



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№6 | 2015

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- ИПБ России наделен полномочиями ЦОК
с. 2
- Особенности управленческого учета
предпринимательской активности
с. 11
- Современные особенности кризис-
диагностики в системе антикризисного
и арбитражного управления
с. 33
- К вопросу об анализе эффективности затрат
на оплату труда персонала организации
с. 37
- Изменение парадигмы стратегического
управления и ее влияние на организацию
внутреннего контроля.
с. 45



2015 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, professor, pro-rector on economic work and property of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Lilia GRIGOROI, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Kishinev

Accounting, statistics

- 3 Internal controls monitoring in the economic entities
A. Bodyako
- 6 Efficiency of IFRS application in Russia
A. Bulaeva
- 11 Features of management accounting of business activity
D. Rozhkova
- 16 Performance audit of public expenses under the conditions of virtual economy
S. Fedorchukova
- 21 Role of environmental audit in ensuring environmental security and sustainable development of the Russian organizations
L. Chkhutiashvili

Economics and national economy management

- 28 Analytical capabilities and limitations of determining the signs of fraudulent bankruptcy
A. Akulov
- 33 Modern features of the crisis diagnostics in the anti-crisis and arbitration management system
N. Akulova, D. Ryakhovsky
- 37 On the issue of analyzing the effectiveness of labor costs of organizations personnel
E. Mizikovskiy, Y. Makusheva
- 41 Theoretical foundation of comprehensive assessment necessity of the effectiveness of small businesses enterprises
T. Rogulenko, D. Pozov
- 45 Modification of the strategic management's paradigm and its impact on the organization of internal control
V. Smirnov

В ИПБ России

2 Новости

Бухгалтерский учет, статистика

- 3 Мониторинг средств внутреннего контроля экономических субъектов
А.В. Бодяко
- 6 Эффективность применения МСФО в России
А.В. Булаева
- 11 Особенности управленческого учета предпринимательской активности
Д.Ю. Рожкова
- 16 Аудит эффективности государственных расходов в условиях виртуальной экономики
С.Г. Федорчукова
- 21 Роль экологического аудита в обеспечении экологической безопасности и устойчивого развития российских организаций
Л.В. Чхутиашвили

Экономика и управление народным хозяйством

- 28 Аналитические возможности и ограничения установления признаков злостного банкротства
А.Я. Акулов
- 33 Современные особенности кризис-диагностики в системе антикризисного и арбитражного управления
Н.Г. Акулова, Д.И. Ряховский
- 37 К вопросу об анализе эффективности затрат на оплату труда персонала организаций
Е.А. Мизиковский, Ю.А. Макушева
- 41 Теоретическое обоснование необходимости комплексной оценки эффективности деятельности предприятий малого бизнеса
Т.М. Рогулenco, Д.А. Позов
- 45 Изменение парадигмы стратегического управления и ее влияние на организацию внутреннего контроля
В.В. Смирнов

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 08 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров
и аудиторов России»,
тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
03.11.2015.
Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.
Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу «Почта России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Новости

ИПБ России наделен полномочиями ЦОК

Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка наделил ИПБ России полномочиями центра оценки квалификации (ЦОК). Это решение утвердил Национальный совет при Президенте РФ по профессиональным квалификациям.

ЦОК являются одним из важнейших элементов системы независимой оценки квалификаций, которая находится в стадии становления. В частности, функционирование ЦОК предусмотрено проектом закона об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам, который разработан Минтрудом России.

Независимая оценка квалификации призвана подтвердить, что уровень квалификации претендента соответствует требованиям соответствующего профстандарта. Такую оценку могут проводить только организации, наделенные полномочиями ЦОК.

ИПБ России имеет многолетний опыт аттестации специалистов в области бухгалтерского учета, успешно работает в качестве субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета, способен осуществлять деятельность в субъектах Российской Федерации благодаря широкой корпоративной сети. Кроме того, ИПБ России является разработчиком профессионального стандарта «Бухгалтер» и в настоящее время осуществляет функции по мониторингу применения и разъяснению его положений. Все эти аспекты были учтены при наделении ИПБ России полномочиями ЦОК.

Общение с бухгалтерами показывает возрастающий интерес к аттестации в соответствии с профстандартом

ИПБ России принял участие в нескольких мероприятиях, организованных его партнерами. Институт оказал

данным мероприятиям информационную поддержку.

Так, 8 октября 2015 года в Москве, в Центральном доме ученых РАН состоялся Осенний деловой конгресс компании «Такском». Специалисты ФНС России рассказали о существенных изменениях и актуальных вопросах налогообложения прибыли организаций, о подготовке к декларационной кампании по НДС за III квартал и особенностях представления отчетности за 9 месяцев 2015 года, а также дали разъяснения о торговом сборе.

14 октября 2015 года специалисты ИПБ участвовали в конференции РБК «Налоговые маневры — 2015». Были освещены законодательные изменения 2015 года и налоговая политика на 2016 – 2018 годы, вопросы практической реализации экологического и утилизационного сбора, а также различные аспекты налогообложения. Спикеры поделились с участниками конференции своими практическими рекомендациями.

21 октября 2015 года в Конгресс-центре РЭУ им. Г.В. Плеханова проводилась бесплатная конференция для бухгалтеров и аудиторов «Новое в налогообложении и бухгалтерском учете в 2015 году» учебно-информационного центра АКДИ «Экономика и жизнь». На конференции выступили ведущие специалисты, в том числе представители Минфина России и ФНС России: О.Д. Хороший, С.Б. Пахалуева, О.С. Думинская, О.В. Хритинин, О.Г. Лапина и др.

На каждом из перечисленных мероприятий специалисты ИПБ России знакомили участников с особенностями аттестации в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер», рассказывали о новой системе независимой оценки квалификаций, частью которой стал институт, получив полномочия центра оценки квалификации (ЦОК), и новых возможностях, которые стандарт открывает перед бухгалтерами.

УДК 338

Мониторинг средств внутреннего контроля экономических субъектов

Internal controls monitoring in the economic entities

Анна Владимировна Бодяко, Государственный университет управления, Россия, Москва
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения
e-mail: anna.bodyako@mail.ru

109542, Москва, Рязанский проспект, 99, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения.
Тел. 8 (495) 371–11–83

Anna Bodyako, The State University of Management, Russia, Moscow
PhD, associate Professor of Accounting, Audit and Taxation Department
e-mail: anna.bodyako@mail.ru
99, Ryazansky avenue, Moscow, Russia, 109542, Accounting, Audit and Taxation Department.
Phone: 8 (495) 371–11–83

В статье определяется роль системы внутреннего контроля на предприятии, ее влияние на качество элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности. Раскрываются понятия: внутренний контроль и мониторинг средств контроля. Приводятся цели, состав, этапы и источники информации для проведения мониторинга средств контроля.

The article determines the role of the internal control system of the enterprise and its impact on the quality of elements of financial (accounting) statements. Concepts such as internal control and controls monitoring are disclosed. The objectives, composition, stages and information sources for the controls monitoring are presented.

Ключевые слова: внутренний контроль; мониторинг средств контроля.

Keywords: internal control; controls monitoring

Формирование эффективной системы бухгалтерского учета и контроля экономического субъекта требует модификации целого ряда способов сбора и обработки информации, содержания учетных и контрольных процедур, методов оценки объектов учета и составления отчетности. Крайне важно не только максимизировать вложения финансовых средств в ресурсы, но и обеспечить прозрачность использования каждого рубля вложенных средств. Данные вопросы определяют актуальность темы статьи.

Совершенствование системы внутреннего контроля целесообразно осуществлять путем постоянно действующего мониторинга средств контроля. При этом мониторинг средств контроля должен регулировать как систему внутреннего контроля в целом, так и совокупность ее взаимосвязанных элементов, таких как контрольная среда; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационная система, в том числе связанная с подготовкой

финансовой (бухгалтерской) отчетности; контрольные действия [3, 4, 6].

Системный мониторинг средств контроля позволяет отслеживать функционирование всех элементов средств контроля, усиливая синергетический эффект от их взаимодействия между собой в ходе организации всех видов деятельности и образования единого целого для обеспечения эффективности и результативности деятельности экономического субъекта в соответствии с нормативными правовыми актами, а также для формирования достоверной и надежной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Руководство экономического субъекта обязано создавать и поддерживать системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы [1, 2, 5, 7, 8]. Это следует выполнять при помощи мониторинга средств контроля, включающего:

- наблюдение за эффективностью функционирования элементов средств контроля;

- оценку их надежности, характеристики их изменения;
- разработку контрольных мероприятий, таких как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками;
- оценку внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями;
- осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этического кодекса и деловой практики.

Под мониторингом средств контроля, по мнению автора, целесообразно понимать постоянно действующий процесс отслеживания, оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля как по местам его осуществления, так и во времени, разработку мер и рекомендаций по улучшению и повышению действенности средств контроля. В соответствии с данным определением мониторинг средств контроля включает:

- регулярный анализ выполненных контрольных мероприятий;
- оценку соответствия организации и применения средств контроля установленным целям;
- разработку рекомендаций по осуществлению корректирующих мероприятий в целях проведения необходимых улучшений в отношении средств контроля, которые обуславливаются как причинами текущего характера, так и изменениями условий деятельности.

Целью осуществления мониторинга является обеспечение непрерывной эффективной работы средств контроля. При этом контроль осуществляется как по первичным документам, так и по оценке операций и их результативности.

В целях совершенствования организации контроля в соответствии с законодательными и нормативными актами, регулирующими вопросы деятельности и налогообложения экономических субъектов в РФ, предлагается использовать учетные регистры, отражающие наиболее полную информацию, а также все этапы бухгалтерского учета. В части контроля оплаты труда это относится прежде всего к используемой на предприятии форме лицевого счета, не дающей исчерпывающей информации.

Для организации действующего учета фактически используется несколько учетных регистров: лицевой счет, налоговая карточка, расчетно-платежная ведомость, которые во многом повторяют друг друга и создают дополнительный объем работ. Заполнение каждого учетного регистра требует внимания и больших трудозатрат.

В связи с этим в ходе исследования разработан перечень необходимых показателей для формы лицевого счета, наиболее полно отражающего необходимую разрозненную информацию по заработной

плате. Это позволит организовать более конструктивный и целостный поток информации в едином регистре.

Практический мониторинг должен осуществляться непрерывно в рамках обычной текущей деятельности аудируемого лица и включать регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством. К таким работам целесообразно привлечь руководителей всех уровней, например, менеджеров по продажам, закупкам и производству, руководителей цехов, участков, подразделений экономического субъекта, а также другой управленческий персонал, непосредственно участвующий в решении оперативных производственных вопросов. Руководители и сотрудники могут подвергнуть сомнению сведения, которые значительно отличаются от того, что им известно о хозяйственных операциях.

В организациях, где функционируют внутренние аудиторы или персонал, выполняющий аналогичные функции, следует разработать систему функциональных обязанностей данных служебных лиц с тем, чтобы они вносили свой вклад в мониторинг средств контроля путем проведения самостоятельных оценок надежности средств контроля. Внутрихозяйственные контролирующие органы и их персонал должен, в соответствии со своими должностными обязанностями, регулярно предоставлять информацию о функционировании системы внутреннего контроля, сосредоточивая основное внимание на оценке ее организации и применения.


Результаты данной оценки необходимо регулярно сообщать руководству структурных подразделений, дополняя их предложениями по совершенствованию достоинств и устранению недостатков системы внутреннего контроля. В должностные обязанности данных структур также должна входить разработка мероприятий по улучшению средств внутреннего контроля.

Функционирование в рыночных условиях вызывает необходимость использования в ходе мониторинга как внутренних, так и внешних источников информации. Мониторинговые мероприятия, использующие информацию, полученную извне, целесообразно использовать для решения проблем, связанных с рынком, и позицией организации на нем, выявлять важные области, требующие особого внимания. Источниками внешней информации могут выступать как клиенты, которые косвенно подтверждают данные счетов, оплачивая их, так и, например, внешние аудиторы, сообщения которых целесообразно учитывать руководству при осуществлении мониторинга системы внутреннего контроля.

Специфика деятельности субъектов малого предпринимательства вызывает необходимость проведения непрерывного мониторинга внутри организации. Однако небольшая численность работников предопределяет в значительной

степени неформальный характер мониторинга, осуществляемого как часть общего руководства деятельностью экономического субъекта. Непосредственное участие руководства в операциях, как правило, позволяет выявлять серьезные отклонения от ожидаемых показателей и неточности в финансовых данных, что ведет

к своевременному принятию мер для корректировки средств контроля.

Применение в практике деятельности экономических субъектов представленных предложений по мониторингу средств контроля позволит повысить уровень его эффективности и обеспечить его действенность. 

Библиографический список

1. Бодяко П.М., Рогуленко Т.М., Пономарева С.В., Бодяко А.В. Совершенствование организации бухгалтерского учета и контроля обязательств непубличных производственных компаний по кредитам и займам : монография. – М. : Русайнс, 2015. – 256 с.
2. Никитенко И.В., Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Управление инновационным развитием высокотехнологичных корпораций России : монография. – М. : Русайнс, 2015. – 200 с.
3. Пономарева С.В. Базовые принципы теории информации, управления и бухгалтерского учета, их причинно-следственные связи // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 3. – С. 158–163.
4. Пономарева С.В. Концептуальные положения финансовой стратегии развития компаний сферы интеллектуальных бизнес-услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 059–068.
5. Пономарева С.В. Методика обеспечения целеориентированности, комплексности и прозрачности формируемой информации об оценочных обязательствах // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 3. – С. 222–226.
6. Пономарева С.В. Методология учетно-контрольной системы информационно-аналитического обеспечения целей управления бизнес-процессами компаний сферы услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 14–1. – С. 81–87.
7. Рогуленко Т.М. Экономический контроллинг как инструмент оздоровления организаций в системе управленческого учета // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2002. – № 1. – С. 79–82.
8. Сенков В.А., Рогуленко Т.М. Совершенствование методики формирования данных и анализа финансового состояния организаций в ходе налоговых проверок с учетом отраслевых особенностей // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2015. – № 5. – С. 159–162.

References

1. Bodjako P.M., Rogulenko T.M., Ponomareva S.V., Bodjako A.V. Sovershenstvovanie organizacii buhgalterskogo ucheta i kontrolja objazatel'stv nepublichnyh proizvodstvennyh kompanij po kreditam i zajmam [Improving the organization of accounting and obligations control of the non-public manufacturing companies on credits and loans] : monograph. – Moscow : Ruscience, 2015. – 256 p.
2. Nikitenko I.V., Rogulenko T.M., Ponomareva S.V. Upravlenie innovacionnym razvitiem vysokotehnologichnyh korporacij Rossii [Management of the innovative development of Russian high-tech corporations] : monograph. – Moscow : Ruscience, 2015. – 200 p.
3. Ponomareva S.V. Bazovye principy teorii informacii, upravlenija i buhgalterskogo ucheta, ih prichinno-sledstvennyye svjazi [Basic principles of information theory, management and accounting, their cause-and-effect relations] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2014. – № 3. – P. 158–163.
4. Ponomareva S.V. Konceptual'nye polozhenija finansovoj strategii razvitija kompanij sfery intellektual'nyh biznes-uslug [Conceptual statements of the financial development strategy of companies in the intellectual business services area] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2013. – № 15. – P. 059–068.
5. Ponomareva S.V. Metodika obespechenija celeorientirovannosti, kompleksnosti i prozrachnosti formiruemoj informacii ob ocenochnyh objazatel'stvah [Methods for ensuring the generated information on the estimated liabilities is goal-directed, comprehensive and transparent] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2012. – № 3. – P. 222–226.
6. Ponomareva S.V. Metodologija uchetno-kontrol'noj sistemy informacionno-analicheskogo obespechenija celej upravlenija biznes-processami kompanij sfery uslug [Methodology of accounting control system of information-analytical support for management goals business processes of firms in the services sector] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2012. – № 14–1. – P. 81–87.
7. Rogulenko T.M. Jekonomicheskij kontrolling kak instrument ozdorovlenija organizacij v sisteme upravlencheskogo ucheta [Economic controlling as a tool of improvement for the institutions in the system of management accounting] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2002. – № 1. – P. 79–82.
8. Senkov V.A., Rogulenko T.M. Sovershenstvovanie metodiki formirovanija dannyh i analiza finansovogo sostojanija organizacij v hode nalogovyh proverok s uchetom otraslevykh osobennostej [Improvement of the data generation methods and analysis of the financial condition of the organizations during tax audits considering industry characteristics] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2015. – № 5. – P. 159–162.

УДК 657

Эффективность применения МСФО в России

Efficiency of IFRS application in Russia

Анна Викторовна Булаева, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
аспирант кафедры бухгалтерского учета
e-mail: a.bulaeva@hotmail.com
Россия, 125993, г. Москва, Ленинградский просп., д. 49.
Тел. +7 (985) 162–35–10

Anna Bulaeva, Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow
Post-graduate student of the Accounting Department
e-mail: a.bulaeva@hotmail.com
49, Leningradsky avenue, Moscow, 125993,
Russia. Phone +7 (985) 162–35–10

Применение международных стандартов финансовой отчетности способствует достижению прозрачности деятельности организаций, создается возможность принимать обоснованные управленческие решения, объективно оценивать финансовое состояние и осуществлять прогнозы. В данной статье рассматривается эффективность применения МСФО в России в системе возрастающих информационных потребностей ключевых пользователей. Автором рассмотрены исторические предпосылки законодательного регулирования МСФО, приведен перечень организаций, подготавливающих отчетность по МСФО, проведен анализ применения МСФО крупнейшими российскими организациями. Представлены результаты проведенной в России независимой оценки инфраструктуры корпоративной отчетности, подготовленной по МСФО. Приведены ключевые показатели эффективности деятельности государственных корпораций, государственных компаний, государственных унитарных предприятий, а также хозяйственных обществ, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъекта РФ в совокупности превышает пятьдесят процентов.

Application of International Financial Reporting Standards contributes to the transparency of the organization's activity, it becomes possible to make informed management decisions, objectively assess the financial condition and make predictions. This article explores the efficiency of IFRS in Russia in the system of growing information needs of key users. The author describes the historical background of the legislative regulation of IFRS, provides the list of organizations that prepare IFRS financial statements, and analyzes the application of IFRS in the largest Russian organizations. The results of an independent evaluation of Russia's infrastructure corporate reporting prepared in accordance with IFRS are presented in the article. The article also includes the key indicators of efficiency of public corporations activities, public companies, state unitary enterprises as well as economic companies in the authorized capital of which the share of the Russian Federation, the subject of the Russian Federation in the aggregate exceeds fifty percent.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности (МСФО); применение МСФО; корпоративная отчетность; проведение оценки; эффективность

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS); application of IFRS; reporting under IFRS; corporate reporting; assessment; efficiency

Одной из актуальных тем является результативность и эффективность применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в Российской Федерации. Попробуем разобраться в этом нелегком

вопросе, раскрыть исторические предпосылки законодательного регулирования МСФО в России, а также провести анализ применения МСФО крупнейшими российскими организациями.

В связи с активизацией процесса глобализации мировых экономических систем МСФО получили широкое распространение в современном финансовом мире. Необходимость разработки МСФО, как единых правил представления в отчетности результатов хозяйственной деятельности компаний, была вызвана прежде всего установлением единых «правил игры» на международном финансовом рынке.

Концепция МСФО как глобальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности была публично поддержана многими международными авторитетными организациями, включая: группу «Большой двадцатки» (G20), Всемирный банк (World Bank), Международный валютный фонд (IMF), Базельский комитет (Basel Committee), Международную организацию Комиссий по ценным бумагам и биржам (IOSCO), Международную федерацию бухгалтеров (IFAC).

Применять МСФО в России впервые начали в начале 90-х годов двадцатого века подразделения международных компаний, которые решили развивать бизнес в России. Первыми российскими компаниями, подготовившими отчетность по МСФО, были ОАО «Автоваз» (1994) и ОАО «Газпром» (1996). Финансовая отчетность по МСФО была востребована компаниями нефтедобывающего и топливно-энергетического сектора в связи с выходом данных компаний на Лондонскую фондовую биржу.

Несмотря на отсутствие законодательного регулирования МСФО в России, а также на само отсутствие термина МСФО в российском законодательстве, Центральный банк Российской Федерации в письме от 25.12.2003 № 181-Т о методических рекомендациях «О порядке составления кредитными организациями финансовой отчетности» обязал, начиная с 1 января 2004 года, компании банковского сектора подготавливать отчетность по МСФО.

Открытые акционерные общества, акции которых котируются на рынках ценных бумаг, с января 2005 года на основании приказа ФСФР России от 16.03.2005 № 05-5/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» раскрывают промежуточную (квартальную) и годовую финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО или ОБПУ США (US GAAP). Начиная с 1 января 2007 года компании, эмитирующие долговые финансовые инструменты, тоже стали подготавливать отчетность по МСФО или ОБПУ США.

Законодательной основой принятия МСФО на территории Российской Федерации стал Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». В России был выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО – их адаптация к национальным стандартам, в настоящее время некоторые положения по бухгалтерскому учету содержат прямые ссылки на МСФО для решения отдельных вопросов.

В соответствии с Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской

Федерации (утв. постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107), по согласованию с Федеральной службой по финансовым рынкам и Центральным банком Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н на территории Российской Федерации введены в действие Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности.

Принятие в 2010 году Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности» придало МСФО правовой статус. В 2011 году на территории России были признаны первые 63 стандарта и интерпретации.

Планом Министерства финансов Российской Федерации на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440) определены следующие этапы такого развития:

- 2012–2013 годы – разработка предложений по развитию саморегулирования в сфере оказания бухгалтерских услуг;
- 2013–2014 годы – разработка предложений по расширению подготовки и повышению квалификации специалистов, занятых составлением, аудитом, использованием, контролем, надзором бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО;
- 2013 год – разработка предложений по внесению изменений в Единый квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и служащих (в части должностей, связанных с бухгалтерским учетом и аудиторской деятельностью), направленных на отражение современных требований в отношении применения МСФО;
- 2014 год – разработка предложений по развитию системы профессиональной аттестации бухгалтеров на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров, внесение изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», введение нового регламента аттестации бухгалтерских работников. Внедрение МСФО в России потребовало существенных изменений в системе подготовки бухгалтеров и аудиторов. Для реализации внедрения МСФО в России был реализован целый комплекс мер [2]:
- внесены концептуальные изменения в содержание вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов;
- разработан и внедрен новый государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». В этом стандарте был введен учебный курс «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», обязательный для изучения студентами. По этому курсу написаны и изданы учебники и учебные пособия, разработаны современные учебные модули, в том числе и их электронные версии;
- созданы учебно-методические комплексы по дисциплине «Международные стандарты учета и финансовой отчетности»;

Таблица 1. Применение крупнейшими российскими компаниями МСФО по данным рейтинга RAEX-400

Год	Доля компаний, составляющих отчетность по МСФО, из 400 крупнейших компаний, %	Доля общего объема реализации компаний, составляющих отчетность по МСФО, % общего объема реализации крупнейших компаний	Общий объем реализации, млрд руб.
2009	31,75	44,05	12 303,18
2010	36,75	51,42	17 288,08
2011	36,25	51,49	21 296,04
2012	38,00	61,89	28 036,63
2013	35,50	62,40	30 119,93

Расчеты проведены по данным с сайта <http://www.raexpert.ru>

- проведена переподготовка преподавателей многих вузов, преподающих МСФО студентам, а также практических работников;
- выполнен целый комплекс других работ в данной сфере.

