



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№2 | 2017

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Минимизация риска необнаружения в соответствии с международными стандартами аудита
с. 7
- Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств
с. 12
- Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества
с. 28
- «Зарплатные» налоги: прогрессия и регрессия
с. 39

20 лет
ИПБ России



2017 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета 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 департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования 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), конференц-ар (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 RM», доктор экономики (канд. экон. наук), конференц-ар (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 Департамента учета, анализа, аудита 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, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск

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

ТЕМРИН Сергей Борисович, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Консепт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

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 RM», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department 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 Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department 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, Chisinau

Lilia GRIGOROI, Phd in Economics, president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

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 Accounting, Account Analysis and Audit Department 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, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, 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

Sergey TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovy konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

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 «АСАР RM», Republic of Moldova, Chisinau

Accounting, statistics

- 7 Minimizing Detection Risk in compliance with the International Standards on Auditing
N. Altukhova
- 12 Features of Costing and Cost Analysis for New Product Lines
V. Ivashkevich
- 18 Improving Financial and Economic Audit of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation
E. Mizikovskiy, E. Igonina
- 23 Usability of Organization's Internal Audit Performance Indicators
A. Solonenko, S. Daudov
- 28 Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society
L. Khoruzhiy, I. Kharcheva, A. Pavlychev

Economic theory

- 36 Practice of Anti-Corruption Efforts in the Republic of Georgia
M. Dzhikiya

Finance, money circulation and credit

- 39 Salary Taxes: Progression and Regression
N. Zotikov, A. Savderova

В ИПБ России

- 3 Новости
- 5 Виталию Борисовичу Ивашкевичу – 80!

Бухгалтерский учет, статистика

- 7 Минимизация риска необнаружения в соответствии с международными стандартами аудита
Н.В. Алтухова
- 12 Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств
В.Б. Ивашкевич
- 18 Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России
Е.А. Мизиковский, Е.С. Игонина
- 23 Возможности использования показателей эффективности деятельности внутреннего аудита организации
А.А. Солоненко, С.Д. Даудов
- 28 Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества
Л.И. Хоружий, И.В. Харчева, А.И. Павлычев

Экономическая теория

- 36 Опыт борьбы с коррупцией в Республике Грузия
М.К. Джикия

Финансы, денежное обращение и кредит

- 39 «Зарплатные» налоги: прогрессия и регрессия
Н.З. Зотиков, А.Ф. Савдерова

Наши таланты

- 48 Ода бухгалтерскому учету
В.А. Быков

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77–54080
от 8 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
13.04.2017.

Формат 60 x 90/8.

Тираж 3 500. Отпечатано
в России

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

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Журнал включен
в Перечень рецензируемых
научных изданий,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание ученой
степени доктора наук
(действует с 1 декабря
2015 года)



Уважаемые коллеги!

Институту профессиональных бухгалтеров и аудиторов России 28 апреля исполняется 20 лет. Такой солидный возраст для организации, безусловно, является доказательством ее успешности и потенциала.

Созданный в 1997 году для реализации программы Правительства РФ по реформированию бухгалтерского учета и объединения членов профессии, ИПБ России все эти годы с честью справлялся с поставленными задачами.

ИПБ России представлен в каждом субъекте Российской Федерации. Разветвленная региональная сеть обеспечивает функционирование единого профессионального пространства.

Программы подготовки к аттестации ИПБ России и программы повышения профессионального уровня являются уникальными разработками. В краткие сроки они позволяют специалисту восполнить и систематизировать необходимые для практической работы знания и навыки. Программы постоянно актуализируются в соответствии с требованиями общества, времени и профессии. За 20 лет аттестацию ИПБ России прошли более 300 000 специалистов. Ежегодно более 10 000 бухгалтеров повышают свой профессиональный уровень.

Пройденный путь и накопленный опыт позволили ИПБ России стать одним из влиятельных субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, играть ключевую роль в определении требований к бухгалтерской профессии, занять лидирующие позиции на рынке аттестации бухгалтеров.

Все это дает основания ИПБ России с оптимизмом смотреть в будущее. Наша общая работа, направленная на развитие профессии и укрепление ее престижа, будет расширяться.

Поздравляю вас и желаю профессиональных побед, реализации самых смелых планов, стабильности в настоящем и уверенности в будущем!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ России

Новости

Организация и реализация дополнительного профессионального образования: как правильно?

В личном кабинете корпоративного члена на сайте ИПБ России (www.ipbr.org) размещено учебно-методическое пособие «Система учебно-методического, документационного и распорядительного и иного нормативного регулирования работы учебно-методических центров в условиях реформирования дополнительного образования». Пособие разработано ИПБ Московского региона и представляет собой собрание различных материалов, призванных помочь в организации и реализации дополнительного профессионального образования:

- обзор нормативно-правовых актов Министерства образования и науки РФ, регламентирующих деятельность образовательных организаций в области дополнительного профессионального образования;
- методические рекомендации по формированию учебно-методического обеспечения учебного процесса дополнительных профессиональных программ, фонда оценочных средств;

- рекомендации по ведению документационного сопровождения обучающихся от приема до выдачи документов о квалификации;
- обзор различных форм обучения взрослых.

Комиссия по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета провела очередное заседание

31 марта 2017 года состоялось очередное заседание Комиссии по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета. Заседание прошло под председательством руководителя комиссии Л. И. Хоружий, президента ИПБ России. На заседании также присутствовали представители российских вузов, работодателей и территориальных организаций профессиональных бухгалтеров.

Члены комиссии обсудили вопрос о цене профессионального экзамена. Принято решение предложить Совету по профессиональным квалификациям финансового рынка утвердить на 2017 год стоимость профессионального экзамена по всем наименованиям квалификаций профессионального стандарта «Бухгалтер» в размере 19 000 руб.



Заседание Комиссии по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета

В ходе заседания члены комиссии рассмотрели также изменения и дополнения в профессиональный стандарт «Бухгалтер». Приняты за основу квалификационные требования к работникам и трудовые действия, умения и знания, соответствующие 7-му и 8-му квалификационным уровням профессионального стандарта «Бухгалтер».

Представители ИПБ России довели до сведения членов комиссии информацию об опросе, который в настоящее время проводит Институт. В ходе этого опроса исследуется информация о том, как субъекты малого предпринимательства используют возможности по упрощению бухучета. Члены комиссии договорились принять участие в организации опроса с тем, чтобы получить максимальный отклик респондентов.

Опрос ИПБ России: как субъекты малого предпринимательства используют возможности по упрощению бухучета

Тенденция последнего времени — выявление положений, приводящих к избыточным административным и другим ограничениям в деятельности предпринимателей, а также к необоснованным расходам для бизнеса. Особое внимание уделяется развитию малого бизнеса. Этот важный во многих аспектах сегмент экономики является наиболее чувствительным к различным рискам.

На сайте ИПБ России (www.ipbr.org) проводится опрос, который должен

выявить, насколько полно субъекты малого предпринимательства используют предоставленную им возможность упростить ведение бухгалтерского учета. Опрос инициирован ИПБ России в рамках деятельности Экспертной группы по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства, которая является экспертным и консультативным органом Минфина России.

Результаты опроса будут использоваться для развития малого бизнеса и бухгалтерской профессии в целом. Опрос проводится до 1 июня 2017 года.

Субъекты малого предпринимательства будут формировать учетную политику по особым правилам

20 марта 2017 года состоялось заседание Экспертной группы по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства. Н. А. Алабушина, начальник методологического отдела ИПБ России, и М. А. Кириллова, главный эксперт-методолог ИПБ России, приняли участие в заседании.

Члены экспертной группы обсудили и поддержали проект изменений в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Согласно планируемым поправкам, в распоряжение субъектов малого предпринимательства будут предоставлены особые инструменты формирования учетной политики.

- Кроме того, члены экспертной группы:
- рассмотрели проект Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 годы и обсудили очередность работы над ними с точки зрения реализации потребности малого бизнеса;
 - повторно рассмотрели вопрос о предоставлении субъектами малого предпринимательства обязательного экземпляра бухгалтерской отчетности в государственный информационный ресурс (в электронной форме). Фокус внимания при обсуждении этого вопроса был направлен на существенные дополнительные финансовые расходы и административное обременение у субъектов малого предпринимательства;
 - признали целесообразной разработку методических материалов по вопросам учета факторинговых операций.

ОПРОС СУБЪЕКТОВ МАЛОГО
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

**ЗНАЕТЕ ЛИ ВЫ
О ВАШИХ
ВОЗМОЖНОСТЯХ?**

ДО 1 ИЮНЯ 2017 ГОДА



Виталию Борисовичу Ивашкевичу – 80!

26 марта отмечает день рождения выдающийся ученый, авторитетный руководитель и талантливый педагог **Виталий Борисович Ивашкевич**. ИПБ России и редакция журнала поздравляют Виталия Борисовича и считают своим долгом рассказать, какой огромный опыт научной, педагогической и общественной деятельности стоит за плечами этого человека.

Судьба Виталия Борисовича Ивашкевича тесно связана с Казанским федеральным университетом (бывш. Казанский государственный финансово-экономический институт). Окончив его в 1959 году, В.Б. Ивашкевич начал в нем преподавательскую деятельность и продолжает ее до сих пор.

Только на непродолжительное время В.Б. Ивашкевич покидал стены родного института. В 1961–1963 годах он проходил обучение в аспирантуре Московского финансового института (сейчас – Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации), в 1964 там же защитил кандидатскую диссертацию, выбрав тематикой своей работы «Планирование, учет и анализ затрат на модернизацию оборудования», а в 1975 году стал доктором экономических наук, успешно защитив диссертацию на тему «Проблемы учета и анализа затрат предприятий». В 1966–1967 и 1989 годах В.Б. Ивашкевич проходил научную стажировку в Кельнском университете (ФРГ).

В КГФЭИ В.Б. Ивашкевич прошел все ступени – от ассистента до проректора по научной работе (1972–1984), а также долгое время возглавлял кафедру бухгалтерского учета (1964–2015 годы, в 2002 году кафедра переименована в кафедру управленческого учета и контроллинга). При кафедре под руководством Виталия Борисовича была создана аспирантура, где он выступил научным руководителем и консультантом

29 кандидатских и 12 докторских диссертаций.

В 1977 году В.Б. Ивашкевичу присвоено ученое звание профессора. Научная специальность – «Бухгалтерский учет, аудит и анализ хозяйственной деятельности».

Немало времени Виталий Борисович

посвятил изучению организации научной и преподавательской деятельности по учету в университетах Германии (Мюнхен, Ганновер, Вюрцбург), Италии (Парма, Болонья), Англии (Лондонская школа экономики), США (Чикаго). С большинством из профессоров учетной специальности этих вузов сохранил профессиональные отношения.

Профессор В.Б. Ивашкевич является создателем научной школы по управленческому учету и контроллингу в нашей стране (присвоено почетное звание «Основатель научной школы»), руководителем крупных научно-исследовательских тем по проблемам совершенствования бухгалтерского учета, управленческого учета, взаимосвязи МСФО и управленческого учета и др., в том числе тем, выполненных для организаций различных отраслей промышленности.

Усилиями Виталия Борисовича разработаны новые учебные курсы по управленческому учету, стратегическому и оперативному контроллингу. На возглавляемой им кафедре была открыта первая в России программа подготовки





магистров по специальности «Управленческий учет и контроллинг».

В.Б. Ивашкевич неоднократно представлял нашу страну на научных конференциях и конгрессах в Германии (Кельн, Ганновер), Испании (Севилья), Франции (университет Дофин, в Париже), Италии (Рим, Университет Луис Гидо Карли). Выступил инициатором и организатором научного обмена студентов и преподавателей КГФЭИ и зарубежных университетов: Ганноверского университета (Германия), университета Де-Пол (США), университета Дофин (Франция). В числе бывших дипломников и аспирантов В.Б. Ивашкевича руководители бухгалтерских служб многих крупных предприятий, руководители ведущих аудиторских фирм, специалисты, работающие в Германии, Канаде, Новой Зеландии.

Заслуги В.Б. Ивашкевича в учебно-воспитательной и научной деятельности отмечены различными наградами и почетными званиями: заслуженный деятель науки Татарской АССР (1991), заслуженный экономист Российской Федерации (указ Президента РФ от 19.12.1996 № 1722), заслуженный профессор Казанского университета (2012), почетный профессор Бакинского университета бизнеса. В 2011 году за вклад в развитие науки и воспитание научных кадров имя Виталия Борисовича занесено в Книгу Почета Казани.

Виталий Борисович – автор более 250 научных трудов, в том числе шести учебников и учебных пособий с грифами УМО и Минобразования России, семи монографий. Ряд научных работ издан за рубежом. Общий объем его публикаций превышает 300 печатных листов.

Большую активность Виталий Борисович проявляет и в общественной жизни. Он участвовал в разработке стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту, нормативных положений по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции в организациях добычи нефти и газа, отраслей машиностроения, химической и пищевой промышленности.

С 1965 года В.Б. Ивашкевич – член Методологического совета по бухгалтерскому учету Министерства финансов СССР, затем России. Кроме того, он является действительным членом Российской академии гуманитарных наук, членом-корреспондентом Международной академии информатизации, членом УМО по финансово-учетным специальностям Минобразования России.

В.Б. Ивашкевич был руководителем учебно-методического центра подготовки и аттестации аудиторов Министерства финансов Российской Федерации, председателем Совета по защите кандидатских и докторских диссертаций по специальности «Бухгалтерский учет, статистика» (1995–2008), научным консультантом Ассоциации промышленных предприятий республики (1991–2010), осуществлял аудиторскую деятельность. Награжден медалями «Ветеран труда» и «За трудовое отличие».

Многие годы на телевидении Республики Татарстан В.Б. Ивашкевич вел передачу «Курс – эффективность». Сейчас Виталий Борисович – член редакционных коллегий нескольких научных и практических журналов: «Аудиторские ведомости», «Бухгалтер Татарстана», «Экономический вестник РТ», «Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)».

С 2001 года В.Б. Ивашкевич является президентом Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Татарстан, многие годы был членом Президентского совета ИПБ России. На этом поприще он проявил себя как мудрый стратег, всегда точно указывая оптимальный путь, который приведет к укреплению престижа бухгалтерской профессии.

В настоящее время Виталий Борисович продолжает активно заниматься научными исследованиями, недавно опубликовал книгу «Профессиональные ценности и этика в бухгалтерском учете и аудите», переиздал свой капитальный труд «Бухгалтерский управленческий учет». Напечатал статьи «О парадигме в учетной науке», «Проблемы теории управленческого учета и контроллинга», «Роль балансовой политики в управлении предприятием», «Размышления о будущем управленческого учета» и др.

Своим ученикам профессор Ивашкевич советует (и эти слова можно адресовать любому из нас) побороть лень и трудиться, всегда искать интересное в работе. Это обеспечит независимость от любых сложностей в жизни. А главное – оставаться любопытными в поисках нового в науке и практике, в жизни вообще!

Коллектив ИПБ России и редакция журнала поздравляют Виталия Борисовича с юбилеем. Желаем доброго здоровья, долгих лет жизни, новых профессиональных побед и достижений!

УДК 657.6
ГРНТИ 06.35
ВАК 08.00.12

Минимизация риска необнаружения в соответствии с международными стандартами аудита

Minimizing Detection Risk in compliance with the International Standards on Auditing

Филиал МГУ имени М.В. Ломоносова
в г. Севастополе, Россия, Севастополь
Надежда Викторовна Алтухова
канд. экон. наук, доцент кафедры
экономики, аттестованный аудитор
e-mail: nnaa1606@mail.ru
299001, г. Севастополь, ул. Героев Севастополя, 7
(Филиал МГУ в г. Севастополе, кафедра экономики).
Тел. +7 (978) 749-64-21.

Lomonosov Moscow State University, Sevastopol
MSU campus, Russia, Sevastopol
Nadezhda Altukhova
PhD, Associate Professor of the Economics
Department, Certified Auditor
e-mail: nnaa1606@mail.ru
7, Geroev Sevastopolya str., Sevastopol, Russia,
299001 (Economics Department, Lomonosov Moscow
State University, Sevastopol MSU campus).
Phone +7 (978) 749-64-21.

В статье проведен анализ содержания дефиниции «риск необнаружения». Определены отличия его от других составляющих аудиторского риска и предложена методика его оценки. На основе результатов проведенного анализа и рекомендаций Международных стандартов аудита предложен перечень мероприятий, которые позволят снизить влияние риска необнаружения на качество аудиторских выводов.

Ключевые слова: аудиторский риск; риск необнаружения; неотъемлемые ограничения аудита; профессиональный скептицизм.

This article analyzes the definition of detection risk, identifies its differences from other components of audit risk and proposes the technique of its valuation. Based on the results of the analysis and recommendations of the International Standards on Auditing, the author offers a list of measures, which will reduce the influence of detection risk on the quality of audit conclusions.

Keywords: audit risk; detection risk; inherent limitations of audit; professional skepticism.

Цель статьи и постановка задачи

Аудиторский риск, его модели и способы его минимизации остаются самым обсуждаемым и самым сложным предметом аудиторской тематики в Российской Федерации. Универсальная модель аудиторского риска представлена как произведение трех его составляющих – неотъемлемого риска, риска контроля, риска необнаружения:

$$AR = R \times CR \times DR, \quad (1)$$

где:

AR – аудиторский риск;

IR – неотъемлемый риск;

CR – риск контроля;

DR – риск необнаружения.

В научной литературе, посвященной теме аудиторского риска, достаточно широко освещается содержание риска необнаружения, методы его качественного определения либо количественного расчета, однако наблюдается некоторый дефицит

предложений конкретных мероприятий по его минимизации. Этим и определяется актуальность поднятой автором темы.

Объектом этого исследования является риск необнаружения как компонента аудиторского риска, а предметом – разработка ряда мероприятий, позволяющих уменьшить его до приемлемого уровня.

Цель работы состоит в том, чтобы определить мероприятия, ведущие к минимизации риска необнаружения. Для достижения данной цели автору необходимо решить такие задачи, как:

- 1) проанализировать содержание дефиниции «риск необнаружения» и выяснить причины его возникновения;
- 2) обозначить отличие его от других составляющих аудиторского риска и определить методику его оценки;
- 3) основываясь на результатах проведенного анализа и рекомендациях Международных стандартов аудита, предложить перечень мероприятий, которые позволят снизить влияние риска необнаружения на качество аудиторских выводов.

Содержание дефиниции «аудиторский риск» и причины его возникновения

Ю. Кочинев подходит к риску необнаружения как к вероятностной величине, событию, которое может либо состояться, либо нет. «Риск необнаружения ... – это вероятность события ..., заключающегося в том, что аудитор не обнаружит существенную ошибку при условии, что последняя допущена бухгалтерией и не выявлена системой внутреннего контроля» [6, с. 61].

Ряд авторов связывают аудиторский риск с качеством аудиторских процедур. Например, Хасан Фазаль¹ утверждает: «Говоря простыми словами, риск необнаружения заключается в том, что существенные искажения не будут выявлены аудиторскими процедурами, примененными аудитором для обнаружения этих существенных искажений» [13].

Краткое, но достаточно содержательное определение нашего объекта дает Мэйр Локрин²: «Риск необнаружения возникает, когда вы не используете правильные процедуры аудита или используете их неправильно» [14].

Д. Соболева и У. Блинова одновременно с определением риска необнаружения рассматривают и его составляющие: «Риск необнаружения выражает вероятность необнаружения аудитором ошибок. Его составляющими могут быть: риск анализа (опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок), риск при проверках по существу (опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки), а также риск выборочного исследования (опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок) [8, с. 87].

Практически те же составляющие риска необнаружения обозначены в работе Е. Копыловой: «...риск необнаружения представлен как совокупность следующих факторов: риск аудиторской выборки, аналитический риск, риск при проверке по существу». [5, с. 38].

В. Гринченко и К. Гринченко добавляют к ним еще и «риск отказа информационных систем, человеческого фактора» [3, с. 62].

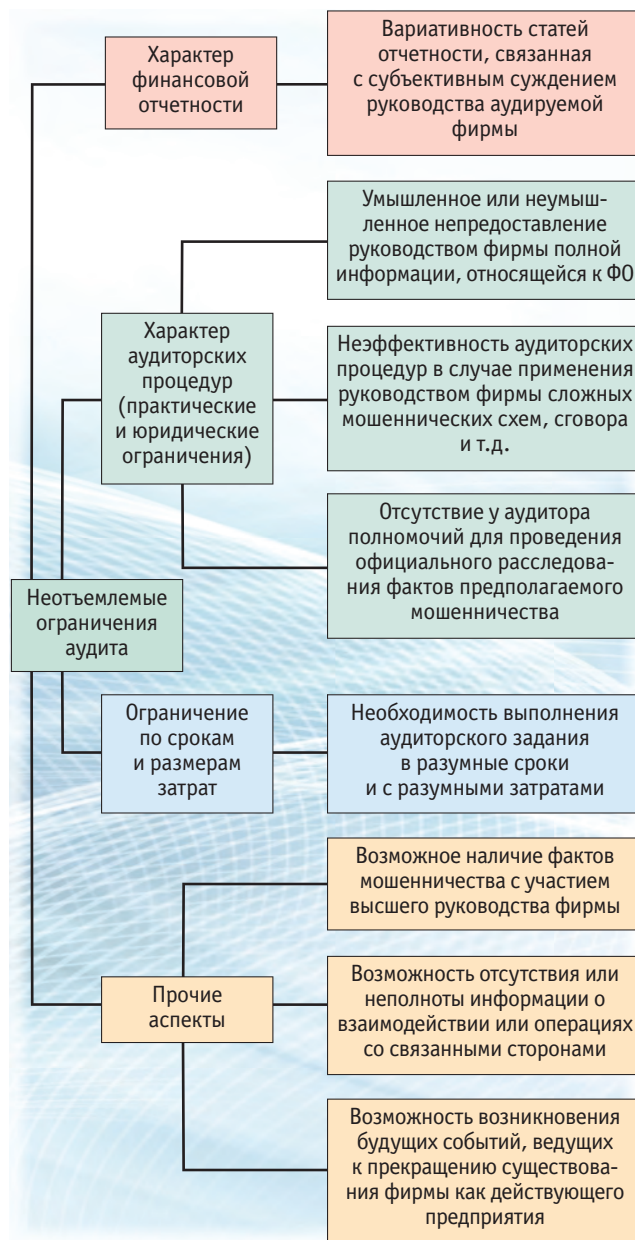
Согласно Международным стандартам аудита, риск необнаружения предполагает, что даже если аудитор выполнит все необходимые процедуры, направленные на снижение аудиторского риска до уровня, который можно полагать приемлемым, это не всегда позволяет обнаружить существенные искажения в финансовой отчетности (либо отдельные, либо суммированные с иными искажениями) [7, с. 43].

МСА объясняют наличие такого риска наличием неотъемлемых ограничений аудита (рис. 1).

Особенности риска необнаружения и методики его оценки

В отличие от риска существенных искажений, который генерируется параметрами хозяйственной деятельности клиента, а также его окружением,

Рис. 1. Содержание и классификация неотъемлемых ограничений аудита (схема составлена автором по материалам А45-А48 и А51 МСА 200 [7, с. 201–207])



риск необнаружения может регулироваться аудитором. Для этого необходимо определить его приемлемую величину.

Авторы методик оценки величины риска необнаружения предлагают два подхода к его измерению – количественный [3–6, 13] и качественный [12, 14].

