание предназначено для бакалавров, магистрантов, аспирантов, а также для научных работников, преподавателей, сотрудников правоохранительных органов, изучающих проблемы информационной безопасности финансово-экономических систем.

При подготовке словаря использована СПС «КонсультантПлюс». Публикуется в авторской редакции.

УДК [657.375.2+657.446](476)

Бухгалтерский анализ налогообложения

ПАНКОВ ДМИТРИЙ АЛЕКСЕЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь

E-mail: dapankov@mail.ru

СОЛОВЬЁВА АНАСТАСИЯ ВЛАДИМИРОВНА,

магистр экономических наук, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь

E-mail: Nast_Solo@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Осуществляемые глобальные реформы в системе бухгалтерского учета во многих странах связаны с переходом от кассового метода учета к методу начисления. Нередко эти методы можно встретить в смешанном виде. В переходный период возникают проблемы, обусловленные недостаточным обеспечением информацией о движении активов, обязательств, собственного капитала, что отрицательно сказывается на возможности проведения всестороннего качественного анализа. Представленная статья посвящена раскрытию этих проблем путем совершенствования методики отражения хозяйственных и финансовых операций. Предлагаемая методика ведения бухгалтерского учета подробнее раскрывает информацию о движении активов, обязательств и собственного капитала предприятия. Это, в свою очередь, позволяет расширить аналитические возможности для проведения качественного анализа, что, в конечном счете, приводит к принятию обоснованных и эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский анализ, метод начисления, кассовый метод, налогообложение, активы, обязательства, собственный капитал, план счетов.

Accounting Analysis of Taxation

DMITRIY A. PANKOV,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in the Sectors of the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, the Republic of Belarus

E-mail: dapankov@mail.ru

ANASTASIYA V. SOLOVYOVA,

Master of Economics, Assistant of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in the Sectors of the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, the Republic of Belarus

E-mail: Nast_Solo@mail.ru

ABSTRACT

The global accounting reforms in a range of countries are primarily connected with transition from cash method to accrual concept. Rather often a mixture of these two methods is used. In the transition period the lack of

information about the movement of assets, liabilities and equity makes it problematic to carry out a comprehensive qualitative analysis. The article offers to deal with these problems by improving the technique of recording business and financial transactions. The proposed method of accounting involves the disclosure of more detailed information about the movement of company's assets, liabilities and owners' capital. This enlarges analytical opportunities to carry out the qualitative analysis, which ultimately results in making more educated and effective management decisions.

Keywords: *accounting analysis, cash method of accounting, accrual concept, taxation, assets, liabilities, equity, chart of accounts.*

Введение

В современной экономике в последнее время проводится много исследований в области бухгалтерского учета и анализа. При этом авторы, как правило, в своих исследованиях развивают лишь одно из направлений либо бухгалтерский учет, либо анализ хозяйственной деятельности предприятий. Так, касаясь области бухгалтерского учета, можно выделить работу М.И. Кутер, Р.А. Тхагапсо «Бухгалтерский учет в условиях несостоятельности» [1]. В то же время в области анализа хозяйственной деятельности наибольшее распространение получил «Финансовый анализ» В.В. Ковалёва [2].

На наш взгляд, одним из важных направлений можно рассматривать бухгалтерский анализ, который представляет собой синтез бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности предприятия. В рамках представленной статьи будет рассмотрен бухгалтерский анализ налогообложения. Статья является продолжением исследований таких научных работ, как «Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь» [3], «Бухгалтерский анализ: теория, методология и методики» [4], «Бухгалтерский анализ» [5], а также «Бухгалтерский анализ модернизации предприятия» [6]. В статье будут раскрыты актуальные проблемы бухгалтерского учета и анализа налогов, сборов и отчислений и предложена современная методика бухгалтерского анализа налогообложения.

1. Проблемы бухгалтерского учета и анализа налогообложения

В настоящее время достаточно очевидным является факт принципиальных различий методологических принципов ведения бухгалтерского учета и налогообложения субъектов хозяйственно-

вания. Если бухгалтерский (финансовый) учет базируется на принципе начисления и не предполагает обязательное изменение денежных активов под влиянием хозяйственных операций по расчетам с контрагентами, то налогообложение фактически строится на кассовом принципе, который предполагает безусловное погашение обязательств перед бюджетом в виде денежных платежей. Такое противоречие приводит к десинхронизации денежных потоков предприятия.

В этой связи актуальной проблемой на современном этапе развития бухгалтерского учета и анализа является то, что в бухгалтерском учете, а следовательно, и бухгалтерской отчетности не находят отражения источники, за счет которых были сформированы активы предприятия. Это делает невозможным устанавливать направление возможного нецелевого их использования на погашение обязательств предприятия, в том числе и обязательств по налогам, сборам и отчислениям. В свою очередь это может приводить к нецелевому и нерациональному использованию денежных активов, нарушению последовательности погашения расчетов с контрагентами и к невозможности контроля над источниками выплат государству по налогам, сборам и отчислениям, кредиторам по обязательствам, учредителям по дивидендам.

Для решения поставленной проблемы предлагается методика бухгалтерского учета и анализа оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений и анализа налогообложения. Данная методика позволит объективно отслеживать и сопоставлять источники образования и источники погашения всех обязательств, в том числе и налоговые обязательства.

В ее основу положены закономерности кругооборота капитала предприятия, классический порядок формирования и оценки стоимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов предприятия и существующая методика налогообложения.

В методических целях для иллюстрации предлагаемой методики бухгалтерского учета и анализа налогообложения рассмотрим условный вариант деятельности промышленного предприятия. При этом в качестве исходных условий будут использоваться следующие допущения:

1) кругооборот не завершается в рамках отчетного периода (имеются остатки незавершенного производства и готовой продукции);

2) предприятие имеет достаточную рентабельность продукции;

3) реализованная продукция не обеспечивается в полной мере денежными активами (т.е.

имеется дебиторская задолженность покупателей продукции).

Для выявления основных проблем, связанных с получением информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, вначале рассмотрим условный вариант деятельности предприятия в рамках общепринятой методики ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Предположим, что на начало отчетного периода у предприятия имеется сальдо по счетам активов, собственного капитала и обязательств (табл. 1).

Перечень типовых хозяйственных операций деятельности предприятия за отчетный период представлен в табл. 2.

На основании представленных хозяйственных операций и в разрезе классического бухгалтерского равенства ($A = O + K + D - P$), при котором активы (A) равны сумме обязательств (O), собственного капитала (K) и доходов (D) за

Таблица 1

Сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода,

Наименование счетов	Сальдо на начало периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
01 «Основные средства»	600	–
02 «Амортизация основных средств»		3,86
51 «Расчетные счета»	80,15	–
68 «Расчеты по налогам и сборам», в том числе:	–	4,06
– 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (НДС)	–	2,37
– 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» (налог на прибыль)	–	0,72
– 68-4 «Расчеты по подоходному налогу»	–	0,97
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	–	2,62
70 «Расчеты по оплате труда»	–	6,45
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:	–	0,04
– 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» («Белгосстрах»)	–	0,04
80 «Уставный капитал»	–	650
82 «Резервный капитал»	–	0,66
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	12,46
Итого	680,15	680,15

Таблица 2

Типовые хозяйственные операции деятельности предприятия

№ п/п	Содержание хозяйственной операции по стадиям кругооборота капитала	Корреспонденция счетов		Сумма, млн руб.
		Дебет	Кредит	
1. Приобретение сырья и материалов				
1	Отражена стоимость поступивших сырья и материалов (24 млн руб., в том числе налог на добавленную стоимость (НДС) – 20%)	10	60	$24 - 4 = 20$
2	Отражен «входящий НДС» по поступившим материалам от поставщиков (стр. 1 × 20/120)	18	60	$24 \times 20 / 120 = 4$
2. Формирование затрат на производство продукции				
3	Материалы отпущены в основное производство	20	10	20
4	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	90
5	Произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН) на социальное и пенсионное страхование (стр. 4 × 34%)	20	69	$90 \times 34\% = 30,6$
6	Произведены отчисления в «Белгосстрах» (стр. 4 × 0,6%)	20	76-2	$90 \times 0,6\% = 0,54$
7	Произведены удержания подоходного налога, при условии отсутствия вычетов и сумм заработной платы, не подлежащей налогообложению (стр. 4 × 13%)	70	68-4	$90 \times 13\% = 11,7$
8	Произведены удержания в ФСЗН на пенсионное страхование (стр. 4 × 1%)	70	69	$90 \times 1\% = 0,9$
9	Начислен налог на недвижимость по основным средствам основного производства	20	68-1	1
10	Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения	20	02	3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции				
11	Выпущена из производства готовая продукция – 95 ед.; себестоимость 1 ед. – 1,46 млн руб.	43	20	$95 \times 1,46 = 138,7$
4. Формирование расходов на реализацию				
12	Отражена задолженность перед поставщиком за предоставленные транспортные услуги (3,6 млн руб., в том числе НДС – 20%)	44	60	$3,6 - 0,6 = 3$
13	Отражен «входящий НДС» по предоставленным транспортным услугам (стр. 12 × 20 / 120)	18	60	$3,6 \times 20 / 120 = 0,6$
5. Формирование финансового результата от реализации продукции				
14	Отражена выручка от реализации продукции (реализовано 80 ед. по цене 1,98 млн руб. за 1 ед.)	62	90	$80 \times 1,98 = 158,4$
15	Начислен НДС по реализации продукции; ставка НДС – 20% (стр. 14 × 20% / 120%)	90	68-2	$158,4 \times 20 / 120 = 26,4$
16	Списана себестоимость реализованной продукции – 80 ед.; себестоимости 1 ед. – 1,46 млн руб.	90	43	$80 \times 1,46 = 116,8$
17	Списаны расходы на реализацию (стр. 12)	90	44	3
18	Определен финансовый результат – прибыль от реализации продукции (стр. 14 – стр. 15 – стр. 16 – стр. 17)	90	99	$158,4 - 26,4 - 116,8 - 3 = 12,2$

Окончание табл. 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции по стадиям кругооборота капитала	Корреспонденция счетов		Сумма, млн руб.
		Дебет	Кредит	
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса				
19	Начислен налог на прибыль – 18% от суммы прибыли (стр. 18 × 18%)	99	68-3	12,2 × 18% = 2,2
20	Произведена реформация баланса – отражена чистая прибыль (стр. 18 – стр. 19)	99	84	12,2 – 2,2 = 10
21	Сформирован резервный капитал предприятия – 5% от суммы прибыли (стр. 20 × 5%)	84	82	10 × 5% = 0,5
7. Принятие «входящего НДС» к вычету				
22	Принят к вычету НДС по приобретенным товарам, работам, услугам (стр. 2 + стр. 13)	68-2	18	4 + 0,6 = 4,6
8. Поступления денежных средств				
23	Получены денежные средства от покупателя за реализованную продукцию	51	62	70
24	Получен аванс от покупателей продукции	51	62	23
25	Получен краткосрочный кредит	51	66	5
9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде				
26	Выплачена сумма задолженности по заработной плате	70	51	77,4
27	Выплачена сумма задолженности по подоходному налогу	68-4	51	11,7
28	Выплачена сумма задолженности в ФСЗН	69	51	31,5
29	Выплачена сумма задолженности в «Белгосстрах»	76-2	51	0,54
30	Выплачена сумма задолженности по НДС	68-2	51	22,35
31	Выплачена сумма задолженности поставщикам сырья и услуг	60	51	27,6
32	Выплачена сумма задолженности по налогу на недвижимость	68-1	51	1
33	Выплачена сумма задолженности по налогу на прибыль	68-3	51	2,37

вычетом суммы расходов (*P*), отразим корреспонденцию счетов по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета на основании Типового плана счетов бухгалтерского учета (табл. 3).

По результатам представленных хозяйственных операций сформируем сальдо счетов активов, собственного капитала и обязательств на конец отчетного периода (табл. 4).

На основании начального и конечного сальдо по счетам бухгалтерского учета сформируем форму бухгалтерского баланса по общепринятой методике составления отчетности (табл. 5).

На основании хозяйственных операций по формированию финансового результата отчетного периода представим форму отчета о прибылях и убытках по общепринятой методике составления отчетности (табл. 6).

На основании сальдо на начало и конец периода и хозяйственных операций по счетам денежных средств сформируем форму отчета о движении денежных средств по общепринятой методике составления отчетности (табл. 7).

Исходя из представленной бухгалтерской отчетности, составляемой по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета,

Таблица 3

Корреспонденция счетов по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета на основании классического бухгалтерского равенства

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1. Приобретение сырья и материалов											
1	10			60							20
2	18			60							4
2. Формирование затрат на производство продукции											
3	20	10									20
4	20			70							90
5	20			69							30,6
6	20			76							0,54
7			70	68-4							11,7
8			70	69							0,9
9	20			68-1							1
10	20	02									3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции											
11	43	20									138,7
4. Формирование расходов на реализацию											
12	44			60							3
13	18			60							0,6
5. Формирование финансового результата от реализации продукции											
14	62							90			158,4
15				68-2					90		26,4
16		43							90		116,8
17		44							90		3
18						99	90				12,2
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса											
19				68-3	99						2,2
20					99	84					10
21					84	82					0,5
7. Принятие «входящего НДС» к вычету											
22		18	68								4,6

Окончание табл. 3

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.								
	А		=		О		+		К			+		Д		-		Р	
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы										
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	8. Поступления денежных средств																		
23	51	62																	70
24	51			62															23
25	51			66															5
	9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде																		
26		51	70																77,4
27		51	68-4																11,7
28		51	69																31,5
29		51	76																0,54
30		51	68-2																22,35
31		51	60																27,6
32		51	68-1																1
33		51	68-3																2,37
Суммар- ный оборот	+568,7	-531,42	-191,66	+218,94	-12,7	+22,7	-12,2	+158,4	+146,2										-
Суммарное сальдо после ХО	(676,29 + 568,7 - 531,42) = (13,17 + 218,94 - 191,66) + + (663,12 + 22,7 - 12,7) + (158,4 - 12,2) - 146,2																		+37,28
	713,57		40,45		673,12		0		713,57										

Примечание. ХО – хозяйственные операции.

Таблица 4

Сальдо по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода

Наименование счетов	Сальдо на конец периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
01 «Основные средства»	600	–
02 «Амортизация основных средств»	–	7,72
20 «Основное производство»	7,3	–
43 «Готовая продукция»	21,9	–
51 «Расчетные счета»	3,69	–
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	88,4	23
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	–	5

Окончание табл. 4

Наименование счетов	Сальдо на конец периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
68 «Расчеты по налогам и сборам», в том числе:	–	3,34
– 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (НДС)	–	1,82
– 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» (налог на прибыль)	–	0,55
– 68-4 «Расчеты по подоходному налогу»	–	0,97
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	–	2,62
70 «Расчеты по оплате труда»	–	6,45
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:	–	0,04
– 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» («Белгосстрах»)	–	0,04
80 «Уставный капитал»	–	650
82 «Резервный капитал»	–	1,16
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	21,96
Итого	721,29	721,29

Таблица 5

Бухгалтерский баланс по общепринятой методике составления отчетности

Статья	Сальдо на начало периода, млн руб.	Сальдо на конец периода, млн руб.
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства (сч. 01 – сч. 02)	596,14	592,28
Итого по разделу I	596,14	592,28
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы, в том числе:	–	29,2
– <i>незавершенное производство (сч. 20)</i>	–	7,3
– <i>готовая продукция (сч. 43)</i>	–	21,9
Краткосрочная дебиторская задолженность (сч. 62)	–	88,4
Денежные средства и их эквиваленты (сч. 51)	80,15	3,69
Итого по разделу II	80,15	121,29
БАЛАНС	676,29	713,57
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал (сч. 80)	650	650
Резервный капитал (сч. 82)	0,66	1,16
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (сч. 84)	12,46	21,96

Окончание табл. 5

Статья	Сальдо на начало периода, млн руб.	Сальдо на конец периода, млн руб.
Итого по разделу III	663,12	673,12
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Итого по разделу IV	–	–
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Краткосрочные кредиты и займы (сч. 66)	–	5
Краткосрочная кредиторская задолженность, в том числе:	13,17	35,45
– поставщикам, подрядчикам, исполнителям (сч. 60)	–	–
– по авансам полученным (сч. 62)	–	23
– по налогам и сборам (сч. 68)	4,06	3,34
– по социальному страхованию и обеспечению (сч. 69)	2,62	2,62
– по оплате труда (сч. 70)	6,45	6,45
– прочим кредиторам (сч. 76)	0,04	0,04
Итого по разделу V	13,17	40,45
БАЛАНС	676,29	713,57

Таблица 6

Отчет о прибылях и убытках по общепринятой методике составления отчетности

Наименование показателей	Сумма, млн руб.
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д-т сч. 62 К-т сч. 90) – (Д-т сч. 90 К-т сч. 68)	132
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (Д-т сч. 90 К-т сч. 43)	116,8
Валовая прибыль (Д-т сч. 62 К-т сч. 90) – (Д-т сч. 90 К-т сч. 68) – (Д-т сч. 90 К-т сч. 43)	15,2
Расходы на реализацию (Д-т сч. 90 К-т сч. 44)	3
Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д-т сч. 90 К-т сч. 99)	12,2
Налог на прибыль (Д-т сч. 99 К-т сч. 68)	2,2
Чистая прибыль (Д-т сч. 99 К-т сч. 84)	10

возможности проведения анализа налогообложения весьма ограничены (табл. 8).

На основании отчета о движении денежных средств возможен только анализ выплат по налогам, сборам и отчислениям в общей их сумме без детализации по конкретным их видам (см. табл. 8, графы 1–4). Общая сумма задолженности по налогам сборам и отчислениям, уплаченная в отчетном периоде, составляет 69,46 млн руб., из которых налоги и сборы — 37,42 млн

руб. (53,87%), прочие выплаты (ФСЗН, «Белгосстрах» при условии отсутствии прочих выплат по данной строке отчетности) — 32,04 млн руб. (46,13%). При этом установить источник денежных средств, за счет которого погашается сумма задолженности, не представляется возможным (см. табл. 8, графа 4).

Аналогичным образом выглядит ситуация с анализом остатков кредиторской задолженности на конец отчетного периода (см. табл. 8,

Таблица 7

Отчет о движении денежных средств по общепринятой методике составления отчетности

Наименование показателей	За отчетный период, млн руб.
Движение денежных средств по текущей деятельности	
Поступило денежных средств – всего,	93
в том числе от покупателей продукции, товаров, заказчиков работ, услуг (Д-т сч. 51 К-т сч. 62)	93
Направлено денежных средств – всего,	174,46
в том числе:	
на приобретение запасов, работ, услуг (Д-т сч. 60 К-т сч. 51)	27,6
на оплату труда (Д-т сч. 70 К-т сч. 51)	77,4
на уплату налогов и сборов (Д-т сч. 68 К-т сч. 51)	37,42
на прочие выплаты (Д-т сч. 69, 76 К-т сч. 51)	32,04
<i>Результат движения денежных средств по текущей деятельности</i>	-81,46
Движение денежных средств по финансовой деятельности	
Поступило денежных средств – всего,	5
в том числе кредиты и займы	5
Направлено денежных средств – всего	-
<i>Результат движения денежных средств по финансовой деятельности</i>	+5
Результат движения денежных средств за отчетный период	-76,46
Остаток денежных средств на начало периода	80,15
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	3,69

графы 5–8). По данным бухгалтерского баланса общая сумма задолженности по налогам, сборам и отчислениям на конец периода составляет 6 млн руб., из которых 3,34 млн руб. (55,67%) — задолженность по налогам и сборам, 2,62 млн руб. (43,67%) — по платежам в ФСЗН и 0,04 млн руб. (0,66%) — по платежам в «Белгосстрах» (при условии отсутствия прочих выплат по данной строке отчетности). Сумма денежных средств на конец отчетного периода составляет 80,15 млн руб., при этом установить, какая часть данной суммы является непосредственно целевым источником для покрытия задолженности по налогам, сборам и отчислениям невозможно (см. табл. 8, графа 8).

Таким образом, вполне очевидны недостатки анализа налогообложения по бухгалтерской отчетности, составленной по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета. Это связано с тем, что возникают определенные проблемы с

источниками информации для проведения качественного анализа налогообложения, в частности:

- 1) невозможно получить информацию о движении (уменьшении, увеличении) активов, собственного капитала, обязательств за период;
- 2) невозможно получить информацию об источниках образования активов и источниках погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям;
- 3) невозможно получить информацию об обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками покрытия;
- 4) невозможно получить информацию о нецелевых источниках использования денежных средств;
- 5) невозможно получить информацию о суммах налогов, сборов и отчислений в разрезе каждого их вида.