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 с учетом особенностей организации производства, труда и управления необходимо с февраля 2015 года руководствоваться профстандартом «Бухгалтер» (приказ Минобрнауки России от 22.12.2014 № 1061н). В соответствии с данным стандартом современному бухгалтеру необходимо знать МСФО или МСФО для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта).

Международные стандарты оказывают существенное влияние на формирование учетной информации российских компаний и развитие национального учета. Начиная с 2015 года организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО международно признанным правилам, обязаны представлять и опубликовывать консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Перечень организаций, подготавливающих отчетность по МСФО (п. 2 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»), начиная с отчетности за 2015 год, существенно расширен, отчетность по МСФО необходимо составлять:

- кредитным организациям;
- страховым организациям (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- негосударственным пенсионным фондам;
- управляющим компаниям инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- клиринговым организациям;

- федеральным государственным унитарным предприятиям, перечень которых утвержден Правительством Российской Федерации;
- открытым акционерным обществам, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утвержден Правительством РФ;
- иным организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

По проблеме применения МСФО в России ежегодно проводятся конференции, практике применения МСФО посвящены труды и научные издания известных ученых и практиков: В.Г. Гетьмана, М.А. Вахрушиной, А.С. Бакаева, О.В. Рожновой, О.М. Островского, В.Ф. Палия, И.М. Дмитриевой, М.В. Мельник, А.Д. Шеремета, И.В. Аверчева, Ю.А. Бабаева, В.Т. Чая, М.В. Шишкова, М.И. Кутера, С.А. Николаевой, Н.П. Кондракова, В.В. Панкова, Н.С. Пласкова, Л.В. Горбатовой, П.С. Безруких и др.

В табл. 1 предоставлены результаты анализа данных рейтингового агентства RAEX («Эксперт РА») о применении МСФО крупнейшими российскими компаниями.

В качестве главного критерия составления рейтинга «400 крупнейших компаний России» принят показатель, характеризующий объем реализации продукции (работ, услуг). В случаях, когда в силу специфики деятельности компаний этот показатель не может быть применен (например, для банков, страховых компаний), используются данные финансовой отчетности, максимально близкие к нему по экономическому смыслу.

По результатам анализа данных рейтинга «Эксперт 400. Крупнейшие компании России по объему реализации продукции» за период с 2009 по 2013 год среднее количество крупнейших российских компаний, составляющих отчетность по МСФО, составило 143, общий объем реализации компаний, составляющих отчетность по МСФО, увеличился на 18,35%.

Снижение количества компаний, составляющих отчетность по МСФО, по данным рейтинга «Эксперт 400» можно объяснить тем фактом, что при заполнении анкеты-опросника компаниями были предоставлены данные бухгалтерской отчетности по РСБУ, но существует высокая вероятность того, что данные компании подготавливают отчетность по МСФО или ОБПУ США, но размещают ее позже.

Таблица 2. Агрегированные данные за 2014 год по данным рейтинга крупнейших компаний России по объему реализации продукции RAEX-600

Наименование отчетности	Кол-во компаний	Общий объем реализации, млрд руб.	Доля общего объема реализации компаний, составляющих отчетность по МСФО, % общего объема реализации крупнейших компаний
РСБУ	407	16 765 344,60	27,96
МСФО	152	34 293 582,40	57,19
ОПБУ США	4	5 655 096,70	9,43
Управленческая по РСБУ	30	2 619 855,70	4,37
Управленческая по МСФО	6	447 058,40	0,75
Управленческая по ОПБУ США	1	188 207,70	0,31
Итого	600	59 969 145,50	100

Расчеты проведены по данным с сайта <http://www.raexpert.ru>

Следует отметить, что в соответствии с данными доклада Министерства финансов РФ об исполнении Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 годы количество организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность, по состоянию на 31 декабря 2012 года составляло 1504 организации, а по состоянию на 31 декабря 2013 года – 1428 организаций. Снижение количества компаний произошло за счет реорганизации компаний или в связи с отзывом лицензии.

Компания «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» проверила соответствие таблиц рейтинга крупнейших компаний России по объему реализации продукции RAEX-600 за 2014 год, публикуемой на интернет-сайте ООО «РАЭКС», заявленной публикуемой на интернет-сайте методике, на выборочной основе подтвердила соответствие информации, используемой при составлении рейтинга, информации, полученной от участников опроса, проведенного для составления рейтинга.

В независимом отчете по выражению уверенности компании «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» сказано, что, если бы все участники рейтинга предоставили отчетность в соответствии с одинаковыми стандартами и если бы был проведен независимый аудит данных отчетностей, результаты рейтинга могли бы измениться. Для составления будущих рейтингов ООО «РАЭКС» рекомендуется предложить компаниям предоставлять финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО или ОПБУ США.

Экспертизу применимости МСФО и разъяснений МСФО на территории Российской Федерации проводит некоммерческая организация фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (фонд НСФО) на основании Соглашения с Министерством финансов Российской Федерации от 18.07.2011 № 01-01-06/07-144. Фондом НСФО по состоянию на 1 октября 2015 года подготовлено 16 заключений по результатам экспертизы применимости МСФО и Разъяснений МСФО на территории Российской Федерации.

В рамках проекта ТАСИС «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской

Федерации (этап III)» компанией Rozing monitoring проводилось исследование в отношении перехода российских компаний на МСФО. Из 2223 респондентов, принявших участие в данном опросе:

- 59% заявили, что российский бухгалтерский учет должен основываться именно на МСФО;
- 60% заявили, что хотели бы углубить свои профессиональные знания в области МСФО;
- более 80% желали повысить свой уровень знаний в области подготовки консолидированной отчетности [1, с. 5–6].

С целью оценки применения МСФО в России в период с апреля по август 2012 года Министерством финансов РФ была проведена независимая международная оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России. Оценка осуществлялась по методике, разработанной в рамках Конференции по торговле и развитию ООН (ЮНКТАД) и рекомендованной к использованию Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН.

В проведении оценки в России участвовали представители 13 государственных и негосударственных органов и организаций: Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития РФ, ФСФР России, Росфиннадзор, Банк России, фонд «Национальный совет по финансовой отчетности», некоммерческие партнерства «Аудиторская палата России», «Московская аудиторская палата», «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», автономная некоммерческая организация «Единая аттестационная комиссия», международные аудиторско-консультационные фирмы «Большой четверки».

Для целей оценки корпоративная отчетность рассматривалась как совокупность финансовой и нефинансовой информации об организации, представляемой ею внешним пользователям, включая государственные органы. Предмет исследования: процесс составления отчетности и представление ее внешним пользователям, аудит, контроль и надзор ее качества.

Выявляемые в ходе оценки характеристики инфраструктуры корпоративной отчетности

сопоставлялись с контрольными показателями, состав которых был определен на основе международно признанных систем стандартов: МСФО, международных стандартов аудита, международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора, международных стандартов бухгалтерского образования, международных стандартов ревизионной деятельности, стандартов Глобальной инициативы по отчетности, кодекса этики профессиональных бухгалтеров и др.

Оценивались все основные элементы инфраструктуры подготовки финансовой и нефинансовой корпоративной отчетности:

- нормативно-правовая база;
- институциональная основа;
- кадровый потенциал;
- процесс создания и укрепления инфраструктуры.

Оценка нормативно-правовой базы в целом превысила 71%, в том числе система нормативного регулирования финансовой отчетности – 77,7%; институциональных основ подготовки корпоративной отчетности – чуть более 68%; кадрового обеспечения процессов, связанных с корпоративной отчетностью, – свыше 79%. По неофициальной информации, данные показатели сопоставимы с уровнем аналогичных показателей других стран, проводивших международную оценку [3].

В целом международная независимая оценка подтвердила наличие в России развитой инфраструктуры корпоративной отчетности, достаточно высокую степень соответствия ее международнопризнанным стандартам, в том числе МСФО.

На международных рынках капитала современное состояние российской экономики и ограниченные возможности рефинансирования российских компаний и банков диктуют необходимость повышения эффективности деятельности организаций, оценки и контроля эффективности данных инвестиций. Основными целями коммерческих организаций являются обеспечение рентабельности капитала, рост рыночной стоимости бизнеса [4].

При определении эффективности применения МСФО в России следует отметить, что на законодательном уровне были разработаны Методические указания по применению ключевых показателей эффективности государственными корпорациями, государственными компаниями, государственными унитарными предприятиями, а также хозяйственными обществами, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъекта РФ в совокупности превышает 50%.

Перечислим ключевые финансово-экономические показатели для обществ (за исключением финансового сектора):

- размер дивидендов или рентабельность инвестиций акционеров (TSR);
- рентабельность инвестированного капитала (ROIC);
- рентабельность акционерного капитала (ROE);
- динамика размера EBIDA к предыдущему году;
- рентабельность по EBIDA;

- динамика удельной выручки за год из расчета на одного сотрудника;
- снижение затрат на приобретение товаров (работ, услуг) на единицу продукции.

Расчет перечисленных выше показателей проводится на основании консолидированной отчетности, подготовленной по МСФО, при отсутствии отчетности по МСФО в качестве основы используется сводная отчетность, подготовленная в соответствии с РСБУ.

В соответствии с приказом Росимущества от 29.12.2014 № 524 «Об утверждении Методических рекомендаций по разработке дивидендной политики в акционерных обществах с государственным участием» по итогам деятельности за 2015 год и последующие годы акционерные общества рассчитывают дивиденды на основании отчетности, подготовленной по МСФО.

В заключение следует отметить, что применение международных стандартов финансовой отчетности способствует достижению прозрачности деятельности организации, создается возможность принимать обоснованные управленческие решения, объективно оценивать финансовое состояние и осуществлять прогнозы. В результате внедрения МСФО в России западные инвесторы смогли понять российский бизнес, у них появилась возможность приобрести акции российских промышленных компаний, в короткие сроки осуществить интеграцию бизнеса.

Ожидаемый эффект от внедрения МСФО в России достигнут благодаря слаженной работе государственных органов и международных организаций. В результате внедрения МСФО с 2003 года произошел выход российских организаций на мировые рынки. За короткое время Россия стала лидером среди стран Европы по предложению инвесторам акций российских компаний.

В исследовании The PBN Company «Пионеры IPO» говорится, что в 2007 году российские компании провели 23 публичных предложения акций на 29,4 млрд долл. Это составило 86% от общего привлеченного капитала по всем IPO компаний из стран СНГ.

Кроме того, объем IPO компаний из России превышает объем средств, привлеченных компаниями из стран Европы, в частности в Великобритании удалось провести IPO только на 22 млрд долл., а в Германии — на 11 млрд долл.

По состоянию на 1 января 2008 года капитализация отечественного фондового рынка акций составляла 1 трлн 333 млрд долл. (32,54 трлн руб.), однако в связи с резким ухудшением ситуации на мировых фондовых рынках, связанного с нарастанием финансового кризиса в США и распространением его на другие страны, в том числе Россию, по состоянию на 31 декабря 2008 года капитализация российского фондового рынка акций снизилась на 71,8% и составила 375 млрд долл. (11 трлн руб. (-66,2%)) [5, с. 5]. По состоянию на 31 декабря 2014 года капитализация российского рынка акций составила 385 млрд долл. (23,2 трлн руб.) [6, с. 6].

Библиографический список

1. Гетьман В.Г., Рожнова О.В., Каспина Р.Г. и др. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана – М. : ИНФРА-М, 2014. – 559 с.
2. Гетьман В.Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 3(111). – С. 4–15.
3. Шнейдман Л.З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги // Финансы. – 2013. – № 1. – С. 6–10.
4. Никонова И.А. Эффективность и результативность финансовых институтов развития: оценка и управление // Финансы. – 2015. – № 3. – С. 54–56.
5. Годовой отчет ЗАО «ММВБ» за 2008 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://moex.com/s1346> (дата обращения: 19.10.2015).
6. Годовой отчет ОАО «Московская биржа» за 2014 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://moex.com/s1346> (дата обращения: 19.10.2015).

References

1. Get'man V.G., Rozhnova O.V., Kaspina R.G. and other Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti [International Financial Reporting Standards] : textbook / Ed. by V. Getman. – Moscow : INFRA-M, 2014. – 559 p.
2. Get'man V.G. Uspekhi i rezervy v reformirovanii bukhgalterskogo ucheta v Rossii na osnove MSFO [Successes and reserves of accounting reform in Russia on the basis of IFRS] // Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uch. – 2008. – № 3. – P. 4–15.
3. Shneidman L.Z. Perekhod na MSFO: sostoianie i sleduiushchie shagi [Adoption of IFRS: status and following steps] // Finansy. – 2013. – № 1. – P. 6–10.
4. Nikonova I.A. Effektivnost' i rezul'tativnost' finansovykh institutov razvitiia: otsenka i upravlenie [Efficiency and performance of financial development institutions: assessment and management] // Finansy. – 2015. – № 3. – P. 54–56.
5. Godovoj otchet ZAO MMVB za 2008 god [Annual report of «MOEX» for 2008] [Electronic resource]. – Access mode: <http://moeh.com/s1346> (date of access: 19.10.2015).
6. Godovoj otchet OAO Moskovskaja birzha za 2014 god [Annual report of «Moscow Exchange» for 2014] [Electronic resource]. – Access mode: <http://moeh.com/s1346> (date of access: 19.10.2015).

УДК 657.1

Особенности управленческого учета предпринимательской активности

Features of management accounting of business activity

Дарья Юрьевна Рожкова, Государственный университет управления, Россия, Москва
аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения
e-mail: rodasha@mail.ru
109542, Россия, Москва, Рязанский проспект 99, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения.
Тел. 8 (916) 401–50–25

Darya Rozhkova, State University of Management, Russia, Moscow
Post-graduate student of Accounting, Audit and Taxation Department
e-mail: rodasha@mail.ru
99, Ryazansky Avenue, Moscow, Russia, 109542, Accounting, Audit and Taxation Department.
Phone 8 (916) 401–50–25

В статье рассмотрены проблемные вопросы, связанные с особенностями управленческого учета предпринимательской активности. Приведен критический анализ результатов исследований зарубежных и российских ученых в этом направлении. Разработана классификация управленческого учета предпринимательской активности.

The article deals with the problematic issues connected with the peculiarities of management accounting of business activity, provides a critical analysis of Russian and foreign scientists studies in this area. The classification of management accounting of business activity is developed in the article.

Ключевые слова: предпринимательская активность; управленческий учет; принципы; система управленческого учета.

Keywords: business activity; management accounting; principles; management accounting system.

Управление предпринимательской деятельностью в современных условиях предполагает четкий анализ состояния бизнеса в короткие временные промежутки. Предпринимательская активность решает задачи, связанные с повышением доходности и уменьшением затрат, выявлением причин снижения конкурентоспособности продукции, а также с возможностями завоевания рынка.

Однако результат анализа невозможно получить без использования специальных алгоритмов и моделей, направленных на совершенствование учетных технологий, бизнес-планирования, управления доходами и расходами. Одним из факторов, способствующих росту предпринимательской активности, является наличие эффективной системы управленческого учета, которая направлена на осуществление процесса выхода на новые рынки, создания инновационных продуктов или услуг.

Управленческий учет, являясь особым инструментом, применяемым в целях управления деятельностью предприятия, улучшает качество и своевременность принимаемых управленческих решений, максимизирует результат деятельности и минимизирует риски. Следовательно, эффективная система управленческого учета способствует росту предпринимательской активности, укреплению и расширению позиций организации на рынке.

Дефиниция «управленческий учет» происходит от английского «management accounting», что дословно можно перевести как «учет управления». Этот термин появился в англоязычных странах в конце 40-х годов прошлого века. Еще в 1950 году в отчете Англо-американского совета по производительности было дано определение управленческого учета, которое впоследствии широко использовалось учеными и практиками. В соответствии с ним «управленческий учет является презентацией бухгалтерской информации таким образом, чтобы способствовать управлению, включая оперативное управление и формирование стратегии» [12].

Специалисты Института сертифицированных бухгалтеров по управленческому учету (ICMA, Австралия) отмечают: «Специалист по управленческому учету применяет его или ее профессиональные знания и навыки в ходе подготовки и представления финансовой и другой необходимой отчетности таким образом, чтобы обеспечить руководство компании информацией, необходимой при планировании и контроле деятельности предприятия» [13]. Таким образом, специалисты по управленческому учету не просто осуществляют регистрацию свершившихся фактов хозяйственной деятельности, но группируют и анализируют информацию таким образом, чтобы влиять на будущее эффективное развитие фирмы. Отметим, что информация может быть получена из различных отделов фирмы, например, маркетинга, логистики и других.

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) определяет управленческий учет как практику, которая распространяется в следующих трех областях:

- стратегический менеджмент – усиление роли специалиста управленческого учета в качестве стратегического партнера в организации;
- эффективность управления – развитие практики бизнес-решений и управление эффективностью и конкурентоспособностью;
- управление рисками – соединение теории и практики для выявления, измерения и управления рисками [10].

Следовательно, управленческий учет рассматривается в этих документах как творческое начало в работе управленцев. Менеджеры гораздо больше заинтересованы принимать такие решения, которые повлияют на будущее организации, чем анализировать и изучать информацию финансовой отчетности. При этом информация может быть получена из различных источников, таких как аудит, маркетинг, оценка, ценообразование, логистика и т.п.

Известные американские ученые Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер категорию «management accounting» трактовали как идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами [8]. Английский ученый К. Друри определял «management accounting» как подготовку информации, которая необходима пользователям для принятия управленческих решений в целях повышения эффективности производства [11].

Название управленческого учета как «management accounting» в странах с развитой рыночной экономикой зачастую не применяется. Например, в Германии термин «управленческий учет» не получил распространения, функции управленческого учета осуществляются в системе контроллинга, сущность которого реализуется в определении и контроле затрат на производство и финансовых результатов.

Во Франции вообще не используется понятие «управленческий учет», а поиск и принятие управленческих решений осуществляются при помощи маржинального учета, который базируется на анализе маржинальной прибыли. Однако единой структуры, охватывающей сущность управленческого учета и типы организаций, для которых конкретные инструменты управленческого учета должны быть применены, нами не выявлено.

Основными факторами, которые повлияли на эклектику исследований сущности системы управленческого учета, выступили различные теории доминирующего управления, такие как теории ограничений, теория ресурсов, теория обстоятельств, теория возникновения, теория хаоса, теория моделирования, теория рациональности, теория сложности, теория агента и другие.

Нет единодушия в определении сущности управленческого учета и в России. Обобщив все аспекты определения сущности дефиниции «управленческий учет», мы сгруппировали их по трем направлениям.

Первая группа авторов (М. Вахрушина и А. Шеремет) считает, что управленческий учет представляет собой разновидность бухгалтерского учета, информация по которому необходима для

принятия эффективных управленческих решений [2, 4]. Можно не согласиться с этими экономистами, поскольку управленческий учет не может быть частью или разновидностью бухгалтерского учета.

В законодательных документах России бухгалтерский учет определен как процесс «формирования документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» (ст. 1 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете»). Следовательно, цель бухгалтерского учета – это документирование и систематизация данных об объектах хозяйственной деятельности организации. Управленческий учет направлен прежде всего на предоставление сведений для принятия управленческих решений и, по сути, имеет значительную долю управленческой составляющей.

Вторая группа авторов, таких как Т. Карпова и В. Палий, управленческий учет определяет как самостоятельную интегрированную систему учета, состоящую из совокупности следующих функций: нормирования, планирования, контроля и анализа. Конечной целью управленческого учета, по их мнению, является принятие эффективных управленческих решений [5, 6].

Определение сущности управленческого учета, предложенное этой группой ученых, с нашей точки зрения, значительно приближено к мнению зарубежных авторов. Мы согласны, что управленческий учет представляет собой систему. Однако сущность любой дефиниции выражать через ее функции по крайней мере ошибочно. Кроме того, перечисленные функции являются скорее функциями управления, тем самым управленческий учет объединяется с управлением, теряя при этом свою учетную составляющую.

Третья группа авторов (П. Безруких, С. Стуков и др.) трактует управленческий учет прежде всего как совокупность производственного учета и калькулирования себестоимости продукции. При этом целью управленческого учета выступает процесс получения информации для управления предприятием [1; 7]. Думается, что ограничивая область применения управленческого учета только учетом затрат, ученые снижают роль и значение данной категории в предпринимательской активности фирмы, поскольку хозяйственная деятельность любого предприятия наряду с процессом формирования затрат связана с процессами заготовления и продажи, по которым принятие управленческих решений постоянно востребовано.

В.Э. Керимов определяет управленческий учет как «интегрированную систему внутрихозяйственного учета, предоставляющую информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений» [3]. Можно согласиться, что управленческий учет – это интегрированная система, хотя не ясен смысл ее интеграции.

В результате анализа дефиниции «управленческий учет» нами разработана классификация

управленческого учета, состоящая из трех направлений.

1. Техническо-управленческий – учет затрат, планирование и прогнозирование, контроль, принятие решений, оценка бизнеса, методы стратегического анализа.
2. Прагматический, или интерпретирующий – учет качества и создания стоимости, оценка интеллектуального капитала, стратегические вопросы управленческого учета.
3. Критический, или социально-экономический – изменения технологии рынков поведения клиентов, человеческих ресурсов, развития бизнеса и т.д.

Технический управленческий учет используется в основном практиками, характеризует место управленческого учета в информационной системе для принятия управленческих решений. Этот вид учета направлен на моделирование простой и эффективной системы управленческого учета, имеющей оптимальные инструменты, позволяющей информации плавно двигаться по уровням управления.

Прагматичный учет применяется для систематизации практических и теоретических аспектов системы управленческого учета. Прагматическое толкование используют в основном ученые и консультанты в целях анализа системы управленческого учета.

Социально-экономический, или критический учет используется в целях реальной оценки практики управленческого учета в аспекте взаимодействия организаций в широких социально-экономических контекстах. Этот подход гораздо шире, чем область управления фирмой, поскольку связан с социальными и экономическими условиями (рис. 1).

Эклектика исследований, теорий и инструментов выдвигает, на наш взгляд, следующую проблему: что должны знать руководители и что они делают не так, какие инструменты необходимо использовать, как сформировать систему управленческого учета, чтобы она была наиболее результативна и обеспечивала управление информацией для принятия эффективных решений.

Многообразие исследований, связанных с управленческим учетом, позволяет нам выбрать направления исследования и необходимость интеграции отдельных теорий и методов в единый оптимальный механизм, который, по нашему мнению, должен строиться на следующих принципах:

- тип организации, инструменты управленческого учета и стадии жизненного цикла компании взаимосвязаны;
- различные наборы инструментов управленческого учета должны быть использованы в различных типах организаций;
- изменения управленческого учета зависят от финансовых результатов и ожиданий (целей) акционеров и менеджмента;
- внешние факторы, такие как положение в мировой экономике, конкуренция, изменения науки, бизнеса, технологий, политики, общества и финансовых результатов фирмы тесно связаны;

- скорость изменений управленческого учета зависит от типа организации.