В данном исследовании предлагается следующее видение аудиторского риска. Неотъемлемый риск и риск контроля достаточно легко сосчитать количественно – они определяются целым рядом факторов, которые легко оценить либо в баллах, либо

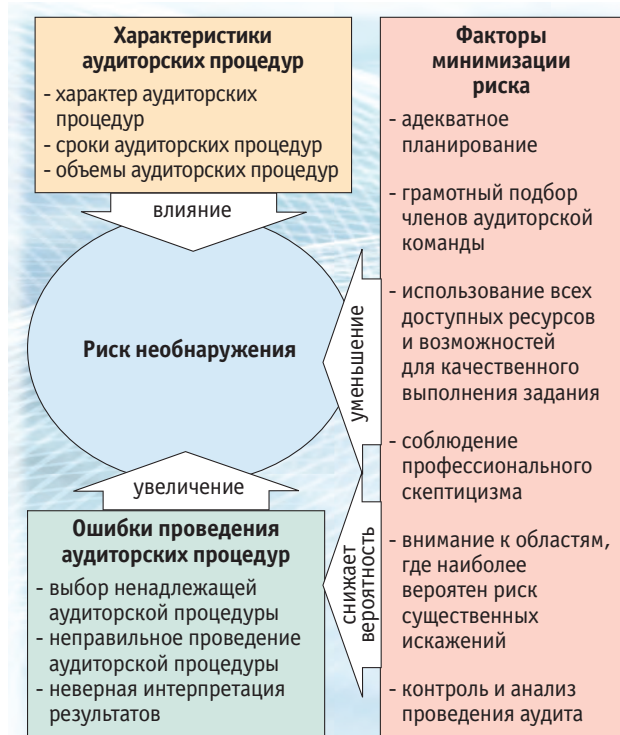
¹ Преподаватель электронного курса «ACCA F8 Audit and Assurance».

² Автор популярного учебника «Auditing For Dummies».

Зависимость риска необнаружения от риска контроля и неотъемлемого риска³

Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Аудиторская оценка риска средств контроля		
	высокая	средняя	низкая
Высокая	Самая низкая	Более низкая	Средняя
Средняя	Более низкая	Средняя	Более высокая
Низкая	Средняя	Более высокая	Самая высокая

Рис. 2. Взаимосвязь риска необнаружения, аудиторских процедур и мероприятий аудита (схема разработана автором по материалам А43, А49 МСА 200 [7, с. 201, 205])



в процентах (автором предлагалась соответствующая методика расчета в работе [1]). А вот значение риска необнаружения, по твердому убеждению автора, определять количественно нет никакой необходимости.

Исходя из формулы (1), риск необнаружения – это величина, обратная риску существенных искажений. Используя хорошо себя зарекомендовавшую зависимость риска необнаружения от двух других составляющих (см. таблицу.), мы получим

³ Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»).

качественную оценку риска необнаружения. И ее будет вполне достаточно для разработки стратегии снижения риска необнаружения (РН).

Аудитор не может повлиять на риск существенного искажения. Единственная возможность уменьшить аудиторский риск – уменьшение риска необнаружения. «Таким образом, единственным решением аудитора остается возможность обнаружить такие искажения самостоятельно, путем применения процедур аудита, разработанных им самим. Поэтому для снижения риска аудита аудитор должен снизить риск необнаружения, который просто означает, что аудитор должен быть более бдительным» [13].

Политика и процедуры минимизации риска необнаружения

Влияние аудиторских процедур и мероприятий, проводимых при выполнении аудиторского задания, на риск необнаружения представлено на рис. 2.

Совершенствуя качество аудиторских процедур, необходимо проявление повышенного внимания к областям учета и отчетности аудируемого лица, где наиболее вероятен риск существенных искажений. Для этого необходимо дополнительно тщательно протестировать средства контроля за упомянутым риском, используя дополнительные тесты и проверки по существу.

Это позволит аудитору определить, какие тесты и процедуры следует применить для получения надежных аудиторских доказательств наличия или отсутствия существенных искажений на том участке учета, который вызвал тревогу аудитора. Достаточно действенным способом снижения риска необнаружения в этом случае является получение аудитором подтверждений из внешних источников, при условии, что подтверждающее лицо является подходящим.

Увеличение объема выборки на потенциально рисковом участке учета не является удачным инструментом снижения риска необнаружения, поскольку увеличит время проверки или потребует дополнительного привлечения человеческих ресурсов. Гораздо более действенным является исключение из генеральной совокупности, подвергаемой выборке, тех операций, которые являются редкими, несвойственными для обычной деятельности аудируемого лица, либо операций на значительные суммы. «Такие операции подлежат обязательной проверке соответствующим выборочным методом (метод «ключевых» документов). С применением этого выборочного метода сокращается продолжительность проверки и снижается риск необнаружения (так как «ключевые» документы подвергаются наиболее тщательной проверке)» [6, с. 75].

Однако кроме совершенствования применения аудиторских процедур, методы которого достаточно полно освещены в отечественной литературе, необходимо применять и другие инструменты, предлагаемые Международными стандартами аудита.

Для снижения риска необнаружения до приемлемого уровня аудитор должен уделить максимальное внимание следующим мероприятиям.

1. Адекватное планирование, которое включает, кроме всего прочего, тщательное формирование аудиторской команды и точный расчет имеющихся у аудиторской фирмы ресурсов.

Грамотный подбор членов аудиторской команды подразумевает достаточную квалификацию аудиторов команды как минимум в пяти областях:

- а) знание отрасли (предметной области), в которой работает клиент;
- б) понимание профессиональных стандартов, специализированных областей бухгалтерского учета и требований к отчетности, законодательных и нормативных требований;
- 3) технические знания, умения и опыт работы с информационными технологиями;
- 4) способность формулировать профессиональное суждение аудитора;
- 5) знание применяемых аудиторской фирмой правил и процедур контроля качества.

Необходимо постоянно поддерживать высокий уровень квалификации работников аудиторских фирм через обязательное ежегодное повышение квалификации. Кроме того, аудиторской фирме нужно при приеме на работу отдавать предпочтение специалистам соответствующего уровня, поощрять самообразование, участие сотрудников в профессиональных съездах и конференциях.

В рамках планирования аудиторская фирма должна использовать все доступные ресурсы и возможности для качественного выполнения задания: у нее должно иметься в наличии достаточное количество сотрудников с достаточной квалификацией (см. выше). Кроме того, аудиторская фирма должна убедиться в доступности необходимых экспертов, которые могут понадобиться при рассмотрении специфических участков учета либо технологических особенностей деятельности клиента. Должно быть налажено информационное взаимодействие с руководством и собственниками клиента и обеспечен доступ к необходимым документам.

2. Одним из важнейших условий минимизации риска необнаружения является соблюдение профессионального скептицизма, содержание которого приведено на рис. 3.

Аудитор, безусловно, должен принимать во внимание добросовестность собственников и руководителей аудируемого предприятия. Однако для снижения риска необнаружения аудитор должен опираться только на аргументируемые аудиторские доказательства.

3. Для того чтобы свести риск необнаружения к разумному минимуму, на протяжении всего выполнения задания необходимо контролировать ход его выполнения. В процессе постоянного мониторинга выполняются:

- а) учет важных аспектов учета и отчетности, анализ их важности и (в случае необходимости)

Рис. 3. Содержание категории «профессиональный скептицизм» (схема разработана автором по материалам Глоссария МСА, п. 11, А18, А19 МСА 200 [7, с. 65, 173, 189, 191])



внесение необходимых изменений в план и программу аудита;

б) проверка знаний и навыков членов команды, понимание ими инструкций и всех аспектов запланированных мероприятий;

в) контроль достаточности у членов аудиторской команды времени на качественное выполнение задания;

г) соблюдение пунктов и сроков плана аудита;

д) выявление тех аспектов задания, по которым необходимы консультации с более опытными членами команды.

4. Анализ результатов аудита, осуществляемый во время обзорной проверки качества проведенного задания, – заключительное мероприятие, позволяющее уменьшить риски необнаружения. На этом этапе для целей снижения данного риска проверяется, выполнены ли все работы в соответствии с профессиональными стандартами и нормативными требованиями, достаточны ли полученные доказательства и имеют ли они надлежащий характер. Эффективной также является выборочная проверка документации, связанной со значимыми аудиторскими суждениями.

Заключение

По результатам исследования можно сделать следующие выводы.

Риск необнаружения – это риск того, что существенные искажения финансовой отчетности

не будут обнаружены аудитором, даже несмотря на то что им проведены все необходимые аудиторские процедуры. Эта разновидность аудиторского риска обусловлена наличием неотъемлемых ограничений аудита, среди которых: характер финансовой отчетности, ограниченный характер аудиторских процедур и ограничения по срокам и расходам проведения аудиторской проверки.

Особенность риска необнаружения состоит в том, что это единственная составляющая аудиторского риска, которая подлежит минимизации аудитором. К процедурам такой минимизации можно отнести:

1) качественное планирование;

- 2) применение профессионального скептицизма;
- 3) проявление повышенного внимания к областям учета и отчетности аудируемого лица, где наиболее вероятен риск существенных искажений;
- 4) контроль проведения аудита на всех этапах его выполнения;
- 5) анализ результатов аудита, осуществляемый во время обзорной проверки качества проведенного задания.

Дальнейшие исследования по результатам статьи могут развиваться в направлении более подробного изучения аудиторских мероприятий по противодействию всем составляющим аудиторского риска. 🟡

Библиографический список

1. Алтухова Н.В. Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 3–11.
2. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит : Пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
3. Гринченко В.А., Гринченко К.А. Исследование аудиторских рисков и современных методик их оценки // Учет и статистика. – 2013. – № 4 (32). – С. 51–67.
4. Козлов В.П. Формирование комплексного подхода к управлению аудиторским риском // Техника и технология пищевых производств. – 2014. – № 2 (33). – С. 140–145.
5. Копылова Е.К. Особенности расчета риска на этапе планирования аудиторской проверки // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 26. – С. 34–49.
6. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика. 5-е изд. – СПб. : Питер, 2010. – 448 с.
7. Международные стандарты аудита и контроля качества. Часть 1 (сборник в 3-х томах). – Киров : ООО «Кировская областная типография», 2012. – Т. 1. – 528 с.
8. Соболева Д.П., Блинова У.Ю. Проблемы и необходимость оценки аудиторских рисков в современных условиях // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. – № 3–2. – С. 86–88.
9. Хоружий Л.И., Дедова О.В., Катков Ю.Н., Волкова Е.В. Аудит поступления внеоборотных активов в организациях потребительской кооперации // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. – № 8. – С. 39–51.
10. Хоружий Л.И., Поташник Р.И. Бобкова Е.В., Джикия К.А., Хоружий В.И. Аудит производственных затрат и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. – М. : Издательство «Бухгалтерский учет», 2008. – 224 с.
11. Швырева О.И., Петух А.В. Методика управления аудиторским риском // Аудиторская деятельность. – 2012. – № 44(242) – С. 33–46.
12. Шеремет А.Д., Суйц В. П. Аудит. – 5-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с.
13. Fazal H. What is Detection risk? // Take Lead: сайт. – URL: <http://pakaccountants.com/what-is-detection-risk/> (дата обращения 04.12.2016).
14. Loughran M. How To Assess Detection Risk In An Audit // For Dummies A Wiley Brand: сайт. – URL: <http://www.dummies.com/business/accounting/auditing/how-to-assess-detection-risk-in-an-audit/> (дата обращения 04.12.2016).

References

1. Altuhova N.V. Risk Calculation Procedure of Material Misstatement based on the Principles of International Standards on Auditing. *Vestnik IPB (Vestnik professionalnykh buhgaltterov)*, 2016, no. 6, pp. 3–11 (in Russ.).
2. Arens E.A., Lobbek Dzh. K. *Audit [Audit]*. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2001. 560 p. (in Russ.).
3. Grinchenko V.A., Grinchenko K.A. Analysis of Audit Risks and Current Practices of Their Valuation. *Uchet i statistika*, 2013, no. 4(32), pp. 51–67 (in Russ.).
4. Kozlov V.P. Formation of Complex Approach to the Audit Risk Management. *Tekhnika i tehnologiya pischevyykh proizvodstv*, 2014, no. 2(33), pp. 140–145 (in Russ.).
5. Kopyilova E.K. Characteristics of Risk Calculations at the Planning Stage of Financial Audit. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 26, pp. 34–49 (in Russ.).
6. Kochinev Yu. Yu. *Audit: teoriya i praktika [Audit: Theory and Practice]*. Saint-Petersburg, Piter Publ., 2010. 448 p.
7. *Mezhdunarodnye standarty audita i kontrolya kachestva. Chast' 1 (sbornik v tryokh tomah) [International Standards on Auditing and Quality Control. Part 1 (coll. in 3 vol.)]*. Kirov, ООО «Kirovskaya oblastnaya tipografiya» Publ., 2012, Vol.1. 528 p.
8. Soboleva D.P., Blinova U. Yu. Difficulties and Necessities of Audit Risks Valuation in the Modern Context. *Aktualnyye problemyi gumanitarnykh i estestvennykh nauk*, 2016, no. 3–2, pp. 86–88 (in Russ.).
9. Khoruzhiy L.I., Dedova O.V., Katkov Yu.N., Volkova E.V. Audit of Non-Current Assets' Revenue in the Consumer Cooperation Organizations. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2016, no. 8, pp. 39–51 (in Russ.).
10. Khoruzhiy L.I., Potashnik R.I. Bobkova E.V., Dzhikiya K.A., Khoruzhiy V.I. *Audit proizvodstvennykh zatrat i finansovykh rezul'tatov sel'skohozyaystvennykh organizatsiy [Audit of Operating Costs and Financial Results in the Agricultural Organizations]*. Moscow, Buhgalterskiy uchet Publ., 2008. 224 p.
11. Shvyreva O. I., Petuh A. V. Methodology of Audit Risk Management. *Auditorskaya deyatel'nost*, 2012, no. 44(242), pp. 33–46 (in Russ.).
12. Sheremet A.D., Suyts V. P. *Audit [Audit]*. Moscow, INFRA-M Publ., 2006. 448 p.
13. Fazal H. *What is Detection risk?* Available at: <http://pakaccountants.com/what-is-detection-risk/> (accessed: 04.12.2016).
14. Loughran M. *How To Assess Detection Risk In An Audit*. Available at: <http://www.dummies.com/business/accounting/auditing/how-to-assess-detection-risk-in-an-audit/> (accessed: 04.12.2016).

Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств

Features of Costing and Cost Analysis for New Product Lines

Казанский федеральный университет, Россия, Казань

Виталий Борисович Ивашкевич

докт. экон. наук, профессор кафедры
управленческого учета и контроллинга

e-mail: kazan@ipbr.org

420012, Россия, г. Казань, ул. Бутлерова, д. 4.

Тел. +7 (987) 297-41-33.

Kazan Federal University, Russia, Kazan

Vitaliy Ivashkevich

Doctor of Economics, Professor of the Management
Accounting and Controlling Department

e-mail: kazan@ipbr.org

4, Butlerova str., Kazan, Russia, 420012.

Phone +7 (987) 297-41-33.

В статье рассматриваются вопросы необходимости обособленного учета затрат и калькулирования себестоимости новых для предприятия технологий, видов продукции и услуг; особенности группировки издержек по видам, местам формирования и объектам калькуляции, применение специфических методов калькуляционных расчетов, анализа и оценки их результатов для определения и обоснования ассортимента продуктов новых производств и ценовой политики коммерческой организации.

Ключевые слова: учет затрат; калькуляция себестоимости; новый продукт; ценовая политика; маржинальный учет.

This article considers the necessity of separate cost accounting and costing of new technologies, products and services. The author highlights particular types of costs grouping, places of formation and objects of costing, application of specific calculation methods, analysis and evaluation of their results for determination and justification of new product assortment and pricing policy of business entity.

Key words: cost accounting; costing; new product; pricing policy; marginal costing.

Новое производство представляет собой комплекс инновационных мероприятий, включающих изготовление принципиально новой для предприятия продукции и значительное улучшение потребительских характеристик, свойств и качеств уже выпускаемых изделий и оказываемых услуг. Как правило, это требует обновления техники, технологии и организации производства, дополнительных расходов на обучение персонала, рекламу и другие составные слагаемые маркетинга.

Все перечисленное связано с существенными дополнительными затратами, для которых нужны особые методы учета, анализа, оценки и контроля. В конечном итоге они сводятся к особенностям калькулирования себестоимости новых и существенно обновленных видов продукции.

Освоение производства и модернизация ранее освоенных выпуском изделий и услуг – характерная особенность и во многом обязательное условие успешной деятельности большинства коммерческих организаций. К этому вынуждает научно-технический прогресс, конкуренция между товаропроизводителями, естественное стремление к творчеству, освоению нового, свойственное большинству людей. Новое предпочитает и покупатель продукции и услуг, соглашаясь дополнительно платить за их приобретение и использование,

руководствуясь соображениями не только престижа приобретения, но и его экономической выгоды. Без расширения и обновления ассортимента производства и продаж у предприятий-изготовителей нет шансов долговременного и эффективного существования. На это обращают внимание многие экономисты [2, 10, 11].

Освоение производства новых товаров и услуг требует решения комплекса сложных, взаимосвязанных между собой проблем и задач. Предприятию, осуществляющему это, необходимо определить:

- найдет ли новый продукт или услуга своего потребителя в приемлемых для изготовителя объемах, кем будут основные покупатели, каковы их предпочтения и возможности оплаты, каков рыночный потенциал данного продукта (услуги);
- какие предпочтения потребителей могут быть учтены и реализованы в производстве данного предприятия, следует ли при этом модифицировать ранее выпускаемые изделия или осваивать совершенно новые продукты;
- что должно быть учтено при разработке стратегии внедрения продукции на рынок: степень заменяемости прежних изделий, реклама, стимулирование продаж и соответствующие расходы;
- каких изменений потребует стратегия производства и сбыта в течение всего жизненного цикла

продукта от его разработки и освоения производства до снятия с изготовления;

- как внедрение нового продукта отразится на финансовых результатах деятельности предприятия;
- каким образом достаточно полно и правильно определить величину затрат на изготовление или обновление продукта, расширение и улучшение качества услуг, чтобы не допустить просчетов в инвестиционной и ценовой политике.

Хотя анализ рынка и оценка потенциальных возможностей нового производства – дело соответствующих специалистов по маркетингу, профессиональный бухгалтер предприятия не должен оставаться в стороне от завершающей стадии решения вопросов: что производить, в каком количестве, кому и по какой цене продавать. Его участие прежде всего, заключается в объективной оценке платежеспособности потенциальных клиентов, реальной себестоимости производства и продаж в течение жизненного цикла изготовления продуктов, потерь от снятия с производства прежних изделий, в решении сложных вопросов выбора источников инвестирования, вариантов ценообразования и ценовой политики при продаже новой продукции.

Пальму первенства здесь нужно отдать специалистам по управленческому учету и анализу. С их участием определяется номенклатура выпуска новых изделий и оказания услуг при различных ограничивающих факторах, эффективность вариантов их производства, выбор поставщиков необходимых для этого ресурсов, состав покупателей, уровень предоставляемых им скидок и т.п.

Особо следует выделить значение калькуляционных расчетов затрат на инновации на всех этапах жизненного цикла соответствующих изделий и услуг. Варианты и соответствующие им методы калькулирования себестоимости новых продуктов и услуг по ряду существенных признаков отличаются от исчисления затрат на уже выпускаемые изделия и выполняемые работы.

Различие прежде всего в методике определения конечного результата – величины затрат на единицу продукции или выполняемых работ. Калькуляция освоенных продуктов и услуг рассчитывается путем деления общей суммы плановых или фактических затрат всего производства и продаж, включая расходы на освоение, на весь их объем по плану или фактически.

Расчет себестоимости новой продукции необходимо вести по каждому отдельному виду продукта и услуги. Это касается не только издержек изготовления, но и расходов на исследование рынка, проектирование, приобретение прав, выпуск опытной партии или образца, их индивидуальную продажу.

Различна и степень детализации затрат. Для традиционно выпускаемых изделий и оказываемых услуг естественна их группировка по укрупненным статьям сырья и материалов, заработной платы с отчислениями, комплексных расходов на обслуживание производства и управление предприятием [1].

Для новых продуктов и услуг это не подходит, поскольку ведет к потере учета их индивидуальности, часто весьма значительной, к усредненности издержек, относимых на отдельные объекты калькуляции. Здесь необходим расчет по отдельным слагаемым материальных и трудовых затрат не только на изготовление, но и на разработку и освоение производства. Каждый их вид может оказать решающее влияние на себестоимость новых продуктов и эффективность их продаж. Детализация затрат позволяет более объективно оценить разные варианты новой продукции, технологии ее изготовления, организации сбыта тем или иным покупателям.

Степень детализации затрат зависит от особенностей продуктов и отрасли производства их выпускающих. Большой удельный вес в затратах на новые продукты и услуги занимают покупные изделия, патенты и другие права на выпуск, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, энергия на технологические цели.

В то же время нет необходимости в детализации слагаемых дополнительной заработной платы, общих затратах по снабжению и сбыту. Они могут учитываться в процентах к основным выплатам.

Специфика есть в учете и включении части общепроизводственных и общехозяйственных затрат в себестоимость новых продуктов и услуг. Из их состава нужно выделить затраты, непосредственно связанные с разработкой, освоением и изготовлением новой продукции.

Нет необходимости, по нашему мнению, в обосновании затрат на производство новых изделий потерь от брака. Они естественны для большинства новых производств и должны учитываться в составе технологических издержек изготовления.

Номенклатура затрат на подготовку и освоение производства новых видов продукции или более совершенных технологических процессов изготовления ранее выпускаемых изделий включает затраты:

- на проектирование и конструирование новых изделий;
- разработку технологии их производства;
- проектирование и изготовление специальной и другой инструментальной оснастки;
- перепланировку и наладку оборудования;
- испытание материалов, инструментов;
- разработку и освоение новых технологических процессов.

Сюда же относятся затраты на изготовление и испытание на предприятиях-изготовителях и у потребителей опытного образца (партии) изделий, дополнительные расходы на корректировку технической документации перед переходом на массовый выпуск новой продукции [11].

Затраты на освоение крупных агрегатов, цехов и предприятий (кроме включаемых в сметы строительства затрат на опробование оборудования и подготовку эксплуатационных кадров, а также

затрат на устранение недоделок и дефектов, допущенных в ходе строительства и монтажа) рекомендуется относить на себестоимость продукции с начала промышленной эксплуатации осваиваемых объектов в течение срока освоения.

Сметная (плановая) величина этих затрат должна определяться в зависимости от установленного режима, продолжительности и других условий освоения вводимых производственных мощностей. Из общей суммы эксплуатационных затрат, предусмотренных по смете, следует исключить стоимость продукции, полученной в период освоения.

К этой же группе комплексных затрат примыкают затраты на подготовительные работы в добывающей промышленности, относимые на себестоимость добычи полезных ископаемых в течение срока использования горных выработок. Затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции и технологических процессов определяются по сметному расчету, общий итог которого должен корректироваться на величину разницы между фактическими и предусмотренными по смете затратами в конце каждого года и по истечении периода освоения производства. В течение этого года затраты на освоение включают в себестоимость отдельных видов продукции по нормам списания, устанавливаемым на единицу продукции, исходя из общей суммы затрат, длительности их погашения и планового объема выпуска изделий и услуг во время освоения производства.

Недостатком в действующей практике бухгалтерского учета затрат на освоение новой продукции является неполный охват фактических затрат на исследования и разработку конструкторских решений и технологических методов, имевших место в инженерных службах предприятий-изготовителей. На многих предприятиях затраты на содержание конструкторских и технологических отделов и бюро целиком и полностью относятся на общехозяйственные расходы. Объясняется это невозможностью в большинстве случаев выделить затраты по созданию и освоению новых изделий из общих затрат на содержание инженерных служб по конструкторскому и технологическому сопровождению серийной продукции.

Решение данного вопроса в управленческом учете может состоять в детализации учета затрат конструкторских и технологических отделов, служб механизации и автоматизации производства по местам затрат, обособлении тех или иных подразделений, которые заняты освоением новой продукции. Там, где это невозможно осуществить, должно учитываться фактическое число часов загрузки инженерно-технического персонала по соответствующим категориям, занятого на разработке и освоении новых изделий и технологических процессов.