Таблица 8

Анализ задолженности по налогам, сборам и отчислениям на основании данных отчетности, составленной по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета

Кредиторская задолженность, погашаемая в отчетном периоде (Отчет о движении денежных средств)			Источник выплаты задолженности	Кредиторская задолженность на конец отчетного периода (Бухгалтерский баланс)			Источник покрытия задолженности
Наименование показателя	Сумма, млн руб.	Удельный вес в сумме КЗ, %	Денежные средства, млн руб.	Наименование показателя	Сумма, млн руб.	Удельный вес в сумме КЗ, %	Денежные средства, млн руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
Налоги и сборы	37,42	53,87	Невозможно определить!!!	По налогам и сборам	3,34	55,67	Невозможно определить!!!
Прочие выплаты (ФСЗН, «Белгосстрах»)	32,04	46,13	Невозможно определить!!!	По социальному страхованию и обеспечению (ФСЗН)	2,62	43,67	Невозможно определить!!!
				Прочим кредиторам («Белгосстрах»)	0,04	0,66	Невозможно определить!!!
Итого	69,46	100	69,46	Итого	6	100	80,15

Примечание. КЗ – кредиторская задолженность.

2. Методика бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений

Для получения информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, предлагается методика бухгалтерского учета оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений. Предлагаемая методика основана на оценке и отслеживании движения стоимости средств предприятия и предполагает открытие дополнительных субсчетов («Источник образования» и «Средства образования») для регистрации хозяйственных операций в разрезе источников и средств образования активов, собственного капитала и обязательств предприятия. На каждом субсчете предусматривается использование определенных компонентов, коды которых представлены в табл. 9.

Компоненты субсчета «Средства образования» предназначены для отражения информации на всех счетах бухгалтерского учета (см. табл. 9, графы 3, 4). Компоненты субсчета «Средства образования» (см. табл. 9, графы 1, 2) предназначены для отражения информации

на счетах денежных средств и дебиторской задолженности. При этом информация на этих счетах формируется как по компонентам субсчета «Источник образования» (субсчет первого порядка — обобщенная информация в разрезе источников образования), так и по компонентам субсчета «Средства образования» (субсчет второго порядка — аналитическая информация в разрезе составляющих источника образования).

На основании конфигурации предлагаемых субсчетов бухгалтерского учета и их компонентов рассмотрим описанный выше условный пример деятельности предприятия. Сальдо счетов активов, собственного капитала и обязательств на начало отчетного периода по предлагаемой методике представлено в табл. 10.

Корреспонденция счетов по хозяйственным операциям за отчетный период в рамках предлагаемой методики ведения бухгалтерского учета на основании классического бухгалтерского равенства представлена в табл. 11.

Следует отметить, что при погашении задолженности по обязательствам (см. табл. 11, стадия 9 «Выплаты по сроку уплаты в текущем

Таблица 9

Коды компонентов субсчетов бухгалтерского учета

Код компоненты	Наименование компоненты субсчета «Источник образования»	Код компоненты	Наименование компоненты субсчета «Средства образования»
1	2	3	4
0	Вклады учредителей	0 (уч)	Вклады учредителей
1	Выручка от реализации продукции, товаров работ, услуг	1 (ндс)	Платежи в бюджет по НДС
		2 (м)	Сырье и материалы (поступления от поставщиков)
2	Прочие поступления	3 (зп)	Заработная плата, причитающаяся работникам
3	Авансы, полученные от реализации продукции, товаров, работ, услуг	4 (пн)	Платежи в бюджет по подоходному налогу
		5 (фсзн)	Платежи в ФСЗН (социальное и пенсионное страхование)
4	Кредиты и займы	6 (бх)	Платежи в «Белгосстрах»
		7 (нн)	Платежи в бюджет по налогу на недвижимость
		8 (а-уч)	Амортизация (вклады учредителей)
		9 (ус)	Услуги поставщиков
		10 (нп)	Платежи в бюджет по налогу на прибыль
		11 (рк)	Отчисления в резервный капитал
		12 (п)	Прибыль

Таблица 10

Сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода

Наименование счетов	Сальдо на начало периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
01 «Основные средства»	600	–
01/0 – вклады учредителей	600	–
02 «Амортизация основных средств»		3,86
02/0 – вклады учредителей		3,86
51 «Расчетные счета»	80,15	–
51-0 «Вклады учредителей»	50	
51-0/0 – вклады учредителей	50	
51-1 «Выручка от реализации продукции, товаров работ, услуг»	30,15	
51-1/1 – платежи в бюджет по НДС	2,37	
51-1/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	6,45	
51-1/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	
51-1/5 – платежи в ФСЗН (социальное и пенсионное страхование)	2,62	

Окончание табл. 10

Наименование счетов	Сальдо на начало периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
51-1/6 – платежи в «Белгосстрах»	0,04	
51-1/8 – амортизация (вклады учредителей)	3,86	
51-1/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	0,72	
51-1/11 – отчисления в резервный капитал	0,66	
51-1/12 – прибыль	12,46	
68 «Расчеты по налогам и сборам»	–	4,06
68/1 – платежи в бюджет по НДС	–	2,37
68/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	–	0,72
68/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	–	0,97
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	–	2,62
69/5 – платежи в ФСЗН (социальное и пенсионное страхование)	–	2,62
70 «Расчеты по оплате труда»	–	6,45
70/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	–	6,45
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	–	0,04
76/6 – платежи в «Белгосстрах»	–	0,04
80 «Уставный капитал»	–	650
80/0 – вклады учредителей	–	650
82 «Резервный капитал»	–	0,66
82/11 – отчисления в резервный капитал	–	0,66
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	12,46
84/12 – прибыль	–	12,46
Итого	680,15	680,15

Таблица 11

Корреспонденция счетов по предлагаемой методике ведения бухгалтерского учета на основании классического бухгалтерского равенства

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1. Приобретение сырья и материалов											
1	10/2			60/2							20
2	18/1			60/1							4

Продолжение табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
2. Формирование затрат на производство продукции											
3	20/2	10/2									20
4	20/3			70/3							77,4
	20/4			70/4							11,7
	20/5			70/5							0,9
5	20/5			69/5							30,6
6	20/6			76/6							0,54
7			70/4	68/4							11,7
8			70/5	69/5							0,9
9	20/7			68/7							1
10	20/8	02/0									3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции											
11	43/2	20/2									19
	43/3	20/3									73,53
	43/4	20/4									11,12
	43/5	20/5									29,92
	43/6	20/6									0,51
	43/7	20/7									0,95
	43/8	20/8									3,67
4. Формирование расходов на реализацию											
12	44/9			60/9							3
13	18/1			60/1							0,6
5. Формирование финансового результата от реализации продукции											
14	62-1/1							90-1/1			26,4
	62-1/2							90-1/2			16
	62-1/3							90-1/3			61,92
	62-1/4							90-1/4			9,36
	62-1/5							90-1/5			25,2
	62-1/6							90-1/6			0,43
	62-1/7							90-1/7			0,8

Продолжение табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.		
	А		О		К		Д		Р				
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы				
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит			
	62-1/8							90-1/8			3,09		
	62-1/9							90-1/9			3		
	62-1/10							90-1/10			2,2		
	62-1/11							90-1/11			0,5		
	62-1/12							90-1/12			9,5		
15				68/1						90-1/1		26,4	
16		43/2								90-1/2		16	116,8
		43/3								90-1/3		61,92	
		43/4								90-1/4		9,36	
		43/5								90-1/5		25,2	
		43/6								90-1/6		0,43	
		43/7								90-1/7		0,8	
	43/8								90-1/8		3,09		
17		44/9								90-1/9		3	
18						99-1/10	90-1/10					2,2	12,2
						99-1/11	90-1/11					0,5	
						99-1/12	90-1/12					9,5	
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса													
19				68/10	99-1/10							2,2	
20					99-1/11		84-1/11					0,5	10
					99-1/12		84-1/12					9,5	
21					84-1/11		82-1/11					0,5	
7. Принятие «входящего НДС» к вычету													
22		18/1	68/1									4,6	
8. Поступления денежных средств													
23	51-1/1	62-1/1										11,67	70
	51-1/2	62-1/2										7,07	
	51-1/3	62-1/3										27,36	
	51-1/4	62-1/4										4,14	
	51-1/5	62-1/5										11,14	

Продолжение табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.	
	А		О		К		Д		Р			
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
	51-1/6	62-1/6									0,19	
	51-1/7	62-1/7									0,35	
	51-1/8	62-1/8									1,36	
	51-1/9	62-1/9									133	
	51-1/10	62-1/10									0,97	
	51-1/11	62-1/11									0,22	
	51-1/12	62-1/12									4,2	
24	51-3	62-3									23	
25	51-4	66-4									5	
9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде												
26		51-1/3	70/3								33,81	77,4
		51-0/0									43,59	
27		51-1/4	68/4								5,11	11,7
		51-0/0									6,41	
		51-1/12									0,18	
28		51-1/5	69/5								13,76	31,5
		51-1/12									16,48	
		51-1/11									0,88	
		51-1/8									0,38	
29		51-1/6	76/6								0,23	0,54
		51-1/8									0,31	
30		51-1/1	68/1								14,04	22,35
		51-1/8									4,53	
		51-3									3,78	
31		51-3	60/1								4,6	27,6
		51-1/2	60/2								7,07	
		51-3									12,93	
		51-1/9	60/9								1,33	
		51-3									1,67	

Окончание табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.	
	А		О		К		Д		Р			
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
32		51-1/7	68/7								0,35	1
		51-3									0,02	
		51-4									0,63	
33		51-1/10	68/10								1,69	2,37
		51-4									0,68	
Суммар- ный оборот	+568,7	-531,42	-191,66	+218,94	-12,7	+22,7	-12,2	+158,4	+146,2	-	-	
Суммарное сальдо на начало периода	676,29		13,17		663,12				-		676,29	
Суммарное сальдо после ХО	$(676,29 + 568,7 - 531,42) = (13,17 + 218,94 - 191,66) +$ $+ (663,12 + 22,7 - 12,7) + (158,4 - 12,2) - 146,2$										+37,28	
	713,57		40,45		673,12				-		713,57	

Примечание. ХО – хозяйственные операции.

периоде») в рамках разработанной методики бухгалтерского анализа налогообложения необходимо руководствоваться принципом хронологии выплат. Данный принцип предполагает, что при отсутствии целевого источника покрытия задолженности используются имеющиеся в наличии денежные средства в следующем порядке: вклады учредителей, выручка от реализации продукции (прибыль, суммы резервного капитала, суммы возмещаемой амортизации), авансы, полученные от покупателей, а также кредиты и займы.

Разработанный подход ведения бухгалтерского учета позволяет составить бухгалтерскую отчетность, которая обеспечит необходимой информацией для проведения всестороннего анализа налогообложения.

На основании сальдо счетов на начало периода и хозяйственных операций за период представим форму бухгалтерского баланса, составленную по методике анализа оборота капитала, в том числе методике анализа налогообложения (табл. 12).

С целью визуального восприятия рекомендуемой методики бухгалтерского учета далее по тексту субсчета обозначены с использованием подчеркивания предлагаемых компонент счетов.

На основании корреспонденции счетов по формированию финансового результата за отчетный период и корреспонденции счетов по поступлению денежных средств составим предлагаемую форму отчета о прибылях и убытках (табл. 13).

Таблица 12

Бухгалтерский баланс по предлагаемой методике составления отчетности, млн руб.

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ				
Основные средства (сч. 01)	600	-	-	600
01/0 – вклады учредителей	600	-	-	600
Амортизация основных средств (сч. 02)	(3,86)	(3,86)	-	(7,72)
02/0 – вклады учредителей	(3,86)	(3,86)	-	(7,72)
Итого по разделу I	596,14	(3,86)	-	592,28
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы, в том числе:	-	304,7	275,5	29,2
- материалы (сч. 10)	-	20	20	-
10/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	20	20	-
- незавершенное производство (сч. 20)	-	146	138,7	7,3
20/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	20	19	1
20/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	-	77,4	73,53	3,87
20/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,7	11,12	0,58
20/5 – платежи в ФСЗН	-	31,5	29,92	1,58
20/6 – платежи в «Белгосстрах»	-	0,54	0,51	0,03
20/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	-	1	0,95	0,05
20/8 – амортизация (вклады учредителей)	-	3,86	3,67	0,19
- готовая продукция (сч. 43)	-	138,7	116,8	21,9
43/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	19	16	3
43/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	-	73,53	61,92	11,61
43/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,12	9,36	1,76
43/5 – платежи в ФСЗН	-	29,92	25,2	4,72
43/6 – платежи в «Белгосстрах»	-	0,51	0,43	0,08
43/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	-	0,95	0,8	0,15
43/8 – амортизация (вклады учредителей)	-	3,67	3,09	0,58
Расходы на реализацию (сч. 44)	-	3	3	-
44/2 – услуги (поступления от поставщиков)	-	3	3	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам (сч. 18)	-	4,6	4,6	-
18/1 – НДС по приобретенным материалам, услугам	-	4,6	4,6	-
Дебиторская задолженность (сч. 62)	-	158,4	70	88,4
62-1 «Дебиторская задолженность покупателей»	-	158,4	70	88,4

Продолжение табл. 12

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
62-1/1 – платежи в бюджет по НДС	–	26,4	11,67	14,73
62-1/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	–	16	7,07	8,93
62-1/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	–	61,92	27,36	34,56
62-1/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	–	9,36	4,14	5,22
62-1/5 – платежи в ФСЗН	–	25,2	11,14	14,06
62-1/6 – платежи в «Белгосстрах»	–	0,43	0,19	0,24
62-1/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	–	0,8	0,35	0,45
62-1/8 – амортизация (вклады учредителей)	–	3,09	1,36	1,73
62-1/9 – услуги (поступления от поставщиков)	–	3	1,33	1,67
62-1/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	–	2,2	0,97	1,23
62-1/11 – отчисления в резервный капитал	–	0,5	0,22	0,28
62-1/12 – прибыль	–	9,5	4,2	5,3
Денежные средства и их эквиваленты (сч. 51)	80,15	98	174,46	3,69
51-0 «Вклады учредителей»	50	–	50	–
51-0/0 – вклады учредителей	50	–	50	–
51-1 «Выручка от реализации продукции, работ, услуг»	30,15	70	100,15	–
51-1/1 – платежи в бюджет по НДС	2,37	11,67	14,04	–
51-1/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	–	7,07	7,07	–
51-1/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	6,45	27,36	33,81	–
51-1/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	4,14	5,11	–
51-1/5 – платежи в ФСЗН	2,62	11,14	13,76	–
51-1/6 – платежи в «Белгосстрах»	0,04	0,19	0,23	–
51-1/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	–	0,35	0,35	–
51-1/8 – амортизация (вклады учредителей)	3,86	1,36	5,22	–
51-1/9 – услуги (поступления от поставщиков)	–	1,33	1,33	–
51-1/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	0,72	0,97	1,69	–
51-1/11 – отчисления в резервный капитал	0,66	0,22	0,88	–
51-1/12 – прибыль	12,46	4,2	16,66	–
51-3 «Авансы от покупателей продукции»	–	23	23	–
51-4 «Кредиты и займы»	–	5	1,31	3,69
Итого по разделу II	80,15	568,7	527,56	121,29
БАЛАНС	676,29	564,84	527,56	713,57

Продолжение табл. 12

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ				
Уставный капитал (сч. 80)	650	-	-	650
80/ <u>0</u> – вклады учредителей	650	-	-	650
Резервный капитал (сч. 82)	0,66	0,5	-	1,16
82/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,66	0,5	-	1,16
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (сч. 84)	12,46	10	0,5	21,96
84/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	-	0,5	0,5	-
84/ <u>12</u> – прибыль	12,46	9,5	-	21,96
Итого по разделу III	663,12	10,5	0,5	673,12
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Итого по разделу IV	-	-	-	-
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Краткосрочные кредиты и займы	-	5	-	5
Краткосрочная кредиторская задолженность:	13,17	213,94	191,66	35,45
<i>- поставщикам, подрядчикам, исполнителям (сч. 60)</i>	<i>-</i>	<i>27,6</i>	<i>27,6</i>	<i>-</i>
60/ <u>1</u> – платежи в бюджет по НДС	-	4,6	4,6	-
60/ <u>2</u> – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	20	20	-
60/ <u>9</u> – услуги (поступления от поставщиков)	-	3	3	-
<i>- по авансам полученным (сч. 62)</i>	<i>-</i>	<i>23</i>	<i>-</i>	<i>23</i>
62- <u>3</u> – авансы от покупателей продукции	-	23	-	23
<i>- по налогам (сч. 68)</i>	<i>4,06</i>	<i>41,3</i>	<i>42,02</i>	<i>3,34</i>
68/ <u>1</u> – платежи в бюджет по НДС	2,37	26,4	26,95	1,82
68/ <u>4</u> – платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	11,7	11,7	0,97
68/ <u>8</u> – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	-	1	1	-
68/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	0,72	2,2	2,37	0,55
<i>- по социальному страхованию и обеспечению (сч. 69)</i>	<i>2,62</i>	<i>31,5</i>	<i>31,5</i>	<i>2,62</i>
69/ <u>5</u> – платежи в ФСЗН	2,62	31,5	31,5	2,62
<i>- по страхованию от несчастных случаев (сч. 76)</i>	<i>0,04</i>	<i>0,54</i>	<i>0,54</i>	<i>0,04</i>
76/ <u>6</u> – платежи в «Белгосстрах»	0,04	0,54	0,54	0,04
<i>- по оплате труда (сч. 70)</i>	<i>6,45</i>	<i>90</i>	<i>90</i>	<i>6,45</i>
70/ <u>3</u> – заработная плата, причитающаяся работникам	6,45	77,4	77,4	6,45
70/ <u>4</u> – платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,7	11,7	-

Окончание табл. 12

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
70/5 – платежи в ФСЗН	–	0,9	0,9	–
Итого по разделу V	13,17	218,94	191,66	40,45
БАЛАНС	676,29	229,44	192,16	713,57

На основании сальдо по счетам и хозяйственных операций по движению денежных средств составим предлагаемую форму отчета о движении денежных средств за период (см. форму).

Таким образом, предлагаемая методика бухгалтерского учета оборота капитала, в рамках которой выделена методика бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений, позволяет получать аналитические формы бухгалтерской отчетности (бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств). В результате использования информации, представленной в таких формах бухгалтерской отчетности, появляется возможность проведения всестороннего анализа налогообложения.

3. Методика бухгалтерского анализа налогообложения

На основании форм бухгалтерской отчетности, составленных по методике бухгалтерского учета оборота капитала, в том числе методике бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений, возникает возможность проведения всестороннего качественного анализа налогообложения по различным направлениям.

Во-первых, появляется возможность провести анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками – денежными и неденежными активами (табл. 14).

В рамках данного направления анализа налогообложения возможно проанализировать:

Таблица 13

Отчет о прибылях и убытках по предлагаемой методике составления отчетности, млн руб.

Наименование показателей	Значение показателя	Обеспеченность денежными средствами		
		Денежные средства	Дебиторская задолженность	Авансы полученные
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	158,4	70	88,4	–
90/1 – платежи в бюджет по НДС	26,4	11,67	14,73	–
90/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	16	7,07	8,93	–
90/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	61,92	27,36	34,56	–
90/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	9,36	4,14	5,22	–
90/5 – платежи в ФСЗН	25,2	11,14	14,06	–
90/6 – платежи в «Белгосстрах»	0,43	0,19	0,24	–
90/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	0,8	0,35	0,45	–
90/8 – амортизация (вклады учредителей)	3,09	1,36	1,73	–
90/9 – услуги поставщиков	3	1,33	1,67	–
90/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–

Окончание табл. 13

Наименование показателей	Значение показателя	Обеспеченность денежными средствами		
		Денежные средства	Дебиторская задолженность	Авансы полученные
90/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
90/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ	26,4	11,67	14,73	–
90/ <u>1</u> – платежи в бюджет по НДС	26,4	11,67	14,73	–
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	116,8	51,61	65,19	–
90/ <u>2</u> – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	16	7,07	8,93	–
90/ <u>3</u> – заработная плата, причитающаяся работникам	61,92	27,36	34,56	–
90/ <u>4</u> – платежи в бюджет по подоходному налогу	9,36	4,14	5,22	–
90/ <u>5</u> – платежи в ФСЗН	25,2	11,14	14,06	–
90/ <u>6</u> – платежи в «Белгосстрах»	0,43	0,19	0,24	–
90/ <u>7</u> – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	0,8	0,35	0,45	–
90/ <u>8</u> – амортизация (вклады учредителей)	3,09	1,36	1,73	–
Расходы на реализацию	3	1,33	1,67	–
90/ <u>9</u> – услуги поставщиков	3	1,33	1,67	–
Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг	12,2	5,39	6,81	–
90/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
90/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
90/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Прибыль (убыток) до налогообложения	12,2	5,39	6,81	–
99/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
99/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
99/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Налог на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
99/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
Чистая прибыль	10	4,42	5,58	–
84/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
84/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
84/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
Нераспределенная прибыль	9,5	4,2	5,3	–
84/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–

1) обеспеченность общей суммы кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям за период реальным источником погашения — денежными средствами целевого назначения.

