

ИННОВАЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ

**НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ
И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ**

**Выходит 6 раз в год
№ 5 (29) – 2015, сентябрь-октябрь**

Входит в систему РИНЦ

Зарегистрирован в Федеральной Службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор)

Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-45446 от 16 июня 2011 года

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ
ИНДЕКС 84456 – КАТАЛОГ АГЕНТСТВА "РОСПЕЧАТЬ"

Учредитель – Издатель:

ООО "Научно-консалтинговый центр",
424000, г. Йошкар-Ола, ул. Вознесенская, д. 110, каб. 220.

Главный редактор:

О.А. Миронова, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)

Редакционная коллегия:

М.А. Азарская, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)
Л.И. Гончаренко, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
В.Г. Когденко, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
О.Г. Королев, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
М.И. Кутер, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Краснодар)
М.В. Мельник, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Москва)
В.Л. Поздеев, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)
Л.В. Попова, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Орел)
Е.Д. Рыжаков, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)
Т. Р. Сааль, PhD, профессор (Эстония, г. Таллин)
Т.И. Савенкова, PhD, д-р экон. наук, профессор (Эстония, г. Таллин)
Ф.Ф. Ханафеев, д-р экон. наук, профессор (Россия, г. Йошкар-Ола)

Редактор выпуска:

Н.И. Сазонов, главный редактор издательства ООО ИПФ "СТРИНГ",
заслуженный работник культуры Республики Марий Эл

Технический редактор:

А.Ф. Ханафеев, канд. эконом. наук

Подписано в печать 20.10.2015 г.

Формат 60x84/8. Усл.печ.л. 13,37

Заказ № 3709. Тираж 1000 экз.

Редакция журнала:

424000, г. Йошкар-Ола, ул. Вознесенская, д. 110, каб. 220.

© ООО "Научно-консалтинговый центр"

Отпечатано в ООО ИПФ "СТРИНГ",

г. Йошкар-Ола, ул. Строителей, д. 95

Цена договорная.

Статьи рецензируются.

Перепечатка материалов, опубликованных в журнале,
допускается только с письменного разрешения редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

СОДЕРЖАНИЕ

ИННОВАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА. УПРАВЛЕНИЕ ИННОВАЦИЯМИ

Потехина Е.А. *Инновации в организации логистического сервиса в России* 5

Царегородцев Д.И. *Развитие лизинговых отношений в условиях региональной инвестиционной политики* 9

ФИНАНСЫ. НАЛОГИ

Нигматулина Э.Ф. *Налоговая политика государства и развитие ее социальной направленности* 21

Белугина М.В. *Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: проблемы, пути совершенствования*..... 27

Сергеев А.Н. *Развитие информационного обеспечения налогового администрирования на федеральном уровне*..... 31

Поминова О.В. *Рост стоимости бизнеса как объект управления организации* 35

Сарычева Н.В. *Развитие взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками*..... 38

УЧЕТ. АНАЛИЗ. КОНТРОЛЬ

Гетьман В.Г. *Проблемы и направления развития бухгалтерского учета в управлении коммерческими организациями* 43

Шургин Д.И. *Классификация инвестиций в реальные активы как основа организации их бухгалтерского учета*..... 48

Егорова И.С. *Оценка рисков эффективности организации системы внутреннего контроля экономического субъекта*..... 55

Андреева С.Ю., Чагин Д.В. *Оценка и ее инструментарий, используемый в управлении инвестиционными проектами* 66

Домрачева Э.С. *Особенности управления затратами в строительных организациях Республики Татарстан* 76

Кожанов Т.В. *Развитие внутреннего контроля и направления его реализации в управлении козоводческими организациями*..... 84

Гринько А.Е. *Комплексная методика внутреннего контроля, основанная на оценке показателей управленческой отчетности в области устойчивого и безопасного развития организации*..... 94

Харина Ю.Н. *Проблемы теории и практики организации бухгалтерского учета на предприятии как важной составляющей информационной базы при оценке стоимости бизнеса* 103

ANNOTATIONS TO THE ARTICLE 110

**ИННОВАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА
УПРАВЛЕНИЕ ИННОВАЦИЯМИ**

*Потехина Елена Николаевна,
канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и финансов
Марийского государственного университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: elenavilor@yandex.ru*

ИННОВАЦИИ В ОРГАНИЗАЦИИ ЛОГИСТИЧЕСКОГО СЕРВИСА В РОССИИ

Рассмотрены преимущества логистической деятельности организаций на основе стратегии и мероприятий Дорожной карты Правительства РФ по развитию и поддержке экспорта. Представлена авторская организационная модель логистического сервиса.

Ключевые слова: логистическая деятельность, логистика экспорта, государственная поддержка, логистические операции, управление, потоки, логистический сервис.

В инновационной экономике логистическая деятельность как особая область системы управления связывает в единый механизм технологические, организационные, экономические возможности и интересы всех участников товародвижения на рынке. Особую значимость логистическая деятельность, формы и методы логистики приобретают в связи с Дорожной картой "Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта", утверждённой распоряжением Правительства Российской Федерации № 1128-р от 29 июня 2012 года.

Реализация Дорожной карты направлена на успешное продвижение российского несырьевого экспорта на рынки зарубежных стран, внедрение и закрепление российских организаций на новых рынках. Это должно стимулировать не только диверсификацию экспорта, но и увеличение его роли в модернизации экономических процессов и обеспечении устойчивого развития. Преимущества развития логистической деятельности организаций на основе мероприятий Дорожной карты заключаются в возможности увеличения конкурентоспособности и активности предпринимателей – экспортеров, в том числе из среды малых и средних предприятий. Учитывая, что малые и средние предприятия тесно контактируют с крупными, часто реализуют делегированные им технологические и организационные полномочия в сфере производства и реализации продукции, логистическая деятельность таких предприятий требует новых подходов к ее организации и управлению.

Обращаясь к вышеуказанной Дорожной карте, следует выделить ее ключевые составляющие:

- формирование общенациональной системы поддержки экспорта;
- упрощение и ускорение административных и фискальных процедур при экспорте;
- расширение ассортимента и повышение доступности финансовых услуг для экспортеров;
- развитие информационных ресурсов и информационной среды в сфере экспортной деятельности;
- развитие региональной инфраструктуры поддержки экспорта, ориентированной на субъекты малого и среднего предпринимательства, которые являются начинающими экспортерами;
- развитие институтов и механизмов промоторской поддержки экспорта;
- обеспечение системной работы торговых представительств Российской Федерации в иностранных государствах по продвижению экспорта;
- улучшение условий доступа на внешние рынки;
- развитие элементов самоорганизации в среде экспортеров;
- мониторинг и контроль реализации плана мероприятий (Дорожной карты).

К 2018 году мероприятия дорожной карты позволят повысить индекс роста числа организаций – экспортеров до 200% по сравнению с 2011 годом, а индекс роста стоимости несырьевого экспорта – до 210%. При этом коэффициент диверсификации экспорта (от 1 до 96) составит более 6.

Логистика экспорта товаров регулируется достаточно широким диапазоном законодательных актов. Дорожная карта предполагает

внесение изменений в федеральные законы: "О валютном регулировании и валютном контроле", Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, а также в нормативные документы Банка России и Федеральном таможенной службы Российской Федерации.

Государственная поддержка экспорта осуществляется в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации, обусловленными участием России в ВТО, ОЭСР, БРИКС и Таможенном союзе ЕАЭС.

В Проекте Национальной экспортной стратегии России на период до 2030 года, подготовленном Всероссийским научно - исследовательским конъюнктурным институтом по заказу Министерства экономического разви-

тия Российской Федерации, поставлена цель "повысить эффективность и усовершенствовать действующую в России систему государственной поддержки экспорта до уровня лучших мировых практик". В настоящее время неблагоприятная экспортная динамика объясняется многими факторами, среди которых в Проекте выделены: вялая мировая конъюнктура, стагнация производства (2012 год), падение средних контрактных цен (2013 год), отсутствие роста физических объемов экспорта, снижение конкурентоспособности отечественных экспортеров из-за дорогих кредитов, высоких тарифов, высокой налоговой нагрузки и др. Вклад экспорта товаров и услуг в расширение физического объема ВВП в России приведен в таблице 1.

Таблица 1. Вклад экспорта товаров и услуг в изменение физического объема ВВП России

	В процентных пунктах	В % к темпам прироста ВВП	Темпы прироста ВВП, %
2003 г.	4,4	60,3	7,3
2004 г.	4,2	58,3	7,2
2005 г.	2,2	34,4	6,4
2006 г.	2,6	31,7	8,2
2007 г.	2,1	24,7	8,5
2008 г.	0,2	3,8	5,2
2009 г.	-1,5	...	-7,8
2010 г.	2,0	43,5	4,5
2011 г.	0,1	2,0	4,3
2012 г.	0,4	12,5	3,4
2013 г.	1,2	95,6	1,3

Данные свидетельствуют о фактическом исчерпании потенциала дальнейшего развития экономики России за счет увеличения экспорта топливно-сырьевых товаров и материалов (энергосносителей, минералов, металлов, драгоценных камней, лесобумажных товаров). Сдвиги в структуре экспорта товаров свидетельствуют о снижении экспорта промышленной продукции высокой степени обработки (машин, оборудования, транспортных средств, текстиля и одежды, обуви и т.д.) в период с 1990 до 2013 года более чем в 5,5 раз. Среди стран БРИКС доля обрабатывающей промышленности в общем товарном экспорте этих стран у России в 2012 году была самой низкой и составила 104 млрд. долл. США, тогда как у Китая – этот показатель составил 1925 млрд. долл. США, в 19 раз больше.

Для выравнивания сложившейся ситуации в Проекте национальной экспортной Стратегии выделены основные направления развития экспорта на основе его стратегии диверсификации:

- естественно-производственной диверсификации, основанной на имеющихся преимуществах, и их консолидации, углублении переработки первичных ресурсов и вовлечения в экспортоориентированный процесс более сложных факторов производства;

- инновационной диверсификации, основанной на модернизации экспортного ассортимента в соответствии с требованиями мирового рынка, дальнейшем развитии национальных конкретных преимуществ, становлении новых кластеров конкурентоспособных производств.

В реализации логистической политики экспорта большую роль играет фактор территории (огромной и географически выгодно расположенной) и возможностей увеличения объемов транзитных перевозок и коммуникаций (трансконтинентальные транспортные маршруты большой протяженности). Для реализации экспортной продукции странам и Восточной, и Юго-Восточной Азии рассматривается развитие транзитного потенциала России, ее участия в формировании "транспортных коридоров" с

одновременным интегрированием в них внутри российских региональных транспортных узлов и систем. Проект включает также в качестве перспективного направления развития предоставление новых воздушных коридоров иностранным авиаперевозчикам, их эксплуатацию, а также развитие экспорта услуг связи.

Стратегические направления развития экспорта России, охарактеризованные выше, дают представления о новых условиях реализации логистической деятельности и формировании логистической политики.

В теории отмечается необходимость развития логистики как области управления на основе ключевых принципов:

- *системности*, характеризующей возможность организации логистики как процесса;
- *научности*, определяющей статус логистических структур как базиса для всех стадий управления товарными и финансовыми потоками;

- *конкретности*, как возможности четкого определения конечного результата и цели перемещения потоков;

- *конструктивности*, позволяющей выявлять детали операций перемещения и диспетчеризации потоков.

В российской экономике появилась и интенсивно развивается область экономической деятельности – логистический сервис, определяемый как совокупность логистической политики, логистических операций, обеспечивающих максимальное удовлетворение спроса потребителей. Управление логистическим сервисом должно строиться на оптимизации затрат на основе использования достоверной информации. Это обуславливает необходимость выделения управления информационным потоком, наряду с товарным и финансовым. Общая схема организации российского логистического сервиса представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Организация логистического сервиса

Такая организация позволяет формировать различного рода модели логистической деятельности с конкретным количеством участников, логистических центров, ориентированных в равной степени на движение всех видов потоков, а не только товарного потока как это чаще всего отмечается в современной литературе по логистике.

Важная роль в организации логистического сервиса отведена управлению, его информационному обеспечению, формируемому, в первую очередь, на основе данных учета, анализа и контроля всех логистических операций и движения потоков. Каждый участник логистической деятельности обязан вести собственный учет таких операций для формирования кластерной логистической информационной системы. Необходима единая база данных, без которой оптимизация логистических операций невозможна.

Список литературы

1. Савенкова Т.И. Развитие транспортно - логистических систем // В сборнике: Современные тенденции развития социально-экономических систем. Материалы Международной научно-практической конференции. ответственный редактор: А.В. Янгиров. Уфа, 2014. С. 25-29.
2. Логистика: учебное пособие [для студентов, обучающихся по экономическим специальностям] / Т. И. Савенкова. - Москва : Омега-Л, 2006. - 254 с.
3. Носов А.Л. Синергическое взаимодействие субъектов логистической деятельности // Логистика сегодня. 2013. № 1. С. 18-29.
4. Носов А.Л. Логистика как дисциплина изучения и как методология образовательного процесса // Научно-методический электронный журнал Концепт. 2012. № 3. С. 2-9.
5. Бакулевская Л.В. Управление денежными потоками: теоретический и методический аспекты // монография / Л. В. Бакулевская. Йошкар-Ола, 2011.
6. Дорожная карта "Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта", утверждённая распоряжением Правительства Российской Федерации № 1128-р от 29 июня 2012 года.
7. Проект "Национальной экспортной стратегии России на период до 2030 года" (по состоянию на 24.12.2013) (подготовлен Минэкономразвития России).

*Царегородцев Дмитрий Игоревич,
аспирант кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru*

РАЗВИТИЕ ЛИЗИНГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ РЕГИОНАЛЬНОЙ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ

Рассмотрена законодательно-нормативная основа лизинговой деятельности, осуществляемой лизинговыми компаниями на территории Республики Марий Эл. Охарактеризована нормативно-правовая среда лизинговых отношений и приведена характеристика нормативно-правовых актов регионального значения, на основе которых осуществляется поддержка лизинговой деятельности. Приведена классификация наиболее востребованных объектов лизинга – строительных и дорожных машин.

Ключевые слова: лизинговые отношения, инвестиционная среда, инвестиционная политика, законодательно-нормативная база, классификация объектов лизинга.

Законодательный и нормативный уровень, определяющий современные условия осуществления лизинговой деятельности и реализации договоров финансовой аренды (лизинга) требует более весомой характеристики, которую может дать исторический анализ институциональной среды развития лизинговых отношений в условиях рынка, его инновационной и инвестиционной сферах.

Нормативно-правовое регулирование лизинговых отношений за рубежом имеет больший исторический период развития, чем в России, отличается уровнем экономического развития каждой страны, национальными традициями хозяйствования с использованием рыночных инструментов. Например, лизинговое законодательство в странах Западной Европы включает специальные законы о лизинге, действующие во Франции, Бельгии, Италии и некоторых других странах. В ряде государств действуют так называемые нормы общего права, которые определяют как и на основе каких норм регулировать лизинговые отношения. К таким государствам можно отнести Австралию, Англию, Новую Зеландию. К третьему типу государств относятся те, которые выделяют лизинговую деятельность как отдельное направление экономической деятельности, регулируют ее наряду

с другими видами деятельности общими законами. Ярким представителем такой группы государств являются США.

Лизинг за рубежом, его нормативно-правовая база развиваются на основе Оттавской Конвенции 1988 года, которая была разработана межправительственной организацией – Международным институтом по унификации частного права (УНИДРУА), членство в которой имеет в том числе и Россия. К странам, которые ратифицировали Конвенцию, относятся: Венгрия, Италия, Нигерия, Россия и Франция. Россия ратифицировала данную конвенцию в 1998 году. Многие страны, которые подписали конвенцию (США, Филиппины, Бельгия, Панама и другие), но не ратифицировавшие ее на официальном уровне, также используют положения этой конвенции в сфере международного финансового лизинга.

Особенностью международного финансового лизинга является тот факт, что коммерческие предприятия арендодателя и арендатора, находящиеся в разных государствах (договаривающиеся государства) заключают договоры поставки и лизинга, которые регулируются законодательством одного из этих договаривающихся государств.

Можно отметить, что многие положения Оттавской конвенция легли в основу законодательств разных стран о лизинге, в том числе и в Федеральный закон "О финансовой аренде (лизинге)", действующий в настоящее время в России.

Пунктом 2 Оттавской конвенции определены три основные характеристики сделки финансового лизинга: Конвенция УНИДРУА о международном финансовом лизинге заключена в Оттаве 28.05.1988:

- "арендатор определяет оборудование и выбирает поставщика, не полагаясь в первую очередь на опыт и суждение арендодателя;

- оборудование приобретает арендодателем в связи с договором лизинга, который, и поставщик осведомлен об этом, заключен или должен быть заключен между арендодателем и арендатором; и

- периодические платежи, подлежащие выплате по договору лизинга, рассчитываются, в частности, с учетом амортизации всей или существенной части стоимости оборудования" [4].

Несмотря на то, что Оттавская конвенция рассматривает схему организации лизинга, включающую только трех основных участников (поставщик, лизингодатель и арендатор),

права и обязанности этих участников рассматриваются широко, включая взаимодействия поставщика и лизингодателя, лизингодателя и арендатора. Кроме того, отдельный раздел конвенции посвящен случаям нарушения договора сторонами и отношениям правопреемственности в случае банкротства арендатора.

Признавая все нормы конвенции (в части общих положений финансовой аренды, прав и обязанностей стороны, положений конвенции с законодательством отдельных государств и условия присоединения к конвенции), Россия начала формировать нормативно-правовую среду лизинговой деятельности с начала 90-х годов прошлого столетия. Официальное признание лизинга регулируется документами 1994-95 годов. В отдельные нормы хозяйственной практики лизинг был вписан документами несколько позже, в 1996-97 годах, а в 1998 году был принят закон "О лизинге", который стал регулировать развитие рынка лизинговых услуг в России.

Поскольку нормативно-правовая база лизинговой деятельности и развитие рынка лизинговых услуг включает довольно обширный перечень документов, ее можно представить как состоящую из четырех уровней (рис. 1).

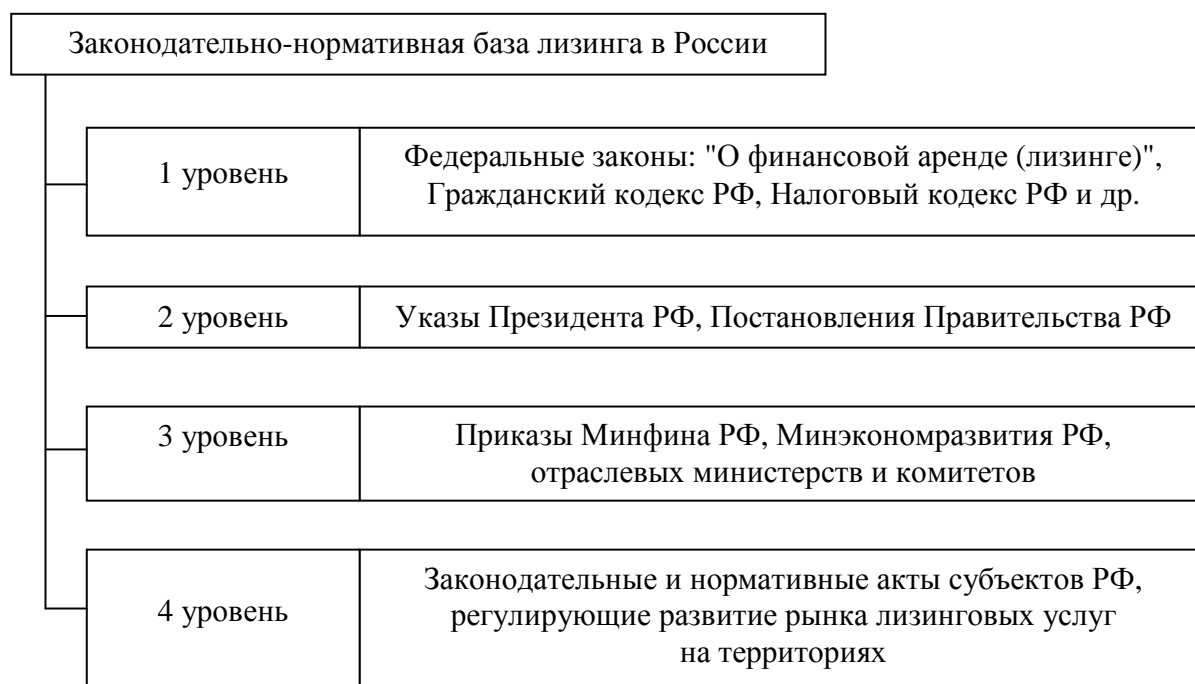


Рис. 1. Законодательно-нормативная база лизинга в России

Действия законодательно-нормативной базы распространяются на все уровни управления, включая и микроуровень. На уровне хозяйствующих субъектов (микроуровне), осуществляющих лизинговую деятельность, могут использоваться внутренние стандарты (положения), регулирующие порядок осуществления

лизинговых сделок, заключения и прекращения договоров, выкупа и передачи (приема) лизингового имущества в собственность.

Законодательно-нормативная база является неотъемлемым элементом нормативно-правовой среды, в которой осуществляются лизинговые отношения (рис. 2).

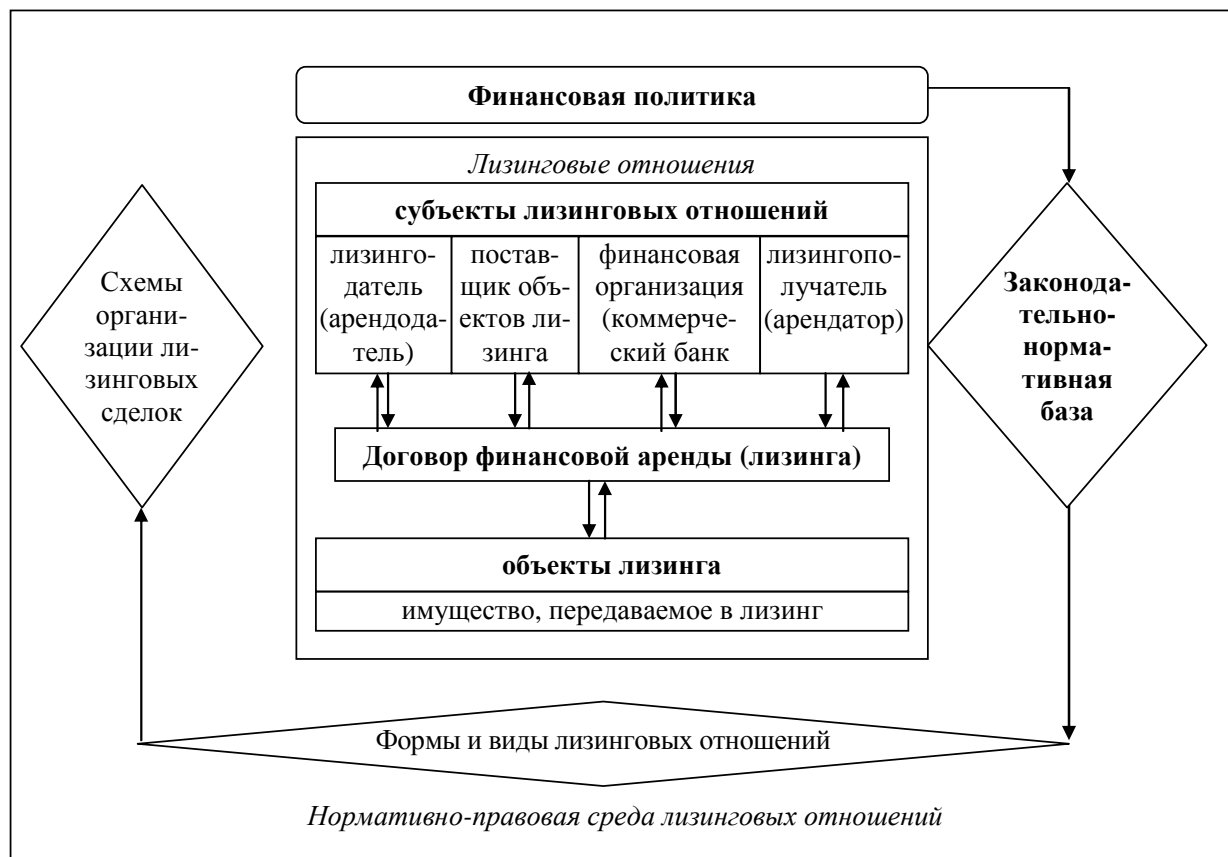


Рис. 2. Нормативно-правовая среда лизинговых отношений

На законодательном уровне определены:

- общая характеристика и понятийный аппарат: лизинга, сублизинга, лизинговой деятельности, лизинговой сделки;

- сфера применения и виды лизинга;
- правовые аспекты лизинга;
- экономические взаимоотношения сторон;
- меры государственной поддержки лизинга;
- право контроля за лизинговыми сделками со стороны лизингодателя.

Все перечисленные аспекты отражены большей частью в Федеральном законе "О финансовой аренде (лизинге)". Кроме данного закона с начала развития лизинговых отношений в России издано более 100 различных нормативно-правовых актов по лизингу, отражающих отдельные его аспекты, отраслевою принад-

лежность, регулирование использования бюджетных средств, и другие.

На уровне регионов лизинг также имеет государственную поддержку, несмотря на различные возможные условия осуществления развития лизинговой деятельности. Более 50 российских регионов имеют специализированные законодательства, регулирующие инвестиционную, в том числе лизинговую деятельность. Все документы, принимаемые на уровне субъектов Российской Федерации и регламентирующие лизинговую деятельность, размещенные в компьютерной справочно-правовой системе "КонсультантПлюс", можно классифицировать по группам, характер которых отражен в таблице (табл. 1).

Таблица 1. Группы нормативно-правовых актов регионального значения, принимаемых в поддержку лизинговой деятельности

Группы	Общая характеристика актов группы
1. Нормативно-правовые акты, направленные на поддержку лизинга и его применение в качестве инвестиционного инструмента	Раскрывают терминологию: финансовая аренда, финансовый лизинг, долгосрочная аренда, лизинговая деятельность, лизинговые компании. Подчеркивают значение финансовой аренды (лизинга) для развития предпринимательства в регионах.
2. Нормативно-правовые акты, регламентирующие создание лизинговых организаций	Раскрывают меры поддержки органов регионального управления или уполномоченных ими организаций (лиц) представлять интересы лизинговых организаций.
3. Нормативно-правовые акты, содержащие приоритет лизинговой деятельности региональных органов управления	Раскрывают особенности лизинговых сделок, осуществляемых с использованием бюджетных средств. Формируют список пользователей лизингового имущества (основных средств, выделенных на условиях лизинга), ранжированный с учетом времени выделения пользователем основных средств на условиях лизинга.
4. Решение судебных органов, по результатам рассмотрения исков участников лизинговых отношений	Подобные решения формируют нормативно-правовую среду в регионах, накапливая определенный опыт деятельности лизинговых организаций и использования лизинговых сделок с учетом действующего законодательства
5. Нормативно-правовые акты, регламентирующие получение бюджетной поддержки для организации финансовой аренды (лизинга) на конкурсной основе	Раскрывают порядок централизованного финансирования лизинговой деятельности, роль уполномоченных для этой цели организаций, открывают возможность для лизингодателей получения бюджетного финансирования для осуществления лизинговой деятельности
6. Нормативно-правовые акты отраслевого характера	Регулируют лизинговую деятельность в конкретных отраслях экономики (исключение составляет аграрный сектор, для которого выделен отдельный сегмент - агролизинг). Направлены на развитие инновационной деятельности, стимулирует лизинг продукции инновационной деятельности. Обеспечивают поддержку малого бизнеса, возможность приобретения им оборудования и техники на основе лизинга для осуществления деятельности.
7. Нормативно-правовые акты в сфере агролизинга	Подчеркивают роль лизинга для сельского хозяйства, обеспечивают распределение сельскохозяйственной техники, запасных частей, машин и механизмов, племенного скота на основе лизинга. Определяют порядок для технологизации работ по оформлению и реализации агролизинга на основе разработанных перечней пользователей с указанием выделенных для них квот. Регулируют проведение конкурсов лизингодателей на право получения источников финансирования и представления интересов региональных органов управления. Регулируют формы, размер оплаты услуг лизинга сельхозпроизводителями.