Анализу эффективности производства новых изделий и услуг промышленного характера, в том числе обусловленных этим затратами, посвящено много публикаций [2, 7, 9, 15, 16]. Однако в большинстве

из них обойден вниманием фактор наличия для этого производственных возможностей, включая время работы станков и машин для выпуска новой продукции, специалистов, непосредственно занятых ее технологическим сопровождением и изготовлением, наличие свободных производственных площадей, мест хранения и т.п.

В теории совокупность возможностей выпуска продукции связывают с уровнем использования производственных мощностей предприятия, под которыми понимают «максимально возможный годовой выпуск продукции высокого качества при полном использовании производственного оборудования и производственных площадей, с учетом применения передовой технологии, улучшения организации производства и труда» [14, с. 422].

Освоение производства новых изделий и услуг может осуществляться как в условиях наличия резервов более полного использования действующих на предприятии станков и машин, так при их отсутствии или ограниченности. Тогда нужно снимать с производства часть прежде выпускаемых изделий, высвобождать время для изготовления новых продуктов или покупать дополнительное оборудование. Этих проблем не знает традиционная система калькулирования плановой и фактической себестоимости продукции и услуг [1, 4, 8].

Между тем проведенные нами калькуляционные расчеты на ряде предприятий машиностроения, легкой и пищевой промышленности Республики Татарстан показали, что конечные результаты калькуляционных расчетов по правилам бухгалтерского и управленческого учета существенно различаются. Если принять во внимание наличие резервов неиспользуемых мощностей, снижаются общие расходы и необходимость капитальных вложений для нового производства, которые их повышают.

Общие затраты на новые изделия без учета как правило возрастающей стоимости материалов, комплектующих изделий и затрат на оплату труда рабочих оказались выше в 1,4-1,8 раза. Частично по этой причине предприятиям, работающим по госзаказу с согласованной ценой поставки (например, ПАО КамАЗ), бывает трудно добиться справедливых с их точки зрения цен и тарифов.

Для определения влияния степени загрузки действующего оборудования на себестоимость новых изделий затраты, связанные с их производством, необходимо подразделить на постоянные накладные и переменные, зависящие от объема выпуска в планируемом или отчетном периоде. В теории управленческого учета хорошо известны аналитические и статистические методы такой дифференциации [7, с. 80-85].

На практике обычно из всех затрат предприятия вначале выделяют полностью переменные (сырье и материалы, комплектующие изделия, заработная плата по изготовлению, топливо и энергия на технологические цели) и полностью постоянные затраты на организацию производства и управления по соответствующим уровням. Затем на основе анализа

соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье частично переменных затрат определяют их удельный вес, зависящий от объема производства части (вариатор).

Постоянная и переменная части полупеременных затрат прибавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных затрат. Соотношение постоянной и переменной части затрат на освоение новых производств отличается от затрат на непосредственное изготовление продукта.

В первом случае речь идет о процессе, то есть совокупности действий, где объем деятельности каждого различен либо вообще не может быть четко определен, а во втором – измеряется количеством единиц продукта. Затраты на освоение представляют собой сумму затрат соответствующих мест затрат и центров ответственности, в каждом из которых свой измеритель результатов действий, а затраты изготовления исчисляются путем их группировки по носителям затрат, то есть видам продукции и услуг. В составе мест затрат и центров ответственности за разработку и освоение новых производств – многие управленческие службы предприятия, в затратах на непосредственное изготовление – только подразделения (цеха) основного и опытного производств.

Основные стоимостные параметры нового продукта или услуги можно определить по данным группировки прямых затрат на объект калькулирования. Они строго индивидуальны для каждого изделия и вида работ, конкретны, вполне измеримы и потому лежат в основе маржинальной прибыли (сумм покрытия) и добавленной стоимости в целом и в разрезе каждого объекта.

Исчисление сумм покрытия как разности между предполагаемой ценой продаж и прямыми затратами на изготовление предоставляет менеджеру важную для принятия решений информацию о целесообразности и эффективности освоения производства новых продуктов, выборе наиболее выгодных из них, определения и регулирования первоначальной цены или тарифа [6, 10, 13]. С помощью показателей маржинальной прибыли может быть выявлено влияние различных вариантов управленческих решений на объем выпуска и продаж новой продукции, изменение ее дизайна, технологии производства, применение скидок с цены прайс-листа и т.п. Одновременно решается вопрос, какие именно прежние изделия и услуги должны быть заменены на более современные по экономическим параметрам.

Уровень использования производственных мощностей существенно влияет на полную себестоимость продукции прежде всего за счет постоянных затрат. Именно они являются конечным регулятором величины прибыли или убытка от освоения производства новых продуктов и услуг. В аналитических расчетах влияния изменения постоянных затрат на конечные показатели деятельности предприятия необходимо использовать по меньшей мере три показателя:

- фактический объем производства;
- запланированный объем выпуска;
- уровень загрузки производственных мощностей предприятия.

В практике отечественного анализа и хозяйственной деятельности, сопоставляя эти показатели, как правило, ограничиваются выявлением влияния удорожания себестоимости на сумму уменьшения прибыли, в том числе за счет недоиспользования мощности, то есть невыполнения плана по объему производства. Такой подход вполне приемлем, но только если речь идет об анализе выпуска сравнимой продукции.

Новые изделия и услуги несравнимы ни по затратам, ни по цене. На разницу в их себестоимости по сравнению с прежними продуктами влияют в основном переменные затраты, а постоянные затраты за счет более полной загрузки оборудования снижаются (или возрастают, если используются новые, более дорогие машины и агрегаты). Поэтому более правильно для определения влияния использования производственной мощности на прибыль применять не величину изменения постоянных затрат, а маржинальный доход. В этом случае можно учесть всю сумму влияния степени использования производственной мощности на финансовый результат от внедрения продукции новых производств.

Рассмотрим методику такого анализа на примере расчета, в котором соотношение показателей выручки от продаж, затрат и финансовых результатов при оптимальном (проектном, запланированном) и фактическом объемах производства характеризуется данными, представленными в таблице на с. 16.

Из расчета видно: за счет недоиспользования производственных мощностей выручка от реализации продукции оказалась меньше на 9 000 тыс. руб., что сократило потенциальную прибыль на 2 400 тыс. руб. Величина влияния на финансовый результат постоянных затрат равна сумме утраченного маржинального дохода. Делая расчет по ставке маржинального дохода, получаем те же величины.

Отклонения прибыли за счет недоиспользования нормальной мощности: $(250\ 000 - 300\ 000) \times 40,00 = -2\ 000$ (тыс. руб.).

Отклонения прибыли за счет невыполнения плана по объему производства: $(240\ 000 - 250\ 000) \times 40,00 = -400$ (тыс. руб.).

Влияние на прибыль использования мощности (изменения объема производства) составляет 2400 тыс. руб.

Рекомендуемое для анализа применение ставки маржинального дохода позволяет более полно учесть влияние на прибыль колебаний объема производства или изменений в использовании производственных мощностей как в целом по всему ассортименту товаров и услуг предприятия, так и применительно к их новым видам.

Анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости, прибыли и маржинального дохода, а также влияния объема производства на себестоимость

Расчет влияния использования производственной мощности на прибыль от продажи новой продукции

Показатель	На проектную мощность 300 тыс. шт.		На запланированный объем производства 250 тыс. шт.		На фактический объем производства 240 тыс. шт.		Отклонения, тыс. руб.	в том числе	
	на единицу, руб.	всего, тыс. руб.	на единицу, руб.	всего, тыс. руб.	на единицу, руб.	всего, тыс. руб.		Фактической от нормативной	от нормативной
Выручка от реализации	150	45 000	150	37 500	150	36 000	- 9 000	- 7 500	- 1 500
Переменные расходы	110	33 000	110	27 500	110	26 400	- 6 600	- 5 500	- 1 100
Маржинальный доход	40	12 000	40	10 000	40	9 600	- 2 400	- 2 000	- 400
Постоянные расходы	1 500	4 500	1 800	4 500	1 880	4 500	-	-	-
Прибыль	2 500	7 500	2 200	5 500	2 120	5 100	- 2 400	- 2 000	- 400

и прибыль является перспективным направлением развития отечественного анализа хозяйственной деятельности, позволяющим использовать экономико-математические методы и модели [6].

Известно, что управленческий учет затрат и результатов предпринимательской деятельности в основном использует систему директ-кост, при которой управленческие решения принимают по данным информации о переменных издержках производства и продажи продуктов и услуг. Это позволяет управлять их ассортиментом, ценами и тарифами, определять допустимый уровень переменных и постоянных затрат. В использовании данных директ-коста для управления ассортиментом и затратами продукции нового производства прослеживается ряд общих закономерностей:

- оценка выгодности или невыгодности того или иного варианта решения, его целесообразности или нецелесообразности делается на основе сумм и ставок покрытия, а не величины рентабельности, исчисленной по полным затратам;
- в качестве критерия оценки сопоставимых альтернатив решения используют величину экономии переменных затрат на единицу продукции, а не общую сумму экономии или удорожания себестоимости;
- величина маржинальной себестоимости считается предельным уровнем затрат при оценке их эффективности и целесообразности;
- во всех случаях при выборе оптимального варианта решения необходимо учитывать значения ограничивающих факторов: возможности сбыта новой продукции и услуг, узкие места в производстве, недостаток складских помещений, ограничения в ресурсах и др.


При учете влияния ограничивающих факторов нового производства возможны три варианта:

- у предприятия есть все возможности организовать и увеличить объем нового производства (резервные производственные мощности, свободная рабочая сила, нет проблем с поставкой сырья и материалов и т.п.), единственное ограничение – возможность продаж новых продуктов по существующим ценам рынка;
 - у предприятия есть, кроме сбыта, еще один ограничивающий фактор (недостаточные мощности конкретного участка производства или продаж, ограниченность сырья, квалифицированной рабочей силы, складских помещений и т.п.);
 - у предприятия несколько ограничивающих факторов (производственные площади, возможности приобретения ресурсов, проблемы сбыта и др.).
- В первом случае предприятие должно до предела загружать свои мощности, в том числе и за счет новой продукции и работ, убыточных по полной себестоимости, но прибыльных по величине маржинального дохода. Важно, чтобы продукция продавалась, и если для этого придется снизить цену, то предел этого снижения – величина маржинальной себестоимости изделий, товаров, услуг.

Если ограничен один из производственных факторов, необходимо решить, какому из новых или прежде выпускаемых продуктов, изделий, товаров, услуг отдать предпочтение перед другими. В качестве критерия оптимального решения в этом случае рекомендуется использовать величину ставки покрытия на единицу недостаточного фактора. Если, например, рассматривается вопрос, как оптимально загрузить производственные мощности, если количество заказов превышает загрузку оборудования, являющегося узким местом в работе цеха (предприятия), решение рекомендуется принимать в пользу того продукта, у которого маржинальный доход на единицу времени работы (машино-час) выше, чем у других.

В случаях, когда предприятие на одном и том же оборудовании производит несколько разных видов продукции, время изготовления единицы каждого продукта различно и производственных мощностей для одновременного изготовления всех изделий недостаточно, оптимальный план производства определяется либо методом проб и ошибок, либо (что намного эффективнее) путем решения задачи линейного или нелинейного программирования по максимизации прибыли

и загрузки машин при наличии нескольких ограничивающих факторов.

В конечном итоге учет особенностей калькуляции и анализа себестоимости продукции, услуг и товаров нового производства или приобретения позволяет разностороннее и глубже оценить рентабельность их производства и продаж и тем самым способствовать повышению эффективности производственно-финансовой деятельности коммерческих организаций. 

Библиографический список

1. Алимов С.А., Алимova М.С. Учетно-аналитические особенности формирования себестоимости и финансовых результатов на промышленных предприятиях // Управленческий учет. – 2016. – № 4. – С. 38–45.
2. Блэк Дж. Введение в бухгалтерский и управленческий учет/ Пер. с англ. Т.В. Сажневой. – М.: Весь мир, 2009. – 424 с.
3. Васильева И.Н. Экономико-математическая модель для прогнозирования себестоимости единицы изделия // Управленческий учет. – 2015. – № 7. – С. 52–61.
4. Домбровская Е.Н. Нормативно-правовое и методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости в Российской Федерации // Управленческий учет. – 2016. – №5. – С. 10–19.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ ДАНА, 2007. – 1423 с.
6. Епифанская Е. Экономико-математическая модель получения лимитных оценок по совокупности технико-экономических показателей (для определения цены вновь разрабатываемого изделия) // Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2010. – № 4. – С. 465–469.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – 3-е изд. – М.: Магистр, 2015. – 448 с.
8. Лебедева П.М. Калькуляционная политика фирмы // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – С. 114–118.
9. Нечитайло И.А. Об основах директ-костинга как методологической альтернативы калькулирования полной себестоимости // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 5. – С. 58–68.
10. Петров А.М., Мельникова Л.А. Теоретические аспекты учета калькулирования себестоимости продукции // Экономические науки. – 2013. – № 5. – С.145–148.
11. Понетайкина Л. Разработка нового продукта: обоснование, стадии, цены // Проблемы теории и практики управления. – 2010. – № 1. – С. 102–108.
12. Ульянова Н.В. Проблемы и способы внедрения методологии ABC-калькулирования в отечественной учет // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 64–76.
13. Шаброва А.И. Методы калькуляции себестоимости продукции в управлении затратами на предприятии // Экономические науки. – 2013. – № 1. – С. 143–146.
14. Щеглов Ю.А., Исаева Н.А., Лиманова Е.Г., Урванцева С.Е. Экономика предпринимательства. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 432 с.
15. Kilger W. *Einführung in die Kostenrechnung*. – Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 1976. – 495 с. DOI: 10.1007/978-3-322-89750-3.
16. Chmielewicz K., Schweitzer M. *Handwörterbuch des Rechnungswesens*. – Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2002.

References

1. Alimov S.A., M.S. Alimova. Accounting and Analytical Features of Costing Formation and Financial Results of Industrial Plants. *Upravlencheskiy uchet*, 2016, no. 4, pp. 38–45 (in Russ.).
2. Black G. *Vvedenie v buhgalterskiy i upravlencheskiy uchet* [Introduction to Accounting and Management Accounting]. Moscow, Ves' mir Publ., 2009. 424 p.
3. Vasilieva I.N. Mathematical Economic Model for Unit Cost Forecasting. *Upravlencheskiy uchet*, 2015, no. 7, pp. 52–61 (in Russ.).
4. Dombrovskaya E.N. Regulatory and Methodological Support of Cost Accounting and Costing in the Russian Federation. *Upravlencheskiy uchet*, 2016, no. 5, pp. 10–19 (in Russ.).
5. Drury C. *Management and Cost Accounting* (Rus. ed.: Drury K. *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet*. Moscow, YUNITI DANA Publ., 2007. 1423 p.).
6. Epifanskaya E. Mathematical Economic Model of Obtaining Ceiling Estimates per totality of Performance Indicators (for determining the price of newly developed product). *Risk: resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsya*, 2010, no. 4, pp. 465–469 (in Russ.).
7. Ivashkevich V.B. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Magister Publ., 2015. 448 p.
8. Lebedeva P.M. Company's Pricing Policy. *Buhgalterskiy uchet*, 2012, no. 5, pp. 114–118 (in Russ.).
9. Nechitailo I.A. Basics of Marginal Costing as Methodology Alternative of Full Cost Accounting. *Audit i finansovyy analiz*, 2014, no. 5, pp. 58–68 (in Russ.).
10. Petrov A.M., Melnikova L.A. Theoretical Aspects of Cost Accounting. *Ekonomicheskie nauki*, 2013, no. 5, pp. 145–148 (in Russ.).
11. Ponetaykina L. Designing a New Product: Substantiation, Stages, Prices. *Problemy teorii i praktiki upravleniya*, 2010, no. 1, pp. 102–108 (in Russ.).
12. Ulyanova N.V. Problems and Ways of Introducing the ABC Calculating Methodology to the National Accounting System. *Audit i finansovyy analiz*, 2013, no. 6, pp. 64–76 (in Russ.).
13. Shabrova A.I. Calculating Methods of Production Costs in Cost Management of the Enterprises. *Ekonomicheskie nauki*, 2013, no. 1, pp. 143–146 (in Russ.).
14. Scheglov Yu.A., Isaeva N.A., Limanova E.G., Urvantseva S.E. *Ekonomika predprinimatel'stva* [Economy of Entrepreneurship]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1999. 432 p.
15. Kilger W. *Introduction to Cost Accounting*. Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften Publ., 1976. 495 p. DOI: 10.1007/978-3-322-89750-3. (in Germ.)
16. Chmielewicz K., Schweitzer M. *Dictionary of Accounting*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Publ., 2002. (in Germ.)

Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России

Improving Financial and Economic Audit of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation

Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский
университет, Россия, Нижний Новгород

Ефим Абрамович Мизиковский

e-mail: core090913@gmail.com

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского
учета Института экономики и предпринимательства,
заслуженный работник высшей школы РФ

Елена Сергеевна Игонина

Аспирант кафедры бухгалтерского учета

Института экономики и предпринимательства

e-mail: eligonina@mail.ru

603950, Россия, Нижний Новгород,

ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.

Тел. +7 (831) 433-13-96.

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,
National Research University, Russia, Nizhni Novgorod

Efim Mizikovsky

e-mail: core090913@gmail.com

Doctor of Economics, Professor of the Accounting
Department of the Institute of Economics and Business,
Honored worker of the Higher School Russia

Elena Igonina

Postgraduate student of the Accounting Department
of the Institute of Economics and Business

e-mail: eligonina@mail.ru

Of. 224, 37, B. Pokrovskaya str., Nizhni

Novgorod, Russia, 603950.

Phone +7 (831) 433-13-96.

Аннотация. В статье приводятся авторские рекомендации по совершенствованию организации и методического обеспечения финансово-экономической ревизии, ориентированные на особенности движения бюджетных средств в подразделениях МВД России.

Ключевые слова: финансовый контроль; ведомственная финансово-экономическая ревизия; организация и методологическое обеспечение ревизионной деятельности; МВД России.

Abstract. The authors provide recommendations for improving the organization and methodological support of financial and economic audit directed at the budgetary funds movement in the territorial divisions of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation.

Key words: financial control; departmental financial and economic audit; organization and methodological support of audit activities; the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation (MIA of Russia).

Предпосылки для совершенствования финансово-экономической ревизии в МВД России

Ведущее положение в системе ведомственного финансового контроля по праву занимает финансово-экономическая ревизия. Ее значимость очевидна хотя бы потому, что в российской экономике практически все бюджетные средства распределяются и расходуются органами исполнительной власти и подведомственными им организациями.

К сожалению, факты свидетельствуют о том, что на практике еще имеют место далеко не единичные и не случайные противоправные деяния должностных и материально ответственных лиц, заключающиеся в нецелевом либо необоснованном расходовании, растративании и даже хищении бюджетных средств в особо крупных размерах. Так, по полученным нами данным Контрольно-ревизионного управления МВД России (далее – КРУ МВД России), суммы только

возмещенных денежных начетов по финансовым нарушениям и хищениям бюджетных средств, установленных ведомственными финансово-экономическими ревизиями и доказанными в суде, в 2015 году и 1-м полугодии 2016 года по сравнению с 2014 годом увеличились почти на 20%. В стоимостном исчислении возмещение нанесенного ущерба в указанном отчетном периоде составило 3,9 млрд руб.

При этом не менее 65% названной суммы приходится на противозаконные финансовые нарушения (вернее, преступления в финансовой сфере), совершенные должностными и материально ответственными лицами с целью присвоения крупных сумм денежных и имущественных бюджетных средств. Такие нарушения мы относим **к злым**.

Другая часть возмещения представляет в основном относительно часто повторяющиеся финансовые нарушения, совершаемые должностными и материально ответственными лицами, квалификация, трудовая деятельность, знание соответствующих

норм законодательства, подзаконных актов и учетных стандартов которых не соответствует занимаемой должности. Нередко упомянутые нарушения являются следствием халатного выполнения должностных обязанностей. Подобного рода нарушения мы считаем *типичными*. При этом по результатам плановых финансово-экономических ревизий, выполненных Контрольно-ревизионным отделом Управления на транспорте МВД России Приволжского федерального округа (КРО УТ ПФО) в 2014–2016 годах, в этой группе финансовых нарушений нижний порог сумм нанесенного материального ущерба составил 31,2 тыс. руб.

По нашим подсчетам, основанным на официальных отчетных данных КРО УТ ПФО за последние 5 лет, соотношение злостных и типичных финансовых нарушений можно представить как 1 к 69. Однако такие показатели не дают основания считать приоритетными типичные финансовые нарушения в связи с их явным перевесом по числу фактов.

Практика ревизионной работы, а также сообщения МВД России и Следственного комитета России в СМИ убедительно свидетельствуют о том, что стоимость одного злостного нарушения (скажем, доказанного хищения бюджетных денежных средств в особо крупных размерах), как правило, превышает стоимость ущерба от всех типичных нарушений, вскрытых в сопоставимом отчетном периоде.

Злостные и типичные финансовые нарушения с позиций методологической сложности и трудоемкости их раскрытия, стоимостного уровня материального ущерба, разумеется, не сопоставимы, но и те и другие несут в себе ощутимый материальный ущерб для бюджета страны в целом и МВД России, в частности. Следовательно, финансовые нарушения любого уровня должны составлять равноправные объекты финансово-экономической ревизии.

Не секрет, что вариантность (скорее изощренность) финансовых нарушений, особенно злостных, со временем усложняется, их цепочка становится все более запутанной, многоходовой, и до заметного снижения их масштабности еще далеко. Поэтому очевидна необходимость в системных исследованиях схем финансовых нарушений, определении их однородных (родственных) групп по наиболее существенным и типичным критериям, которые также должны стать значимым направлением укрепления ревизионной деятельности. Важно также оперативно доводить результаты упомянутых исследований до аппарата ревизионных служб МВД России не только в форме приказов, но и в качестве методических указаний и должностных инструкций.

Значимость финансово-экономической ревизии со временем морально не устаревает. Напротив, общественный и профессиональный интерес к этой теме в России на протяжении многих веков был и остается достаточно высоким и еще более повышается при кризисных и иных негативных процессах, периодически происходящих в отечественной экономике.

В российской специальной литературе изложены различные научные видения финансово-экономической ревизии [1]. Однако, по нашему мнению, они (правда, в разной степени) недостаточно характеризуют ее организационные и методологические основы и потенциальные возможности в финансовой системе страны.

Финансово-экономическая ревизия традиционно рассматривается с позиции типовой техники ревизионных процедур, то есть, по сути, с формальной стороны. Но такой подход не выражает всю гамму влияния ревизионной деятельности на состояние российской системы финансового контроля.

По нашему мнению, финансово-экономическую ревизию, наряду с ее традиционными профессиональными функциями справедливо рассматривать шире – как инструмент государственного принуждения должностных лиц разного ранга, которым законом делегированы права распоряжения бюджетными денежными средствами и имуществом, а также материально ответственных работников к добросовестному выполнению норм действующего законодательства. Такой посыл должен стать определяющим ориентиром организации и методологии финансово-экономической ревизии.

Кроме того, значимость финансово-экономической ревизии повысится, если по ее результатам для ревизуемого субъекта (в системе МВД России: региональные ГУВД и УТ по федеральным округам и их структурные подразделения) будут выработаны обоснованные рекомендации по ликвидации «болевых» точек в финансовой деятельности и в бухгалтерском учете, а их выполнение во взаимно согласованные сроки станет объектом обязательной комплексной проверки.

Финансово-экономическая ревизия является одним из специализированных видов контрольной деятельности в российской системе финансового контроля бюджетной сферы экономики, представляющей комплекс взаимосвязанных профессиональных проверок:

- законности и подлинности хозяйственных фактов, признанных в бухгалтерском учете;
- экономической обоснованности запросов (расчетов потребности) сумм бюджетных средств, выделяемых в принятом порядке на финансирование целевых расходов по определенной номенклатуре статей бюджета;
- обеспечения сохранности государственной собственности;
- достоверности учетной информации ревизуемых экономических субъектов.