В нашем случае общая сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям за отчетный период с учетом остатков сумм предшествующих периодов составила 80,06 млн руб. Эта сумма обеспечена реальным

Форма

Отчет о движении денежных средств по предлагаемой методике

ОСТАТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА											
Источник поступления		Текущий период	Предыдущий период		Будущий период		Итого				
Текущая деятельность		–	30,15		–		30,15				
Инвестиционная деятельность		–	–		–		–				
Финансовая деятельность		–	50		–		50				
Итого		–	80,15		–		80,15				
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ											
Поступило денежных средств	Остаток на начало периода	Источник поступления			Приход с остатком за период	Расход за период	Остаток на конец периода				
		Суммы текущего периода	Суммы предыдущего периода	Суммы будущего периода (авансы)							
Всего поступило денежных средств по текущей деятельности	30,15	70	–	23	123,15	123,15	–				
51-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	30,15	70	–	–	100,15	100,15	–				
51-1/1 (ндс)	2,37	11,67	–	–	14,04	14,04	–				
51-1/2 (м)	–	7,07	–	–	7,07	7,07	–				
51-1/3 (зп)	6,45	27,36	–	–	33,81	33,81	–				
51-1/4 (пн)	0,97	4,14	–	–	5,11	5,11	–				
51-1/5 (фсзн)	2,62	11,14	–	–	13,76	13,76	–				
51-1/6 (бх)	0,04	0,19	–	–	0,23	0,23	–				
51-1/7 (нн)	–	0,35	–	–	0,35	0,35	–				
51-1/8 (а-уч)	3,86	1,36	–	–	5,22	5,22	–				
51-1/9 (ус)	–	1,33	–	–	1,33	1,33	–				
51-1/10 (нп)	0,72	0,97	–	–	1,69	1,69	–				
51-1/11 (рк)	0,66	0,22	–	–	0,88	0,88	–				
51-1/12 (п)	12,46	4,2	–	–	16,66	16,66	–				
51-3 «Авансы от покупателей»	–	–	–	23	23	23	–				
Направлено денежных средств	Источники выплат										Итого
	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	
	сч. 51-1/... «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»		сч. 51-2/... «Прочие поступления»		сч. 51-0 «Вклады учредителей»		сч. 51-3 «Авансы»		сч. 51-4 «Кредиты и займы»		
На оплату труда (сч. 70/3)	51-1/3	33,81	–	–	51-0/0	43,59	–	–	–	–	77,4
На уплату налогов (сч. 68):	–	25,9	–	–	–	6,41	–	3,8	–	1,31	37,42
– налог на недвижимость (сч. 68/7)	51-1/7	0,35	–	–	–	–	51-3	0,02	51-4	0,63	1

Продолжение формы

– НДС (сч. 68)	51-1/1 51-1/8	14,04 4,53	–	–	–	–	51-3	3,78	–	–	22,35
– налог на прибыль (сч. 68/10)	51-1/10	1,69	–	–	–	–	–	–	51-4	0,68	2,37
– подоходный налог (сч. 68/11)	51-1/4 51-1/12	5,11 0,18	–	–	51-0/0	6,41	–	–	–	–	11,7
На уплату платежей в ФСЗН (сч. 69/5)	51-1/4 51-1/12 51-1/11 51-1/8	13,76 16,48 0,88 0,38	–	–	–	–	–	–	–	–	31,5
На уплату платежей в «Белгосстрах» (сч. 76)	51-1/6 51-1/8	0,23 0,31	–	–	–	–	–	–	–	–	0,54
На приобретение запасов, работ, услуг (сч. 60):	–	8,4	–	–	–	–	–	19,2	–	–	27,6
– НДС (сч. 60/1)	51-1/1	–	–	–	–	–	51-3	4,6	–	–	4,6
– стоимость материалов (сч. 60/2)	51-1/2	7,07	–	–	–	–	51-3	12,93	–	–	20
– стоимость услуг (сч. 60/9)	51-1/9	1,33	–	–	–	–	51-3	1,67	–	–	3
Всего направлено денежных средств по текущей деятельности	<u>51/1</u>	100,15	–	–	<u>51/0</u>	50	<u>51/3</u>	23	<u>51/4</u>	1,31	174,46
Результат движения денежных средств по текущей деятельности											
Увеличение денежных средств за период		Уменьшение денежных средств за период				Результат движения денежных средств					
+93		-174,46				-81,46					
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ											
Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности											
Увеличение денежных средств за период		Уменьшение денежных средств за период				Результат движения денежных средств					
–		–				–					
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ											
Поступило денежных средств	Остаток на начало периода	Источник поступления						Приход с остатком за период	Расход за период	Остаток на конец периода	
		Суммы текущего периода	Суммы предыдущего периода	Суммы будущего периода (кредиты)							
Всего	50	–	–	–	–	–	55	51,31	3,69		
51-0 «Вклады учредителей»	50	–	–	–	–	–	50	50	–		
51-4 «Кредиты и займы»	–	–	–	–	5	–	5	1,31	3,69		
Направлено денежных средств	Источники выплат										Итого
	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	
	сч. 51-1/... «Выручка от реализации продукции, товаров, работ»		сч. 51-2/... «Прочие поступления»		сч. 51-0 «Вклады учредителей»		сч. 51-3 «Авансы»		сч. 51-4 «Кредиты и займы»		
	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	
Результат движения денежных средств по финансовой деятельности											
Увеличение денежных средств за период		Уменьшение денежных средств за период				Результат движения денежных средств					
+5		–				+5					

<i>Результат движения денежных средств за период</i>				
<i>Увеличение денежных средств за период</i>	<i>Уменьшение денежных средств за период</i>		<i>Результат движения денежных средств</i>	
+98	-174,46		-76,46	
ОСТАТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ПЕРИОДА				
Источник поступления	Текущий период	Предыдущий период	Будущий период	Итого
<i>Текущая деятельность</i>	–	–	–	–
<i>Инвестиционная деятельность</i>	–	–	–	–
<i>Финансовая деятельность</i>	–	–	3,69	3,69
Итого	–	–	3,69	3,69

источником погашения — денежными средствами целевого назначения только на 35,18 млн руб. (43,94%). Оставшаяся сумма возмещения кредиторской задолженности за анализируемый период находится в форме неденежных активов, таких как дебиторская задолженность покупателей — 35,93 млн руб. (44,88%), готовая продукция — 6,71 млн руб. (8,38%) и незавершенное производство — 2,24 млн руб. (2,8%);

2) обеспеченность каждого вида налогов, сборов и отчислений за период реальным источником погашения — денежными средствами целевого назначения.

В нашем случае, например, рассмотрим сумму кредиторской задолженности, сформированную за период по налогам, включаемым в затраты (в частности, по налогу на недвижимость), которая составила 1 млн руб. Данная сумма обеспечена целевым источником денежных средств только на 0,35 млн руб. (35%). В то время как неденежные источники погашения кредиторской задолженности по данному виду налога находятся в следующем соотношении: дебиторская задолженность покупателей — 0,45 млн руб. (45%), готовая продукция — 0,15 млн руб. (15%) и незавершенное производство — 0,05 млн руб. (5%);

3) структуру кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям.

В нашем случае наибольший удельный вес в структуре налогов, сборов и отчислений занимают налоги, сборы и отчисления, исчисляемые из заработной платы (подходный налог, отчисления в ФСЗН и «Белгосстрах»), — 44,75 млн руб. (59,16%), а также налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции (НДС), — 28,77 млн руб. (35,94%). Наименьшую долю в структуре

кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям занимают налоги, исчисляемые из прибыли (налог на прибыль), — 2,92 млн руб. (3,65%) и налоги, включаемые в затраты, — 1 млн руб. (1,25%).

Во-вторых, появляется возможность провести анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, подлежащей уплате в текущем периоде (табл. 15).

На основе данных, отраженных в табл. 15, возможно сделать выводы по следующим направлениям:

1) анализ источников выплат общей суммы кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, уплаченной в текущем периоде. В нашем случае общая сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, уплаченная в отчетном периоде, с учетом остатков задолженности предшествующих периодов составила 69,46 млн руб. Эта сумма обеспечивается целевым источником денежных средств — выручкой от реализации продукции по соответствующим компонентам налогов — 35,18 млн руб. (50,65%). Оставшаяся сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям уплачивается за счет нецелевых источников выплат: вкладов учредителей — 6,41 млн руб. (9,23%), прибыли от реализации продукции — 16,66 млн руб. (23,98%), отчислений в резервный капитал — 0,88 млн руб. (1,27%), сумм амортизации, возмещающих вклады учредителей, — 5,22 млн руб. (7,51%), а также авансов, полученных в счет будущих поставок продукции, — 3,8 млн руб. (5,47%) и кредитных средств — 1,31 млн руб. (1,89%);

2) анализ источников выплат по группе налогов, сборов и отчислений.

Таблица 14

**Анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам,
сборам и отчислениям**

Кредиторская задолженность			Обеспеченность кредиторской задолженности целевыми источниками							
Вид кредиторской задолженности (КЗ)	Сумма, млн руб.	Удельный вес в сумме КЗ, %	Денежные средства		Дебиторская задолженность		Готовая продукция		Незавершенное производство	
			Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹	Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹	Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹	Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹
Налоги, включаемые в затраты, – налог на недвижимость	1	1,25	0,35	35	0,45	45	0,15	15	0,05	5
	1	1,25	0,35	35	0,45	45	0,15	15	0,05	5
Налоги, исчисляемые из выручки, – НДС	28,77	35,94	14,04	48,8	14,73	51,2	–	–	–	–
	28,77	35,94	14,04	48,8	14,73	51,2	–	–	–	–
Налоги, исчисляемые из прибыли, – налог на прибыль	2,92	3,65	1,69	57,88	1,23	42,12	–	–	–	–
	2,92	3,65	1,69	57,88	1,23	42,12	–	–	–	–
Налоги, сборы, отчисления, исчисляемые из заработной платы: – подоходный налог – платежи в ФСЗН – платежи в «Белгосстрах»	44,75	59,16	19,1	40,32	19,52	41,21	6,56	13,85	2,19	4,62
	12,67	15,83	5,11	40,33	5,22	41,2	1,76	13,89	0,58	4,58
	34,12	42,61	13,76	40,33	14,06	41,21	4,72	13,83	1,58	4,63
	0,58	0,72	0,23	39,66	0,24	41,38	0,08	13,79	0,03	5,17
Итого	80,06	100	35,18	43,94	35,93	44,88	6,71	8,38	2,24	2,8

В нашем случае, например, рассмотрим группу налогов, сборов и отчислений, исчисляемых из заработной платы (подоходный налог, платежи в ФСЗН и «Белгосстрах»). Данная группа занимает наибольший удельный вес в общей сумме кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям и составляет 43,74 млн руб. Эта сумма возмещена целевым источником денежных средств (выручкой от реализации продукции по соответствующему виду налогов, сборов и отчислений) в размере 19,1 млн руб. (43,67%). В то же время нецелевые источники погашения задолженности по данным видам налогов, сборов и отчислений распределились следующим образом: за счет вкладов учредителей – 6,41 млн руб. (14,65%), прибыли от реализации продукции – 16,66 млн

руб. (38,09%), отчислений в резервный капитал – 0,88 млн руб. (2,01%), сумм амортизации, возмещающих вклады учредителей, – 0,69 млн руб. (1,58%);

3) анализ источников выплат по каждому виду налогов, сборов и отчислений. В нашем случае, например, рассмотрим сумму платежей, уплаченную в бюджет по налогам, исчисляемым из выручки (в частности, НДС), которая составила 22,35 млн руб. Данная сумма уплачивается за счет целевого источника денежных средств в сумме 14,04 млн руб. (62,82%). Оставшаяся сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям уплачивается за счет нецелевых источников выплат: сумм амортизации, возмещающих вклады учредителей, – 4,53 млн руб. (20,27%), а также авансов, полученных в счет

будущих поставок продукции, — 3,73 млн руб. (16,91%).

Таким образом, разработанная методика бухгалтерского анализа налогообложения позволяет определить источники, за счет которых были сформированы активы предприятия, установить направления целевого их использования на погашение обязательств по налогам, сборам и отчислениям, а также принять своевременные

меры по устранению нецелевого и нерационального использования денежных активов и проконтролировать источники выплат по налогам, сборам и отчислениям.

Подводя итог вышесказанному, необходимо отметить, что основной проблемой бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений является отсутствие информации в бухгалтерском учете, а следовательно, и в

Таблица 15

Анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям

Кредиторская задолженность		Источник выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям						
		Целевой источник – выручка, млн руб.	Нецелевой источник					Авансы, млн руб.
Вид кредиторской задолженности	Сумма, млн руб.		Вклады учредителей, млн руб.	Выручка от реализации продукции				
		Прибыль сумма, млн руб.		Резервный капитал млн руб.	Амортизация, млн руб.			
Налоги, включаемые в затраты, — налог на недвижимость	1	0,35	-	-	-	-	0,02	0,63
	1	0,35	-	-	-	-	0,02	0,63
Удельный вес в КЗ	100%	35%	-	-	-	-	2%	63%
Налоги, исчисляемые из выручки, — НДС	22,35	14,04	-	-	-	4,53	3,73	-
	22,35	14,04	-	-	-	4,53	3,73	-
Удельный вес в КЗ, %	100%	62,82%	-	-	-	20,27%	16,91%	-
Налоги, исчисляемые из прибыли, — налог на прибыль	2,37	1,69	-	-	-	-	-	0,68
	2,37	1,69	-	-	-	-	-	0,68
Удельный вес в КЗ	100%	71,31%	-	-	-	-	-	28,69%
Налоги, сборы, отчисления, исчисляемые из заработной платы: – подоходный налог – платежи в ФСЗН – платежи в «Белгосстрах»	43,74	19,1	6,41	16,66	0,88	0,69	-	-
	11,7	5,11	6,41	0,18	-	-	-	-
	31,5	13,76	-	16,48	0,88	0,38	-	-
– платежи в «Белгосстрах»	0,54	0,23	-	-	-	0,31	-	-
Удельный вес в КЗ	100%	43,67%	14,65%	38,09%	2,01%	1,58%	-	-
Итого	69,46	35,18	6,41	16,66	0,88	5,22	3,8	1,31
Удельный вес в КЗ	100%	50,65%	9,23%	23,98%	1,27%	7,51%	5,47%	1,89%
								49,35%

Примечание. КЗ – кредиторская задолженность.

бухгалтерской отчетности для проведения качественного анализа налогообложения. С целью решения данной проблемы была предложена методика бухгалтерского учета оборота капитала, в рамках которой была выделена методика бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений. Рекомендуемая методика позволила сформировать аналитические формы бухгалтерской отчетности. На основании информации, представленной в таких формах отчетности, появилась возможность провести

анализ налогообложения по различным направлениям. К основным направлениям анализа налогообложения были отнесены такие направления анализа, как: анализ источников образования активов и источников погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям; анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками покрытия; анализ использования нецелевых источников денежных средств.

Литература

1. *Кутер М.И., Тхагапсо Р.А.* Бухгалтерский учет в условиях несостоятельности: учеб. пособие. Краснодар: Кубанский госуниверситет, 2005. 204 с.
2. *Ковалёв В.В.* Финансовый анализ. М.: Финансы и статистика, 2007. 196 с.
3. *Панков Д.А., Соловьёва А.В.* Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь // Направления и формы импортозамещающей модели модернизации региональной экономики / под ред. К.В. Павлова, Г.Н. Васильевой, О.В. Котлячкова. Ижевск: Шелест, 2015. 247 с.
4. *Панков Д.А., Воскресенская Л.С.* Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие. Мн.: Элайда, 2008. 240 с.
5. *Панков Д.А., Кухто Ю.Ю.* Бухгалтерский анализ: монография. Мн.: А.Н. Вараскин, 2009. 224 с.
6. *Панков Д.А., Матюш И.В.* Бухгалтерский анализ модернизации предприятия: монография. Мн.: БГАТУ, 2015. 220 с.

References

1. *Kuter M.I., Tkhagapso R.A.* Bukhgalterskii uchet v usloviiakh nesostoiatel'nosti: ucheb. posobie [Insolvency Accounting: textbook]. Krasnodar, Kubanskii gosuniversitet — Kuban State University, 2005, 204 p. (in Russ.).
2. *Kovalev V.V.* Finansovyi analiz [Financial analysis]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2007, 196 p. (in Russ.).
3. *Pankov D.A., Solov'eva A.V.* Bukhgalterskii analiz nalogooblozheniia v Respublike Belarus' [Tax Accounting in the Republic of Belarus]. *Napravleniia i formy importozameshchaishej modeli modernizatsii regional'noi ekonomiki: monografiia pod red. K. V. Pavlova, G.N. Vasil'evoi, O. V. Kotliachkova* [Directions and forms of the import-substitution model of modernization of the regional economy: monograph under the editorship of K.V. Pavlov, G.N. Vasilyeva, O.V. Kotlyachkov]. Izhevsk, Shelest — Publishing house "Rustle", 2015, 247 p. (in Russ.).
4. *Pankov D.A., Voskresenskaia L.S.* Bukhgalterskii analiz: teoriia, metodologiya, metodiki: posobie [Accounting analysis: theory, methodology and methods: textbook]. Minsk, Elaida — Elaida, 2008, 240 p. (in Russ.).
5. *Pankov D.A., Kukhto Iu.Iu.* Bukhgalterskii analiz: monografiia [Accounting Analysis: monograph]. Minsk, A.N. Varaskin — Publisher A.N. Varaskin, 2009, 224 p. (in Russ.).
6. *Pankov D.A., Matyush V.I.* Bukhgalterskii analiz modernizatsii predpriatiia: monografiia [Accounting, the analysis of modernization of the enterprise: monograph]. Minsk, BGATU — BGATU, 2015, 220 p. (in Russ.).

УДК 657

Законодательство в области бухгалтерского учета в контексте устойчивого развития: французский опыт

АЛТУХОВА ЮЛИЯ ВАСИЛЬЕВНА,

кандидат экономических наук, Ph.D. наук управления, доцент,
Университет Реймс Шампань-Арденн, г. Реймс, Франция

E-mail: yulia.altukhova@univ-reims.fr

ШИРОБОКОВ ВЛАДИМИР ГРИГОРЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, декан факультета бухгалтерского учета и финансов,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Воронежского государственного аграрного
университета имени Императора Петра I, г. Воронеж, Россия

E-mail: vladish@agroeco.vsu.ru

АЛТУХОВ ВАСИЛИЙ ПЕТРОВИЧ,

кандидат экономических наук, доцент, преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного университета имени Императора Петра I, г. Воронеж, Россия

E-mail: alvpet@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

Человечество все больше и больше обеспокоено экологическими и социальными проблемами. В связи с этим учет в целях устойчивого развития должен позволить компаниям и широкой общественности получать информацию, необходимую для управления окружающей средой и принятия инвестиционных решений.

Эта информация стала частично обязательной в некоторых странах, включая Францию (с принятием законодательства о новых экономических правилах (*Loi sur les Nouvelles Régulations Économiques*) и закона Гренель 2 (*Grenelle 2*)). Статья 225 французского закона Гренель 2 предусматривает показатели экологического влияния компании, а также ее отношений с заинтересованными сторонами.

Цель данной статьи – ознакомление с французским опытом составления и аудита отчетности устойчивого развития. Рассмотрено содержание указа, регламентирующего проведение проверок (аудита) отчетности устойчивого развития и/или социальной ответственности.

Сегодня отчетность по экологическим данным является относительно зрелой во Франции. Необходимо структурировать информацию по социальной тематике.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, устойчивое развитие, зарубежный опыт, Франция, аудит.