Под нормативно-правовыми актами понимаются принимаемые на региональном и местном уровне законы, постановления, указы и др. Постановлениями региональных правительств утверждаются государственные программы экономического развития, в которых всегда уделяется существенное внимание инвестиционной деятельности, в том числе осуществляемой в сфере лизинга. Например, в исследуемом регионе Республики Марий Эл (Приволжский федеральный округ) 31 августа 2012 года было принято Постановление Правительства Республики Марий Эл № 326 "О государственной программе Республики Марий Эл "Экономическое развитие и инвестиционная деятельность (2013-2020 годы)".

Целями программы выделены:

1 - обеспечение сбалансированного экономического развития и конкурентоспособности экономики;

2 - создание условий для повышения уровня жизни населения;

3 - обеспечение благоприятного инвестиционного и предпринимательского климата, содействие повышению инвестиционной активности организаций [1].

Третья из перечисленных целей является наиболее значимой, поскольку ее реализация содействует общему экономическому развитию региона. В этой сфере в республике ежегодно реализуются инвестиционные проекты по освоению и выпуску новых видов продукции, по технологическому перевооружению производства, что не только увеличивает объемы произ-

водства, но и способствует созданию новых рабочих мест. Государственная поддержка региональных властей предусматривает:

- предоставление субсидий из республиканского бюджета в размере 2/3 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации по кредитным и лизинговым расходам;
- предоставление льготной аренды земельных участков на период нового строительства, при которой размер арендной платы за землю устанавливается по минимальной ставке 0,01% от кадастровой стоимости участка;
- административное сопровождение ряда инвестиционных проектов и заключение с инвесторами соглашений о сотрудничестве; и др.

Для развития инвестиционных процессов используются инвестиции, привлеченные в рамках государственно-частного партнерства с привлечением российских и международных институтов развития.

Республиканская целевая программа "Развитие инвестиционной деятельности в Республике Марий Эл на 2010-2020 годы", утвержденная Постановлением Правительства Республики Марий Эл от 28 апреля 2010 года № 110 направлена на организационное и финансовое содействие инвесторам в процессе реализации проектов на территории республики. Основные принципы реализации инвестиционной политики региона представлены на рисунке (рис. 3).



Рис. 3. Принципы реализации региональной инвестиционной политики

Ресурсное обеспечение и расходы по реализации вышеназванных государственной программы Республики Марий Эл "Экономическое развитие и инвестиционная деятельность (2013-

2020 годы)" и Республиканской целевой программы "Развитие инвестиционной деятельности в Республике Марий Эл в 2010-2020 годах" представлены в таблице (табл. 2).

Таблица 2. Ресурсное обеспечение и расходы по государственной и целевой программам Республики Марий Эл по экономическому развитию и инвестиционной деятельности с 2015 по 2020 г.

Наименование государственной программы, подпрограммы и показателя	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>1. Государственная программа Республики Марий Эл "Экономическое развитие и инвестиционная деятельность (2013 - 2020 годы)"</i>						
- ресурсное обеспечение	75538,0	206278,0	214473,0	225848,0	234168,0	241218,0
- расходы на реализацию, всего	115007,4	306078,0	321673,0	340448,0	356168,0	370618,0
в том числе:						
из республиканского бюджета	75538,0	206278,0	214473,0	225848,0	234168,0	241218,0
из федерального бюджета	39469,4	99800,0	107200,0	114600,0	122000,0	129400,0
<i>2. Республиканская целевая программа "Развитие инвестиционной деятельности в Республике Марий Эл в 2010-2020 годах"</i>						
- расходы на реализацию из республиканского бюджета, всего	57748,0	156458,0	162643,0	171748,0	177958,0	183018,0

За счет реализации новых инвестиционных проектов республика ожидает создания до 4 тыс. новых рабочих мест и увеличения инвестиций в основной капитал до 76,6 млрд. руб. ежегодно.

Учитывая, что официальных данных по общему объему инвестиций в лизинговую деятельность в исследуемой республике в финансовой статистике нет, приведем данные о наиболее крупных лизинговых организациях, работающих на территории региона (табл. 3).

Таблица 3. Российские лизинговые компании, осуществляющие деятельность на территории Республики Марий Эл

Наименования организации	Направления деятельности
1. Ипотечная компания Сбербанка	Лизинг промышленного оборудования
2. Лизинговая компания "Балтийский лизинг"	Лизинг оборудования, спецтехники, автотранспорта и подвижного состава
3. ООО "Евротраст-Лизинг"	Лизинг промышленного оборудования, легкового и грузового автотранспорта, строительной техники и офисного оборудования
4. ЗАО Лизинговая компания "Свое дело"	Лизинг нового и бывшего в употреблении грузового автотранспорта отечественного и импортного производства, новой и бывшей в употреблении прицепной техники, строительной техники импортного и отечественного производства, легкого автотранспорта.
5. ООО "Элемент Лизинг"	Лизинг автотранспорта и оборудования для малого и среднего бизнеса
ВЭБ-лизинг	Лизинг высокотехнологического оборудования, подвижного состава, авиационной техники и агрегатов; морских и речных судов; автомобилей и спец. техники
Европлан	Лизинг легковых автомобилей, коммерческих автомобилей, спецтехники
Промлизинг	Лизинг промышленного оборудования, спецтехники, легкового автотранспорта
ООО Лизинговая компания "Созидание"	Лизинг промышленного оборудования, спецтехники, легкового автотранспорта

Большая часть крупных лизинговых компаний, работающих на территории Республики Марий Эл, осуществляет свою деятельность не столько в рамках прямого лизинга, сколько по договорам сублизинга.

Напомним, что Федеральный закон № 164-ФЗ определяет сублизинг как "вид поднайма предмета лизинга, при котором лизингополуча-

тель по договору лизинга передает третьим лицам (лизингополучателем по договору сублизинга) во владение и в пользование за плату и на срок в соответствии с условиями договора сублизинга имущество, полученное ранее от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга. При передаче имущества в сублизинг право требования к продав-

цу переходит к лизингополучателю по договору сублизинга" [2].

По договорам сублизинга чаще всего приобретают в пользование строительные машины и механизмы организации, осуществляющие разного рода строительные работы. Эффективное использование строительных машин и механизмов вышеназванными организациями, в том

числе по договорам лизинга и сублизинга, вносит существенный вклад в экономику региона, что доказано положительной динамикой роста инвестиций в основной капитал. Статистика свидетельствует о достижении этого роста в 100,1% в 2014 году по отношению к 2013 году (табл. 4).

Таблица 4. Инвестиции в основной капитал в 2014 году [3]

	Млн. рублей	В %		Структура инвестиций в основной капитал по источникам финансирования (без субъектов малого предпринимательства и объема инвестиций, не наблюдаемых прямыми статистическими методами), в % к итогу				
		к 2013г.	к итогу	собственные средства	привлеченные средства			
					всего	в том числе бюджетные средства	из них средства федерального бюджета	средства организаций и населения на долевое строительство
Российская Федерация, млрд. рублей	13527,7	97,3	100	48,1	51,9	16,2	8,6	3,3
Приволжский федеральный округ	2355973,2	98,9	17,4	54,6	45,4	12,3	6,2	4,3
Республика Башкортостан	285519,8	104,1	2,1	56,3	43,7	16,3	6,1	6,8
Республика Марий Эл	48353,6	100,1	0,4	54,8	45,2	15,9	5,1	2,3
Республика Мордовия	55291,6	100,2	0,4	28,8	71,2	35,5	19,3	8,1
Республика Татарстан	542781,1	100,0	4,0	63,0	37,0	9,7	4,8	1,5
Удмуртская Республика	89836,1	103,6	0,7	49,4	50,6	23,4	15,3	5,9
Чувашская Республика	56445,8	89,5	0,4	36,6	63,4	30,6	16,0	14,1
Пермский край	185649,3	81,0	1,4	64,4	35,6	6,8	3,0	1,3
Кировская область	56294,4	91,1	0,4	42,3	57,7	15,0	7,8	10,7
Нижегородская область	286619,4	98,1	2,1	49,6	50,4	13,7	7,3	3,2
Оренбургская область	150208,3	95,4	1,1	66,8	33,2	6,5	2,0	5,4
Пензенская область	83690,0	100,3	0,6	26,5	73,5	12,8	8,1	10,2
Самарская область	300311,0	106,8	2,2	58,1	41,9	10,2	4,4	2,9
Саратовская область	132804,3	104,2	1,0	40,2	59,8	8,7	5,6	7,5
Ульяновская область	82168,4	103,2	0,6	35,5	64,5	12,4	10,5	6,8

Объем выполненных работ по виду экономической деятельности "Строительство" в республике в 2014 году составил 13,5 млрд. руб., превысив уровень 2013 года на 0,1%. Если рассматривать индексы цен производителей в строительстве (строительно-монтажных работах), то наибольший индекс, как правило, характерен для III квартала года, наименьший – для IV квартала года. В целом за отчетный 2014 год индекс цен в строительстве по республике составил 106,1%. Кроме отрасли строительства машины и механизмы и другие строительные машины используются и в других отраслях экономики: в перерабатывающих производствах, в транспорте.

Рассматривая строительные и дорожные машины как объекты лизинга и сублизинга, следует обратиться к их характеристикам, которые предусмотрены техническими стандартами и классификаторами. Эти документы также можно отнести к документам, имеющим отношение к нормативной базе, поскольку при формировании цен по договорам лизинга (сублизинга) данные характеристики должны быть учтены.

Следует заметить, что классификация строительных и дорожных машин построена по уровневому признаку. В системе общего классификатора промышленной продукции выделен класс "строительные и дорожные машины"

(рис. 4), в котором ведется детализация по подклассам, группам, подгруппам, видам, подвидам и индексам. Пример такой детализации приведен в таблице 5.

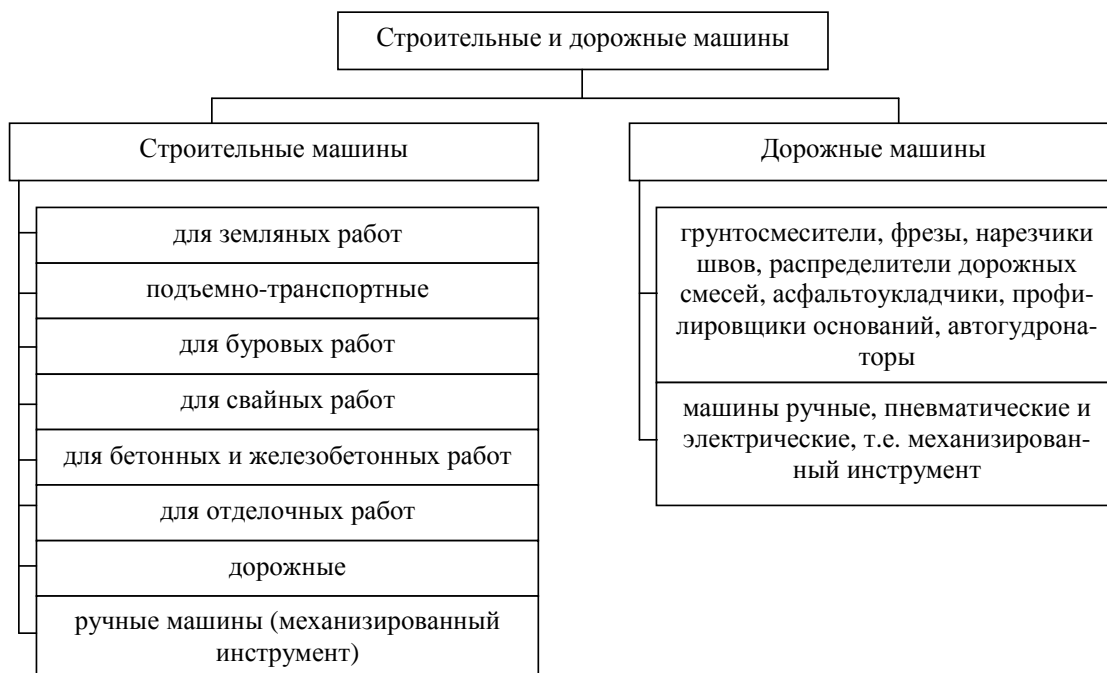


Рис. 4. Укрупненная классификация строительных и дорожных машин

Таблица 5. Пример классификации строительных и дорожных машин (экскаваторы и стреловые самоходные краны)

Класс (подразделение машин общего назначения для строительства)	Строительные и дорожные машины	
Подкласс (подразделение машин для выполнения определенного вида работ)	Машины для земляных работ	Машины грузоподъемные
Группа (подразделение машин одинаковых по принципу действия)	Экскаваторы	Краны грузоподъемные
Подгруппа (подразделение машин, имеющих общие: принцип действия, метод выполнения технологической операции, конструктивную схему)	Экскаваторы одноковшовые полноповоротные с ковшом вместительностью 0,15-4 м ³	Краны стреловые самоходные грузоподъемностью 4-250 т.
Вид (подразделение машин в подгруппе)	Экскаваторы одноковшовые с ковшом вместительностью 0,25 м ³	Краны стреловые самоходные грузоподъемностью 25 т.
Подвид (разновидность машин, отличающаяся конструктивным исполнением, например, ходового устройства)	Экскаваторы одноковшовые гусеничные	Краны пневмоколесные
Индекс (обозначение модели машины определенного подвида)	Экскаватор одноковшовый гидравлический ЭО-4123	Кран пневмоколесный электрический КС-5363А

Основой укрупненной классификации строительных и дорожных машин является их назначение. Детализировать каждый подкласс машин на практике принято по конструкции, рабочему органу, возможности перемещения и др. Кроме этого используют классификаторы, позволяющие определить назначение и место использования строительных и дорожных машин, которые учитывают диапазон температур, в которых машины сохраняют работоспособ-

ность. Здесь выделяют две группы: 1 – машины общего назначения, эксплуатируемые при температуре ±40С°; 2 – специальные машины, эксплуатация которых разрешается при температуре до -60С°.

Необходимость приобретения и использования такой техники по договорам лизинга и сублизинга в специализированных организациях строительства транспорта и других отраслей в Республике Марий Эл диктуется состоянием

парка основных строительных машин, в котором слишком высок удельный вес машин с истекшим сроком эксплуатации. Официальная статистика свидетельствует, что состояние парка основных строительных машин в строительных организациях Республики Марий Эл отличается от статистики по Российской Федерации в целом и по Приволжскому федеральному округу большим удельным весом машин с истекшим сроком службы.

В этой связи предприятия республики уделяют большое внимание лизингу как фактору развития.

Список литературы

1. Постановление от 31 августа 2012 г. № 326 "О государственной программе республики Марий Эл "Экономическое развитие и инвестиционная деятельность (2013 - 2020 годы)"
2. Федеральный закон № 164-ФЗ от 31.12.2014 "О финансовой аренде (лизинге)", ст. 8, п. 1.
3. http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140086420641
4. Конвенция УНИДРУА о международном финансовом лизинге, заключена в Оттаве 28.05.1988.

ФИНАНСЫ. НАЛОГИ

*Нигматулина Эльмира Фаритовна,
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета,
заместитель руководителя
Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Йошкар-Ола
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru*

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА И РАЗВИТИЕ ЕЕ СОЦИАЛЬНОЙ НАПРАВЛЕННОСТИ

Значимость налоговой политики как научной категории и как одной из ключевых областей экономической практики обуславливает необходимость ее всестороннего изучения и развития. В статье рассмотрена социальная направленность налоговой политики, приведены характеристики налоговых льгот. Развита вопрос стимулирующей роли налогов в отношении налоговых вычетов по НДФЛ.

Ключевые слова: налоговая политика, социальная направленность, налоговые льготы, налоговые освобождения, налоговые изъятия, налоговые вычеты.

Политика в области налогообложения остается предметом научных дискуссий на протяжении многих десятилетий. Налоговая литература XIX-XX веков, отражающая взгляды известных налоговых А.А. Исаева, В.А. Лебедева, М.И. Боголепова, И.И. Янжула содержала трактовку терминов "политика налогов" или "политика в сфере налогообложения". Термин "налоговая политика" трансформирован из вышеназванных, известных науке налоговых категорий, однако не относится к терминологии, используемой действующим законодательством о налогах и сборах. Между тем, ежегодная работа Правительства Российской Федерации и Президента России над комплексом мер в области налоговой политики государства на предстоящий плановый период привела к признанию налоговой политики как одной из основных налоговых категорий.

Существует много трактовок этой категории, но, как правило, авторы рассматривают налоговую политику как систему мер, проводимых государством в области налогов, налогообложения, направленных на достижение целей, включая стратегические, на обеспечение своевременной полной уплаты налогов и сборов и т.д.

И.А. Майбуров выделяет три основных подхода к определению понятия "налоговая политика": первый подход считает узконаправленным, ограничивающим сферу применения налоговой политики областью налогов, второй

– называет функционально целевым подходом, отличающимся выделением функциональных возможностей и/или экономической сущности налогов, а также указанием текущих целей реализации налоговой политики; третий выделяет как стратегически ориентированный, отличающийся целевыми ориентирами, перспективными требованиями и/или рамочными ограничениями налоговой политики [1 с. 10].

Известно, что реализация налоговой политики осуществляется на всех уровнях управления государством, федеральном, региональном, муниципальном. Многие авторы рассматривают необходимость формирования и реализации налоговой политики на микроуровне, т.е. на уровне хозяйствующего субъекта или домохозяйства, в связи с чем выделяют "корпоративную" и "семейную" налоговые политики.

Среди важнейших целей государственной налоговой политики, к которым относят фискальные, экономические, социальные, экологические, международные и другие значимые цели, следует отдельно выделить – социальную цель.

Социальная направленность налоговой политики обеспечивает повышение социальной защищенности малоимущих слоев населения, способствует стимулированию развития человеческого потенциала, направлена на сглаживание неравенства в уровнях доходов различных групп населения. Эта направленность реализуется в основном за счет социальной функ-

ции налога, которая предусматривает применение налоговых льгот, предоставляемых в соответствии с законодательством. Известно, что налоговые льготы распространяются не на все категории налогоплательщиков, в основном для тех категорий, для которых необходимо создание определенных преимуществ.

В Проекте Основных направлений налоговой политики государства на 2016 и плановый период 2017-2018 годы содержится, также как и в предыдущих аналогичных документах [2, 3] достаточное количество мер по применению и уточнению порядка применения налоговых льгот в отношении различных налогов и групп налогоплательщиков (табл. 1).

Таблица 1. Основные меры в области налоговой политики государства, планируемые на 2016-2018 годы [2]

Группы мер в области налоговой политики	Общая характеристика
1. Меры по исполнению Послания Президента РФ Федеральному собранию РФ, направленные на легализацию капиталов и активов	Внесение изменений в законодательство Российской Федерации, предусматривающих: - добровольное декларирование физическими лицами имущества (счетов и вкладов в банках), включая возможности задекларировать имущество, переданное номинальному владельцу; - предоставление декларантам значительного объема государственных гарантий, направленных на непривлечение к уголовной, административной и налоговой ответственности в части нарушений налогового, валютного и таможенного законодательства.
2. Антикризисные меры	Введение льгот по налогу на прибыль организаций для новых производств ("гринфилды" и специальные инвестиционные контракты) Увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения Меры по налоговому стимулированию развития малого предпринимательства через специальные налоговые режимы. Патент для самозанятых физических лиц, не имеющих наемных работников Авансовые платежи по налогу на прибыль организаций Учет процентных платежей в целях налогообложения Применение НДС к авансовым платежам Упрощение процедуры порядка освобождения от акцизов при экспорте подакцизных товаров Контроль за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам Упрощение порядка возмещения НДС при экспорте
3. Меры по корректировке налогообложения доходов физических лиц	Уточнение порядка освобождения отдельных видов доходов от обложения налогом на доходы физических лиц: - при увольнении гражданских служащих, военнослужащих и судей; - при получении доходов в иностранной валюте. Уточнение отдельных положений по налогообложению выигрышей в лотереи
4. Меры по совершенствованию порядка налогообложения НДС	Внесение изменений законодательства о налогах и сборах Обеспечение единообразного толкования норм налогового кодекса РФ Противодействие неправомерному возмещению НДС и занижению налоговой базы
5. Меры по совершенствованию порядка обложения акцизным налогом	Индексация ставок акцизов Уточнение порядка исчисления и уплаты акцизов в том числе и с введением авансового платежа акциза на алкогольную продукцию Уточнение порядка исчисления и уплаты акцизов в том числе и с введением авансового платежа акциза на алкогольную продукцию
6. Налогообложение природных ресурсов	Изменение существующих подходов к определению основных элементов налогообложения НДС при добыче драгоценных камней и камнесамоцветного сырья Внесение изменений в Налоговый кодекс РФ Расширение объектов налогообложения НДС при добыче руд черных, цветных, драгоценных и радиоактивных металлов, химически чистого металла, содержащегося в добытой руде, или в конечной продукции разработки месторождения Делегирование региональным органами власти полномочий по установлению ставок НДС и оценки налоговой базы по общераспространенным полезным ископаемым

Группы мер в области налоговой политики	Общая характеристика
7. Оптимизация перечня информации, не относящийся к налоговой тайне	<p>Расширение возможностей налогоплательщиков по получению информации о своих контрагентах</p> <p>Повышение общего уровня прозрачности в экономике за счет расширения перечня информации, не относящийся к налоговой тайне</p>
8. Совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков	<p>Внесение изменений в законодательство о налогах и сборах, направленных на повышение эффективности консолидированной группы налогоплательщиков с целью обеспечения его прозрачности и предотвращения злоупотреблений, в частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обеспечение доступа должностных лиц финансовых органов субъектов РФ к сведениям о налогоплательщиках, входящих в состав КГН, которые в настоящее время являются налоговой тайной; - введение ограничений на частоту внесения изменений в состав участников КГН; - внесение изменений в правила налогового контроля за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам, их смягчения.
9. Мероприятия по противодействию глобальным вызовам, в том числе размыванием налоговой базы и выводом прибыли из под налогообложения	<p>Обеспечение возможности автоматического обмена информацией по финансовым операциям для налоговых целей с иностранными юрисдикциями</p> <p>Изменение порядка налогообложения корпоративного заимствования (процентных исходов)</p> <p>Совершенствование правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний</p> <p>Совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании</p>
10. Меры по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов	<p>Работа по ужесточению мер, направленных на противодействие созданию и использованию схем уклонения от уплаты налогов и незаконного возмещения налогов из бюджета (борьба с агрессивным налоговым планированием).</p> <p>Закрепление на законодательном уровне механизмов, ограничивающих использование фирм "однодневок" и налоговых схем с использованием оффшорных компаний</p> <p>Внесение изменений в Налоговый кодекс в части введения правового механизма указанных мер противодействия</p>
11. Налоговые аспекты улучшения инвестиционного климата	<p>Расширение электронного документооборота между участниками налоговых правоотношений, сокращение времени и затрат на подготовку и представление налоговых деклараций, повышение эффективности налогового администрирования и налогового контроля</p> <p>Снижение рисков налогоплательщиков за счет повышения ответственности налоговых консультантов и повышение эффективности деятельности налоговых органов по обеспечению грамотной работы налогоплательщиков</p>
12. Оценка эффективности налоговых льгот и иных стимулирующих механизмов	<p>Разработка новых подходов к установлению налоговых льгот</p> <p>Отмена федеральных льгот по региональным и местным налогам</p>
13. Страховые на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование	<p>Сохранение тарифов страховых взносов в отношении большинства плательщиков, введение неперсонифицированного тарифа сверхустановленной предельной величины по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ</p> <p>Предоставление мер государственной поддержки отдельных секторов экономики, не затрагивающих систему обязательного социального страхования</p>
14. Обязательные платежи неналогового характера и фискальная нагрузка на бизнес	<p>Введение изменений в нормативные правовые акты для обеспечения взимания неналоговых платежей</p> <p>Введение моратория до 2019 года с сохранением неизменности ставок и уровня административной нагрузки на предпринимателей в отношении неналоговых платежей, предусмотренных действующим законодательством</p> <p>Введение дополнительного показателя расчета внутрироссийской "фискальной" нагрузки, отражающей уплату налоговых и отдельных видов неналоговых платежей</p>

В перечисленных мерах серьезное внимание уделено льготам. В теории налоговые льготы относят к экономическим методам государственного регулирования, применяемым главным образом для перераспределения ресурсов в обществе. Сущность налоговой льготы не всегда бывает выражена собственно льготой, а заключается в том, что в элементах базовой структуры того или иного налога заложена определенная выгода. Поэтому, классифицируя льготы, можно выделить:

- *налоговые освобождения*, т.е. освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от налогообложения. Налоговые освобождения, как льготы, могут быть выражены уменьшением налоговой ставки, либо уменьшением налогового обязательства;

- *налоговые изъятия*, т.е. вывод из-под налогообложения отдельных объектов (не включение отдельных объектов в состав налоговой базы);

- *вычеты и налоговые скидки*, налоговая база в результате применения такого рода льгот может быть уменьшена за счет: установления необлагаемого минимума (максимума) налоговой базы; прямого исключения из налоговой базы определенных законодательством сумм, а также уменьшением налоговой базы за счет исключения из нее суммы фактических расходов налогоплательщика, предусмотренных законодательством;

- *уменьшение налоговых ставок*. Такая льгота встречается в мировой практике часто, связана с прозрачностью ее применения и простотой администрирования.

Приведенный перечень налоговых льгот можно расширить, поскольку льготы в налоговой литературе классифицируются по разным признакам: в зависимости от целей их введения, от формы экономической выгоды, от целевого использования средств, остающихся у налогоплательщика в результате применения льготы и т.д. В ряде стран к налоговым льготам относят пониженные ставки налога на доход корпораций, ускоренную амортизацию, налого-

вые каникулы, сниженные ставки таможенных пошлин, льготные условия для роста стоимости капитала и другие.

Признание стимулирующей роли налогов и их проникновение в государственную налоговую политику теоретически опирается на научные школы А.Смита, А.Вагнера, которые дали научное обоснование стимулирующей и распределительной функциям налога. Русский налоговед Н. Тургенев в своей работе "Опыт теории налогов" (1818 г.) отмечал влияние налогов на народное богатство, на развитие промышленности, на нравственные категории народа страны, подчеркивая в основном "вредное влияние" налогов, снижающих народное богатство и ведущих к росту преступности при увеличении налогового бремени. Последователи Н. Тургенева на основе его учения, напротив, развивали стимулирующую роль налогов в развитии производства. Так, А.А. Соколов в своей работе "Теория налогов" (1927 г.) проводит анализ концепций, позволяющих судить о налогах как активном орудии экономической политики, с помощью которого можно добиться "более правильного распределения налогового бремени, ослабить их вредное влияние на ход хозяйственного развития" [4, с. 189].

В налоговой практике среди всей совокупности налоговых льгот чаще всего возникают проблемы в применении налоговых вычетов по НДФЛ и имущественным налогам, предоставляемых либо отдельному физическому лицу, либо его семье. Известно, что сущность налоговых вычетов заключается в уменьшении налоговой базы за счет исключения из нее определенной суммы в зависимости от цели вычета и конкретной налоговой ситуации.

Для НДФЛ предусмотрено ст. 218 - 221 НК РФ четыре вида налоговых вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные (рисунок 1). Все вычеты предоставляются только налоговым резидентам РФ и в отношении доходов, облагаемых НДФЛ по ставке 13%.