Организация финансово-экономической ревизии в МВД России

Опыт показывает, что негативным явлениям, все еще имеющим место в использовании бюджетных средств в структурных подразделениях МВД России, немало способствует ряд факторов, носящих,

на наш взгляд, субъективный характер. Среди них необходимо отметить наиболее типичные:

- наличие законодательных норм, разрешающих делегирование должностным лицам права в наложении денежных начетов на виновников материального ущерба по неопровержимым результатам ревизии и тематических проверок, что нередко влечет за собой принятие решений о снижении суммы подлежащего возмещению материального ущерба до минимальных размеров или о полном списании доказанной суммы материального ущерба с установленного ревизией виновника на расходы, финансируемые из бюджетных (целевых) средств;
- волевые решения о представлении неполных или непредставлении материалов ревизии службам собственной безопасности, следственным органам и руководству МВД России для определения уровня ответственности должностных лиц, совершивших финансовое нарушение, повлекшее за собой значительный материальный ущерб, или способствовавший ему;
- снижение числа субъектов финансово-экономической ревизии, включенных в ранее утвержденный график ревизий;
- существенное сокращение сроков проведения ревизий, исключение важных разделов из типовых заданий на проведение ревизии, затягивание межревизионных периодов.

Одним из нерешенных вопросов организации ревизионной деятельности является проблема подчиненности ревизионных служб в составе функциональных управлений МВД России. Поскольку ревизионная деятельность является одной из функций управления финансами, то субъект и объект финансово-экономической ревизии должны находиться между собой в субординационных связях.

В настоящее время ревизионные подразделения региональных главных управлений внутренних дел и управлений на транспорте МВД России по федеральным округам находятся в непосредственном административном подчинении их руководителей [1] (рис. 1). При сохранении традиционной подчиненности между подразделениями системы МВД России не могут не возникнуть объективные сомнения в качестве ревизионного дела в МВД России. Налицо превращение финансово-экономической ревизии в преимущественно формальную деятельность, мало влияющую на следование нормам законодательства страны ревизуемыми объектами.

При существующей административной подчиненности задания на финансово-экономическую ревизию утверждаются руководителями функциональных управлений МВД России. При этом программа ревизии под предлогом увеличения числа ревизий и снижения расходов нередко значительно сокращается по числу ревизионных тем или их отдельных пунктов.

Исключаются даже такие важные разделы, как расход ГСМ на автотранспорт и другие средства

Рис. 1. Структура подчиненности контрольно-ревизионного отдела на примере Управления на транспорте МВД России



передвижения, сроки, физические объемы и стоимость ремонтно-строительных работ, выполняемых по государственным контрактам, закупка дорогостоящих объектов основных средств и использование их по целевому назначению, эксплуатация легкового автотранспорта. При таком положении дел не исключено, что финансово-экономическая ревизия минует финансовые нарушения, включая хищения и нецелевое использование бюджетных средств.

Так, например, Следственным комитетом России по ПФО в 2016 году возбуждено уголовное дело о хищении 14 млн руб. бюджетных средств путем фиктивного заключения государственного контракта на транспортировку централизованного топлива подразделениям УТ МВД России по ПФО. Из программы типового задания на ранее проведенную в этом подразделении ревизию вопросы заключения договоров и выполнения поставок топлива по госконтрактам были исключены, и факт мошенничества с целью присвоения бюджетных денежных сумм был установлен комплексной ревизией, проведенной по инициативе и программе СКР по ПФО.

Необходимость реорганизации существующего механизма финансово-экономической ревизии в региональных ГУВД и УТ МВД России по федеральным округам становится все более очевидной. При этом обязательным началом ее практической реализации необходимо считать полное, закрепленное представительным нормативным документом (на уровне МВД России) административное освобождение ревизионных служб от всякой зависимости со стороны руководства указанных подразделений посредством централизации ревизионной службы в МВД России. Иначе говоря, важно создать нормативно-правовую базу, закрепляющую реальные условия реализации принципа профессионального мнения ревизора, исключающие всякую возможность административного вмешательства в ревизионные процедуры, «редактирование» типовых заданий на ревизию и ее результативных материалов. Для этого ревизионные службы необходимо вывести из ведения региональных УВД и УТ по федеральным округам и включить их в штат КРУ МВД России (рис. 2).

Классификация финансово-экономической ревизии

Эта тематика является объектом многолетней дискуссии, при этом рекомендуются различные варианты классов финансово-экономической ревизии [2]. В обобщенном виде они приведены в табл. 1.

Классы ревизии со 2-го по 4-й, приведенные в табл. 1, не могут быть самостоятельными классами, поскольку, по сути, являются лишь видами плановых и внеплановых ревизий. Под «Сплошными», «Первичными», «Документальными» классами подразумевается не что иное, как способы, очередность и информационное обеспечение финансово-экономической ревизии. Класс «Комбинированные» представляется искусственным, так как на практике осуществляются либо сплошные, либо выборочные ревизии, и какая-либо комбинированность стандартами не предусматривается. Такой класс ревизии, как «Фактические», больше относится к следственной практике и не относится к собственной документальной проверке достоверности бухгалтерского учета.

В МВД России, как и в других отечественных властных структурах, финансово-экономическая ревизия по ее инициаторам делится на ведомственную и вневедомственную. Не противопоставляя их по значимости, отметим, что приказом МВД России, регламентирующим вопросы ведомственного финансового контроля в системе МВД России¹, предусматривается лишь ведомственная финансово-экономическая ревизия. В упомянутом приказе отсутствует также любая классификация ревизии, что зачастую вызывает противоречия между субъектом ревизии и ревизионным аппаратом, в первую очередь по вопросу информационных объемов ревизии.

По нашему мнению, вневедомственная ревизия так же правомерна и актуальна, как и ведомственная, поскольку последняя позволяет значительно расширить информационное пространство и повысить оперативность получения нейтральной информации для принятия срочных решений в процессе ведомственных ревизий.

Например, во время финансово-экономической ревизии в Управлении Росрезерва по ПФО за 2015 год выявлено, что к бухгалтерскому учету были приняты акцептованные счета-фактуры на поставку канцелярских товаров в сумме 934 000 руб., что показалось подозрительным и требующим детального изучения. По обращению руководства Росрезерва, УТ МВД России по ПФО выполнило оперативную встречную проверку выставленного счета-фактуры и накладных по месту нахождения поставщика для определения подлинности и объемов поставки, в результате которой было установлено, что указанная выше денежная расчетная операция не что иное, как групповое хищение бюджетных денежных средств. Кроме того, преимущество вневедомственной ревизии заключается

Рис. 2. Предлагаемая авторами организация ревизионных служб в МВД России



Таблица 1. Классификация финансово-экономической ревизии в российской специальной литературе

№ подп.	Классы ревизии
1	По отношению к плану: - плановые - внеплановые
2	По степени охвата данных финансово-хозяйственных операций: - сплошные - выборочные - комбинированные
3	По очередности исследования одних и тех же документов: - первичные - повторные - дополнительные
4	По характеру проверяемого материала: - фактические - документальные

в том, что она выполняется незаинтересованной стороной.

По объему ревизируемой информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности в специальной литературе, как правило, выделяются ревизии полные и выборочные, с чем трудно не согласиться. Отдельные авторы предлагают включить в классификацию комплексные ревизии, при этом выделяя их в самостоятельный вид ревизионной деятельности.

Мы считаем такое обособление излишним, поскольку и полные, и выборочные ревизии могут проводиться (и фактически проводятся) как аппаратом ревизионных служб (преимущественно специалистами в области бухгалтерского бюджетного учета), так и с привлечением специалистов иного профиля. То же можно сказать и о предлагаемом некоторыми специалистами обособлении внезапных ревизий [3].

¹ Приказ МВД России от 12.10.2015 № 980 (ред. от 26.12.2016) «Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России».

Для полного решения проблематики классификации финансово-экономической ревизии важно пересмотреть ставшее традиционным соотношение рассмотренных видов финансово-экономической ревизии в пользу комплексного. Данные табл. 2 свидетельствуют о том, что на долю комплексных ревизий, несмотря на их явное преимущество, приходится всего 8% от общего числа ревизий, выборочных ревизий – более половины, число внеплановых ревизий составляет менее 30%, а внезапных – 2%. Такое соотношение финансово-экономических ревизий, как нам представляется, выражает формализм системы государственного контроля в целом и ревизионной работы, в частности, и становится реальным препятствием обеспечению их качества.

Как известно, преимущество комплексной финансово-экономической ревизии состоит в том, что к ее выполнению, в отличие от других видов ревизий, привлекаются специалисты экономических, учетных, юридических, технических и других профессий. Именно поэтому она должна занять преимущественное положение в ревизионной деятельности бюджетных организаций страны, включая МВД России. Мы считаем, что удельный вес комплексных ревизий от общего числа плановых должен составлять не менее 80%, в том числе 20-25% внезапных ревизий.

Региональные подразделения МВД России, включая УТ МВД России, выполняют особый вид работ, который называется «Оперативно-розыскная деятельность», бюджетные расходы на этот вид деятельности лимитируются по отдельно утверждаемой смете. Следовательно, целевое использование бюджетных средств упомянутой службой должно быть признано самостоятельным объектом ревизии.

В бухгалтерском учете эти расходы по статьям сметы и отклонениям от сметы, на наш взгляд, правомерно будет учитывать в отдельном учетном регистре на подстатье 880 «Специальные

Таблица 2. Удельный вес ревизий по их классам в МВД России²

Классификация финансово-экономической ревизии	В процентах к общему количеству
I. По объему ревизуемой информации:	
- полные	38
- выборочные	54
- комплексные	8
II. По отношению к графику ревизий:	
- плановые	70
- внеплановые	28
- внезапные	2
III. По отношению к секретности документов:	
- без грифа	73
- с грифом	27

расходы». Форму регистра можно считать прерогативой функциональных подразделений МВД России. Финансово-экономическую ревизию использования бюджетных средств и имущества оперативно-розыскной деятельности целесообразно классифицировать по отношению к секретности ревизуемых документов: без грифа и с грифом. Ревизию с грифом, по принятому в МВД России порядку, могут выполнять сотрудники ревизионного аппарата, имеющие допуск к сведениям, составляющим государственную тайну.

Полагаем, что предложенные классификация и соотношение разных классов финансово-экономической ревизий имеют основания для включения во внутриведомственные стандарты МВД России, в частности в отдельный приказ министра МВД.

² Таблица составлена по отчетным данным КРУ МВД России за 2012–2016 годы.

Библиографический список

1. Волков А.Г., Чернышева Е.Н. Контроль и ревизия : учебное пособие. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.
2. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учеб. пособие. – М. : Кнорус, 2009. – 632 с.
3. Мизиковский Е.А., Маслова Т.С. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях : учеб. пособие. – М. : Магистр, 2007. – 334 с.
4. Хоружий Л.И., Костина Р.В., Харчева И.В. Аудит эффективности использования государственных средств в рамках подпрограммы «Поддержка малых форм хозяйствования» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. – № 1. – с. 7–18.

References

1. Volkov A.G., Chernysheva E.N. *Kontrol' i reviziya* [Control and Audit]. Moscow, Izd. centr EAOI Publ., 2011. 224 p.
2. Mel'nik M.V. *Reviziya i kontrol'* [Audit and Control]. Moscow, Knorus Publ., 2009. 632 p.
3. Mizikovskiy E.A., Maslova, T.S. *Buhgalterskiy uchet v byudzhetnyh uchrezhdeniyah* [Accounting in the State-Financed Organizations]. Moscow, Magistr, 2007. 334 p.
4. Khoruzhiy L.I., Kostina R.V., Harcheva I.V. Performance Audit of Public Funds Handling within the Framework of Subprogramme *Support of Small Business Forms. Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2016, no. 1, pp.7–18 (in Russ.).

ВАК 08.00.12

Возможности использования показателей эффективности деятельности внутреннего аудита организации

Usability of Organization's Internal Audit Performance Indicators

Астраханский государственный технический университет, Россия, Астрахань

Анна Александровна Солоненко

канд. экон. наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита, директор Дмитровского рыбохозяйственного технологического института (филиал АГТУ)
e-mail: ansolonenko@ya.ru

Салават Джигангирович Даудов

аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита, начальник отдела внутреннего аудита ООО «Газпром добыча Астрахань»
e-mail: sdaudov@mail.ru

414000, г. Астрахань, ул. Татищева, д. 16, корп. 6, ауд. 315.

Тел. +7 (903) 378-01-70.

Astrakhan State Technical University, Russia, Astrakhan

Anna Solonenko

PhD in Economics, Assistant Professor, Professor of the Accounting, Analysis of Economic Activity and Audit Department, Director of the Dmitrov Fishery Technology Institute (ASTU campus)
e-mail: ansolonenko@ya.ru

Salavat Daudov

Postgraduate student of the Accounting, Analysis of Economic Activity and Audit Department, Head of the Internal Audit Department in LLC Gazprom dobycha Astrakhan
e-mail: sdaudov@mail.ru

Of. 315, build. 6, 16, Tatischeva str., Astrakhan, 414000.

Phone +7 (903) 378-01-70.

Аннотация. Необходимость оценки эффективности системы внутреннего контроля (СВК) определена положениями о службах внутреннего аудита, положениями о ревизионных комиссиях организаций. Методики оценки эффективности СВК в нормативных документах Российской Федерации отсутствуют, разработки крупных компаний, где внутренний аудит развит, недоступны широкому кругу пользователей. Проведение качественной оценки СВК позволяет внутреннему аудитору сформировать риск-ориентированный план внутренней аудиторской проверки. Рекомендуется проводить оценку каждого компонента СВК в отдельности, низкий уровень эффективности компонента СВК позволяет сделать вывод о возможном наличии значительных проблем в данном компоненте, влияющих на эффективность исследуемого процесса.

Ключевые слова: индикаторы эффективности; количественные и качественные показатели эффективности; системы оценки внутреннего аудита.

Abstract. The necessity of performance evaluation of the Internal Control System (ICS) is determined by the regulations on Internal Audit Services and regulations on the Review Committee. There are no valuation techniques for the ICS in the regulatory documents of the Russian Federation, the research results of major companies, which have the developed internal audit, are not available for a wide range of users. Qualitative evaluation of the ICS allows internal auditor to form a risk-based internal audit plan. The authors recommend to evaluate each component of the ICS separately. Low efficiency of the ICS component shows a possible existence of significant problems in this component, which affect the research process efficiency.

Key words: performance indicators; quantitative and qualitative performance indicators; evaluation systems of internal audit.

Проблемы оценки эффективности работы отдела внутреннего аудита

Обозначенная в названии публикации задача определения эффективности деятельности внутреннего аудита организации достаточно нетривиальна, поскольку:

- результат работы внутреннего аудита не всегда измерим количественно;

- эффективность работы зависит не только от службы внутреннего аудита (СВА), но, в значительной степени, от последующих действий заказчиков (либо клиентов) аудита;
- значительную роль играет субъективизм оценок. С целью определения возможных для использования показателей эффективности и экономичности функционирования внутреннего аудита проведен

анализ рекомендаций Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (МСВА) [1], Руководства по применению Некоммерческого партнерства «Институт внутренних аудиторских организаций», а именно Руководство по применению «Требования программы обеспечения и повышения качества» [2]. Данным указанием предусмотрены следующие показатели:

- выполнение плана внутреннего аудита;
- длительность аудиторского цикла;
- принятые клиентами рекомендации;
- удовлетворенность клиентов;
- анализ состояния и адекватности ресурсов.

Подходы к оценке эффективности внутреннего аудита

Однозначный набор ключевых показателей и индикаторов эффективности внутреннего аудита не определен. Каждая организация самостоятельно определяет состав показателей.

На практике состав и целевые значения показателей устанавливает начальник службы внутреннего аудита по согласованию с руководством организации. При этом основные заказчики (совет директоров и высшее исполнительное руководство) могли бы оценивать деятельность СВА по трем-пяти показателям, руководитель же СВА должен оценивать деятельность возглавляемой им службы по большему числу показателей.

Существует множество подходов к оценке эффективности внутреннего аудита. Проведен анализ показателей, выбранных компаниями либо экспертами для оценки качества и эффективности внутреннего аудита. Авторы рассмотрели нормативные документы отечественных компаний (ОАО «Компания «М.Видео»» [3], компаний Республики Казахстан («Самрук Казына» [4], «КазМунайГаз» [5], «KEGOK» [6]), исследование «Общая база знаний 2010» (СВОК, The Common Body Of Knowledge) международного Института внутренних аудиторских организаций [7], публикации специалистов [8].

По результатам анализа можно выделить две группы показателей.

Группа 1: Количественные показатели, которые возможно исчислить. На эту группу приходится большая часть совпадений в подходах компаний к оценке внутреннего аудита. Эти показатели можно разбить на две подгруппы:

- показатели продуктивности, например: степень выполнения годового аудиторского плана (4 совпадения), количество дней между окончанием полевых работ и выпуском первой версии отчета (2 совпадения), количество проведенных проверок на одного аудитора, количество сделанных рекомендаций, среднее количество часов на проведение аудита;
- показатели результативности, например: доля рекомендаций внутреннего аудита, принятых объектами аудита (3 совпадения), прямой экономический

эффект от выполнения рекомендаций внутреннего аудита (2 совпадения).

Авторами В.Е. Хромовым и Д.А. Пашковским [9] предложена градация количественных показателей, а именно:

1. Показатели, характеризующие экономический эффект:

- экономия от устранения выявленных нарушений;
- сумма финансовых потерь в текущем периоде, не связанных с изменениями рыночной конъюнктуры, а также пеней и штрафов, предъявленных за несоблюдение требований;
- затраты на СВА относительно затрат на бизнес-подразделение, а также на внутренний аудит к общей выручке.

2. Показатели, характеризующие эффективность организации функции внутреннего аудита, действующей методологии и процедур внутреннего аудита:

- процент выполнения плана проверок, запросов руководства по проведению внеплановых проверок и аудированных ключевых рисков из общего числа рисков, включенных в карту рисков;
- процент своевременно внедренных рекомендаций от общего числа принятых рекомендаций;
- процент своевременно представленных руководством организации и акционерам отчетов по итогам проведенных проверок;
- процент рекомендаций СВА, принятых к исполнению;
- количество запросов, предписаний надзорных органов по факту выявленных нарушений;
- количество нарушений рекомендаций, выявленных внешним аудитом в ходе проверки деятельности бизнес-подразделений;
- количество нарушений, выявленных СВА по итогам проведения внутренних проверок, или количество существенных рекомендаций, сделанных СВА;
- количество улучшений бизнес-процессов по итогам внедрения рекомендаций СВА.

Группа 2: Качественные показатели, передающие удовлетворенность заказчиков, например: количество замечаний со стороны совета директоров (комитета по аудиту), средний уровень удовлетворенности деятельностью внутреннего аудита по результатам опроса потребителей, своевременное решение вопросов, поднятых по результатам аудита. Данная группа показателей менее популярна при оценке эффективности внутреннего аудита.

Ряд показателей, несмотря на свою популярность, на наш взгляд, имеет недостатки. Например, показатель «Степень выполнения годового аудиторского плана» эффективен, если план работы статичен, если же план динамичен, то есть регулярно корректируется по тем или иным причинам, он будет либо выполнен на 100%, и показатель будет максимально высок, либо не будет выполнен никогда, и тогда показатель будет стабильно низок.

Многие специалисты предлагают оценивать прямой экономический эффект от работы внутреннего аудита. Но акцент аудита на данном показателе эффективности грозит обернуться гонкой аудиторов за суммами нарушений, а не на представлении акционерам и менеджменту гарантий надежности системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления организации.

К не самым удачным показателям эффективности следует отнести показатель «Отсутствие замечаний к отчетной документации организации со стороны головной компании и надзорных органов». Необходимо понимать, что внутренний аудит осуществляет проверки на выборочной основе, и согласование отчетов, которых в организации множество и адресатами которых являются налоговые органы, органы государственного регулирования, множество иных получателей, не входит в функции внутреннего аудита. Поэтому возлагать на аудит ответственность за наличие замечаний к отчетам организации несправедливо.

Имеет место и другой подход к оценке эффективности внутреннего аудита. Например, Правилами по организации внутреннего аудита компании АО «KEGOC» (Республика Казахстан) предусмотрены оценка качества деятельности СВА и оценка эффективности СВА.

При оценке качества деятельности СВА компании осуществляется оценка качества планирования, проведения аудита, соблюдения сроков задания, а также деловых качеств внутренних аудиторов. При оценке эффективности СВА в компании используются такие показатели, как охват ежегодным планом аудита 80% объектов аудита с высоким уровнем риска, степень выполнения рекомендаций аудита (не ниже 80%).

В одной из компаний применяется показатель «Средний уровень удовлетворенностью по результатам опроса потребителей». Данный подход заслуживает внимания, подобного подхода придерживаются и иные компании.

Таким образом, важная задача при разработке системы оценки внутреннего аудита – это соблюдение баланса между количественными и качественными характеристиками деятельности. Наиболее простой путь – установить показатели, по которым не сложно провести подсчеты (количество, продолжительность проверок и пр.), однако важно, чтобы мотивация внутренних аудиторов была направлена на принесение экономической выгоды компании и повышение ее эффективности, а не на большое число проведенных проверок в сжатые сроки.

К «экзотическим» показателям эффективности внутреннего аудита, то есть применяемым не более чем одной из рассмотренных организаций, относятся: количество аудитов, проведенных с использованием компьютеризированных средств обработки данных, доля своевременно предоставленной отчетности. Важно отметить

недопустимость установления для СВА мотивационных показателей эффективности, связанных с операционными (производственными либо финансово-экономическими) показателями экономического субъекта.

Определив ключевые показатели, необходимо установить пороговые значения и вес каждого из них, например, используя исторические значения либо экспертным путем. Затем необходимо определить порядок расчета каждого показателя. Например, одной из компаний [10] применяется следующий порядок расчета установленных показателей:

1) показатель «Степень выполнения годового аудиторского плана».

Расчет показателя осуществляется по следующей формуле:

$$y = \frac{a}{b+c} \times 100\%,$$

где:

y – степень выполнения годового аудиторского плана, %;

a – количество выполненных аудиторских заданий, выполнение которых запланировано в отчетном периоде согласно утвержденному годовому плану;

b – количество аудиторских заданий, выполнение которых запланировано в отчетном периоде согласно утвержденному годовому плану;

c – количество полученных от исполнительного руководства (совета директоров) специальных заданий вне утвержденного плана работы. В случае отсутствия специальных вопросов за определенный период значение переменной будет равно 0 (нулю).

Предположим, что общее количество аудиторских заданий согласно годовому аудиторскому плану составляет 9 мероприятий, количество выполненных заданий – 8, при этом советом директоров было выдано одно внеплановое задание. Пороговое значение показателя в организации установлено на уровне 80%.

Проведем расчет эффективности по данному показателю:

$$y = \frac{8}{9+1} \times 100\% = 80\%.$$

Сопоставив фактическое значение показателя с пороговым значением 80%, можно сделать вывод о выполнении показателя.

2) показатель «Доля рекомендаций, принятых объектами аудита».

В целях расчета показателя руководителем СВА формируется полный перечень рекомендаций за определенный период, отраженных в отчетах внутреннего аудита. После определяется количество принятых и не принятых рекомендаций.

Пример оценки эффективности деятельности СВА и ее руководителя

Показатель	Единица измерения	Вес	Пороговое значение	Фактическое значение	Статус выполнения
Степень выполнения годового плана аудита	%	20%	70	77,7	Выполнено
Доля своевременно предоставленной отчетности объекту аудита, Совета директоров	%	20%	80	80	Выполнено
Доля рекомендаций, принятых объектами аудита	%	20%	80	85,7	Выполнено
Степень выполнения стратегического (трехлетнего) плана внутреннего аудита	%	20%	80	66,6	Не выполнено
Количество замечаний со стороны Комитета по аудиту, Совета директоров к отчетам СВА	%	20%	2	2	Выполнено

Дополнительно руководителю СВА необходимо принимать во внимание возникновение следующих частных случаев:

- руководитель объекта аудита принимает рекомендацию, но в дальнейшем направляет письмо о принятии риска и отказа от выполнения рекомендаций. Рекомендация в данном случае признается не принятой;
- руководитель объекта аудита предварительно принимает риск, но в дальнейшем решает выполнить рекомендацию. В данном случае рекомендация признается принятой.