Если рассматривать учетную систему организации, то можно увидеть, что она состоит из следующих составляющих: бухгалтерский, статистический, оперативный и налоговый учет, которые являются источником информации, получаемой из разнообразных видов учета и необходимой пользователям. Здесь уместно отметить, что вся система отечественного хозяйственного учета до недавнего времени была направлена на сбор материалов для внешних пользователей, в основном фискальных органов. А собственники получали информацию о деятельности своего предприятия периодически, раз в квартал, а иногда только раз в год, в момент поступления дивидендов.

Руководство организации также получало сведения о деятельности предприятия в целом, не имея полной и всесторонней информации о деятельности различных звеньев. И, главное, информация поступала значительно позже, после свершения хозяйственных операций, когда изменить ситуацию было невозможно.

Появление управленческого учета позволило руководителям предприятия и собственникам контролировать весь процесс хозяйственной деятельности, своевременно находить проблемные области и принимать эффективные управленческие решения. В целях повышения эффективности предпринимательской активности меняется роль и значение управленческого учета, поскольку особое внимание должно уделяться стратегическому управлению, путем разработки инновационных бизнес-моделей в целях роста качества показателей деятельности предприятия.

Предпринимательская активность базируется на бизнес-модели, состоящей из двух полюсов: производитель товаров находится на первом, потребители – на втором. Чтобы в этих условиях повышать эффективность своей деятельности, необходимо создавать систему управления, которая была бы эффективной на всех стадиях хозяйственной деятельности: от производства до сбыта.

Следовательно, функции управленческого учета значительно расширяются – от управления затратами и доходами отдельного предприятия к управлению процессом создания ценностей, включая оценку деятельности всех субъектов цепочки в разрезе эффективного использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов, стратегического управления и инновационной деятельности.

В процессе управленческого учета формируется информационное поле, необходимое для эффективного управления бизнес-процессами и предпринимательской активностью. На основе изучения сущности управленческого учета нами обосновано, что эта дефиниция, являясь неперменной составляющей управленческого процесса, в то же время выступает

Рис. 1. Модель управленческого учета предпринимательской активности



как самостоятельное общественное явление, которое используется для наблюдения за тем, как осуществляется на конкретном уровне сам процесс управления.

Однако только исходя из того, что управленческий учет является двуединой функцией управления и учета, можно подойти к определению понятия «управленческий учет». Как функция управления учет имеет двойкий характер: с одной стороны – это элемент каждой основной функции управления (мотивации, организации, планирования), а с другой стороны – это самостоятельная функция управления.

Одновременно управленческий учет является одним из элементов учетной системы. Учетная система необходима для предоставления информации и представляет собой совокупность учетных инструментов.

Следовательно, управленческий учет выступает как симбиоз процесса управления и учетной системы. По нашему мнению, управленческий учет – это прежде всего система, которая состоит из определенных элементов: объект, субъект, функции, методы и инструменты.

Главной особенностью управленческого учета предпринимательской активности является его объект. Если объектом управленческого учета являются три процесса хозяйственной деятельности (заготовление, производство и продажа), то управленческий учет предпринимательской активности охватывает только два процесса – заготовление и продажу, а также часть процесса производства.

Поскольку предпринимательская активность связана с процессом планирования и образованием бизнеса, а также его изменением, процесс заготовления занимает одно из ведущих мест в системе управленческого учета. Принятие рациональных управленческих решений для обеспеченности фирмы материальными и трудовыми ресурсами, имеющими

экономическую ценность и оптимальный размер, повышает предпринимательскую активность.

В результате процесса производства осуществляется изготовление продукции, которая подлежит реализации. Предпринимательская активность характеризуется инновационным продуктом, который имеет значительную ценность в условиях устойчивой конкуренции, поэтому управленческий учет предпринимательской активности охватывает процесс производства только этого вида продукции путем калькулирования его себестоимости.

Предпринимательская активность включает в себя процесс выхода на новые рынки, поэтому процесс продажи является объектом управленческого учета предпринимательской активности. Объекты управленческого учета предпринимательской активности находятся в тесной взаимосвязи – нельзя изготовить продукцию без средств производства, если нет выпущенной продукции, то и реализовывать нечего.

Цели и задачи системы управленческого учета и управленческого учета предпринимательской активности, как правило, совпадают, поскольку главная цель управленческого учета – это представление информации для принятия эффективных управленческих решений.

Несмотря на то что система управленческого учета предпринимательской активности состоит из многочисленных процедур и процессов, которые могут меняться в зависимости от целей управления, тем не менее они должны отвечать определенным принципам, которыми выступают совокупность принципов управления и учетной системы. К принципам управленческого учета предпринимательской активности, по нашему мнению, относятся:

- принцип непрерывности деятельности;
- периодичность, оценка, полнота и аналитика;
- применение бюджетирования;
- формирование показателей внутренней отчетности.

Организация управленческого учета предпринимательской активности – это многофункциональный процесс, включающий такие составляющие, как:

- идентификация;
- измерение;
- накопление;
- анализ;
- подготовка;
- обмен информацией.


Идентификация – это процесс определения и оценки хозяйственных операций для выработки соответствующей учетной процедуры. Измерение дает количественное представление об информации (как реальной, так и предположительной, прогнозируемой).

Процесс накопления предполагает сплошную регистрацию всех хозяйственных операций. Анализ, являясь методом познания, призван разложить бизнес на составляющие, отрицательное действие которых требует быстрого реагирования.

Что касается процесса «подготовка», то думается его можно назвать «сопоставимость и интерпретация», поскольку на этой стадии управленческого учета предпринимательской активности необходимо проверить сопоставимость всей информации и выявить логическую связь между разными источниками.

Обмен информацией – это предоставление должным образом подготовленных данных управленческому звену и другим потребителям для внутреннего и внешнего использования.

В современных реалиях высокой конкуренции и борьбы за выживание отечественные предприятия испытывают острую потребность в постановке действенной системы управленческого учета предпринимательской активности.

Однако на большинстве российских предприятий управленческий учет предпринимательской активности не ведется или развит очень слабо из-за отсутствия в Российской Федерации единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета предпринимательской активности в отдельных отраслях экономики. 

Библиографический список

1. Безруких П.С., Катаев А.Н., Комиссаров И.П. Учет затрат и калькулирования в промышленности (вопросы теории, методологии и организации). – М. : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
3. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. – 6-е изд. – М. : Дашков и К, 2008. – 460 с.
4. Управленческий учет : учебник / Под ред. А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-пресс, 2005. – 342 с.
5. Карпова Т.П. Основы управленческого учета : учеб. пособие. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 392 с.

References

1. Bezrukih P.S., Kataev A.N., Komissarov I.P. Uchet zatrat i kal'kulirovaniya v promyshlennosti (voprosy teorii, metodologii i organizacii) [Cost accounting and calculation in the sector of industry (theory, methodology, and organization)]. – Moscow : Finansy i statistika, 1989. – 223 p.
2. Vahrushina M.A. Buhgalterskij upravlencheskij uchët [Management accounting] : textbook for students enrolled in economic specialties. – the 6th ed., corr. – Moscow : Omega-L, 2007. – 570 p.
3. Kerimov V.Je. Buhgalterskij upravlencheskij uchët [Management accounting] : textbook. – the 6th ed. – Moscow : Dashkov i K, 2008. – 460 p.
4. Upravlencheskij uchët [Management accounting] : textbook / Ed. by A.D. Sheremet. – the 3th ed., chang. and enr. – Moscow : FBK-press, 2005. – 342 p.
5. Karpova T.P. Osnovy upravlencheskogo ucheta [Basics of management accounting] : textbook. – Moscow : INFRA-M, 1997. – 392 p.



6. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – М. : ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
7. Стуков С.А. Учет и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях: спецкурс / Под ред. А.А. Додонова. – Калинин : Изд-во Калининского государственного университета, 1978. – 81 с.
8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
9. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Пересекающийся потенциал организаций АПК в системе управленческого учета // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 5. – С.57–64.
10. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.
11. Drury C. Management and Cost Accounting. – the 8th ed. – Cengage Learning (Emea) Ltd, 2000. – 811 p.
12. Thukaram M.E. Cost and Management Accounting. – New Age International (P) Ltd, 2004. – 563 p.
13. www.cmawebline.org (дата обращения: 19.10.2015).
6. Palij V.F. Upravlencheskij uchet izderzhkek i dohodov (s jelementami finansovogo ucheta) [Management accounting of expenses and revenues (with elements of financial accounting)]. – Moscow : INFRA-M, 2006. – 279 p.
7. Stukov S.A. Uchet i kontrol' izderzhkek proizvodstva na kapitalisticheskikh promyshlennyh predpriyatijah [Accounting and control of production costs in the capitalist industrial enterprises] : a special course / Ed. by A.A. Dodonov. – Kalinin : Publisher Kalinin state University, 1978. – 81 p.
8. Horngren Ch.T., Foster Dzh. Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspekt [Accounting: management aspect]. – Moscow : Finansy i statistika, 2004. – 416 p.
9. Khoruzhiy L.I., Katkov Ju.N. Peresekajushhijsja potencial organizacij APK v sisteme upravlencheskogo ucheta [Intersecting potential of the organizations of the agro-industrial complex in the management accounting system] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. – № 5. – P.57–64.
10. Chumachenko N.G. Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SShA [Accounting and analysis in USA industrial production]. – Moscow : Finansy, 1971. – 240 p.
13. www.cmawebline.org (date of access: 19.10.2015).

УДК 336

Аудит эффективности государственных расходов в условиях виртуальной экономики

Performance audit of public expenses under the conditions of virtual economy

Светлана Георгиевна Федорчукова, *Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва*
доцент кафедры экономики и финансов

e-mail: fedorchukova.svet@yandex.ru
117312, Москва, ул. Вавилова, д. 53,
корп. 3. Тел. 8 (916) 540–15–43

Svetlana Fedorchukova, *Institute of Economics and Crisis Management, Russia, Moscow*
Associate Professor of the Department of Economics and Finance

e-mail: fedorchukova.svet@yandex.ru
53/3, Vavilova str, Moscow, Russia,
117312. Phone 8 (916) 540–15–43

Проанализированы методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового контроля и аудита: задачи финансового аудита, процедуры, субъекты, объекты внутреннего финансового аудита, исследованы риски, сопутствующие бюджетным операциям. Сделаны предложения по совершенствованию оценки рисков и разработке мероприятий по нейтрализации данных рисков в условиях виртуализации экономики.

The article analyzes methodological recommendations on the implementation of internal financial control and audit: financial audit objectives, procedures, subjects, objects of internal financial audit, investigates risks associated with budgetary transactions. The Author has made suggestions on risk assessment improvement and the development of measures to neutralize these risks under the conditions of economy virtualization.

Ключевые слова: финансовый аудит; бюджетные средства; виртуальная экономика; аудит эффективности государственных расходов; ранжирование бюджетных рисков.

Keywords: financial audit; budgetary funds; virtual economy; performance audit of public expenses; ranking of budget risks.

В последние годы в бюджетное законодательство Российской Федерации постоянно вносятся изменения, связанные с повышением эффективности деятельности органов финансового аудита, причем как внешнего, так и внутреннего. В соответствии с законодательством полномочия, связанные с внешним финансовым аудитом, возложены на федеральном уровне на Счетную палату РФ, на региональном и местном уровнях – на контрольно-счетные органы, функции внутреннего финансового аудита выполняют органы исполнительной власти и финансовые органы на всех уровнях бюджетной системы.

Повсеместное применение аудита эффективности государственных расходов должно стать перспективой развития внешнего и внутреннего государственного финансового контроля. Для этого необходим поиск и определение контрольными органами объективных способов оценки эффективного расходования бюджетных средств.

Большое значение в условиях экономики нового типа – виртуальной экономики – уделяется оперативности и информационному обеспечению выполняемых функций финансового аудита с целью повышения его эффективности, результативности и экономности. Появление новых информационно-коммуникационных технологий во всех сферах современного общества является возможностью виртуального получения информации, транспарентности экономических процессов.

Аудит за эффективностью использования бюджетных средств должен стать в условиях виртуальной экономики максимально транспарентным [1] процессом, в отношении которого любое заинтересованное лицо может виртуально получить информацию, позволяющую дать оценку проведения внутреннего финансового контроля на всех уровнях бюджетной системы, а также на уровне хозяйствующих субъектов.

В январе 2015 года были приняты Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита (приложение к письму Минфина России от 19.01.2015 № 02–11–05/932, далее – Методические рекомендации). Они призваны обеспечить успешную реализацию утвержденного Министерством финансов РФ плана-графика государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (утв. приказом Минфина России от 18.07.2014 № 219).

В методических рекомендациях разъясняются положения статьи 160.2–1 Бюджетного кодекса РФ в части обеспечения единого подхода к организации и проведению внутреннего финансового аудита. Характер методических рекомендаций не является обязательным.

В соответствии с Методическими рекомендациями аудит за эффективностью использования бюджетных средств призван обеспечить:

- оценку надежности внутреннего финансового контроля и подготовку рекомендаций по повышению его эффективности;
- подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета методологии стандартов бюджетного учета, установленных Министерством финансов РФ;
- подготовку предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

В задачах аудита эффективности использования бюджетных средств должны быть хорошо видны приоритеты периода нахождения российской экономики в состоянии турбулентности и необходимость принимать во внимание неопределенности и риски сложившейся экономической ситуации.

Методические рекомендации называют следующие направления аудита эффективности использования бюджетных средств, в отношении которых должны проводиться аудиторские проверки. Это аудит эффективности следующих систем внутреннего финансового контроля в отношении:

- расходов бюджета на социальное обеспечение и иные выплаты населению;
- формирования (ведения) и исполнения бюджетных смет казенных учреждений;
- бюджетных инвестиций;
- исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджета бюджетной системы Российской Федерации;
- предоставления государственных (муниципальных) гарантий;
- предоставления межбюджетных трансфертов, кредитов и обеспечения соблюдения получателями указанных трансфертов, кредитов целей и порядка, установленных при их предоставлении;
- предоставления субсидий юридическим и физическим лицам (за исключением бюджетных и автономных учреждений) и обеспечения соблюдения получателями указанных субсидий целей и порядка, установленных при их предоставлении;
- предоставления субсидий бюджетным и автономным учреждениям и обеспечения соблюдения получателями указанных субсидий целей и порядка, установленных при их предоставлении.

Кроме того, к указанным выше направлениям аудита Методические рекомендации относят:

- аудит эффективности системы внутреннего финансового контроля при осуществлении полномочий главного администратора (администратора) доходов бюджета;

• аудит достоверности и полноты бюджетной отчетности главного администратора бюджетных средств. Согласно Методическим рекомендациям, субъектом внутреннего финансового аудита является обособленное уполномоченное подразделение главного администратора бюджетных средств, к объектам относятся операции, совершенные структурными подразделениями главного администратора (администраторов) бюджетных средств, подведомственными получателями бюджетных средств, администраторами доходов бюджета, администраторами источников финансирования дефицита бюджета (рис. 1).

Как следует из Методических рекомендаций, при составлении плана и программ аудиторских проверок учитываются:

- значимость операций, групп однотипных операций объектов аудита;
- факторы, влияющие на объем выборки проверяемых операций для тестирования эффективности (надежности) внутреннего финансового контроля;
- степень обеспеченности подразделения внутреннего финансового аудита;
- наличие резервов времени для выполнения внеплановых аудиторских проверок;
- возможность их проведения в установленные сроки;
- наличие значимых бюджетных рисков после проведения процедур внутреннего финансового контроля (рис. 2).

Для определения значимых бюджетных рисков необходимо проанализировать информацию, требующуюся согласно предписаниям органов государственного (муниципального) финансового контроля и рекомендациям (предложениям) внутреннего финансового аудита, а также сведения о нарушениях и недостатках в сфере бюджетных правоотношений, их причинах и условиях, в том числе содержащиеся в отчетах ведомственного финансового контроля.

Таблица 1. Опасность финансовых нарушений

Опасность нарушения	Весовой коэффициент
Группа «А» – нарушения наивысшей опасности	1,5
Группа «Б» – нарушения меньшей тяжести	0,8
Группа «В» – нарушения малой тяжести	0,5
Группа «Г» – нарушения наименьшей тяжести	0,3

$K_p = (1,5V_a + 0,8 V_b + 0,5 V_v + 0,3 V_r) : V_{\phi}$, где
 K_p – показатель качества расходов,
 V_{ϕ} – общий объем доведенного финансирования,
 V_a, V_b, V_v, V_r – объемы доведенного финансирования по группам нарушений

Таблица 2. Характер устранения финансовых нарушений

Опасность нарушения	Весовой коэффициент	Обозначение в формуле
До окончания проверки (добровольно)	0,8	Y_1
В рамках исполнения предписания контролирующего органа	1	Y_2
Привлечение дополнительных средств принуждения	2,5	Y_3

$K_p = (1,5 (V_a Y_1 + V_a Y_2 + V_a Y_3) + 0,8 (V_b Y_1 + V_b Y_2 + V_b Y_3) + 0,5 (V_v Y_1 + V_v Y_2 + V_v Y_3) + 0,3 (V_r Y_1 + V_r Y_2 + V_r Y_3)) : V_{\phi}$

Рис. 1 Субъект, предмет и объекты внутреннего финансового аудита

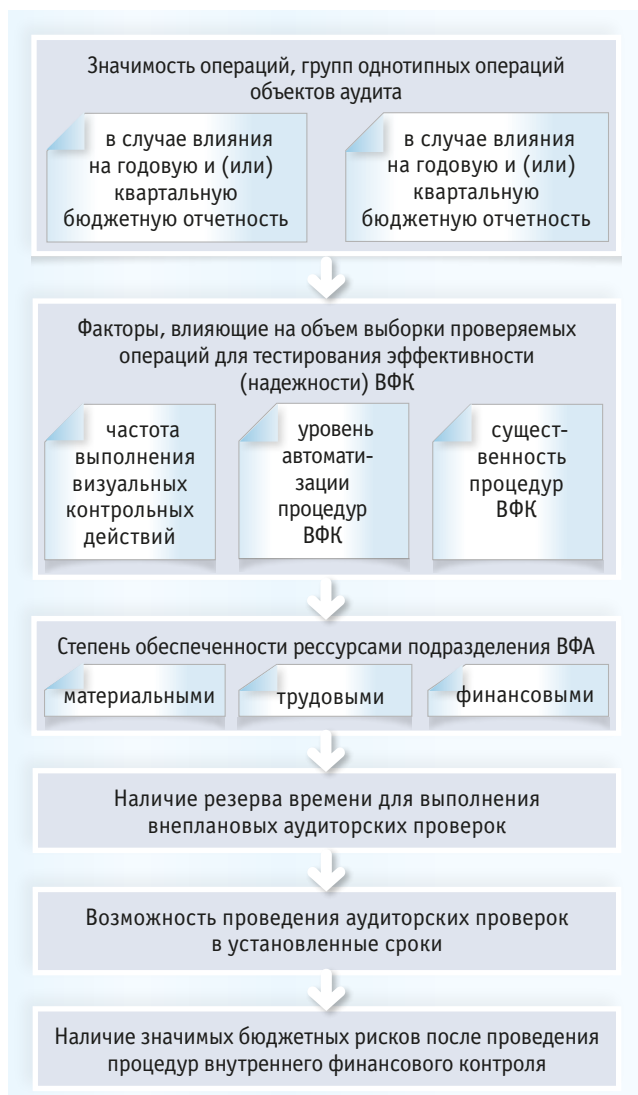


Таким образом, проведение указанных выше процедур по анализу информации поможет решить актуальную проблему при проведении контроля и аудита – это выбор объекта (рис. 3).

Для выбора объектов аудита эффективности государственных расходов можно использовать расчет уровня качества бюджетных расходов в зависимости от опасности финансовых нарушений и характера их устранения на основе результатов проведения государственного финансового контроля (табл. 1, 2).

С помощью расчетов показателя качества расходов можно выявлять наиболее проблемных участников

Рис. 2 Факторы, которые необходимо учитывать при составлении плана и программ аудиторских проверок



бюджетных отношений и с учетом этого корректировать усилия и ресурсы при проведении аудита эффективности государственных расходов.

Недостатком сегодняшнего бюджетного законодательства по наказаниям за нарушения финансирования государственных расходов является отсутствие ответственности за неэффективное использование бюджетных средств.

В связи с этим можно предложить ранжирование бюджетных рисков на основе анализа нарушений в финансово-бюджетной сфере, выявленных при проведении внутреннего и внешнего финансового контроля (табл. 3).

В качестве показателей по определению ранга бюджетного риска можно использовать количественные показатели и размер установленных санкций за финансовое нарушение (рис. 4).

Операция оценки рисков достаточно сложна и требует серьезной проработки в подразделениях. Полагаем, что при оценке рисков необходимо:

Рис. 3 Выбор объекта финансового контроля и аудита

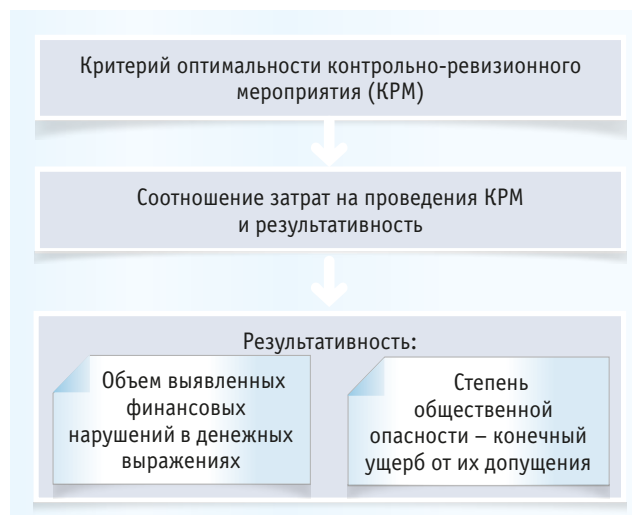
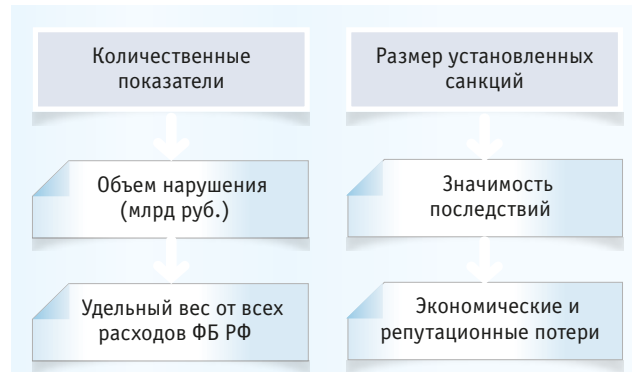


Рис. 4. Определение ранга бюджетного риска



- принять во внимание возможные хакерские атаки, получившие достаточно широкое распространение в условиях виртуальной экономики;
 - использовать бенчмаркинг (то есть сравнение с успешными участниками бюджетного процесса и в дальнейшем распространение их опыта);
 - сделать все процедуры и операции максимально прозрачными (кроме информации, являющейся государственной тайной), всю открытую информацию размещать в Интернете;
 - провести классификацию рисков на внешние и внутренние, простые и сложные, прогнозируемые и не прогнозируемые (чье проявление не предсказуемо) и сделать соответствующий анализ;
 - определить варианты нейтрализации рисков по предложенным выше классификациям (например, предложить мероприятия по уменьшению не только внутренних рисков, но и внешних (допустим: доведение имеющихся рисков до регулятора; использование различного рода коммуникаций с соответствующими организациями для уменьшения зоны действия и уровня внешних рисков; раскрытие информации о не прогнозируемых внешних рисках)).
- Среди последствий следует выделить наиболее, на наш взгляд, важное: завоевание и поддержание

Таблица 3. Анализ нарушений в финансово-бюджетной сфере, выявленных Счетной палатой РФ в 2012 году


Виды нарушений	млрд руб.	% от федерального бюджета	Риск в порядке убывания
Нарушения законодательства о размещении заказов для государственных и муниципальных нужд	130,7	1,033	1
Нарушение порядка представления бюджетной отчетности	16,6	0,131	2
Нецелевое использование бюджетных средств	1,2	0,009	3
Неэффективное использование бюджетных средств	70,3	0,556	4
Иные нарушения	46,3	0,366	5
Объем неиспользованных бюджетных средств	33,7	0,266	6
Нарушения при распоряжении и управлении государственной собственностью	8,2	0,065	7
Финансирование строительных объектов, которые не были введены в установленные сроки	2,4	0,019	8

доверия граждан к качеству работы органов государственной власти на всех уровнях управления. Последствия, указанные в Методических рекомендациях, являющиеся локальными, однако важна общая картина по стране, складывающаяся из работы отдельных администраторов бюджетных средств. Соответственно, каждый администратор бюджетных средств и его уполномоченные лица несут ответственность не только за свой участок работы, но и за всю бюджетную систему в целом.