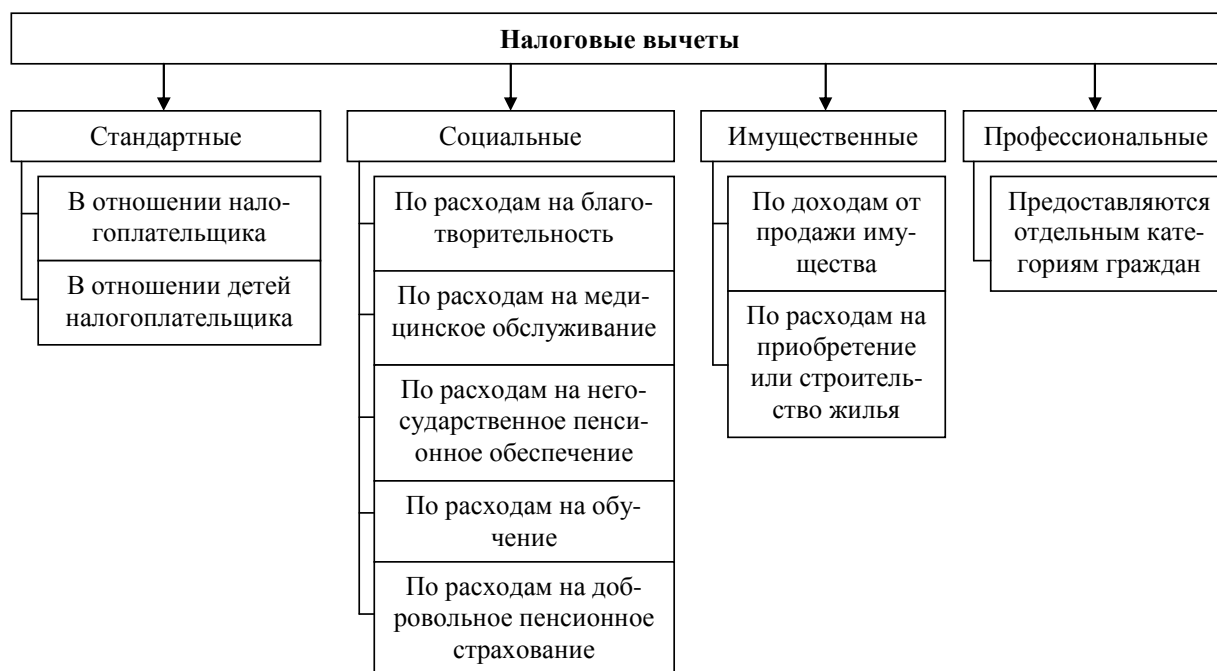


Рисунок 1. Классификация налоговых вычетов по НДФЛ

Стандартные налоговые вычеты выражают поддержку со стороны государства персонально физическому лицу или его семье. Чаще всего стандартный вычет предоставляется в размере 1400 руб. за каждый месяц работы на каждого несовершеннолетнего ребенка, находящегося на содержании работника. Вычет предоставляется также на детей – учащихся очной формы обучения, аспирантов, ординаторов, студентов, курсантов в возрасте до 24 лет. На каждого третьего ребенка предоставляется вычет в размере 3000 руб. В таком же размере предоставляется вычет на детей инвалидов, а также, если учащийся очной формы обучения является инвалидом I или II группы. Единственному родителю вычеты предоставляются в двойном размере. Вычеты действуют, пока совокупный доход с начала года не превысит 280 тыс. руб.

Если гражданин пострадал от аварии на Чернобыльской АЭС, участвовал в работах по ликвидации последствий аварии, то ему предоставляется вычет в размере 3000 руб. за каждый месяц работы. Для граждан, имеющих воинские заслуги, предусмотрен вычет в размере 500 руб.

Законодательством предусмотрено ограничение: если работник числится у нескольких работодателей, то использовать стандартные вычеты он может только у одного из них. Работодатель в свою очередь обязан предоставить

сотруднику стандартный вычет только в том случае, если последний предоставит необходимые документы, тем самым заявив свое право на вычет.

Социальные налоговые вычеты предоставляются как знак одобрения государством определенных видов расходов, которые направляются физическим лицом на собственное благополучие и благополучие их семей. К таким расходам относятся: суммы, уплаченные за лечение и медицинские препараты; расходы на собственное обучение и обучение детей; расходы, направленные на благотворительные цели, расходы на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни; расходы на накопительную часть трудовой пенсии.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически понесенных расходов, которые налогоплательщик обязан документально подтвердить с помощью платежных документов, договоров на обучение или лечение и т.д. Вычеты не ограничиваются в случае наличия нескольких оснований для их получения, но ограничены предельной суммой в 120 тыс. руб. (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение). За обучение детей максимальная сумма расходов, учитываемых при исчислении социального вычета, составля-

ет 50 тыс. руб. При этом в отношении расходов на дорогостоящее лечение ограничения не предусмотрены.

Социальный вычет на благотворительные цели в свою очередь не должен превышать 25% полученного налогоплательщиком за год дохода. Отличительной особенностью социальных вычетов является то, что налогоплательщик сам должен обратиться в налоговый орган по месту жительства для того, чтобы получить данный вычет. Работодатель не предоставляет социальные вычеты по заявлению работника.

Профессиональные налоговые вычеты позволяют вычесть из полученного дохода расходы физического лица, понесенные им в связи с выполнением трудовых обязанностей, т.е. исчисление НДФЛ производится с «чистого» дохода.

Основания для применения вычетов появляются, когда физическое лицо работает по договору гражданско-правового характера (договор на выполнение работ или оказание услуг, договор авторского заказа и пр.). Физическому лицу, работающему по договору, предоставляется право на профессиональный налоговый вычет в размере документально подтвержденных расходов. Но если физическое лицо не может (или не хочет) подтверждать расходы, то вычет может быть предоставлен в размере 20% от суммы доходов.

Физические лица, получающие вознаграждения по договорам авторского заказа и подобным договорам, также вправе рассчитывать на профессиональный налоговый вычет в размере фактически понесенных и документально подтвержденных расходов. Если у физического лица нет возможности (или желания) документально подтверждать свои расходы, то вычет предоставляется в размере от 20 до 40% от суммы дохода, в зависимости от особенностей договора.

Имущественные налоговые вычеты призваны частично компенсировать физическим лицам их расходы на улучшение жилищных условий, а также дают возможность сэкономить свои доходы при операциях с имуществом. С этой целью государство предоставляет налогоплательщикам право уменьшать размер своего дохода (налогооблагаемую базу) на определенную сумму, которая зависит от конкретного случая и основания предоставления имущественного налогового вычета.

В зарубежных странах сформировались различные налоговые системы, состав которых напрямую зависит от бюджетного устройства государства и экономической политики в сфере налогообложения. Несмотря на огромное количество разногласий по поводу применения тех или иных мер по повышению эффективности налоговой политики, изучение зарубежного опыта, однозначно, заслуживает особенного внимания для России, стоящей на пути реформирования своей налоговой системы. Анализ опыта развитых зарубежных стран в области налогообложения позволяет оценить изменения, происходящие в Российской Федерации в последние годы, а также позаимствовать лучшие достижения в этой области.

Список литературы

1. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбура. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.
3. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобренны Правительством РФ 01.07.2014).
4. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО "ЮрИнфоР-Пресс", 2003. – 506 с.
5. Налоговое администрирование: Учебник для студентов вузов, обучающихся по профилям направления "Экономика" и специальностям "Налоги и налогообложение", "Экономическая безопасность" / [О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев и др.]; под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. – 3-е изд. – Йошкар-Ола.: ООО "Стринг", 2013. - 418 с.
6. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. О сущности налоговой политики, налогового администрирования и налогового менеджмента // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4 (21). С. 13-18.
7. Евстафьева А.Х. Реализация налоговой политики Российской Федерации на уровне регионов // Известия Казанского государственного архитектурно-строительного университета. 2014. № 1 (27). С. 208-214.
8. Миронова И.Б. Налоговая политика и обеспечение ее реализации в прогнозном периоде // Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5 (16). С. 76-79.

*Белугина Мария Викторовна,
специалист-эксперт ИФНС России по г. Йошкар-Оле
магистрант кафедры бухгалтерского учета,
налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: bym_90@mail.ru*

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ПРОБЛЕМЫ, ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В настоящее время совершенствование налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков является важным направлением современной налоговой политики России. В условиях нестабильной экономической деятельности налогоплательщиков и поступлений налоговых доходов в бюджетную систему страны, перспективным является развитие методов налогового контроля и оценки уровня налогообложения, учитывающих особенности деятельности, разнообразие форм и методов взаимодействия крупнейших налогоплательщиков с другими хозяйствующими субъектами.

Ключевые слова: налоговый кодекс, налоговые отношения, налоговое администрирование, крупнейшие налогоплательщики.

Налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. Современная налоговая политика РФ ориентирована на существенное снижение налоговой нагрузки на экономику страны. Цель налогового администрирования достигнуть максимально возможного эффекта для бюджетной системы от налоговых поступлений при минимально возможных затратах, в оптимальном сочетании методов налогового регулирования и налогового контроля.

Проблема неразвитости инструментов, обеспечивающих объективную оценку налоговой нагрузки, связана с тем, что, во-первых, при их научном обосновании в недостаточной степени учитывается влияние институциональной среды на деятельность крупнейших налогоплательщиков и их объединений и, во-вторых, внутри группы взаимозависимых лиц зачастую применяются нерыночные механизмы хозяйствования, в том числе методы трансфертного ценообразования. Это уменьшает результативность осуществления налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и устойчивость формирования налоговых доходов.

Повышение уровня налогового администрирования является одним из факторов повышения эффективности налоговой политики в целом, дальнейшего снижения налогового бреме-

ни, снижения издержек, связанных с функционированием налоговой системы, и обеспечения подлинного равенства конкурентного режима для добросовестных налогоплательщиков. Поэтому данная статья посвящена решению проблем налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, а именно – совершенствованию системы налогового законодательства.

Совершенствование и реформирование налоговой системы обусловило выделение отдельных категорий налогоплательщиков, в связи с тем, что административно – территориальный принцип построения налоговых органов не обеспечивает в должной мере эффективность налогового контроля отдельных налогоплательщиков. Эту работу проводят созданные согласно Приказу МНС России от 14.02.2003 № БГ-3-16-66 межрегиональные (межрайонные) инспекции по крупнейшим налогоплательщикам. Отнесение налогоплательщиков к крупнейшим осуществляется на основе:

1-показателей финансово-экономической деятельности за отчетный год по данным бухгалтерской отчетности (суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов, суммарный объем выручки от продажи товаров, работ, услуг, сумма внеоборотных и оборотных активов);

2-отношения взаимозависимости между организациями [10].

Основными целями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков являются снижение издержек налоговых органов

и налогоплательщиков в процессе исполнения налогового законодательства, обеспечение плановых налоговых поступлений в бюджетную систему в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля, а в результате – снижение налогового бремени. Налоговые органы в рамках осуществления налогового контроля за крупнейшими налогоплательщиками используют разные формы взаимодействия:

- согласование и утверждение планов проведения выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков;
- утверждение программ проверок крупнейших налогоплательщиков;
- организация встречных проверок;
- совместное участие в выездных налоговых проверках крупнейших налогоплательщиков и их контрагентов;
- рассмотрение материалов выездных налоговых проверок;
- обмен положительной практикой судебных разбирательств по результатам выездных и камеральных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков и их контрагентов.

В практике налогового администрирования необходимо учитывать особенности, присущие крупнейшим налогоплательщикам [9]:

- ведение деятельности на больших территориях, относящихся к различным регионам РФ;
- разветвленная организационная и управленческая структура. Функционирование и развитие их бизнеса обычно связано с усложнением организационных структур – формированием филиалов(представительств), отделений и дочерних организаций;
- широкое участие в процессах международной интеграции и кооперации. Результатами таких коопераций могут стать образования совместных с иностранными партнерами предприятий, либо создание за рубежом дочерних структур.

Специфика практики налогового администрирования данной категории налогоплательщиков, исходя из их особенностей, заключается в учете таких характерных черт, как:

- характера финансовых взаимоотношений головной и дочерних организаций внутри интегрированных формирований;
- особенностей налогообложения тех территорий, на которых функционируют объекты крупнейшего налогоплательщика;
- сложности выявления взаимозависимости между организациями;
- определения места постановки на учет налогоплательщиков, организации взаимодействия деятельности налоговых органов местного, регионального и межрегионального уровней;

- необходимости формирования методики выбора объектов выездных налоговых проверок при их планировании с целью повышения эффективности контрольных мероприятий;

- учета международных соглашений и национального налогового законодательства стран, в которых крупнейшие налогоплательщики РФ имеют совместные предприятия, дочерние структуры, филиалы;

- понимания сущности и признаков способов и форм уклонения от уплаты налогов.

В связи с тем, что риски неисполнения доходной части бюджета замыкаются на организациях, осуществляющих более 50% налоговых платежей, они требуют особого внимания со стороны налоговых органов.

Организационно-нормативное обеспечение администрирования крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации осуществляется на основе общих положений Налогового кодекса РФ (далее НК РФ), в котором до сих пор не отражено определение «крупнейших налогоплательщиков» и их специфических особенностей. Вся специфика налогового администрирования этой категории налогоплательщиков отражается в подзаконных актах налогового ведомства: приказах, инструкциях, методических указаниях, положениях, которые нередко не соответствуют положениям НК РФ.

Особенности администрирования крупнейших налогоплательщиков, как уже было сказано выше, слабо представлены в федеральном налоговом законодательстве, в том числе в НК РФ. Некоторые особенности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, представленные в рекомендациях и указаниях Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ, не соответствуют положениям НК РФ и постоянно подвергаются изменениям.

По нашему мнению, необходимость в организационно-нормативном обеспечении данного вопроса очевидна. Необходимо установить правовое основание, которое позволит применять к крупнейшим налогоплательщикам специальные правила отнесения к рассматриваемой категории налогоплательщиков.

В настоящее время методическими указаниями, используемыми налоговыми органами по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков определены правила постановки на учет и снятия с учета крупнейших налогоплательщиков — российских организаций, которые утверждены Приказом Федеральной налоговой службы от 27 сентября 2007 года N ММ-3-09/553@ (далее — Методические указания), Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11 июля 2005 года N 85н „Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков“, Приказом

ФНС России от 26.04.2005 N САЭ-3-09/178@ „Об утверждении формы N 9-КНУ „Уведомление о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика“.

Ежегодно ФНС России формирует список организаций — крупнейших налогоплательщиков, отобранных по финансово-экономическим показателям осуществляемой ими деятельности для постановки на учет в качестве крупнейших налогоплательщиков в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Контрольные мероприятия, проводимые над деятельностью крупнейших налогоплательщиков, осуществляются в виде проведения налоговых проверок.

Следует отметить, что неясность по поводу содержания понятия «крупнейший налогоплательщик» не может быть устранена с помощью толкования иных норм налогового законодательства или принятием подзаконного нормативного акта. Необходимость закрепления у данной категории налогоплательщиков прав и обязанностей в Налоговом кодексе РФ определяется следующими факторами:

- В ст. 2 НК РФ закреплено, что отношения, которые возникают в процессе налогового контроля, регулируются законодательством о налогах и сборах. Учет налогоплательщиков является одной из форм налогового контроля.

- Законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, нормативных правовых актов органов местного самоуправления. Согласно разделению предмета организационно-нормативного обеспечения между уровнями системы законодательства о налогах и сборах. НК РФ устанавливает общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе формы и методы налогового контроля [4].

- Рассматриваемый термин относится к специфическим понятиям и терминам законодательства о налогах и сборах, поэтому в силу ст. 11 НК РФ он должен использоваться в значении, определяемом в соответствующих статьях указанного правового акта.

- В ст. 4 НК РФ содержится положение о том, что правовые акты федеральных органов исполнительной власти по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

В зависимости от объема полномочий, предоставляемых органам исполнительной власти по определению отдельных критериев,

можно выделить несколько возможных вариантов формулировки определения в законе [4].

В первом случае возможно закрепление в НК РФ всех критериев отнесения субъектов налогообложения к данной категории без предоставления органам исполнительной власти возможности их дополнения или изменения. Таким образом, с одной стороны, будет максимальное сокращение возможности для произвольных действий налоговых органов, а с другой стороны, такое «жесткое» определение критериев снизит гибкость государственной налоговой политики в данной области, поскольку корректировка или изменение тех или иных критериев будет существенно замедляться, так как процесс внесения изменений в НК РФ довольно сложен и длителен. Помимо этого, предсказуемость организационно - нормативного обеспечения позволит налогоплательщикам, которые захотят не быть включенными в группу крупнейших налогоплательщиков, избежать применения к ним специальных правил учета.

В другом случае в законе разъясняются указания на основные критерии отнесения налогоплательщиков к крупнейшим, а органам исполнительной власти даются полномочия по их детализации, установлению конкретных величин и значений. Например, возможность закрепления в законе видов субъектов и набора показателей, а уполномоченному органу исполнительной власти предоставление права устанавливать конкретные значения таких показателей. Таким образом повысится гибкость организационно-нормативного обеспечения и увеличится скорость внесения необходимых изменений, что будет отвечать задачам налоговой политики. Возможно рассмотрение введения механизма выбора уполномоченным органом из перечня, установленного законом, одного критерия, который будет применяться в течение финансового года. Этот механизм позволит уменьшить отрицательные последствия налогового планирования и, следовательно, станет одной из гарантий соблюдения интересов бюджета. [7].

Считаем целесообразным применение второго варианта с обозначением в НК РФ следующих критериев определения налогоплательщиков в качестве крупнейших:

- годовой объем продаж (оборот);
- годовой доход;
- стоимость активов;
- объем импорта/экспорта;
- специфические отраслевые показатели;
- сумма налогов, уплаченных в прошлом [8].

При этом организацию следует относить к категории крупнейших по названным критериям за любой год из предшествующих трех лет,

не считая последний отчетный год. Данный статус необходимо сохранять в течение трех лет, следующих за годом, в котором организация перестала соответствовать установленным критериям.

Таким образом, для законодательного урегулирования вопроса администрирования крупнейших налогоплательщиков необходимо внести в НК РФ следующие дополнения и изменения:

- дать определение понятия «крупнейший налогоплательщик»;

- определить систему и значение критериев (показателей) отнесения к этой категории налогоплательщиков;

- узаконить основания, периодичность, порядок их изменений и форму нормативно-правового акта, утверждающего эти изменения.

Заметим, что в НК РФ отсутствуют положения, закрепляющие права и обязанности крупнейших налогоплательщиков, в связи с чем возникает необходимость:

- во-первых, внесения изменений в статьи 21, 23 НК РФ путем дифференцирования перечисленных в данных статьях прав и обязанностей на общие, принадлежащие всем налогоплательщикам, и специальные, характерные только для крупнейших налогоплательщиков;

- во-вторых, дополнения этого перечня правами и обязанностями, содержащимися в иных статьях НК РФ, а также в подзаконных нормативных правовых актах и другими;

- в-третьих, определения полного перечня прав и обязанностей;

- в-четвертых, закрепления в НК РФ мер налоговой ответственности, применяемых к крупнейшим налогоплательщикам, за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на них обязанностей.

Это позволит развить организационно-нормативное обеспечение налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, изменить его точечный характер на всеобъемлющий.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями // <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>
2. Постановление КС РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О ГНС РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в РФ» и «О федеральных органах налоговой полиции» // <http://base.consultant.ru>
3. Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ в ред. от 27.06.2012 «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004» № САЭ-3-30/290@ // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc>
4. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование. М.: Экономика, 2010. 591 с.
5. Гойгереев К.К., Никулина С.В., Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования. Ростов н/Д: Мини Тайд, 2011. С. 32-38, 114-125.
6. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир, 2011.
7. Воскресенский С.С. Государственная политика в сфере налогового администрирования // Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. М.: Вольтере Клувер, 2012. С. 12-16.
8. Каратаев А.С. Факторы, влияющие на налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика // Сибирская финансовая школа, 2012. № 1.
9. Каратаев А.С. Теория налогового контроля и ее обусловленность особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // Экономика и управление, 2011. № 8.
10. Мокрецов, М.Л. Повышение эффективности налогового администрирования – задача текущего года // Налоговая политика и практика. 2012. № 4.
11. Налоговое администрирование: Учебник для студентов вузов, обучающихся по профилям направления "Экономика" и специальностям "Налоги и налогообложение", "Экономическая безопасность" / [О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев и др.]; под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. – 3-е изд. – Йошкар-Ола.: ООО "Стринг", 2013. – 418 с.

*Сергеев Александр Николаевич,
заместитель начальника Межрайонной ИФНС России № 6 по Республике Марий Эл,
магистрант кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: sergeev-aleksand@mail.ru*

РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НА ФЕДЕРАЛЬНОМ УРОВНЕ

Рассмотрены этапы развития информационного обеспечения ФНС России, дан краткий анализ предыдущей и существующей на сегодняшний день информационной системы, а также описаны преимущества новой АИС «Налог-3» внедряемой в наши дни.

Ключевые слова: налоговое администрирование, информационное обеспечение, информационные системы, программные комплексы, информационные технологии.

Развитие налогового администрирования всегда связано с нововведениями в управлении, в том числе в информационных технологиях, которые являются необходимым условием повышения эффективности администрирования. С начала образования налоговых органов России (1990-1991г) использование информационных технологий стало неотъемлемой и необходимой частью их функционирования, а развитие и использование новых информационных технологий является главным механизмом достижения целей, которые ставит перед собой ФНС.

Развитие информационного обеспечения в налоговых органах началось с внедрения автоматизированной информационной системы (АИС) "Налог", созданной в начале 90-х годов прошлого века. Данная система повторяла структуру налоговых органов, являясь иерархически трехуровневой (федеральный, региональный, местный уровень) и охватывала более двух с половиной тысяч объектов информатизации по всей РФ. АИС "Налог" середины 90-х годов прошлого века имел следующие особенности:

- ИС (информационные системы) находятся на объектах информатизации нижнего уровня иерархии (местный уровень);

- форматы и формы бумажных и электронных документов, бухгалтерской отчетности поступающих в и исходящих от налоговых органов централизовано утверждены;

- отсутствие связей объектов находящихся на одном уровне и выше;

- межуровневый документооборот ограничен в основном документами НСИ (норматив-

но-правового, справочного характера, аналитика и статистическая налоговая отчетность);

- межведомственный документооборот, документооборот с внешними источниками, кредитными организациями и налогоплательщиками осуществляется в большинстве случаев на бумажных носителях;

- отсутствие стандартизованного, единого ПК (программного комплекса) местного уровня (ПК по налоговому администрированию ФЛ и ЮЛ (физических и юридических лиц) различных производителей на каждом объекте информатизации);

- отсутствие юридически значимого электронного документооборота;

Частое изменение налогового законодательства России конца 20 века отражается и в прикладном функционале АИС "Налог" всех уровней. С введением в действие НК РФ (Налогового кодекса РФ), а также в ходе процесса модернизации налоговых органов в 2002-2004 гг. в АИС "Налог" происходят кардинальные изменения. В процессе модернизации ФНС России производится перепроектирование и оптимизация бизнес-процессов налогового администрирования на местном уровне, и как результат утверждается типовая структура налогового органа местного уровня, организованного по функциональному признаку, а также типовые рабочие места. Результатом модернизации налоговых органов стала модификация компонент АИС «Налог» всех уровней (внедрены единые типовые программные комплексы) и появление новой информационной системы АИС «Налог-2» (СЭОД) (рис. 1).



Рис. 1. Архитектура информационной система АИС "Налог-2"

Этот этап развития АИС «Налог-2» отличается формированием ИС (информационных ресурсов) регионального и федерального уровня на базе ресурсов местного уровня и введением юридически значимого электронного документооборота.

С ростом доступности “Internet” политика информационного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками меняется в сторону минимизации контактов благодаря применению современных информационных и электронно-цифровых технологий. В системе АИС «Налог-2» (СЭОД) создается система информационного взаимодействия с налогоплательщиками, состоящая из двух подсистем:

1. Подсистема представления налоговой и бухгалтерской отчетности.

2. Система информационных сервисов;

Итогом таких изменений стала трансформация АИС «Налог-2» (СЭОД) от инструмента решения сугубо внутренних задач к инструменту предоставления услуг для налогоплательщиков.

Вместе с тем с целью повышения качества налогового администрирования и предоставления услуг с 2006 года по настоящее время ФНС России ведет работы по модернизации архитектуры АИС «Налог-2» (СЭОД). (рис. 2).

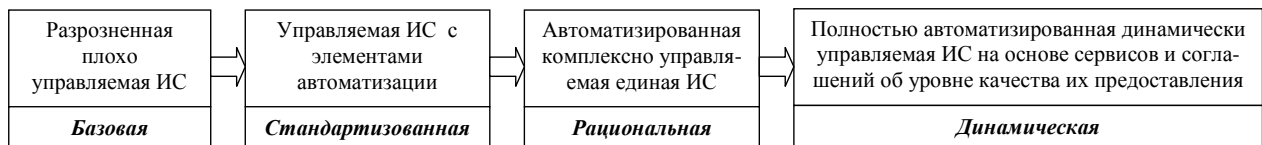


Рисунок 2. Стадии развития информационных систем

Вместо различных разноуровневых ПК (программных комплексов) с позадачным принципом построения, АИС “Налог-3” нового поколения (рисунок 4) будет представлять со-

бой интеллектуальную систему в однородном информационном пространстве, с централизованными на федеральном уровне информационными ресурсами, с единой политикой и стра-

тегией развития информационной инфраструктуры и информационной безопасности.

Эксперты в области информационных технологий выделяют 4 основные стадии развития информационных систем (таблица 1), которые

нужно пройти для достижения уровня, где они смогут быстро адаптироваться под постоянно меняющиеся условия внешней среды, быть эффективным средством и инструментом для решения поставленных задач.

Таблица 1. Матрица определения стадии развития информационной системы

	Базовая	Стандартизованная	Рациональная	Динамическая
Безопасность	<ul style="list-style-type: none"> Отсутствие стандартов Отсутствие мониторинга 	<ul style="list-style-type: none"> Активная защита Управление ис-правлениями (WSUS: Update Services) 	<ul style="list-style-type: none"> Внедрение стандарта Управление и единого центра Групповые политики безопасности Мониторинг всех устройств, включая мобильные IPSec для изолирования критических систем 	<ul style="list-style-type: none"> Полностью автоматизированный процесс управления событиями безопасности на основе модели нарушителя
Идентификация и контроль доступа	<ul style="list-style-type: none"> Отсутствие общей модели Работа пользователя на рабочих станциях в режиме администратора 	<ul style="list-style-type: none"> Использование Active Directory для аутентификации авторизации пользователя 	<ul style="list-style-type: none"> Глобальный каталог 	<ul style="list-style-type: none"> Централизованное управление Делегирование полномочий
Управление конфигурациями и изменениями	<ul style="list-style-type: none"> Отсутствие стандартов оборудования и программного обеспечения Ограниченное тестирование приложений 	<ul style="list-style-type: none"> Определенный стандарт оборудования и программного обеспечения Установка обновлений Тестирование приложений в отделах 	<ul style="list-style-type: none"> Стандартизация образов и их автоматизированная установка Тестирование и сертификация корпоративных приложений 	<ul style="list-style-type: none"> Централизованная установка обновлений и исправлений Автоматизированное тестирование совместимости приложений
Копирование и восстановление данных	<ul style="list-style-type: none"> Отсутствие формальных процедур 	<ul style="list-style-type: none"> Для критических серверов 	<ul style="list-style-type: none"> Для всех серверов 	<ul style="list-style-type: none"> Для всех серверов и рабочих станций
Организация ИТ-процессов	<ul style="list-style-type: none"> Решение проблем по мере поступления Отсутствие координации работ между различными ИТ подразделениями 	<ul style="list-style-type: none"> Реактивная модель решения проблем 	<ul style="list-style-type: none"> Проактивная модель решения проблем 	<ul style="list-style-type: none"> Все процессы регламентированы Управление качеством предоставляемого сервиса

Таким образом, процесс модернизации АИС в ФНС можно охарактеризовать как форсированный переход от системы в стадии “стандартизованная” в систему, находящуюся в стадии “динамическая”, которая в свою очередь

характерна централизацией контура управления, подсистем и информационных ресурсов.

На рисунке 3 представлена целевая архитектура АИС “Налог-3” нового поколения.



Рисунок 3. Целевая архитектура АИС "Налог-3"

Результатом внедрения новой автоматизированной информационной системы АИС «Налог-3» должны стать:

1. Повышение качества налогового администрирования за счет:

- внедрения технологий «Налогового автомата»;

- перехода на электронные налоговые платежи;

- мониторинга деятельности налоговых органов;

- использования порталных технологий.

2. Снижение эксплуатационных расходов.

3. Повышение надежности системы.

4. Переход на модель облачных вычислений.