Расчет показателя осуществляется по следующей формуле:

$$y = \frac{a \pm c}{b} \times 100\%,$$

где:

y – доля рекомендаций, принятых объектами аудита, %;

a – количество принятых рекомендаций объектами аудита;

b – общее количество рекомендаций за отчетный период;

c – переменная, определяющая количество рекомендаций при возникновении частных случаев.

Предположим, что за год службой внутреннего аудита было выработано 28 рекомендаций. Исходя из базы данных о результатах внедрения рекомендаций, объектами проверок было принято 25 рекомендаций, а по трем поступили отказы руководителей объектов проверок от принятия рекомендаций и риски за неисполнение рекомендации были ими приняты. По истечении некоторого времени один из руководителей объекта аудита принял решение принять две рекомендации.

Пороговое значение показателя в организации установлено на уровне 80%.

Проведем расчет эффективности по данному показателю:

$$y = \frac{25+2-3}{28} \times 100\% = 85,7\%.$$

Сопоставив фактическое значение показателя с пороговым значением 80%, можно сделать вывод о выполнении показателя.

В соответствии с данной методикой, деятельность СВА и ее руководителя признается эффективной при условии, что достигнуто утвержденное пороговое значение итогового показателя исполнения показателя. Алгоритм расчета итогового фактического показателя следующий.

1. Рассчитывается каждый индивидуальный КПД.
2. Сравнивается фактическое значение каждого индивидуального КПД с пороговым значением показателя. Показатели, превышающие или эквивалентные пороговым значениям, признаются выполненными.
3. Рассчитывается итоговый фактический уровень исполнения показателей СВА и ее руководителем путем суммирования весов тех показателей, которые признаны выполненными.
4. Сравнивается значение итогового фактического показателя исполнения показателей с утвержденным пороговым значением итогового показателя и дается оценка эффективности деятельности СВК и ее руководителя.

Приведем пример оценки эффективности деятельности СВА и ее руководителя (таблица).

Заданное общее пороговое значение установлено на уровне 80%.

Для каждого показателя сопоставляется фактическое значение с пороговым, если фактическое превышает пороговое – показатель признается выполненным. Для определения итогового фактического показателя эффективности необходимо произвести суммирование весов тех показателей, которые были признаны выполненными, что в рассматриваемом случае составляет 80% и свидетельствует об эффективности службы внутреннего аудита.


Итоги оценки эффективности могут быть использованы в том числе при определении размера вознаграждения службы внутреннего аудита по итогам отчетного периода.

По итогам рассмотрения вопроса представляем:

- тройку лучших показателей эффективности внутреннего аудита по мнению авторов: степень выполнения годового аудиторского плана, доля

рекомендаций, реализованных объектами аудита, отсутствие повторяемости аудиторских замечаний;

- тройку худших показателей эффективности внутреннего аудита по мнению авторов: прямой экономический эффект от выполнения

рекомендаций аудита (созданная стоимость), количество результатов (замечаний) внутреннего аудита, отсутствие замечаний и ошибок в отчетной документации организации со стороны надзорных органов. 

Библиографический список

1. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита // Институт внутренних аудиторов : сайт. – URL: <http://www.iaa-ru.ru/contact/Standards-rus%202016%20IA%2027122016.pdf> (дата обращения: 14.12.2016).
2. Руководство по применению «Требования программы обеспечения и повышения качества» // Институт внутренних аудиторов : сайт – URL: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit/ (дата обращения: 14.10.2016).
3. Положение о внутреннем аудите ОАО «Компания М.Видео» (2013 г.). – URL: <http://invest.mvideo.ru/disclosure/internaldocs/index.shtml> (дата обращения: 14.10.2016).
4. Методика оценки эффективности деятельности Службы внутреннего аудита и ее руководителя // Информационно-аналитический портал АО «Фонд Национального благосостояния «Самрук-Казына» : сайт. – URL: <http://sk.kz/page/vnutrennij-kontrol-i-audit> (дата обращения: 14.10.2016).
5. Правила по организации внутреннего аудита в акционерном обществе «Казахстанская компания по управлению электрическими сетями». – URL: http://www.kegoc.kz/up_files/pravila_po_org_va_kegoc.doc.doc (дата обращения: 14.10.2016).
6. Исследование «Общая база знаний 2010» (данные опроса по России) // Институт внутренних аудиторов : сайт. – URL: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/2010_%D0%A1%D0%92%D0%9E%D0%9A_Russia_full%20version.pdf (дата обращения: 14.10.2016).
7. Руководство по организации внутреннего аудита в АО НК «КазМунайГаз». – URL: http://www.kmg.kz/upload/company/Rukovodstvo_po_organizacii_vnutrennego_audita.pdf (дата обращения: 14.10.2016).
8. Маркс Н. Показатели внутреннего аудита // Информационно-аналитический бюллетень ОАО «Газпром». – 2014. – № 9 (116) – С. 22–23.
9. Хромов В.Е., Пашковский Д.А. Оценка эффективности деятельности службы внутреннего аудита в финансовых организациях // bankir.ru : сайт. – URL: <http://bankir.ru/publikacii/20111005/otsenka-effektivnosti-deyatelnosti-sluzhby-vnutrennego-audita-v-finansovykh-organizatsiyakh-10000540/> (дата обращения: 14.10.2016).
10. Horuzhy L., Katkow Y. Forming the Complex System Internal Audit for Integer of Strategic Management // Scientific Enquiry in the Contemporary World: Theoretical Basics and Innovative Approach. – FL : L&L Publishing, 2012. Vol. 5 Economics. – P. 63–65.

References

1. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Available at: <http://www.iaa-ru.ru/contact/Standards-rus%202016%20IA%2027122016.pdf> (in Russ.).
2. Implementation Guidance on the Requirements for Quality Assurance and Quality Improvement. Available at: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit/ (in Russ.).
3. Regulation on the Internal Audit of OJSC *Company M*. Video (2013). Available at: <http://invest.mvideo.ru/disclosure/internaldocs/index.shtml> (in Russ.).
4. Procedure for Assessing Performance of the Internal Audit Service and its Head. Available at: <http://sk.kz/page/vnutrennij-kontrol-i-audit> (in Russ.).
5. Guidance on the Organization of Internal Audit in Joint Stock Company *Kazakhstan Electricity Grid Operating Company*. Available at: http://www.kegoc.kz/up_files/pravila_po_org_va_kegoc.doc.doc (in Russ.).
6. Common Knowledge Base (2010). Available at: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/2010_%D0%A1%D0%92%D0%9E%D0%9A_Russia_full%20version.pdf (in Russ.).
7. Internal Audit Directory of the JSC NC *KazMunayGas*. Available at: http://www.kmg.kz/upload/company/Rukovodstvo_po_organizacii_vnutrennego_audita.pdf (in Russ.).
8. Marks N. Internal Audit Indicators. *Informacionno-analiticheskiy bjulleten' OAO «Gazprom»*, 2014, no. 9 (116) pp. 22–23 (in Russ.).
9. Hromov V.E., Pashkovskiy D.A. Assessing Performance of the Internal Audit Service in the Financial Institutions. Available at: <http://bankir.ru/publikacii/20111005/otsenka-effektivnosti-deyatelnosti-sluzhby-vnutrennego-audita-v-finansovykh-organizatsiyakh-10000540/> (in Russ.).
10. Horuzhy L., Katkow Y. Forming the Complex System Internal Audit for Integer of Strategic Management. Scientific Enquiry in the Contemporary World: Theoretical Basics and Innovative Approach, FL, L&L Publishing, 2012. Vol. 5 Economics. P. 63–65. (in Russ.)

УДК 657.1

Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества

Theory and Practice of Accounting in Modern Information Society

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
e-mail: hli@timacad.ru

Ирина Владимировна Харчева

канд. экон. наук, доцент, декан факультета экономики и финансов
e-mail: uff07@timacad.ru

Александр Иванович Павлычев

канд. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
e-mail: buh@timacad.ru
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49, корп. 2.
Тел. +7 (499) 976-46-97.

Russian State Agrarian University – Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department
e-mail: hli@timacad.ru

Irina Kharcheva

PhD in Economics, Associate Professor, Dean of the Faculty of Economics and Finances
e-mail: uff07@timacad.ru

Alexander Pavlychev

PhD in Economics, Professor of the Accounting Department
e-mail: buh@timacad.ru
Bld. 2, 49, Timiryazevskaya st., Moscow, 127550.
Phone +7 (499) 976-46-97.

Аннотация. В статье с социологической точки зрения рассмотрена структура современного общества и методологические основания его информационной сферы, изложен понятийный аппарат категории «информация» и ее влияние на формирование информационного общества. В рамках информационного подхода аргументированы место, роль и значимость теории бухгалтерского учета и его практики в выполнении социальной функции.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; бухгалтер; информация; информационные технологии; информационное общество.

Abstract. This article reviews the structure of modern society and methodological foundation of its information sphere from the sociological perspective. Definitions of the information and its impact on the development of the information society are also presented. Within the framework of the information approach, place, role and significance of the theory of accounting and its practice in the performance of social function are substantiated.

Keywords: accounting; accountant; information; information technology; information society.

В последнее время во многих отечественных СМИ, а также на различных профессиональных площадках, на которых выступают в том числе представители государственных органов, стала чаще обсуждаться идея о скорой замене бухгалтеров компьютерными информационными технологиями, пришедшими на смену ручным формам обработки информации. Считаю, что это является лишь иллюстрацией к информационной проблематике.

Такая индифферентная трактовка не является конструктивной, поскольку не отражает сущность и потенциальные возможности национального бухгалтерского учета как общественной дисциплины. Однако его практика является действенным инструментом познания условий, хозяйственных

процессов и результатов социально-экономической действительности в условиях новой информационной парадигмы.

Более того, в последние годы научным сообществом все более осознается проблема регулирования социальной и духовной сфер жизни российского общества в связи с нарушенными принципами взаимозависимости и целостности материальной, духовной и социальной составляющих его структуры.

Сложные качественные изменения на современном этапе развития общества нуждаются в объективной информации о социальных процессах во всех сферах, формировании мотивации и реализации личности, в том числе и в условиях новых информационно-компьютерных технологий. Не менее важна объективная информация об условиях

обеспечения жизнедеятельности человека, включая бухгалтера, реализации его потенциала и создании условий для его дальнейшего профессионального развития.

В этой связи в целях более полного раскрытия обозначенной темы, на наш взгляд, представляется принципиально важным и целесообразным использование информационного подхода, который, по существу, логично рассматривать как развитие метода системного подхода. Суть информационного подхода заключается в том, что при изучении любого сложного объекта, процесса или явления в природе и обществе на основе общих свойств и закономерностей выявляются наиболее характерные для них информационные аспекты, существенным образом определяющие их состояние и развитие.

Логiku и общий смысл содержания информационных аспектов в контексте данного подхода представляет схема на рис. 1.

Социологическая наука рассматривает общество как сверхличную систему многообразных связей, переплетений между составляющими ее элементами (индивидами, социальными группами, классами, этносами, нациями, государствами и т.п.), активно взаимодействующую с внешней средой (природой, космосом) и подверженную постоянной эволюции [8].

Моделью развития социального знания при этом служит парадигма как системообразующее понятие, согласно которой социальная реальность или полное бытие существует в трех особых сферах – экономике (рынок), политике (деятельность государства и политических партий) и социокультурной сфере (духовная жизнь, искусство и т.д.). Это наследие ее классической рационалистической детерминанты общественного развития.

В рамки этой же парадигмы входят и разнообразные версии методологии социального познания. Его концептуальным ядром является положение об определяющей роли экономических (производственных) отношений в развитии общества, первичности базиса по отношению к надстроечным явлениям и процессам, которое приобрело форму экономического детерминизма. И хотя это «трио» (экономика, политика и культура) уже не имеет той эвристической ценности, они, тем не менее, пока еще рассматриваются в рамках старой парадигмы.

Современное же социальное познание все более символизируется, кодифицируется, математизируется. Здесь все шире и интенсивнее применяются компьютерные информационные технологии и сети, что неизбежно предполагает интерпретацию с целью извлечения содержащегося в них смысла.

В формирующемся в России гражданском обществе фундаментальным принципом является самодостаточность личности, ее свобода, а базисными ценностями выступают собственность, безопасность и справедливость.

Вместе с тем именно объективные знания об обществе составляют информационный каркас,

необходимый для управления всеми социальными процессами. Отсюда вполне очевидно, что любая деятельность в рамках современного общества формируется и развивается на базе информационного субстрата как общей субстанции. В качестве такового все чаще рассматривается некое социальное пространство, которое и подлежит технологическому воздействию с использованием всего арсенала информационно-коммуникационных средств [10].

Новую концепцию информации в XXI веке связывают с информационным обществом – наиболее развитым типом его социальной организации. Первоначально основы его формирования в рамках «постиндустриализма» были разработаны американским социологом Д. Беллом еще в конце 1950-х годов прошлого столетия.

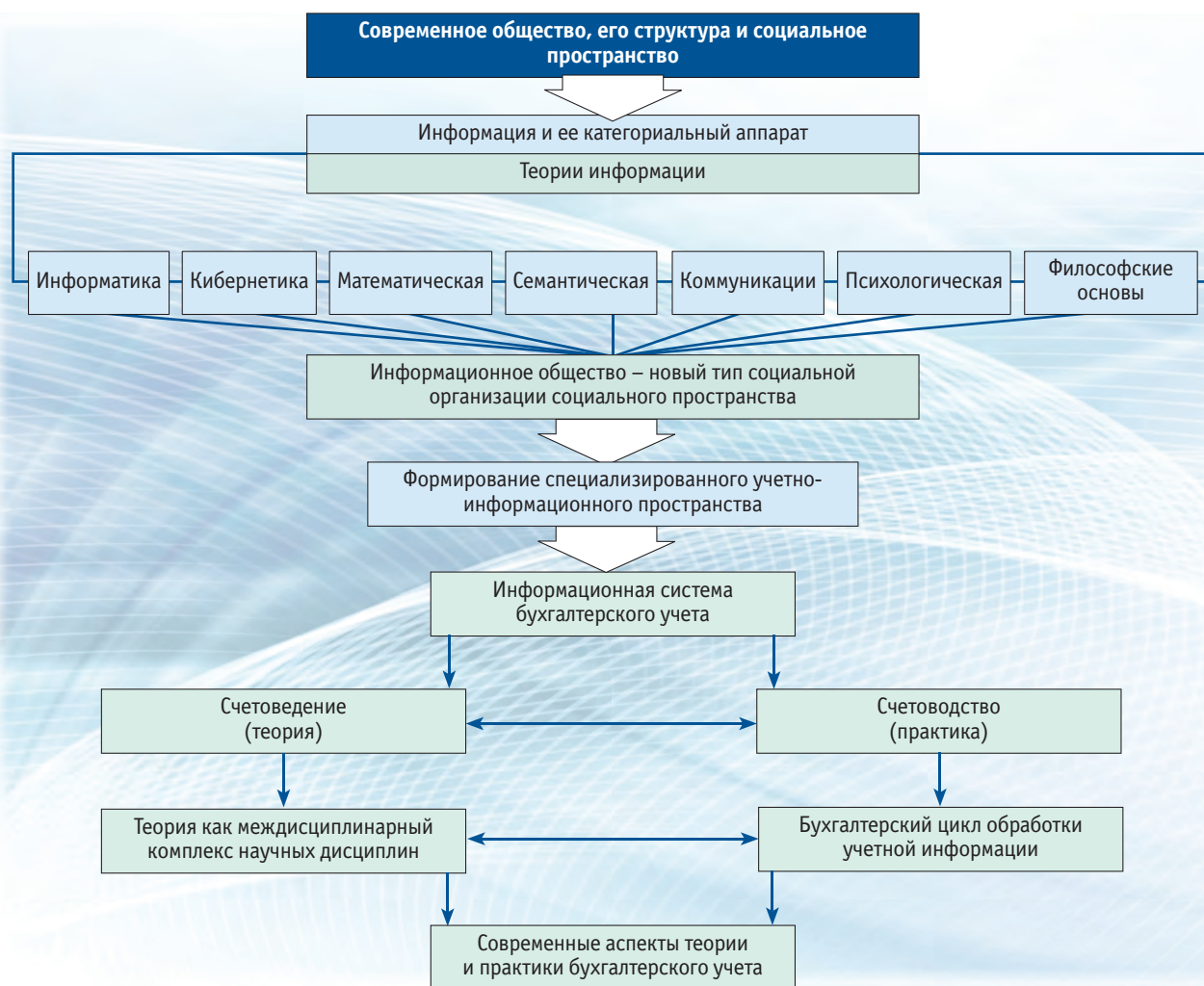
В сути этой концепции лежало разделение общества на доиндустриальное, индустриальное и постиндустриальное. В последнем он отвел главную роль информации и знаниям. При этом информацию Д. Белл определил как «обработку данных в самом широком смысле слова», а знание – как «организованный набор фактов или идей, представляющих обоснованное суждение или результат опыта, который передается через какое-либо коммуникативное средство в некой систематической форме» [12].

Ярким представителем этого направления был Э. Тоффлер. Он предложил схему исторического процесса в виде трех волн: первая – аграрная (до XVIII века), вторая – индустриальная (до 50-х годов XX века) и третья – постиндустриальная (начиная с 50-х годов). На его взгляд, постиндустриальному обществу присущи деконцентрация производства и населения, резкий рост информационного обмена, превалирование самоуправляемых политических систем, дальнейшая индивидуализация личности при сохранении солидарных отношений между людьми и сообществами. Главным же отличием третьей волны, по его мнению, была новая роль теоретического знания в качестве направляющей силы технологических и социальных изменений [9].

Акцент на социальное описание информационного общества под воздействием процессов глобализации делает П. Дракер. Он считает, что с развитием новых информационных компьютерных технологий в современную эпоху человечество получило реальный шанс преобразовать капиталистическое общество в общество, основанное на знаниях [2].

На технологический аспект нового общества указывает японский исследователь И. Масуда. По его убеждению, фундаментом станет компьютерная технология, главная функция которой состоит в значительном усилении умственного труда. Информационно-технологическая революция будет быстро превращаться в новую производительную силу и сделает возможным массовое производство новых технологий и знаний.

Рис. 1. Информационные и коммуникативные связи и отношения в рамках информационного подхода



Доминирующим объектом производства и потребления станут информационные товары и услуги (тогда, согласно этой логике, следует выделить зерновое общество, автомобильное, телевизионное и т.д.). Классы заменяются социально недифференцированными «информационными сообществами», а политическая система – «демократией участия». Основной целью будет реализация «ценности времени» [13].

Количество вариантов футурологических концепций растет. Они вовлекают в орбиту своего влияния все новые данные и содержат немало интересных наблюдений. Наука становится важнейшим фактором развития социальных систем. Происходит трансформация приоритетов от материально-вещественных ресурсов к интеллектуально-информационным. Информация выступает уже в числе факторов производства наряду с трудом, капиталом, земельными ресурсами и человеком, создавая основу для развития «информационного общества».

Масштабы распространения информационных технологий (ИТ) в последние 50 лет и их влияние на общество в целом и бизнес потрясают.

Действительно, компьютеры проникли всюду и делают почти все, значительно упростив для пользователя вычисления и облегчив доступ к информации, изменив при этом способы связи, сбора, обработки и анализа информации. Это, с одной стороны, дало возможность фирмам и компаниям автоматизировать процесс формирования и существенно ускорить процесс обработки информации, а с другой – породило иллюзию, что с помощью технических возможностей компьютеров можно решать все задачи, стоящие перед компаниями и эффективно управлять бизнес-процессом.

Основываясь на изучении эффективности ИТ отдельных компаний в США, Германии и Франции Н.Дж. Карр отмечает, что «это исследование показало отсутствие корреляции между инвестициями в ИТ и финансовыми показателями» [3, с. 137].

По его мнению, «нельзя автоматизировать Хаос», что особенно актуально для российских предприятий. Его рекомендации сводятся к следующему: «прежде чем внедрять ИТ, нужно подумать об организационной структуре, бизнес-процессах, корпоративной культуре. И только потом закреплять практику менеджмента в информационных системах».

Н.Дж. Карр подчеркивает, что «каждая копания должна сделать свой выбор, основываясь на объективной оценке собственных проблем с учетом конкретной ситуации и индивидуальных потребностей... Большинству компаний следует рассматривать ИТ скорее как товарный ресурс общего пользования, а не как стратегический актив. Для подавляющего большинства компаний ключом к успеху является не погоня за преимуществами, а разумное управление затратами и рисками» [3, с. 148-149].

Таким образом, информационно-технологическое развитие служит лишь вспомогательным инструментарием для развития бизнеса.

Вместе с тем речь идет о том, что огромные объемы разнообразной, широко используемой различными способами информации, постоянно растут. В этой связи наблюдается проблема разрыва между ограниченными возможностями восприятия и обработки информации конкретным индивидуумом (человеком) и бесконечно увеличивающимся объемом информации. Разрешить эту проблему возможно только при совмещении высокого уровня ИТ и высокого интеллектуально-квалификационного уровня специалистов, обслуживающих бизнес-процессы.

Одной из важнейших проблем современного этапа развития общества является его экономическое информационное пространство. Информационная система экономики сегодня характеризуется неоднозначно: резко возрастают объемы и скорость поступления информации, в то время как доступ к информации существенно ограничивается ввиду роста ее коммерческой ценности. Имеющаяся экономическая информация крайне противоречива и имеет различную достоверность.

Другой проблемой, связанной с экономической информацией, является обострение противоречий на этапе перехода от старой системы управления к новой. Эти противоречия являются следствием:

- неоправданных ожиданий социальных групп населения;
- неэффективности, неопределенности и конфликтности в управленческих процессах локальных экономических систем;
- сложности условий их функционирования и развития;
- невысокой престижности производственно-коммерческой деятельности;
- несовершенства налогообложения, устаревших основных средств (функционирующего капитала).

Эти объективные причины обуславливают необходимость разработки адекватных и действительных управленческих инструментов принятия решений на всех уровнях экономики.

Важным фактором, оказывающим воздействие на все звенья экономики, является государственное управление, которое охватывает экономику, социальную сферу, политику, право и т.п. Эти структурные элементы государства находятся пока не во взаимном соответствии.

Если в советский период экономика производства довлела над экономикой потребления, то в условиях рыночной экономики наблюдается обратная тенденция. Поэтому разбалансированность экономической системы должна быть преодолена путем соответствующих преобразований со стороны государства.

В практической деятельности органов государственного управления проблемы рыночных отношений рассматриваются, прежде всего, под углом зрения макроэкономических преобразований с целью выхода российской национальной экономики на траекторию устойчивого экономического роста, который возможен только при наличии макроэкономической стабильности.

Экономика не может реализовываться без управления, а в управлении экономикой сегодня чувствуют не только частный бизнес, но и государство. Управление является элементом экономики, оно вписано в экономические процессы, так как экономика – это отношение между людьми, а экономические процессы осуществляются через деятельность людей. Поэтому нынешняя экономика – это смешанная экономика, где на базе стихийного саморегулирования рыночных процессов субъектами управления выступают предприятия, фирмы, компании и государство.

Управление как механизм реализации экономической политики государства координирует и упорядочивает деятельность людей в обществе. Государство выступает социальным гарантом стабильности экономики, равенства людей, гарантирует гражданский мир и целостность общества, развивает демократическую форму его организации. Взаимосвязь и взаимодействие управленческих структур разных уровней придает рыночной системе определенную динамичность и стабильность [4, с. 3–9].

На микроуровне предприятия и фирмы являются основным звеном организации экономики. Деятельность и структура организаций тесно связаны с функциями и структурой государства в целом. В свою очередь, изменения, происходящие на предприятиях, отражаются в институциональной и функциональной структуре общества.