Также считаем необходимым ввести страхование рисков, возникающих при выполнении бюджетных процедур и составляющих их бюджетных операций. Причем при определении объема страхования нужно обязательно учитывать уровень бюджетного риска, его идентификацию и возможные последствия. Для ранжирования бюджетных рисков с целью выявления более опасных можно использовать матрицу, построенную по опасности и характеру устранения возможных последствий.

На наш взгляд, важным при проведении внутреннего финансового контроля бюджетных процедур также является согласованность действий всех

уровней государственной власти, участвующих в этом процессе. Под согласованностью следует понимать своевременное проведение контрольных действий, оперативное доведение результатов проверки до соответствующих уровней управления с целью быстрого реагирования на выявленные нарушения и принятие соответствующих мер.

К сожалению, в упомянутых выше документах не указываются меры наказания за нарушения, выявленные в процессе проведения финансового контроля, что значительно, по нашему мнению, повлияет на снижение качества и эффективности проведения бюджетных процедур. Для повышения результативности аудита эффективности государственных расходов было бы целесообразно провести ранжирование финансовых нарушений с указанием соответствующих (в зависимости от определенного ранга) мер по их предупреждению или устранению в дальнейшем. Это бы значительно снизило уровень бюджетных рисков, повысило бюджетную обеспеченность и экономию бюджетных ресурсов в условиях экономической нестабильности и информационной безопасности в экономике нового типа. 

Библиографический список

1. Карепина О.И. Концептуальные вопросы развития внешнего и внутреннего государственного финансового контроля в России // *Успехи современного естествознания*. – 2015. – № 1–2. – С. 270–274.
2. Пенюгалова А.В., Жуков С.И. Совершенствование инструментов контроля качества расходов бюджетной организации // *Международный научно-исследовательский журнал*. – 2013. – № 10–3 (17). – С. 64–65.
3. Рожнова О.В., Федорчукова С.Г. Виртуальная экономика как среда функционирования российского машиностроения // *Известия МГТУ «МАМИ»*. – 2014. Т. 5. – № 1. – С.26–28.
4. Усенко О.И. Риск-менеджмент в сфере государственного финансового контроля // *Международный научно-исследовательский журнал*. – 2014. – № 1–3 (20). – С. 77–79.

References

1. Karepina O.I. Konceptual'nye voprosy razvitiya vneshnego i vnutrennego gosudarstvennogo finansovogo kontrolja v Rossii [Conceptual issues of the external and internal state financial control development in Russia] // *Uspehi sovremennogo estestvoznaniya*. – 2015. - № 1–2. – P. 270–274.
2. Penjugalova A.V., Zhukov S.I. Sovershenstvovanie instrumentov kontrolja kachestva rashodov bjudzhetnoj organizacii [Improving the quality control tools of budget expenses of organizations] // *Mezhdunarodnyj nauchno-issledovatel'skij zhurnal*. – 2013. – № 10–3 (17). – P. 64–65.
3. Rozhnova O.V., Fedorchukova S.G. Virtual'naja jekonomika kak sreda funkcionirovanija rossijskogo mashinostroenija [Virtual economy as the functioning environment for the Russian machinery-producing industry] // *Izvestija MGTU «MAMI»*. – 2014. Vol. 5. – № 1. – P.26–28.
4. Usenko O.I. Risk-menedzhment v sfere gosudarstvennogo finansovogo kontrolja [Risk management in the area of the state financial control] // *Mezhdunarodnyj nauchno-issledovatel'skij zhurnal*. – 2014. – № 1–3 (20). – P. 77–79.

УДК 338.1

Роль экологического аудита в обеспечении экологической безопасности и устойчивого развития российских организаций

Role of environmental audit in ensuring environmental security and sustainable development of the Russian organizations

Лела Васильевна Чхутиашвили, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), Россия, Москва
канд. экон. наук, доцент кафедры философских и социально-экономических дисциплин
e-mail: lela@email.ru
125993, Россия, Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9,
кафедра философских и социально-экономических дисциплин.
Тел. 8 (499) 244-84-56

Lela Chkhutiashvili, Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Russia, Moscow
PhD (Economics), Associate Professor of Philosophy and Socio-Economic Sciences Department
e-mail: lela@email.ru
9, Sadovaya-Kudrinskaya str., Moscow, Russia, 125993,
Philosophy and Socio-Economic Sciences Department.
Phone 8 (499) 244-84-56

Статья посвящена исследованию роли экологического аудита в обеспечении экологической безопасности и устойчивого развития российских организаций. Как независимый контроль экологический аудит не просто выявляет нарушения в хозяйственной деятельности аудируемых организаций, но и вырабатывает и внедряет практические рекомендации по устранению выявленных нарушений, повышению экологической устойчивости предприятия во избежание подобных правонарушений в будущем. В ходе исследования автором было показано, что экологический аудит может и должен использоваться органами власти с целью повышения эффективности как государственного экологического контроля (надзора). Благодаря развитию экологического аудита государство может получать независимую информацию об экологической деятельности российских организаций, улучшить качество управления охраной окружающей среды, снизить нагрузку на государственный бюджет за счет существенного уменьшения числа контролеров.

The article is devoted to the investigation of the role of environmental audit in ensuring environmental security and sustainable development of the Russian organizations. As an independent control environmental audit not only reveals violations in the business operations of the audited organizations, but also develops and implements best practices to eliminate detected violations and improve the environmental sustainability of the enterprise in order to avoid similar violations in the future. During the research the author has shown that the environmental audit can and should be used by the authorities to improve the effectiveness of the state environmental control (supervision). With the development of the environmental audit the state may obtain independent information about the environmental activities of Russian organizations, improve the quality of environmental protection, reduce the burden on the state budget due to a substantial decrease in the number of supervisors.

Ключевые слова: экологический контроль; экологический аудит; охрана окружающей среды; политика; рациональное природопользование; экологическая безопасность.

Keywords: environmental control; environmental audit; environmental protection; policy, rational use of natural resources; environmental safety.

Благоприятное состояние окружающей природной среды позволяет государству и обществу иметь необходимую основу государственного и общественного развития, сохранения конституционного строя, суверенитета и территориальной целостности. Экологическая безопасность Российской Федерации является составной частью ее национальной безопасности в целом и ориентирована на реализацию осуществляемых в Российской Федерации экологических преобразований.

Преобладающая ресурсная ориентация нашей экономики и возрастающий дефицит природных ресурсов делают контроль за рациональным и эффективным использованием этих ресурсов со стороны государства одним из важных условий стабильного и поступательного социально-экономического развития Российской Федерации, повышения уровня и качества жизни ее населения.

Экологическая безопасность касается промышленности, сельского и коммунального хозяйства, сферы услуг, области международных отношений. Иными словами, экологическая безопасность прочно входит в нашу жизнь, и ее важность и актуальность возрастает год от года.

Под экологической опасностью подразумевают экологические воздействия, в результате которых могут произойти изменения в окружающей среде, которые в свою очередь приведут к изменению условий существования человека и общества.

Экологическая безопасность – это комплекс мер направленных на снижение вредных последствий современного промышленного производства и выбросов в атмосферу. Ее можно определить как состояние защищенности биосферы и человеческого общества, а на государственном уровне – государства от угроз, возникающих в результате антропогенных и природных воздействий на окружающую среду. В понятие «экологическая безопасность» входит система регулирования и управления, позволяющая прогнозировать, не допускать, а в случае возникновения – ликвидировать развитие чрезвычайных ситуаций.

Основные показатели, характеризующие экологическую безопасность в Российской Федерации, отражены в таб. 1–4.

Как показывают данные таблиц, затраты Российской Федерации на охрану окружающей среды из года в год увеличиваются. Это объясняется ростом инвестиций в основной капитал,

Таблица 1. Затраты на охрану окружающей среды по Российской Федерации (в фактически действовавших ценах, млн руб.). Источник: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/environment/#.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Объем затрат на охрану окружающей среды	197047	233930	259228	295200	368627	343368	372382	412014	445817	479384	536311
в том числе по направлениям природоохранной деятельности:											
- охрана атмосферного воздуха и предотвращение изменений климата	45777	53765	60722	64065	76773	60101	80071	88362	89236	93251	112412
- сбор и очистка сточных вод	87306	105369	111705	126816	159299	162175	169152	197073	186445	204351	223439
- обращение с отходами	19799	22739	26076	28247	40326	38806	41510	44172	41022	51612	61823
- защита и реабилитация земель, поверхностных и подземных вод	9095	13444	16770	21607	27321	18696	17219	23435	36498	33486	36105
- сохранение биоразнообразия и охрана природных территорий	11899	12542	16052	21681	26597	21463	22975	13381	28091	28082	34189
- прочие	23171	26071	27903	32784	38311	42127	41455	45591	64525	68602	68343
Объем затрат на охрану окружающей среды, % к ВВП	1,2	1,1	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8	0,7	0,7	0,8

Таблица 2. Инвестиции в основной капитал, направленные на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов в Российской Федерации (в фактически действовавших ценах, млн руб.). Источник: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/environment/#.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Всего	41168	58738	68188	76884	102388	81914	89094	95662	116543	123748	158589
из них на охрану:											
- атмосферного воздуха	15521	19839	21316	21642	27542	23242	26127	27882	34626	41196	55587
- водных ресурсов	15748	26143	30241	32823	45696	39219	46025	46610	52420	59505	76315
- земель	5563	9206	11027	15749	17749	11045	9340	13785	19888	13743	14493

Таблица 3. Ввод в действие мощностей по охране водных ресурсов и атмосферного воздуха от загрязнения в Российской Федерации. Источник: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/environment/#.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Станции для очистки сточных вод, тыс. м ³ в сутки	544	1292	489	1502	234	1529	462	726	745	1950	2850
Системы оборотного водоснабжения, тыс. м ³ в сутки	786	1090	2045	1697	992	1936	1050	1471	1247	2899	460
Установки для улавливания и обезвреживания вредных веществ из отходящих газов, тыс. м ³ в час	2090	4209	5062	4127	7863	3648	4563	9691	2011	11119	5291

Таблица 4. Образование, использование, обезвреживание и размещение отходов производства и потребления (млн тонн). Источник: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/environment/#.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Образование отходов производства и потребления – всего	2644,3	3035,5	3519,4	3899,3	3876,9	3505,0	3734,7	4303,3	5008	5152,8	5168,3
в том числе опасных отходов с I по IV класс опасности для окружающей среды	142,8	142,5	140,0	287,7	122,9	141,0	114,4	120,2	113,7	116,7	124,3
Использование и обезвреживание отходов производства и потребления	1140,9	1265,7	1395,8	2257,4	1960,7	1661,4	1738,1	1990,7	2348	2043,6	2357,2
Размещение отходов производства и потребления на объектах, принадлежащих предприятию – всего	2316,0	2077,3	2732,5	2782,8	2517,3	2334,2	2227,5	2584,4	2912,0	4897,7	2951,4
из них в местах:											
- хранения	1866,0	1670,9	2189,1	1746,1	1868,5	1650,6	1634,5	1919,4	2109	4071,8	2426,2
- захоронения	450,0	406,5	543,4	1036,8	648,9	683,6	593,0	665,0	777,3	814,9	524,5

направленных на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов, а также вводом в действие новых мощностей по охране водных ресурсов и атмосферного воздуха от загрязнения.

Продолжает сокращаться общий объем выбросов от стационарных источников благодаря обезвреживанию загрязняющих атмосферу и воду веществ от стационарных источников (в первую очередь в топливно-энергетическом комплексе) в ходе реализации государственной программы «Охрана окружающей среды» на 2012–2020 гг. (постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 326 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Охрана окружающей среды» на 2012 – 2020 годы».)

Однако по данным Росгидромета в 2014 году в 51 городе (24% городов) уровень загрязнения воздуха характеризовался как высокий и очень высокий. В этих городах проживает 19% городского населения. В 2013 году высокий и очень высокий уровень загрязнения отмечался в 123 городах (57% городов), что составляло 52% городского населения России.

Резкое изменение показателя загрязнения воздуха в городах обусловлено не улучшением качества воздуха, а связано лишь с установлением в 2014 году новых значений параметров – более чем в три раза выше использовавшегося ранее значения. При использовании для оценки прежних значений количество городов, в которых уровень загрязнения атмосферы оценивается как высокий и очень высокий, составило бы 107 городов. Кроме метеорологических условий на резкое снижение уровней загрязнения воздуха существенное влияние оказало исключение городов из Приоритетного списка загрязненных городов.

Наблюдавшиеся в предыдущие годы тенденции климатических изменений температуры в основном сохраняются. Среднегодовые, весенние и осенние температуры растут на всей территории Российской Федерации. Однако рост объемов выбросов парниковых газов повлиял на таяние ледников, повышение уровня воды в морях, наводнения, засухи, изменения биоты и др.

Органическое загрязнение приводит к ускорению процессов, происходящих с потреблением растворенного кислорода. Это может приводить к дефициту кислорода. В свою очередь, поступление больших объемов биогенных веществ в пресноводные водоемы может приводить к эвтрофикации этих водоемов. Такие поступления могут сопровождаться утратой отдельных видов растений и животных (из-за изменения экологических условий) и оказывать неблагоприятное воздействие на водопользование для потребления человеком.

По данным Минприроды России, всего в Российской Федерации насчитывается более 13 тыс. особо охраняемых природных территорий (ООПТ) федерального, регионального и местного значения, общая площадь которых

составляет более 200 млн га (с учетом морской акватории), что составляет 11,95% площади территории России. Доля ООПТ федерального, регионального и местного значения без морских акваторий составила в 2014 году 11,31% площади территории страны.

В 2014 году 44% площади всех ООПТ регионального значения составляли государственные природные заказники, 12,7% – природные парки, а 41% приходился на иные категории ООПТ регионального значения¹. Это природные кладовые нашей страны – наше достояние и будущее.

Вот почему сегодня так важен экологический контроль. Как функция управления экологический контроль есть система действий по сбору информации о подконтрольных объектах, ее обработке, оценке и передаче для принятия управленческих решений в заранее определенных целях. Как считает автор, экологический контроль – это система действий по обеспечению соблюдения экологического законодательства, применению предусмотренных им мер государственного принуждения, а также формированию законодательства, адекватного происходящим в этой области изменениям.

Государственный экологический контроль направлен на выявление нарушений законодательства в области охраны окружающей среды (недостатков, ошибок, злоупотреблений) субъектами хозяйственной деятельности, анализ факторов их возникновения (включая определение мотивов нарушителей и т.д.), принятие мер по их устранению и разработку превентивных мероприятий по их предупреждению в будущем.

Государственный экологический контроль, по мнению автора, представляет собой установленную нормативными актами деятельность органов государственной власти и управления по выявлению, предупреждению и пресечению нарушений законодательства в области охраны окружающей среды, проверке соблюдения природопользователями требований, в том числе нормативов и нормативных документов, а также рационального использования природных ресурсов и обеспечения экологической безопасности.

Среди факторов неэффективности работы органов государственного экологического контроля можно назвать:

- сосредоточение у одного органа власти как управленческих и регулирующих, так разрешительных и контрольных функций;
- существование в работе контрольных органов параллелизма и дублирования;
- отсутствие четкой координации контрольной деятельности;
- несовершенство правового обеспечения;
- недостаток квалифицированных кадров;

¹ Из Государственного доклада «О состоянии и об охране окружающей среды в Российской Федерации в 2014 году». Источник – http://www.mnr.gov.ru/upload/iblock/3f1/doklad_2014.pdf.

- неудовлетворительное материально-техническое обеспечение и т.д.

Для совершенствования государственного экологического контроля автором предлагается реализовать в совокупности следующие меры.

1. Разграничить полномочия и объекты государственного контроля в сфере природопользования и охраны окружающей среды как по горизонтали между многочисленными федеральными органами исполнительной власти, так и по вертикали между органами федеральной государственной власти, государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления.

Плановые проверки федеральными органами государственной власти проводятся в соответствии со списками конкретных объектов хозяйственной и иной деятельности, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду (постановление Правительства РФ от 31.03.2009 № 285 «О перечне объектов, подлежащих федеральному государственному экологическому контролю»). Органы государственной власти субъектов РФ вправе утверждать собственные списки конкретных объектов, подлежащих государственному экологическому контролю органами государственной власти субъектов Российской Федерации и проводить по ним контрольные плановые проверки.

2. Скоординировать деятельность и порядок взаимодействия федеральных контрольных органов и их территориальных органов с контрольными органами, создаваемыми в субъектах РФ и на местном уровне путем создания административных регламентов взаимодействия контрольных органов федерального и регионального уровней государственной власти, подписания соглашения о взаимодействии между такими органами, формирования списков объектов хозяйственной и иной деятельности, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду, подлежащих, соответственно, федеральному и региональному государственному контролю.
3. Определить перечень объектов государственного экологического контроля, предметы ведения и полномочия в сфере контроля и надзора федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, чтобы исключить возможность контроля одного и того же объекта несколькими уровнями экологического надзора.
4. Повысить эффективность управления в области охраны окружающей среды и рационального природопользования, четко разграничив функции по контролю и надзору между федеральными, региональными и муниципальными, природоохранными и природоресурсными, управленческими, контрольными и правоохранительными органами.
5. Совершенствовать нормирование в области охраны окружающей среды и ввести меры экономического стимулирования хозяйствующих субъектов при

внедрении наилучших существующих технологий для уменьшения антропогенной нагрузки на окружающую среду, нетрадиционных видов энергии, использовании вторичных ресурсов и переработке отходов.

6. Разработать новые методы государственного экологического контроля, в полной мере соответствующие задачам обеспечения безопасности продукции, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации, утилизации и обременительны для бизнеса [1].
7. Создать целостную научно-исследовательскую и учебную базу формирования системы кадрового обеспечения, подготовки, аттестации и повышения квалификации кадров органов государственного экологического контроля.
8. Для увеличения эффективности информационного обеспечения государственного экологического контроля создать единую федеральную базу данных об организациях, подлежащих государственному экологическому контролю, и установить порядок получения субъектами государственного экологического контроля и надзора сведений из названных информационных источников.
9. Повысить уровень материально-технического (включая социально-бытовой) и финансового обеспечения функционирования контролирующих органов (материально-технические и финансовые ресурсы органов должны быть достаточными).
10. Выделить публичный экологический контроль, открытый, гласный, доступный для граждан, осуществляемый государственными и муниципальными органами, носящий надведомственный, но обязательный характер и финансируемый за счет средств соответствующего бюджета, целевых бюджетных фондов, иных не запрещенных законодательством источников.

По мнению автора, для совершенствования системы экологического аудита в Российской Федерации необходим ряд изменений и нововведений.

1. В сфере законодательства:
 - принять Федеральный закон «Об экологическом аудите»;
 - ввести ФСБУ «Интегрированная отчетность» для подготовки корпоративного отчета в области устойчивого развития организаций, использование которого в экологическом аудите способствует полноценному объективному анализу экологической устойчивости организации.
2. В сфере структурирования системы управления окружающей средой в организации:
 - создавать в организациях системы управления окружающей средой;
 - наладить эффективную работу службы внутреннего экологического контроля организации.
3. В сфере методологии проведения экологического аудита и контроля необходимо ввести институт национальных стандартов экологической аудиторской деятельности, на базе которого должна быть



сформирована единая государственная методико-правовая информационная база экологического контроля и экологического аудита.

4. В сфере кадрового обеспечения предлагается:

- возродить систему подготовки и аттестации экологических аудиторов;
- сформировать единые программы подготовки и повышения квалификации экологических аудиторов;
- образовать межрегиональные аттестационные комиссии по подготовке и аттестации экологических аудиторов;
- создать национальную систему контроля качества работы экологических аудиторов и ввести мониторинг за регулярностью повышения квалификации экологических аудиторов.

5. По координации деятельности органов государственного экологического контроля, аудиторских организаций и служб внутреннего экологического контроля:

1) дополнить Административный регламент исполнения Росприроднадзором государственной функции по осуществлению федерального государственного экологического надзора такими положениями об использовании результатов экологического аудита, как:

- выполнение рекомендаций и предложений экологических аудиторов по повышению эффективности экологической деятельности, развитию системы внутреннего экологического контроля и управления окружающей средой обязательно для каждой организации;
- при проведении комплексного экологического аудита положительное экологическое заключение используется для переноса срока проведения плановой проверки регионального государственного экологического надзора на три года;
- при проведении экологического аудита нормативов допустимого воздействия на окружающую среду положительное экологическое заключение используется для установления таких нормативов в упрощенном порядке и т.д.;

2) сформулировать положения ФСАД «Взаимодействие независимых аудиторов с государственными контролерами», в котором целесообразно:

- указать правила поведения экологических аудиторов со специализированными государственными контрольными органами, порядок согласования спорных вопросов по материалам проверок, обмена опытом, при этом необходимо четко регламентировать не только порядок организации проверки, но и порядок действий аудиторов в ходе проведения проверки, перечень запрашиваемых документов по установленным требованиям, виды аналитических измерений, проводимых в ходе осуществления проверки;
- отразить порядок взаимодействия (координации деятельности, использования результатов работы и т.д.) планового государственного

экологического контроля и добровольного экологического аудита, в том числе путем отражения итогов контроля и экологического аудита в органах прокурорского надзора;

- определить условия государственного контроля со стороны органов государственного экологического надзора за экологическим аудитом, начиная с учета проведенного экологического аудита и заканчивая накоплением сведений об экологических аудиторах, итогах и эффективности проведенных ими экологических аудиторских проверок и т.д.;
- 3) для обеспечения законности и эффективности контрольной деятельности государства, его органов и должностных лиц в сфере охраны окружающей среды предлагается принять специальный Федеральный закон «Об экологическом контроле»:

- для устранения параллелизма и дублирования в работе контрольных органов и установления четкой координации контрольной деятельности в законе нужно определить исчерпывающий перечень органов государственного экологического контроля, что поможет ликвидировать проблему излишнего государственного контроля, когда у одного органа власти сосредоточиваются как управленческие и регулирующие, так разрешительные и контрольные функции и т.д.;
- для радикального повышения результативности государственного экологического контроля в законе нужно обосновать необходимость введения института внештатных экологических аудиторов, что позволит укрепить природоохранные учреждения, чтобы в достаточном объеме выполнять установленные законодательством функции.