Преимуществом АИС «Налог-3» перед системами предыдущих поколений станет:

Для сотрудников налоговых органов:

- минимизация или полное отсутствие дублирования информации по налогоплательщикам, а значит, минимальная противоречивость данных: вся работа будет вестись с актуальной и целостной информацией;

- исключение передачи данных между уровнями (местным, региональным, федеральным), в том числе межинспекционный обмен: любые изменения данных доступны всем налоговым органам;

- использование единой централизованной нормативно-справочной информации (НСИ);

- с внедрением технологии «налогового автомата» большинство процессов налогового контроля автоматизируются, что приведет к сокращению объема ручных операций и, как следствие, повысится уровень качества и контроля деятельности налоговых органов.

Для налогоплательщиков:

- дальнейшее развитие электронных сервисов личного кабинета налогоплательщика повысит уровень удобства, комфортности и оперативности во взаимодействии с налоговыми органами и снизит до минимума количество личных контактов с сотрудниками налоговых органов.

Список литературы

1. Казиев В.М., Шандиров О.Л. Информатизация налоговых систем. Сб. тезисов Международной научно-практической конференции «ИТО-99», часть 2, Москва, МИФИ, 1999.
2. Шандиров О.Л., Имельбаев И.С., Кондратенко В.И. Информационные технологии налоговой службы. Международная научно-практическая конференция «Новые информационные технологии и их региональное развитие» (тезисы докладов), Нальчик, 2004г.
3. Налоговое администрирование: Учебник для студентов вузов, обучающихся по профилям направления "Экономика" и специальностям "Налоги и налогообложение", "Экономическая безопасность" / [О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханфаев и др.]; под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханфаева. – 3-е изд. – Йошкар-Ола.: ООО "Стринг", 2013. - 418 с.
4. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: учебник для вузов.- М: ЮНИТИ-ДАНА, 2000, 511 с
5. <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/7058189/8/> Положение об организации работ по развитию (модернизации) автоматизированной информационной системы Федеральной налоговой службы (АИС ФНС России) (утв. приказом Федеральной налоговой службы от 18 июня 2014 г. № ММВ-7-6/323@)
6. <http://www.uecs.ru/logistika/item/2184-2013-06-08-07-01-03/> Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов. М.А.Солярик

*Поминова Ольга Викторовна,
вице-президент по экономике ООО "Фирма Мортадель"*

РОСТ СТОИМОСТИ БИЗНЕСА КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

В управленческих решениях, связанных с необходимостью оценки стоимости бизнеса, требуется наличие научно-методического инструментария и нормативного обеспечения выбора методов и подходов к оценке. Возможные варианты оценок приведены в статье. Дано определение справедливой стоимости и охарактеризованы уровни ее иерархии.

Ключевые слова: бизнес, стоимость, оценка, методы, справедливая стоимость.

В условиях рынка экономическое благосостояние собственников формируется в зависимости от стоимости бизнеса: "чем дороже бизнес оценивается рынком, тем выше благосостояние" [1, с. 239]. Между тем, факторов, влияющих на оценку стоимости бизнеса, существует большое количество, которые зависят от цели оценки, применяемой методики, времени, по отношению к которому производится оценка.

Формы стоимости организации, как объекты оценки, могут быть следующими:

- текущая балансовая стоимость (бухгалтерская, формируемая на основе данных бухгалтерской отчетности);
- ликвидационная стоимость, часто приравненная к чистой стоимости активов, опреде-

ляемая при необходимости реорганизации или продажи;

- инвестиционная стоимость, определяемая для конкретного инвестора (или группы инвесторов), учитывающая возможные ограничения и предпочтения самого инвестора;

- рыночная стоимость, имеющая аналоги и используемая акционерами и государством для принятия решений;

- справедливая рыночная стоимость, близкая к рыночной, но определяемой в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В зарубежной литературе можно встретить достаточно широкий перечень методов оценки компаний (фирм). Часть из них приведена в таблице 1.

Таблица 1. Характеристика зарубежных методов оценки стоимости компаний (фирм)

Методы	Характеристика и применение
Метод способности самокупаться (Ability-To-Pay Method)	предполагает оценку стоимости фирмы при условии ее покупки на заемные средства. Величина заемного капитала при этом приравнивается к оценке стоимости бизнеса
Метод дисконтированных денежных потоков (Discounted Cash Flow Method)	применяется при приобретении фирмы как инвестиции, планируемой к перепродаже через несколько лет. Метод может применяться для срочной перепродажи (в обстановке высокого риска)
Метод капитализации потоков дохода (Capitalization of Income Stream Method)	применяется по отношению к фирме, имеющей высокие доходы, значительно превосходящие стоимость активов
Метод превосходящих доходов (Excess Earnings Method)	применяется для оценки любой прибыльной компании
Метод экономической стоимости активов (Economic Value of Assets Method)	применяется в отношении фирм со снижающейся доходностью, а также с целью продажи фирмы по частям
Бухгалтерская оценка чистой стоимости (Net Worth Per Books Approach)	определяется как результат вычитания суммы обязательств и суммы активов фирмы на основании данных бухгалтерского баланса
Метод налоговой службы США (Internal Revenue Service Method)	применяется для определения суммы налогов, рассчитываемых на подарки, наследство. Определяется как: активы <i>минус</i> нематериальные активы <i>минус</i> обязательства <i>плюс</i> капитализированный дополнительный поток доходов (от гудвилла)
Метод сравнимых сделок (Comparable Sales Method)	применяется для определения стоимости фирмы как аналога подобной фирмы, продаваемой в настоящий момент времени
Метод мультипликатора Цена/Доходы (Price/Earnings Ratio Method)	применяется для крупных компаний, акции которых котируются на фондовых биржах

Методы	Характеристика и применение
Подход с позиций возмещения (Replacement Cost Approach)	используется для целей страхования. Оценивается стоимость восстановления бизнеса в текущих ценах.
Отраслевые упрощенные подходы (Rule-of-Thumb Pricing Methods)	определяется на основе сложившихся соотношений цен
Метод обеспеченности займа (Secured Loan Value)	используется как метод определения займа, необходимого для дальнейшего развития фирмы после ее покупки

Перечисленные в таблице методы не являются исчерпывающими. Для оценки стоимости бизнеса (цены фирмы) применяются и различные модели, разработанные на основе экономической, финансовой и налоговой практик. Например, в отечественной и зарубежной практике оценки объектов недвижимого имущества, где наработан значительный перечень видов стоимости объектов (рыночная, потребительская, инвестиционная, страховая, цена замещения, восстановительная, залоговая, ликвидационная, налоговая, утилизационная, цена действующего предприятия) [2, с. 164-165] применяются три основных методических подхода к оценке:

- *сравнительный подход*, для которого главным условием является развитый рынок сделок купли-продаж аналогичных объектов;

- *доходный подход*, для которого используются достаточно сложные расчеты, связанные с капитализацией доходов и другими задачами определения будущих доходов;

- *затратный подход*, применяется в условиях минимального объема затрат, требуемого на возобновление деятельности объекта.

В практике налогового контроля кроме перечисленных выше подходов используются также "метод сопоставимой рентабельности", "метод распределения прибыли", " транзакционный метод чистой маржи – TNMM (The transactional net margin method)"; " метод распределения прибыли – Profit Split Method" [3, с. 251].

Большой интерес в условиях открытого информационного рынка представляет оценка по справедливой стоимости. Сферу ее применения определяет международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (ред. от 17.02.2014), введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н.

Согласно стандарту "Справедливая стоимость - это рыночная оценка, а не оценка, формируемая с учетом специфики предприятия. По

некоторым активам и обязательствам могут существовать наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация. По другим активам и обязательствам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация могут отсутствовать. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна и та же - определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство)" [4]. Если цена на идентичный объект отсутствует на рынке, то организация может применять любые другие методы оценки, которые максимально подтверждаются наблюдаемыми исходными данными. Причем, любая рыночная оценка должна определяться с использованием допущения о риске. То есть справедливая стоимость определяется как цена от продажи объекта, осуществляемой на организованном рынке между участниками сделки.

Предполагается, что все участники рынка действуют в собственных экономических интересах, подвергаясь при этом кредитным, финансовым и другим рискам, свойственным для применяемой в целях оценки информации. Информация, то есть исходные данные для определения справедливой стоимости, рассматривается в трех уровнях, каждому из которых соответствует определенный уровень иерархии справедливой стоимости. Наибольший приоритет в иерархии справедливой стоимости отдается котироваемым (некорректируемым) ценам на активных рынках для идентичных объектов, что соответствует исходным данным первого уровня. Наименьший приоритет отдается ненаблюдаемым исходным данным, соответствующим исходным данным третьего уровня. Характеристика исходных данных приведена в таблице 2.

Таблица 2. Уровни исходных данных, соответствующих иерархии справедливой стоимости

Уровни исходных данных	Исходные данные
1 уровень	Котируемые цены (некорректируемые цены) на активных рынках для идентичных объектов, к которым организация может получить доступ на дату оценки. Котируемая цена рассматривается как надежное доказательство справедливой стоимости
2 уровень	Исходные данные не являющиеся котируемыми ценами, но наблюдаемые (прямо или косвенно для оценки объекта). Причем наблюдаемыми эти исходные данные должны быть на протяжении всего срока действия объекта
3 уровень	Ненаблюдаемые исходные данные для оценки объекта используются в случаях, когда рыночные данные недоступны, разрабатываются с использованием всей доступной информации о возможных допущениях при определении цены.

Несмотря на то, что МСФО (IFRS) 13 предусматривает оценку по справедливой стоимости активов и обязательств, не раскрывая содержание активов, можно предположить, что, например, приобретаемое в результате сделки купли-продажи предприятие (организация) может квалифицироваться как актив при постановке на баланс покупателя под наименованием "цена приобретенного предприятия (цена фирмы)". Такой актив в российском бухгалтерском учете признается нематериальным активом, учитывается в составе счета 14 "Нематериальные активы", амортизируется в течение всего срока дальнейшей эксплуатации. Думается, что в Руководство по применению данного стандарта Министерство финансов России должно внести поправки для его применения в отношении оценки стоимости бизнеса, то есть организации, рассмотрев при этом различные варианты сделок в отношении купли-продажи, безвозмездной передачи, разных форм реорганизации и других условий, соответствующих применению справедливой стоимости.

Список литературы

1. Финансовые решения в управлении бизнесом: теоретический и методический минимум / В.Н. Вяткин, В.А. Гамза, Дж. Хемптон. – М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2007.
2. Бобошко Н.М. Оценка и контроль в системе имущественного налогообложения: теория и методология: Монография / Н.М.Бобошко. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2011. – 260 с.
3. Налоговое администрирование: Учебник для студентов вузов, обучающихся по профилям направления "Экономика" и специальностям "Налоги и налогообложение", "Экономическая безопасность" / [О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев и др.]; под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. – 3-е изд. – Йошкар-Ола.: ООО "Стринг", 2013. - 418 с.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (ред. от 17.02.2014), введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н.
5. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Интерпретация показателей финансовых отчетов организаций, составленных в соответствии с МСФО // Аудит и финансовый анализ. 2005. № 4. С. 28-35.
6. Миргородская М.Г. Учетно-аналитическая информация в системе управления организацией // Вопросы экономики и права. 2013. № 57. С. 124-129.

*Сарычева Наталья Вячеславовна,
магистрант кафедры бухгалтерского учета,
налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: nkc.yola@gmail.com*

РАЗВИТИЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ С НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ

Рассматриваются направления развития и задачи, решаемые налоговыми органами в области качества предоставления государственных услуг и реализации государственных функций.

Ключевые слова: государственные услуги, взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками, электронный документооборот, электронные сервисы.

В настоящее время в Российской Федерации особую актуальность и социальную значимость приобретают вопросы, связанные с повышением эффективности деятельности органов государственной власти, с качеством оказываемых государством услуг в контексте развития гражданского общества.

Одной из приоритетных и социально значимых задач Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) является повышение качества исполнения государственных функций и оказания государственных услуг налогоплательщикам. Тема особенно актуальна для налоговой службы сейчас, когда реализация политики ФНС России направлена на качественный сервис, отвечающий требованиям государственных, межгосударственных и международных стандартов серии ISO 9000, определяющих требования к системе менеджмента качества организаций и предприятий.

Внедрение данных стандартов позволит ФНС России выйти на качественно новый уровень предоставления государственных услуг и реализации государственных функций, оптимизировать процессы и ресурсы, необходимые для деятельности ФНС России.

ФНС России активно проводит работу по совершенствованию взаимодействия с налогоплательщиками по обмену документами и информацией, упрощая процедуру, снижая издержки, используя новые технологии и электронный документооборот. Приоритетными направлениями этой работы являются открытость, умение вести конструктивный диалог с налогоплательщиками, реализация направленных, нацеленных на повышение налоговой культуры и добросовестное исполнение налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов.

По результатам «Информационно - аналитической системы мониторинга качества государственных услуг» www.vashkontrol.ru за 9 месяцев 2015 года ФНС России получено 511296 оценок граждан по результатам предоставления государственных услуг. Доля граждан, положительно оценивающих результат полученной государственной услуги (оценки «4» и «5»), в целом по Российской Федерации, составила 98,43%, средняя оценка 4,91.

Граждане, получающие государственные услуги, могут оценить скорость работы, профессионализм персонала, удобство процедуры и уровень комфорта в помещениях. Оценки можно выставлять через смс-сообщения, портал «Ваш контроль», сайты органов власти (в том числе сайт ФНС России), Портал государственных услуг. На основании поступивших на сайт «Ваш контроль» мнений граждан формируется сводная оценка по каждому территориальному органу федерального органа исполнительной власти, в том числе налогового органа. Эти оценки должны анализироваться в соответствующих федеральных органах исполнительной власти, затем на основании сводных оценок формируется оценка гражданами эффективности деятельности руководителей.

Вопрос создания интернет-ресурса федерального органа исполнительной власти в области налогов встал более 10 лет назад. Именно тогда были изданы приказ МНС России от 14.01.2004 № БГ-3-27/13@ «О введении Интернет-сайта МНС России» и распоряжение МНС России от 13.02.2004 № 44@ «Об информационном наполнении Интернет-сайта МНС России».

В настоящее время ФНС России активно развивает электронные сервисы, направленные на предоставление максимально доступной информации в электронном виде. Воспользовав-

шись электронными сервисами, налогоплательщик не только сэкономит время, но и создаст для себя наиболее комфортные условия при взаимодействии с налоговыми органами.

На официальном сайте ФНС России <http://www.nalog.ru> на сегодняшний день представлено более 40 электронных сервисов. Вот только некоторые услуги, которые можно найти на сайте:

«Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» – получение общедоступной информации из ЕГРЮЛ о себе или контрагенте: наличие информации в ЕГРЮЛ, сведения о предстоящей реорганизации, адреса массовой регистрации и др.

«Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» - доступ к сведениям о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, объектах движимого и недвижимого имущества, получение налоговых уведомлений, оплата налоговых платежей, обращения в налоговые органы, отслеживание статуса камеральной проверки декларации по форме 3-НДФЛ;

«Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» – информация о начисленных и уплаченных налогах, наличии переплат, задолженности, невыясненных платежей, получение выписки из ЕГРЮЛ и ЕГРН в отношении себя, направление в налоговый орган документов, заявлений на возврат/зачет денежных средств, уточнение платежа, проведение сверки расчетов по налогам и др.

«Онлайн-запись на прием в инспекцию» - онлайн-запись на прием в налоговую инспекцию в удобное для налогоплательщика время.

«Обратиться в ФНС России» - отправка в ФНС России в электронном виде обращений и запросов о предоставлении информации от любого заинтересованного лица.

«Адрес и платежные реквизиты вашей инспекции» – быстрый поиск необходимой информации о налоговой инспекции, обслуживающей налогоплательщика по указанному им адресу.

«Часто задаваемые вопросы» - содержит более 120 тысяч ответов на самые актуальные и часто задаваемые вопросы налогоплательщиков: о действующем налоговом законодательстве, ставках имущественных налогов, льготах, налоговых вычетах, порядке взаимодействия с налоговыми органами, работе сервисов на сайте ФНС России и многом другом.

«Создай свой бизнес» - представляет собой интерактивную версию одноименной брошюры, разработанной ФНС России. Данный сервис позволяет выбрать форму регистрации и режим налогообложения, осуществить государ-

ственную регистрацию, узнать о правилах применения контрольно-кассовой техники, получить необходимую информацию о процедуре проведения налоговых проверок.

«Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами» - разъясняет налогоплательщикам официальную позицию ФНС России о порядке заполнения налоговых деклараций, исчисления и уплаты налогов и сборов, согласованную с Минфином России. Сервисом также предусмотрена возможность отправки сообщений о несоблюдении налоговым органом рекомендаций (разъяснений) ФНС России.

Необходимость перехода на безбумажные технологии, внедрение электронного документооборота несет в себе положительный экономический эффект: снижение затрат организаций на расходные материалы, на почтовые услуги, на ведение архива документов на бумажном носителе (затраты на бумагу, персонал, аренду площадей для архива и т.д.), сокращение времени на обработку и обмен данными, сокращение количества ошибок, возможность оперативного поиска нужного документооборота в электронном архиве. Поэтому реализация новых форм информационно - технологического сотрудничества позволит повысить эффективность бизнеса и организации взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Список литературы

1. Налоговое администрирование: учебник для студентов вузов, обучающихся по профилям направления «Экономика» и специальностям «Налоги и налогообложение», «Экономическая безопасность» / (Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. и др.) под ред. Мироновой О.А., Ханафеева Ф.Ф. – 3-е изд. - Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2013.
2. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. - М., 2013.
3. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. О сущности налоговой политики, налогового администрирования и налогового менеджмента // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4 (21).
4. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: развитие науки и практики// Экономический вестник Ярославского университета. 2014. № 32.
5. Информационно-аналитическая система мониторинга качества государственных услуг «Ваш контроль»// [электронный ресурс www.vashkontrol.ru].
6. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 01.07.2014)/ [электронный ресурс <http://minfin.ru> по состоянию на 19.12.2014].

УЧЕТ. АНАЛИЗ. КОНТРОЛЬ

*Гетьман Виктор Григорьевич,
д-р экон. наук, профессор,
заслуженный работник высшей школы Российской Федерации,
профессор кафедры бухгалтерского учета
Финансового университета при Правительстве РФ,
заслуженный работник высшей школы РФ
Россия, г. Москва
E-mail: buhuchet@fa.ru*

ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ КОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

В статье критически оцениваются действующие положения по учету: безнадежных долгов; операций по договорам уступки права требования; лицензионных платежей; процентов по кредитам и займам; налога на прибыль. Даны конкретные предложения по их совершенствованию.

Ключевые слова: бухгалтерский и налоговый учет; дебиторская задолженность; проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам; налог на прибыль; лицензионные договоры; договоры уступки права требований.

В современных условиях экономика нашей страны испытывает определенные трудности, порожденные санкциями, установленными ЕС, США и рядом других государств. Это не могло не сказаться и на состоянии расчетной дисциплины в России. В последнее время заметно возросли суммы безнадежных долгов по договорам процентного и беспроцентного займа. Увеличились также объемы операций по договорам уступки права требования. В результате усилились и дискуссии по вопросам, связанным с действующим порядком учета данных операций, который, заметим, подвергался и ранее критике. К тому же накопившаяся в этой области судебная практика не отличалась единообразием. В результате Министерство финансов Российской Федерации было вынуждено издать специальное письмо от 24 апреля 2015 г. №03-03-06/23763, разъясняющее свою позицию по данным вопросам.

Однако появление этого документа не ставило, так сказать, по ним все точки над «и». Более того, в письме, по сути дела, констатируется возможность разночтения действующих норм в рассматриваемой сфере и в будущем. В нем, в частности, отмечается «что мнение, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 07.08.2007 №03-02-07/2-138 направляемое мне-

ние имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающимся от трактовки, изложенной в настоящем письме».

В чем же конкретно выражается мнение Минфина РФ? Применительно к потерям части сумм дебиторской задолженности, которые несет ее владелец, по договору уступки права требования, то они, при определении налога на прибыль, не должны приниматься в расчет. Однако такое мнение, по меньшей мере, не бесспорное. В качестве аргумента, свидетельствующего не в пользу его, можно привести то обстоятельство, что убытки от продажи других активов (оборотных и внеоборотных), как правило, принимаются в расчет при определении налогооблагаемой прибыли. Поэтому отсутствуют какие-либо весомые теоретические основания поступать по-иному с суммами убытка от продажи дебиторской задолженности. На практике отдельные суды при вынесении своего решения по этим вопросам поступали именно подобным образом (ФАС Центрального округа, ФАС Западно-Сибирского округа, ФАС Уральского округа, и др.).

Другие суды выносили противоположные по характеру решения, т. е. они совпадали в данном вопросе с изложенным выше мнением Минфина РФ. Однако, чтобы эта норма полу-

чила однозначное толкование со стороны экономических субъектов, необходимо ее четко прописать в Налоговом кодексе (хотя, как отмечалось выше, такой подход вызывает немало сомнений). Если он будет окончательно законодательно закреплён, то, на наш взгляд, целесообразно изменить также действующий порядок отражения в бухгалтерском учете убытков по операциям по договору уступки права требований.

В целях сближения правил, действующих в бухгалтерском и налоговом учете, и устранения неоправданных различий между ними (на что направлено, кстати сказать, и распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 №162-р «Совершенствование налогового администрирования») необходимо в бухгалтерском учете суммы указанных потерь (убытков) списывать с кредита счетов по учету расчетов (сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», и др.) прямо на дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а не на счет 91, как это имеет место сейчас.

Критической оценки заслуживает и действующий порядок учета безнадежных долгов. К последним причисляют «те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации» [2. ст. 266, п.2].

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации общий срок исковой давности, как известно, составляет три года (ст. 196). А для «отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком» (ст. 197).

Если экономический субъект не возвратил долг в течение указанного срока исковой давности кредитору, то в учете последнего он подлежит списанию в установленном порядке. А именно, в бухгалтерском учете у него эту дебиторскую задолженность погашают за счет резерва по сомнительным долгам (если он создавался). В тех случаях, когда его окажется недостаточно, то оставшуюся сумму относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы» и они входят в состав, так называемых, «внебалансовых расходов». В ситуациях, когда экономический субъект вообще не создавал указанный резерв,

то все суммы безнадежного долга относят в бухгалтерском учете на счет 91. В налоговом учете они также отражаются в составе внебалансовых расходов и их принимают в расчет при определении налогооблагаемой прибыли, уменьшая тем самым суммы налога на прибыль. Однако всегда ли такой порядок оправдан? На наш взгляд, нет. В частности, на практике наблюдается целый ряд случаев, когда в интересах дела должен быть узаконен (помимо ныне действующего) и другой порядок погашения безнадежных долгов. А именно, в бухгалтерском учете экономического субъекта погашать их следует в ряде ситуаций за счет источников его собственных средств, т. е. отнести надо прямо на дебет счета 84 (а не на счет 63 или 91, как сейчас установлено). А в налоговом учете – не принимать такие безнадежные долги в расчет при определении налогооблагаемой прибыли. К подобного рода ситуациям относятся прежде всего случаи, когда срок исковой давности был пропущен по вине самого экономического субъекта, либо он в течение его не принял всех необходимых мер для взыскания рассматриваемой дебиторской задолженности; или она образовалась по операциям криминального происхождения (например, по сговору с, так называемыми, фирмами-однодневками; фирмами-«прокладками», и т. п.). К сожалению, в России подобного рода негативные явления в ее экономике нельзя отнести к редко встречающимся. Поэтому предлагаемые нами меры вполне назрели.

Вместе с тем в рыночной экономике довольно широкое распространение получили хозяйственные операции, в основе которых лежат лицензионные договоры. Между тем отдельные вопросы, связанные с их учетом, до настоящего времени носят дискуссионный характер. К числу последних, в частности, принадлежит и порядок учета расходов в виде платежей по лицензионному договору на предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности. Споры в основном ведутся по вопросу при каких условиях данные расходы можно включать в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. В соответствии с НК РФ (ст. 252) это правомерно делать лишь тогда, когда данные затраты, понесенные налогоплательщиком, признаются обоснованными и документально подтвержденными. Поэтому наличие лицензионного договора в рассматриваемом случае является обязательным условием и против этого, заметим, никто обычно не возражает. Споры возникают лишь по вопросу регистрации данного договора, а точнее, можно

ли затраты в виде платежей по лицензионному договору на предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности, понесенные налогоплательщиком, принимать в расчет при определении налога на прибыль, если данный договор еще не прошел установленной процедуры его регистрации? Дело в том, что в ГК РФ имеется статья 1235 согласно которой «несоблюдение письменной формы или требования о государственной регистрации влечет за собой недействительность лицензионного договора».

Минфин РФ в этой связи в своем письме от 26.07.2013 №03-03-06/1/29761 указал, что до регистрации договора лицензионные платежи не должны включаться в расходы в расчетах по определению суммы налога на прибыль. Однако буквально через три месяца он в новом письме (от 23.10.2013 «03-03-06/1/44292») несколько изменил свою точку зрения в данном вопросе. Суть ее заключается в том, что рассматриваемые платежи по лицензионному договору можно учитывать в указанных расходах еще до регистрации договора, но только в том случае, если он подан на государственную регистрацию. Такой же позиции придерживается ФАС Московского округа и ряд иных арбитражных судов. В то же время другие арбитражные суды (ФАС Северо-Кавказского округа; ФАС Волго-Вятского округа; ФАС Поволжского округа) в своих постановлениях выносили решения, в соответствии с которыми лицензионные платежи можно учитывать в рассматриваемых расходах до регистрации договора (причем безотносительно к тому подан он или еще нет на регистрацию). Такая позиция, на наш взгляд, является более обоснованной по сравнению с указанными выше «Ахиллесовой пятой», если так можно выразиться, позиции Минфина РФ и других структур, ее разделяющих, является то, что они оставляют в стороне вопрос о том, а как быть с доходами, которые получает налогоплательщик от деятельности, связанной с использованием лицензионного договора в тот период, когда лицензионные платежи по нему предлагается не признавать в расходах при определении величины налога на прибыль?

В определенной мере было бы логично в таком случае не признавать и доход, полученный от использования лицензии в период, если и не всю его сумму, полученную за это время, то по меньшей мере часть ее, равную сумме лизинговых платежей за этот период. Причем отражать последнюю в бухгалтерском учете в таком слу-

чае необходимо было бы на счете 98, т.е. в составе доходов будущих периодов. А списывать затем их с данного счета на счет 99, т.е. на финансовые результаты соответствующего отчетного периода, целесообразно было бы, по мере признания лицензионных платежей в составе расходов, принимаемых в расчет при определении налога на прибыль.

Однако этот или предыдущий вариант (т.е. безотносительно к прохождению процедуры регистрации лицензионного договора) учета лицензионных платежей следует «узаконить», более четко прописать в НК РФ, в целях достижения единообразия в понимании разными экономическими субъектами одних и тех же правовых норм, установленных в рассматриваемой области.

Имеется ряд вопросов и в отношении действующего порядка учета процентов по кредитам и займам. Прежде всего – по коммерческим кредитам, и, в частности, процентов за предоставление рассрочки платежа за реализованную продукцию (выполненные работы; оказанные услуги) покупателям. По поводу самой экономической их природы продолжительное время велись оживленные дискуссии, а также о том должны ли по ним начислять НДС? Минфин РФ вначале в своих письмах (от 29.11.2010 №03-07-11/457; от 29.12.2011 №03-07-11/356; от 31.10.2013 №03-07-14/46530) разъяснял, что НДС по процентам надо начислять, поскольку они, по его мнению, непосредственно связаны с реализацией товаров. Эту точку зрения разделяли и отдельные арбитражные суды (в частности, ФАС Дальневосточного округа, и др.). Однако большинство других арбитражных судов в своих постановлениях приходили к противоположным выводам. Они отмечали, что рассматриваемые проценты не являются составной частью стоимости реализованных товаров, а представляют собой, по сути дела, плату за предоставленный заем средств. Поэтому к ним, как они считают, должны применяться нормы о договоре займа. А в соответствии с ним, НДС на проценты по займам не должен начисляться. Такую позицию в данном вопросе заняли ФАС Поволжского округа; ФАС Московского округа; ФАС Северо-Кавказского округа, а также ВАС РФ. В результате Минфину РФ пришлось поменять свою позицию, которую он ранее отстаивал. В своих письмах последнего периода (от 18.08.2014 №03-07-11/41207; от 21.05.2015 №03-07-05/29303) он уже делал вывод о том, что НДС не надо начислять на проценты по коммерческому кредиту. Мы со своей стороны

также ее разделяем, как более обоснованную в рамках действующих правовых норм в данной области. Однако сделаем одно замечание. Не ставя под сомнение правомерность ссылки в данном споре на нормы о договоре займа, все же было бы желательно пересмотреть действующий порядок налогообложения доходов, полученных в виде процентов по кредитам и займам. В отношении их следовало бы ставку налога на прибыль установить на уровне 30%.