Стремительное развитие товарных и финансовых рынков послужило мощным толчком к интенсивному нарастанию процессов информатизации всех сфер жизни общества. Общество стало более открытым, возросли требования к потребляемой им информации [11]. В социальной сфере роль информации определяется тем, что она занимает важнейшее место в политической и экономической жизни страны, предопределяя развитие причинной связи в обществе, в конечном итоге оказывая существенное влияние на процесс выбора решений, особенно экономических, на всех уровнях управления.

Среди важнейших макроэкономических причин повышения роли информации можно выделить прежде всего информационное обеспечение

бизнеса. Оно является необходимым условием функционирования системы налогообложения, наполняющей доходную часть бюджета страны и его последующее распределение, в том числе и на социальные нужды, а государство становится главным потребителем экономической информации.

Кроме того, ужесточаются требования к информации, вырабатываемой субъектами хозяйствования в виде бухгалтерской финансовой, статистической и других видов отчетности.

Резко возросла роль информации для субъектов хозяйствования в рыночной среде в условиях роста неопределенности и связанных с ней рисков для функционирования бизнеса. В связи с этим повышается риск принятия неэффективных управленческих и инвестиционных решений, ведущих как к утрате хозяйствующим субъектом будущих экономических выгод, так и к снижению роста национальной экономики.

На уровне хозяйствующего субъекта изменение информации ведет к изменению управления. При недостаточно высоком уровне ИТ увеличение объема информации увеличивает время на ее обработку и принятие решений менеджментом, а при достаточно высоком уровне ИТ изменение объемов информации и принятие управленческих решений происходят практически синхронно.

В настоящее время международные информационные системы позволяют стирать границы распространения информации. Однако с усложнением экономической системы и рынков увеличиваются затраты и инвестиционные вложения на поиск и приобретение информации. Но для принятия решения недостаточно только осуществить поиск информации, необходимо сопоставить разные источники информации, применить многообразные методики выработки управленческих решений и определить окончательный вариант действий. Только в этом случае понесенные затраты на приобретение информации будут результативны.

Полнота, релевантность и качество информации определяют качество принимаемых управленческих решений и, соответственно, благосостояние хозяйствующих субъектов. Одновременно возрастает значение отобранного, отработанного и пригодного к применению релевантного знания.

Отмеченные причины обуславливают актуализацию, роль и значимость развития специального учетно-информационного пространства, основанного на использовании новых информационных технологий. В рамках этого пространства генерируется упорядоченная, структурированная и полезная информация, дающая возможность рационализировать и оптимизировать управленческую функцию в микроэкономике, позволяющая увеличить ее аналитические и прогностические возможности, что необходимо агентам рынка для квалифицированного осуществления действий в процессе хозяйственной деятельности и принятия обоснованных решений.

Резкий рост объемов информации (затрагивающий практически любую сферу жизнедеятельности общества), ее качественного уровня, совершенствование ее структуры создают предпосылки для повышения значимости бухгалтерского информационного пространства, являющегося неотъемлемой частью экономического информационного пространства. Его информация способствует эффективному функционированию рынков капитала и других рынков в процессе размещения ограниченных ресурсов.

Переход нашей страны к новым, не директивным принципам управления национальным хозяйством, основанным на использовании государством экономических рычагов воздействия, значительно расширяет бухгалтерское информационное пространство за счет превалирования горизонтальных связей между субъектами рынка. Они заинтересованы в полезной бухгалтерской информации, требующейся для повышения эффективности принимаемых решений. Это связано с тем, что каждое предприятие работает в определенном экономическом и территориальном секторе (или в нескольких секторах), но все они оказываются в конечном итоге взаимосвязаны и взаимозависимы прежде всего в информационном аспекте [1].

Само предприятие, являясь сложной открытой социально-экономической системой, занимается различными видами деятельности, среди которых выделяют вещественную (материальную) деятельность и информационную, используемую для управления первой.

Бухгалтерская информация, циркулирующая в учетном пространстве, охватывает работу четырех видов ресурсов – материальных, трудовых, информационных и управленческих. Информация разделяется на капитал (техника, технология), труд (знания персонала, опыт, навыки), экономическую инфраструктуру и управление и, наконец, саму бухгалтерскую информационную сферу. Информация о труде и знаниях входит в фактор «труд», о технике и технологии – в фактор «капитал», фактор «управление» со всей очевидностью не включен в производственную функцию, но опосредованно представлен через изменение основных факторов – труда и капитала.

Компании, формируя информацию о финансовом положении, совокупном доходе, изменениях капитала, движении денежных средств и др., сами формируют потоки экономической информации. Одновременно с этим каждая компания в ходе своей деятельности использует значительные объемы различной информации, как привлекаемой из внешней среды, так и генерируемой внутри самого хозяйствующего субъекта. Отсюда бухгалтерская информация в определенном смысле формирует информационное пространство и в то же время сама подвергается воздействию существующего информационного пространства.

Уровень организованности бухгалтерской информации, ее способность адаптироваться к изменениям внешней среды, а также снижение неопределенности во многих сферах жизнедеятельности и возможность оценки деятельности предприятий с точки зрения собственников и общества самым непосредственным образом зависят от построения теории бухгалтерского учета и практики использования учетных методов.

В связи с этим теория и практика бухгалтерского учета представляют собой две части одного целого. Бухгалтерский учет является самостоятельной отраслью в классификации наук и относится к группе специальных (функциональных) дисциплин.

Бухгалтерский учет, как научную информационную систему, образуют хозяйственные явления и процессы (факты хозяйственной жизни). Он существует как следствие хозяйственной жизни и представляет собой науку о сущности и структуре фактов. Его цель – раскрытие содержания хозяйственных процессов и связи между экономическими и юридическими категориями, с помощью которых эти процессы познаются. Именно бухгалтерский учет служит средством перераспределения производительных сил в стране.

Теория бухгалтерского учета (счетоведение) не является плодом схоластических рассуждений. Я.В. Соколов – один из известных мировых авторитетов в области теории учета – указывает на эту весьма важную проблему. «Многие думают, что теория – это нечто абстрактное и далекое от жизни. На самом же деле, какая теория будет выбрана, такие последствия в характеристике финансового состояния организации и окажутся в бухгалтерских отчетах». Отсюда его вывод: «Выбор теории – это выбор судьбы бизнеса организации» [5, с. 447].

Такой вывод имеет свою аргументацию. Бухгалтерский учет, во-первых, является общественной наукой, и пользователями его информации являются или, по крайней мере, могут быть все члены общества, несмотря на то что их экономические интересы существенно различаются. Во-вторых, бухгалтерский учет как научная дисциплина обеспечивает одновременное использование количественных и качественных методов в процессах научного познания и измерения, системного отражения и анализа объектов экономической жизни. Осознание этого положения важно потому, что бухгалтерский учет и генерируемая в его системе информация стоят у истоков познания вектора движения экономики предпринимательских структур и их объединений, акционерных обществ и корпораций, регионов и отраслей экономической деятельности.

Бухгалтерский учет как науку нельзя рассматривать как логическую и единственно возможную научную доктрину. В каждой стране, исходя из исторически сложившихся условий, существуют свои представления о системе бухгалтерского учета, его целях и задачах. В настоящее время во всех странах действует парадигма (образец) двойной

бухгалтерии, но в разных странах она имеет свои особенности интерпретации и применения. Как отмечают многие исследователи, бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует.

Развитие теории бухгалтерского учета тесно связано с развитием теории двойной записи. Я.В. Соколов выделил различные интерпретации двойной бухгалтерии в рамках отдельных национальных школ бухгалтерского учета. Он отмечает, что за период от появления «Трактата о счетах и двойной записи» Луки Пачоли до наших дней было выдвинуто множество различных концепций, которые можно объединить по некоторым общим подходам в четыре. Автор дает им исчерпывающую характеристику.

Как он замечает, «пять веков идет последовательное восхождение сначала от конкретного к абстрактному, потом от абстрактного к конкретному. Сначала в поле учета попадают люди, субъекты. Их права и отношения составляют верхний учетный (юридический) слой, изученный итальянской школой; следующий, более глубокий слой составляют экономические, а точнее, финансовые отношения, описанные представителями французской школы. Еще глубже взгляд немецкой школы. Она выделяет только форму, рассматривает учет как идеальную структуру... Заглядывая еще глубже в технологическую структуру предприятия, англо-американская школа показала предельные возможности двойной записи, вскрыла ее функциональную ограниченность и попыталась создать новую ветвь учета – управленческого. Этот поиск управленческого учета стал характерным позже и для других зарубежных школ» [5, с. 120].

Как полагал Я.В. Соколов, «большие особенности в интерпретации двойной записи в России... Сама идея двойной записи была заимствована в Германии. Это привело к тому, что на русскую мысль именно немецкие взгляды оказали огромное влияние» [5, с. 118-119]. Русская школа, используя некоторые элементы западных концепций, создала собственную концепцию. При социализме диграфизм в отечественной бухгалтерии приобрел существенную особенность. Она выражалась в том, что «всегда рассматривалась на словах как выражение экономической мысли, но на деле всегда служила только фискальным целям государства и в основе своей являлась безусловно правовой, подчиняясь принципам административного, финансового и гражданского права» [5, с. 119]. По существу, отечественная бухгалтерия продолжает оставаться таковой и в настоящее время.

Переход России к рыночной экономике и усиление процессов глобализации повлияли на изменение принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы и методологии бухгалтерского учета.

Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международной практикой на разных

этапах развития современной национальной экономики обеспечивали:

- Государственная программа перехода РФ на принятую в международной практике систему учета¹;
- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России², связанная с изменением в стране системы общественных отношений и гражданско-правовой среды и созданием рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частных, в том числе иностранных, инвестиций;
- Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности³.

Последние изменения в законодательстве о бухгалтерском учете представлены в новом законе «О бухгалтерском учете»⁴, цель которого – устранение устаревших норм, положений и пробелов Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁵.

Новый закон базируется на существующем опыте бухгалтерского учета в рыночной экономике применительно к российским традициям и действующему в России гражданскому, трудовому и хозяйственному праву и является правовой базой для совершенствования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МСФО).

В России проведена большая работа по гармонизации методологии бухгалтерского учета с МСФО, которая основана на принципах, определяющих всю систему бухгалтерского учета: начисления, постоянно действующего предприятия (непрерывного функционирования), значимости (существенности), достоверности, приоритета содержания над формой, осторожности (осмотрительности, консерватизма).

Принципы учета, получившие закрепление как допущения и требования, определены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁶. С учетом

изменений они во многом определяют российскую учетную практику. Именно на их основе формулируется целый ряд конкретных правил.

Профессор Я.В. Соколов задавал вопрос – что лучше: правила или принципы? Полагая при этом, что ответ не может быть однозначным. По его мнению, «одни люди хотят, чтобы им все четко указывали, они любят правила; другие хотят хотя бы чуть-чуть, но приказывать сами – они требуют принципов. Отсюда ясно, что бухгалтерия ведется не на бумаге и не в компьютерах, а в головах людей... И принципы и правила направлены на исчисление финансовых результатов. Но в первом случае у бухгалтера возникает некий спектр возможных значений прибыли, во втором этого спектра нет и нет условий для выбора... Отсюда очевидно, что чем точнее сосчитана прибыль, тем оптимальнее становится содержание бухгалтерской информации о финансовом положении предприятия... Основу учета составляют гибкие принципы, а не жесткие правила. Это основная идея МСФО. Вместо множества подробных бюрократических документов создается возможность для творческой работы бухгалтера, и старое правило, согласно которому один и тот же показатель на одно и то же время должен иметь одинаковую оценку, теряет силу... Поэтому в современном мире так возрастает интерес к МСФО, которые ориентируют учет, как во времена Пачоли, на принципы, а не на правила» [7, с. 361-362].

Таким образом, практический бухгалтерский учет – это не простое дело, когда достаточно знать четыре правила арифметики и разбирать буквы. Бухгалтерский учет – это «не набор регистров и отчетных форм, это прежде всего стиль мышления – менталитет... означающий совокупность представлений бухгалтеров и деловых людей» [6, с. 80].

Бухгалтер является творцом фактов хозяйственной жизни, поскольку он их регистрирует и тем самым создает. Регистрация – это то, что постоянно делает бухгалтер. Это его работа и жизнь. «При этом надо помнить, что бухгалтер существует для бизнесмена, но и без бухгалтера никакой бизнес невозможен. Недаром известный экономист В. Зомбарт справедливо полагал, что капитализм был невозможен, пока люди не изобрели двойную запись, ибо без нее систематически рассчитывать финансовые результаты нельзя. Отсюда можно заключить, что весь бухгалтерский учет с его регистрами, файлами и самой громоздкой отчетностью – только следствие мозговой деятельности людей, тех, кого в просторечии называют счетными работниками.

Настоящий содержательный учет ведется, прежде всего в головах бухгалтеров, а не на носителях информации, будь то египетский папирус, вавилонские кирпичи, перуанские веревки или так хорошо известная нам бумага. Все эти информационные носители только «терпят» волю бухгалтера, а он как любой человек преследует собственные

¹ Постановление Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1 «О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики».

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ России 29.12.1997).

³ Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».


⁴ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете».

⁵ Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011) «О бухгалтерском учете» утратил силу с 1 января 2013 года.

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

цели, которые очевидны и законны: гибкий график выхода на работу, стабильность существования фирмы, хорошие отпуска, деньги на лечение, достойная и постоянно возрастающая заработная плата и премии... Все это говорит о том, как важно понять человека, имеющего отношение к бухгалтерскому учету... Только поняв человека, можно получить шанс понять и учет... В связи с этим следует обратить внимание еще на одно часто забываемое явление: на то, как бухгалтерия становится,

вернее, может стать средством перестройки именно человека, ибо бухгалтерский учет не только дает знание людям, но и воспитывает их» [7, с. 207–208].

Изложенное выше позволяет сделать вывод о том, что те высказывания о бухгалтере в СМИ, включая те из них, которые исходят от лиц, наделенных властными полномочиями, не имеют как научного, так и здравого смысла. Они не аргументированы, а следовательно, и безосновательны. 

Библиографический список

1. Аверкиев А.Б. Инновационная деятельность по созданию информационного пространства управления предприятием на основе реинжиниринга : дис. канд. эк. наук. – Волгоград, 2003. – 246 с.
2. Дракер П. Посткапиталистическое общество // Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология / под ред. Иноземцева В.Л. – М. : Academia, 1999. – 631 с.
3. Карр Н. Дж. Блеск и нищета информационных технологий. Почему ИТ не являются конкурентным преимуществом. – М. : Издательский дом «Секрет фирмы», 2005, 176 с.
4. Сажина М.А. Управленческая экономика : учебник. – М. : Инфра-М, Форум, 2016. – 208 с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. – М. : ООО «1С – Паблишинг», 2011. – 638 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособие. – М. : Магистр, 2010. – 224 с.
7. Соколов Я.В. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2. – С. 80–83.
8. Социология : учебник / под общ. ред. В.Э. Бойкова. – М. : Издательство РАГС, 2004. – 490 с.
9. Тоффлер Э. Третья волна. – М. : АСТ, 1999. – 784 с.
10. Хоружий Л.И. Теория и практика информационного обеспечения механизмов управления в сельском хозяйстве. – М. : Изд-во МСХА, 2003. – 624 с.
11. Хоружий Л.И. Теоретическое обоснование бухгалтерского учета как информационной системы // Материалы Международной научной конференции (декабрь 2003 г.). Сборник научных трудов (выпуск 12). – М. : Изд-во МСХА – 2005. – С. 197–202.
12. Bell D. The Coming of Post-Industrial Society: A Venture in Social Forecasting. – N.Y. : Basic Books, 1976. – 507 p.
13. Masuda Y. The Information Society as Post-Industrial Society. – Washington : World Future Soc., 1981. – 171 p.

References

1. Averkiev A.B. *Innovacionnaya dejatel'nost' po sozdaniyu informacionnogo prostranstva upravleniya predpriyatiem na osnove reinzhiniringa*. Dis. kand. ek. nauk [Innovative Activities in Establishing the Information Space of Business Management based on the Reengineering. PhD econ. sci. diss.]. Volgograd, 2003. – 246 p.
2. Drucker P. *Postkapitalisticheskoe obshchestvo* [Post-Capitalist Society]. Novaya postindustrial'naya volna na Zapade. Antologiya. Moscow, Academia Publ., 1999. 631 p.
3. Carr N.Dzh. *Does IT Matter? Information Technology and the Corrosion of Competitive Advantage* (Russ. ed.: Karr N.G. *Blesk i nishheta informacionnyh tehnologiy. Pochemu IT ne yavlyajutsya konkurentnym preimushhestvom*. Moscow, Sekret firmy Publ., 2005. 176 p.
4. Sazhina M.A. *Upravlencheskaya ekonomika* [Managerial Economics]. Moscow, Infra-M, Forum Publ, 2016. – 208 p.
5. Sokolov Ya.V. *Buhgalterskiy uchet – veselaya nauka* [Accounting – Entertaining Science]. Moscow, ООО «1S – Publishing» Publ., 2011. 638 p.
6. Sokolov Ya.V. *Buhgalterskiy uchet kak summa faktov hozyaystvennoy zhizni* [Accounting as a Sum of Business Operation Items]. Moscow, Magistr Publ., 2010. 224 p.
7. Sokolov Ya.V. Strengths and Weaknesses of Accounting in the USA. *Buhgalterskiy uchet*, 1999, no. 2, pp. 80–83 (in Russ.).
8. Boykov V.E. *Sociologiya* [Sociology]. Moscow, Izdatel'stvo RAGS Publ., 2004. 490 p.
9. Toffler A. *Tret'ya volna* [The Third Wave]. Moscow, AST Publ., 1999. 784 p.
10. Khoruzhiy L.I. *Teoriya i praktika informacionnogo obespecheniya mehanizmov upravleniya v sel'skom hozyaystve* [Theory and Practice of Management Information System in Agricultural Sector]. Moscow, MSHA Publ., 2003. 624 p.
11. Khoruzhiy L.I. *Teoreticheskoe obosnovanie buhgalterskogo ucheta kak informacionnoy sistemy* [Thinking of Accounting as an Information System]. *Materialy Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii (dekabr' 2003 g.). Sbornik nauchnykh trudov (vypusk 12)* [Mat. of Int. sci. conf. (December 2003). Coll. of sci. works (issue 12)]. Moscow, MSHA Publ., 2005, pp. 197–202 (in Russ.).
12. Bell D. *The Coming of Post-Industrial Society: A Venture in Social Forecasting*. – N.Y. : Basic Books, 1976. – 507 p.
13. Masuda Y. *The Information Society as Post-Industrial Society*. – Washington : World Future Soc., 1981. – 171 p.



УДК 336.001.25
(479.22)

Опыт борьбы с коррупцией в Республике Грузия

Practice of Anti-Corruption Efforts in the Republic of Georgia

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Россия, Москва

Мери Константиновна Джикия

студент 2 курса факультета международных
экономических отношений

e-mail: Marydzhikia@list.ru

127434, г. Москва, Ленинградский просп., 49.

Тел. +7 (915) 919-23-34.

Financial University under the Government of
the Russian Federation, Russia, Moscow

Meri Dzhikiya

2nd year student of the Faculty of
International Economic Relations

e-mail: Marydzhikia@list.ru

49, Leningradsky av., Moscow, 127434.

Phone +7 (915) 919-23-34.

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы борьбы с коррупцией на примере Республики Грузия, имеющей положительный опыт и достижения в этой сфере. Проанализированы факторы возникновения коррупции: фундаментальные, правовые, организационно-экономические. Выявлены и предложены для формирования системы борьбы с коррупцией в России принципы: упразднение неработающих институтов, создание системы недопустимости коррупции, улучшение материального положения государственных служащих.

Ключевые слова: коррупция, уровень коррупции, факторы возникновения коррупции, борьба с коррупцией, антикоррупционные меры.

Abstract. This article considers the issues of fighting corruption on the example of the Republic of Georgia, which has positive experience and achievements in this field. The factors of corruption are also analyzed in the article: there are fundamental, legal, organizational and economic factors. The following principles have been identified and proposed for the formation of the anti-corruption system in Russia: the abolition of non-functioning institutions, the creation of a system for the inadmissibility of corruption, and the improvement of the financial position of civil servants.

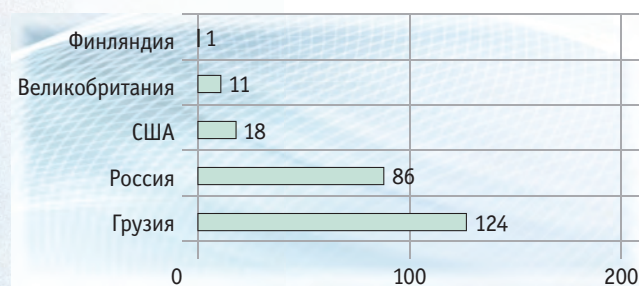
Key words: corruption, level of corruption, factors of corruption, anti-corruption efforts, anti-corruption measures.

Во времена Союза Советских Социалистических Республик, особенно в последний период его существования, Грузия считалась одной из самых коррумпированных республик. В постсоветский период Грузия по всем показателям занимала одно из первых мест в мире по уровню взяточничества в органах власти, что наглядно видно на рис. 1, который отображает рейтинг стран, сформированный по такому показателю, как доверие граждан к антикоррупционной политике государства.

В 2003 году доверие граждан к российскому правительству оценивалось в рейтинге Transparency International как 86-я позиция из 133 возможных, рейтинг Грузии достигал беспрецедентно низкого значения – 124-е место. Это свидетельствовало о том, что Грузия на тот момент не имела перспектив поступательного развития общества. Напротив, сложившаяся коррупционная система в стране стала представлять серьезную угрозу интересам национальной безопасности Грузии.

Существует несколько факторов возникновения коррупции в Грузии. В ряду фундаментальных факторов можно выявить такие, как низкий

Рис. 1. Уровень коррупции в 2003 году по данным Transparency International¹



уровень развития гражданского общества, монополизация отдельных секторов экономики, чрезмерное государственное вмешательство в экономику (рис. 2).

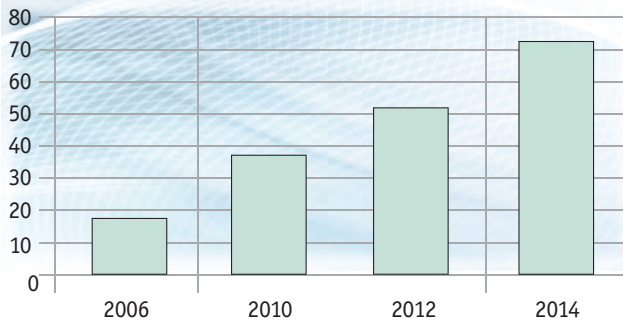
К правовым факторам относятся: слишком частое изменение экономического законодательства,

¹ Таблица составлена на основе данных: <http://transparency.org.ru/research/indeks-vospriyatija-korrupsii/indeks-vospriyatija-korrupsii-2003-rossiya-na-86-meste.html>.

Рис. 2. Основные факторы возникновения коррупции



Рис. 3 Изменение уровня коррупции в Грузии по данным Transparency International²



возможность влияния на судебные решения, отсутствие ясной законодательной базы. Организационно-экономические факторы, способствующие развитию коррупции в Грузии, включают в себя слабость системы контроля над распределением государственных средств, громоздкий и не эффективный бюрократический аппарат.

Наиболее подверженными коррупции сферами в Грузии были судебная, налоговая, социальная и кадровая политика. По данным Государственного департамента США, в 2011 году Грузия резко отставала от ряда стран по степени независимости суда. Несмотря на реформы, система претерпевала политическое воздействие: влияние правительства на решения суда являлось очень сильным.

В результате исследования судебной практики в Республике Грузия было выявлено, что власти достаточно активно использовали для оказания давления на бизнес такие инструменты, как налоговые проверки. С целью «отъема» бизнеса налоговые органы по заказу фабриковали дела о налоговых преступлениях в отношении топ-менеджеров и собственников, арестовывали их и держали под стражей до тех пор, пока те не отказывались полностью или частично от своего бизнеса в пользу иных лиц.