Независимые и добросовестные экологические аудиторы могут и должны оказывать реальную помощь при проведении государственного экологического контроля в условиях постоянного сокращения штатов специалистов в этих организациях. Так экологический аудит позволит минимизировать количество проверок экологических надзорных органов, повысить инвестиционную привлекательность и социальную ответственность организаций, а заключение экологического аудита можно будет использовать в качестве доказательств в государственных органах, арбитраже, общественных организациях и средствах массовой информации.

Кроме того, каждая организация должна ежегодно разрабатывать политику устойчивого развития, включающую учетную, социальную и экологическую политики, где должна:


- отражать отношение организации к окружающей природной среде и влияние расходов, рисков и обязательств (ответственности), связанных с эколого-хозяйственной деятельностью, на финансовое положение организации;
- включать информацию по экологическим мероприятиям и расходам, связанным с природоохранной

деятельностью, необходимую инвесторам для принятия инвестиционных решений;

- раскрывать вопросы эколого-хозяйственной деятельности организации, которые являются предметом управленческой деятельности для выявления и распределения природоохранных затрат для правильной оценки продукции организации и ее инвестиционных решений, базирующихся на реальных издержках и выгодах;
- давать преимущество в конкурентной борьбе за клиентов, если показывает, что товары и услуги организации предпочтительнее с экологической точки зрения;
- предоставлять точную информацию по природоохранным расходам, сбережениям и воздействию эколого-хозяйственной деятельности на окружающую среду, одновременно повышая его рентабельность и социальную ответственность.

Политика устойчивого развития организации соединит в единую систему экономические, экологические и социальные характеристики хозяйственной деятельности организации, не ставя на приоритетное место чисто экономические параметры.

Достижение указанной цели потребует от организации принятия экономически эффективных мер по предупреждению ухудшения состояния окружающей среды, сохранению и восстановлению естественных экосистем, улучшению и стабилизации качества окружающей среды, снижению сбросов вредных веществ в водные объекты и выбросов в атмосферу, сокращению образуемой массы отходов, организации их безопасной переработки и утилизации.

Осуществление экологического аудита обеспечит адекватное взаимодействие хозяйствующего субъекта, экологической аудиторской организации и государства, основанное на независимой и объективной оценке воздействия на окружающую среду, минимизации административных барьеров для субъектов хозяйственной и иной деятельности, стимулировании хозяйствующих субъектов к снижению негативного воздействия на окружающую среду и дальнейшего развития аудиторской профессии. Профессии, которая обеспечит российский рынок и общество в целом объективной и надежной финансовой информацией. 

Библиографический список

1. Казаченко Г.Б., Самойленко Е.В. Проблемы защиты прав субъектов предпринимательской деятельности при проведении государственного контроля (надзора) // Законодательство и экономика. – 2007. – № 7. – С. 23–26.
2. Серов Г.П., Никитин А.Т., Фомин С.А. Экологический аудит. – М.: Изд-во МНЭПУ, 2000. – 44 с.
3. Чхутиашвили Л.В. Роль и место экологического аудита в системе государственного управления охраной окружающей среды Российской Федерации // Экологическое право. – 2015. – № 3. – С. 24–26.
4. Чхутиашвили Л.В. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности // Цивилист. – 2012. – № 1. – С. 28–32.
5. Чхутиашвили Л.В. Экологический аудит в Российской Федерации: перспективы развития и нормативно-правовое регулирование // Аудиторские ведомости. – 2012. – № 7. – С. 61–72.
6. Чхутиашвили Л.В. Актуальные вопросы подготовки экологических аудиторов как специалистов по охране окружающей среды // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – № 6 (31). – С. 712–715.

References

1. Kazachenko G.B., Samojlenko E.V. Problemy zashhity prav sub'ektov predprinimatel'skoj dejatel'nosti pri provedenii gosudarstvennogo kontrolja (nadzora) [Problems of protection of rights of business entities while carrying out state control (supervision)] // Zakonodatel'stvo i jekonomika. – 2007. – № 7. – P. 23–26.
2. Serov G.P., Nikitin A.T., Fomin S.A. Jekologicheskij audit [Environmental audit]. – Moscow : Publisher MNEPU, 2000. – 44 p.
3. Chhutiashvili L.V. Rol' i mesto jekologicheskogo audita v sisteme gosudarstvennogo upravlenija ohranoj okružhajushhej sredy Rossijskoj Federacii [Role and place of the environmental audit in the system of state management of environmental protection of the Russian Federation] // Jekologicheskoe pravo. – 2015. – № 3. – P. 24–26.
4. Chhutiashvili L.V. Normativno-pravovoe regulirovanie auditorskoj dejatel'nosti [Legal regulation of audit activity] // Civilist. – 2012. – № 1. – P. 28–32.
5. Chhutiashvili L.V. Jekologicheskij audit v Rossijskoj Federacii: perspektivy razvitija i normativno-pravovoe regulirovanie [Environmental audit in the Russian Federation: prospects of development and legal regulation] // Auditorskie vedomosti. – 2012. – № 7. – P. 61–72.
6. Chhutiashvili L.V. Aktual'nye voprosy podgotovki jekologicheskikh auditorov kak specialistov po ohrane okružhajushhej sredy [Relevant issues in the training of environmental auditors as specialists in environmental protection] // Aktual'nye problemy rossijskogo prava. – 2013. – № 6 (31). – P. 712–715.



УДК 657

Аналитические возможности и ограничения установления признаков злостного банкротства

Analytical capabilities and limitations of determining the signs of fraudulent bankruptcy

Андрей Яковлевич Акулов, *Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва*
канд. экон. наук, доцент кафедры
экономики и финансов
e-mail: andrewakulov@yandex.ru
117312, Россия, г. Москва, ул. Вавилова,
д. 53, корп. 3. Тел. 8 (495) 988-64-64

Andrew Akulov, *Institute of Economics and crisis management, Russia, Moscow*
PhD (Economics), associate Professor of the
Department of Economics and Finance
e-mail: andrewakulov@yandex.ru
53/3, Vavilova str, Moscow, Russia, 117312.
Phone 8 (495) 988-64-64

Исследуются современные недостатки практики арбитражного управления в делах о банкротстве должника при подготовке заключения по проверке наличия (отсутствия) признаков его злостного банкротства. Результаты исследования направлены на совершенствование механизма доказывания в целях повышения эффективности института банкротства в России.

The article examines current flaws in the practice of arbitration management in the bankruptcy cases of the debtor at the preparation of the conclusion of the existence (absence) of signs of the fraudulent bankruptcy. The results of research are aimed at improving the mechanism of proof for the purpose of enhancing effectiveness of Institute of bankruptcy in Russia.

Ключевые слова: банкротство; должник; арбитражный суд; преднамеренное банкротство; фиктивное банкротство.

Key words: bankruptcy; debtor; commercial court; deliberate bankruptcy; fictitious bankruptcy.

Одной из обязанностей арбитражного управляющего при реализации процедур, применяемых в делах о банкротстве организаций-должников, является проверка наличия (отсутствия) признаков фиктивного и (или) преднамеренного банкротства. Особую остроту проблема объективной оценки наличия или отсутствия злого умысла приобретает в последнее время, когда, по оценкам некоторых специалистов, в ближайшем будущем прогнозируется рост преступлений экономической направленности.

Так, в марте 2015 года начальник Главного управления экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России генерал-майор полиции Дмитрий Миронов отметил: «Кризисные явления

в российской экономике повлекут дальнейший рост кредиторской задолженности предприятий, прежде всего в сферах машиностроения, транспорта и оборонной промышленности. В этой связи мы прогнозируем увеличение числа криминальных банкротств и рейдерских захватов коммерчески привлекательных объектов недвижимости, в том числе принадлежащих госпредприятиям» [6].

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 27.12.2004 № 855 «Об утверждении Временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства» анализ на предмет наличия признаков фиктивного банкротства производится по уровню

и динамике показателей платежеспособности потенциального предприятия-банкрота, методика расчета которых регламентирована Правилами проведения арбитражным управляющим финансового анализа (утв. постановлением Правительства РФ от 25.06.2003 № 367).

Вместе с тем ни один нормативный акт не содержит рекомендуемых значений данных показателей, позволяющих аналитику давать объективную характеристику достигнутому уровню коэффициентов абсолютной и текущей ликвидности, степени платежеспособности по текущим обязательствам и показателю обеспеченности обязательств активами, а также четких критериев оценки степени платежной способности должника при различных квазирасстояниях от оптимальных значений и разнонаправленной динамике коэффициентов анализируемых коэффициентов.

В целях обеспечения методической определенности учеными Финансового университета при Правительстве РФ уточнена методика оценки значений и динамики коэффициентов, характеризующих платежеспособность должника [3]. В соответствии с ней расчет и анализ показателей производится на последнюю отчетную дату, предшествующую дате подачи заявления должника, что наиболее полно отражает правовую природу фиктивного банкротства должника.

При этом в общем случае, если степень платежеспособности по текущим обязательствам имела значение меньше или равное трем месяцам, то предприятие имело возможность удовлетворить в полном объеме требования кредиторов по денежным обязательствам или уплате обязательных платежей за счет своей текущей деятельности. Если же степень платежеспособности по текущим обязательствам превышала указанные значения, то дополнительно предлагается проводить проверку значений коэффициентов ликвидности по следующему критерию – при фактическом значении коэффициента абсолютной или текущей ликвидности, большем или равном единице, имело ли предприятие-должник возможность погасить кредиторскую задолженность в полном объеме без ущерба для своей хозяйственной деятельности, что является основанием для усмотрения признаков фиктивного банкротства. В противном случае признаки фиктивного банкротства отсутствуют.

Особенности аналитических процедур по выявлению признаков фиктивного или преднамеренного банкротства показаны на рис. 1.

Серьезным ограничением в проведении проверки наличия или отсутствия признаков преднамеренного и фиктивного банкротства стал тот факт, что с 1 января 2013 года изменилась периодичность обязательной сдачи бухгалтерской отчетности предприятий и организаций в налоговые органы. Если раньше финансовая отчетность составлялась и сдавалась ежеквартально, то в настоящее время в государственные структуры предоставляется

только годовая отчетность. Такие изменения в законодательстве о бухгалтерском учете значительно облегчили работу бухгалтерских служб хозяйствующих субъектов, но практически лишили возможности проведение анализа финансового состояния должника в соответствии с нормативными актами [6].

Например, заявление о банкротстве ОАО «Кагальницкий молокозавод» было подано в Арбитражный суд Ростовской области 21 мая 2014 года, следовательно, последней отчетной датой составления бухгалтерской отчетности для нужд управленческого учета является 1 апреля 2014 года.

Однако в материалах дела № А53–11610/14 отсутствует какая-либо информация об имущественном состоянии и финансовых результатах за первый квартал 2014 года. Поэтому последней отчетной датой, предшествующей дате подачи заявления о банкротстве в суд, стала дата составления годовой отчетности за 2013 год.

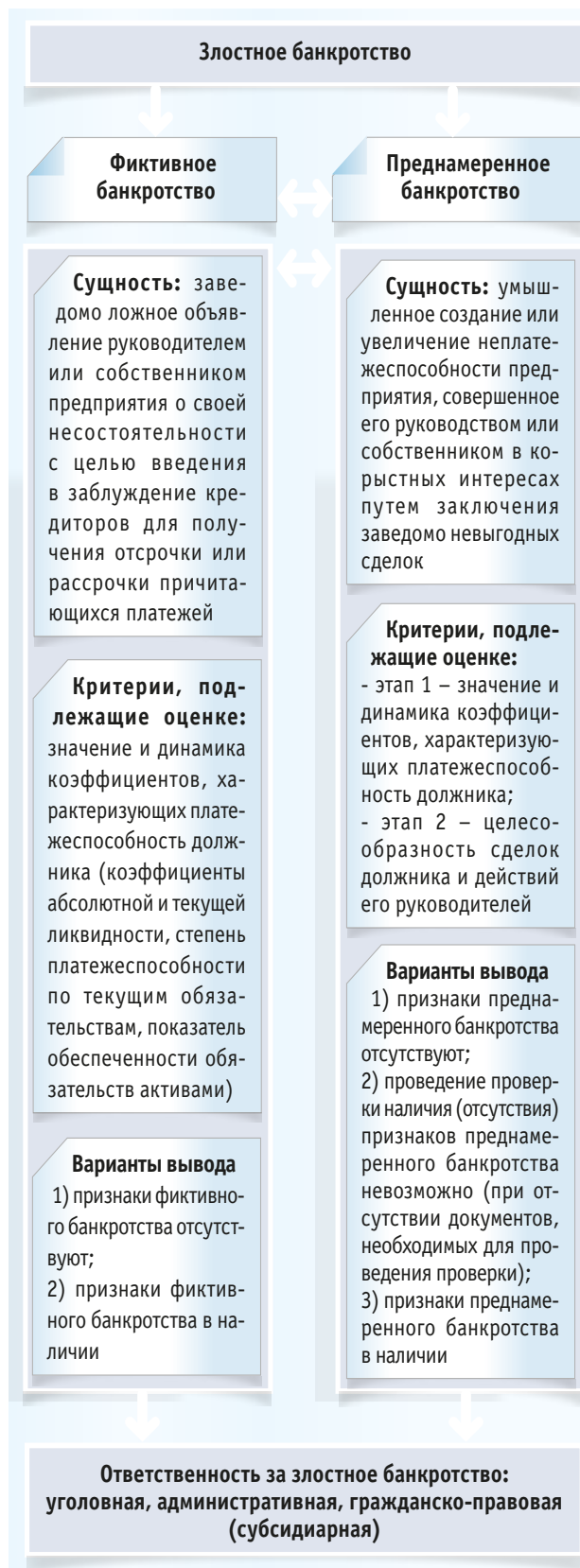
Данные бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и материалы анализа финансового состояния должника показывают, что показатель степени платежеспособности по текущим обязательствам составлял 1,106 месяца, то есть имел значение меньше 3-х месяцев, а коэффициент текущей ликвидности имел значение 5,44, что значительно выше нижней границы нормального ограничения.

Следовательно, на последнюю отчетную дату, предшествующую дате подачи заявления в суд, ОАО «Кагальницкий молокозавод» имел возможность удовлетворить в полном объеме требования кредиторов и (или) требования по уплате обязательных платежей, что позволяет сделать вывод о наличии признаков фиктивного банкротства. Отсутствие материалов финансовой отчетности за первый квартал 2014 года не позволило более точно и достоверно оценить уровень платежеспособности должника и наличия признаков злостного банкротства.

Таким образом, возникает настоятельная необходимость к заявлению о банкротстве должника прикладывать его бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах на дату подачи данного заявления.

Большое значение при выявлении признаков криминального банкротства имеет общий достигнутый и поддерживаемый уровень достоверности и надежности источников информации для анализа данного аспекта при реализации процедуры несостоятельности. Тем не менее практика показывает, что при проведении анализа необходимо учитывать человеческий фактор, так как лица, чьи интересы поставлены на карту, будут продолжать использовать законодательную базу банкротства во взаимосвязи с возможностями бухгалтерского учета так, чтобы практические результаты служили их собственным узким интересам.

Рис. 1. Структурно-логическая схема выявления признаков злого банкротства



Поэтому арбитражным управляющим и членам его команды необходимо понимать, что банкротство юридических лиц часто сопровождается риском,

связанным с доверием к бухгалтерским отчетам, поскольку именно манипулирование информацией в финансовой отчетности организации позволяет должникам законным путем через банкротство компании уйти от ответственности по погашению своих накопленных обязательств. Искажение финансовой отчетности проявляется в ее вуалировании или фальсификации.

Институт внутренних аудиторов, объединяющий представителей почти 190 стран мира, определяет фальсификацию бухгалтерской (финансовой) отчетности как участие высшего руководства компании в искажении отчетности и незаконном присвоении имущества, которое либо совершается в настоящий момент времени, либо только планируется, при этом действия руководства прикрываются вводящей в заблуждение финансовой отчетностью [7].

Наглядным примером использования финансовой отчетности, составленной накануне подачи заявления о банкротстве в арбитражный суд, служит один из последних случаев судебной практики, когда Арбитражным судом Московской области в июне 2015 года принято к производству заявление общества с ограниченной ответственностью «ИнтерПак» (название изменено) о признании его несостоятельным (банкротом).

В качестве доказательства о наличии признаков несостоятельности суду предоставлена финансовая отчетность за 2013, 2014 годы и пять месяцев 2015 года, из которой видно резкое ухудшение финансовых показателей ООО «ИнтерПак» в течение пяти месяцев 2015 года, что привело к явным признакам несостоятельности на момент подачи заявления о банкротстве. За пять месяцев 2015 года у должника снизилась величина активов на 445 млн руб., или более чем в 3 раза. Также общество потеряло собственный капитал на сумму 446 млн руб. (табл. 1).

Факт таких необычных изменений в данных бухгалтерского баланса является обстоятельством, указывающим на возможность наличия недобросовестных действий. Об этом сказано в подпункте «д» пункта 2 Приложения 3 к федеральному стандарту аудиторской деятельности «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» (ФСАД 5/2010).

Дальнейший анализ показателей финансовой отчетности должника показал, что основной причиной потери имущества и собственного капитала стал факт отражения в финансовой отчетности должника результатов оценки основных средств, для обоснования чего к финансовой отчетности ООО «ИнтерПак» было приложено экспертное заключение «Об оценке рыночной стоимости имущества», подготовленное специализированной оценочной организацией.

Однако, основываясь на требованиях основных нормативных актов в области переоценки основных средств (приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н

Таблица 1. Динамика основных финансовых показателей ООО «ИнтерПак» по данным финансовой отчетности

Наименование статей бухгалтерского баланса	По состоянию на 31 декабря 2014 года	По состоянию на 31 мая 2015 года	Изменение в тыс. руб.	Темп изменения
Итого активы (имущество должника)	643782	199254	-444528	Снижение в 3,2 раза
В том числе по статье «Основные средства»	419503	92323	-327180	Снижение в 4,5 раза
Итого по разделу «Капитал и резервы» (Собственный капитал)	148154	-297688	-445842	X
В том числе по статье «Нераспределенная прибыль»	148144	-297688	-445832	X

(ред. от 24.12.2010) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»), можно утверждать, что формирование финансовой отчетности по состоянию на 31 мая 2015 года с учетом отражения результатов уценки основных средств является неправомерным и необоснованным как по срокам, так и по сумме уценки.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Таким образом, возможные сроки проведения переоценки основных средств ООО «ИнтерПак» – это период с 31 декабря отчетного года (2014 или 2015) до утверждения годового баланса на общем собрании участников следующего за ним года (до 31 марта 2015 или 2016 года). Проведение переоценки основных средств в мае 2015 года с отражением ее результатов в финансовой отчетности является нарушением требований нормативно-правовых актов в области оценки и переоценки основных средств.

Сумма уценки основных средств должника на 327 млн руб. не подтверждается документально. Представленное в деле о банкротстве должника экспертное заключение «Об оценке рыночной стоимости имущества» не отвечает требованиям ни одного из перечисленных выше нормативно-правовых актов в области оценки и переоценки основных средств:

- во-первых, в приложенном к финансовой отчетности по состоянию на 31 мая 2015 года экспертном заключении в разделе «Заключение об оценке» указано назначение оценки: «для внесения в уставный капитал». Следовательно,

назначение данного документа не предназначено для проведения переоценки (уценки) основных средств должника;

- во-вторых, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, коммерческая организация может «... переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Методы переоценки (метод прямого пересчета, метод индексации) также установлены в пункте 43 Методических указаний (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н), а в пункте 46 Методических указаний сказано, что при переоценке по каждому однородному объекту основных средств проводится: расчет восстановительной стоимости; пересчет суммы начисленной амортизации; расчет общей суммы уценки (дооценки). Однако в приложенном к финансовой отчетности по состоянию на 31 мая 2015 года экспертном заключении использована принципиально другая методика оценки объектов основных средств.

Таким образом, представленные данные финансовой отчетности, подготовленной должником, исказили реальную картину его финансового состояния и не могли стать средством доказывания о несостоятельности данной компании.

Следует отметить, что сложность механизма действия законодательства о банкротстве, в том числе в установлении признаков злостного (криминального) банкротства, требует высокой компетентности и профессиональной ответственности арбитражных управляющих в области финансово-экономической аналитики [1]. Неспособность многих арбитражных управляющих усмотреть признаки преднамеренного банкротства предприятия-должника, их незаинтересованность, а в ряде случаев и ухищренное противодействие установлению истины злостного банкротства значительно затрудняет возбуждение



и расследование дел по фактам криминального банкротства.

Так, по данным судебной статистики в 2013 году число осужденных за преднамеренное банкротство составило 26 человек, за фиктивное банкротство осужденных не было, а в 2014 году 20 человек осуждено за преднамеренное банкротство и один человек за фиктивное [4], при том что ежегодно возбуждается более 30 тыс. дел о банкротстве. Вместе с тем, изучение отчетов арбитражных управляющих, опубликованных на площадке Единого федерального реестра сведений о банкротстве, позволяет сделать вывод, что, с одной стороны число выявленных фактов преднамеренного банкротства как минимум на порядок больше, чем осужденных лиц по данной статье, а с другой стороны, не менее 30% заключений арбитражных управляющих делаются с выводом «о невозможности проведения проверки наличия (отсутствия) признаков преднамеренного банкротства» в связи с отсутствием документов, необходимых для проведения проверки.

Таким образом, в настоящее время значительно возросло число проблем, ограничивающих возможности установления истины: имеются

ли признаки фиктивного и (или) преднамеренного банкротства у предприятия-должника? Среди множества современных проблем такой специализированной аналитики можно выделить основные:

- отсутствие формальной необходимости составления промежуточной финансовой отчетности;
- высокая вероятность манипулирования финансовой отчетностью должника в интересах отдельных лиц;
- сокрытие руководством должника информации для установления признаков злостного банкротства;
- несовершенная методика установления признаков преднамеренного банкротства должника;
- низкая квалификация арбитражных управляющих в области финансово-экономического анализа;
- значительное число злоупотреблений, допускаемых арбитражными управляющими на разных стадиях производства по делам о банкротстве;
- использование руководством должника слабых сторон закона о банкротстве в незаконных целях.