Reporting Law in the Context of Sustainable Development: French Experience

YULIA V. ALTUKHOVA,

Ph.D. in Economics and Management, Associate Professor, Reims Champagne-Ardenne University, Reims, France

E-mail: yulia.altukhova@univ-reims.fr

VLADIMIR G. CHIROBOKOV,

Doctor of Economics, Professor, Dean of the Department of Accounting and Finance, Chief of the Chair of Accounting and Auditing, Voronezh State Agricultural University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

E-mail: vladish@agroeco.vsau.ru

VASILY P. ALTUKHOV,

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Lecturer of the Chair of Accounting and Auditing, Voronezh State Agricultural University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

E-mail: alvp@rambler.ru

ABSTRACT

Humanity is getting more and more concerned with the environmental and social issues. In this regard, accounting for sustainable development should enable the companies and the general public to obtain information which is required for the effective environmental management and correct investment decisions.

This information has become partially mandatory in some countries, including France (with the legislation regarding new economic regulations (Loi sur les Nouvelles Régulations Économiques) and the Grenelle 2 law). Article number 225 of the French Grenelle 2 Law provides indicators of the environmental impact of the company as well as its relations with stakeholders.

The purpose of this article is the introduction of the French experience of drawing up and auditing of reporting for sustainable development. This article considers the content of the decree regulating the conduct of sustainable development and/or social responsibility reports auditing.

Today, reporting on environmental data is relatively mature in France. It is necessary to structure the information on social topics.

Keywords: *reporting, sustainable development, international experience, France, auditing.*

Введение

Человечество все больше и больше обеспокоено экологическими и социальными проблемами, о чем, к примеру, свидетельствует Всемирный саммит «Рио+20», состоявшийся в Бразилии в 2012 г., собрав тысячи участников, в том числе мировых лидеров, представителей частного сектора, неправительственных организаций и других групп, чтобы определить, как сократить бедность, содействовать социальной справедливости и обеспечить защиту окружающей среды на планете, которая все больше и больше заселена.

Поэтому для получения информации, необходимой для управления окружающей средой

и принятия инвестиционных решений компаниями, а также требуемой широкой общественностью, приобретает все большее значение социально-экологический учет, или учет в целях устойчивого развития.

Некоторые страны, в том числе Франция, сделали обязательным предоставление информации данного вида (имеется в виду французское законодательство о новых экономических правилах (Loi sur les Nouvelles Régulations Économiques) и закон Гренель 2 (Grenelle 2)). В частности, ст. 225 закона Гренель 2 предусматривает социально-экологические показатели компании, а также ее отношений с заинтересованными сторонами.

Таким образом, данная статья закона Гренель 2 представляет собой существенное развитие требований, предъявляемых к отчетности о корпоративной социальной ответственности (КСО). Национальные стандарты КСО во Франции направлены на гармонизацию и создание прозрачности в международном контексте. Последний пункт находит свое отражение в том, что иностранные компании также должны публиковать отчетность КСО [1, с. 39].

Однако, по мнению Фабр и Оксидар, «интеграция социально-экологической информации в годовом отчете пока широко не соблюдается» [2, с. 93].

Действительно, в 2011 г. две трети французских компаний с числом сотрудников 50 или более знают о концепции КСО, и более половины из них считают, что они принимают меры в связи с этим, согласно изданию «Бизнес во Франции», опубликованном Французским институтом статистики INSEE в 2013 г. «Секторы энергетики, окружающей среды и пищевой промышленности — области, где чаще всего встречаются вопросы устойчивости, — участвуют больше всех в процессе отчетности. С другой стороны, понятие КСО часто неизвестно торговым компаниям и обрабатывающей промышленности (за исключением пищевой промышленности)» [3].

Кроме того, согласно исследованию специализированной консалтинговой фирмы CFIE (консультации по вопросам КСО и социально ответственному инвестированию), опубликованному в январе 2014 г., среди 44 крупных французских групп¹ у пяти компаний — Danone, Sanofi, PSA Peugeot Citroen, L'Oréal и, наконец, Gecina — доклады КСО, опубликованные в 2013 г., являлись самым детальными. CFIE отметила три феномена: «реальное улучшение прозрачности корпоративной отчетности, но все еще с большим количеством областей для

¹ Список предприятий, чьи доклады КСО были изучены в исследовании 2013 г.: Accor, Air Liquide, Alstom, Axa, BNP Paribas, Bonduelle, Bongrain, Bouygues, Carrefour, Casino, CNP Assurances, Crédit agricole, Danone, EDF, Eiffage, GDF Suez, Gecina, Kering, Lafarge, Lagardère, Legrand, L'Oréal, LVMH, Michelin, Natixis, Orange, Pernod Ricard, PSA Peugeot Citroën, Rémy Cointreau, Renault, Saint-Gobain, Sanofi, Schneider Electric, Seb, Société générale, Suez Environnement, TFI, Unibail-Rodamco, Total, Valeo, Vallourec, Veolia Environnement, Vinci, Vivendi.

прогресса», а также «чрезмерно ограниченный выбор тем, охватываемых бизнесом, мало аргументированный и редко включающий в себя мнения соответствующих заинтересованных сторон», и, наконец, «недостаточно точное измерение показателей, которые не всегда отражают социальные последствия и реальные экологические выгоды для общества».

Начиная с 2012 г. во Франции вступил в силу указ от 24.03.2012 № 2012-557 (который также называют ст. 225 закона Гренель 2) (далее — указ № 2012-557), обязывающий все котирующиеся на бирже компании публиковать информацию об их вкладе в устойчивое развитие. Этот указ призывает также к обязательной проверке (аудиту) таких отчетов. Помимо этого, начиная с 2014 г. такую отчетность обязаны предоставлять также компании, не котирующиеся на бирже, если их выручка или Баланс превосходит 100 млн евро и число работников равно или более 500 человек.

Указ № 2012-557 устанавливает перечень информации к раскрытию, требуемой от всех вовлеченных компаний, и предоставляет список дополнительной информации, необходимой только для компаний, котирующихся на бирже.

Цель данной статьи — ознакомить с французским опытом составления и аудита отчетности устойчивого развития (или КСО).

Содержание указа № 2012-557

Указ № 2012-557 уточняет [4]:

- пороговые значения для данного обязательства и соответствующие компании;
- дату вступления в силу данного указа в зависимости от пороговых значений;
- условия проверки информации независимыми третьими сторонами;
- список информации к раскрытию (табл. 1).

Информация о корпоративной социальной ответственности КСО, требуемая к раскрытию указом № 2012-557, делится на три следующие категории:

- 1) социальная информация (табл. 2);
- 2) экологическая информация (табл. 3);
- 3) информация о социальных обязательствах в пользу устойчивого развития (табл. 4).

При этом компании, котируемые на французских биржах, должны публиковать 13 допол-

Таблица 1

Дата вступления в силу указа № 2012-557 зависимости от пороговых значений

Пороговое значение	Обязательство к раскрытию информации	Обязательство проверки независимой третьей стороной
Компании, котирующиеся на бирже	Отчетный период, открытый после 31.12.2011	Отчетный период, открытый после 31.12.2011
Компании, не котирующиеся на бирже (Выручка или Баланс более 1 млрд евро и число работников не менее 5 000 человек)	Отчетный период, открытый после 31.12.2011	Начиная с отчетного периода, закрытого 31.12.2016
Компании, не котирующиеся на бирже (Выручка или Баланс более 400 млн евро и число работников не менее 2 000 человек)	Отчетный период, открытый после 31.12.2012	Начиная с отчетного периода, закрытого 31.12.2016
Компании, не котирующиеся на бирже (Выручка или Баланс более 100 млн евро и число работников не менее 500 человек)	Отчетный период, открытый после 31.12.2013	Начиная с отчетного периода, закрытого 31.12.2016

Таблица 2

Показатели социальной информации

Информация к раскрытию	Показатель
Занятость	Общее количество и распределение сотрудников по полу, возрасту и географической области
	Наем и увольнение
	Вознаграждение и его эволюция
Организация работы	Организация рабочего времени
	*Абсентеизм
Социальные отношения	Организация социального диалога, в том числе информирование и консультации персонала, а также процедуры переговоров с ним
	Коллективные договоры
Здоровье и безопасность	Условия труда и техники безопасности на рабочем месте
	Итог соглашений с профсоюзами или представителями персонала о здоровье и безопасности на рабочем месте
	*Несчастные случаи на производстве, в том числе их частота и тяжесть, а также профессиональные заболевания
Обучение	Проводившаяся политика обучения
	Общее количество часов обучения
Разнообразие и равные возможности / равное обращение	Реализация политики и меры, принятые за равенство между женщинами и мужчинами
	Реализация политики и меры по занятости и интеграции инвалидов
	Реализация политики и меры по борьбе с дискриминацией
Поощрение и уважение основополагающих положений конвенций Международной организации труда	*Свобода объединения и право на ведение коллективных переговоров
	*Ликвидация дискриминации в области труда и занятий
	*Ликвидация принудительного или обязательного труда
	*Эффективное упразднение детского труда

Таблица 3

Показатели экологической информации

Информация к раскрытию	Показатель
Экологическая политика	Процедуры сертификации и оценки
	Размер резервов и гарантий для экологических рисков при условии, что такая информация не может причинить серьезный вред обществу в продолжающемся споре
	Обучение и информирование сотрудников с точки зрения охраны окружающей среды
	*Ресурсы, выделяемые на предотвращение экологических рисков и загрязнения
Загрязнение и отходы	Меры по предотвращению, сокращению и восстановлению сбросов, серьезно влияющих на окружающую среду
	Меры профилактики, переработки и утилизации отходов
	Учет шума и других форм определенного загрязнения
Устойчивая эксплуатация природных ресурсов	Потребление воды
	Потребление сырья и первичных материалов
	*Землепользование
Изменение климата	Выхлопы парниковых газов
	*Адаптация к последствиям изменения климата
Биоразнообразие	Меры по сохранению или развитию биоразнообразия

Таблица 4

Показатели информации о социальных обязательствах в пользу устойчивого развития

Информация к раскрытию	Показатель
Территориальные, экономические и социальные последствия деятельности компании	С точки зрения занятости и регионального развития
	В отношении местного населения
Отношения с лицами или организациями, заинтересованными в деятельности компании	Условия для диалога с лицами или организациями, заинтересованными в деятельности компании
	Акции партнерства или спонсорства
Субподрядчики и поставщики	Принятие во внимание социальных и экологических проблем в политике закупок компании
	*Важность аутсорсинга и учет в отношениях с поставщиками и субподрядчиками их социальной и экологической ответственности
Добросовестная практика	*Действия, предпринятые для предотвращения коррупции
	*Меры, принятые для здоровья и безопасности потребителей
Права человека	*Действия в защиту прав человека

нительных показателей, отмеченных знаком «*».

Следует отметить, что показатели по вышеперечисленным темам могут быть как количественного характера, так и качественного. Право выбора конкретных показателей по каждой соответствующей теме остается за предприятием.

Рассмотрим далее особенности аудита информации о КСО.

Порядок проведения аудиторских процедур

Согласно указу № 2012-557 различаются два уровня проверки (аудита) информации о КСО:

- свидетельство;
- мнение о достоверности информации.

Первый уровень проверки: свидетельство.

«Для того, чтобы выдать свидетельство... независимая третья сторона изучает отчет о руководящих принципах устойчивого развития в отношении социальных и экологических последствий деятельности компании и ее социальных обязательств, и в случае необходимости, действия или программы, которые с ними связаны. Она сравнивает список информации, содержащейся в годовом отчете с предусмотренным законодательством списком... и сообщает, если отсутствуют некоторые показатели без объяснения причин...» [4].

Второй уровень проверки: мнение. Согласно указу № 2012-557, чтобы представить свое мнение о достоверности информации, независимая третья сторона (или аудитор КСО) проверяет процесс сбора информации компанией, а также полноту и непротиворечивость информации, которая будет отражена в отчете, представляемом совету директоров или исполнительной власти. Если аудитор КСО идентифицирует нарушения в ходе своей миссии, он их описывает.

Аудитор КСО определяет тех, кто занимается процессом сбора информации и, при необходимости, процедурами внутреннего контроля и управления рисками. Он удостоверяется в существовании процедур внутреннего контроля и процедур управления рисками, реализуемых компанией.

Независимая третья сторона изучает процессы сбора, составления, обработки и контроля

над информацией посредством выборки и выполняет тесты.

В отношении количественных показателей тесты включают среди прочего выполнение вычислений, которые позволяют обеспечить справедливость процесса сбора информации в соответствии со ст. R. 225-105-1 указа № 2012-557.

В отношении качественной информации, такой как, в частности, исследования, разные виды диагностики или примеры хорошей практики, эти тесты включают консультацию документальных источников и, если это возможно, общение с их составителями.

В надлежащих случаях аудитор КСО проводит проверку на месте.

Чтобы предоставить свое мнение об объяснении отсутствия некоторой информации, независимая третья сторона учитывает, в случае необходимости, профессиональные лучшие практики, которые могут быть формализованы в отраслевой структуре.

Независимая проверяющая сторона дает свое обоснованное заключение о достоверности информации с указанием того, что:

- либо она не выявила каких-либо материальных аномалий, которые могли бы поставить под вопрос справедливый характер представленной информации;
- либо точность представленной информации вызывает некоторую долю резервов, изложенных в докладе.

Если независимая проверяющая сторона считает это целесообразным, она может также привлечь внимание на пункты, касающиеся процедур или содержания определенной информации с целью повышения надежности.

Таким образом, миссия аудитора КСО не состоит в проверке достоверности данных в связи с общими вопросами устойчивого развития или проблемами конкретной организации, а заключается в верификации процессов ее составления.

Квалификация фирмы в качестве независимой проверяющей стороны

Что же касается условий признания/квалификации консалтинговой организации или бухгалтерской фирмы в качестве независимой прове-

ряющей стороны, то эта квалификация происходит при выполнении следующих условий [5]:

- компания, эксперт-бухгалтер, аудитор или консультант должны быть назначены для проверки генеральным директором или управляющим компании;
- компания, эксперт-бухгалтер, аудитор или консультант, выступающие в качестве независимой проверяющей стороны, должны иметь аккредитацию Французского аккредитационного комитета (Comité français d'accréditation — Cofrac) на выполнение данных функций.

Процесс аккредитации имеет двойную цель — обеспечить, чтобы:

- лица, ответственные за аудит информации о КСО, перечисленной выше, имели адекватные навыки (компетенции);
- независимая проверяющая сторона предоставляла услуги в соответствии с правилами, действующими на местах, а также с требованиями стандартов аккредитации.

Этот процесс занимает в среднем от 6 до 9 мес., минимум 4 мес. с учетом этапов аккредитации. Для того чтобы получить аккредитацию, независимая проверяющая сторона должна оплатить сборы по инструкции, по оценке, а также годовой взнос. Например, стоимость аккредитации для независимой проверяющей стороны с персоналом не более 50 человек и с числом аудиторов, квалифицированных для такого вида проверок, не менее 10 человек, составляет 4 800 евро без налога на добавленную стоимость.

Аккредитация предоставляется для первого 4-летнего цикла с последующей проверкой каждые 12 мес., чтобы убедиться в том, что положения, определенные и реализуемые независимой проверяющей стороной, по-прежнему соответствуют стандартам аккредитации и компетенции людей, ответственных за проверки. В конце этого первого цикла производится новая проверка. Если ее результаты положительны, то независимая проверяющая сторона затем

аккредитуется на последующие 5 лет при условии проверок через каждые 15 мес.

Образование КСО

Для развития знаний и наращивания потенциала КСО во Франции устойчивое развитие интегрируется в систему образования. В 2011 г. начался третий этап реализации Плана Генерализации образования в интересах устойчивого развития [1, с. 42]. Он включает в себя целый ряд инициатив, направленных на внедрение принципов устойчивого развития в учебные программы для преподавателей и учащихся, технического и профессионального образования, а также в области повышения квалификации. Это делается с помощью:

- внедрения менеджмента КСО в научных кругах;
- расширения партнерских отношений и сотрудничества между учебными заведениями, органами государственной власти, общественных организаций и предприятий;
- распространения информации о существующей практике;
- укрепления межотраслевых связей между образовательными дисциплинами, такими как здравоохранение и международное развитие в области устойчивого развития.

Заключение

Если сегодня отчетность по экологическим данным является относительно зрелой и предоставляет соответствующую информацию для оценки эффективности деятельности компаний, то социальная тематика остается гораздо менее законченной [6]. Для более эффективного учета этих проблем, часто являющихся более чувствительными и сложными, компании должны будут постепенно структурировать свою отчетность как для соблюдения более строгих нормативных актов, так и в отношении ожиданий заинтересованных сторон, в том числе инвесторов.

Литература

1. *European Commission, Williamson N., Stampe-Knipfel A., Weber T. Corporate Social Responsibility. National Public Policies in the European Union. Compendium 2014. © European Union, 2014, 104 p.*
2. *Fabre K., Oxibar B. «L'état du reporting social et environnemental des entreprises. Première application de la loi Grenelle 2», in Dauphine Recherches en Management, L'Etat des entreprises 2014, La Découverte, «Repères», Paris, pp. 82–94.*

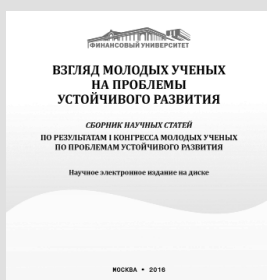
3. *Avignon C.* RSE: les entreprises de l'énergie, de l'environnement et de l'agroalimentaire sont les plus engagées (Insee) Dépêche AEF, n 18 025. Paris, mercredi 23 octobre 2013.
4. *Ministère de la Justice et des Libertés.* Décret no 2012–557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale. Journal Officiel de la République Française. 26 avril 2012. NOR: JUSC1 023 113D.
5. Les informations sociales, environnementales et sociétales passées au crible. SIC 322. Octobre 2013, p. 24.
6. *Ernst & Young.* Article 225 du Grenelle II. Décrypter les enjeux sociaux et sociétaux. Bonnes pratiques et nouveaux standards pour une communication transparente sur la valeur de l'entreprise. Mai 2013. 24 p.

References

1. *European Commission, Williamson N., Stampe-Knippl A., Weber T.* Corporate Social Responsibility. National Public Policies in the European Union. Compendium 2014. © European Union, 2014, 104 p.
2. *Fabre K., Oxibar B.* «L'état du reporting social et environnemental des entreprises. Première application de la loi Grenelle 2», in Dauphine Recherches en Management, L'Etat des entreprises 2014, La Découverte, «Repères», Paris, pp. 82–94.
3. *Avignon C.* RSE: les entreprises de l'énergie, de l'environnement et de l'agroalimentaire sont les plus engagées (Insee) Dépêche AEF, n 18 025. Paris, mercredi 23 octobre 2013.
4. *Ministère de la Justice et des Libertés.* Décret no 2012–557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale. Journal Officiel de la République Française. 26 avril 2012. NOR: JUSC1 023 113D.
5. Les informations sociales, environnementales et sociétales passées au crible. SIC 322. Octobre 2013, p. 24.
6. *Ernst & Young.* Article 225 du Grenelle II. Décrypter les enjeux sociaux et sociétaux. Bonnes pratiques et nouveaux standards pour une communication transparente sur la valeur de l'entreprise. Mai 2013. 24 p.



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Взгляд молодых ученых на проблемы устойчивого развития: сборник научных статей по результатам I Конгресса молодых ученых по проблемам устойчивого развития / под ред. Е.Н. Харитоновой, П.С. Селезнева, К.А. Артамоновой. М.: Финансовый университет, 2016. 835 с.

ISBN 978-5-7942-1338-6

Сборник научных статей представляет собой обобщение результатов научных исследований молодых ученых — студентов магистратуры, аспирантов, научно-педагогических работников, специалистов, работающих в реальном секторе экономики, по результатам I Конгресса молодых ученых.

В статьях сборника рассматриваются дискуссионные подходы к организации информационно-аналитического и контрольного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов в условиях вызовов внешней экономической среды.

Материалы сборника рассчитаны на практических работников коммерческих и государственных организаций, а также научно-педагогических работников и студентов.

Рекомендовано к изданию собранием Совета молодых ученых Финансового университета.