Кроме того, назначение на руководящие посты в Грузии как в политической, так и в экономической сферах проводилось за определенную плату. Об этом свидетельствовали многочисленные публикации в средствах массовой информации.

После выборов 2004 года новые власти Грузии объявили политику «нулевой толерантности» к коррупции и активно начали реализовывать антикоррупционные реформы, которые быстро дали положительные результаты.

Главный принцип борьбы с коррупцией в Грузии – полное упразднение неработающих институтов. К примеру, в один день в Грузии были уволены все работники ГАИ, более 15 000 чел., взамен которых была создана патрульная служба численностью не более 3000 чел., ни один из которых никогда прежде не работал в органах правопорядка. Такой радикальный способ дал возможность начать построение в стране нового, не коррумпированного института.

Следующим важным принципом в борьбе с коррупцией считается создание системы, в том числе информационной, недопустимости и неприятия коррупции. Во время вступления в силу антикоррупционной реформы грузинские средства массовой информации были переполнены сюжетами о том, что даже за незначительную провинность, связанную с коррупцией, к нарушителям применялись существенные наказания вплоть до лишения свободы на длительный срок.

Улучшение материального положения государственных служащих также явилось действенным методом борьбы с коррупцией, практикуемым в стране. Сразу после начала реформы заработная плата полицейских и государственных служащих в Грузии повысилась примерно в 10 раз и достигла уровня 1200–2000 лари (примерно 600–900 долл. США). Кроме того, в Грузии была введена система льгот, боязнь потери которых при уличении во взяточничестве тоже оказывается очень действенным сдерживающим антикоррупционным фактором.

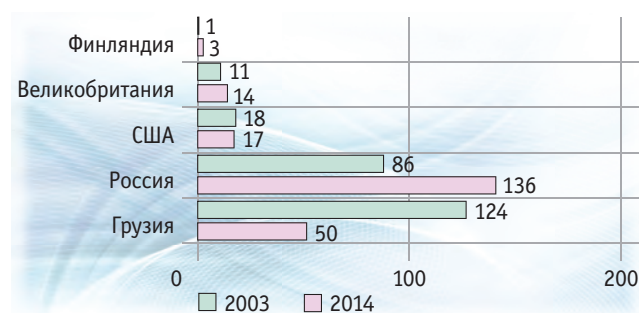
На рис. 3 отражена тенденция изменения уровня коррупции в Грузии с 2003 по 2014 год. За единицу измерения взят составной индекс восприятия коррупции, ежегодно составляемый международной организацией Transparency International. На графике наглядно видно, что уровень доверия граждан Грузии к антикоррупционной политике, проводимой правительством, ежегодно повышается.

И если в 2003 году Грузия занимала одно из последних мест в рейтинге Transparency International по уровню доверия граждан (124-е), то уже в 2006 году уровень доверия граждан к правительству вырос на 18 пунктов, в 2010 году – на 38 пунктов, а к 2014-му – на рекордные 74 пункта по сравнению с 2003 годом.

Об этом же свидетельствуют данные, приведенные на рис. 4. График показывает изменение положения стран в ранжированном ряду, составленном Transparency International за период с 2003 по 2014. Нужно учесть, что в 2003 году исследования проводились в 133 странах, а в 2014 году ранжированный ряд включал уже 175 стран. Можно наблюдать, что в 2003 году Грузия была практически в самом

² График построен на основе данных: http://transparency.org.ru/research/indeks-vospriyatiya-korrupsii/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=548&Itemid=174.

Рис. 4. Изменение уровня коррупции в мире по данным Transparency International²



конец списка исследуемых стран, однако в 2014-м, после 10 лет реформ, Грузия переместилась на 50-е место в списке из 175 стран.

Российская Федерация в этом рейтинге спустилась с 86-го места на 136-ю позицию. Вместе с тем страны с развитой рыночной экономикой практически не изменили своего положения в рейтинге Transparency International.

Опыт антикоррупционных реформ в Грузии заслуживает глубокого изучения и внедрения в Российской

Федерации, поскольку за один и тот же период Россия снизила свое местоположение в рейтинге на 50 пунктов, в то время как Грузия поднялась вверх на 74 позиции (то есть улучшила свои позиции на 64%).

Особенно стоит отметить, что наиболее высокие результаты антикоррупционного реформирования были достигнуты в социальной сфере Грузии. Практически полностью было искоренено такое явление, как дача взятки на бытовом уровне: дорожным патрулям, медицинским работникам, работникам образования и др. Однако борьба с отдельными коррупционерами важна, но не может быть эффективной без изменения институциональной основы функционирования государства, порождающей коррупцию.

Из опыта борьбы с коррупцией грузинских властей Россия может извлечь для себя положительный опыт, используя уже апробированные Грузией и зарекомендовавшие себя как эффективные меры: упразднение неработающих институтов, создание системы недопустимости коррупции, принятие законов, ужесточающих наказание за коррупцию, улучшение материального положения государственных служащих.

Библиографический список

1. Джикия М.К. Угрозы дестабилизации отношений между Россией и Евросоюзом // Перспективы развития экономической безопасности, анализа и аудита в современной России: материалы Межд. науч.-практ. конф. студентов и преподавателей (15–19 ноября 2016 года, 6–8 декабря 2016 года). – М., 2016. – С. 62–65.
2. Папунина Д.О. Антикоррупционные меры: зарубежный опыт // Вестник Челябинского государственного университета. – 2012. – № 3(258). – С. 133–136.
3. Рогулenco Т.М., Шахматова Л.С. Основные направления совершенствования отчетности в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 25–28.
4. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2016. – № 6. – С. 34–41.
5. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Учетно-аналитическое обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2016. – № 4. – С. 39–44.
6. Rogulenko T., Bodiaco A., Zelenov V., Ponomareva S., Mironenko V. Budgeting-Based organization of internal control // International Journal of Environmental and Science Education. – 2016. – Vol. 11. – № 11. – P. 4104–4117.

References

1. Dzhikiya M.K. [Threats of Relations Destabilization between the Russian Federation and the European Union]. *Materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferencii studentov i prepodavateley "Perspektivy razvitiya ekonomicheskoy bezopasnosti, analiza i audita v sovremennoy Rossii"* [Proc. of the Int. Sci. and Pract. Conf. of Students and Teachers "Development Prospects for the Economic Security, Analysis and Audit in Modern Russia"]. Moscow, 2016, pp. 62–65 (in Russ.).
2. Papunina D.O. Anti-Corruption Measures: Foreign Practice. *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2012, no. 3(258), pp. 133–136 (in Russ.).
3. Rogulenko T.M., Shahmatova L.S. Main Trends of Reporting Improvement in Russia. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 25–28 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I., Katkov Y.N., Khoruzhiy V.I. Ensuring Tax Security of Russian Organizations. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 6, pp. 34–41 (in Russ.).
5. Khoruzhiy L.I., Katkov Y.N. Accounting and Analytical Support of the Business Entity's Economic Security. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2016, no. 4, pp. 39–44 (in Russ.).
6. Rogulenko T., Bodiaco A., Zelenov V., Ponomareva S., Mironenko V. Budgeting-Based organization of internal control. *International Journal of Environmental and Science Education*, 2016, Vol. 11, no. 11, pp. 4104–4117 (in Eng.).

УДК 336.22:331.2

«Зарплатные» налоги: прогрессия и регрессия

Salary Taxes: Progression and Regression

Чувашский государственный университет
им. И.Н. Ульянова, Россия, Чебоксары

Николай Зотикович Зотиков

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов,
кредита и экономической безопасности
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Алина Федоровна Савдерова

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов,
кредита и экономической безопасности

e-mail: savderova@mail.ru

428015, Чувашская Республика, г. Чебоксары,
Московский проспект, д. 29.

Тел. +7 (835) 245-84-51.

*I. N. Ulianov Chuvash State University,
Russia, Cheboksary*

Nikolai Zotikov

*PhD in Economics, Associate Professor of the Finance,
Credits and Economic Security Department
e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru*

Alina Savderova

*PhD in Economics, Associate Professor of the Finance,
Credits and Economic Security Department*

e-mail: savderova@mail.ru

*29, Moskovskiy av., Cheboksary,
Chuvash Republic, 428015.*

Phone +7 (835) 245-84-51.

Аннотация. В настоящее время в соответствии с российским законодательством заработная плата работников облагается налогом на доходы физических лиц по плоской шкале (в размере 13% от заработной платы) и страховыми взносами, взимаемыми по регрессивной шкале. Применение плоской шкалы НДФЛ увеличивает дифференциацию регионов по уровню доходов проживающего в них населения. Применение регрессивной шкалы страховых взносов приводит к бюджетным проблемам внебюджетных фондов и не выполняет стимулирующую роль в увеличении заработной платы на предприятиях.

Большой интерес к налогу на доходы физических лиц и введению прогрессивной шкалы по данному налогу объясняется тем, что доля налога на доходы физических лиц в бюджетах субъектов РФ, особенно в местных бюджетах, значительна. Зарботная плата в денежных доходах населения составляет более 60%.

В статье обосновывается необходимость введения прогрессивной шкалы при обложении налогом доходов физических лиц и отмены регрессии по страховым взносам, что явится одной из мер по уменьшению дефицита бюджета.

Ключевые слова: методы налогообложения; прогрессивная и регрессивная шкала налогообложения; налоговая база; налоговая ставка; коэффициент доходов; минимальный размер оплаты труда; прожиточный минимум.

Роль и место НДФЛ в бюджетной системе

Являясь федеральным, налог на доходы физических лиц в федеральный бюджет не поступает, а зачисляется в бюджеты субъектов РФ и местные

Abstract. At the present time according to the Russian legislation wages of workers are taxed on personal income on a flat scale at the rate of 13 percent of wages and the insurance contributions are charged on a regressive scale. Application of the flat scale for personal income tax increases differentiation of regions according to the income level of the population. Application of the regressive scale for insurance contributions leads to the budgetary problems of extra-budgetary funds and doesn't perform the stimulating role in raising wages at the enterprises.

A high demand for the personal income tax and implementation of progressive scale on this tax is explained by the fact that the share of personal income tax in the constituents' budgets of the Russian Federation, especially in local budgets, is significant. Wages in the monetary incomes of the population is more than 60%.

This article substantiates the necessity of introducing the progressive scale for personal income tax and cancellation of regression on insurance contributions which will become one of the measures for reducing budget deficit.

Keywords: taxation methods; progressive and regressive taxation scale; tax base; tax rate; income ratio; minimal income threshold; poverty line.

бюджеты по нормативам 85 и 15% соответственно (табл. 1).

Данные табл. 1 свидетельствуют о следующем: в 2015 году по сравнению с 2010 годом доходы консолидированного бюджета РФ увеличились на 67,9%, а доходы консолидированного бюджета субъектов РФ – всего на 46,4%. Поступления

Таблица 1. Динамика доходов консолидированного бюджета РФ и субъектов РФ в 2010–2015 годах, млрд руб. (данные приведены с учетом государственных внебюджетных фондов)¹

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Доходы консолидированного бюджета РФ – всего	16031,9	20855,4	23435,1	24442,7	26766,1	26922,0
Доходы консолидированного бюджета субъектов РФ	6357,3	7644,2	8064,5	8165,1	8905,7	9308,2
в том числе:						
страховые взносы	2477,1	3528,3	4103,7	4694,2	5035,7	5636,3
удельный вес страховых взносов в доходах консолидированного бюджета РФ, %	15,4	16,9	17,5	19,2	18,8	20,9
НДФЛ	1790,5	1995,8	2261,5	2499,1	2702,6	2807,8
удельный вес НДФЛ в консолидированном бюджете РФ, %	11,2	9,6	9,6	10,2	10,1	10,4
удельный вес НДФЛ в консолидированном бюджете субъектов РФ, %	28,2	26,1	28,0	30,6	30,2	30,2

Таблица 2. Консолидированный бюджет Чувашской Республики за 2013–2015 годы., тыс. руб. (фактическое исполнение)²

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Бюджет ЧР в 2015 г.	Удельный вес бюджета ЧР в консолидированном бюджете ЧР в 2015 г. %
Доходы бюджета – всего	43079243,6	44382275,3	44363725,9	37122169,8	83,7
в т.ч. налоговые доходы	25127052,5	25229246,3	26032664,6	20933940,2	80,4
из них НДФЛ	10134799,6	10853325,8	10619062,1	7402001,9	69,7
доля НДФЛ в общей сумме налоговых доходов, %	40,3	43,0	40,8	35,4	-

НДФЛ за указанный период увеличились на 56,8%, в то же время доля НДФЛ в консолидированном бюджете РФ уменьшилась на 0,8 п.п., и, наоборот, его доля в консолидированном бюджете субъектов РФ увеличилась на 2 п.п.

Значение НДФЛ для бюджета регионов проиллюстрируем на фактических данных исполнения консолидированного бюджета Чувашской Республики за 2013–2015 годы (табл. 2).

В 2015 году доходы консолидированного бюджета Чувашской Республики по сравнению с 2013 годом увеличились на 3%, в том числе налоговые доходы – на 3,6%, из них НДФЛ – на 4,8%. Таким образом, сумма НДФЛ растет более высокими темпами по сравнению с доходами бюджета, что

соответственно привело к приросту удельного веса НДФЛ в общем объеме налоговых доходов на 0,5 п.п.

Как следует из приведенных данных, доля налоговых доходов в общем объеме доходов местных бюджетов уменьшается (с 30,7% в 2006 году до 27,6% в 2014 году), в то же время доля НДФЛ в общем объеме налоговых доходов увеличивается с 61,3% в 2006 году до 63,5% в 2014-м.

Роль и значимость НДФЛ обусловлена также тем, какую долю занимает оплата труда в денежных доходах населения.

Как видим, наибольшая часть доходов населения складывается из такого источника, как оплата труда. При этом за рассматриваемый период его доля увеличивается.

Минимальный размер оплаты труда и прожиточный минимум

Определяя уровень оплаты труда, работодатели исходят из того, что размер оплаты труда не может быть ниже установленного законом минимального размера оплаты труда (МРОТ). Согласно части 1 статьи 133 Трудового кодекса РФ³, МРОТ не может быть ниже прожиточного минимума трудоспособного населения. Однако

¹ Таблица составлена по данным Федеральной службы государственной статистики: с 2010 года по 2014 год – http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/finance/#; 2015 год – http://www.gks.ru/free_doc/new_site/finans/fin21.htm (дата обращения: 02.10.2016).

² Таблица составлена по данным ТО Федеральной службы государственной статистики по Чувашской Республике http://chuvash.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/chuvash/ru/statistics/finance/ (дата обращения: 02.10.2016).

³ Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016). 6 По данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (дата обращения: 02.10.2016).

Рис. 1. Динамика налоговых доходов местных бюджетов в 2006–2014 годах⁴

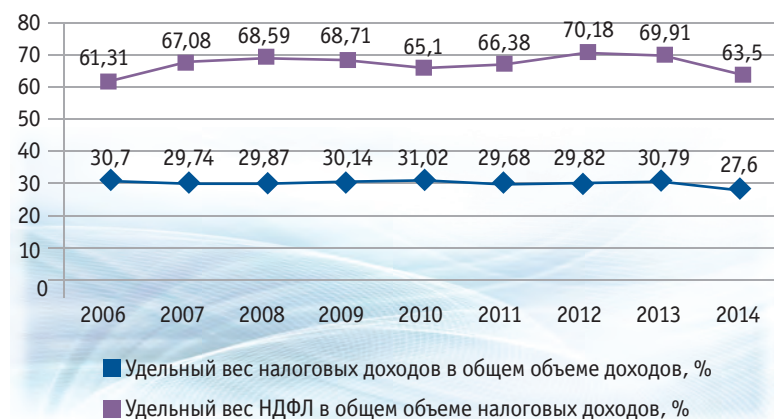


Рис. 2. Объем и структура денежных доходов населения РФ⁵



сейчас это правило не действует, так как не принят федеральный закон, которым в силу статьи 421 Трудового кодекса РФ устанавливаются порядок и сроки поэтапного повышения МРОТ до размера прожиточного минимума.

Показатель МРОТ применяется для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального страхования. Месячная заработная плата сотрудника, полностью отработавшего норму рабочего времени и выполнившего нормы труда, не может быть ниже МРОТ либо минимальной заработной платы в субъекте РФ, если на работодателя распространяется соответствующее региональное соглашение.

Показатель МРОТ следует отличать от базовой суммы, применяемой для исчисления налогов, сборов, штрафов и иных платежей, размер которых определяется в зависимости от минимального размера оплаты труда. Эта базовая сумма определена с 1 января 2001 года в сумме 100 руб.

МРОТ и прожиточный минимум на душу населения – это разные величины. Последняя определяется ежеквартально на основании потребительской

корзины и данных Росстата об уровне потребительских цен на продукты питания и индексах потребительских цен на продукты питания, непродовольственные товары, услуги и расходов по обязательным платежам и сборам.

Следует отметить, что величина МРОТ в России намного отстает от уровня прожиточного минимума. Так, величина прожиточного минимума⁶ в целом по РФ в расчете на душу населения за 3-й квартал 2016 года составляла 9 889 руб., в том числе трудоспособное население – 10 678 руб., в то же время минимальный размер оплаты труда за этот период – 7 500 руб.⁷, что составляет 70,2% к величине прожиточного минимума (данные за 2014–2015 гг. – в табл. 3).

По данным Росстата, за 1-й квартал 2016 года величина прожиточного минимума по сравнению с предыдущим кварталом увеличилась немного, но достаточно, чтобы численность россиян с денежными доходами ниже данного минимума выросла почти на 60%.

Численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума в целом по России за 1-й квартал 2016 года составила 22,7 млн чел., что составляет 15,7% всего населения. При росте величины прожиточного минимума в 1-м квартале 2016 года относительно 4-го квартала 2015 года на 3,4% численность россиян с доходами ниже его величины подскочила на 57,6%.

По величине МРОТ и его отношению к уровню прожиточного минимума Россия отстает и от других стран мира (табл. 4).

Как следует из приведенных данных, прожиточный минимум в России выше, чем в Беларуси и Казахстане, но более чем в 8 раз отстает от Люксембурга.

Величина МРОТ в России периодически увеличивается. В 2012 году он составлял 4611 руб., в 2013 г. – 5205 руб., в 2014 г. – 5554 руб., в 2015 г. – 5965 руб., с 1 января 2016 г. – 6204 руб., с 1 июля 2016 г. – 7 500 руб. Однако Россия отстает от других стран по величине МРОТ.

⁴ Рисунок составлен авторами по данным ТО Федеральной службы государственной статистики по Чувашской Республике http://chuvash.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/chuvash/ru/statistics/finance/ (дата обращения: 02.10.2016).

⁵ Рисунок составлен авторами по данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (дата обращения: 02.10.2016).

⁶ По данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (дата обращения: 02.10.2016).

⁷ Статья 1 Федерального закона от 19.06.2000 № 82-ФЗ (ред. от 02.06.2016) «О минимальном размере оплаты труда».

Таблица 3. Динамика величины прожиточного минимума в целом по РФ в расчете на душу населения, руб. в месяц⁸

Период	Все население	В том числе			Численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума		МРОТ в % к прожиточному минимуму (трудоспособное население)
		трудоспособное население	пенсионеры	дети	млн чел.	в % от общей численности населения	
2014 год							
1 квартал	7688	8283	6308	7452	19,8	13,8	67,05
2 квартал	8192	8834	6717	7920	17,4	12,1	62,87
3 квартал	8086	8731	6656	7738	16,6	11,5	63,61
4 квартал	8234	8885	6785	7899	13,1	9,1	62,51
2015 год							
1 квартал	9662	10404	7916	9489	22,9	15,9	57,33
2 квартал	10017	10792	8210	9806	20,1	14,0	55,27
3 квартал	9673	10436	7951	9396	17,9	12,4	57,16
4 квартал	9452	10187	7781	9197	14,5	10,0	58,56
2016 год							
1 квартал	9776	10524	8025	9677	22,7	15,7	58,95

Таблица 4. Соотношение величины МРОТ и уровня прожиточного минимума в I-м квартале 2016 г.⁹

Показатель	Россия	Беларусь	Казахстан	Люксембург
Среднемесячная заработная плата, руб.	32911	22113	31255	127560
Прожиточный минимум (ПМ), руб.	9452	5535	4532	79800
Отношение зарплаты к ПМ, число раз	3,5	4	6,9	1,6
МРОТ, руб.	6204	7762	4532	68400
Отношение МРОТ к ПМ, %	65,6	140,2	100,0	85,7
Отношение МРОТ к заработной плате, %	18,9	35,1	14,5	53,6

Увеличение размера МРОТ до 5205 руб. в месяц с 2013 году на место России по уровню минимальных зарплат в Европе не повлияло.

Согласно исследованию РИА Рейтинг, Россия сохранила за собой невысокую 23-ю позицию из 27 возможных по абсолютному уровню МРОТ, отставая от Люксембурга, – 75 605 руб. В первой тройке рейтинга расположились также Бельгия и Нидерланды с минимумом на уровне 60,6 тыс. руб. и 59,3 тыс. руб.

Более 50 тыс. руб. МРОТ составляет в таких странах, как Ирландия, Франция, Великобритания.

Дифференциация населения по уровню доходов

Для России характерна дифференциация как регионов по уровню социально-экономического развития, так и населения по уровню доходов [2]. По данным Росстата, в 2010 году на долю 10% наиболее обеспеченного населения приходилось 30,5% общего объема денежных доходов, а на долю наименее обеспеченного населения – всего 1,9% объема денежных доходов. Доля граждан со среднедушевыми доходами в сумме до 10 000 руб. в месяц составляла 41,4%.

Ситуация не меняется и в настоящее время. Увеличивается дифференциация регионов по уровню среднемесячной номинальной начисленной заработной платы работников организаций, о чем свидетельствуют данные табл. 5.

Данные табл. 5 свидетельствуют о том, что рейтинг федеральных округов в 2015 году по сравнению с 2010 годом по уровню среднемесячной

⁸ Таблица составлена по данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (дата обращения: 02.10.2016).

⁹ Paying Taxes 2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017.html> (дата обращения: 02.10.2016).

Таблица 5. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата по федеральным округам и республикам, руб.¹⁰

Регион (округ, республика)	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Российская Федерация	20952	23369	26629	29792	32495	33981
Центральный	25377	28449	32186	36213	39945	41848
Северо-Западный	23532	25776	29058	32549	35468	37616
Южный	15560	17237	19823	22497	24311	25279
Северо-Кавказский	12569	13898	16725	19359	20930	21765
Приволжский	15614	17544	20020	22481	24601	25717
Уральский	25035	28055	31598	34735	37270	39257
Сибирский	18658	20890	23789	26398	28347	29610
Дальневосточный	25814	29320	33584	37579	40876	42877
Республика Калмыкия	11601	12559	15041	17451	19341	20063
Республика Дагестан	10244	11236	13660	16835	18194	18946
Ненецкий национальный округ	47349	50036	57795	61765	65816	70984
Чукотский автономный округ	46866	53369	60807	68261	76285	78893

номинальной заработной платы остается без изменения: по-прежнему 1-е место продолжает занимать Дальневосточный округ (в 2015 году – 42 877 руб., что в 1,26 раза больше, чем в среднем по РФ), последнее место – Северо-Кавказский округ (в 2015 году – 21 765 руб., что составляет 64% от уровня доходов в целом по РФ).

Как в 2010 году, так и в 2015-м уровень среднемесячной заработной платы выше общероссийского значения в Центральном, Северо-Западном, Уральском и Дальневосточном федеральном округах. В Северо-Кавказском округе среднемесячная заработная плата в 2015 году увеличилась по сравнению с 2010 годом на 73,2%, но к среднероссийскому уровню это составляет лишь 47,7% в 2010 году и 64,0% в 2015-м.

В Республике Калмыкия средняя заработная плата увеличилась в 2015 году на 72,9% по сравнению с 2010 годом. Однако она составляла в 2010 году 56,5% к среднероссийскому уровню и 59,0% в 2015 году. Аналогичная картина в Республике Дагестан (55,7% от среднероссийского уровня в 2010 году).