Библиографический список

1. Акулова Н.Г., Ряховский Д.И. Проблемы качества финансового анализа в процедурах, применяемых в делах о банкротстве // Эффективное антикризисное управление. – 2014. – № 6(87). – С. 74–82.
2. Белов Н.Г., Хоружий Л.И., Хусаинова А.С. Особенности формирования учетной политики в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 8. – С. 3–8.
3. Кован С.Е., Мерзлова В.В. Практикум по финансовому оздоровлению неплатежеспособных предприятий / Под ред. М.А. Федотовой. – М.: Финансы и статистика, 2005. – С. 70–71.
4. Судебная статистика Судебного департамента при Верховном суде РФ [Электронный ресурс]: – сайт. URL: <http://www.cdpr.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 19.10.2015).
5. Хоружий Л.И., Басалай С.И. Бухгалтерский учет, как инструмент инвестиционной привлекательности агропромышленных корпораций в условиях переходной экономики. – М.: Буквица, 1999. – 256 с.
6. Экономическая безопасность: новые угрозы и контрмеры [Электронный ресурс] // официальный сайт МВД РФ. – URL: <https://mvd.ru/news/item/3193032/> (дата обращения: 19.10.2015).
7. Reports on Fraud. – The Institute of Internal Auditors. – Altamonte Springs, Florida: Institute of Internal Auditors, 1986.

References

1. Akulova N.G., Rjahovskiy D.I. Problemy kachestva finansovogo analiza v procedurah, primenjaemyh v delah o bankrotstve [Quality problems of financial analysis in the procedures applied in cases of bankruptcy] // Jeffektivnoe antikrizisnoe upravlenie. – 2014. – № 6(87). – P. 74–82.
2. Belov N.G., Khoruzhiy L.I., Husainova A.S. Osobennosti formirovaniya uchetoj politiki v svjazi s prinjatijem Federal'nogo zakona ot 06.12.2011 № 402-FZ «O buhgalterskom uchete» [Features of the accounting policy formation in connection with the adoption of the Federal Law № 402-FZ On Accounting of 06.12.2011] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2012. – № 8. – P. 3–8.
3. Kovan S.E., Merzlova V.V. Praktikum po finansovomu ozdorovleniju neplatezhjesposobnyh predpriyatij [Workshop on financial rehabilitation of insolvent enterprises] / Ed. by M.A. Fedotova. – Moscow: Finansy i statistika, 2005. – P. 70–71.
4. Sudebnaja statistika Sudebnogo departamenta pri Verhovnom sude RF [Court Statistics of the Judicial Department at the Supreme Court of the Russian Federation] [Electronic resource]: – website. URL: <http://www.cdpr.ru/index.php?id=79> (date of access: 19.10.2015).
5. Khoruzhiy L.I., Basalay S.I. Buhgalterskij uchet, kak instrument investicionnoj privlekatel'nosti agropromyshlennyh korporacij v uslovijah perehodoj jekonomiki [Accounting as an instrument of investment attractiveness of the agro-industrial corporations under the conditions of the emerging economy]: monograph. – Moscow: Bukvica, 1999. – 256 p.
6. Jekonomicheskaja bezopasnost': novye ugrozy i kontrmery [Economic Security: New Threats and Countermeasures] [Electronic resource] // official website of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation. – URL: <https://mvd.ru/news/item/3193032/> (date of access: 19.10.2015).

УДК 658.15.012

Современные особенности кризис-диагностики в системе антикризисного и арбитражного управления

Modern features of the crisis diagnostics in the anti-crisis and arbitration management system

Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва

Наталья Георгиевна Акулова, канд. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой антикризисного управления и менеджмента
e-mail: akulovang@mail.ru

Дмитрий Иванович Ряховский, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ

e-mail: umc331@mail.ru

117312, Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3.

Тел. 8 (495) 988-64-64

Institute of Economics and crisis management, Russia, Moscow

Natalya Akulova, PhD, Professor, Head of the Crisis Management and Management Department

e-mail: akulovang@mail.ru

Dmitry Ryakhovsky, Doctor of Economics, associate Professor, first Pro-rector, Professor of the Tax advice Department of the Financial university under the Government of the Russian Federation

e-mail: umc331@mail.ru

53/3, Vavilova str, Moscow, Russia, 117312.

Phone 8 (495) 988-64-64

Рассматриваются особенности управленческой кризис-диагностики как основного инструмента формирования стратегии и тактики антикризисного управления компанией. Раскрываются функции управленческой кризис-диагностики и основные параметры кризиса, по которым производится качественная и количественная его идентификация.

Ключевые слова: кризис; диагностика; анализ; идентификация кризиса; оценка; антикризисная программа.

Система антикризисного управления любого хозяйствующего субъекта должна быть гибкой и формироваться адекватно параметрам финансового кризиса. В этой связи в науке и практике антикризисного управления сложились определенные его уровни, упорядоченные в зависимости от масштабов и глубины кризиса: проактивное антикризисное управление и реактивное антикризисное управление.

The author examines the features of crisis diagnostics management as the main instrument for the strategy and tactics of the anti-crisis management of the company. The article reveals the functions of the crisis diagnostics management and the essential crisis parameters, which are used for the qualitative and quantitative crisis identification.

Keywords: crisis; diagnostics; analysis; crisis identification; evaluation; anti-crisis program.

В свою очередь, в проактивном антикризисном управлении выделяют антиципативный менеджмент (опережающее антикризисное управление) и превентивное антикризисное управление (управление по «слабым сигналам»). Реактивное антикризисное управление предполагает два подуровня – предупреждение банкротства экономического субъекта и арбитражное управление (управление в судебных делах о банкротстве).



В системе антикризисного управления любого уровня одним из принципиальных моментов является определение значений и динамики параметров финансового состояния экономического субъекта, что вызывает необходимость установления отдаленности фактического финансового положения от точки катастрофы и выработки адекватных степени выявленной отдаленности от точки «краха» антикризисных управленческих воздействий. Отсюда стали востребованы определенные аналитические процедуры по диагностике кризисного состояния экономических субъектов.

При этом сущность понятия «диагностика» (греч. *diagnostikos*) трактуется как «способность распознавать», что означает прежде всего учение о методах и принципах распознавания болезней и постановки диагноза, иными словами, это именно процесс постановки диагноза. Диагноз («diagnosis») с греческого переводится как «определение существа и особенностей болезни на основе всестороннего исследования больного».

Исходя из этимологии понятия «диагностика» применительно к антикризисному управлению следует ввести понятие «управленческая кризис-диагностика», под которым понимается целевой процесс исследования экономического субъекта по идентификации параметров финансового кризиса, причин его возникновения, выявление возможных тенденций и негативных последствий кризисного развития и выработке ориентиров оказания управленческого воздействия на факторы кризиса. Основным инструментом управленческой кризис-диагностики является финансово-экономический анализ.

Управленческая кризис-диагностика не заменяет финансово-экономический анализ, а расширяет его, устанавливая необходимое и достаточное качественное и количественное поле сравнений для идентификации параметров финансового кризиса, установления причинно-следственных связей в сопряжении с адекватной концепцией антикризисной программы.

Практика управленческой кризис-диагностики показала, что расчет аналитических показателей не самоцель, необходимо реализовать основные функции диагностики: оценочную, диагностическую и поисковую.

Оценочная функция проявляется в определении соответствия параметров фактического финансового состояния компании ее целевым (плановым, оптимальным) параметрам, а также возможным вариантам развития кризиса.

Диагностическая функция предполагает выявление причинно-следственных связей возникновения и развития финансового кризиса в компании.

Поисковая функция предполагает выявление путей предупреждения или разрешения кризисной финансовой ситуации за счет активизации внутреннего потенциала или внешней санации

повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности компании.

Эффективность системы антикризисного управления зависит от качества управленческой кризис-диагностики, которое в свою очередь зависит от соблюдения следующих основных принципов:

- обеспечение достоверности, объективности и полноты информационной базы диагностики, сопоставимости показателей;
- использование метода сравнения для показателей, характеризующих уровень и динамику финансового состояния компании по четырем направлениям: сравнение фактически достигнутого уровня показателя с нормальными ограничениями, с достигнутым уровнем в предыдущем периоде, со среднеотраслевыми значениями показателя, со значениями показателей компаний-конкурентов;
- широкое использование современных методов анализа, объединяющих как ретроспективный, так и перспективный анализ динамических рядов, а также применение экономико-математических моделей с учетом специфики финансово-хозяйственной деятельности анализируемой компании.

Основным результатом управленческой диагностики должна стать идентификация финансового кризиса экономического субъекта. В этой связи ученые в области антикризисного управления выделяют качественную и количественную идентификацию [2]. Такая идентификация позволит охарактеризовать финансовый кризис с различных сторон в зависимости от видов кризиса по различным классификационным признакам (табл. 1).

Особое значение аналитические процедуры и результаты управленческой кризис-диагностики приобретают в делах о банкротстве должника, когда арбитражный управляющий обязан подготовить:

- заключение о финансовом состоянии должника;
- заключение о наличии или отсутствии признаков фиктивного и преднамеренного банкротства;
- заключение о наличии или об отсутствии оснований для оспаривания сделок должника;
- обоснование возможности или невозможности восстановления платежеспособности должника, целесообразности введения последующих применяемых в деле о банкротстве процедур.

В условиях столкновения различных интересов участников судебных процедур банкротства и высокой вероятности конфликтности между ними результаты диагностики становятся важным средством доказывания позиции той или иной стороны [1]. Несогласие сторон с выводами арбитражного управляющего по результатам финансового анализа приводит к череде ходатайств о проведении финансово-экономической экспертизы, которая часто опровергает выводы арбитражного управляющего. Поэтому только качественно выполненная кризис-диагностика позволит не допустить судебной ошибки в решении судьбы организации-банкрота и его руководства.

Таблица 1. Основные параметры идентификации кризиса в компании

Классификационный признак кризиса	Идентифицируемые параметры кризиса по его видам
По степени удаленности от оптимальных значений финансового состояния компании	- легкий кризис - глубокий кризис - катастрофический финансовый кризис
По стадии кризиса	- период дестабилизации - собственно кризис - посткризисный (постдестабилизационный) период
По источникам генерирования	- кризис, вызванный внутренними факторами - кризис, вызванный внешними факторами - смешанный кризис
По масштабам охвата	- локальный кризис - системный финансовый кризис
По формам локализации кризиса	- кризис из-за неоптимальной структуры активов - кризис из-за неоптимальной структуры источников финансирования - кризис из-за несбалансированности денежных потоков - кризис из-за неоптимальной величины и структуры затрат
По периоду протекания	- краткосрочный кризис - среднесрочный кризис - долгосрочный финансовый кризис
По сценарию развития кризиса	- нарастающий кризис - внезапный (шоковый) финансовый кризис
По динамике развития	- благоприятная динамика развития кризиса - неблагоприятная динамика развития кризиса - разнонаправленная динамика кризиса
Возможные программы антикризисного управления	- программа превентивного антикризисного управления - программа по предупреждению банкротства компании - план финансового оздоровления (внешнего управления) в реабилитационных процедурах, применяемых в делах о банкротстве

Рис. 1. Место финансово-экономического анализа и управленческой кризис-диагностики в системе арбитражного управления





Таблица 2. Назначение кризис-диагностики в процедурах, применяемых в делах о банкротстве

Наименование процедуры, применяемой в делах о банкротстве	Назначение кризис-диагностики	Форма итогового документа
Наблюдение	1) определение стоимости имущества должника; 2) выявление средств для покрытия судебных расходов и на оплату вознаграждения арбитражному управляющему; 3) подготовка заключения о финансовом состоянии должника с выводом о возможности восстановления его платежеспособности; 4) обоснование предложений о целесообразности введения соответствующей процедуры банкротства в отношении должника; 5) подготовка заключения о наличии (отсутствии) признаков фиктивного и преднамеренного банкротства; 6) подготовка заключения о наличии или об отсутствии оснований для оспаривания сделок должника	Отчет временного управляющего с приложением всех заключений
Финансовое оздоровление	1) обоснование мероприятий плана финансового оздоровления; 2) мониторинг выполнения плана финансового оздоровления; 3) оценка результатов финансового оздоровления; 4) обоснование предложений о дальнейших процедурах в отношении должника или о прекращении производства по делу о банкротстве	План финансового оздоровления, составленный руководством предприятия-должника Отчет административного управляющего
Внешнее управление	1) обоснование мероприятий по восстановлению платежеспособности должника в плане внешнего управления; 2) мониторинг реализации мероприятий плана внешнего управления; 3) оценка результатов реализации плана внешнего управления; 4) обоснование предложений о дальнейших процедурах в отношении должника или о прекращении производства по делу о банкротстве	План внешнего управления, составленный внешним управляющим Отчет внешнего управляющего
Конкурсное производство	1) обоснование размера конкурсной массы; 2) подготовка заключения о финансовом состоянии должника при реализации упрощенных процедур, применяемых в делах о банкротстве; 3) подготовка заключения о наличии (отсутствии) признаков фиктивного и преднамеренного банкротства при реализации упрощенных процедур, применяемых в делах о банкротстве должника; 4) подготовка заключения о наличии или об отсутствии оснований для оспаривания сделок должника при реализации упрощенных процедур, применяемых в делах о банкротстве; 5) оценка результатов конкурсного производства; 6) обоснование предложений о прекращении производства по делу о банкротстве, ликвидации предприятия или о переходе к внешнему управлению	Отчет конкурсного управляющего с приложением заключений
Мировое соглашение	1) обоснование условий мирового соглашения; 2) мониторинг исполнения мирового соглашения; 3) оценка результатов исполнения (не исполнения) мирового соглашения	

Место финансово-экономического анализа и кризис-диагностики в системе арбитражного управления в делах о банкротстве должника показано на рис. 1.

Характер финансового анализа и кризис-диагностики видоизменяется в зависимости от процедур, применяемых в делах о банкротстве (табл. 2).


Чрезвычайная важность кризис-диагностики в системе антикризисного управления на различных его уровнях требует от аналитика:

- во-первых, полного понимания бухгалтерского учета, его языка, значения и ограниченности финансовой информации, содержащейся в отчетности;

- во-вторых, знания и умения грамотно применять специальные приемы диагностики, с помощью которых изучаются наиболее важные вопросы для получения обоснованных однозначных выводов;
 - в-третьих, понимания внутренних связей, взаимозависимости и причин возникновения кризисообразующих факторов, взаимодействие количественных и качественных факторов и их динамичность.
- Таким образом, управленческая кризис-диагностика в системе антикризисного и арбитражного управления отличается от других видов диагностики

по целям, направленности, роли в системе предупредительного антикризисного управления и арбитражного управления в делах о банкротстве должника, набором аналитических инструментов, методики проведения, интерпретации и форм представления ее результатов.

Объединяет все виды диагностики необходимость обеспечения достоверности, объективности, полноты, научности исследования и ясности, однозначности и логичности ее результатов. Некачественно выполненная кризис-диагностика является главной

причиной ошибочных антикризисных управленческих решений, неправильного стратегического и тактического планирования в системе антикризисного управления, что может привести к углублению и расширению финансового кризиса с неминуемыми социальными последствиями. Поэтому основными условиями повышения качества диагностических работ должны стать: достоверная информационная база, высокий профессионализм и ответственность аналитика, качественное методическое обеспечение аналитических процедур. 

Библиографический список

1. Акулов А.Я. Письменные доказательства и электронные документы как средства доказывания в делах о несостоятельности (банкротстве) // Вестник ИЭАУ : электр. теорет. и научно-практ. журн. – 2015. – № 8. URL: <http://www.ieay.ru/nauka-v-ieau/vestnik-ieau/publikacii-zhurnala-vestnik-ieau/vestnik-ieau-n-8/1.-akulov-a.ya.-pismennye-dokazatelstva-i-elektronnye-dokumenty-kak-sredstva-dokazyvaniya-v-delah-o-nesostoyatelnosti-bankrotstve/> (дата обращения: 19.10.2015).
2. Акулова Н.Г., Ряховский Д.И. Проблемы качества финансового анализа в процедурах, применяемых в делах о банкротстве // Эффективное антикризисное управление. – 2014. – № 6(87). – С. 74–82.
3. Теория антикризисного менеджмента : учебник / Под ред. проф. А.Н. Ряховской. – М. : Магистр, 2015. – С. 135–137.

References

1. Akulov A. Ya. Pis'mennye dokazatel'stva i jelektronnye dokumenty kak sredstva dokazyvaniya v delah o nesostojatel'nosti (bankrotstve) [Written evidence and electronic documents as means of proof in insolvency (bankruptcy) cases] // Vestnik IEAU : electronic theoretical and scientific-practical journal. – 2015. – № 8. URL: <http://www.ieay.ru/nauka-v-ieau/vestnik-ieau/publikacii-zhurnala-vestnik-ieau/vestnik-ieau-n-8/1.-akulov-a.ya.-pismennye-dokazatelstva-i-elektronnye-dokumenty-kak-sredstva-dokazyvaniya-v-delah-o-nesostoyatelnosti-bankrotstve/> (date of access: 19.10.2015).
2. Akulova N.G., Rjahovskiy D.I. Problemy kachestva finansovogo analiza v procedurah, primenjaemyh v delah o bankrotstve [Quality problems of financial analysis in the procedures applied in cases of bankruptcy] // Jeffektivnoe antikrizisnoe upravlenie. – 2014. – № 6(87). – P. 74–82.
3. Teorija antikrizisnogo menedzhmenta [The theory of crisis management] : textbook / Ed. by prof. A.N. Rjahovskaya. – Moscow : Magistr, 2015. – P. 135–137.

УДК 331.2

К вопросу об анализе эффективности затрат на оплату труда персонала организаций

On the issue of analyzing the effectiveness of labor costs of organizations personnel

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород
Ефим Абрамович Мизиковский, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
 e-mail: buhuchet@iee.unn.ru

Юлия Андреевна Макушева, канд. экон. наук, доцент кафедры «Экономика фирмы»
 e-mail: sjm2@yandex.ru
 603950, Россия, г. Нижний Новгород, просп. Гагарина, д. 23. Тел. 8 (831) 240–09–66

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod, Russia, Nizhni Novgorod
Efim Mizikovsky, Doctor of Economics, Professor

e-mail: buhuchet@iee.unn.ru
Yuliya Makusheva, PhD, Associate Professor of the Department «Economics of firm»
 e-mail: sjm2@yandex.ru
 23, Gagarin avenue, Nizhni Novgorod, Russia, 603950. Phone 8 (831) 240–09–66



В современных условиях хозяйствования все большее внимание уделяется уровню оплаты труда работников организации. Именно справедливое соотношение приведенных затрат труда к их уровню оплаты является тем фактором, который двигает продуктивность труда вверх, тем самым обеспечивая и общую прибыльность организации. Следовательно, анализ использования трудовых ресурсов на предприятии необходимо рассматривать в тесной связи с оплатой труда.

Ключевые слова: заработная плата; анализ затрат на оплату труда; продуктивность труда; эффективность труда; резервы роста производительности труда.

In the current economic conditions the growing attention is paid to the level of labor costs of organizations personnel. It is a given that a fair ratio of labor costs to the level of payment is the factor that drives labor productivity up and thus ensures the overall profitability of the organization. Therefore, the analysis of labor resources in the organization should be considered in close connection with the labor costs.

Keywords: salary; the analysis of labor costs; labor productivity; labor efficiency; labor productivity growth reserves.

Заработная плата – многоаспектная экономическая категория. С одной стороны, заработная плата определяет ценность произведенных трудовых затрат, с другой – несет в себе социальную роль, обеспечивая уровень жизни работника организации.

Именно это и отражается в литературных источниках, когда дается ее понятие. Заработная плата это:

- денежное выражение стоимости рабочей силы;
- сумма денежных выплат за работу, выполняемую по трудовому договору;
- цена трудовых ресурсов, задействованных в производственном процессе;
- выраженная в денежной форме часть совокупного общественного продукта, поступающая в личное потребление трудящихся в соответствии с количеством и качеством затраченного труда;
- денежное вознаграждение, получаемое работником за свой труд в размере, определяемом законодательством и трудовым договором.

Отечественная и зарубежная теоретическая мысль в контексте заработной платы позволяет рассматривать ее как материальное вознаграждение, получаемое работником в соответствии с затратами и результатами труда и расходующее им на удовлетворение личных потребностей. Однако это только одна сторона исследуемой категории. Не менее важным, а в кризисных условиях и первостепенным является изучение заработной платы как главной слагаемой себестоимости товара и налогооблагаемой базы организации.

Включение в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций расходов на оплату труда регламентируется статьей 255 Налогового кодекса РФ. В ней сказано: «В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работника в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы

или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами».

Формирование расходов на оплату труда для собственника средств производства означает определение суммы денежных средств в себестоимости товара, связанных с продуктивностью труда персонала. Поэтому в задачи анализа заработной платы включаются вопросы определения степени обоснованности и правильности использования фонда оплаты труда, выявление непроизводительных затрат по заработной плате, установление влияния расхода заработной платы на себестоимость продукции. Для анализа привлекаются материалы бухгалтерского и оперативного учета.

С целью организации учета труда, выработки и заработной платы, составления отчетности и контроля над фондом оплаты труда и выплатами социального характера численность работников предприятия разделяется на две группы: рабочие и служащие.

Современная экономика богата предприятиями различных организационно-правовых форм и множеством собственников, что обостряет вопросы получения достоверной информации о деятельности предприятия и его партнеров, а также необходимость организации действенной защиты их имущественных интересов. В этих условиях внутренний аудит затрат на оплату труда становится одной из функций управления.

Аудит способствует осуществлению всех хозяйственных операций при соблюдении требований законодательства и обеспечивает рациональное использование ресурсов, предупреждая и снижая риск хозяйственной деятельности. Зарубежный и отечественный опыт убедительно подтверждает,

что по мере становления и развития аудита возрастает необходимость использования в его организации принципа специализации.

Ведь не стоит забывать, что увеличение заработной платы приводит, с одной стороны, к росту затрат и отчислений в бюджеты всех уровней, с другой – улучшает уровень и качество жизни населения страны. Именно такой противоречивый характер исследуемой экономической категории указывает на значимость анализа эффективности затрат на оплату труда, которая усиливается в условиях финансового кризиса и в то же время инновационного развития экономики России.

На наш взгляд, необходимо установить критерии эффективности заработной платы, которые бы обеспечивали одновременно и повышение удовлетворения потребительских и духовных благ трудящихся, и рост финансовых результатов деятельности организации.

В отечественной практике анализ затрат на оплату труда преимущественно сводится к анализу формирования и использования фонда заработной платы, основными задачами которого являются:

- оценка динамики заработной платы по категориям работников;
- анализ состава и структуры фонда заработной платы (основная и дополнительная, постоянная и переменная части);
- анализ факторов, влияющих на формирование фонда оплаты труда на предприятии;
- анализ показателей эффективности использования фонда заработной платы;
- изучение соотношения между темпами роста производительности труда и уровнем его оплаты;
- оценка влияния роста оплаты труда на финансовые результаты.

Исследуя данные Росстата за последний период, мы видим следующую динамику.