Попутно заметим, что стимулирующий потенциал этого рычага (ставка налога на прибыль) в настоящее время используется не в полной мере. Установленные его ставки, по нашему мнению, нуждаются в дальнейшей дифференциации в разрезе отраслей, уже хотя бы из-за того, что уровень рентабельности у них весьма различен (в т. ч. и по объективным причинам).

Надеяться в России на быстрый перелив капитала из одной отрасли в другую для выравнивания у них уровня рентабельности не приходится. Поэтому предлагаемая нами мера вполне назрела. Вместе с тем, исходя из практических соображений, целесообразно дифференцировать нормы налога на прибыль и внутри отдельных отраслей, чтобы более эффективно использовать имеющийся потенциал у предприятий/ организаций для решения накопившихся в экономике России проблем. Так, в настоящее время наша страна из-за введенных Западом санкций, несет, как отмечалось ранее, заметные потери. Возникла, так называемая, проблема импортозамещения. Ее решение не терпит отлагательств. Поэтому, чтобы повысить экономическую заинтересованность хозяйствующих субъектов в оперативном ее решении, вполне оправдано было бы предприятия/ организации, наладившие выпуск импортозамещающего вида(ов) продукции, освободить на один-два года от налога на прибыль, полученную от ее реализации. А затем еще в течение нескольких лет (в зависимости от сложившихся обстоятельств) взимать этот налог по заметно сниженным ставкам по сравнению с основной ставкой, установленной для остальной продукции. Есть достаточно оснований предполагать, что такой подход пошел бы на пользу делу, ускорив темпы развития экономики нашей страны.

Но сделать надо не только это. Необходимо также уточнить сам действующий порядок учета процентов по кредитам и займам. В настоящее время в бухгалтерском учете, как известно, проценты по кредитам и займам по мере их начисления отражают, как правило, в составе

прочих расходов, т.е. на дебете счета 91. Исключение из этого общего правила составляют проценты по долгосрочным кредитам, выданным на строительство/ реконструкцию зданий/ сооружений. Суммы начисленных процентов по долгосрочному кредиту, приходящиеся на период до завершения указанных работ, включаются в инвентарную стоимость объекта; а после их завершения (т.е. после принятия объекта в эксплуатацию) – относят к прочим расходам (т.е. учитываются на счете 91).

Примерно аналогичный порядок установлен в отношении процентов по краткосрочным кредитам, выданным, к примеру, на покупку материальных ценностей. Если проценты по нему пришлось начислить и уплатить до их приобретения, то суммы процентов подлежат включению в фактическую себестоимость материальных ценностей; а если после приобретения последних – то сумму этих процентов относят в бухгалтерском учете на дебет счета 91.

В налоговом учете действуют несколько иные правила. Все проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам (в том числе на покупку (строительство основных средств, их достройку, дооборудование, реконструкцию) согласно НК РФ (п.п. 2; п. 1 ст. 265) отражают в составе внереализационных расходов и учитывают по особым правилам (ст. 269, п. 8, ст. 272 НК РФ).

Такие различия в порядке отражения процентов по кредитам и займам в бухгалтерском и налоговом учете, естественно, порождают дополнительные расходы и неоправданно усложняют их учет в экономических субъектах. На устранение подобного рода «несстыковок» между ними направлена, упоминавшаяся выше, «Дорожная карта» «Совершенствование налогового администрирования». Причем в ней предложено сближение между ними осуществлять прежде всего за счет упрощения налогового учета. Принимая во внимание данное обстоятельство, налоговый учет процентов по кредитам и займам следует «перестроить» на базе норм, действующих в бухгалтерском учете. В пользу такого подхода свидетельствует и тот аргумент, что бухгалтерский учет в России реформируется на основе МСФО. В результате порядок учета процентов по займам и кредитам в нем приближен к международной практике. В МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» указано следующее: «затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающие определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Прочие затраты по

займам признаются в качестве расходов» (п.1). Поэтому такой подход к унификации правил, действующих в учете, вполне правомерен.

Вместе с тем имеется потребность в более полном раскрытии информации в финансовой отчетности предприятий/ организаций о процентах по кредитам и займам. В частности, о том, какие суммы указанных процентов придется заплатить экономическому субъекту до момента полного погашения уже взятых кредитов и займов. Для этих целей в бухгалтерском учете целесообразно организовать на забалансовых счетах отражение информации о еще не начисленных процентах по кредитам и займам, но обязательных к погашению в следующих за отчетным годом периодах (в разрезе отдельных лет). Эти сведения целесообразно затем раскрывать в финансовой отчетности, предоставляемой экономическим субъектом. Наличие такой информации в составе последней позволит внешним ее пользователям иметь более полную картину о финансовом положении компании и предстоящих ее расходах, связанных с обслуживанием имеющихся у нее на балансе кредитов и займов.

Список литературы

1. Распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 №162-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть II.
3. Письма Минфина РФ:
 - от 24.04.2015 г. №03-03-06/23763;
 - от 07.08.2007 г. №03-02-07/2-138;
 - от 26.07.2013 г. №03-03-06/1/29761;
 - от 23.10.2013 г. №03-03-06/1/44292;
 - от 29.11.2010 г. №03-07-11/457;
 - от 29.12.2011 г. №03-07-11/356;
 - от 31.10.2013 г. №03-07-14/46530;
 - от 18.08.2014 г. №03-07-11/41207;
 - от 21.05.2015 г. №03-07-05/29303.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть IV.
5. МСФО (IAS)23 «Затраты по займам».
6. Гетьман В.Г. Резервы дальнейшего совершенствования системы налогов и сборов// Международный бухгалтерский учет, 2013, №15.
7. Гетьман В.Г. Современные взгляды на бухгалтерский учет и его проблемы// Международный бухгалтерский учет, 2012, №30.
8. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета в России// Международный бухгалтерский учет, 2011, №18.

Шургин Дмитрий Иванович,
канд. экон. наук,
финансовый директор ООО "Аргус-Волга"
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: d.shurgin@mail.ru

КЛАССИФИКАЦИЯ ИНВЕСТИЦИЙ В РЕАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ОСНОВА ОРГАНИЗАЦИИ ИХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассмотрены классификационные особенности инвестиций в реальные активы, уточнена характеристика классификационных позиций инвестиций для их учета. Рассмотрена взаимосвязь отдельных элементов и показателей отчетности, оказывающая влияние на ее информативность.

Ключевые слова: инвестиции, реальные активы, будущие экономические выгоды, классификация, отчетность.

Для эффективной организации бухгалтерского учета необходима точная и правильно структурированная классификация всех его объектов. Инвестиции в реальные активы, особенно в те, которые связаны с осуществлением и развитием капитальных вложений, имеют

большое значение в современной экономике для отдельного предприятия и для экономики страны в целом. Все разновидности инвестиций в реальные активы можно классифицировать по группам (рис. 1).

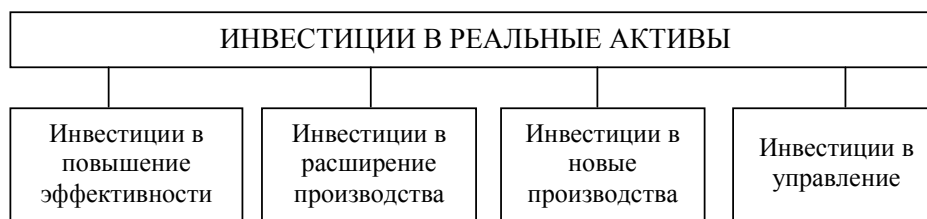


Рис. 1. Классификационные группы инвестиций в реальные активы

Первая группа - инвестиции в повышение эффективности. Их целью является прежде всего создание условий для снижения затрат за счет замены оборудования, обучения персонала или перемещения производственных мощностей в регионы с более выгодными условиями производства.

Вторая группа - инвестиции в расширение производства. Задачей такого инвестирования является расширение возможностей выпуска товаров для ранее сформировавшихся рынков в рамках уже существующих производств.

Третья группа - инвестиции в новые производства. Такие инвестиции обеспечивают создание совершенно новых предприятий, ориентированных на выпуск новых видов товаров (оказание новых видов услуг).

Четвертая группа - инвестиции, осуществляемые для удовлетворения требований государственных органов управления. Эта разновидность инвестиций становится необходимой в том случае, когда предприятие оказывается перед необходимостью удовлетворять требования властей в части либо экономических стандартов, либо безопасности продукции, либо иных условий деятельности, которые не могут быть обеспечены за счет только совершенствования менеджмента.

Перечисленные виды инвестиций характеризуются различным уровнем риска, с которыми они сопряжены. Зависимость между видом инвестиций и уровнем риска определяется степенью опасности не угадать возможную реакцию рынка на изменения результатов работы предприятия после завершения инвестиций.

Организация нового производства незнакомого рынку продукта сопряжена с наибольшей степенью неопределенности. И напротив повышение эффективности в результате снижения затрат производства уже принятого рынком товара несет минимальную опасность негативных последствий инвестирования.

В условиях рыночной экономики осуществление инвестиций нельзя рассматривать как произвольную форму деятельности предприятия: осуществлять или не осуществлять подобного рода операции. Неосуществление или значительное сокращение инвестиций неминуемо приводит к негативным последствиям.

Снижение инвестиций такого рода влияет на сокращение парка основных машин в любой отрасли и, как следствие, на увеличение сроков осуществления строительных работ. Тем более, вопрос обязательного осуществления инвестиций в модернизацию производства в современной России все чаще и чаще определяется обязательными требованиями государства, в том числе в экологических аспектах.

С точки зрения последствий, которые принесет осуществление предполагаемых вложений, все возможные инвестиции можно разбить на две группы:

- пассивные инвестиции, т.е. такие, которые обеспечивают улучшение показателей прибыльности вложений предприятия за счет замены устаревшего оборудования, подготовки нового персонала вместо уволившихся сотрудников и т.д.

- активные инвестиции, т.е. такие, которые обеспечивают повышение конкурентоспособности предприятия и его прибыльности по сравнению с ранее достигнутыми за счет внедрения новой технологии, организации выпуска пользующихся спросом товаров, освоения новых рынков, либо поглощения конкурирующих предприятий.

Инвестиции, осуществляемые при создании или покупке предприятия, являются начальными инвестициями или нетто-инвестициями. Брутто-инвестиции состоят из нетто-инвестиций и реинвестиций. Реинвестиции представляют собой направление освобождающихся инвестиционных средств посредством направления их на приобретение или изготовление новых средств производства с целью

поддержания основных фондов предприятия (инвестиции на замену, рационализацию, диверсификацию и т.д.). Инвестиции, которые идут на расширение, т.е. на увеличение производственного потенциала, являются экстенсивными инвестициями.

Говоря о сущности и классификации инвестиций, нельзя обойти вниманием такое понятие, как «ценность предприятия». Ценность предприятия и ее увеличение являются наиболее значимыми мотивами финансовой политики, проводимой руководителями.

Ценность предприятия можно представить как своеобразную систему, состоящую из двух частей: первая представляет собой рыночную стоимость собственного капитала предприятия; вторая – рыночную стоимость его обязательств. Таким образом, ценность предприятия – это то реальное богатство, которым обладают его владельцы и которое они могут получить в денежной форме, если продадут свою собственность. Его размеры зависят от двух основных групп факторов:

- инвестиций всех типов, т.е. инвестиций в реальные и портфельные активы;
- факторов управления, в том числе финансового и производственного менеджмента.

Ценность предприятия реально определяется величиной его капитала (за исключением капитала, находящегося в форме наиболее ликвидных активов), и положением предприятия на рынке товаров и услуг. Это положение определяется направлениями инвестиций предприятия: если они повышают конкурентоспособность и обеспечивают рост доходности его капитала, то ценность предприятия увеличивается. В противном случае инвестиции, формально увеличивая пассивы баланса предприятия (за счет вложений собственного капитала или привлечения заемных средств, увеличивающих обязательства), приведут к снижению ценности предприятия, поскольку рыночная оценка капитала упадет вслед за снижением его конкурентоспособности и прибыльности.

Поэтому инвестиции в реальные активы целесообразно рассматривать с точки зрения влияния на ценность предприятия.

В экономической литературе имеются различные теории определения ценности предприятия. Но ценность предприятия в любой мо-

мент времени равна современной стоимости всех его будущих поступлений. В случае, если все расчеты приемлемости инвестиций проводятся на основе информации о денежных поступлениях, инвесторы и владельцы предприятия получают адекватные представления о том, приведет ли реализация проекта к увеличению ценности предприятия.

С показателем «денежные поступления» тесно связаны категории «денежные притоки» и «денежные оттоки», анализ которых чрезвычайно важен для оценки деятельности предприятия.

Денежные притоки (притоки денежных средств) предприятия связаны с: продажей товаров за наличные, а также получением от дебиторов платежей по товарам, проданным в кредит; получением доходов от инвестирования в ценные бумаги или операций своих филиалов в стране или за рубежом; продажей своих вновь эмитированных ценных бумаг разных типов; избавлением от ненужных или лишних активов; привлечением кредитов.

Денежные оттоки (оттоки денежных средств) предприятия связаны с: приобретением сырья и материалов для осуществления своей деятельности; выплатой заработной платы работникам; поддержкой в работоспособном состоянии своего основного капитала и осуществлением новых инвестиционных проектов; выплатой дивидендов и процентов по взятым кредитам; погашением основных сумм задолженностей по облигациям и кредитам.

Инвестиции в объекты предпринимательской деятельности осуществляются в различных формах.

Первое и наиболее существенное разделение инвестиций – это вложения в ценные бумаги и имущественные вложения. Например, когда инвестор покупает акцию, облигацию, ценную монету или участок земли, чтобы сохранить стоимость денег или получить доход, он осуществляет прямое инвестирование. Косвенная инвестиция – это вложение в портфель, иначе говоря, набор ценных бумаг или имущественных ценностей. Например, инвестор может купить акцию взаимного фонда, который представляет собой диверсифицированный набор ценных бумаг, выпущенных различными предприятиями. Сделав эту покупку, инвестор будет обладать не требованиями к активам отдельно

взятой компании, а долей в портфеле. Можно также сделать косвенное вложение в имущественные ценности, например, купить долевое участие в компании с ограниченной ответственностью, работающей с недвижимостью, нефтяными скважинами и т.д. Многие инвесторы предпочитают делать прямые вложения, но и у косвенных есть свои привлекательные черты.

По степени риска инвестиции следует классифицировать на инвестиции с низким и высоким уровнем риска. В области финансов под риском понимается возможность того, что абсолютная либо относительная величина прибыли на инвестицию окажется меньше ожидаемой, иначе говоря, термин "риск", означает возможность получения нежелательного результата. Чем шире разброс абсолютных либо относительных значений прибыли на вложенные средства, тем больше риск, и наоборот. Индивидуальный инвестор имеет самый широкий выбор инструментов по степени риска, начиная от государственных ценных бумаг, с которыми связан наименьший риск, и кончая товарами с очень высоким риском. У каждого типа размещения капитала есть базовые характеристики риска. Однако в каждом конкретном случае риск определяется конкретными особенностями данного инструмента. Принято считать, что вложения в акции сопряжены с более высоким риском, чем вложения в облигации. Можно без особых усилий найти облигации с очень высоким риском – большим, чем риск вложения в акции солидных компаний. Риск зависит от честности эмитента, посредника или продавца конкретных финансовых инструментов. Инвестиции с низким риском считаются безопасным средством получения определенного дохода. Инвестиции с высоким риском, напротив, считаются спекулятивными.

Терминами инвестирование и спекуляция обозначаются два различных подхода к инвестированию. Под инвестированием понимается процесс покупки ценных бумаг и других активов, о которых можно с уверенностью сказать, что их стоимость останется стабильной и на них можно будет получить не только положительную величину дохода, но даже предсказуемый доход. Спекуляция состоит в осуществлении операций с такими же активами, но в ситу-

ациях, когда их будущая стоимость и уровень ожидаемого дохода весьма ненадежны.

По периоду инвестирования различают краткосрочные и долгосрочные инвестиции. Под краткосрочными инвестициями понимают обычно вложения капитала на период, не более одного года (например, краткосрочные депозитные вклады, покупка краткосрочных сберегательных сертификатов и т.п.), а под долгосрочными инвестициями – вложения капитала на период свыше одного года.

По формам собственности инвесторов выделяют государственные, иностранные, совместные и частные инвестиции. Частные инвестиции – это вложения средств, осуществляемые гражданами, а также предприятиями негосударственных форм собственности, прежде всего коллективной. Государственные инвестиции осуществляют центральные и местные органы власти и управления за счет средств бюджетов, внебюджетных фондов и заемных средств, а также государственные предприятия и учреждения за счет собственных и заемных средств. Под иностранными инвестициями понимают вложения, осуществляемые иностранными гражданами, юридическими лицами и государствами. Совместные инвестиции – это вложения, осуществляемые субъектами данной страны и иностранных государств.

По региональному признаку различают инвестиции внутри страны и за рубежом. Под инвестициями внутри страны (внутренними инвестициями) следует понимать вложения средств в объекты инвестирования, размещенные в территориальных границах данной страны. Под инвестициями за рубежом (зарубежными инвестициями) понимают вложения средств в объекты инвестирования, размещенные за пределами территориальных границ данной страны (к этим инвестициям относятся также приобретения различных финансовых инструментов других стран – акций зарубежных компаний, облигаций других государств и т.п.).

Целесообразна и классификация инвестиций с точки зрения бухгалтерского учета, когда инвестиции, осуществляемые в форме капитальных вложений, классифицируются по группам:

- строительство объектов основных средств;
- затраты, не увеличивающие стоимости основных средств;
- приобретение отдельных объектов основных средств;

- приобретение земельных участков;
- приобретение объектов природопользования;
- приобретение нематериальных активов.

Правильная классификация инвестиций во многом определяет эффективность инвестиционной политики предприятия и, следовательно, его экономического состояния в целом и позволяет в полной мере определить свойства того или иного вложения для целей его учета и анализа.

Учет инвестиций в реальные активы, как учет любого другого объекта учета, подчинен общим целям и задачам бухгалтерского учета. Важно сделать акцент на принципах организации учета. Это позволит определить более эффективное направление в систематизации аналитических показателей для формирования информации об инвестициях в финансовой отчетности.

Есть два основополагающих допущения, которые могут быть приняты при формировании информации для составления отчетности:

- метод начисления, когда результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Хозяйственные операции отражаются в учетных записях и включаются в отчетность тех периодов, к которым они относятся;
- непрерывность деятельности, то есть предприятие действует и будет действовать в обозримом будущем. Предполагается, что предприятие не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности.

Кроме того, и представляемую в финансовой отчетности информацию делают полезной для пользователей ее качественные характеристики. Четырьмя основными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

К качественным характеристикам информации международными стандартами отнесены: понятность, уместность, существенность, надежность, правдивое представление, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость, своевременность, достоверность и объективность.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна помочь пользователям решить – когда и как:

- купить, придержать или продать акции;
- оценить качество и подотчетность управления;
- оценить способность предприятия оплачивать труд работников или предоставлять им другие льготы;
- оценить обеспеченность сумм, предоставленных предприятию в кредит;
- определить налоговую политику;
- определить размер распределяемой прибыли и дивидендов;
- подготовить и использовать статистику валового национального дохода; или осуществлять регулирование деятельности предприятия.

Информация об инвестиционной деятельности предприятия, в зависимости от направленной инвестиционной политики, подходов в определении «затрат» и «доходов», является специфичной, и общих принципов организации учета и требований к качеству недостаточно, чтобы раскрыть в бухгалтерской отчетности все факторы, необходимые для анализа и оценки показателей инвестиционной деятельности предприятия. Необходим детализированный подход к таким категориям, как «элементы финансовой отчетности».

Элементами, связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о финансовых результатах, являются доходы и расходы.

Международные стандарты финансовой отчетности и нормативная база российского бухгалтерского учета в настоящее время определяют элементы, непосредственно связанные с измерением финансового положения и не определяют элементов, уникальных для специальной или дополнительной отчетности по инвестиционной деятельности и, в частности, по капитальным вложениям.

Детализация элементов финансовой отчетности с целью выделения информации об инвестициях, осуществляемых в форме капитальных вложений, должна проводиться в следующих направлениях:

Активы:

- а) капитальные вложения в основные активы:
 - приобретение отдельных объектов;

– строительство объектов.

б) арендованные основные активы.

Обязательства:

- а) обязательства перед поставщиками;
- б) обязательства перед арендодателями;
- в) обязательства перед бюджетом.

Капитал:

а) добавочный капитал, сформированный в результате переоценки основных активов.

При решении вопроса, какому определению (актива, обязательства или капитала) соответствует рассматриваемая статья, связанная с инвестициями, особое внимание следует обратить на ее основополагающую сущность и экономическую реальность, а не просто на юридическую форму. Например, в случае финансовой аренды сущность и финансовая реальность состоят в том, что арендатор получает экономическую выгоду от использования арендуемого актива на протяжении большей части его срока службы в обмен на обязательства платить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива и связанные с этим финансовые платежи. Таким образом, финансовая аренда порождает статьи, удовлетворяющие определению актива и обязательства, и признаваемые как таковые в балансе.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в на предприятие разными путями. Например, актив может быть:

- использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве продукции и услуг, продаваемых предприятием;
- обременен на другие активы;
- использован для погашения обязательства; и(или) распределен среди собственников предприятия.

Многие активы, в том числе основные, имеют физическую форму. Однако, физическая форма не является определяющей для существования актива. Патенты и авторские права, например, являются активами, если предприятие ожидает от них приток экономической выгоды в будущем, и они подконтрольны ей.

Такие активы, как дебиторская задолженность и имущество, связаны с юридическими правами, включая право собственности. Право собственности не является первостепенным при определении существования актива. Арендуемое имущество является активом, если предприятие контролирует прибыль, ожидаемую от этой собственности. Хотя способность предприятия контролировать прибыль обычно воз-

никает как результат получения юридических прав, тем не менее, статья может отвечать определению актива даже при отсутствии юридического контроля. Например, «ноу-хау», полученное в результате исследовательской деятельности, может подходить под определение актива, когда, сохраняя «ноу-хау» в секрете, предприятие контролирует прибыль, ожидаемую от него.

Активы предприятия возникают от операций и других событий прошедших периодов. Обычно предприятия приобретают активы покупая или производя их, но другие операции или события также могут их создавать. Например, имущество, полученное предприятием от правительства как часть программы поощрения экономического роста в регионе, и открытие запасов полезных ископаемых. Операции или события, совершение которых ожидается в будущем, сами по себе не являются активами. Намерение купить запас не подходит под определение актива.

Между возникающими расходами и создаваемыми активами существует тесная связь, но совсем необязательно они будут совпадать. Когда предприятие несет расходы, преследуется цель получения прибыли в будущем, но это не является достаточным доказательством возникновения объекта, отвечающего определению актива. Точно также отсутствие соответствующих расходов не мешает статье соответствовать определению актива и претендовать на признание в балансе. Например, дотированные статьи предприятия могут подходить под определение актива.

Важнейшей характеристикой обязательства является наличие текущей задолженности предприятия. Обязательство – это долг (обязанность) действовать или выполнять что-либо определенным образом. Обязательства могут иметь юридическую силу, как следствие юридически обязательного договора или законодательного требования. Например, суммы, выплачиваемые за товары и полученные услуги. Кроме того, обязательства возникают из нормальной деловой практики, обычая и желания поддерживать хорошие деловые отношения или действовать по справедливости. Например, если предприятие принимает решение устранить неисправности в своей продукции, возникшие после истечения гарантийного срока эксплуатации, суммы предполагаемых затрат в отно-

шении уже проданной продукции являются обязательствами.

Необходимо понимание различия между текущими и будущими обязательствами. Решение руководства предприятия приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства. Обязательство возникает, когда актив доставлен или когда предприятие заключает не подлежащий отмене договор на его приобретение. Необратимый характер договора означает, что экономические последствия невыполнения обязательства (например, наличие значительного штрафа) не оставляют предприятию возможности избежать оттока ресурсов к другой стороне.

Урегулирование текущего обязательства связано с отказом предприятия от ресурсов, содержащих экономическую выгоду, чтобы удовлетворить иск другой стороны. Урегулирование текущего обязательства может осуществляться несколькими способами: выплатой денежных средств; передачей других активов; предоставлением услуг; заменой одного обязательства другим; или переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть погашено через отказ или в результате утраты кредитором своих прав. Обязательства возникают в результате операций и событий прошлых периодов.

Иногда обязательства могут быть измерены только со значительной степенью приближения. Некоторые предприятия обозначают эти обязательства как резервы. В ряде стран подобные резервы не рассматриваются как обязательства. Определение обязательства означает более широкий подход. Когда резерв связан с текущим обязательством и отвечает остальным деталям определения, он является обязательством, даже если его величина должна быть рассчитана приблизительно. Примерами таких резервов в ряде стран являются резервы на обеспечение выплат по существующим гарантийным обязательствам и резервы на покрытие пенсионных обязательств.

Несмотря на то, что капитал определяется как остаточный, в балансе он может разбиваться на подклассы. Например, в корпоративной отчетности предприятия статьи: средства, внесенные акционерами; нераспределенная прибыль; резервы, представляющие выделения нераспределенной прибыли; резервы, представ-

ляющие корректировки, обеспечивающие поддержание капитала; – могут показываться отдельно. Такая аналитика может быть уместной для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности на этапе принятия решения, когда определяются юридические или другие ограничения способности предприятия распределять или использовать капитал. Стороны с разными долями участия в предприятия имеют разные права в отношении получения дивидендов или возмещения капитала.

Создание резервов может иногда предусматриваться уставом или другим нормативным документом с тем, чтобы дать предприятию и ее кредиторам дополнительную меру защиты от последствий убытков.

Другие резервы могут создаваться в том случае, когда национальный закон о налогообложении предусматривает освобождение от налогов (или их снижение) при переводе средств в такие резервы. Наличие и размер таких юридических, уставных или налоговых норм представляет собой информацию, которая может быть уместной для пользователей при принятии решений. Переводы в резервы представляют собой использование нераспределенной прибыли, а не расходы.

Сумма капитала, показываемая в балансе, зависит от измерения активов и обязательств. Как правило, общий размер капитала только по случайности соответствует общей рыночной стоимости акций предприятия или сумме, которая могла бы быть выручена от реализации либо чистых активов по частям, либо всему предприятию, как действующему предприятию.

Прибыль часто используется как мера эффективности деятельности или как основа для других измерений, таких, как прибыль на инвестиции или прибыль на акцию. Элементами, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доход и расходы. Признание и измерение дохода и расходов и, следовательно, прибыли, отчасти зависит от концепций капитала и поддержания капитала, применяемых предприятиями при составлении финансовой отчетности.

Элементы дохода и расходов определяются следующим образом.

Доходы – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происхо-

дящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Основным источником информации об осуществляемых вложениях средств является часть финансовой отчетности, посвященная активам предприятия. Для каждой статьи актива является уместным определение методов и способов ее оценки. Поэтому исследуя сущности, значения, содержания инвестиций для отражения их в отчетности недостаточно. Необходимо определить методику и способы оценки инвестиций как объектов учета и показателей отчетности, что требует дальнейших более глубоких исследований.