В Чукотском автономном округе в 2010 году средняя зарплата выше среднероссийского уровня в 2,28 раза, в 2015 году – в 2,33 раза.

По данным табл. 6 видно, что происходят изменения в структуре населения по величине среднедушевых доходов, а именно – наблюдается рост доли населения с более высокими доходами и соответственно, снижение доли наименее обеспеченных лиц. Однако динамика этих показателей реальную картину не отражает, поэтому целесообразно рассмотреть такой относительный показатель, как доля населения с денежными доходами ниже прожиточного минимума. Удельный вес данных лиц за представленный в табл. 6 период увеличился на 1,4 п.п., что на самом деле говорит о снижении реальных доходов и уровня жизни населения.

По данным выборочного обследования, проведенного Росстатом в апреле 2015 года, охватившего 28 949 207 человек, по размерам заработной платы работники распределились следующим образом (табл. 7).

Приведенные данные свидетельствуют о сильной вариации работников по уровню заработной платы (с 9 000 до 1 000 000 руб. в месяц). При этом 42,3% работающих имеют заработную плату до 21 800 руб. в месяц, 18,4% работников – до 30 000 руб. На уровне действующего МРОТ имели заработную плату 177 948 чел., или 0,6% всех охваченных обследованием.

Общая налоговая ставка и ставка налогов на труд в налоговых системах отдельных стран

Под общей налоговой ставкой (TTR – The Total Tax Rate) понимается показатель, рассчитываемый как сумма всех налогов, уплачиваемых предприятием, выраженная в процентах к доходу до уплаты этих налогов. По сути, TTR показывает стоимость налогов для плательщика.

Показатель общей налоговой ставки является свидетельством улучшения налогового законодательства в стране. Меры, принимаемые государством в части уменьшения нагрузки на бизнес (снижение количества налогов, уменьшение времени, необходимого для выполнения налоговых обязательств, и т.п.), улучшили место России в рейтинге налоговых систем стран мира.

При этом показатель общей налоговой ставки в российской налоговой системе остается неизменным (46,5–47,0%, в том числе ставка по налогам

¹⁰ Таблица составлена по данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_14p/Main.htm (дата обращения: 02.10.2016).

Таблица 6. Распределение населения по величине среднедушевых денежных доходов, %¹¹

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Изменение в 2015 году по отношению к 2010 году
Все население	100	100	100	100	100	100	-
в том числе со среднедушевыми денежными доходами в месяц, руб.:							
до 5 000,0	9,4	7,3	5,7	4,2	3,3	2,4	-7
от 5 000,1 до 7 000,0	9,4	8,1	6,8	5,6	4,8	3,8	-5,6
от 7 000,1 до 9 000,0	9,8	8,9	7,9	6,8	6,1	5,1	-4,7
от 9 000,1 до 12 000,0	13,6	12,9	12	10,8	10	8,9	-4,7
от 12 000,1 до 15 000,0	11,3	11,3	10,8	10,3	9,9	9,2	-2,1
от 15 000,1 до 20 000,0	14,1	14,6	14,6	14,5	14,4	14	-0,1
от 20 000,1 до 25 000,0	9,5	10,2	10,7	11,2	11,4	11,6	2,1
от 25 000,1 до 30 000,0	6,4	7,1	7,8	8,4	8,8	9,2	2,8
от 30 000,1 до 35 000,0	4,4	5	5,7	6,3	6,7	7,2	2,8
от 35 000,1 до 40 000,0	3,1	3,6	4,1	4,7	5,1	5,6	2,5
свыше 40 000,1	9	11	13,9	17,2	19,5	23	14
с денежными доходами ниже прожиточного минимума	17,7	17,9	15,4	15,5	16,7	19,1	1,4
Справочно:							
Среднемесячная номинальная заработная плата, руб.	20 952	23 369	26 629	29 792	32 495	34 029	162,41%
Прожиточный минимум, руб.	5 688	6 369	6 510	7 306	8 050	9 701	170,55%

Таблица 7. Распределение численности работников по размерам заработной платы за апрель 2015 г.¹²

Группы рабочих по размеру заработной платы	Численность работников, чел.	Удельный вес, %
Всего	28 949 207	100,0
до 9000	2 302 186	7,9
от 9000,1 до 21800	9 947 331	34,4
от 21800,1 до 30 000	5 332 786	18,4
от 30 000,1 до 40 000	1 857 504	14,6
от 40 000,1 до 75 000	5 270 003	18,2
от 75 000,1 до 100 000	947 762	3,3
от 100 000,1 до 250 000	822 800	2,8
от 250 000,1 до 500 000	81 869	0,3
от 500 000,1 до 1 000 000	15 698	0,1
свыше 1 000 000	5 099	0,0
Справочно: на уровне МРОТ (5 965 руб.)	177 948	0,6

на труд – 31,8–35,6%), этот показатель в России выше, чем в мире (40,6%) (по данным отчета

«Уплата налогов в 2017 году», подготовленного группой Всемирного банка и компанией PwC¹³.

Из приведенных в табл. 8 стран наибольшую налоговую ставку имеют Республика Беларусь, Китай, наименьшую – Сингапур. Доля налогов на труд в 2015 году составляет более 70% от общей налоговой ставки во всех странах, кроме США.

В России общая налоговая ставка составляет в 2015 году 47,0%, в том числе ставка налогов

¹¹ Таблица составлена по данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (дата обращения: 02.10.2016).

¹² Сведения о распределении численности работников по размерам заработной платы за апрель 2015 года (статистический бюллетень; опубликовано 17.07.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_costs/# (дата обращения: 02.10.2016).

Таблица 8. Общая налоговая ставка и ставка налогов на труд в налоговых системах отдельных стран, %¹⁴

Показатель	Беларусь	Китай	Россия	США	Сингапур
2011 год					
Общая налоговая ставка	80,4	63,5	46,5	46,8	25,4
Ставка налогов на труд	39,3	49,6	31,8	10,0	14,9
Доля налогов на труд, %	48,9	78,1	68,4	21,4	58,7
2015 год					
Общая налоговая ставка	51,8	67,8	47,0	43,9	18,4
Ставка налогов на труд	39,0	48,4	35,6	9,8	15,3
Доля налогов на труд, %	75,3	71,4	75,7	22,3	83,1

 Таблица 9. Доходы Пенсионного фонда РФ, млн руб.¹⁶

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Поступило в ПФР – всего	4 610 084	5 255 643	5 890 364	6 388 390	6 159 065	7 126 634
из них страховые взносы	1 929 016	2 833 863	3 040 391	3 480 589	3 712 721	3 879 872
из федерального бюджета	2 648 397	2 384 201	2 819 513	2 846 589	2 413 018	3 091 683
Доля средств из бюджета, %	57,5	73,1	47,9	44,6	39,2	43,4

на труд – 35,6%. Эта ставка включает в себя ставку НДФЛ и страховых взносов. Как известно, по размеру плоской шкалы по НДФЛ (13%) Россия занимает 2-е место (после ОАЭ, где ставка – 5%).

Если налоговые доходы бюджетной системы рассматривать как сумму поступлений всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов и прочих налоговых платежей в доле ВВП, то расчетный уровень налоговой нагрузки, по данным Минфина России, на протяжении последних 4-5 лет оставался примерно на одном уровне [3]. Этот уровень нагрузки на российскую экономику сопоставим с аналогичными показателями по странам – членам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). К примеру, в Австрии он составляет 43,0%; Бельгии – 44,6%; Венгрии – 38%, во Франции – 42,5%. В среднем по ОЭСР размер «налогового пресса» равняется 34,4%. В Российской Федерации расчетный уровень налоговой нагрузки составляет 31,9% ВВП (без учета нефтегазовых платежей – 21,7%)¹³.

Страховые взносы

С 2010 года единый социальный налог заменен страховыми взносами. Целью такой замены было создание социальных внебюджетных фондов и обеспечение их функционирования на основе самостоятельных доходов, формируемых за счет взносов работодателей, вносимых непосредственно в эти фонды, минуя бюджет. С 2010 года база для начисления страховых взносов устанавливалась в размере 415 000 руб., с превышения которой взносы вообще не уплачивались. В последующем была введена регрессивная шкала, целью которой

было создание заинтересованности работодателя в повышении заработной платы, однако эта цель не была достигнута.

На 2016 год ставки страховых взносов установлены в следующих размерах:

- в части ПФР: 22% с зарплаты до 796 000 руб., сверх нее – 10%;
- в части ФСС – 2,9% с зарплаты до 718 000 руб.;
- в части ФОМС – 5,1% на всю зарплату без ограничения.

В большинстве случаев регрессивная шкала не действует из-за низкой базы для начисления страховых взносов. Чтобы регрессия сработала, нужно иметь заработную плату в месяц не менее 66,3 тыс. руб.

Страховые взносы, поступающие в Пенсионный фонд России (ПФР), недостаточны для решения стоящих перед ним задач по пенсионному обеспечению, о чем свидетельствуют данные, представленные в табл. 9.

В 2015 году в ПФР поступили средства в сумме 7 126 634 млн руб., что на 54,6% больше, чем в 2010 году. Это обеспечено за счет увеличения страховых взносов в 2 раза. При этом удельный вес средств, выделяемых Пенсионному фонду РФ из федерального бюджета, с каждым годом уменьшается,

¹³ Paying Taxes 2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017.html> (дата обращения: 02.10.2016).

¹⁴ Paying Taxes 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/publications/paying-taxes-2016.html> (дата обращения: 02.10.2016).

¹⁶ Таблица составлена по данным Федеральной службы государственной статистики http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/finance/# (дата обращения: 02.10.2016).

однако эта сумма остается значительной (в 2015 году – 43,4% доходов Фонда). Это связано не с тем, что Пенсионный фонд начал решать вопросы самостоятельно, а с тем, что сам федеральный бюджет стал испытывать большие трудности в связи со снижением доходов бюджета.

Как ранее исследовалось, денежные доходы в размере более 45 000 руб. в месяц имеет 15,6% населения страны (табл. 6), свыше 1,5 млн работников из 28 млн работников, охваченных выборочным обследованием, проведенным Росстатом в апреле 2015 года (табл. 8).

Отмена регрессивной шкалы, по расчетам Минфина России, дает Пенсионному фонду более 500 млрд руб., что крайне важно в нынешней экономической ситуации.

С 1 января 2017 года вступила в силу новая глава 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса РФ¹⁷. В соответствии со статьей 426 на 2017 – 2018 годы для лиц, производящих выплаты физическим лицам, оставлены тарифы страховых взносов:

- на обязательное пенсионное страхование – в пределах установленной предельной величины (876 000 руб.) – 22%, свыше нее – 10%;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины для исчисления страховых взносов (755 000 руб.) – 2,9%;
- на обязательное медицинское страхование – 5,1%.

Как видно из проведенного исследования, установленная главой 34 НК РФ регрессивная шкала страховых взносов в части обязательного пенсионного страхования, как и ранее, останется «на бумаге» и будет действовать лишь в отношении физических лиц, чей ежемесячный заработок составит более 73 000 руб.

Из проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

1. Действующая величина МРОТ не соответствует прожиточному минимуму. По этому показателю Россия отстает от других стран. Значительная часть работников имеет заработную плату ниже прожиточного минимума, в связи с чем целесообразно установить необлагаемую базу для исчисления НДФЛ и страховых взносов на уровне прожиточного минимума в данном регионе.
2. В последнее время актуальность вопроса о введении прогрессивной шкалы ставок НДФЛ не снижается. Периодически на рассмотрение Госдумы вносятся законопроекты по этому вопросу.

Например, законопроект № 550945-6 «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части введения

прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц»¹⁸ предусматривал сохранение действующей ставки налога в размере 13% при совокупном годовом доходе до 5 млн руб., увеличение ставки до 18% при величине дохода от 5 до 50 млн руб.

Считаем, что введение прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц, начиная с заработной платы сверх 5 млн руб. в год, в большинстве случаев не будет действовать. С учетом резкой дифференциации населения по уровню заработной платы, в целях обеспечения справедливости в распределительных отношениях представляется целесообразным передать в ведение регионов решение вопроса об установлении прогрессивной шкалы налога исходя из реальной заработной платы, сложившейся в данном регионе.

3. В соответствии со статьями 56, 61 Бюджетного кодекса РФ¹⁹, налог на доходы физических лиц зачисляется в бюджет субъектов РФ и местных бюджетов по нормативам 85 и 15% соответственно.

Доля НДФЛ составляет:

- в консолидированном бюджете РФ – около 10%;
- в консолидированном бюджете субъектов РФ – около 30%;
- в общем объеме налоговых доходов местных бюджетов – 65–70%.

Считаем, что НДФЛ из разряда федеральных налогов должен быть перемещен в разряд региональных, при этом существующий норматив распределения следует изменить в пользу местного бюджета. А с учетом того, что человек должен работать и жить в одном и том же месте, представляется целесообразным отнесение налога на доходы физических лиц к разряду местных, что повысит заинтересованность местных органов власти в увеличении налоговой базы на своих территориях.

Это становится особенно важным в ситуации, когда в местный бюджет не зачисляются налоги, исчисляемые с выручки от реализации продукции (НДС, налог на прибыль организаций). Доля налогов, уплачиваемых малым бизнесом в связи с применением специальных налоговых режимов, незначительна. Так, в доходах консолидированного бюджета Чувашской Республики за 2015 год доля УСН составила 6,0%, ЕНВД – 2,86%, ЕСХН – 0,09%.

4. Регрессивную шкалу по страховым взносам следует отменить, это даст бюджету Пенсионного фонда дополнительные финансовые средства.

5. С учетом зарубежного опыта в виде эксперимента рассмотреть вопрос об обложении налогом не индивидуального дохода, а семейного дохода.

От введения предлагаемых мер поступления в бюджет увеличатся. За счет этого становится возможным решение, например, таких социальных вопросов:

- отмена ограничения величины дохода, при достижении которого стандартные вычеты на детей не предоставляются (350 000 руб. в год);

¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016).

¹⁸ <http://www.duma.gov.ru/systems/law/?number=550945-6&sort=date>.

¹⁹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2016).

- расширение сферы применения и упрощение условий применения инвестиционного налогового вычета по НДФЛ;
- увеличение размера социального налогового вычета за обучение в образовательных учреждениях, лечение, приобретение медикаментов (в настоящее время в силу статьи 219 НК РФ вычет предоставляется в размере, не превышающем 50 000 руб. в год);
- увеличение размера имущественного налогового вычета, предоставляемого при приобретении квартир, строительстве жилья (существующая сумма вычета в размере 2 000 000 руб. введена с 2008 года и не меняется);
- увеличение величины пособия, выплачиваемого женщинам по уходу за ребенком в возрасте от 1,5 до 3 лет (в настоящее время размер пособия составляет 50 руб. в месяц).

Библиографический список

1. Антоновская Е.А. Планирование доходной части федерального бюджета РФ // Вестник Чувашского университета. – 2014. – № 3. – С. 109–114.
2. Антоновская Е.А., Савдерова А.Ф. Сравнительная оценка уровня жизни населения Чувашской Республики и Республики Татарстан // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 2. – С. 277.
3. Зотиков Н.З. Прогрессивная система налогообложения доходов в мире, перспективы ее применения в Российской Федерации // Актуальные проблемы экономической теории и региональной экономики. – 2015. – № 1 (17). – С. 49–60.
4. Хоружий Л.И., Турчаева И.Н., Кокарев Н.А. Учет, отчетность и анализ в условиях антикризисного управления : учеб. пособие. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 298 с.
5. Хоружий Л.И., Харчева И.В. Концептуальные основы учета вознаграждений работникам агросферы : монография. – М. : Издательство РГАУ-МСХА, 2013. – 140 с.

References

1. Antonovskaya E.A. Planning of the Federal Budget Revenues in the Russian Federation. *Vestnik Chuvashskogo universiteta*, 2014, no. 3, pp. 109–114 (in Russ.).
2. Antonovskaya E.A., Savderova A.F. Comparative Evaluation of the Social Standard of Living in the Chuvash Republic and the Republic of Tatarstan. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2015, no.2, pp. 277 (in Russ.).
3. Zotikov N.Z. Progressive System of Income Taxation in the world. Prospects of its implementation in the Russian Federation. *Aktual'nye problemy ekonomicheskoi teorii i regional'noi ekonomiki*, 2015, no. 1 (17), pp. 49–60 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I., Turchaeva I.N., Kokarev N.A. *Uchet, otchetnost' i analiz v usloviyah antikrizisnogo upravleniya* [Accounting, Reporting and Analysis in Crisis Management]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015. – 298 p.
5. Khoruzhiy L.I., Harcheva I.V. *Konceptual'nye osnovy ucheta vozнаграждений работникам агросферы* [Conceptual Basis of Compensations Accounting of Agrosphere Workers]. Moscow, RGAU-MSHA Publ., 2013. – 140 p.



В.А. Быков, канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

Ода бухгалтерскому учету

О бухучет, основа мироздания,
Ты светоч нашего сознания!
Залог успеха, процветанья
И моего герой повествованья.

В Италии, в эпоху Возрождения
Можно было встретить гения.
Лука Пачоли был простой монах,
Но имя его осталось в веках.
О бухгалтерии он написал трактат,
Каждый бухгалтер этому рад.

Из века в век учет вели
В различных уголках земли
Цари, купцы, банкиры,
И прочие финансовые воротилы.

В наше время слышатся слова:
«Бухгалтерия никому не нужна,
Бухгалтерский учет ужасно скучен,
И абсолютно не научен».
Но так ли это обстоит на самом деле,
Давайте разберемся на примере.

Материалы завод у поставщиков покупает
И готовую продукцию из них выпускает,
Покупателям затем ее он отгружает
И деньги на расчетный счет получает.

Прибыль растет ежедневно,
И рады акционеры безмерно.
Дивиденды они получают,
В общем – все процветают.

На предприятии весь день идет работа,
Но у бухгалтера всего одна забота:
Как факты эти отследить
И никакой не пропустить –
В учете все многообразье отразить.
Для этого необходимы документы,
Которые приносят контрагенты.

Информация о различных фактах
Содержится в накладных и актах.
Из документов мы увидим все:
Что, где, когда произошло.

Сколько товаров у продавцов
И какой запас у кладовщиков.
Есть ли деньги у кассира
И на счете у банкира.

В деятельности организации
Могут быть такие ситуации:
Фиктивные документы составлены
И должностные лица подставлены.

Подобного рода неприятности
Происходят по чьей-то халатности.
Документ в бухгалтерии может быть отражен,
А факт, на который он составлен, – несовершен.

Документы могут закону не отвечать,
И на них может отсутствовать печать.
Чтобы такое безобразие не допустить,
Инвентаризацию нужно в срок проводить.

Если хотите убедиться в достоверности документации,
То проводите как можно чаще инвентаризации.
Чем достовернее на предприятии учет,
Тем больше нашему бухгалтеру почет.

По итогам проведенной инвентаризации
Излишки и недостачи подлежат регистрации.
Виновные лица должны быть установлены
И если надо с работы уволены.

На счетах факты отражаются
И проводки на них составляются.
Ведение двойной системы учета
Вовсе нелегкая работа.
Счета имеют свои номера,
Их номенклатура в Планы счетов дана.

Затем отчетность составляется,
Которая аудитором проверяется.
Бухгалтерская отчетность – свод информации
О хозяйственной деятельности организации,
Ее имущественном состоянии
И финансовом процветании.

И завершая наш обзор,
Надеюсь многие расширили свой кругозор.
К учету уважение появилось
И в голове хоть что-то отложилось.

Бухгалтерский учет для многих скука
И для студентов просто мука,
Но лишь для тех, кому неясно,
Что бухгалтерия прекрасна!

О бухучет, ты наш кумир!
О бухучет, ты целый мир!

20 лет
ИПБ России

МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА ПО ПОВЫШЕНИЮ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ

МОСКВА

КАЗАНЬ

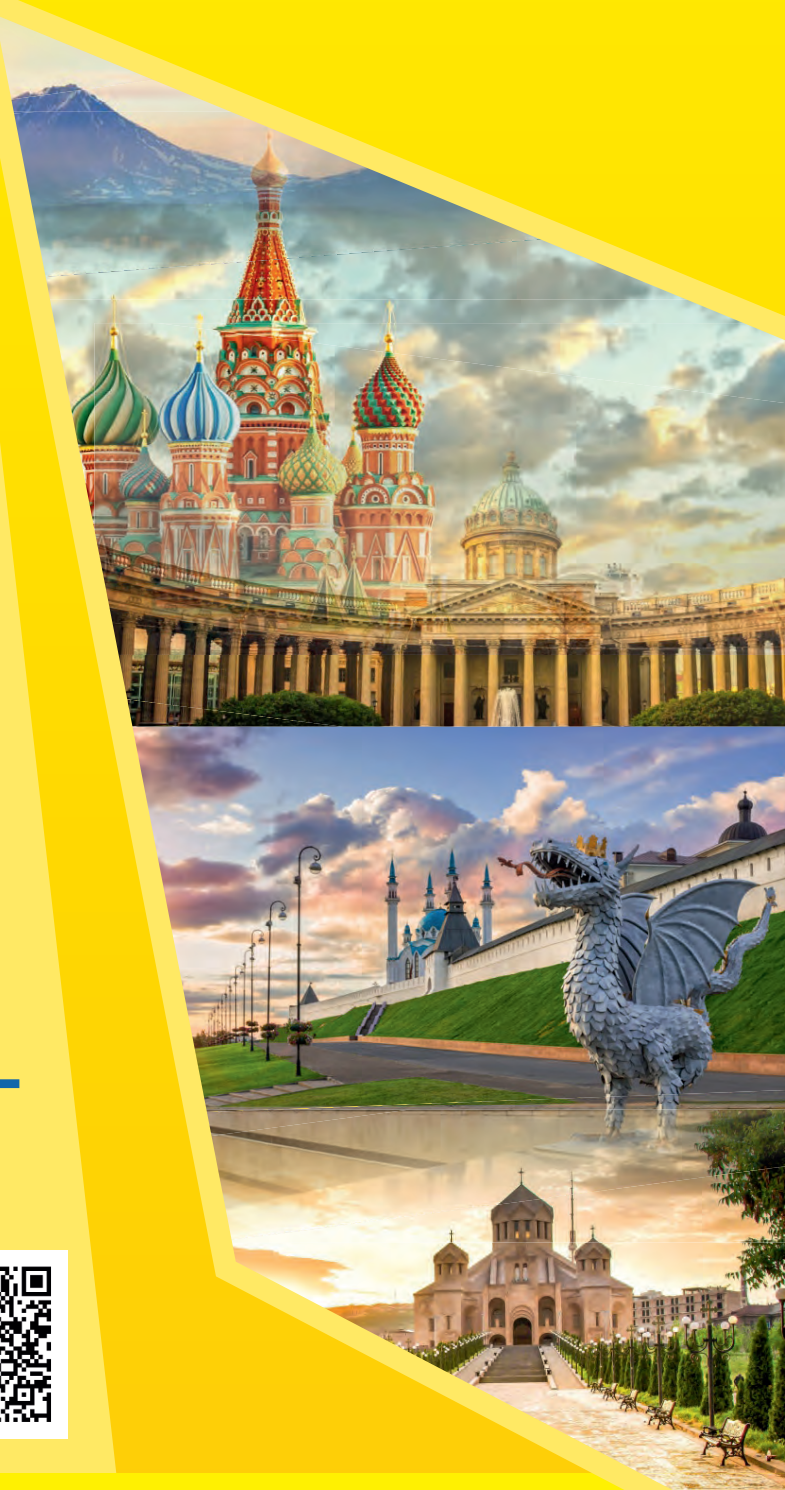
ЯЛТА

СВЕТЛОГОРСК

ЕРЕВАН

САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

**ПЕТРОПАВЛОВСК-
КАМЧАТСКИЙ**



Подробности по телефону + 7 (495) 720 54 55 и на сайте ИПБ России www.ipbr.org