УДК 657.1.011.56

Инвентаризация дебиторской задолженности покупателей и ее влияние на течение срока исковой давности

АСТАХОВА ЕЛЕНА ЮРЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: elena@astakhova.ru

ВАСИЛЬЕВА АНЖЕЛА СЕРГЕЕВНА,

студентка Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: v.a.s.1@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

Одной из актуальных проблем хозяйствующих субъектов в современных условиях является рост дебиторской задолженности и неплатежей. Финансовая стабильность бизнеса во многом зависит от притока денежных средств, необходимых для его нормального функционирования, именно поэтому вопросы управления дебиторской задолженностью и контроля над ней очень значимы. Для того чтобы предотвратить нежелательные последствия, в том числе финансовые потери из-за отказа дебиторов погашать свои долги, организация должна создать эффективную систему контроля над дебиторской задолженностью. Не последнее место в этом процессе занимает проведение инвентаризации обязательств компании. В связи с этим данная статья посвящена вопросам исследования процесса управления дебиторской задолженностью и контроля над ней, а также проблеме надлежащего оформления акта сверки расчетов с дебиторами для возможности прерывания срока исковой давности по задолженности дебитора.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, инвентаризация обязательств, срок исковой давности, акт сверки расчетов, резерв по сомнительным долгам, безнадежная задолженность.

The Inventory of the Customers' Accounts Receivable and its Influence on the Period of Limitation

ELENA Y. ASTAKHOVA,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: elena@astakhova.ru

ANZHELA S. VASILYEVA,

Student of the Financial University under the government of Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: v.a.s.1@yandex.ru

ABSTRACT

One of the most topical problems of economic entities in modern operating conditions is an increase in accounts receivable and defaults on payments. The financial stability of business largely depends on the cash inflow which is necessary for its normal functioning. This is precisely why the issues of management and control over receivables are very significant. In order to prevent undesired effects, including financial losses owing to the refusal of debtors to pay their debts, the company should establish an effective system of control over accounts receivable. An inventory of the company's liabilities plays an important role in this process. Therefore, this research focuses on the accounts receivable management and control over it. It also includes the issues of the accounts reconciliation statements which are prepared to extend the limitation period for the debts of the debtor.

Keywords: *accounts receivable, inventory of liabilities, period of limitation, accounts reconciliation statement, doubtful debts provision, bad debt.*

Все операции, отраженные в бухгалтерском учете, должны быть подтверждены первичными учетными документами, доказывающими наличие или отсутствие дебиторской задолженности. К таким документам можно отнести [1, с. 2]:

- договор (или иной документ, подтверждающий факт заключения соглашения по выполнению того или иного обязательства между сторонами);
- документы, которые подтверждают выполнение сторонами принятых на себя обязательств (платежные поручения, накладные, доверенности, акты выполненных работ и оказанных услуг, счета-фактуры и т.д.);
- дополнительные документы, отражающие текущее состояние взаимоотношений между сторонами, а также подтверждающие признание одной из сторон наличия задолженности (акт сверки взаимных расчетов, претензии и ответы на них, гарантийные письма и т.д.).

Важным с точки зрения организации учетного процесса является своевременное выявление сомнительной дебиторской задолженности. В соответствии с требованиями действующего законодательства о бухгалтерском учете под сомнительным долгом понимают дебиторскую задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями¹. В части сомнительной дебиторской задолженности организация обязана сформировать резерв

сомнительных долгов. Величина резерва по сомнительным долгам является оценочным значением² и определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично³. Причем, если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Для выявления долгов, носящих сомнительный характер, а также обеспечения возможности взыскания долгов с покупателей необходимо таким образом построить работу с дебиторами, чтобы классификация дебиторской задолженности с позиции ее сомнительности производилась как можно раньше и организация имела инструменты для контроля за сроком ее исковой давности. Важное значение для построения системы управления дебиторской задолженностью играет проведение сверки расчетов с дебиторами и подписание актов сверки взаимных расчетов и (или) писем, в которых дебиторы признают свою задолженность. Наличие подобных документов позволяет продлить срок исковой давности [2, с. 83].

¹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 70 // приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010).

² Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), п. 3 // приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 25.10.2010).

³ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 70 // приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010).

Исковая давность — это срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено⁴. В общих случаях срок исковой давности составляет 3 года, однако в соответствии с положениями действующего законодательства могут устанавливаться и специальные сроки. Срок исковой давности не может быть изменен соглашением сторон, вместе с тем он может быть приостановлен или прерван⁵. При этом даже в случае перемены лиц в обязательстве срок исковой давности не меняется⁶. Течение срока исковой давности прерывается при совершении дебитором действий, свидетельствующих о признании долга, в том числе через подписание акта сверки взаимных расчетов. После перерыва течение срока начинается заново⁷.

Акт сверки взаимных расчетов представляет собой первичный учетный документ, который используется контрагентами для уточнения и подтверждения состояния взаимных расчетов за определенный период, а также контроля над ними. Документ, как правило, составляется в двух экземплярах и подписывается уполномоченным лицом, затем отправляется контрагенту, который подписывает его в случае согласия и отправляет один экземпляр обратно. Если имеются расхождения, контрагент имеет право подписать акт, указав на неточности в учете, или приложить к акту сверки собственный реестр расчетов. Отказ от подписания акта означает непризнание должником существования обязательств перед контрагентом [3].

Необходимо помнить о том, что акт сверки взаимных расчетов без наличия иных первичных документов не является доказательством оплаты продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг), но, несмотря на это, с его помощью можно повысить шансы на взыскание дебиторской задолженности, прервав срок исковой давности, но при условии, что акт оформлен должным образом.

Оформление должным образом прежде всего подразумевает подписание акта уполномоченным

лицом, т.е. организация-кредитор должна в обязательном порядке проверить полномочия лица, его подписавшего. В случае если акт сверки взаимных расчетов оформлен неверно, в том числе подписан неуполномоченным лицом, срок исковой давности задолженности прервать невозможно, поэтому долг признается безнадежным и подлежит списанию [4]. Данный вывод подтверждается арбитражной практикой, результаты которой рассмотрены ниже.

При оформлении актов сверки расчетов по гражданско-правовым обязательствам необходимо руководствоваться общими требованиями гражданского законодательства, а также позицией, сформированной арбитражными судами в отношении порядка формирования и наличия необходимых реквизитов в акте сверки взаимных расчетов. Далее рассмотрим основные требования к оформлению акта сверки:

1. В акте сверки взаимных расчетов должна быть указана ссылка на договор, а также на наименование и стоимость товаров (работ, услуг) (постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Восточно-Сибирского округа от 16.12.2008 № А78-971/08-С1-26/44-Ф02-5028/08). Если это условие не будет выполнено, акт сверки взаимных расчетов нельзя будет признать доказательством задолженности, так как в этом случае из него невозможно определить основания возникновения указанных в данном акте сумм (постановление ФАС Московского округа от 24.02.2009 № КГ-А40/250-09-П).

2. Для того чтобы решить вопрос о наличии или отсутствии дебиторской задолженности, в акте сверки взаимных расчетов необходимо точно определить, в отношении каких сумм он составлен. Для этих целей в нем должна быть указана ссылка на первичные учетные документы, которые подтверждают размер задолженности и период ее возникновения (определения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.04.2008 № 5229/08, от 25.02.2009 № 1160/09, постановления ФАС Московского округа от 14.08.2008 № КА-А40/7387-08, Волго-Вятского округа от 14.01.2009 № А38-1333/2008-8-124).

3. Если в акт сверки взаимных расчетов включена информация о состоянии расчетов по

⁴ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1, ст. 195; Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. от 31.01.2016).

⁵ Там же, ст. 198.

⁶ Там же, ст. 201.

⁷ Там же, ст. 203.

нескольким договорам, то суммы долга по каждому из этих договоров должны быть указаны отдельно. Эти суммы должны быть приведены по данным обоих контрагентов (постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.09.2001 № А05-2596/01-136/8).

4. Акт сверки взаимных расчетов с контрагентами должен быть подписан руководителем или другим уполномоченным им лицом (п. 1 ст. 53 Гражданского кодекса Российской Федерации, постановления ФАС Московского округа от 21.07.2011 № КГ-А40/7351-11, ФАС Волго-Вятского округа от 28.09.2011 № А79-413/2011).

Уполномоченным лицом признается работник, действия которого по подписанию акта сверки взаимных расчетов входят в круг его должностных обязанностей или основываются на доверенности, или вызваны обстоятельствами, в которых он действовал (п. 21 постановление пленума Верховного Суда Российской Федерации от 12.11.2001 № 15 и пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2001 № 18). Акты сверки взаимных расчетов, подписанные неуполномоченными лицами, не принимаются в качестве основания для прерывания срока исковой давности (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 23.09.2011 № А79-12 329/2010, ФАС Московского округа от 18.04.2012 № А40-47 123/11-32-389, ФАС Поволжского округа от 04.08.2011 № А55-17884/2010, от 04.02.2011 № А06-2552/2010).

К примеру, если акт сверки взаимных расчетов подписан только главным бухгалтером, то такой документ может быть признан недействительным, если это лицо не уполномочено руководителем на такие действия (постановление ФАС Дальневосточного округа от 16.02.2009 № Ф03-250/2009). В арбитражной практике очень редко можно встретить дела, по которым суд принимал во внимание акты сверки взаимных расчетов, подписанные единолично главным бухгалтером, однако в этих случаях имелись и другие доказательства, которые подтверждали наличие задолженности, а именно первичные учетные документы (постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.01.2007 № А56-20 327/2006).

Таким образом, наличие правильно оформленного акта сверки взаимных расчетов с

контрагентами является основанием для продления срока исковой давности, а также для обращения в суд с целью взыскания долга. В законодательстве не утвержден единый бланк акта сверки взаимных расчетов, поэтому каждая организация вправе самостоятельно разработать подходящую форму в зависимости от специфики своей деятельности.

Сверка расчетов является одним из элементов и, можно сказать, инструментов процесса инвентаризации обязательств компании. Инвентаризация обязательств может проводиться с такой периодичностью, какая необходима организации и соответствует ее внутренним управленческим целям. Многие компании проводят инвентаризацию ежеквартально, отдельные компании — ежемесячно. В любом случае ее проведение иницируется руководителем организации. Перед составлением годовой отчетности проведение инвентаризации обязательств является обязательным⁸. По результатам инвентаризации выявляется сомнительная дебиторская задолженность, а также задолженность, нереальная к взысканию.

В части сомнительной задолженности организация проводит оценку вероятности ее взыскания и создает резерв сомнительных долгов. Конкретная методика формирования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете не прописана, поэтому организация вправе самостоятельно ее разработать и закрепить в учетной политике. Величина резерва должна определяться по каждому сомнительному долгу отдельно. Однозначно, оценкой платежеспособности должника должна заниматься не бухгалтерская служба, а аналитическая и (или) сотрудники организации, задействованные в процессе осуществления фактов хозяйственной жизни с должником. Например, менеджеры по продажам, которые постоянно контактируют с покупателями, закрепленными за ними, вполне в состоянии дать оценку вероятности погашения долга. Дело бухгалтерской службы таким образом организовать документооборот в организации, чтобы необходимая для формирования

⁸ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 27 // приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010).

резерва информация своевременно поступала в бухгалтерию.

На основании поступивших в бухгалтерию документов, а также по результатам проведенной инвентаризации расчетов с дебиторами делается бухгалтерская запись на сумму создаваемого резерва сомнительных долгов:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В части нереальной к взысканию (безнадежной) задолженности возможны следующие варианты:

1) если резерв сомнительных долгов ранее создавался, то безнадежная дебиторская задолженность погашается за счет резерва сомнительных долгов⁹.

Списание безнадежной задолженности за счет резерва отражается записью:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если суммы созданного резерва недостаточно для покрытия долгов, подлежащих списанию, разница включается в состав прочих расходов и делается запись:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При погашении задолженности должником сумма поступивших денежных средств подлежит отражению следующим образом:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно на сумму восстанавливаемого резерва сомнительных долгов делается запись:

Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

2) если резерв сомнительных долгов ранее не создавался, то сумма дебиторской задолженности, нереальной к взысканию, включается в прочие расходы организации¹⁰. При этом производится запись:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При возврате должником ранее списанного долга делается запись:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

И в том и в другом случаях списанная с баланса задолженность подлежит обособленному учету на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания.

При списании задолженности с баланса организации делается запись:

Д-т сч. 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

В случае погашения долга должником производится запись:

К-т сч. 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010), «дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации...».

Для того чтобы организации избежать проблем с взысканием долгов, целесообразно усилить меры контроля над дебиторской задолженностью, своевременно проводить инвентаризацию, следить за сроком исковой давности задолженности, составлять акты сверки взаимных расчетов для возможности прерывания срока исковой давности дебиторской задолженности. Если в организации отсутствует налаженная система контроля над задолженностью дебиторов, то может оказаться, что требовать от контрагента выплаты долга уже слишком поздно, и потери в этом случае могут быть существенными. Кроме того, срок исковой давности по дополнительным требованиям, таким как проценты, неустойки и другим, также будет считаться истекшим.

⁹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 77 // приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010).

¹⁰ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, п. 14.3 // приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 06.04.2015).

Литература

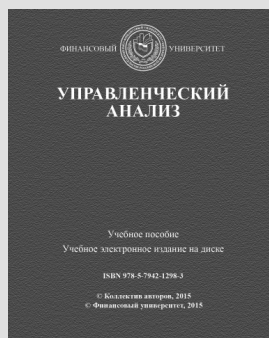
1. *Алексеева Г.И. Парагульгов А.М.* Инвентаризация расчетов как элемент управления дебиторской задолженностью // Бухгалтер и закон. 2010. № 4 (136). С. 5–14.
2. *Шевцов А.* Акт сверки взаимных расчетов и его правовые последствия // Главный бухгалтер. 2011. № 24 (696). С. 83–86.
3. Первичные документы: акт сверки взаимных расчетов. URL: http://blog.ksio.ru/buch/otchetnost/akt_sverki_raschetov (дата обращения: 30.11.2015).
4. *Семенцов П.Н.* Акт сверки в практике ВАС РФ. URL: http://zakon.ru/blog/2014/07/19/akt_sverki_v_praktike_vas_rf (дата обращения: 30.11.2015).

References

1. *Alekseeva G.I. Paragul'gov A.M.* Inventarizatsiia raschetov kak element upravleniia debitorskoi zadolzhennost'iu [The Inventory of accounts as a part of accounts receivables management]. *Bukhgalter i zakon — An accountant and the law*, 2010, no. 4 (136), pp. 5–14 (in Russ.).
2. *Shevtsov A.* Akt sverki vzaimnykh raschetov i ego pravovye posledstviia [Accounts reconciliation statement and its legal consequences]. *Glavnyi bukhgalter — Chief Accountant*, 2011, no. 24 (696), pp. 83–86 (in Russ.).
3. *Pervichnye dokumenty: akt sverki vzaimnykh raschetov* [Primary documents: accounts reconciliation statement]. URL: http://blog.ksio.ru/buch/otchetnost/akt_sverki_raschetov (accessed: 30.11.2015) (in Russ.).
4. *Sementsov P.N.* Akt sverki v praktike VAS RF [Accounts reconciliation statement in the practice of the Supreme Court of Arbitration of the Russian Federation]. URL: http://zakon.ru/blog/2014/07/19/akt_sverki_v_praktike_vas_rf (accessed: 30.11.2015) (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Управленческий анализ: учеб. пособие / под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Финансовый университет, 2015. 167 с.

ISBN 978-5-7942-1298-3

В учебном пособии раскрываются сущность и задачи управленческого анализа как самостоятельной области знаний и функции управления. Определены тенденции развития инструментария управленческого анализа в контексте перспектив трансформации финансовой отчетности в интегрированную, а также в связи с принятием Международных принципов управленческого учета (*Global Management Accounting Principles*). Помимо теоретических основ управленческого анализа, на конкретных примерах раскрыто содержание практических методик проведения как краткосрочного (текущего), так и стратегического (перспективного) управленческого анализа.

В частности, выявлены возможности управленческого анализа в области моделирования стратегии развития организации и в управлении ее стоимостью.

Учебное пособие предназначено для студентов, обучающихся в магистратуре по направлениям подготовки «Экономика» и «Менеджмент».

УДК 657.6:338.48(045)

Внутренний контроль туроператора как бизнес-функция его системы управления

ГИЗЯТОВА АЛИЯ ШАВКАТОВНА,

кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры «Аудит и контроль»
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия
E-mail: giza70@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

Устойчивость деятельности туроператоров является основой стабильности функционирования туристской сферы. В последние годы кризис российской туристской индустрии, проявившийся в череде банкротств крупных туроператоров, стал очевиден в силу того, что пострадало большое количество российских туристов, и это, в свою очередь, вызвало большой резонанс в обществе. Создание и продвижение туристских продуктов реализуется частным бизнесом. В условиях рыночной экономики организация внутреннего контроля в системе управления туристского бизнеса является дополнительным инструментом обеспечения устойчивости финансово-хозяйственной деятельности. Основная цель статьи – опираясь на требования российского законодательства и международный опыт, актуализировать необходимость формализации подходов к функционированию системы внутреннего контроля туроператора, что наиболее востребовано в формате риск-ориентированного государственного надзора. Теоретической основой исследования выступили труды экономистов, посвященные данным проблемам. Эмпирической базой исследования послужили российские нормативные акты, международная практика.

Ключевые слова: система внутреннего контроля туроператора, задачи системы внутреннего контроля, эффективность внутреннего контроля, бизнес-процессы, риск-ориентированный внутренний контроль.

Internal Control of the Tour Operator as a Business Function of its Control System

ALIYA Sh. GIZYATOVA,

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Doctor's Degree Student of the Department "Auditing and Control", Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: giza70@rambler.ru

ABSTRACT

The sustainability of the tour operators' activity is the basis of this industry stability. In recent years, the crisis in the tourism industry manifested by a series of bankruptcies of major tour operators became apparent due to the fact that it badly affected a large number of Russian tourists, and this, in turn, caused a great resonance in the society. Development and promotion of travel products is private business. Under market conditions implementing of internal control within the management system of the tourist industry is an additional instrument of providing for financial and economic stability. The purpose of the article is to justify the necessity to formalize the approaches to tour operator internal control system functioning on the basis of the Russian legal requirements and international experience, which is mostly demanded in the frames of the risk-based government oversight. The theoretical basis

of the research is the papers of economists on the related problems. The empirical base for the study is the Russian normative acts and international practice.

Keywords: tour operator internal control system, tasks of the internal control system, effectiveness of internal controls, business processes, risk-oriented internal control.

Признанной является позиция бизнес-менеджмента о том, что устойчивое и регулируемое функционирование коммерческой компании напрямую связано с построением действенной системы внутреннего контроля как риск-ориентированного внутреннего инструмента управления бизнесом. В свободной рыночной экономике самоконтроль в условиях ограниченного вмешательства государства является одним из узловых моментов ведения бизнеса и коммерции. Именно поэтому актуален внутренний контроль как инструмент мониторинга устойчивости в разных сферах бизнеса. Внутренний контроль является одной из функций системы управления, служащей для обеспечения долгосрочной финансовой устойчивости и эффективного функционирования организаций любых видов деятельности.

В авангарде научных и методических разработок, а также опыта практики применения и авторитета (теперь уже и на законодательно-нормативном уровне) внутреннего контроля стоит банковская отрасль и банковский надзор. Например, согласно Положению об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах, утвержденному Банком России 16.12.2003 № 242-П (в ред. от 24.04.2014), система внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах — совокупность системы органов и направлений внутреннего контроля, обеспечивающая соблюдение порядка осуществления и достижения целей, установленных законодательством Российской Федерации, настоящим Положением, учредительными и внутренними документами кредитной организации.

В свете последних кризисных тенденций в российской туристской сфере представляется актуальным предложить альтернативные подходы и инструменты сложившейся практики функционирования и менеджмента туроператоров как элементов национальной туристской системы.

В нашем понимании *система внутреннего контроля туроператора* — это, по сути, комплекс мероприятий в рамках бизнес-функций системы управления туроператора, направленный на превентивную индикацию (обнаружение) кризисных состояний бизнес-процессов и бизнес-систем в условиях мониторинга с целью своевременного информирования менеджмента туристской фирмы о повышении эндогенных рисков.

Особенность системы внутреннего контроля туроператора связана со спецификой его бизнес-модели и соответствующих бизнес-процессов. Туроператор является синергетическим субъектом рынка туристских услуг. При этом туристский продукт формируется туроператором из услуг, предоставляемых различными объектами туристской индустрии, и комплементарных им кластеров экономики. После формирования поливариантных туристских продуктов туроператор доводит их до конечного потенциального потребителя. Продвижение и реализация туристского продукта в свою очередь является самостоятельным набором логически взаимосвязанных действий и субъектов продажи.

Реализация туристского продукта туроператором в России осуществляется в следующих формах:

- через розничную посредническую сеть партнерских турагентств;
- в розницу туристам;
- онлайн-продажи.