Список литературы

1. Шургин Д.И. Учет и анализ инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений: Монография / Д.И.Шургин. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2001. - 163 с.
2. Поздеев В.Л., Лапшин П.В. Методологическая основа инвестиционного анализа // Лизинг. 2009. № 7. С. 27-34.
3. Бузырев В.В. Ценообразование и определение сметной стоимости строительства. учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности "Экономика и управление на предприятии строительства" / В. В. Бузырев, А. П. Суворова, Н. М. Аммосова. Москва, 2008.
4. Моторин А.Л. Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России // Экономические науки. 2013. № 108. С. 83-87.
5. Моторин А.Л. Особенности формирования годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества // Инновационное развитие экономики. 2012. № 3 (9). С. 56-59.
6. Миронова О.А., Кузьменко О.А. Концепция отчетности в области устойчивого развития: проблемы и перспективы применения в России // Инновационное развитие экономики. 2014. № 5 (22). С. 31-37.
7. Каратаева Г.Е., Кузьменко О.А. Теоретическое обоснование прибыли и капитала в качестве ключевых показателей экономического роста организации // Инновационное развитие экономики. 2013. № 6 (17). С. 196-202.

*Егорова Ирина Сергеевна,
канд. экон. наук, доцент кафедры аудита и контроля
Финансового университета при Правительстве РФ,
Россия, г. Москва
E-mail: eis-09@mail.ru*

ОЦЕНКА РИСКОВ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

В работе с помощью выявления законодательных рисков проанализированы различные аспекты организации внутреннего контроля в соответствии с новыми требованиями, определены наиболее эффективные пути формирования опросников на основе тестирования систем внутреннего контроля. При реализации цели формирования единой риск-ориентированной системы внутреннего контроля, направленной на повышение финансовой устойчивости и эффективности, нами были решены следующие задачи: разработан ряд рабочих документов для оценки эффективности внутреннего контроля экономического субъекта на основе рекомендованных элементов.

Ключевые слова: контрольная среда, оценка рисков, информация и коммуникация, контрольные процедуры, мониторинг системы внутреннего контроля.

Вопросы управления рисками рассматриваются многими учеными - экономистами, причем каждый из них делает акцент на проблемах выявления и оценки рисков в конкретных областях (виде деятельности, отраслевом разрезе, отдельных операциях, налоговых и таможенных рисках и т.д.). Одни авторы отмечают, что основные виды рисков, присущих системе организации бизнес-процессов, способны оказывать серьезное влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации [1], другие дают классификацию и характеристику основных видов рисков бизнес – процессов (финансовые, стратегические, операционные риски) [2], а также отмечают осуществление процесса принятия управленческих решений в условиях неопределенности и минимизацию рисков в бизнесе посредством высокого уровня учетно – аналитического обеспечения, рассматривают методики анализа кредитного риска [3].

Ряд авторов отмечает необходимость оценки финансовых рисков по отдельным видам деятельности (например, рисков как для лизингодателей, так и для лизингополучателей), проблемы, связанные с неоднозначностью судебно-арбитражной практики в отношении договора выкупного лизинга [4], рисков при проведении контрольной проверки в строительстве [5].

Исследуются также вопросы рисков, связанных с перемещением товаров на границе РФ, а именно риски в системе внутреннего контроля экспортных операций в рамках бизнес-

процессов и процедур работы экономического субъекта при осуществлении экспортных операций для целей внутреннего контроля [6]. Также отмечается необходимость оценки эффективности управления рисками при таможенном контроле нефти и нефтепродуктов (а именно, рисками некорректного выбора из полного множества перемещаемых через таможенную границу товарных партий нефти и нефтепродуктов) [7]. Отдельные авторы рассматривают вопросы управления рисками в конкретных организациях (в частности, современные тенденции развития систем управления рисками в ОАО "Российские железные дороги" [8].

Достаточно большое количество авторов рассматривают вопросы управления рисками в банковской сфере, так как мировое сообщество идет к более эффективному управлению банковскими рисками, внедряя новые базельские стандарты, при этом Банк России обращает внимание, что без соответствующих ИТ-систем переход на продвинутые методы невозможен [9]. Среди банковских рисков рассматриваются риски выявления и контроля рисков платежных систем [10], распределение обязанностей и полномочий между подразделениями банка - владельцами рисков, внутренними аудиторами, риск-менеджментом [11], мониторинг системы внутреннего контроля банка, а также принятые Банком России изменения в Положении от 16.12.2003 N 242-П "Об организации внутрен-

него контроля в кредитных организациях и банковских группах" [12], риски выявления "корневой причины" образования разрывов, существование которой генерирует негативные результаты, нивелирующие позитивный эффект от любой инициативы по проведению улучшений [13], возможности банка по управлению рисками своего клиента и его контрагента в сделках торгового финансирования [14], системе выплаты вознаграждений кредитной организации и применяемые подходы к принятию рисков [15].

Особого внимания заслуживает рассмотрение вопросов налоговых рисков, обоснования их основных характеристик [16], в том числе оценка влияния налоговых рисков на финансовое состояние организации [17], опасность для субъекта налоговых правоотношений возникновения финансовых и иных потерь.

При оценке рисков при проведении аудиторской проверки отмечается необходимость и важность проведения выявления и оценки риска выборки [18], риска мошенничества [19] и коррупции [20], изучается современная практика планирования риск-ориентированного аудита в крупных аудиторских компаниях [21].

В настоящее время особую актуальность приобретают вопросы организации и осуществления внутреннего контроля. Так, в ст. 19 "Внутренний контроль" Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" [27] указано следующее.

1. Экономический субъект обязан организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"[28] в разделе "Внутренний контроль" отмечает, что законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления указанного внутреннего контроля. Несмотря на то, что Законом № 402-ФЗ не предусмотрены какие-либо рекомендации по осуществлению внутреннего контроля, а, сле-

довательно, остается неясным, каким образом должно подтверждаться осуществление внутреннего контроля для целей выполнения требований Закона № 402-ФЗ, а также какие документы и в каком объеме должны составляться для выполнения требований Закона № 402-ФЗ, не так давно финансовое ведомство приняло документ «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (ПЗ-11/2013).

Таким образом, конкретные действия по организации и проведению внутреннего контроля отражены в Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности" [29]. Так, в данной Информации отмечено, что внутренний контроль - это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

В рекомендациях Минфина также сформированы основные элементы внутреннего контроля, к которым относятся:

а) контрольная среда;

б) оценка рисков;

в) процедуры внутреннего контроля;

г) информация и коммуникация;

д) оценка внутреннего контроля.

Указанным документом также предусмотрено, что осуществление внутреннего контроля подлежит обязательному документированию.

Следует отметить, что система внутреннего контроля, предложенная Минфином России, основана на базисных методах COSO, которые широко используются международными компаниями для постановки системы внутреннего контроля. Многие современные компании при организации системы внутреннего контроля используют именно эту модель, которая состоит из пяти взаимосвязанных компонентов: контрольная среда, оценка рисков, средства кон-

троля, информация и коммуникация, мониторинг.

В настоящее время вопросам внутреннего контроля и управления рисками уделяется пристальное внимание на международном уровне, в том числе в РФ, так как система внутреннего контроля способствует эффективному использованию финансовых, материальных и трудовых ресурсов, а также механизмом выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов, а также обеспечения представления как собственникам так и контрагентам гарантий достоверности финансовой деятельности экономического субъекта.

Несмотря на наличие нормативных документов, обосновывающих необходимость внутреннего контроля, отсутствует документ, регламентирующий «технику» оценки эффективности системы внутреннего контроля экономического субъекта.

В этой связи нами на основе ПЗ №11/2013 разработан ряд рабочих документов, позволяющих производить оценку организации внутреннего контроля экономического субъекта согласно рекомендованным элементам.

Так, предлагаемый нами рабочий документ в виде опросника для оценки организации элемента «Контрольная среда», приведен в таблице 1. Для оценки элемента «Контрольная среда» методом специальных тестов, внутренний аудитор в рамках внутреннего контроля на этапе планирования на основе сформированных нами вопросов рекомендуемых рабочих документов формирует вопросы исходя из организации контрольной среды.

Внутренний аудитор заполняет строку «Фактическое число баллов» в зависимости от того, какую оценку он дает рассматриваемому показателю. Максимальная оценка соответствует самым неблагоприятным условиям риска организации внутреннего контроля по элементу «Контрольная среда» (РКС), т.е. высокому риску.

Чем меньше сумма фактических баллов, тем ниже риск. Если МБ – максимальное число баллов, а ФБ – фактическое, то фактическая оценка риска организации внутреннего контроля по элементу «Контрольная среда» может быть определена по формуле:

$$РКС = ФБ/МБ*100\%$$

Таблица 1. Рабочий документ № 1.
Опросник оценки элемента «Контрольная среда»

Наименование аудируемого лица	ООО «Микрос»
Проверяемый период	01.01 – 01.12.2014 г.
Ф.И.О. лица, составившего документ	И.В. Иванов
Ф.И.О. лица, проверившего документ	М.К. Жданов

№ п.п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствии) риска	
		да	нет
1.	Используется ли в организации для осуществления внутреннего контроля Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности"?		1
2.	Разработана ли в организации система внутреннего контроля согласно основным элементам внутреннего контроля?		
	а) контрольная среда		1
	б) оценка рисков		1
	в) процедуры внутреннего контроля		1
	г) информация и коммуникация		1
	д) оценка внутреннего контроля	1	
3.	Разработаны ли в организации документы, содержащие совокупность принципов и стандартов по элементу «Контрольная среда» ?	1	
4.	Являются ли положения, касающиеся организации внутреннего контроля, частью учредительных документов экономического субъекта?	1	
5.	Являются ли положения, касающиеся организации внутреннего контроля, частью внутренних организационно-распорядительных документов экономического субъекта?		

№ п.п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствие) риска	
		да	нет
	положения о бухгалтерской службе		1
	учетной политики экономического субъекта		1
	требований к квалификации бухгалтерского персонала	1	
	порядка взаимодействия подразделений и персонала экономического субъекта и принятия решений по вопросам бухгалтерского учета	1	
6.	Являются ли положения, касающиеся организации внутреннего контроля, частью прочих документов?	1	
7.	Являются ли положения, касающиеся контрольной среды экономического субъекта, частью документов, определяющих		
	а) стратегию, цели и ценности экономического субъекта, его поведение на рынке и методы управления им?		1
	б) правила поведения руководства и иного персонала экономического субъекта при наступлении различных событий, процедуры рассмотрения жалоб (кодекс корпоративного управления, кодекс деловой этики) ?		1
	в) организационную структуру экономического субъекта, в том числе место и роль его подразделений, уровни принятия решений, штатное расписание?		1
	г) функции подразделений экономического субъекта, полномочия и ответственность их руководителей (положения об отдельных подразделениях экономического субъекта) ?		1
	д) правила принятия управленческих решений и осуществления сделок и операций, в том числе учетную политику экономического субъекта?		1
	е) кадровую политику, устанавливающую подходы к найму, обучению и развитию персонала экономического субъекта, критерии оценки результатов деятельности, систему оплаты труда?		1
8.	Регулярно ли обновляется документация, оформляющая организацию внутреннего контроля?		1
9.	Проводится ли не реже одного раза в год оценка необходимости обновления документации?		1
10.	Разработан ли в организации документ, регламентирующий порядок организации внутреннего контроля?		1
11.	Разработан ли в организации документ, регламентирующий обязанности и полномочия подразделений экономического субъекта?		1
12.	Разработан ли в организации документ, регламентирующий обязанности и полномочия персонала экономического субъекта?		1
13.	Осуществляется ли внутренний контроль на всех уровнях управления экономическим субъектом	1	
14.	Осуществляется ли внутренний контроль во всех его подразделениях экономического субъекта?	1	
15.	Участует ли в осуществлении внутреннего контроля весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и функциями?	1	
16.	Сопоставима ли полезность внутреннего контроля с затратами на его организацию и осуществление?		1
17.	Осуществляют ли внутренний контроль		
	а) органы управления экономического субъекта?		1
	б) ревизионная комиссия (ревизор) экономического субъекта?	1	
	в) главный бухгалтер или иное должностное лицо экономического субъекта, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета (физическое или юридическое лицо, с которым экономический субъект заключил договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета)?	1	
	г) внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) экономического субъекта?		1
	д) специальные должностные лица, специальное подразделение экономического субъекта, ответственные за соблюдение правил внутреннего контроля, предусмотренного иными федеральными законами?		1
	е) другой персонал и подразделения экономического субъекта.		1
18.	Создана ли для организации внутреннего контроля экономического субъекта специальное подразделение (служба внутреннего контроля) ?		1
19.	Выполняет ли специальное подразделение внутреннего контроля (служба внут-		

№ п.п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствии) риска	
		да	нет
	ренного контроля) экономического субъекта возложенные на него обязанности:		
	а) осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля?	1	
	б) координирует ли деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля?	1	
20.	Задачи и объем деятельности по организации внутреннего контроля таковы, что экономически целесообразно возложить исполнение этой функции на подразделение, осуществляющее указанную деятельность на постоянной основе?	1	
	Итого фактических баллов	14	25
	Всего вопросов	39	39

Итак, в результате оценки риска элемента внутреннего контроля «Контрольная среда» методом специального теста, аудитором было получено значение 14 баллов из возможных 39 баллов (таблица 1).

Соответствующий данной величине риск средств контроля найдем по формуле: $RKC = 25/39 * 100\% = 64,1\%$

Полученная оценка говорит о том, что риск функционирования элемента «Контрольная среда» 64,1 %, т.е. на 35,9% контрольная среда функционирует в соответствии с предъявляемыми требованиями.

При оценке контрольной среды основной риск был связан с функционированием службы внутреннего контроля. Несмотря на существование службы внутреннего контроля и соответствующего положения о службе внутреннего контроля, в котором описаны ее основные цели, задачи и функции, как и во многих организациях, по факту к процессу внутреннего контроля зачастую подходят достаточно формально.

Оценка рисков бизнеса экономического субъекта имеет огромное значение для эффективного хозяйствования. Это требуется для того, чтобы было возможно разработать мероприятия по его снижению для приемлемого уровня.

Эффективные методики выявления и оценки аудиторских рисков являются ключевыми факторами успешного осуществления деятельности в современных условиях. Новая концепция риск-ориентированного подхода при осуществлении контроля требует создания и внедрения во внутрифирменную практику экономических субъектов новых инструментов идентификации и оценки рисков бизнеса. Естественно, система внутреннего контроля обязана вести мониторинг рисков на протяжении всего времени функционирования экономического субъекта.

При оценке рисков бизнеса необходимо учесть необходимость выявления и оценки рисков составления финансовой отчетности,

которые распространяются на всю деятельность экономического субъекта в целом [22]. Например, игнорирование руководством аудируемого лица субъекта внутреннего контроля, слабая контрольная среда, недостаточная компетентность руководства аудируемого лица. Риски на уровне финансовой отчетности могут иметь особое значение для рассмотрения внутренним аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, отсутствием честности и добросовестности менеджмента экономического субъекта, риске непреднамеренных ошибок со стороны менеджмента, незнания некоторых фактов или их упущение.

Системе внутреннего контроля нужно иметь в виду, что недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может являться результатом:

1 - манипулирования, фальсификации (включая подделку), изменения учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;

2 - искажения или намеренного пропуска событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности либо их преднамеренного исключения из данной отчетности;

3 - намеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации;

4 - непреднамеренного искажения или упущения фактов.

Далее необходимо отметить, что даже в случае, когда разработанные и проведенные в полном объеме контрольные процедуры в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не выявляют существенных искажений, она все еще не может считаться достоверной, так как необходимо оценить риски, связанные с допущением о непрерывности деятельности эконо-

мического субъекта [23], а также оценить события, произошедшие за период после отчетной даты и до выдачи аудиторского заключения.

В этой связи нами на основе ПЗ 11/2013 разработан опросник для оценки элемента «Оценка рисков», приведенный в таблице 2. Аналогично приведенной выше методике для оценки элемента «Оценка рисков» (РОР) методом специальных тестов, внутренний аудитор в рамках внутреннего контроля на этапе планирования на основе сформулированных нами вопросов ре-

комендуемых рабочих документов формирует вопросы исходя из организации оценки рисков.

Внутренний аудитор заполняет строку «Фактическое число баллов» в зависимости от того, какую оценку он дает рассматриваемому показателю. Максимальная оценка соответствует самым неблагоприятным условиям риска организации внутреннего контроля по элементу «Оценка рисков», т.е. высокому риску. Чем меньше сумма фактических баллов, тем ниже риск.

**Таблица 2. Рабочий документ № 2
Опросник оценки элемента «Оценка рисков»**

Наименование аудируемого лица		ООО «Микрос»	
Проверяемый период		01.01 – 01.12.2014 г.	
Ф.И.О. лица, составившего документ		И.В. Иванов	
Ф.И.О. лица, проверившего документ		М.К. Жданов	
№ п.п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствии) риска	
		да	нет
1.	Проводится ли в организации оценка рисков как процесс выявления и анализа рисков?		1
2.	Проводится ли в ходе такой оценки вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из следующих допущений		
	а) возникновение и существование: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности экономического субъекта?		1
	б) полнота: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете?		1
	в) права и обязательства: имущество, имущественные права и обязательства экономического субъекта, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют?		1
	г) оценка и распределение: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета?	1	
	д) представление и раскрытие: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности?	1	
3.	Проводится ли в организации оценка риска возникновения злоупотреблений?	1	
4.	Проводится ли в организации выявление участков (областей, процессов), на которых могут возникать злоупотребления, а также возможностей для их совершения, в том числе связанных с недостатками контрольной среды и процедур внутреннего контроля экономического субъекта?		1
5.	Разработаны ли в организации процедуры внутреннего контроля, представляющие собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта?		1
6.	Осведомлен ли персонал экономического субъекта о рисках, относящихся к сфере его ответственности, об отведенной ему роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля и информированию руководства?		1
7.	Проводится ли в организации описание бизнес-процессов и процедур работы экономического субъекта?	1	
8.	Проводится ли в организации описание бизнес-процессов в разрезе направлений его деятельности, его юридической или организационной структуры?	1	
9.	Проводится ли в организации описание бизнес-процессов экономического субъекта в текстовой и графической форме?	1	
10.	Разработано ли в организации описание риска, которое включает указание на потенциальное неблагоприятное внутреннее событие (факт, обстоятельство), порождающее риск?		1

№ п.п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствие) риска	
		да	нет
	указание на потенциальное неблагоприятное внешнее событие (факт, обстоятельство), порождающее риск?		1
	причину его возникновения?		1
	вероятность его возникновения?		1
	возможные негативные последствия ?		1
	возможные негативные последствия (ущерб), их количественную оценку		1
	возможные негативные последствия (ущерб), их качественную оценку		1
11.	Принимаются ли в организации решения для минимизации рисков	1	
12.	Составляется ли в организации матрица рисков и процедур внутреннего контроля.	1	
13.	Содержит ли матрица рисков внутреннего контроля		
	а) описание риска, на минимизацию последствий которого направлен внутренний контроль?		1
	б) наименование области или процесса, который подвержен риску?		1
	в) наименование и краткое описание процедуры (процедур) внутреннего контроля, посредством осуществления которой (которых) минимизируются последствия риска?		1
14.	Риски деятельности экономического субъекта настолько высоки, что обеспечение эффективности внутреннего контроля предполагает деятельность специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) на постоянной основе?	1	
	Итого фактических баллов	9	17
	Всего вопросов	26	26

$ROP = 17/26 * 100\% = 65.4\% \%$.

Полученная оценка говорит о том, что риск функционирования элемента «Оценка рисков» составляет 65.4 %, т.е. только на 34,6% система внутреннего контроля по данному элементу функционирует эффективно.

По мнению А. Д. Шеремета и В. П. Суйца, аудиторская организация должна понимать деятельность проверяемого экономического субъекта в достаточной степени, чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы [24]. Более предметной точки зрения придерживаются авторы в учебнике под редакцией В. И. Подольского. Здесь отмечается, что на этапе предварительного планирования аудитор должен получить информацию: о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, о внутренних факто-

рах, о видах деятельности, об основных контрагентах экономического субъекта, о системе внутреннего контроля [25].

Подобной точки зрения придерживаются и зарубежные ученые Э. А. Аренс и Дж. К. Лоббек [26]: перед тем как начать аудит, необходимо изучить такие показатели, как организационная структура, маркетинг и практика распределения, метод инвентарной оценки и специфические характеристики бизнеса клиента, ибо такого рода информация постоянно используется при интерпретации данных, получаемых в процессе аудита.

Немаловажным фактором при оценке риска внутреннего контроля является оценка методов и процедур внутреннего контроля. В этой связи нами на основе ПЗ 11/2013 разработан опросник для оценки элемента «Процедуры внутреннего контроля» (на основании которого проводится оценка риска (РПВ), приведенный в таблице 3.

Таблица 3. Рабочий документ № 3
Опросник оценки элемента «Процедуры внутреннего контроля»

Наименование аудируемого лица	ООО «Микрос»
Проверяемый период	01.01 – 01.12.2014 г.
Ф.И.О. лица, составившего документ	И.В. Иванов
Ф.И.О. лица, проверившего документ	М.К. Жданов

№ п.п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствие) риска	
		да	нет
1.	Применяются ли в организации процедуры внутреннего контроля		
	а) документальное оформление (например, осуществление записей в регистрах бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов, в том числе бухгалтерских справок? включение в бухгалтерскую (финансовую) отчетность существенных оценочных значений исключительно на основе расчетов)?		1
	б) подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям (например, проверка оформления первичных учетных документов на соответствие установленным требованиям при принятии их к бухгалтерскому учету) ?		1
	в) санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их? как правило, выполняющееся персоналом более высокого уровня, чем лицо, осуществляющее сделку или операцию (например, утверждение авансового отчета сотрудника его руководителем)		1
	г) сверка данных (например, сверка расчетов экономического субъекта с поставщиками и покупателями для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности? сверка остатков по счетам бухгалтерского учета наличных денежных средств с остатками денежных средств по данным кассовой книги)		1
	д) разграничение полномочий и ротация обязанностей (например, возложение полномочий по составлению первичных учетных документов, санкционированию (авторизации) сделок и операций и отражению их результатов в бухгалтерском учете на разных лиц на ограниченный период с целью уменьшения рисков возникновения ошибок и злоупотреблений)	1	
	е) процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация?	1	
	ж) надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей (например, правильности осуществления сделок и операций, выполнения учетных операций, точности составления бюджетов (смет, планов), соблюдения установленных сроков составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	1	
	з) процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами		
	процедуры общего компьютерного контроля	1	
	процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы (модулей, приложений)	1	
2.	Осуществляется ли в организации для целей противодействия злоупотреблениям санкционирование (авторизация) сделок и операций?		1
3.	Осуществляется ли в организации для целей противодействия злоупотреблениям разграничение полномочий?		1
4.	Осуществляется ли в организации для целей противодействия злоупотреблениям ротация обязанностей?	1	
5.	Осуществляется ли в организации для целей противодействия злоупотреблениям контроль фактического наличия и состояния объектов?	1	
6.	Осуществляются ли в организации предварительные процедуры. Предварительные процедуры внутреннего контроля направлены на предупреждение появления ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (контроль фактического наличия и состояния объектов, санкционирование (авторизация) сделок и операций, др.)?	1	
7.	Осуществляются ли в организации последующие процедуры внутреннего контроля. Последующие процедуры внутреннего контроля направлены на выявление ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (сверка, надзор, др.)?	1	
8.	Разработан ли в организации документ, характеризующие процедуры внутреннего контроля в зависимости от степени автоматизации (автоматические, полуавтоматические, ручные) ?		1
	Итого фактических баллов	9	7
	Всего вопросов	16	16

Аналогично приведенной выше методике для оценки элемента «Процедуры внутреннего контроля» методом специальных тестов, внутренний аудитор в рамках внутреннего контроля на этапе планирования на основе сформулированных нами вопросов рекомендуемых рабочих документов формирует вопросы исходя из организации контрольной среды.

Внутренний аудитор заполняет строку «Фактическое число баллов» в зависимости от того, какую оценку он дает рассматриваемому показателю. Максимальная оценка соответствует самым неблагоприятным условиям рис-

ка организации внутреннего контроля по элементу «Процедуры внутреннего контроля», т.е. высокому риску и наоборот.

$$РПВ = 7/16 * 100\% = 43.8 \%$$

Полученная оценка говорит о том, что риск функционирования элемента «Оценка рисков» составляет 43.8 %, т.е. на 56,2% система внутреннего контроля по данному элементу функционирует эффективно.

Для оценки риска организации внутреннего контроля по элементу «Информация и коммуникация» (РИК), нами разработан опросник, приведенный в таблице 4.

**Таблица 4. Рабочий документ № 4
Опросник оценки элемента «Информация и коммуникация»**

Наименование аудируемого лица	ООО «Микрос»		
Проверяемый период	01.01 – 01.12.2014 г.		
Ф.И.О. лица, составившего документ	И.В. Иванов		
Ф.И.О. лица, проверившего документ	М.К. Жданов		
№ п./п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствие) риска	
		да	нет
1.	Разработан ли в организации документ, устанавливающий правила коммуникации в виде Положения об информационной политике в области внутренних коммуникаций?	1	
2.	Разработан ли в организации документ, устанавливающий правила коммуникации в виде об информационной политике в области внешних коммуникаций?		1
3.	Разработан ли в организации документ, устанавливающий правила коммуникации в виде графика предоставления данных и составления отчетности?		1
4.	Разработан ли в организации документ, устанавливающий должностные инструкции работников?		1
	Итого фактических баллов	1	3
	Всего вопросов	4	4

Соответствующий величине 3 балла из возможных 4 баллов (таблица 4) риск элемента «Информация и коммуникация» найдем по формуле:

$$РИК = 3/4 * 100\% = 75,0\%.$$

Таким образом, элемент внутреннего контроля «Информация и коммуникация» эффективен только на 25,0%.

Для оценки риска элемента «Оценка эффективности внутреннего контроля» (РЭВК) нами на основе ПЗ 11/2013 был разработан опросник, приведенный в таблице 5.

**Таблица 5. Рабочий документ № 5
Опросник оценки элемента «Оценка эффективности внутреннего контроля»**

Наименование аудируемого лица	ООО «Микрос»		
Проверяемый период	01.01 – 01.12.2014 г.		
Ф.И.О. лица, составившего документ	И.В. Иванов		
Ф.И.О. лица, проверившего документ	М.К. Жданов		
№ п./п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствие) риска	
		да	нет
1.	Проводится ли оценка внутреннего контроля не реже одного раза в год?	1	
2.	Определяется ли объем оценки внутреннего контроля руководителем или внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) экономического субъекта?	1	

№ п./п.	Вопросы опросника	Наличие (отсутствие) риска	
		да	нет
3.	Проводится ли оценка внутреннего контроля как непрерывный мониторинг внутреннего контроля, т.е. оценка внутреннего контроля, осуществляемая экономическим субъектом на постоянной основе в ходе его повседневной деятельности?		1
4.	Проводится ли непрерывный мониторинг руководством экономического субъекта в форме регулярного анализа результатов деятельности экономического субъекта, проверки результатов выполнения отдельных хозяйственных операций, регулярной оценки и уточнения внутренней организационно-распорядительной документации и т.д.?	1	
	Итого фактических баллов	3	1
	Всего вопросов	4	4

Было получено значение 1 балла из возможных 4 баллов (таблица 5).

Соответствующий данной величине риск оценки элемента «Оценка эффективности внутреннего контроля» найдем по формуле:

$$РЭВК = 1/4 * 100\% = 25,0\%.$$

Полученная величина свидетельствует о наличии достаточно эффективной и налаженной системы мониторинга внутреннего контроля экономического субъекта.

Таким образом, можно констатировать, что построение единой риск-ориентированной системы внутреннего контроля должно тестироваться на основе специально разработанных опросников в основу которых положена Информация Минфина РФ ПЗ 11-2013 и по трем ключевым направлениям:

1 - централизации и укрепления контрольной вертикали;

2 - профилактика, предупреждению и пресечению злоупотреблений;

3 - постоянного улучшения ее качества.

При реализации цели формирования единой риск-ориентированной системы внутреннего контроля, направленной на повышение финансовой устойчивости и эффективности в условиях функционирования компании и обеспечивающей собственников и высшее исполнительное руководство информацией о надежности и эффективности функционирования систем контроля.

Кроме того, для обеспечения действительно эффективного контроля необходимо соблюдать принцип системности и периодичности в проведении внутреннего контроля за порядком осуществления всех хозяйственных операций экономического субъекта, а также осуществлять постоянный его мониторинг.