Начисленная среднемесячная заработная плата в расчете на одного работника Нижегородской области в 2013 году составила 24058,9 руб. и увеличилась по сравнению с 2011 годом на 14,6%, аналогичный показатель по России составил 27826,3 руб. (рост к 2011 году – 16,9%). Причем среднемесячная начисленная заработная плата увеличилась во всех видах деятельности промышленного производства. В то же время кризисные явления в экономике замедлили ее рост, и в 2014 году уровень начисленной среднемесячной заработной платы в расчете на одного работника в Нижегородской области составил 25941,2 руб.

В обрабатывающих производствах наибольший рост зарплаты отмечен в химическом производстве – на 17,8%, в производстве пищевых продуктов, включая напитки, и табака – на 17,5%, в производстве машин и оборудования – на 14,3%, в прочих производствах – на 13,4% [4].

В целом по России начисленная заработная плата одного работника в обрабатывающих производствах за 2013 год составила 28580,4 руб., что превышает

уровень заработной платы в вышеуказанном виде деятельности по Нижегородской области. Данное соотношение сохраняется и на 2014 год, рост среднемесячной заработной платы по стране опережает изменения в Нижегородской области.

Среди регионов Приволжского федерального округа по данному показателю область находится на 5-й позиции после Пермского края, Республики Татарстан, Самарской области и Республики Башкортостан. Цифры Росстата свидетельствуют о неустойчивой и достаточно напряженной экономической ситуации, хотя показатель производительности растет.

За пять лет, по разным подсчетам, среднечасовая выработка увеличилась на 42,06 – 42,76%, а среднегодовая на 62,59 – 63,40%. Своего минимума производительность труда по всем показателям достигла в 2009 году, причиной тому был экономический кризис, затронувший все сферы экономической деятельности, в особенности промышленность. Это означает, что промышленность не может компенсировать темпы укрепления рубля.

Положительную динамику за 5 лет имеет темп прироста объема продукции. Он увеличился на 41,72%. Среднегодовая численность показала отрицательную динамику – 12,84%, что скорее всего связано с массовыми сокращениями на промышленных предприятиях.

Таким образом, труд как фактор производства становится все более дорогим. Это чревато снижением рентабельности и падением инвестиционной привлекательности бизнеса. В то же время рост доходов населения сейчас служит одним из основных факторов экономического роста, поэтому замедление их динамики может затормозить и экономику. Второй путь увеличения производительности, – быстрое наращивание инвестиционной активности для модернизации производства.

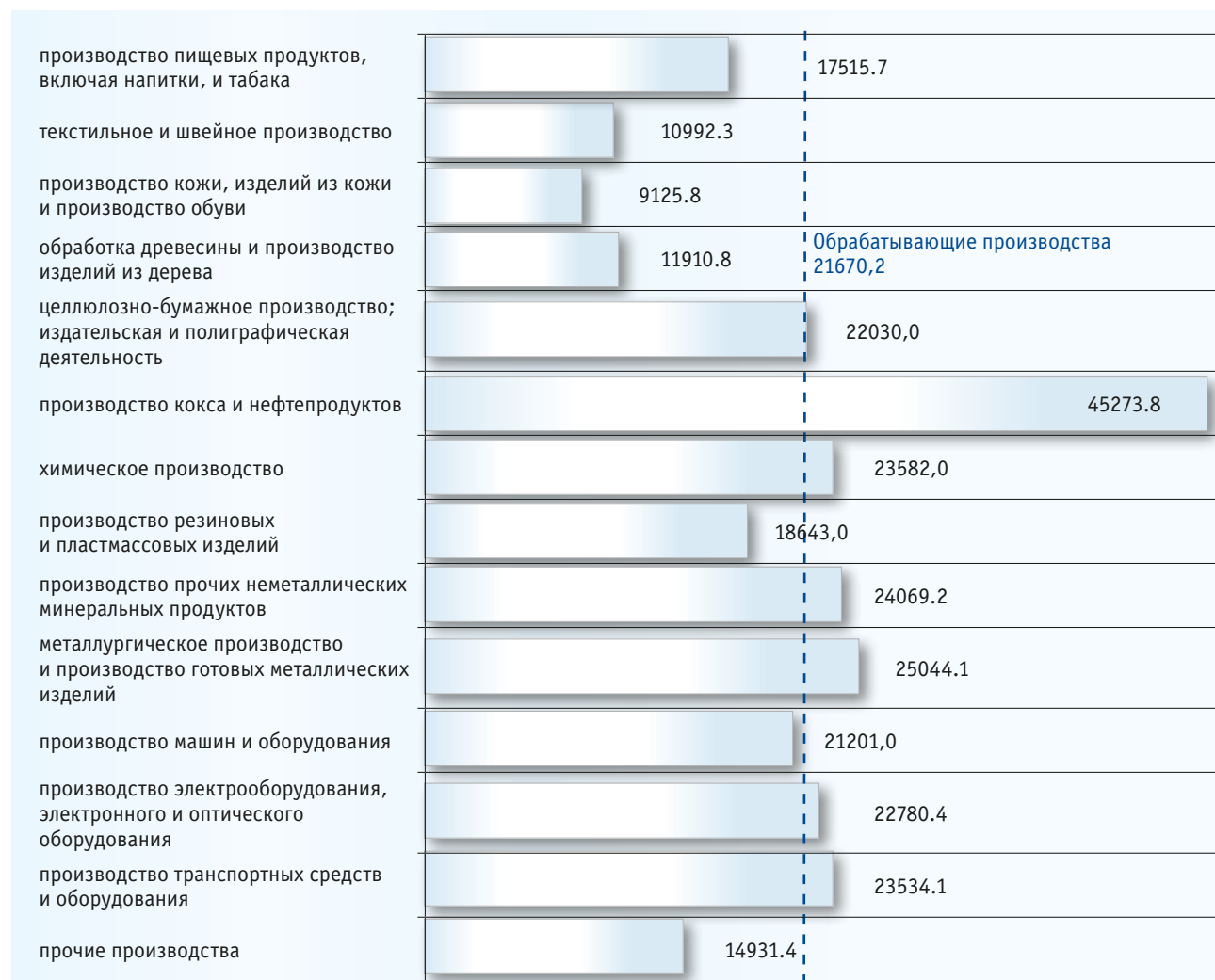
В современных реалиях в России на предприятиях торговли, промышленности и других отраслей не применяются мероприятия, способствующие повышению производительности труда в большей степени, чем увеличение заработной платы. Нарушение этой пропорции приводит к удорожанию товаров, росту импорта и, как результат, – к высокой инфляции. Поэтому одной из основных проблем практики хозяйствования предприятий всех отраслей является процесс управления производительностью труда, его анализ, мониторинг, планирование, прогнозирование, то есть необходимы постоянные статистические наблюдения.

Зарубежный опыт свидетельствует о том, что индустриально развитые страны мира постоянно выявляют резервы роста производительности труда, которые в будущем позволят снизить издержки производства, повысить конкурентоспособность предприятия на мировом рынке, увеличить прибыль.

В Концепции развития производительности труда в различных видах экономической деятельности



Диаграмма 1. Среднемесячная начисленная заработная плата работников по обрабатывающим производствам в 2013 году (полный круг организаций, руб.) [4]



до 2020 года [1] предлагается система взаимодействия стратегических факторов развития экономики и роста производительности труда, которая может рассматриваться в качестве одного из подходов к решению проблемы повышения производительности труда.

В прогнозируемом периоде на основе выбора оптимальной экономической модели предусматривается: усиление роли и расширение масштабов госсектора, реструктуризация экономики, формирование противозатратного механизма хозяйствования (оптимизация параметров инфляции, цен и тарифов, налоговой системы), улучшение условий и охраны труда, совершенствование системы подготовки и использования кадрового потенциала.

Подводя итог, стоит отметить, что в условиях усиления конкурентной борьбы между товаропроизводителями, роста безработицы из-за санкционных мер практическую значимость представляет совершенствование самой системы оплаты труда. Критерии оплаты должны включать основные показатели, отражающие результаты деятельности конкретного работника [2].

Например, заработная плата бухгалтера будет зависеть от своевременности сдачи отчетности, уровня выполнения договорных обязательств, погашения дебиторской и кредиторской задолженности, включая налоговые отчисления в бюджеты, результатов аудиторской проверки и др.

Стоит помнить, что расходы на заработную плату являются слагаемым себестоимости и результатов финансовой деятельности компании. Увеличение оплаты труда повышает мотивацию персонала в достижении наилучших показателей развития бизнеса их фирмы, от которых будут зависеть в ближайшей перспективе доходы работников.

Рост зарплаты приводит к увеличению налогооблагаемой базы, вследствие чего повышается роль организации в пополнении регионального и федерального бюджетов. Оптимальный уровень расходов на оплату труда должен устанавливаться по показателям их эффективности, а разработка бюджета даст экономическое обоснование их общей величины по организации.



Библиографический список

1. Абдуллаев К.Х.О. Рост фондовооруженности и производительности труда – основа повышения заработной платы // Российское предпринимательство. – 2012. – № 1(199). – С. 85–90.
2. Макушева Ю.А., Горина М.С. Особенности процесса управления человеческими ресурсами в условиях инновационной экономики // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 2. – С. 661–664.
3. Зубенко Е.Н., Мизиковский Е.А. Состояние производственного учета на пивоваренных предприятиях // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2015. – № 1 (20). – С. 29–33.
4. Россия в цифрах – 2013 г. [Электронный ресурс] // официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_11/Main.htm (дата обращения: 20.10.2015).

References

1. Abdullaev K.H.O. Rost fondovooruzhennosti i proizvoditel'nosti truda – osnova povysheniya zarabotnoj platy [The growth of capital-labor ratio and labor productivity – basis of salary increases] // Rossijskoe predprinimatel'stvo. – 2012. – № 1(199). – P. 85–90.
2. Makusheva Ju.A., Gorina M.S. Osobennosti processa upravlenija chelovecheskimi resursami v uslovijah innovacionnoj jekonomiki [Features of Human Resource Management in the innovation economy] // Jekonomika i predprinimatel'stvo. – 2015. – № 2. – P. 661–664.
3. Zubenko E.N., Mizikovskij E.A. Sostojanie proizvodstvennogo ucheta na pivovarenyh predpriyatijah [Condition of production records in the brewing enterprises] // Vektor nauki Tol'jattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Series: Jekonomika i upravlenie. – 2015. – № 1(20). – P. 29–33.
4. Rossija v cifrah – 2013 g. [Russia by the Numbers in 2013] [Electronic resource] // the official site of Federal state statistics service. – URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_11/Main.htm (date of access: 20.10.2015).

УДК 657

Теоретическое обоснование необходимости комплексной оценки эффективности деятельности предприятий малого бизнеса

Theoretical foundation of comprehensive assessment necessity of the effectiveness of small businesses enterprises

Государственный университет управления,
Россия, Москва

Татьяна Михайловна Рогуленко, докт. экон. наук,
профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита
и налогообложения, директор учебно-методичес-
кого центра дополнительного профессионального
образования Института экономики и финансов
e-mail: tmguu@mail.ru

Дионис Анастасович Позов, магистрант
3-го года обучения на кафедре бухгалтер-
ского учета, аудита и налогообложения
e-mail: dionispozov@mail.ru
109542, Москва, Рязанский проспект, 99, У-317.
Тел. 8 (495) 371–11–83

State University of Management, Russia, Moscow

Tatyana Rogulenko, Doctor of Economics, Professor
of The Department of Accounting, Audit and Taxation

e-mail: tmguu@mail.ru

Dionis Pozov, 3-rd year master's student in the
Department of Accounting, Audit and Taxation

e-mail: dionispozov@mail.ru

У-317, 99, Ryazansky avenue, Moscow, Russia, 109542.
Phone: 8 (495) 371–11–83



Исследована необходимость комплексного анализа на предприятиях, разработан метод получения результатов простым суммированием показателей.

In the article the necessity of complex analysis at the enterprises is studied, also the method to obtain results by simple summation of indicators is developed.

Ключевые слова: комплексная оценка; цели; задачи; показатели; анализ результатов.

Keywords: comprehensive evaluation; purpose; tasks; indicators; analysis of the results.

Комплексная оценка деятельности является характеристикой, которая получена в результате комплексного исследования хозяйственной деятельности предприятия. Одновременное и скоординированное исследование общих показателей отражает все (или многие) аспекты, процессы, содержащие общие выводы о результатах деятельности производственных подразделений на основании качественных и количественных отличий от базы сравнения (плана, стандартов, предыдущих периодов, достижения других подобных объектов, и других видов данных) [3, 4, 7, 8].

Чтобы комплексная оценка стала эффективным инструментом управления, необходимо разработать практические методы, которые могут быть использованы в повседневной работе экономистов и аналитиков [1, 2, 5, 6].

По мнению авторов, комплексная оценка представляет собой обобщающий инструмент учета, анализа и планирования, индикатор состояния научно-технического экономического объекта в целевой группе, критерий сравнительной оценки представителей бизнес-сообществ и подразделений, показателей производительности ранее принятых административных решений и полноты их реализации. Комплексная оценка предприятия позволяет исследовать результаты производства и спрогнозировать ожидаемые результаты в будущем.

В настоящее время, к сожалению, есть препятствия как методологического, так и организационного характера к тому, чтобы комплексная оценка удовлетворяла этим требованиям. Бывают ситуации, когда результат того или иного метода обобщения отражает оценку деятельности и экономические показатели, которые не соответствуют экономическим требованиям и не оправдывают усилий, потраченных на сбор и обработку данных.

При небольшом количестве оцениваемых параметров и относительно небольшом количестве объектов на балансе комиссии, участвующие в обобщении информации производительности и эффективности, успешно справляются с поставленными перед ними задачами проведения комплексной оценки. Когда же число объектов возрастает, возникают сложности, критерии оценки решения задачи усложняются.

Теоретически следует, что надо оценивать достижения предприятий или их подразделений одним показателем, отражающим все аспекты деятельности объекта. Однако сложность производства

и хозяйственной деятельности не позволяет выделить из количества обобщающих показателей один основной.

Проблема сводится к проведению комплексной оценки коммерческой деятельности на основе показателей различными методами качественного и количественного анализа. Эффективность производства и экономическую деятельность хозяйствующих субъектов можно сравнить с другим объектом. В этом случае можно сказать о трансформации комплексной оценки к сходственной оценке производственной и финансовой деятельности. Кроме того, данную процедуру комплексной сходственной оценки можно разделить на следующие относительно независимые шаги:

- конкретизация целей и задач комплексной оценки;
- первоначальный выбор показателей;
- организация сбора исходной информации;
- расчет и оценка значений частных показателей (рейтинг, коэффициенты);
- обеспечение сопоставимости оцениваемых параметров (определяется коэффициент относительной важности);
- выбор конкретной методики, то есть разработка алгоритмов и комплекса программ расчета сравнительных оценок;
- расчет комплексных оценок;
- экспериментальная проверка адекватности комплексных показателей для реальной экономической действительности;
- анализ и использование комплексных сравнительных оценок.

Реализация на различных стадиях становления метода комплексной оценки связана со многими нерешенными проблемами, такими как: меры при выборе целей оценки, определение системы оценки показателей и сравнительной значимости, а также трудности в разработке вычислений алгоритма. Становится ясно, что конкретные значения оценки обобщающих показателей определяются не только трудовым вкладом группы участников, изучающих точно рассчитанные проекты, но в значительной степени зависят от совершенства индивидуального подхода построения комплексных оценок. По этой причине методы оценок и их использование требует тщательного внимания и постоянного совершенствования.

Результаты оценки, полученные простым суммированием

Предприятие	Хозяйственный финансовый показатель									Сумма	Рейтинг
	1	2	3	4	5	6	7	8	9		
1	98	105	99,8	95,8	100	101	100	98,8	101	899,4	2
2	95,5	98,3	99,3	102	99,8	97,8	98,6	97,8	98,5	887,6	6
3	101	99,8	102	97,2	99	98,6	97,9	101	100	896,5	3
4	102	101	99,2	98	98,6	99	99,6	102	95,2	894,6	4
5	99,3	92,8	101	99,3	98,5	99,8	100	100	101	891,7	5
6	99	100	99,3	98,9	102	99,7	102	101	98,7	900,6	1

Постановка задачи комплексной оценки. В качестве примера комплексной оценки рассмотрим подведение итогов хозяйственной деятельности, оценкам построение показателей.

Компания подвела итоги прошедшего месяца на основании показателей бизнес-плана: продажи, объемы производства, ассортимент товара, качество производства, производительность труда, экономия фонда заработной платы (в процентах от предыдущего периода), отношение роста производительности труда и фонда заработной платы в процентах по сравнению с соответствующим периодом прошлого года, себестоимость производства, оборачиваемость товара. Особое внимание обращаем, что система показателей для оценки диктуется конкретными условиями предприятия.

Для получения комплексной оценки предприятия, необходимо исследуемые результаты разместить в единый интегрированный рейтинг.

Сведение показателей в один интегрированный показатель дает возможность установить отличие показателей достигнутого результата от базы сравнения во всей группе отобранных показателей, и хотя это не позволяет измерить степень различия, зато приводит к однозначному выводу об улучшении (ухудшении) результатов за анализируемый период.

Построение интегрального показателя и полученный результат не означают, что для комплексной оценки используется только один показатель. Напротив, интегральный показатель предполагает изучение показателей, лежащих в основе комплексной оценки, а выводы, полученные только на основе интегрального показателя, являются лишь ориентировочной характеристикой, выполняют вспомогательную (хотя и важную) поддержку в определении роли изменений (различий) в результатах экономической деятельности в целом по всем пунктам. Именно поэтому для интегрального показателя, который обеспечивает значительную дополнительную информацию для объективной оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия, должен быть разработан план совершенствования.

Некоторые из этих методов уже разработаны и успешно используются при подведении результатов работы предприятий и их подразделений.

Авторы предлагают использовать для комплексной оценки детерминированный метод.

Интеграция реального показателя происходит методом суммирования показателей комплексной оценки, или путем суммирования фактических значений, или рассчитывается на каждом производственном объекте по формуле:

$$K_j = \sum_{i=0}^n X_{ij}^{\Phi} : X_{ij}^B, \text{ где}$$

$X_{ij}^{\Phi} : X_{ij}^B$ – фактические значения и базисное значение I-го показателя на j-производственном объекте соответственно,

$i = 1, 2, \dots, n,$

$j = 1, 2, \dots, m.$

Результаты, основанные на расчете комплексной оценки методом простого суммирования, приведены в таблице.

Необходимым условием для правильной оценки в использовании интегральных показателей, полученных по представленной выше формуле, является направленность исследования показателей, то есть увеличение (уменьшение) результатов. Значения показателя увеличиваются, значит, результаты хозяйственной деятельности улучшаются, и наоборот, уменьшение значения показателя расценивается как ухудшение результатов хозяйственной деятельности предприятий.

Направленность показателей позволяет ранжировать предприятия по возрастанию и убыванию по результатам интегрального показателя.

Оценка результатов экономической деятельности в соответствии с методом суммирования может быть основана на различных показателях: не только в сравнении с планом, но и с предыдущим периодом (оценка в динамике) и с эталонными значениями показателей.

Недостаток этого метода сказывается при больших количествах показателей. Их сложно интегрировать в общий показатель, конкретные показатели могут покрываться другими показателями с более высокими результатами.



В какой-то степени этот недостаток может быть устранен, если вместо одной интеграции показателей рассчитывать два дополнительных показателя, отражающих отдельно суммы положительных и отрицательных отклонений значения показателей от сравнения с базой.

Во многих случаях задачу построения обобщающих результатов хозяйственной деятельности можно успешно решать через показатели эффективности использования ресурсов, денежных средств и ряд других. Это дает возможность оценить различные стороны эффективности конкретных показателей

по ряду предприятий и выбрать конечный с целью оптимизации.

Вывод. При построении рейтинга финансовых показателей отпадает надобность анализировать множество показателей. Рейтинг дает достаточно точный результат из множества альтернативных методов финансового анализа.

Тем не менее показатели, участвующие в рейтинге, получаются автоматизировано и не могут обеспечить глубину оценки, которую следует получать, проводя глубокий финансовый анализ.

Библиографический список

1. Анализ финансовой отчетности : учеб. пособие / Под ред. О.В. Ефимова, М.В. Мельник и др. – М. : Омега-Л, 2013. – 388 с.
2. Информационно-аналитические методы оценки и мониторинга эффективности инновационных проектов : монография / Под ред. проф. В.И. Бариленко. – М. : Русайнс, 2015. – 163 с.
3. Мироненко В.М. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 5. – С. 106–111.
4. Пономарева С.В. Методика обеспечения целеориентированности, комплексности и прозрачности формируемой информации об оценочных обязательствах // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 3. – С. 222–226.
5. Пономарева С.В. Методология учетно-контрольной системы информационно-аналитического обеспечения целей управления бизнес-процессами компаний сферы услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 14-1. – С. 81–87.
6. Рогулenco Т.М. Теория системности научного познания экономических процессов и ее роль в развитии контроля управления компанией как социально-экономической системы // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 3. – С. 173–177.
7. Рогулenco Т.М. Роль контроля в реализации функций управления рыночной экономикой // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 035–040.
8. Финансовый анализ: теория и практика : учеб. пособие. – СПб. : Издательский дом «Бизнес-пресса», 2005. – 304 с.
9. Хоружий Л.И., Дейч У.Ю. Влияние статической и динамической балансовых теорий на формирование информации финансовой отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 9. – С. 63–69.

References

1. Analiz finansovoy otchetnosti [Financial Statement Analysis] : tutorial / Ed. by O.V.Efimov, M.V.Mel'nik and other. – Moscow : Omega-L, 2013. – 388 p.
2. Informacionno-analiticheskie metody ocenki i monitoringa jeffektivnosti innovacionnyh proektov [Information-analytical methods of evaluating and monitoring the effectiveness of innovative projects] : monograph / Ed. by prof. VI. Barilenko. – Moscow : Ruscience, 2015. – 163 p.
3. Mironenko V.M. Otvetstvennost' auditora v otnoshenii prochej informacii v dokumentah, soderzhashhих proverennuju finansovuju otchetnost' [Auditor's responsibility regarding other information in documents containing audited financial statements] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2014. – № 5. – P. 106–111.
4. Ponomareva S.V. Metodika obespechenija celeorientirovannosti, kompleksnosti i prozrachnosti formiruemoj informacii ob ocenochnyh objazatel'stvah [Methods for ensuring the generated information on the estimated liabilities is goal-directed, comprehensive and transparent] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2012. – № 3. – P. 222–226.
5. Ponomareva S.V. Metodologija uchetno-kontrol'noj sistemy informacionno-analiticheskogo obespechenija celej upravlenija biznes-processami kompanij sfery uslug [Methodology of accounting control system of information-analytical support for management goals business processes of firms in the services sector] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2012. – № 14-1. – P. 81–87.
6. Rogulenco T.M. Teorija sistemnosti nauchnogo poznaniya jekonomicheskikh processov i ee rol' v razvitii kontrolja upravlenija kompaniej kak social'no-jekonomicheskoy sistemy [Theory of systematic scientific knowledge of the economic processes and its role in the development of company's management control as a socio-economic system] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2014. – № 3. – P. 173–177.
7. Rogulenco T.M. Rol' kontrolja v realizacii funkcij upravlenija rynochnoj jekonomikoj [Role of monitoring in the implementation of the market's economy management functions] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2013. – № 15. – P. 035–040.
8. Finansovyy analiz: teorija i praktika [Financial analysis: theory and practice] : tutorial. – Saint-Petersburg : Publishing house «Biznes-pressa», 2005. – 304 p.
9. Khoruzhiy L.I., Deych U.Ju. Vlijanie staticheskoj i dinamicheskoy balansovyh teorij na formirovanie informacii finansovoj otchetnosti [Impact of the static and dynamic balance theories on the formation of the financial statements] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. – № 9. – P. 63–69.