Современной тенденцией формирования туристского продукта и продажи его конечному потребителю является активное внедрение IT-технологий в туристский бизнес в виде *динамичного пакетирования*. Современная зарубежная практика показывает, что данная бизнес-модель ведения туроперейтинга имеет широкие перспективы, так как несет меньше рисков по сравнению с классическим бизнесом туроператора.

Классические туроператоры формируют туры на основе долгосрочных договоров и в течение

сезона продают то, что контрактуются до его начала. Технологии классических туроператоров ориентированы на продажи продукта по направлениям массового спроса, где как раз и возможен оптовый контрактинг на базе чартеров, комитментов и т.д. Туроператоры, которые стремятся к автоматизации бизнес-процессов, внедряют онлайн-выгрузку предложений отелей и авиакомпаний в свою инвентарную базу. Однако это не является аналогом прямого обращения к ресурсам поставщиков услуг туристской инфраструктуры. Контент теряет актуальность, сохраняются листы ожидания и необходимость подтверждения заявки. Бизнес-модель классического оперейтинга туристских компаний принципиально отлична от бизнес-модели динамичного пакетирования, поэтому международные туристические холдинги параллельно развивают суббрендовые компании: X-TUI, XVA, XFLY, XDIS (Tui); XBIG, XFTI (FTI); XDER (DERTOUR) на фоне появления новых туроператоров, работающих по бизнес-модели на основе глобальных динамических систем (GDS): LMX Touristi, V-Tours; TROPO (Opodo) и др. Динамическое пакетирование онлайн-трэвел агентов (OTA) — это альтернативный способ формирования туристского продукта, объединения гостиничных и авиационных услуг, предполагающий онлайн-обращение к ресурсным базам самих поставщиков. В рамках динамического пакетирования отсутствует необходимость создания «инвентарного запаса» оператора, что определяет основные преимущества нового туроперейтинга, рассчитанного, как правило, на создание индивидуального (немассового) туристского продукта. Образно выражаясь, динамическое пакетирование выступает конструктором индивидуальных туров. Туроператор динамического пакетирования может получить любое направление из списка стран, куда летают на регулярной основе авиакомпании: российские, иностранные, в том числе лоукостеры.

Для осуществления функций управления и контроля необходимо не только правильно выделить бизнес-процессы, но и определить контрольные точки внутри него, а также контрольные точки между процессами. Поэтому организация и постановка системы внутреннего

контроля четко зависит от бизнес-модели туроператора.

Широта постановки задач перед системой внутреннего контроля определяется взглядами менеджеров в части приоритетов функционирования и развития туристской фирмы, а также их опытом, квалификацией организации и управления коммерческой компанией. В сложившейся хозяйственной практике система внутреннего контроля туроператора не идентифицируется с какой-то службой, отделом, подразделением, а представляет собой формально обозначенную и желатель но содержательно развитую бизнес-функцию системы управления туристской фирмы. Даже если отдельные работники туристских фирм считают, что в их хозяйственной практике отсутствует внутренний контроль, это не так, хотя бы в силу того, что существует система управления туристской фирмой, которая в свою очередь эффективно или неэффективно реализует определенные функции.

Возможности системы внутреннего контроля обеспечивать эффективное выполнение управленческих функций охватывают многие стороны финансово-хозяйственной деятельности туроператора, а именно: бизнес-планирование; бухгалтерский и статистический учет компании; внутреннюю ревизию, контроль и проверку; экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности туристской фирмы; выявление и оценку рисков; организацию и мониторинг системы входящей, внутренней, исходящей информации; исполнение приказов и распоряжений; контроль денежных потоков компании; контроль сохранности имущества, интеллектуального и человеческого капитала туроператора; организацию и контроль документооборота туристской фирмы; оценку эффективности найма и работы персонала; предотвращение мошеннических действий и злоупотреблений, легализации доходов, полученных незаконным путем в компании, а также финансирования терроризма; исполнение социальной ответственности туристского бизнеса и др. Условно эти задачи можно объединить в группы:

- бизнес-эффективные задачи;
- задачи формирования и обеспечения качества информации;
- комплаенс-контроль.

В свете актуальных законодательно-нормативных документов важным является реальное функционирование системы внутреннего контроля в системе управления туроператора. Например, согласно ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Рекомендации Минфина России по организации и осуществлению экономического субъектом *внутреннего контроля в части организации и ведения бухгалтерского учета* предложены в информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. от 22.12.2011) *для целей независимого внешнего аудита система внутреннего контроля* представляется как процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей [1, с. 80].

Для целей государственного надзора система внутреннего контроля рассматривается как инструмент риск-менеджмента компании. Организация и эффективное функционирование системы внутреннего контроля туроператора выступают одним из ключевых инструментов риск-ориентированного регулирования туристской системы на уровне риск-менеджмента.

В области разработки стандартов системы внутреннего контроля накоплен достаточный

мировой опыт. Например, компаниям, зарегистрированным на рынках США, необходимо использовать закон Сарбейнза — Оксли (Sarbanes-Oxley Act, SOX), а на канадских рынках капитала — закон Онтарио о ценных бумагах (Securities Act (Ontario)) для того, чтобы показать, каким образом осуществляется управление компанией, как оценивается деятельность менеджеров системой внутреннего контроля [2, с. 27].

В настоящее время авторитетным базовым ориентиром в качестве стандарта системы внутреннего контроля выступают положения Концепции COSO¹, представляющие собой интеллектуальный коммерческий продукт частных организаций США в виде разработанных в письменном формате указаний по управлению рисками, внутреннему контролю и пресечению мошеннических действий². *Модель системы внутреннего контроля COSO* представлена пятью взаимосвязанными компонентами:

1) *контрольная среда* — отражает общую атмосферу в компании, влияющую на понимание и исполнение процедур контроля ее сотрудниками. Контрольная среда включает в себя: честность и другие этические ценности организации; организационную структуру с распределением полномочий и ответственности; процедуры привлечения, развития и удержания компетентных работников; систему мотиваций и поощрений. Контрольная среда является базисом для всех других компонентов внутреннего контроля;

2) *оценка рисков* — предполагает непрерывный процесс выявления и анализа рисков, связанных с достижением целей компании и возникающих как от внешних, так и от внутренних источников;

3) *контрольные процедуры* — это мероприятия, определенные политикой компании, которые обеспечивают выполнение указаний руководства, например согласования, разрешения, проверки, сверки, отчеты по текущей деятельности. Типы контрольных процедур включают в

¹ COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) — Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея.

² URL: <http://www.coso.org/> (дата обращения: 25.01.2016).

себя оценку эффективности бизнеса, обработку информации, физический контроль, разграничение полномочий;

4) *информация и коммуникация* — информационные системы играют в системе внутреннего контроля ключевую роль, поскольку создают отчеты, включающие финансовую информацию, а также информацию по операционной деятельности и соблюдению процедур законодательства, которая позволяет управлять бизнесом. Менеджмент должен получать достоверную информацию о функционировании компонентов системы внутреннего контроля как из внутренних, так из внешних источников. Внутренние коммуникации — это средства, с помощью которых информация распространяется и распределяется в компании. Они позволяют персоналу компании получить ясное представление о своей роли в системе внутреннего контроля и относиться серьезно к своим обязанностям. Внешние коммуникации направлены на взаимодействие с внешним миром;

5) *мониторинг* представляет собой оценку эффективности функционирования каждого из пяти компонентов системы внутреннего контроля. Результаты оцениваются на основе критериев, установленных надзорными и регулируемыми органами, менеджментом и советом директоров компании. Нарушения и недостатки доводятся до сведения менеджмента и совета директоров компании.

Одновременное функционирование этих компонентов обеспечивает эффективную основу для описания и анализа системы внутреннего контроля компании.

По замечанию С.Д. Юшковой, внутренний контроль характеризуется следующими формами:

- одна из основных функций управления;
- система постоянного наблюдения;
- комплекс мер безопасности;
- процесс, осуществляемый руководством и персоналом [3, с. 37].

Большинство коммерческих компаний и структур, заинтересованных в развитии внутреннего контроля и взаимодействии с ним, опираются на положения COSO как унифицированный документ глобальной экономики.

Альтернативой системе внутреннего контроля COSO, построенной на процедурах, является

система внутреннего контроля, построенная на бизнес-процессах. По замечанию О.В. Рожновой, с учетом современных подходов к архитектуре управления на предприятиях все более очевидной стала целесообразность использования процессного подхода к организации системы внутреннего контроля [2]. По мнению О.В. Рожновой, рекомендуется выстраивать систему внутреннего контроля по трем основным направлениям:

- контроль за управлением компанией в целом (действиями руководства компании, стратегией управления);
- контроль за бизнес-процессами;
- контроль за коммуникациями.

Организация внутреннего контроля туроператора на базе его бизнес-процессов дает возможность оперативно реагировать на изменение:

- а) условий внутренней и внешней среды бизнеса;
- б) признаков устойчивости бизнеса (конкурентоспособность, маневренность, гибкая структура капитала, наращение внутренней стоимости туристской компании и т.д.).

Условно алгоритм процессного подхода к функционированию системы внутреннего контроля как бизнес-функции системы управления туроператора включает замкнутую последовательность операций и действий, включающую следующие блоки:

1. Идентификация бизнес-процесса.
2. Выбор инструмента внутреннего контроля.
3. Идентификация риска бизнес-процесса.
4. Оценка изменения риска.
5. Оценка изменения риска бизнес-процесса на бизнес-подсистему и бизнес-систему.
6. Индикация кризисного явления.
7. Разработка предложений по корректировке проблемы.
8. Выбор оптимальной комбинации решений проблемы.
9. Принятие управленческого решения.
10. Мониторинг последствий принятых решений.

Контроль выполнения бизнес-процесса (бизнес-операции) реализуется в следующих направлениях:

- реальность — удостоверить факт совершения операции, процесса;
- полнота — подтвердить отсутствие пропусков в отражении совершенных хозяйственных событий, процессов;
- разрешение — санкционирование менеджментом выполнения операции;
- точность — правильность и своевременность совершения, отражения, оформления, оценки процесса;
- классификация — выявление, идентификация и систематизация процесса;
- учет — отражение процесса в общем итоге бизнес-системы;
- периодизация — отнесение хозяйственного события к соответствующему отрезку времени;
- документирование — оформление в письменном виде совершенного процесса.

Риски бизнес-процессов определяются различными методами, в их числе метод интервьюирования исполнителей процесса, анализ документации бизнес-процесса, экспертный анализ. Составляется карта бизнес-процесса, в которой также указываются уже имеющиеся контрольные действия, применяемые в данном бизнес-процессе для минимизации рисков. Карта может составляться и на каждую значимую операцию бизнес-процесса [2].

Идентификация рисков состоит в установлении по каждой операции возможных событий, наступление которых отрицательным образом изменит ожидаемый результат операции. Такими могут быть, например, технически неправильное выполнение операции, несвоевременные действия в ходе выполнения операции, различные допущенные ошибки.

Каждый риск можно оценить по двум критериям: «вероятность» и «последствия». Первый критерий отражает ожидание наступления нежелательного для операции (бизнес-процесса) события, второй — характеризует величину возможного убытка (ущерба, потери деловой репутации, потери клиентов, сотрудников, наложения санкций, штрафов) и снижения показателей результативности, ухудшения финансового положения. Как правило, для каждого критерия устанавливается шкала уровней вероятности (последствий) риска, стандартно включающая не менее четырех позиций. Наиболее

распространенный вариант шкалы по критерию «вероятность» следующий: невероятный (от 0 до 20%), маловероятный (от 20 до 40%), средний (от 40 до 60%), вероятный (от 60 до 80%), высоковероятный (от 80 до 100%). Шкала по второму критерию может включать три-четыре уровня, например низкий, средний, высокий, очень высокий.

Система внутреннего контроля может считаться эффективной при следующих условиях:

- контрольная среда во всех бизнес-процессах прозрачна;
- контрольные процедуры работают согласно заданным требованиям;
- контроль производится регулярно;
- имеются доказательства совершения каждой контрольной процедуры соответствующим исполнителем;
- проводятся регламентированные процедуры мониторинга недостатков контрольных действий, разрабатываются и проводятся мероприятия по устранению выявленных недостатков.

Оценка эффективности системы внутреннего контроля может проводиться руководством компании, и при необходимости оценивать ее эффективность могут независимые эксперты. По выражению Г.В. Кулининой, основу эффективности и адекватности системы внутреннего контроля составляют не столько конкретные формы, методы и приемы, сколько действие (или бездействие) менеджмента организации, обеспечивающее интеграцию внутреннего контроля во все бизнес-процессы, своевременную оценку рисков и эффективность мер, направленных на снижение их уровня [4, с. 27].

Система внутреннего контроля как бизнес-функция системы управления туроператора функционирует в первую очередь в интересах бизнеса, его собственников и служит внутрихозяйственным контрольным инструментарием устойчивости туристской системы.

Система риск-ориентированного внутреннего контроля туроператора, интегрированная с государственным пруденциальным надзором за деятельностью туроператоров в целом, может позволить функционировать туристской системе в большей степени предсказуемо, а значит, устойчиво.

Литература

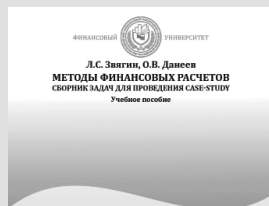
1. *Овсийчук В.Я., Овсийчук В.В., Трусов Ю.А.* Методы контроля системы внутренних стандартов аудиторской деятельности в аудиторских организациях внешними контролерами качества // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 78–94.
2. *Рожнова О.В.* Оценка эффективности СВК российских организаций в условиях кризисных экономических явлений и вступления России в ВТО // Аудиторские ведомости. 2015. № 10. С. 26–42.
3. *Юшкова С.Д.* Система внутреннего контроля — механизм для снижения рисков // Аудиторские ведомости. 2011. № 2. С. 36–43.
4. *Кулинина Г.В.* Внутренний контроль и аудит: учеб. пособие. М.: Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 2000. 88 с.

References

1. *Ovsiichuk V.Ia., Ovsiichuk V.V., Trusov Iu.A.* Metody kontrolya sistemy vnutrennikh standartov auditorской deiatel'nosti v auditorских organizatsiiakh vneshnimi kontrolerami kachestva [Methods of Control of the Internal Auditing Standards System in Audit Companies by External Quality Auditors]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2016, no. 2, pp. 78–94 (in Russ.).
2. *Rozhnova O. V.* Otsenka effektivnosti SVK rossiiskikh organizatsii v usloviakh krizisnykh ekonomicheskikh iavlenii i vstuplenii Rossii v VTO [Evaluation of the effectiveness of the ICS of the Russian organisations in the conditions of crisis economic effects and Russia's joining the WTO]. Moscow, Auditorskie vedomosti — Audit Bulletin, 2015, no. 10, pp. 26–42 (in Russ.).
3. *Iushkova S.D.* Sistema vnutrennego kontrolya — mekhanizm dlia snizhenii riskov [The system of internal control as a mechanism to reduce the risk]. Auditorskie vedomosti — Audit Bulletin, 2011, no. 2, pp. 36–43 (in Russ.).
4. *Kulinin G. V.* Vnutrennii kontrol' i audit: ucheb. posobie [Internal control and audit: textbook]. Moscow, Finansovaia akademiia pri Pravitel'stve Rossiiskoi Federatsii — Financial Academy under the Government of the Russian Federation, 2000, 88 p. (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Звягин Л.С., Данеев О.В.

Методы финансовых расчетов. Сборник задач для проведения case-study: учеб. пособие. М.: Финансовый университет, 2016. 270 с.

ISBN 978-5-7942-1322-5

Данное учебное пособие предназначено для практических занятий по дисциплине «Методы финансовых расчетов», которые проводятся с целью изучения и усвоения студентами теоретических основ и практических навыков применения математического аппарата количественного анализа некоторых финансовых операций (накопление и дисконтирование по простым и сложным процентам, учет инфляции в финансовых расчетах, постоянные и переменные финансовые ренты).

Цель учебного пособия — помочь студентам, специализирующимся в экономической сфере, осуществить проверку качества усвоения лекционного материала. Систематическое выполнение студентами заданий для самостоятельной работы обеспечивает более глубокое понимание теоретического материала.

УДК 657

История проведения переоценок основных средств в России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы

КУЛИКОВА ЛИДИЯ ИВАНОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового учета Института управления, экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета, г. Казань, Россия

E-mail: 777phd@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию исторических аспектов проведения переоценок основных средств в России. Рассмотрены этапы переоценок в стране, дана детальная характеристика каждого этапа их проведения. Исследованы предпосылки проведения переоценок основных средств, их причины и последствия. Изучен конкретный механизм проведения каждой переоценки, выявлены проблемы, возникшие в ходе ее проведения.

Рассмотрены итоги переоценок, сделаны выводы о допущенных ошибках и негативных последствиях. В результате переоценки по состоянию на 01.10.1925 в состав переоцениваемых объектов включались основные средства, непригодные к дальнейшему использованию ввиду их сильной изношенности. Переоценка по состоянию на 01.07.1992 была осуществлена без проведения инвентаризации объектов основных средств и определения фактического состояния каждого объекта. Итогом переоценки по состоянию на 01.01.1994 был формальный подход к применению усредненных коэффициентов, в результате чего искажалась информация о стоимости основных средств.

Определены тенденции развития методов проведения переоценок. С 1996 г. для экспертных заключений о рыночной стоимости объектов основных средств стали широко привлекаться организации оценщиков. С 01.01.1998 существенной особенностью переоценки явилось то, что переоценка перестала быть обязанностью, а стала правом организаций.

Рассмотрены вопросы отражения результатов переоценок в системе бухгалтерского учета, и исследовано влияние данных операций на показатели бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: основные средства, переоценка, бухгалтерский учет, исторический аспект, отчетность.

The History of Fixed Assets Revaluation Conduct in Russia: the Accumulated Experience, Results and Surprises

LIDIA I. KULIKOVA,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of financial accounting of the Institute of management, economy and finance, Kazan (Privoljsky) Federal University, Kazan, Russia

E-mail: 777phd@rambler.ru

ABSTRACT

The article is devoted to the research of historical aspects of the conduct of fixed assets revaluation in Russia. The article scrutinizes the stages of the revaluation in the Russian Federation and gives the detailed characteristics of each and every stage. The prerequisites for the conduct of fixed assets revaluation are investigated in the article as well as the reasons for them and the consequences after. The specific mechanism of the conduct of each and every revaluation is studied and as a result, the problems arising during its implementation are uncovered. The results of revaluations are examined and the conclusions are made regarding the mistakes missed and some negative consequences. As a result of the revaluation dated back to 01.10.1925 the revalued objects included the fixed assets which were no longer fit for their further exploitation due to their complete depreciation and amortization. The revaluation that dates back to 01.07.1992 was held without inventory reconciliation of the fixed assets and without determining of the actual condition of each and every object. The result of the revaluation that dates back to 01.01.1994 was the formal approach to the implementation of aggregate ratios which resulted in the distortion of the information regarding the costs of fixed assets.

The development tendencies of the methods of the revaluation conduct are defined in the article. Since 1996 the companies of assets valuers have been widely involved in making expert conclusions regarding the market value of the fixed assets. Since 01.01.1998 the significant peculiarity of the revaluation has been the fact that revaluation stopped being the obligation for the company, but has become its lawful right.

The questions regarding the treatment of the revaluation results in accounting system are examined in the article, and the impact of these actions on the indicators of accounting reporting is studied in the article.

Keywords: *fixed assets, revaluation, accounting, historical aspect, reporting.*

Одним из наиболее актуальных вопросов учета основных средств является их оценка. В России базовым видом оценки активов считается их оценка по первоначальной стоимости, которая основана на принципе неизменности (постоянства) [1, с. 143]. Несмотря на это, основные средства в нашей стране подвергались переоценке, которая проходила ряд этапов. Первая генеральная переоценка основных средств была проведена по состоянию на 01.10.1925. Необходимость проведения переоценки была обоснована заместителем председателя Высшего Совета Народного Хозяйства (ВСНХ) СССР Г.Л. Пятаковым в статье «Предусмотрительная политика и правильная оценка основного капитала», где отмечалось, что переоценка — практически политический вопрос, поскольку к 1925 г. произошло резкое нарушение воспроизводства основных средств. В течение 10 лет амортизация не производилась. Те амортизационные отчисления, которые были накоплены до 1919 г., исчезли. С целью удержания государственной промышленности на достигнутом уровне развития производительных сил, осуществления нормального процесса воспроизводства основных средств необходимо проведение переоценки [2, с. 36].