Список литературы

1. Каковкина Т.В. Система внутреннего контроля как средство выявления рисков организации// Международный бухгалтерский учет, 2014, № 36
2. Рогачев А.Ю. Человеческий фактор в операционных рисках. URL: <http://www.beintrend.ru>
3. Гуров В.С., Чеглакова С.Г. Международный бухгалтерский учет, 2014, № 23.
4. Лейба А. Э. Риски договора лизинга // Ж-Юрист, 2014, № 43.
5. Кислов С.С. О рисках подрядчика при проведении контрольной проверки в строительстве// Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2014, № 8.
6. Рыбалко О.А. Риски в системе внутреннего контроля экспортных операций// Аудиторские ведомости, 2014, № 8.
7. Арсланова К.Р. Концептуальные основы эффективности управления рисками при таможенном контроле нефти и нефтепродуктов// Вестник Российской таможенной академии, 2014, № 4.
8. Иванов О.Б., Лаврова Т.В. Роль внутреннего аудита в обеспечении эффективного функционирования системы управления рисками компании// Аудиторские ведомости, 2014, № 10
9. Костылев И. Риски без IT// Банковское обозрение, 2014, № 11.
10. Зайцева Е.В. Контроль рисков платежных систем// Внутренний контроль в кредитной организации, 2013, № 4.
11. Янова Я.Ю. Концепция ориентированного на риск внутреннего контроля - идеал, к которому нужно стремиться// Внутренний контроль в кредитной организации, 2014, № 4.
12. Пашков Р. Мониторинг системы внутреннего контроля. //Бухгалтерия и банки, 2015, № 1.
13. Самойлов Е.В. Рекомендации внутреннего аудита по оптимизации бизнес-процессов банка// Внутренний контроль в кредитной организации, 2014, № 2.
14. Чувахина И.О. Управление рисками операций торгового финансирования// Международные банковские операции, 2014, № 3.
15. Ляховский В. Управление риском материальной мотивации персонала// Аудиторский аспект. Бухгалтерия и банки, 2014, № 5.

16. Шестакова Е.В. Аудиторская выборка и оценка риск-областей при планировании аудита// МСФО и МСА в кредитной организации, 2014, № 2.
17. Шальнева М.С. Налоговые риски крупнейших российских корпораций// Финансы, 2014, № 5.
18. Щербакова Н.С., Попова Е.В. Налоговые риски, их сущность и оценка// Аудиторские ведомости, 2014, № 7.
19. Массарыгина В.Ф. О методических подходах к выявлению и оценке аудиторских рисков// Аудитор, 2014, № 9.
20. Гузов Ю.Н., Стрельникова О.В. Практика планирования в риск-ориентированном аудите //Аудиторские ведомости, 2015, № 1.
21. Ивашкевич В.Б. Рассмотрение аудитором случаев мошенничества и коррупции // Аудиторские ведомости, 2014, № 5.
22. Ворожейкина Т.М. Эффективность системы внутреннего контроля в агрохолдингах: проблемы и решения. Экономика и предпринимательство. 2014. № 6. с. 592-595.
23. Егорова И.С. Проблематика оценки непрерывности деятельности аудируемого лица // Аудитор 2013, № 3.
24. Шеремет А. Д. Аудит. Учебник. Серия: Высшее образование Бакалавриат –М.: Инфра-М, 2014
25. Аудит под ред. Подольского В.И.–М.: Юнити, 2011 512 с.
26. Арнс А., Лоббек Дж. К. Аудит. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.
27. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете".
28. Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".
29. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
30. Миронова О.А., Мальсагов И.А. Концепция контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития // Экономические науки. 2013. № 109. С. 32-37.
31. Азарская М.А. Система внутреннего контроля в управлении организаций // Инновационное развитие экономики. 2014. № 2 (19). С. 111-118.

Андреева Светлана Юрьевна,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kbua@inbox.ru

Чажин Денис Валерьевич,
начальник планово-экономического отдела ООО "ПАЛП Инвест"
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: chagindv@mail.ru

ОЦЕНКА И ЕЕ ИНСТРУМЕНТАРИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЙ В УПРАВЛЕНИИ ИНВЕСТИЦИОННЫМИ ПРОЕКТАМИ

Рассматриваются характеристики экономической оценки, классификация стоимости, а также принципы оценки, используемые в теории и практике управления инвестиционными проектами в области капитальных вложений. Приведен алгоритм выбора методов оценки в различных хозяйственных условиях деятельности организации.

Ключевые слова: цена объекта, методы оценки, классификация стоимости, принципы оценки, оценка активов.

Оценка стоимости любого объекта представляет собой упорядоченный, целенаправленный процесс определения в денежном выражении стоимости объекта с учетом потенциального и реального дохода, приносимого им в определенный момент времени. В экономической литературе можно встретить разные точки зрения ученых в части определения оценок.

В момент постановки на учет имущества известна только одна их характеристика – цена (стоимость) объектов, по которой они приобре-

тены, либо созданы. Первоначальная стоимость объективна, поскольку является равновесной ценой спроса и предложения и соответствует текущей рыночной стоимости в момент приобретения. В последующие периоды первоначальная стоимость будет отличаться от текущей рыночной стоимости объекта учета.

Общепринятые экономические характеристики методов оценки обязательств приведены в таблице 1.

Таблица 1. Экономическое содержание методов оценки обязательств

Метод оценки обязательств	Экономическое содержание
Фактическая стоимость	Стоимость экономических выгод, полученных организацией взамен долгового обязательства в момент его возникновения, или сумма начислений, в результате которых образовалось обязательство
Восстановительная стоимость погашения	Переоцененная стоимость погашения ранее возникшего долгового обязательства в настоящий момент
Возможная стоимость погашения	Предполагаемая стоимость погашения долгового обязательства при нормальном ходе дел в настоящий момент
Дисконтированная стоимость погашения	Предполагаемая стоимость погашения долгового обязательства при нормальном ходе дел в будущем

В сфере капитальных вложений оценке подлежат объекты строительства как законченные, так и незавершенные, в зависимости от целей оценки. Если инвестиционный проект разрабо-

тан на отдельный объект строительства, то применение оценки к стоимости этого объекта на разных стадиях его строительства может быть вызвано интересом инвесторов и соб-

ственников, контролирующих процесс строительства и использование вложенных средств. В этом случае используется оценка как по фактической, так и по рыночной стоимости. Если оценка проводится с целью продажи объекта на какой-либо стадии его возведения, то могут быть применены методы, позволяющие определить ликвидационную стоимость объекта.

В экономической литературе при определении рыночной и ликвидационной стоимости

предприятия используют три основных подхода к оценке: имущественный, доходный и сравнительный. Так, при оценке с позиции доходного подхода в качестве главного фактора принимается доход, определяющий величину стоимости объекта. Доходный подход – это определение текущей стоимости будущих доходов, которые возникнут в результате использования собственности и возможной дальнейшей ее продажи (рис. 1).



Рис. 1. Виды экономической оценки имущественных комплексов

Доходный подход в оценке используется для определения рыночной стоимости и для расчета ликвидационной стоимости объектов. При расчете ликвидационной стоимости предприятия определяется ликвидационная стоимость всех активов предприятия с учетом (прибавлением) затрат, связанных с ликвидацией предприятия, а также с учетом (вычитанием) скидок на недостаточную ликвидность активов предприятия в связи с ликвидацией этого предприятия.

Затратный (имущественный) подход к оценке предприятий объединяет следующие методики: накопления активов предприятия; скорректированной балансовой стоимости (или методика чистых активов); замещения; расчета ликвидационной стоимости предприятий. Все эти методики оценки объединены в имущественный подход по одному основному признаку: они основаны на определении в текущих ценах стоимости отдельных видов имущества или затрат на строительство объектов.

Сравнительный подход особенно эффективен в случае существования активного рынка

сопоставимых объектов собственности. Точность оценки зависит от качества собранных данных, так как оценщик должен собрать достоверную информацию о недавних продажах сопоставимых объектов. Действенность такого подхода снижается, если сделок было мало, а моменты их совершения и оценку разделяет продолжительный период или, если рынок находится в аномальном состоянии, так как быстрые изменения на рынке приводят к искажению показателей. Сравнительный подход основан на применении принципа замещения. Для сравнения выбираются объекты, конкурирующие с оцениваемым. Обычно между ними существуют различия, поэтому возникает необходимость проведения соответствующей корректировки данных. В основу приведения поправок положен "принцип вклада".

Значимость доходного и имущественного подходов к оценке бывает ограничена отсутствием достоверной информации по текущим и будущим доходам предприятия от осуществленных капитальных вложений, а также отсут-

ствием рыночных данных о фактических продажах аналогичных объектов.

В зависимости от цели проводимой оценки, количества и подбора учитываемых факторов рассчитываются различные виды стоимости.

В процессе исследования мы пришли к выводу, что стоимость можно классифицировать по следующим видам (табл. 2).

Таблица 2. Классификация стоимости

Критерии	Виды	Область применения
1. По степени "рыночности"	Рыночная	В сделках между добровольным покупателем и добровольным продавцом
	Нормативно рассчитываемая	В расчетах стоимости по утвержденным соответствующими государственными органами методикам и нормативам
2. Для обоснования инвестиционных проектов и решений, связанных с ними	Инвестиционная	Конкретным инвестором для определенных целей инвестирования
	Страховая	Для страховых контрактов или полисов
	Налогооблагаемая	Для налогообложения собственности
3. По отношению к балансу	Утилизационная	Для конкретных сделок по выбытию и ликвидации объектов имущества
	Балансовая	Для отражения в бухгалтерской отчетности на момент приобретения и постановки на учет объектов
	Восстановительная	Для определения стоимости воспроизводства ранее приобретенных, созданных основных фондов
4. В зависимости от жизненного цикла предприятия	Остаточная	Для определения несамортизируемой стоимости предприятия
	Реальная стоимость	Для определения потребительной стоимости предприятия
	Ликвидационная стоимость	Для определения стоимости предприятия на момент ликвидации в целях удовлетворения требований кредиторов

Изучение различных подходов к оценке зарубежных и отечественных ученых позволило нам систематизировать *принципы оценки* по группам, с позиций собственника, по отношению к имуществу, с позиций покупателя, относительно рыночной среды, с позиций жизненного цикла предприятия:

1 группа принципов – для оценки, производимой собственником (принцип полезности; принцип замещения; принцип ожидания);

2 группа принципов – обусловлена эксплуатацией объекта (принцип доходности; принцип остаточной продуктивности; принцип предельной производительности; принцип пропорциональности);

3 группа принципов – обусловлена действием рыночной среды (принцип соответствия; принципы регрессии и прогрессии; принцип конкуренции; принцип зависимости от внешней среды);

4 группа принципов – обусловлена жизненным циклом предприятия (принцип изменения стоимости; принцип наилучшего использования; принцип экономического разделения);

5 группа принципов – для оценки будущим собственником (принцип ожидания; принцип реальности оценки).

Критерием стоимости объекта с точки зрения собственника является его *полезность*. Полезность для каждого потребителя индивидуальна, но качественно и количественно определена во времени и стоимости. Полезность – это способность приносить доход. Чем больше полезность, тем выше величина оценочной стоимости.

Можно выделить еще один методологический принцип оценки стоимости предприятия – это *принцип замещения*. Он определяется следующим образом: максимальная стоимость предприятия определяется наименьшей ценой, по которой может быть приобретен другой объект с эквивалентной полезностью.

Конечно, прошлое и настоящее бизнеса важны, однако его экономическую оценку определяет его будущее. При этом очень важны величина, качество и продолжительность ожидаемого будущего дохода. Поэтому *принцип ожидания* заключается в определении текущей стоимости дохода или других выгод, которые мо-

гут быть получены в будущем от владения данным объектом.

Кроме перечисленных выше принципов в экономической литературе можно встретить такие принципы оценки, как: принцип остаточной продуктивности, принцип предельной производительности, принцип соответствия, принцип зависимости от внешней среды и т.д.

В российских организациях при определении рыночной цены строящихся объектов до настоящего времени за основу принимаются расчеты, выполняемые по требованиям системы ценообразования и сметного нормирования в строительстве. Действующая система ценообразования и сметного нормирования в строительстве включает в себя государственные сметные нормативы (ГСН) и другие сметные нормативные документы, используемые для определения сметной стоимости строительства.

Как известно, государственные элементные сметные нормы (ГЭСН) применяются для определения состава и потребности организаций в материально-технических и трудовых ресурсах, необходимых для выполнения строительных, монтажных, ремонтно-строительных и пусконаладочных работ. На основе ГЭСН определяется сметная стоимость выполненных работ ресурсным методом. Кроме того, ГЭСН учитываются при разработке единичных расценок различного назначения (федеральных, территориальных, отраслевых, фирменных) и укрупненных сметных нормативов.

Полученные на основе ГЭСН ресурсные показатели используются для разработки проектов организации строительства (ПОС) и проектов производства работ (ППР). Кроме того, ресурсные показатели необходимы для определения продолжительности выполнения работ, разработки технологической документации и для других целей. Как пример можно отметить, что ресурсные показатели, полученные на основе ГЭСН, могут служить основой для установления производственных норм расхода материалов и их списания.

Значение сборников ГЭСН для ценообразования и управления стоимостью строительной

продукции велико, поскольку эти сборники отражают среднеотраслевой уровень строительного производства на принятую технику и технологию выполнения работ, применяются организациями заказчиками и подрядчиками независимо от их отраслевой принадлежности и форм собственности. В сборниках ГЭСН содержатся "следующие нормативные показатели:

- затраты труда рабочих (строителей, монтажников, в человеко-часах);
- средний разряд работы (рабочих);
- затраты труда машинистов, в человеко-часах;
- состав и продолжительность эксплуатации строительных машин, механизмов, приспособлений, механизированного инструмента в машино-часах;
- расход материалов, изделий, конструкций, используемых в процессе производства работ, в физических (натуральных) единицах измерения" [3].

На основании ГЭСН разработаны в базисном уровне цен по состоянию на 1 января 2000 года сметные расценки на строительные работы и конструкции, монтаж оборудования, на ремонтно-строительные и пусконаладочные работы (сборники единичных расценок (ЕР)) (рис. 2).

Выше охарактеризованная система сметного нормирования и система документов, используемых для определения стоимости строительства, позволяют уточнить понятие сметной стоимости: "сметная стоимость – сумма денежных средств, необходимых для осуществления строительства в соответствии с проектными материалами. Сметная стоимость является основой для определения капитальных вложений, финансирование строительства, формирование договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные (строительно-монтажные, ремонтно-строительные и др.) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом" [7].



Рис. 2. Классификация сборников единичных расценок на строительные (ремонтные) работы, монтаж оборудования и пусконаладочные работы и методическая основа для их формирования

Если речь идет о строительстве или приобретении крупных объектов, то, как правило, присутствуют расхождения между сметной стоимостью и фактически вложенными в строительный объект затратами. Поэтому при заключении договоров формирование цен на разные виды строительных работ следует предусматривать разные последствия в результате реализации договора, что связано с рисками. Статья 709 Гражданского кодекса Российской Федерации предусматривает возможность формирования договоров подряда на основе приблизительной или твердой видов цен. Под *твердой ценой* следует понимать цену работы, выполненную в соответствии со сметой (смета составлена подрядчиком и является частью договора подряда). *Приблизительная цена* работы связана с возникновением необходимости в проведении дополнительных работ и существенном превышении установленной цены. "Заказчик, не согласившийся на превышение указанной в договоре подряда цены работы, вправе отказаться от договора. В этом случае подрядчик может требовать от заказчика уплаты ему цены за выполненную часть работы. Подрядчик, своевременно не предупредивший заказчика о необходимости превышения указанной в договоре цены работы, обязан выполнить договор, сохраняя право на оплату работы по цене, определенной в договоре" [5].

Для устранения противоречий и снижения возможности появления риска в этом случае стороны договоров, по которым может фигурировать приблизительная цена, могут проводить согласование способа определения цены:

- путем указания возможности уточнения цены в договоре;
- путем погашения возникших обязательств в результате фактического исполнения договора, например, обязательства возместить убытки в пределах разницы между ценой за всю работу и частью цены, выплаченной за выполненную работу.

Согласование может быть эффективным, если сметная документация выполнена в соответствии с требованиями норм и правил по всему перечню работ, включаемых в смету строительства объекта. Традиционно перечень основных видов работ и затрат, включаемых в сводный сметный расчет стоимости строительства содержит группы видов работ, каждая из которых детализируется по наименованию содержащихся в них затрат. Например, группе видов работ "подготовка территории строительства" соответствуют затраты по оформлению земельного участка, разбивочным работам, освоению территории строительства.

Отклонения фактических затрат от сметы в практике разработки политики ценообразования должны анализироваться. В этом случае

оценка объекта строительства, основанная на затратном подходе, включает определение *полной стоимости замещения* или *воспроизводства*. В зарубежной практике термин "воспроизводство" используется в смысле строительства точной копии оцениваемого объекта, а "замещение" подразумевает строительство объекта, имеющего такую же функциональную полезность, но построенную по современным стандартам, вкусам и дизайну [8, с. 309]. Классический затратный подход обычно начинается с оценки полной стоимости воспроизводства. Это означает, что можно определить полную стоимость объекта, построенного несколько десятков лет назад, исключить из этой стоимости поправки на все функциональные недостатки этого объекта. Если такая оценка сложна, то применяется стоимость замещения. Независимые оценщики используют в практике оценки объектов строительства разные способы:

- *количественное обследование*, предусматривающее "разложение" здания или сооружения на отдельные элементы и умножение затрат по каждому элементу на общее их число. Технически применение данного способа является сложным, требует больших расчетов и времени;

- *метод разбивки по компонентам* предполагает определение полной стоимости воспроизводства, включая установку различных компонентов на единой основе, например, сумма общих затрат одного квадратного метра поверхности стены умножается на общую площадь поверхности стены, в результате определяется общая стоимость возведения стен;

- *варианты метода разбивки по компонентам*: 1 – метод субподряда, 2 – разбивка по профилю работ, 3 – выделение затрат, при котором различные компоненты объекта оцениваются по стоимости строительства на единицу измерения компонента.

Безусловно, что, применяя различные методы оценки затрат, можно получить разные результаты, влияющие на общую стоимость объекта строительства. Это требует глубокого анализа всех предвиденных и непредвиденных факторов, которые следует учитывать при оценке.

Завершением оценки объекта строительства по стоимости воспроизводства является процедура определения износа (процесса распределения ретроспективных затрат, связанных с приобретением актива, на весь срок его полезной жизни) и вычета из полной стоимости воспроизводства суммы износа. "В зарубежной и

отечественной литературе можно встретить разные подходы к определению видов износа. Дж. Фридман и Н. Ордуэй считают, что надо выделять "три вида износа: 1. Физическое ухудшение (физический износ). 2. Функциональное устаревание (связано с изменениями стандартов). 3. Экономическое устаревание (в результате действия внешних по отношению к объектам факторов)" [8, с. 315].

На практике сложно измерить износ зданий и сооружений, если их возраст превышает 10 лет и более. Затратный подход, применяемый в этом случае, даст неточную оценку, поэтому его применять рекомендуется с большой осторожностью. Вышеперечисленные виды износа объектов строительства, по нашему мнению, важно учитывать при оценке объектов, приобретаемых в специфических условиях, например: при реорганизации предприятия и реконструкции его объектов; при оценке инвестиционных проектов, разработанных для восстановления (или для завершения недостроенных) объектов, приобретенных у проблемных предприятий, вступивших или ожидающих вступления в процедуру банкротства. Поясним эту позицию.

Физический износ означает любое физическое изнашивание объекта строительства (от "облупившихся" стен до разрушения конструкции). Если затраты на исправление такого рода дефектов будут выше стоимости потенциальных выгод, то износ считается не устранимым. К видам устранимого износа относится отложенный текущий ремонт, предполагающий, что покупатель объекта произведет нужные затраты для устранения дефектов с тем, чтобы объект соответствовал стандартам дальнейшей эксплуатации.

Функциональное устаревание (его еще называют моральным износом) означает, что оцениваемый объект не соответствует современным стандартам (например, отсутствует система кондиционирования воздуха или устарело встроенное в объект оборудование). Моральный износ также может быть признан не устранимым, что, безусловно, повлияет на общую оценку объекта.

Экономическое устаревание зависит от внешних факторов, например, объект построен в "ошибочном месте", характеризуется плохой экологией и влиянием на жизнь человека факторов окружающей среды.

Такая проблема оценки объектов строительства и капитальных вложений влияет на оценку имущественных комплексов, приобретаемых с

целью их реконструкции и возможной продажи или с реализацией крупных проектов, касающихся застройки территории, на которой расположен этот объект.

К эффективным методам оценки объектов в виде целого имущественного комплекса предприятия, основанным на имущественном подходе, можно отнести методику скорректированной балансовой стоимости (методику чистых активов предприятия), которая предполагает анализ и корректировку всех статей баланса предприятия, суммирование стоимости активов и вычитание из полученной суммы скорректированной суммы статей пассива баланса в части долгосрочной и текущей задолженностей. Эта методика соответствует международным принципам формирования финансовой отчетности, но, несмотря на общепринятый порядок расчетов чистых активов, использование указанной методики при оценке имущественных комплексов реформируемых организаций требует более глубокого обоснования.

По нашему мнению, если представить активы предприятия как имущество, убытки текущего и прошлого года, а пассивы – как капитал, прибыль и обязательства (долги), то характеристику чистых активов можно представить следующими ситуациями:

- 1) превышение чистых активов над капиталом при условии получения прибыли;
- 2) превышение чистых активов над капиталом при наличии прибыли прошлых периодов;
- 3) равенство чистых активов и капитала при наличии финансового результата, равного нулю;
- 4) превышение капитала над чистыми активами при наличии убытков;
- 5) чистые активы равны нулю;
- 6) чистые активы представляют собой отрицательную величину;
- 7) чистые активы превышают капитал и долги.

Все эти экономические ситуации указывают на то, что реальное определение чистых активов исключительно важно при принятии инвестиционных решений. Чистые активы определяются путем вычитания из суммы активов предприятия, принимаемых к расчету, суммы его обязательств, принимаемых к расчету. Пассивы, участвующие в расчете, – это обязательства предприятия, кроме сумм, отраженных по статьям "Доходы будущих периодов".

Оценка статей баланса, участвующих в расчете стоимости чистых активов, по нашему мнению, должна отвечать следующим требова-

ниям: реальности и соответствия реализованной цене на определенную дату.

Корректировка статей баланса, в целях оценки стоимости предприятия, заключается, по мнению Г.Б.Юна [11], в нормализации финансовой отчетности, в пересчете статей актива и пассива баланса в текущие цены.

Пересчет актива баланса предприятия в текущие цены включает следующие действия:

- определение остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов;
- определение фактической стоимости незавершенного объема работ;
- анализ и оценку долгосрочных финансовых вложений;
- анализ и оценку (по текущим ценам) запасов, затрат и денежных средств;
- анализ и определение рыночной стоимости имеющейся у предприятия задолженности (обязательств).

После корректировки статей баланса рассчитывается чистая стоимость его активов по заданному алгоритму. Полученная стоимость предприятия (имущественного комплекса) с использованием методики расчета чистых активов принимается как низший уровень цены объекта. Уровень стоимости предприятия, полученный с использованием указанной методики расчета, характеризует низший уровень стоимости оцениваемого предприятия. Эту же схему расчета стоимости предприятий (имущественных комплексов) можно использовать при исследовании накопления активов, что позволяет получить в конечном итоге рыночную стоимость предприятия (имущественного комплекса).

Метод замещения при определении фактических расходов на строительство предприятия, имеющего аналогичную полезность с оцениваемым предприятием, но, в отличие от него построенного с использованием прогрессивных проектных и технологических нормативов, прогрессивных материалов, конструкций и оборудования, может дать другие результаты.

При реализации методики замещения вносятся поправки на физический, функциональный и внешний износ оцениваемого предприятия. При этом физический износ связан с уменьшением стоимости активов оцениваемого предприятия под влиянием эксплуатационных и климатических факторов. Мы уже отмечали, что функциональный износ – это снижение стоимости предприятия, обусловленное снижением его функциональной эффективности, а внешний износ можно представить следствием влияния на стоимость предприятия экономиче-

ских или других внешних факторов (негативное влияние окружающей природной среды).

Наиболее сложный момент при реализации данной методики оценки предприятий (имущественных комплексов) является определение функциональных аналогов.

При доходном методе оценки предприятий капитализация (т.е. использование прибыли предприятия для увеличения собственного капитала) означает: превращение потока дохода в параметр стоимости (C) путем деления или умножения определенного некоторым образом потока дохода (D) на некий параметр, называемый коэффициентом капитализации (R) или мультипликатором (M). В финансовом анализе для этого применяются следующие формулы:

$$C = \frac{D}{R}, \text{ или } C = D \times M$$

Существует множество методов капитализации дохода предприятия, различающихся в зависимости от принятых для базы (видов) дохода и параметра, на который делятся или умножаются эти доходы. Назовем методы оценки предприятий (имущественных комплексов), относящиеся к доходному подходу:

- капитализация чистого дохода (до налогообложения, выплаты процентов и капитальных затрат);
- капитализация чистого дохода (после налогообложения, выплаты процентов и капитальных затрат);
- капитализация фактических дивидендов;
- капитализация потенциальных дивидендов, использование мультипликаторов "цена/прибыль" и "цена/выручка", и других мультипликаторов;
- методика дисконтированного денежного потока.

Известно, что методика дисконтированного денежного потока используется при неравномерном потоке доходов предприятия, а остальные методы оценки могут быть применены при стабильном потоке доходов. Метод капитализации используется тогда, когда чистый доход от функционирования оцениваемого предприятия прогнозируется стабильным в будущем периоде. Можно предположить, что, капитализируя стабильный чистый доход по общей ставке капитализации, получим рыночную стоимость оцениваемого предприятия (имущественного комплекса). Но для этого необходимо будет: определить базу для расчета чистого дохода, спрогнозировать величину годового чистого

дохода, а также определить коэффициент капитализации. Дадим характеристику этих понятий, опираясь на показатели финансовой отчетности:

Чистый доход предприятия – это годовая прибыль предприятия плюс накопленные амортизационные отчисления основных средств и нематериальных активов.

Учитывая требования международных стандартов и зарубежной практики, чистую прибыль или убыток можно трансформировать в два вида чистого дохода:

- чистый доход 1 будет равен сумме прибыли до налогообложения и накопленных амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- чистый доход 2 равен сумме прибыли после налогообложения скорректированный на прочие процентные выплаты из прибыли и накопленных амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам.

Приведенные виды чистого дохода чаще, чем другие параметры, применяются в оценке предприятий (имущественных комплексов). При выборе параметра дохода для капитализации предприятия (имущественного комплекса) необходимо, на наш взгляд, учитывать:

- насколько данный параметр выражает экономический смысл дохода оцениваемого предприятия в этой конкретной оценочной ситуации;
- можно ли его рассчитать исходя из имеющейся исходной информации;
- можно ли найти такие же параметры по предприятиям-аналогам для проведения сравнительного финансового анализа и расчета подходящего коэффициента капитализации;
- в какой степени покупатель и продавец в сделке купле-продаже руководствуются данным параметром.

Кроме названных параметров чистого дохода, для оценки предприятий (имущественных комплексов) используются их разновидности: фактические или потенциальные дивиденды, валовые доходы. Разновидности чистого дохода получают при корректировке (нормализации) статей финансовой отчетности оцениваемого предприятия (имущественного комплекса). В зависимости от степени корректировки формы финансовой отчетности "Отчет о прибылях и убытках" (фактический, приведенный или прогнозный), а также в зависимости от выбранного варианта начисления амортизации

можно определить те или иные разновидности параметра чистого дохода.

Далее, на наш взгляд, необходимо сделать акцент на отдельных методах прогнозирования параметра чистого дохода.

К основным методам прогнозирования чистого дохода отнесем: расчет среднеарифметической (или средневзвешенной) величины из данных о чистом доходе за предыдущие периоды и их экстраполяция.

Выбор метода прогнозирования следует проводить исходя из условий:

- если в результате анализа чистого дохода за предыдущий период не обнаружилась ярко выраженная тенденция или известно, что в будущем условий для сохранения исторической тенденции не будет, то выбирают средневзвешенный или среднеарифметический метод прогнозирования;

- если в предыдущем периоде тенденция выражена и эта тенденция сохранится, то выбирается метод экстраполяции.