УДК 675 (045)

Изменение парадигмы стратегического управления и ее влияние на организацию внутреннего контроля

Modification of the strategic management's paradigm and its impact on the organization of internal control

Валерий Валерьевич Смирнов, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
канд. экон. наук, доцент
e-mail: valeryvsmirnov@rambler.ru
125468, Россия, г. Москва, Ленинградский просп., д. 49.
Тел. 8 (910) 479-26-90

Valery Smirnov, Financial University under the Government of the Russian Federation

PhD (Economics), Associate Professor
e-mail: valeryvsmirnov@rambler.ru
49, Leningradskiy avenue, Moscow, Russia, 125468.
Phone 8 (910) 479-26-90

В статье рассматривается взаимосвязь и взаимовлияние концепции устойчивого развития, теорий стратегического управления и системы внутреннего аудита эффективности. Делается вывод о том, что в настоящее время наблюдается смена парадигмы корпоративного стратегического управления, что вызывает необходимость применения аудита эффективности на корпоративном уровне.

The article deals with the interconnection and interaction of the sustainable development concept, the strategic management theories and the system of internal performance audit. It is concluded that currently there is a paradigm shift in the corporate strategic management which necessitates the use of performance audit at the corporate level.

Ключевые слова: аудит эффективности; парадигма стратегического управления; управление устойчивым развитием; управление эффективным развитием.

Key words: performance audit; the paradigm of strategic management; management of sustainable development; management of effective development.

В научной статье «Новая реальность: Россия и глобальные вызовы» председатель Правительства РФ Д.А. Медведев отметил, что сегодня особая сложность задач, стоящих перед страной, заключается не просто в преодолении возникающих ранее или текущих трудностей, кризисных явлений, дефицитов и диспропорций, но также крайне важным является сформулировать стратегические цели, задачи, которые необходимо в итоге решить [6].

Формирование стратегических целей, постановка задач, носящих долгосрочный характер

и требующих применения фактически всех имеющихся основных ресурсов, а также их эффективное достижение будет осуществляться в рамках определенной парадигмы стратегического управления, связывающей в единое целое стратегию развития государства, общества и отдельных предприятий.

Начиная с 60-х годов XX века, с момента своего возникновения, теория корпоративного стратегического управления к началу XXI века в своем развитии прошла четыре этапа, характеризующихся сменой парадигмы стратегического управления [3];



4]. Последнее изменение, наблюдаемое в начале 2000-х, подтверждаемое результатами исследований, представленными в работах С. Прахалада, Дж. Хамела и Р. Гранта, было обусловлено разработкой теории динамических способностей фирмы, теории управления фирмой на основе знаний, а также выявлением ранее слабо изученных форм организации деятельности компаний.

К сегодняшнему дню наука корпоративного управления сделала ряд существенных шагов в области совершенствования теории, позволяющих говорить об очередной смене парадигмы. Так, Г.Б. Клейнером [5], Я. Корнаи, Дж. О'Коннором, И. Макдермоттом на базе теории фирмы, основанной на знаниях и постулатах теории систем, был разработан системный подход, применимый к организации деятельности фирмы.

В соответствии с системными представлениями о деятельности фирмы выделялось два отличия рассматриваемого теоретического подхода:

- во-первых, новая системность основывается на экзогенном восприятии системы как некоторого фрагмента реальности, выделяемого в пространстве и во времени;
- во-вторых, особое внимание уделяется субъективному компоненту в осмыслении систем.

Появление и использование в практике стратегического управления положений системного подхода сегодня требует дальнейшего рассмотрения вопросов функционирования промышленных предприятий и групп в рамках социально-экономических систем регионального и глобального уровня, в том числе феномена образования и функционирования межфирменных сетей, распространения новых «мягких» форм интеграции: стратегических альянсов, толлинговых схем, франчайзинга, совместного производства услуг, НИР, НИОКР, создания спутниковых корпоративных структур, заключения соглашений по разделу продукции, а также различных соглашений социального партнерства и лоббирования, которые в достаточной степени не были осмыслены теорией стратегического управления.

Кроме того, на глобальном уровне наблюдаются существенные изменения политического, социального и экологического характера, что приводит к существенному росту неопределенности в деятельности промышленных предприятий и групп. Сами промышленные предприятия и группы становятся все более открытыми и неравновесными системами. Поэтому устойчивое развитие как проявление способности предприятий или организаций, находящихся под воздействием возмущающих факторов макро-, мезо- и микросреды с высокой степенью вариабельности, достигать соответствующих целей путем совершенствования внутренней институциональной среды либо упреждения и (или) адаптации к возмущающим воздействиям внешней и внутренней среды становится важнейшей характеристикой [9].

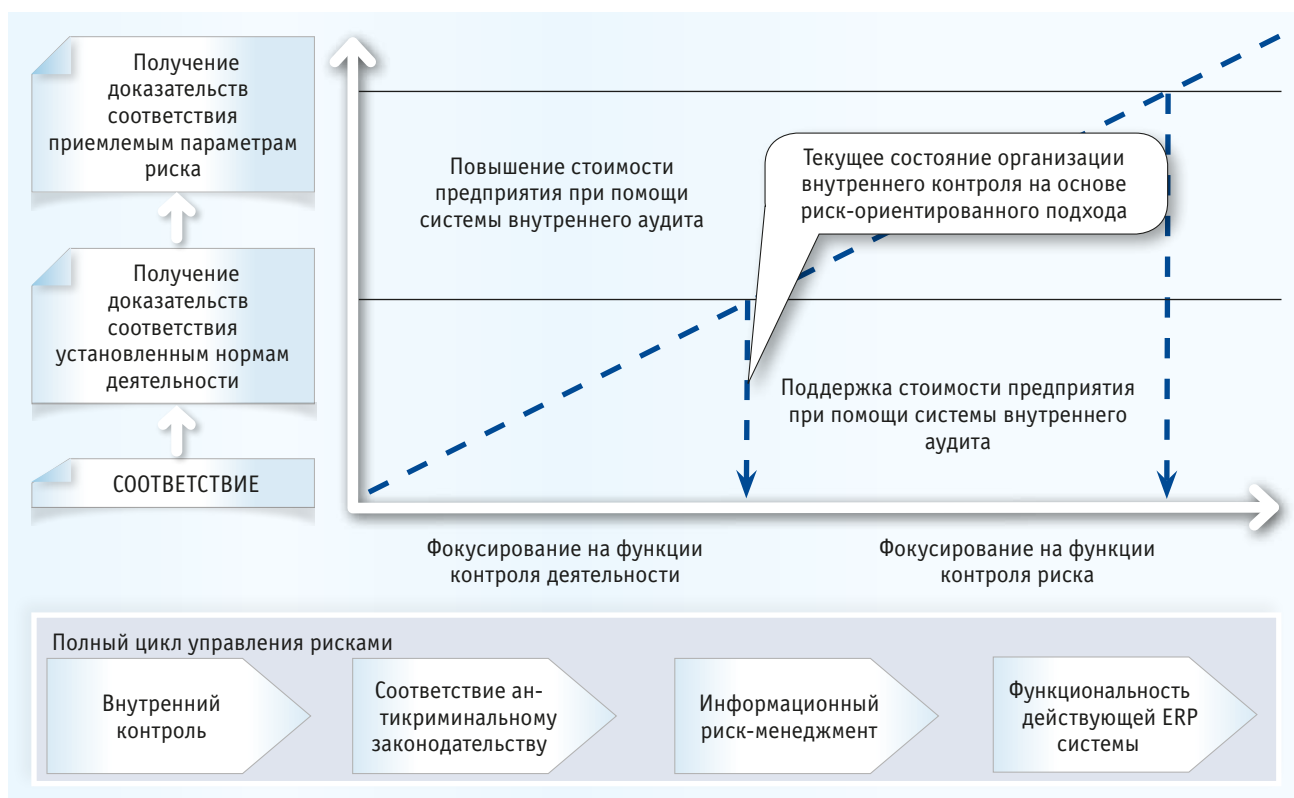
Также сегодня на корпоративном уровне система стратегического управления стала восприниматься как открытая устойчивая система, где открытость понимается как способность воспринимать новые концептуальные подходы к построению бизнес-моделей, включая способы реагирования на угрозы и возможности внешней среды, системность – обязательное наличие в моделях стратегического управления ряда элементов, содержание и взаимосвязь которых определяет качество, и устойчивость – признание необходимости обязательной реализации мероприятий, предусмотренных данной моделью [8].

Поэтому логичным является вывод, что в текущий момент времени теория стратегического управления стоит на пороге очередной смены парадигмы, которая будет отличаться следующими особенностями:

- во-первых, в качестве приоритета теория стратегического управления должна учитывать требования концепции устойчивого развития, относящиеся не только к эффективности деятельности отдельного предприятия или группы, но соблюдение которых гарантирует эффективное, безрисковое развитие в настоящем и будущем этих предприятий и групп, социума, России как единого государства, а также других стран, не ухудшение экологической составляющей, в том числе в масштабах всей планеты;
- во-вторых, теория динамических способностей фирмы, теория фирмы, основанной на знаниях, являющиеся базовыми составляющими действующей парадигмы стратегического управления, и системный подход необходимо адаптировать под новое восприятие системности и понимание стратегического управления в контексте глобального устойчивого развития;
- в-третьих, необходимо дальнейшее осмысление и встраивание в новую парадигму управления новых «мягких» форм поведения в сфере экономической деятельности;
- в-четвертых, при смене парадигмы корпоративного стратегического управления использование «мягких» форм воздействия потребует применения на корпоративном уровне нового инструментария, в том числе для организации внутреннего контроля.

В настоящее время на корпоративном уровне в качестве основного инструмента внутреннего контроля применяется риск-ориентированная система аудита (см. схему). Недостатками существующей системы в новой парадигме управления являются слабый контроль за деятельностью с позиций устойчивого развития в части реализации стратегии, в том числе ее нефинансовых аспектов; необязательность ведения для предприятий комплексного контроля эффективности, устойчивости деятельности в контексте долгосрочной перспективы.

Организация риск-ориентированного корпоративного аудита



Данный вывод подтверждается результатами исследований российских ученых. В частности, Р.П. Булыга отмечает, что аудит в современных условиях в значительной мере должен развернуться в сторону аудита эффективности. Целью аудита становится не только и не столько оценка полноты и точности отражения информации о деятельности организации, сколько анализ эффективности действий, которые предпринимает система управления организации при определении стратегии развития последней и успешности реализации этой стратегии [1].

Решением данной проблемы в современных условиях для предприятий и промышленных групп в Российской Федерации является разработка и внедрение в практику корпоративного аудита направления стратегического аудита эффективности, предполагающего также контроль стратегических устойчивости и конкурентоспособности.

Анализ российской практики организации аудита эффективности и стратегического аудита показывает, что в настоящее время они существуют по большей части параллельно, и сложившаяся система представляет собой разновидность финансового контроля экономических и социальных результатов, осуществляемого в части аудита эффективности с позиции государства и государственными органами контроля, как правило, высшими органами государственного

контроля в лице Счетной палаты Российской Федерации.

Для того чтобы аудит эффективности мог применяться на корпоративном уровне в новой парадигме корпоративного стратегического управления, способствующего одновременному развитию предприятия, социальных аспектов, необходимо аудит эффективности применять на корпоративном уровне в качестве инструмента оценки и контроля эффективности использования ресурсов предприятия с точки зрения реализации миссии и стратегии, достижения поставленных перед организацией стратегических, тактических и оперативных целей, при обеспечении необходимых конкурентоспособности и устойчивости деятельности.

Выводы. Совершенствование системы внутреннего аудита промышленных предприятий и групп в контексте ее гармонизации с требованиями новой парадигмы стратегического управления должно осуществляться в первую очередь по следующим направлениям:

- во-первых, основное внимание должно уделяться параметрам, характеризующим смысл деятельности предприятия (группы) в целом, получению системы необходимых стратегических эффектов в экономической, социальной и экологической областях, временным аспектам получения требуемых эффектов, их продолжительности и устойчивости;



- во-вторых, количественным, качественным и стоимостным характеристикам использования различного рода ресурсов, прежде всего стратегических;
- в-третьих, оценке рисков, одновременного экономического и социального развития организаций при экологической безопасности проводимых мероприятий и процессов, а также обеспечения требуемого для устойчивого развития уровня конкурентоспособности;
- в-четвертых, в основе системы показателей, на базе которой осуществляется измерение, оценка, контроль, анализ и принятие соответствующих управленческих решений по различным видам эффективности деятельности предприятия или группы, должен находиться показатель интегральной стратегической эффективности, вопросы применения которого в настоящее время обсуждаются научным сообществом и практиками.

Библиографический список

1. Булыга Р.П. Становление и развитие стратегического аудита // Аудитор. – 2014. – № 4 (230). – С. 10–17.
2. Гранберг А.Г. Стратегия и проблемы устойчивого развития России в XXI веке / А.Г. Гранберг, В.И. Данилов-Данильян, М.М. Циканов, Е.С. Шопхоев. – М.: Экономика, 2002. – 416 с.
3. Катькало В.С. Теория стратегического управления: этапы развития и основные парадигмы // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8: Менеджмент. – 2002. – № 2. – С. 3–21.
4. Катькало В.С. Теория стратегического управления: этапы развития и основные парадигмы // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8: Менеджмент. – 2002. – № 3. – С. 3–26.
5. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент // Российский журнал менеджмента. – 2008. – Т. 6. – № 3. – С. 27–50.
6. Медведев Д.А. Новая реальность: Россия и глобальные вызовы // Вопросы экономики. – 2015. – № 10. – С. 5–29.
7. Наше общее будущее. Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКСОР) / Под ред. С.А. Евтеева, Р.А. Перелета. – М.: Прогресс, 1989. – 376 с.
8. Читипаховян П.С. О методологическом подходе к стратегическому планированию развития крупного бизнеса // Менеджмент и бизнес-администрирование. – 2013. – № 4. – С. 194–195.
9. Шмидт А.В. Управление развитием промышленного предприятия по экономическим критериям устойчивости // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. – 2013. – № 4. – С. 20–35.

References

1. Bulyga R.P. Stanovlenie i razvitie strategicheskogo audita [Formation and development of the strategic audit] // Auditor. – 2014. – № 4(230). – P. 10–17.
2. Granberg A.G. Strategija i problemy ustojchivogo razvitija Rossii v XXI veke [Strategy and sustainable development issues of Russia in the XXI century] / A.G. Granberg, V.I. Danilov-Danil'jan, M.M. Cikanov, E.S. Shophoev. – Moscow : Jekonomika, 2002. – 416 p.
3. Kat'kalo V.S. Teorija strategicheskogo upravlenija: jetapy razvitija i osnovnye paradigmy [Strategic management theory: development stages and main paradigms] // Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Series 8: Management. – 2002. – № 2. – P. 3–21.
4. Kat'kalo V.S. Teorija strategicheskogo upravlenija: jetapy razvitija i osnovnye paradigmy [Strategic management theory: development stages and main paradigms] // Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Series 8: Management. – 2002. – № 3. – P. 3–26.
5. Klejner G.B. Sistemnaja paradigma i sistemnyj menedzhment [System paradigm and system management] // Rossijskij zhurnal menedzhmenta. – 2008. – Vol. 6. – № 3. – P. 27–50.
6. Medvedev D.A. Novaja real'nost': Rossija i global'nye vyzovy [New reality: Russia and global challenges] // Voprosy jekonomiki. – 2015. – № 10. – P. 5–29.
7. Nashe obshhee budushhee. Doklad Mezhdunarodnoj komissii po okruzhajushhej srede i razvitiju (MKSOR) [Our common future. The report of the World Commission on Environment and Development] / Ed. by S.A. Evteev, R.A. Perelet. – Moscow : Progress, 1989. – 376 p.
8. Chitipahovjan P.S. O metodologicheskom podhode k strategicheskomu planirovaniju razvitija krupnogo biznesa [The methodological approach to the strategic planning of large business development] // Menedzhment i biznes-administrirovanie. – 2013. – № 4. – P. 194–195.
9. Shmidt A.V. Upravlenie razvitiem promyshlennogo predprijatija po jekonomicheskim kriterijam ustojchivosti [Development management of an industrial enterprise by economic sustainability criteria] // Vestnik UrFU. Series: Economics and management. – 2013. – № 4. – P. 20–35.

Специальное предложение. Только для членов ИПБ России. Скидка 50%

МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2015 ГОД рекомендовано ИПБ России для применения главными бухгалтерами и финансовыми специалистами

- пошаговая инструкция по заполнению всех форм отчетности;
- сквозной пример порядка заполнения отчетности;
- заполнение налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности;
- исправление любых ошибок учета;
- закрытие счетов и реформация баланса.

Книга содержит исключительно практические рекомендации, ситуации рассмотрены на примерах, приведены образцы документов.

Все материалы книги соответствуют действующей позиции Минфина России, ФНС России и Минздравсоцразвития России.

Счет № 10/ИПБ

Предмет счета	Цена	Скидка	Сумма
Книга «Годовой отчет — 2015 от журнала «Актуальная бухгалтерия»»	900-00	450-00	450-00
Всего к оплате: Четыреста пятьдесят рублей 00 копеек			450-00*

Банковские реквизиты

ООО «Издательство Гарант-Пресс» 119991, Москва, ул. Ленинские Горы, д. 1, стр. 77, тел.: (499) 142-74-67

ИНН 7729578138	КПП 772901001	р/с 40702810538180002552	к/с 30101810400000000225
ПАО СБЕРБАНК		БИК 044525225	ОКВЭД 22.1
			ОКПО 81464614

Директор

/А.В. Юдин/

Главный бухгалтер



/Е.В. Ушакова/

Оплата данного счета-оферты (ст. 432 ГК РФ) свидетельствует о заключении сделки купли-продажи в письменной форме (п. 3 ст. 434 и п. 3 ст. 438 ГК РФ).

* НДС не облагается в связи с применением упрощенной системы налогообложения (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

Книга «Годовой отчет — 2015 от журнала «Актуальная бухгалтерия» — это:



Все изменения законодательства за 2015 год



Минимум теории. Максимум практики



Сквозной цифровой пример заполнения форм отчетности



Представительный круг авторов: ведущие эксперты редакции и специалисты Минфина и ФНС России, эксперты службы Правового консалтинга компании Гарант



Уникальная система проверки и рецензирования материалов. Ошибки исключены



Удобная структура и рубрикатор



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Интернет-сопровождение

до 31 марта 2016 года

Выпуск книги

последние числа ноября 2015 г.

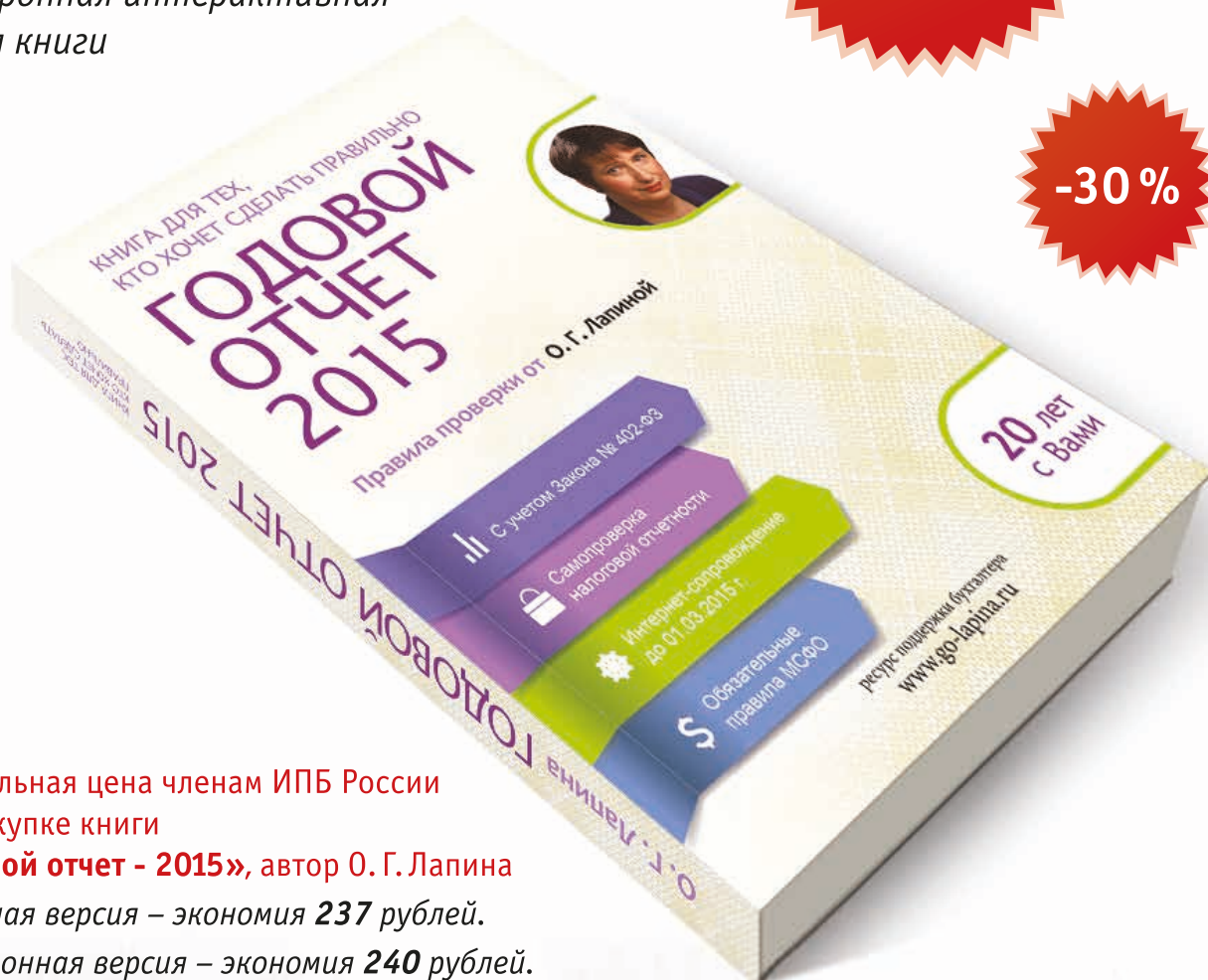
NEW-2015!

Электронная интерактивная
версия книги

Юбилейное

20-е
издание

-30%



Специальная цена членам ИПБ России
при покупке книги

«Годовой отчет - 2015», автор О. Г. Лапина

Печатная версия – экономия **237** рублей.

Электронная версия – экономия **240** рублей.

Комплект (печатная + электронная версия) –
экономия **390** рублей.

Подробности и заявки

• на сайте: www.go-lapina.ru

Переход по специальному баннеру (пароль для входа – ЗАЯВКА)

• по электронной почте: ipbr-zakaz@buh-konf.ru