Переоценка осуществлялась на основе предварительно проведенной детальной инвентаризации основных средств. В соответствии с приказом ВСНХ СССР от 26.08.1925 № 1156 этапы проведения переоценки на 01.10.1925 были следующие:

- определение современной восстановительной стоимости основных средств без учета износа;
- установление процента износа;
- определение остаточного срока службы каждого предмета по его состоянию на 01.10.1925;
- выявление современной восстановительной стоимости основных средств, пониженной в соответствии с имеющимся износом на 01.10.1925.

Указанный приказ для выполнения этих задач давал только самые общие директивы. Конкретные ценники разрабатывались отдельными трестами. Так, Наркомпочтель СССР при инвентаризации и оценке своих основных средств предварительно разработал инструкцию и объемистый ценник, представляющий собой печатный труд в 394 страницы большого формата [2, с. 79]. Руководители инвентаризаций в ВСНХ СССР применили в работе несколько

иной подход. Они предоставили решение задач переоценки непосредственно на местах ее проведения.

Особенность проведения переоценки на 01.10.1925 заключалась в следующем:

- переоценке подлежали основные средства независимо от того, вошли ли они в первоначальный уставной капитал или уже приобретены во время деятельности самого треста;
- здания и сооружения оценивались по стоимости их воспроизводства в современных условиях, без учета износа (исходя из стоимости кубических, квадратных и линейных единиц);
- машины, оборудование, транспортные средства оценивались по рыночной цене, при этом использовались современные каталоги, справочные цены;
- при отсутствии рыночных цен разрешалась оценка экспертным путем, исходя из данных о довоенных ценах и поправочных к ним коэффициентов (индексов).

Переоценка не проводилась по объектам, приобретенным в течение последних 2 лет, мелкому инвентарю, относящемуся к категории инструментов, живого и мертвого инвентаря, и мелким предметам технического оборудования машин, а также подлежащим реализации как неликвидные.

В итоге переоценки 1925 г. стоимость основных средств увеличилась примерно в 2,5 раза [2, с. 179]. Следует отметить, что при проведении переоценки были допущены некоторые ошибки:

- в состав переоцениваемых объектов включались основные средства, непригодные к дальнейшему использованию ввиду их сильной изношенности;
- износ в ходе переоценки определялся не точно, главным образом экспертным путем;
- сроки службы для значительной части основных средств не устанавливались или были установлены неправильно;
- отсутствовал единый центр по руководству переоценкой, что приводило к завышению стоимости основных средств трестов, поскольку амортизационные отчисления оставались в их распоряжении [3, с. 60].

Несмотря на ошибки в проведении переоценки основных средств 1925 г., она имела

исключительно важное значение для приведения стоимости основных средств к единой оценке в червонной валюте. Следует отметить, что до переоценки в зависимости от сроков создания (приобретения) основных средств их оценка была различной. Основные средства, созданные до революции, учитывались в до-революционной валюте; основные средства, созданные после революции до 1922 г. включительно, — в совзнаках, переведенных в золотые рубли; основные средства, созданные после 1922 г., — в червонной валюте.

В системе бухгалтерского учета разница между стоимостью основных средств, по которой они значились на активе баланса до переоценки по восстановительной стоимости, и суммой стоимости основных средств, полученной после переоценки, отражалась по счету уставного капитала. Однако, имея в виду, что все изменения уставного капитала подлежали утверждению Советом Труда и Оборона (СТО) СССР, предлагалось до окончания утверждения суммы дооценки ограничиться показанием в балансе разницы от дооценки парными счетами в виде активной статьи «Дооценка имущества» и пассивной статьи «Дооценка основного капитала».

В силу такого распоряжения в балансах почти всех трестов появились дополнительные активы и дополнительные пассивы. Н. А. Блатов в книге «Балансоведение (курс общий)» приводил выдержку из баланса треста «Донуголь» на 01.10.1925 (см. таблицу).

Н. А. Блатов отмечал, что в этом балансе статья «Дооценка имущества» правильно отнесена в раздел «Имущество»; точно так же следовало бы отнести в раздел «Капиталы» дополнительную статью «Дооценка основного капитала», чего мы не находим ни в этом балансе, ни в других опубликованных трестовских балансах [4, с. 94]. Причиной этого было отсутствие надлежащего распоряжения со стороны СТО СССР.

Следующая всеобщая переоценка основных средств была проведена по состоянию на 01.01.1960. Необходимость проведения переоценки была обусловлена инфляцией и денежной реформой 1947 г. Оценка основных средств различалась в зависимости от даты ввода их в эксплуатацию. Например, бетономешалка С-158

Фрагмент баланса треста «Донуголь» на 01.10.1925

АКТИВ		ПАССИВ	
Имущество		Капиталы	
1. Постройки и сооружения	78 265 016 60	1. Уставный	186 839 320 88
2. Технич. оборуд. и машины	53 179 797 91	2. Резервный	392 036 35
3. Инструменты	640 013 05	3. Амортизационный	15 160 118 99
4. Живой и мертвый инвентарь	9 592 052 25	
5. Транспорт	13 603 948 29		
Дооценка имущества	67 874 039 67	Дооценка основного капитала	67 874 039 67

в 1948 г. стоила 12 тыс. руб., в 1949 г. — 10,8 тыс. руб., в 1950 г. — 9,5 тыс. руб., в 1951 г. — 8,8 тыс. руб., а в 1955 г. — только 3,7 тыс. руб., т.е. за 7 лет ее цена снизилась более чем в 3 раза [5, с. 2].

Переоценка на 01.01.1960 проводилась по результатам инвентаризации, на базе оптовых цен промышленности 1955 г. В отличие от переоценки 1925 г. были разработаны единые каталоги-ценники на абсолютное большинство видов основных средств. При определении восстановительной стоимости пассивной части основных средств использовались также коэффициенты пересчета. Переоценке были подвергнуты как производственные, так и непроизводственные фонды предприятий и жилой фонд.

Переоценка не проводилась по таким объектам, как инструмент, инвентарь, производственные принадлежности, рабочий и продуктивный скот, птица, пчелосемьи, многолетние насаждения, вложения в мелиорацию земель и водоемов, капитальные вложения в арендованные основные средства.

По результатам переоценки восстановительная стоимость основных средств превысила их первоначальную стоимость в целом на 12% [6, с. 85]. В то же время переоценка принесла ряд сюрпризов. Самым неожиданным результатом переоценки было уменьшение производственных основных фондов промышленности на 2,1%, оборудования промышленности — на 8,9%, а оборудования всех отраслей материального производства — на 9,3%. Это было предусмотрено методикой проведения переоценки, которая требовала скидки на моральный износ [7, с. 27].

По мере развития технического прогресса вновь стал ощущаться существенный разрыв

в оценке объектов основных средств, приобретенных или возведенных в разные годы. Это обстоятельство послужило причиной проведения третьей генеральной переоценки основных средств по состоянию на 01.01.1972.

Особенности проведения переоценки заключались в следующем:

- здания (в том числе жилые), сооружения и передаточные устройства переоценивались по укрупненным показателям восстановительной стоимости, которые учитывали усредненные стоимости на единицу измерителя;
- машины, оборудование, транспортные средства переоценивались методом прямой оценки по специально разработанным сборникам и ценникам;
- машины и оборудование в сельскохозяйственных организациях переоценке не подлежали;
- износ основных средств определялся путем обследования фактического технического состояния объекта в целом или его важнейших конструктивных элементов (частей, узлов) либо исходя из сроков службы объектов основных средств.

Коэффициенты пересчета при проведении переоценки не применялись. Объяснялось это тем, что сама первоначальная стоимость, которая явилась бы в этом случае базой для переоценки, не единообразна. За последние 10 лет было установлено очень много специализированного, нестандартного оборудования, которое производилось по особым заказам или изготовлялось самими предприятиями. Оценка такого оборудования производилась по себестоимости изготовления, которая значительно различалась на разных предприятиях. Стоимость оборудования также зависела от того, отечественное оно или импортное. Кроме того, переоценка

на 01.01.1972 ставила задачу учета морального износа оборудования. В связи с этим основным методом переоценки активной части основных средств был метод прямой оценки по специально разработанным сборникам и ценникам. По результатам переоценки стоимость большей части основных средств увеличилась на 11% [8, с. 192].

Последующая переоценка основных средств была проведена по состоянию на 01.07.1992 в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 14.08.1992 № 595 «О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации». Необходимость переоценки была вызвана увеличением цен на оборудование, станки, вычислительную технику. Особенно резкий скачок цен наблюдался в 1991 г. Информация о результатах переоценки нужна была не только для прогнозирования новых условий формирования источников на обновление основных средств, но и для обоснования исходной стоимостной базы для оценки имущества при аренде предприятий и отдельных объектов основных средств и выкупе их, а также при приватизации и акционировании предприятий.

Исходными данными для переоценки являлась балансовая стоимость основных средств, определенная по результатам инвентаризации на 01.01.1992, и коэффициенты пересчета балансовой стоимости основных средств в восстановительную. При установлении коэффициентов пересчета основные средства дифференцировались по восьми группам. При этом за основу дифференциации принята группировка объектов основных средств по классификатору «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», утвержденные постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072. Кроме того, коэффициенты пересчета устанавливались в зависимости от периода приобретения основных средств: до 01.01.1991, в 1991 г. и в 1992 г.

Отличительной особенностью переоценки на 01.07.1992 было то, что переоценке подвергались не только действующие основные средства, но и находящиеся на консервации, в резерве или запасе, в незавершенном строительстве, а

также объекты, сданные в аренду или во временное пользование.

Названная переоценка была проведена по данным бухгалтерского учета, без проведения инвентаризации объектов основных средств и определения фактического состояния каждого объекта. Проводилась она в сжатые сроки, задним числом. Постановление Правительства Российской Федерации о переоценке основных средств датировалось 14.08.1992, результаты же переоценки должны были быть отражены по состоянию на 01.07.1992 с тем условием, чтобы в бухгалтерском учете за 9 мес. 1992 г. были отражены результаты переоценки.

Переоценка основных средств на 01.07.1992 имела множество недостатков:

- исходными данными для переоценки были результаты инвентаризации на 01.01.1992. Многие организации производили инвентаризацию на другие даты. По объектам недвижимости инвентаризация в большинстве случаев не проводилась вообще;

- начисленный износ по каждому объекту не пересчитывался. Организации ограничивались определением среднего процента износа по группам основных средств. Некоторые организации во избежание трудоемкости расчетов производили пересчет износа основных средств в целом исходя из сумм, числящихся в учете по счету «Износ основных средств (кроме жилых зданий)»;

- при переоценке применялись укрупненные коэффициенты пересчета по отдельным группам основных средств, имевших близкие значения индексов цен. Так, по машинам, оборудованию и транспортным средствам было выделено шесть групп с разными коэффициентами пересчета, которые значительно расходились. Наибольший коэффициент пересчета устанавливался для машин и оборудования, используемых в цветной металлургии и химической промышленности, железнодорожного подвижного состава и тракторов (46 — для основных средств, приобретенных до 1991 г.). А для технологического оборудования полиграфической промышленности, станочных автоматических линий и вычислительной техники коэффициент пересчета был минимальным — 4,5. Таким образом, по вычислительной технике

были установлены значительные расхождения ожидаемых результатов переоценки с реальной стоимостью;

- единственным методом переоценки был метод расчета по коэффициентам, которые, как показали дальнейшие результаты, были не совсем обоснованы и реальны [9, с. 67–68].

Начисление амортизации основных средств с 01.07.1992, исходя из переоцененной (восстановительной) стоимости, привело к резкому увеличению амортизационных отчислений.

Пятая по счету переоценка была проведена по состоянию на 01.01.1994 в соответствии с постановлением Совета Министров — Правительства Российской Федерации от 25.11.1993 № 1223 «О переоценке основных фондов (средств) предприятий и организаций». При определении восстановительной стоимости основных средств за основу принималась их полная балансовая стоимость, определенная по результатам инвентаризации на 01.01.1994, и индексы (коэффициенты) пересчета балансовой стоимости основных средств.

При установлении коэффициентов пересчета основные средства подразделялись всего по четырем группам: 1) машины, оборудование, транспортные средства; 2) здания (кроме жилых), сооружения, передаточные устройства и незавершенное строительство; 3) скот рабочий и продуктивный; 4) прочие виды основных фондов. В зависимости от периодов приобретения основные средства дифференцированы по пяти группам: приобретенные до 01.07.1992, в II полугодии 1992 г., в I полугодии 1993 г., в III квартале 1993 г., в IV квартале 1993 г.

Таким образом, при проведении переоценки 1994 г. применялись более укрупненные коэффициенты пересчета по сравнению с переоценкой 1992 г. Это был, по существу, формальный подход к применению усредненных коэффициентов, который вел к тому, что по отдельным предприятиям во многих случаях искажалась информация о стоимости основных средств, служащих исходной базой для начисления амортизации и определения цены в случае их продажи, и, следовательно, были созданы неоправданные трудности как для организации достоверного учета основных средств, так и для функционирования предприятий.

При проведении переоценки 1994 г. была предпринята попытка учета негативных последствий переоценки 1992 г., в результате которой восстановительная стоимость основных средств не соответствовала их реальной оценке (особенно по отдельным видам вычислительной техники, по которым рост цен за последние годы был заметно меньшим, чем по машинам и оборудованию в целом). Так, специалистами Минфина России и Госкомстата России были проведены некоторые разъяснения. Предприятиям, приобретшим те или иные виды основных средств до IV квартала 1993 г., в результате переоценки которых по утвержденным коэффициентам восстановительная стоимость объектов основных средств значительно отличалась от их рыночной стоимости, разрешалось производить оценку по рыночной стоимости. Рыночная стоимость требовала подтверждения справкой о приобретении подобного вида основных средств на каком-либо другом предприятии или справкой о цене продажи этих же видов основных средств в торговой или снабженческой организации. В качестве справки могли рассматриваться прайс-листы и газетные публикации о ценах IV квартала 1993 г. [10, с. 13].

Однако такой вариант проведения переоценки законодательно не утверждался, и организации руководствовались коэффициентами пересчета, установленными Положением о порядке переоценки основных фондов (средств) предприятий и организаций.

Теоретически результаты переоценки не должны были сильно повлиять на уровень цен, что объяснялось следующими причинами:

- доля амортизации в себестоимости продукции была незначительна (в промышленности, например, около 1%);
- по объектам активной части основных средств, достигшим нормативного срока службы, с 1991 г. было прекращено начисление амортизации;
- с 1992 г. по пассивной части основных средств, достигших нормативного срока, не начислялась амортизация;
- полностью изношенного оборудования в народном хозяйстве страны было довольно много — в промышленности, например, на протяжении длительного времени нормативные сроки

службы оборудования составляли 12–14 лет, а фактические — 26–27 лет, т.е. в 2 раза больше;

- организации имели право принять решение о применении понижающих коэффициентов к нормам амортизации в размере 0,5 [11, с. 4].

Однако дальнейшие события показали, что в стране после проведенной переоценки произошел новый виток инфляции (в 1994 г. темп роста инфляции составил 204%).

Следующая переоценка была проведена в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 19.08.1994 № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов» по состоянию на 01.01.1995. В отличие от предыдущих переоценок, переоценке подвергались также памятники культуры и истории и жилые здания, находящиеся на балансе предприятий и организаций. При этом переоценка производилась по: затратам в незавершенное строительство жилья; жилым домикам, входящим во временный жилой фонд; жилым домам на балансе предприятий, а также отдельным квартирам, выкупленным предприятиями, в многоквартирных жилых домах.

Особенностью переоценки по состоянию на 01.01.1995 явилось то, что предприятиям и организациям предоставлено право осуществлять переоценку основных средств двумя методами: путем прямого пересчета их балансовой стоимости применительно к ценам, складывающимся на 01.01.1995 на соответствующие виды основных фондов, и путем индексации для приведения их балансовой стоимости в соответствии с действующими ценами и условиями воспроизводства.

В случае проведения переоценки основных средств путем прямого пересчета для подтверждения рыночной цены на объекты основных средств по состоянию на 01.01.1995 могли быть использованы следующие способы: получение в письменной форме данных о ценах на аналогичную продукцию от предприятий-изготовителей; справки торгующих или снабженческих организаций об уровне цен; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о рыночной стоимости

объектов основных средств, подтвержденные консультационной и иной специализированной организацией.

Оценка по рыночной стоимости предусматривает вариант, при котором фактический вариант переоценки может быть меньше 1, если в результате предшествующей переоценки восстановительная стоимость объектов была завышенной. Однако в нормативных документах вопрос отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки основных средств, уменьшающих их балансовую стоимость, не рассматривался.

В случае проведения переоценки основных средств путем индексации использовались индексы (коэффициенты) пересчета, разработанные Госкомстатом России. При определении индексов пересчета применялась более детализированная группировка основных средств, чем при предыдущих переоценках. Основные средства подразделены на 27 групп. В зависимости от периодов приобретения коэффициенты дифференцированы по шести группам (приобретенные до 1986 г., в 1986–1993 гг. и по отдельным кварталам 1994 г.).

Следует отметить, что в переоценке на 01.01.1995 был весьма неоднозначный подход к оценке земельных участков и капитальных вложений на улучшение земель. До переоценки 1995 г. такие объекты не рассматривались в составе основных средств предприятий. Так, составляемый за 1994 г. статистический Отчет о наличии и движении основных средств и других нефинансовых активов предусматривал отражение земельных участков, находящихся в собственности предприятий, в разд. IV «Другие активы, не являющиеся основными средствами». Таким образом, поскольку земельные участки в состав основных средств не включались и учитывались обособленно, переоценке они не подлежали.

В 1995 г. также разъяснялось, что стоимость земельных участков, находящихся в собственности предприятия, в общий объем основных фондов не включается. Однако в связи с тем, что в составе основных фондов учитываются капитальные затраты по улучшению земель и издержки, связанные с передачей права собственности на землю (вознаграждения,

выплачиваемые землемерам, оценщикам, оплата услуг адвокатов, агентов по операциям с недвижимостью и других посредников, пошлины и иные налоги, связанные с этими операциями), они подвергались переоценке.

Переоценка основных средств по состоянию на 01.01.1996 была проведена согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 25.11.1995 № 1148 «О переоценке основных фондов». Особенностью данной переоценки является то, что с 01.01.1996 был введен в действие новый Общероссийский классификатор основных фондов, учитывающий международный опыт учета и классификации основных фондов. В связи с этим в сообщенных Госкомстатом России индексах изменения стоимости основных фондов отнесение объектов к тем или иным группам и видам основных средств было произведено по действующему до настоящего времени классификатору «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов» (постановление Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072) и по Общероссийскому классификатору основных фондов.

Объекты основных средств были подразделены на 15 групп. При этом была предусмотрена более детальная дифференциация таких групп, как машины, оборудование и транспортные средства. Кроме того, при разработке индексов пересчета учитывался временной фактор — в зависимости от даты приобретения индексы дифференцировались по шести группам (приобретенные до 1980 г., в 1981–1994 гг., по отдельным кварталам 1995 г.).

Как и предыдущая, переоценка на 01.01.1996 предполагала два альтернативных варианта: на основе рекомендуемых коэффициентов (индексов) пересчета либо на основе прямого пересчета балансовой стоимости основных средств применительно к ценам, складывающимся на соответствующие виды основных средств и подтвержденным документами и экспертными заключениями о рыночной стоимости указанных основных средств.

Необходимость оценки объектов основных средств по рыночным ценам была вызвана тем обстоятельством, что предыдущие переоценки предусматривали прямой механический

пересчет и не учитывали моральный износ, поэтому стоимость объектов нередко оказывалась завышенной.

Для экспертных заключений о рыночной стоимости таких объектов, как здания, сооружения, машины и оборудование, широко привлекались организации оценщиков. При этом основным методом определения рыночной стоимости объектов был затратный, при котором учитывались все затраты, включаемые в состав основных средств (по транспортировке, установке и т.д.), которые должна была бы осуществить организация, владеющая переоцениваемыми основными средствами, если бы она на дату переоценки полностью заменила оцениваемые основные средства.

Последняя переоценка основных средств, проводимая по постановлениям Правительства Российской Федерации, была осуществлена по состоянию на 01.01.1997 в соответствии с постановлением от 07.12.1996 № 1442 «О переоценке основных фондов в 1997 году». Данная переоценка учитывала негативные последствия предыдущих переоценок, проводимых в достаточно сжатые сроки. В связи с этим переоценка осуществлялась в течение всего 1997 г., и отчет о результатах переоценки разрешалось предоставлять в 1998 г.

Как и при проведении переоценки 1995 и 1996 гг., предприятиям и организациям предоставлено альтернативное право осуществлять переоценку основных средств либо на основе индексов изменения их стоимости, разработанных Госкомстатом России, либо путем прямого пересчета их балансовой стоимости применительно к рыночным ценам, складывающимся на момент переоценки.

При этом определяющим методом переоценки считался метод прямой оценки, который позволял исправить неточности, накопившиеся в результате применения среднегрупповых индексов в ходе предшествующих переоценок. Основным подходом определения рыночной стоимости по-прежнему оставался затратный. Однако в форме статистического наблюдения № 11 появился показатель, называемый «Оценка вероятной рыночной стоимости продажи основных фондов». Таким образом, оценщики могли использовать все альтернативные методы

расчета рыночной стоимости: затратный, доходный и сравнительного анализа продаж.

В отличие от других переоценок, при определении восстановительной стоимости основных средств на 01.01.1997 делалась скидка на моральный износ объектов. Так, в случае использования метода прямой оценки при расчете восстановительной стоимости оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершённых строительством, могло быть дополнительно учтено их физическое и моральное устаревание. Это может быть сделано либо на основе условного расчета устаревания по нормам амортизации на аналогичные объекты основных средств, либо с помощью расчета скидки к стоимости данных объектов основных средств.

Отличительные особенности переоценки на 01.01.1997 состоят в следующем:

- дифференциация индексов переоценки не только по типам зданий и сооружений, видам машин и оборудования, транспортных и других основных средств, периодам изготовления (приобретения), но и по регионам;
- установление максимальных и минимальных индексов, в пределах которых организации самостоятельно могут выбирать любое значение индекса, исходя из задачи наиболее точного определения их восстановительной стоимости;
- по основным средствам, изношенным к моменту переоценки по данным бухгалтерского учета на 80% и более, независимо от периода их производства (строительства) и приобретения разрешается применение понижающего коэффициента 0,85 к исходной величине индекса;
- по основным средствам организаций машиностроения, легкой промышленности, а также угольной промышленности может применяться дополнительный коэффициент 0,9;
- по отдельным группам основных средств установлены индексы изменения стоимости со значением менее 1.

Таким образом, на основе расчетов восстановительной стоимости по индексам по некоторым значительно изношенным основным средствам, относящимся к организациям машиностроения, легкой и угольной промышленности, наблюдалось уменьшение переоцененной стоимости объектов по сравнению с их балансовой стоимостью.

Вместе с тем переоценка основных средств на 01.01.1997 имела и негативные моменты. В отличие от других переоценок, в постановлении Правительства Российской Федерации не конкретизировались субъекты переоценки. Так, субъектами переоценок 1992–1995 гг. были все предприятия и организации на территории Российской Федерации независимо от видов деятельности и форм собственности, субъектами переоценки 1996 г. являлись коммерческие и некоммерческие организации независимо от организационно-правовых форм.

В 1997 г. была принята иная трактовка: переоценке подвергались основные средства, находящиеся в собственности организаций, их хозяйственном ведении, оперативном управлении и долгосрочной аренде с правом выкупа. Таким образом, постановление Правительства Российской Федерации о переоценке основных фондов на 01.01.1997 обостряло внимание на правовой аспект субъектов переоценки.

Следует отметить, что такая трактовка привела к тому, что из объектов переоценки искусственно были исключены основные средства, переданные в совместную деятельность, филиалам, представительствам, структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, дочерним предприятиям, поскольку такие основные средства не находились в их собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении. Безусловно, это привело к искажению стоимости основных средств в народном хозяйстве, а также к искажению показателей, характеризующих показатели деятельности филиалов, структурных подразделений, совместной деятельности.

Переоценке на 01.01.1997 подвергались и жилые здания, имеющиеся на балансе предприятий. Но из категории переоцениваемых объектов исключен такой объект, как квартиры, приобретенные организациями в объектах жилого фонда. Это вызвано тем, что переоценке подлежали только основные фонды (основные средства), находящиеся в собственности организаций. Объекты, находящиеся в пользовании организации, такие как «права на квартиру», по действующим правилам подлежали учету в составе нематериальных активов и, следовательно, переоценке не подвергались. Такое

положение не соответствовало порядку проведения переоценки на 01.01.1995, когда переоценка проводилась и по отдельным квартирам в жилом фонде, принадлежащим предприятиям и организациям.

В соответствии с Порядком проведения переоценки основных средств на 01.01.1997 переоценке подлежали все элементы незавершенного строительства: оборудование в монтаже, оборудование, не требующее монтажа, находящееся на складе и числящееся при этом в незавершенном строительстве, а также капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель. Стоимость земельных участков и объектов природопользования переоценке не подлежала.

Механизм переоценки 1997 г. был следующим: поскольку переоценка основных средств проводилась в течение всего 1997 г., восстановительная стоимость определялась в ценах на начало года (01.01.1997), а итоги переоценки отражались в отчетности с начала следующего года (на 01.04.1998). Это вызывало дополнительные аспекты переоценки.

Во-первых, начисление износа основных средств производилось исходя из стоимости основных средств на 01.01.1997 по действующим нормам амортизационных отчислений без учета переоценки 1997 г., и сумма начисленного в течение года износа не пересчитывалась. Таким образом, остаточная стоимость основных средств, отражаемая в отчетности за I квартал 1998 г., приравнивалась к восстановительной стоимости основных средств на 01.01.1997 за вычетом износа, накопленного на 01.01.1997 (с учетом предыдущих переоценок), и износа, начисленного за 1997 г. (без учета переоценки).

В том случае, если переоценка основных средств осуществлялась по индексам пересчета, значение которых меньше 1, возникала парадоксальная ситуация. Сумма износа, начисленного за весь период функционирования основных средств, оказывалась больше восстановительной стоимости, и, таким образом, остаточная стоимость основных средств после проведения переоценки становилась отрицательной. Естественно, что такой ход событий нормативными документами, регламентирующими переоценку основных средств, не

предусматривался. В связи с этим предприятия самостоятельно определялись с решением проблемы излишне начисленного износа. Варианты решения были следующими: списание износа с одновременным увеличением добавочного капитала либо с отнесением на прибыль по операциям прошлых лет. При первом варианте необоснованно увеличивался источник собственных средств предприятия. Второй вариант более удачен, так как организации, излишне начисляя износ, занижали тем самым финансовый результат текущего года. Однако данный вариант приводил к увеличению налогооблагаемой базы налога на прибыль за I квартал 1998 г.

Во-вторых, поскольку итоги переоценки на 01.01.1997 были подведены только в начале следующего, 1998-го, года, возникал вопрос об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с выбытием основных средств в течение 1997 г.

В конце 1997 г. появился еще один альтернативный вариант переоценки — не производить переоценку основных средств вообще. Этот вариант регламентирован постановлением Правительства Российской Федерации от 31.12.1997 № 1672 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений», в соответствии с которым предусматривалось, что в случае если в результате проведения переоценки основных средств на 01.01.1997 путем индексации балансовой стоимости отдельных объектов ухудшаются финансово-экономические показатели организации и искажается структура ее бухгалтерского баланса, организация имеет право сохранять при ведении бухгалтерского и статистического учета и составления отчетности на 01.01.1998 балансовую стоимость основных фондов по состоянию на 01.01.1996.

Поскольку вышеуказанным постановлением Правительства Российской Федерации не были конкретизированы критерии ухудшения финансово-экономических показателей организаций и искажения структуры бухгалтерского баланса, то организации определяли их самостоятельно. В качестве критерия ухудшения финансово-экономических показателей были использованы показатели себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) и конечного

финансового результата деятельности организации.

С 01.01.1998 существенной особенностью переоценки явилось то, что переоценка перестала быть обязанностью, а стала правом организаций. Такое право было определено введенным в действие с 01.01.1998 Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97). Согласно ему организации могли не чаще одного раза в год (на начало отчетного года), в том числе на 01.01.1998, переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

В соответствии с ПБУ 6/97 Госкомстатом России были разработаны и утверждены индексы изменения стоимости основных фондов, оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершаемых строительством, для переоценки в восстановительную стоимость на 01.01.1998. При этом предусматривалось применение дополнительных понижающих коэффициентов по машинам, оборудованию и транспортным средствам, процент износа которых по результатам переоценки 1997 г. составил более 75%, а также по зданиям, сооружениям и другим видам основных средств с износом более 50%.

Следует отметить, что предыдущие переоценки (особенно по состоянию на 01.01.1995 и 01.01.1996) привели к тому, что балансовая стоимость основных средств была увеличена в несколько раз. Так, стоимость зданий (кроме жилых), возведенных до 1994 г., при переоценке на 01.01.1996 была увеличена в среднем в 2,8 раза, жилых зданий — в 3,9 раза, машин и оборудования — от 1,3 до 4,6 раза, транспортных средств — от 1,8 до 4,6 раза. При переоценке по состоянию на 01.01.1997 произошло дальнейшее увеличение стоимости объектов основных средств: промышленных зданий — в среднем в 1,5 раза, машин и оборудования — от 1,0 до 1,65 раза, транспортных средств — от 1,0 до 1,85 раза [12, с. 10].

В связи с этим в целях определения реальной стоимости основных средств постановлением Правительства Российской Федерации от 24.06.1998 № 627 «Об уточнении порядка

расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» организациям было предоставлено право провести переоценку (по существу уценку) в тех случаях, когда балансовая стоимость объектов основных средств превышала текущие рыночные цены. При невозможности оценить отдельные объекты основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам в связи с отсутствием таких объектов или их аналогов на рынке организациям было предоставлено право уценить основные средства до стоимости, отраженной в бухгалтерском учете по состоянию на 31.12.1995.

Понятие «рыночная стоимость» появилось в Федеральном законе от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», в соответствии с которым под рыночной стоимостью объекта оценки понималась наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции [13, с. 68].

Особенностью переоценки 1998 г. являлось то, что постановлением Правительства Российской Федерации от 24.06.1998 № 627 особое внимание уделялось субъектам естественных монополий. В целях снижения цен и тарифов на продукцию и услуги субъектам естественных монополий предусматривалось установление соответствия балансовой стоимости основных средств уровню текущих рыночных цен на них. При этом амортизационные отчисления в затратах на производство и реализацию продукции следовало скорректировать исходя из уточненной балансовой стоимости основных средств. Такое внимание к субъектам естественных монополий объяснялось тем, что вследствие существования монополии производителей последние в большинстве случаев не заинтересованы в снижении балансовой стоимости основных средств и, как следствие этого, в снижении цен на свою продукцию.

Итак, начиная с 1925 г. было проведено восемь генеральных переоценок основных средств. В бухгалтерском балансе объекты основных средств отражались по остаточной стоимости, рассчитанной на основе их восстановительной стоимости. Таким образом, методология переоценки основных средств основана

на идеях органической балансовой концепции [14, с. 19]. Основной целью проведения переоценок было создание экономических условий для осуществления инвестиционных процессов в стране. Однако данные о динамике основных показателей инвестиционной деятельности свидетельствовали о том, что за

время проводимых переоценок инвестиционная деятельность не была активной. Кроме того, инвестиции осуществлялись не на новое строительство, а на техническое перевооружение и реконструкцию действующих предприятий. Итогом переоценок было в основном увеличение стоимости основных средств.

Литература

1. Куликова Л.И. Оценка имущественных статей баланса в работах российских ученых начала XX века // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 140–144.
2. Войтехов П.Г. Нормы амортизации и оценка имущества. М.-Л.: АО «Промиздат», 1926. 228 с.
3. Куликова Л.И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. Казань: Изд-во КФЭИ, 2000. 308 с.
4. Блатов Н.А. Балансоведение (курс общий). Л.: Экономическое образование, 1930. 296 с.
5. Белов Н.А. О результатах переоценки // Бухгалтерский учет. 1960. № 10. С. 2–4.
6. Народное хозяйство СССР в 1960 году. М.: Госстатиздат, 1961. 690 с.
7. Кваша Я.К. К переоценке основных фондов // Вопросы экономики. 1969. № 3. С. 23–28.
8. Народное хозяйство СССР в 1972 году. М.: Госстатиздат, 1972. 740 с.
9. Куликова Л.И. Концепция бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов в коммерческих организациях: дис. ... д-ра экон. наук. Казань, 2001. 366 с.
10. Боброва Н., Русакова Е. Переоценка основных фондов // Экономика и жизнь. 1994. № 7. С. 13.
11. Боброва Н., Гордонов М., Цигельник А. Переоценка: как составить статистический отчет // Экономика и жизнь. 1994. № 4. С. 4.
12. Безруких П.С. Комментарий к Постановлению Правительства Российской Федерации от 24 июня 1998 года № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» // Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: Нормативные документы. Комментарий. Вып. 14 (64). М.: ФБК-Пресс, 1996. С. 8–11.
13. Куликова Л.И., Степанов К.А. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности. Казань: Казанский гос. ун-т, 2009. 214 с.
14. Куликова Л.И., Семенихина Н.Б. Актуарный баланс и использование его данных для оценки финансового положения предприятия как имущественного комплекса: монография. М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2013. 88 с.

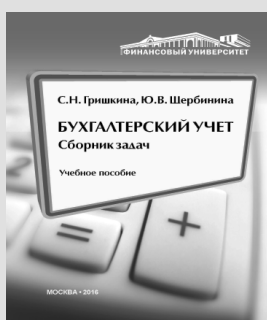
References

1. Kulikova L.I. Otsenka imushchestvennykh statei balansa v rabotakh rossiiskikh uchenykh nachala XX veka [The assessment of the material balance-sheet accounts in the works of Russian scientists of the twentieth century] Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 140–144 (in Russ.).
2. Voitekhev P.G. Normy amortizatsii i otsenka imushchestva [The norms of amortization and depreciation and property evaluation]. Moscow-Leningrad, AO «Promizdat» — Joint-Stock company “Promizdat”, 1926, p. 228. (in Russ.).
3. Kulikova L.I. Uchet osnovnykh sredstv: sovremennaiia kontseptsiiia i tendentsii razvitiia [Fixed assets accounting: contemporary concepts and development trends]. Kazan', Izd-vo KFEI — KFEI Publishing house, 2000, 308 p. (in Russ.).
4. Blatov N.A. Balansovedenie (kurs obshchii) [Accounting study. General course]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie — Economic education, 1930, 296 p. (in Russ.).
5. Belov N.A. O rezul'tatakh pereotsenki [On the results of revaluation]. Bukhgalterskii uchet — Accounting, 1960, no. 10, pp. 2–4 (in Russ.).

6. Narodnoe khoziaistvo SSSR v 1960 godu [The national economic enterprise of the USSR in the year 1960]. Moscow, Gosstatizdat — Gosstatizdat, 1961, 690 p. (in Russ.).
7. *Kvasha Ia.K.* K pereotsenke osnovnykh fondov [To the question of revaluation of the capital assets]. Voprosy ekonomiki — Questions on economy, 1969, no. 3, pp. 23–28 (in Russ.).
8. Narodnoe khoziaistvo SSSR v 1972 godu [The national economic enterprise of the USSR in the year 1972]. Moscow, Gosstatizdat — Gosstatizdat, 1972, 740 p. (in Russ.).
9. *Kulikova L.I.* Kontseptsiia bukhgalterskogo ucheta dolgosrochnykh material'nykh aktivov v kommercheskikh organizatsiiakh: dis. ... d-ra ekon. nauk [The accounting concepts of long-term tangible assets in commercial enterprises: thesis for a doctor's degree in Economics]. Kazan', 2001, 366 p. (in Russ.).
10. *Bobrova N., Rusakova E.* Pereotsenka osnovnykh fondov [Capital assets revaluation]. Ekonomika i zhizn' — Economics and life, 1994, no. 7, p. 13 (in Russ.).
11. *Bobrova N., Gordonov M., Tsigel'nik A.* Pereotsenka: kak sostavit' statisticheskii otchet [Revaluation: How to draw up a statistical statement]. Ekonomika i zhizn' — Economics and life, 1994, no. 4, p. 4 (in Russ.).
12. *Bezrukikh P.S.* Kommentarii k Postanovleniiu Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii ot 24 iyunia 1998 goda № 627 «Ob utochnenii poriadka rascheta amortizatsionnykh otchislenii i pereotsenke osnovnykh fondov». Novoe v bukhgalterskom uchete i otchetnosti v Rossiiskoi Federatsii: Normativnye dokumenty. Kommentarii. Vyp. 14 (64) [Commentary to the Governmental Resolution of the Russian Federation no. 627 dated back to 24th of June 1998 “On the clarification of settlement terms of depreciation charges and revaluation of capital assets. Novelty in accounting and reporting in the Russian Federation: Normative documents. Commentary, 14th edition (64)]. Moscow, FBK-Press — FBK-Press, 1996, pp. 8–11 (in Russ.).
13. *Kulikova L.I., Stepanov K.A.* Printsip nepreryvnosti deiatel'nosti predpriiatiia v bukhgalterskom uchete i otchetnosti [Going concern in accounting and reporting]. Kazan', Kazanskii gos. un-t — Kazan State University, 2009, 214 p. (in Russ.).
14. *Kulikova L.I., Semenikhina N.B.* Aktuarnyi balans i ispol'zovanie ego dannykh dlia otsenki finansovogo polozheniia predpriiatiia kak imushchestvennogo kompleksa: monografiia [Actuarial balance-sheet and the use of its data in the evaluation of the financial position of an enterprise as a portfolio of assets: a monograph]. Moscow, Izdatel'skii dom «Nauchnaia biblioteka» — Publishing house “Scientific library”, 2013, 88 p. (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Гришкина С.Н., Щербинина Ю.В.

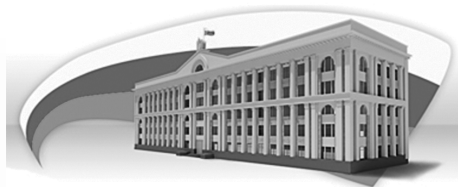
Бухгалтерский учет: сборник задач. М.: Финансовый университет, 2016. 220 с.

ISBN 978-5-7942-1339-3

Сборник задач предназначен для проведения практических и самостоятельных занятий студентов по дисциплинам «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет и анализ» и «Бухгалтерский финансовый учет» для студентов, обучающихся по направлению 080100.62 «Экономика» (уровень бакалавриата).

Сборник задач подготовлен с использованием информационной системы «КонсультантПлюс».

Публикуется в авторской редакции.



Второе высшее образование
в Финансовом университете

ИНСТИТУТ СОКРАЩЕННЫХ ПРОГРАММ

*Лучшие инвестиции – инвестиции
в человеческий капитал*

Проводится набор групп с началом занятий в сентябре 2016 г.

Институт сокращенных программ является одним из старейших структурных подразделений Финансового университета. Основанный в 1977 г. в статусе специального факультета в составе Московского финансового института, он занимался подготовкой высококвалифицированных руководящих кадров в области валютных операций, международного кредита и международных расчетов. В 1992 г. был преобразован в Институт профессиональной подготовки кадров по финансово-банковским специальностям, а в 2006 г. – в Институт сокращенных программ.

Миссия Института – создание условий и образовательной среды для получения качественного второго высшего образования по основным направлениям обучения в Финансовом университете.

Занятия проходят в основном здании Финансового университета по адресу: Ленинградский проспект, дом 49 (станция метро «Аэропорт»). Лекции и семинары проводят профессора и доценты профильных кафедр Финансового университета и приглашенные специалисты-практики.

Обучение проводится по следующим программам бакалавриата

Направление подготовки	Программа
ЭКОНОМИКА	Банковское дело и финансовые рынки
	Корпоративные финансы
	Бухгалтерский учет, анализ и аудит
	Государственные и муниципальные финансы
	Налоги и налогообложение
	Страхование
МЕНЕДЖМЕНТ	Финансовый менеджмент
	Антикризисное управление
ЮРИСПРУДЕНЦИЯ	Гражданское и предпринимательское право
	Финансовое и налоговое право
	Международное финансовое право

Срок обучения – 3 года по всем программам.

Стоимость обучения:

вечерняя форма – 138 900 руб. в год (158 200 руб. в год – для иностранных граждан),
заочная форма – 111 900 руб. в год (134 500 руб. в год – для иностранных граждан)

Формы занятий

Вечерняя – ежедневно по будням с 18.30 до 21.40

Заочная

По будням – 2 раза в неделю с 18.30 до 21.40

По субботам – еженедельно с 10.00 до 16.50

По сессиям – 2 раза в год учебные сессии продолжительностью 3 недели

Контакты

Приемная комиссия ИСП:

8(499)943-93-37

8(499)943-94-16

По будням с 10.00 до 18.00