Методы капитализации фактических и потенциальных дивидендов используются для оценки, как правило, открытых предприятий, так как исходную информацию, необходимую для расчетов по этим методам, можно найти лишь на фондовом рынке. С соответствующими поправками на ликвидность и контроль эти методики можно применять и для оценки предприятий (имущественных комплексов).

Основным условием использования методов капитализации дохода является стабильный характер будущих доходов. Однако на практике возможен случай, когда доходы предприятия в будущем будут иметь стабильную тенденцию к росту на неограниченный прогнозный период. В этом случае используется так называемая модель роста прибыли (или ее еще называют модель Гордона), которая имеет следующий вид:

Текущая стоимость предприятия $\pi = \frac{P_0 \times (1 + g)}{G - g}$, где:

P_0 – базовый уровень прибыли на дату оценки, с которого, как предполагается, начнется стабильный рост прибыли;

g – ежегодный темп прироста прибыли;

G – ожидаемая ставка дисконта.

При слишком высоких темпах прироста прибыли данную модель использовать нельзя, так как эти темпы роста прибыли могут быть достигнуты только при значительных дополни-

тельных инвестициях, которые эта формула не учитывает.

При сопоставлении коэффициентов оцениваемого предприятия и предприятий-аналогов между собой (а также со среднеотраслевыми показателями или общепринятыми стандартами) необходимо проверить, обеспечено ли методическое единообразие в их расчете. Сопоставление можно проводить, лишь удостоверившись в соответствии алгоритмов их расчета, иначе сравнение может привести к неверным выводам.

Финансовых параметров, определяющих финансовое состояние предприятия, насчитывается несколько десятков. Однако в зависимости от цели оценки можно использовать сравнительно небольшую их часть, в наибольшей степени характеризующих существенные стороны финансовой устойчивости предприятия.

При рассмотрении критериев оценки объектов в условиях реализации инвестиционных проектов по реструктуризации предприятий (имущественных комплексов) необходимо учесть цели, поставленные менеджментом организации, финансовое состояние на дату проведения реорганизации. Можно выделить следующие критерии:

- субъективность и объективность оценки;
- временная определенность хозяйственных операций по реорганизации и неопределенность результата реорганизации;
- прерывность и непрерывность хозяйственной деятельности предприятия относительно жизненного цикла;

- равновесного состояния предприятия при нормальной хозяйственной деятельности и неравновесного состояния в период перехода на высшую стадию развития или ликвидации.

В процессе оценки предприятий можно выделить три основных этапа:

I этап – оценка активов и обязательств на входе в хозяйственную систему;

II этап – оценка активов в равновесном состоянии предприятия;

III этап – оценка активов в неравновесном состоянии, т.е. в процессе реорганизации.

Тогда в любой момент времени, оценку состояния предприятие можно отобразить как функцию $f = f(\text{вход, выход})$, зависимую от оценки активов и обязательств на входе в систему и оценки на выходе (рис. 3).

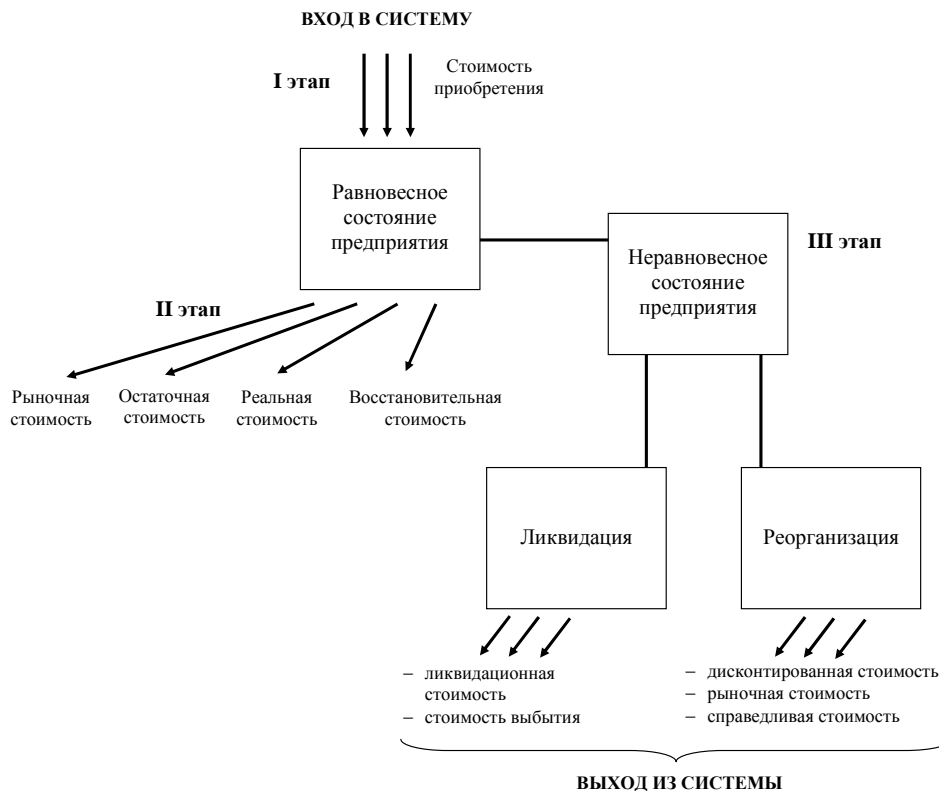


Рис. 3. Поэтапный алгоритм выбора методов оценки

В случае применения принципа дискретности в хозяйственной деятельности предприятия, возникает неравновесное состояние, которое характеризуется оценкой активов и обязательств предприятия, отличной от нормальной деятельности.

Список литературы

1. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы. Пер. с фр. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: "Финансы", 1997. – 576 с.
2. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.: ил.
3. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации. МДС 81 – 35.2004. Москва: Госстрой России. 2004.
4. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Под ред. Н.Ю.Шведовой. – М.: "Русский язык", 1998. – 750 с.
5. Гражданский кодекс РФ, ст. 709, п. 5.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.: ил
7. Строительство: учет, налоги, право. Справочник. – М.: ООО ИАА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2006. – 456 с. – С. 272.
8. Фридман Дж., Ордуэй Ник. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости. Пер. с англ. – М.: Дело, 1997. – 480 с.
9. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.: ил.
10. Чагин Д.В. Инвестиционная политика организаций в сфере реальных инвестиций [Текст] / Д.В. Чагин// Экономические науки. 2013. № 7. – 0,75 п.л.
11. Юн Г.Б. Антикризисное управление предприятиями: теоретические и практические аспекты. – М.: Московский издательский дом. 2002. – 624 с.
12. Шургин Д.И. Бухгалтерский учет и анализ инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений // автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Казань, 2000
13. Моторин А.Л. Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России // Экономические науки. 2013. № 108. С. 83-87.
14. Моторин А.Л. Отражение информации по сегментам в отчетности акционерного общества // Инновационное развитие экономики. 2012. № 5 (11). С. 92-95.

*Домрачева Эльвира Сергеевна,
аспирант кафедры экономического анализа и аудита
Казанского (Приволжского) федерального университета
Россия, г. Казань
E-mail: kznkzn@mail.ru*

ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

Рассмотрены условия и особенности управления затратами в строительных организациях, осуществляющих свою деятельность на территории Республики Татарстан. В числе условий отмечено участие региона в регулировании инвестиционно-строительной деятельности, осуществляемом на основе максимально эффективного использования источников финансирования капитальных вложений.

Ключевые слова: развитие строительной отрасли, инвестиционный портфель, управление затратами, классификация, целевые ориентиры, факторы развития, инвестиционная политика.

В сложившихся экономических и политических условиях, заложенных в сценариях долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации, предусмотрены коррективы для всех отраслей экономики, в том числе и для строительства. Основные характеристики сценариев долгосрочного экономического развития на период до 2030 года представлены Министерством экономического развития Российской Федерации (приложение № 1). Известно, что факторы ускоренного развития свойственны всем сценариям развития: 1 – консервативному, 2 – инновационному, 3 – целевому (форсированному). Второй и третий сценарии, разработанные в рамках долгосрочного прогноза социально-экономического развития России, характеризуются более сложной моделью управления для государства и для хозяйствующих субъектов (для бизнеса). Это связано с инвестициями в проекты, предусматривающие развитие высоких технологий и человеческого капитала, а также с параметрами окупаемости. Согласно Прогноза долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года динамика инвестиций в основной капитал в разных сценариях развития определяется величиной средств предприятий, направляемых, в первую очередь, на развитие производства и его модернизацию и на государственные капитальные вложения в транспортную инфраструктуру, высокотехнологичные отрасли и на поддержание развития человеческого капитала [3, с. 130].

В то же время в условиях экономических санкций, нестабильности национальной валюты

возникают различные барьеры для реализации этих сценариев, вызванные дефицитом конкурентоспособных профессиональных управленческих кадров и неэффективностью сложившихся механизмов управления.

В Республике Татарстан основными факторами развития строительной отрасли выделены на перспективу: строительство жилья и капитальные вложения в транспортную инфраструктуру. Эти направления уже сейчас позволяют держаться республике на пятом месте среди регионов Приволжского федерального округа. По данным прошедшего 2014 года объем выполненных работ по виду деятельности "Строительство" составил 266,5 млрд. руб., что составляет 23,5% от общего объема работ, выполненных в целом по Приволжскому федеральному округу [4, с. 20].

Надо отметить, что главной стратегической целью Республики Татарстан позиционируется достижение к 2030 году уровня развития, соответствующего глобальному конкурентоспособному устойчивому району - драйверу полюса роста "Волго-Кама". Волго-Камский метрополис характеризуется в стратегической перспективе как объединение трех экономических зон: Казанской, Камской и Альметьевской, каждая из которых является, по сути, агломерацией территории, пространства и транспорта. Современное состояние Республики Татарстан можно представить следующей статистикой:

- территория – 67847 кв.км.;
- население – 3,84 млн. чел;

- административные единицы: 43 района, 2 городских округа, 38 городских поселений и 910 сельских поселений;

- протяженность автомобильных дорог – 14,5 тыс. км.;

- протяженность железных дорог – 880 км.;

- аэропорты – 3 шт.

Пространственное развитие республики предусматривает не только повышение качества транспортно-коммуникационной системы

и обеспечение качественным пространством жизнедеятельности населения, но и переход на новый уровень управления пространственным капиталом с использованием перспективных информационных технологий. Это прослеживается в проектных преобразованиях Республики Татарстан и, в частности, трех выделенных ранее экономических зонах (Альметьевской, Камской и Казанской), характеристика преобразований которых приведена в таблице 1.

Таблица 1. Характеристика преобразований Волго-Камского метрополиса Республики Татарстан

	Альметьевская экономическая зона	Камская экономическая зона	Казанская экономическая зона
Существующее положение	- Сырьевая экономическая зона; - Основа взаимосвязи – единая сырьевая специализация, корпоративные связи	- Формирующаяся индустриальная Камская агломерация и аграрные районы; - Базовая функция – промышленное производство с автономной системой логистики;	- Город-регион (центральное ядро и субурбия) в динамике; - рост активности малых городов и сельских территорий в поясе экономической зоны; - рост сектора услуг и рынка труда в ядре агломерации, появление инновационных полисов вокруг ядра
Трансформация к 2030 году	- Индустриальная агломерация (Альметьевск, Азнакаево, Бугульма, Лениногорск); - Мощный сельскохозяйственный пояс с идентичной экономикой; - Зона трансграничного сотрудничества (Уруссу, Бавлы, Нурлат)	- Динамичная агломерация (Набережные Челны, Нижнекамск, Елабуга, Менделеевск, Мамадыш); - Сельскохозяйственный пояс, обслуживающий агломерацию; - Зона трансграничного сотрудничества (Агрыз)	- Постиндустриальная агломерация (Казань+Высокая Гора, Волжск, Зеленодольск, Иннополис+Верхний Услон, Сمارт-Сити+аэрополис); - Зоны активного развития малых городов и сельских территорий: Предкамская, Закамская, Предволжская; - Зоны трансграничного сотрудничества (Кукмор, Зеленодольск, Буинск)
Предстоящие преобразования	- Отраслевая диверсификация и производственная кооперация; - Создание единого рынка труда, земли и недвижимости; - Качественный рост сектора услуг	- формирование единого емкого и разнообразного рынка труда; - качественный рост сектора услуг; - плотность и качество транспортных и функциональных связей, характеризующих зрелую городскую агломерацию	- Перенос производств, центров потребления и развлечения в подцентры, развитие хордовых связей; - Новая емкость рынка (наука, образование, инновации) и мощность мобилизации ресурсов; - Работа на повышение статуса агломерации; - Активизация малых городов и сельских поселений, базирующаяся на экономической самостоятельности от крупных центров и кооперации между собой

Приведенная характеристика преобразований строится на необходимости реализации комплекса мероприятий, включающих:

- строительство скоростных автодорог и крупных мостовых переходов;

- строительство и реконструкцию железных дорог и высокоскоростных магистралей;

- реконструкцию аэропортов.

Структура инвестиционного портфеля Республики Татарстан к 2030 году будет распределена между отраслями региона следующим образом (рис. 1).



Рис. 1. Структура инвестиционного портфеля Республики Татарстан в разрезе секторов, млрд. руб. [5]

Достижение предусмотренного уровня развития строительной отрасли, в первую очередь за счет реализации крупных инвестиционных проектов требует эффективного управления, использования передовых методов и привлечения высококвалифицированных кадров. Существующая система управления в республике и ее хозяйствующих субъектах, также как и в других регионах, имеет некоторые недостатки, в том числе:

- ориентация на исполнение (недостаток инициативы);
- слабая структурированность отраслевых и пространственных приоритетов;
- отсутствие единого центра координации стратегии;
- низкая заинтересованность и вовлеченность бизнеса в процессы управления экономикой; и другие[5].

В Стратегии социально-экономического развития региона предусмотрено создание Системы Стратегического Управления Развитием Республики Татарстан (ССУР РТ), направленной на создание условий повышения конкурентоспособности экономики и качества жизни, обеспечивающей устойчивое развитие и взаимодействие власти, бизнеса и общества. Предполагается, что постоянно действующие проектные площадки и рабочие группы должны не только диагностировать внутреннюю и внешнюю среду, но и разрабатывать, актуализировать и контролировать весь комплекс используемых синхронизированных стратегических инструментов.

Сформулированные целевые задачи должны реализовываться на всех уровнях управления:

региональном, муниципальном и корпоративном. Что касается последнего, корпоративного уровня, то осуществляющие свою деятельность в строительной сфере хозяйствующие субъекты для достижения такого рода задач должны быть информационно обеспечены.

Отчетность организаций, формируемая на основе данных текущего бухгалтерского и стратегического управленческого учета, представленная системой форм и отдельных отчетов, может обеспечить систему управления достаточной информацией при условии достоверности, достаточности и взаимосвязанности представленных в ней данных. В область управления строительными организациями попадают, в первую очередь, ключевые финансовые показатели развития: затраты, выручка, прибыль, капитал.

Управление затратами следует выделить отдельной областью, характеризующейся сложной архитектурой, зависимостью от внешних факторов и организационных особенностей выполняемых работ. В поле управления затратами попадают все важнейшие функции: планирование затрат; учет затрат и формирование себестоимости строительной продукции (строительных работ); внутренний контроль затрат и внешний надзор; анализ затрат; корректировка плановых и прогнозных данных.

Несмотря на то, что понятие "затраты" часто отождествляется с понятием "расходы", в большинстве случаев их используют как синонимы, что подтверждается рядом научных публикаций и действующих нормативных документов, в частности, положений по бухгалтерскому учету. Все затраты подвергаются воздей-

ствию со стороны управленческих функций, приобретая каждый раз новую характеристику. Например, затраты, связанные с планированием (планируемые затраты), находят свое отражение в сметных расчетах и калькуляциях себестоимости, зависят от особенностей хозяйственной деятельности организации. Часть затрат не планируется организациями, но возникает в процессе деятельности, например, потери от брака, простоев, различного рода непроеизводительные расходы.

Все *планируемые и учитываемые* в системе бухгалтерского учета затраты принято классифицировать по элементам и статьям затрат, причем элементы, отраженные в ПБУ 10/99 "Расходы организации", одинаковы для применения в организациях всех отраслей, а статьи калькуляции себестоимости строительной продукции отличаются от статей калькуляции организации других отраслей.

Необходимость группировки затрат по статьям калькуляции обусловлена формированием себестоимости как отдельных видов строительной продукции, так и выполненных строительных работ в целом. Кроме того, отличия в статьях калькуляции могут быть вызваны предназначением (статусом) организации и ее ролью (участием) в выполнении инвестиционно-строительных проектов. Среди участников инвестиционно-строительной деятельности традиционно выделяют инвесторов, заказчиков, застройщиков, подрядчиков и субподрядчиков. Для крупных проектов привлекают к работе генподрядчиков. Каждый из участников инвестиционно-строительной деятельности осуществляет присущие ему виды (подвиды) деятельности, например, строительную (подрядчик), деятельность по проведению инженерных изысканий, по разработке технико-экономических обоснований и составлению сметной документации (заказчик или проектировщик по заданию заказчика), по руководству инвестиционно-строительными проектами (заказчик), по выполнению специализированных видов строительных и строительного-монтажных работ (подрядчик, субподрядчик) и т.д.

Отражаемые в системе управленческого учета затраты группируются в зависимости от времени их возникновения, отнесения на себестоимость, поэтому могут подразделяться на текущие затраты отчетного периода, расходы будущего периода и предстоящие. Необходимость развития управленческой отчетности с целью отражения достигнутого стратегического уровня в определенный планируемый период дает возможность выделить стратегические затраты, прогноз которых осуществляется в зави-

симости от заданных стратегических целей и ключевых показателей развития организации.

Затраты могут быть связаны и с такой функцией управления как *контроль*. С этой целью их подразделяют на контролируемые и неконтролируемые затраты. Последние не могут зависеть от деятельности хозяйствующего субъекта, бывают чаще связаны с внешними факторами, например, ростом цен на топливно-энергетические ресурсы, инфляцией.

Анализируемые затраты, то есть связанные с *функцией анализа* (текущего и стратегического) могут классифицироваться на: плановые (сметные), фактические, прогнозные.

Приведенные примеры могут быть более детально рассмотрены применительно к виду деятельности и функциям управления конкретной организации строительной отрасли, классифицированы по многочисленным критериям, выбор которых осуществляется в теории и практике в зависимости от поставленных задач управления затратами.

На управление затратами оказывают влияние внешние и внутренние факторы, которые также подвергаются группировке. Большинство авторов выделяют технические, экономические, организационно-управленческие факторы. *Технические* факторы обусловлены необходимостью развития прогрессивных технологий, модернизацией производственных процессов, улучшением качества используемого сырья, материалов. *Экономические* факторы чаще всего связаны с производственными программами или реализуемыми инвестиционно-строительными проектами, их объемам, применяемыми нормами расхода ресурсов и ценовой политикой. *Организационно-управленческие* факторы формируются в зависимости от организации производства, форм и методов труда при различных подходах кооперации и специализации производства, а также от требований, предъявляемых к эффективности управления организациями в том числе и экономией затрат. В каждой группе факторов можно выделить внутреннюю и внешнюю составляющие, появление которой зависит от занимаемой ниши рынка, конкурентоспособности реализуемой на рынке продукции, платежеспособности покупателей (потребителей) продукции (работ, услуг) строительных организаций.

Весь спектр области управления затратами строительных организаций одинаково важен для их стратегического развития и реализации задач, стоящих перед организациями строительной отрасли исследуемого нами региона.

Затраты в инвестиционно-строительной деятельности в теории и практике часто рассматривают в рамках инвестиционных проектов как

затраты по проектам. В свою очередь, управление инвестиционной деятельностью и принятие управленческих решений осуществляется на основе информации, полученной в результате:

- сравнительного анализа объемов инвестиционной деятельности строительного предприятия по отдельным этапам, темпов динамики объемов, роста таких показателей как: активы, собственный капитал и объем реализации;
- изучения динамики объемов источников инвестирования, состава инвестиционных ресурсов и показателей рентабельности; и др.

Большое влияние на результаты инвестиционно-строительной деятельности оказывают условия внешней инвестиционной среды и состояния рынка строительной продукции. В этой связи для повышения эффективности управления инвестиционно-строительной деятельностью, в целом, и затратами строительных организаций, в частности, необходимо формировать инвестиционную политику, которая сочеталась бы не только с задачами стратегического развития самой организации, но и отрасли, и экономики региона в целом.

Содержанию инвестиционной политики, обеспечивающей устойчивое экономическое развитие уделено немало внимания со стороны отечественных и зарубежных ученых. Инве-

стиционную политику, как и любую другую (финансовую, учетную, ценовую, договорную), разрабатывают на краткосрочный и долгосрочный периоды. В краткосрочной перспективе инвестиционная политика ориентируется на существующее финансовое состояние строительной организации, технический уровень производства, объемы незавершенного строительства, налоговую нагрузку и конъюнктуру рынка. В долгосрочной – стратегической перспективе инвестиционную политику характеризуют как составную часть общей экономической стратегии, которая определяет выбор и способы реализации наиболее рациональных путей обновления и расширения ее производственного и научно-технического потенциала. Такая политика направлена на обеспечение выживания в сложной рыночной среде на достижение финансовой устойчивости и создание условий для будущего развития [1].

Анализ инвестиционной политики исследуемых строительных организаций, осуществляющих свою деятельность на территории Республики Татарстан, показал, что при ее разработке следует учитывать комплекс факторов, который систематизирован и представлен в таблице 2.

Таблица 2. Характеристика целевых ориентиров и факторов развития, учитываемых при разработке инвестиционной политики организаций, отрасли и региона

Целевые ориентиры и факторы развития	Инвестиционная политика строительной организации	Инвестиционная политика строительной отрасли	Инвестиционная политика региональных комплексов, экономических зон развития и региона в целом
1. Достижение экономического, научно-технического и социального эффекта		+	+
2. Получение максимального объема прибыли на вложенный капитал при минимальных инвестиционных затратах (капитальных вложениях)	+		
3. Рациональное управление ресурсами по реализации неприбыльных инвестиционных проектов социального и экологического значения		+	+
4. Государственная поддержка: бюджетное кредитование, гарантии правительства, налоговые льготы и т.д.	+	+	+
5. Привлечение частных инвесторов (в том числе иностранных), использование государственно-частного партнерства (ГЧП)	+	+	+
6. Оптимизация потребности в инвестиционных ресурсах	+		
7. Коммерческая и бюджетная эффективность инвестиционных проектов	+	+	
8. Снижение налоговой нагрузки	+	+	

Отмеченные в таблице целевые ориентиры и факторы развития приведены нами исходя из учета тех позиций, что географические границы рынка инвестиционно-строительных проектов (капитальных вложений) ориентированы на Республику Татарстан; изучен сложившийся уровень конкуренции на рынке инвестиционно-строительной деятельности; примерно определена стоимость объектов незавершенного строительства, неустановленного оборудования, капитальные затраты прошлых лет; а также прогнозный объем инвестиционного портфеля строительного комплекса Республики Татарстан в объеме более 400 млрд. руб. к 2030 году.

Что касается отдельных целевых ориентиров и факторов развития, то инвестиционная политика региона и отрасли нацелена на достижение экономического, научно-технического и социального эффекта. В деятельности строительных организаций получение всех видов эффекта менее заметно ввиду двух обстоятельств: во-первых, за счет долговременности осуществления инвестиционно-строительных проектов (более 1 года), во-вторых, эффект, в виде показателя окупаемости проекта, является, пожалуй, единственным видом эффекта, который может оценить строительная организация. После реализации (продажи) построенного объекта эффективность от его использования определяется новым балансодержателем (владельцем) объекта либо оценкой его использования на экономическом и социальном уровне определяется на уровне административных единиц или региона в целом.

Рациональное управление ресурсами в строительном комплексе республики как прибыльных, так и неприбыльных объектов, как уже было отмечено ранее, осуществляется Системой Стратегического Управления Развитием Республики Татарстан (ССУР РТ), включающей в качестве центрального координирующего звена – Министерство экономики Республики Татарстан и Бюро анализа реализации стратегии (БАРС). Реализация функций ССУР РТ в экономических зонах, кластерах и комплексах направлена на инвестиционное, инновационное и институциональное развитие, что отмечено в Стратегии социально-экономического развития Республики Татарстан до 2030 года [5].

Вышеизложенное позволяет участие региона в регулировании инвестиционно-строительной деятельности отразить следующими положениями:

1. Регион является системообразующим институтом, формирует правовую и нормативную

базу, делегирует полномочия на нижестоящие уровни всем участникам инвестиционной деятельности, в том числе по реализации.

2. Регион сам является субъектом инвестиционно-строительной деятельности, организует централизацию средств (источников инвестирования), выделяет бюджетные средства и средства фондов на конкурсной основе заказчикам проектов, руководствуясь при этом целью достижения максимальной социальной и экологической эффективности.

3. Регион определяет инвестиционную политику и стратегию поведения инвесторов, объем и структуру ресурсов, необходимых для реализации крупномасштабных проектов регионального (и частично федерального) значения; осуществляет контроль и надзор за использованием средств, выделяемых на финансирование инвестиционно-строительных проектов (капитальных) вложений; устанавливает в пределах своих компетенций налоговые льготы для участников реализации проектов регионального (и частично федерального значения).

Вышеназванные положения позволяют максимально эффективно задействовать источники финансирования капитальных вложений, использовать *финансово-кредитный, ценовой и институциональный* механизмы инвестиционно-строительной деятельности организаций.

Привлечение и направление источников финансирования капитальных вложений в деятельности строительных организаций осуществляется благодаря использованию финансово-кредитного, ценового и институционального механизмов.

Финансово-кредитный механизм регулирования инвестиционной деятельности строительных организаций можно определить как *комплекс мероприятий по финансовому обеспечению инвестиционно-строительного процесса с использованием инструментов финансово-кредитного регулирования*. Инструменты финансово-кредитного регулирования инвестиционной деятельности организаций формируются под воздействием механизма управления финансовыми и кредитными отношений организации с: бюджетом и внебюджетными фондами, финансовыми и инвестиционными институтами, коммерческими банками, поставщиками и потребителями строительной продукции (объектов). Каждый вид отношений имеет свои особенности, широко охарактеризован в экономической и специальной литературе. Отношения строятся в направлениях:

- финансово-кредитного обеспечения организаций заемным и привлеченным капиталом, бюджетными средствами и различными средствами инвесторов, в том числе иностранных;

- финансово-кредитного регулирования деятельности организаций при помощи налогового, валютного, таможенного и банковского законодательства;

- воздействия на эффективность инвестиционно-строительной деятельности за счет применения финансовых стимулов, льгот и санкций.

Ценовой механизм инвестиционно - строительной деятельности можно характеризовать как *совокупность мероприятий, осуществляемых на законодательно-нормативной основе в отношении определения стоимости строительной продукции и оценке готовых и незавершенных строительных объектов.*

Законодательные акты на региональном уровне и документы об их использовании на муниципальном уровне постоянно развиваются и формируются для разных направлений инвестиционной деятельности и в том числе инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений. Существуют правительственные документы и программы, разработанные для жилищного строительства,

строительства транспортных магистралей, строительство промышленных объектов и объектов социальной инфраструктуры и т.д. Основным документом для определения стоимости объектов строительства и иной строительной продукции принято считать Методику определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81 – 35.2004) [2], утвержденную Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 г. № 15/1. Этим документом (с учетом последних изменений, внесенных Приказом Минстроя России от 16.06.2014 № 294/пр) установлены виды сметных нормативов (государственные, отраслевые, территориальные, фирменные и индивидуальные), которые образуют систему ценообразования и сметного нормирования в строительстве. Например, к отраслевым сметным нормативам (ОСН) относятся нормативы для строительства, осуществляемого в рамках соответствующей отрасли, к территориальным сметным нормативам (ТСН) относятся нормативы, разработанные для строительства на территории соответствующего субъекта Российской Федерации и т.д.

Все сметные нормативы принято делить на две группы: элементные и укрупненные (рис. 2).

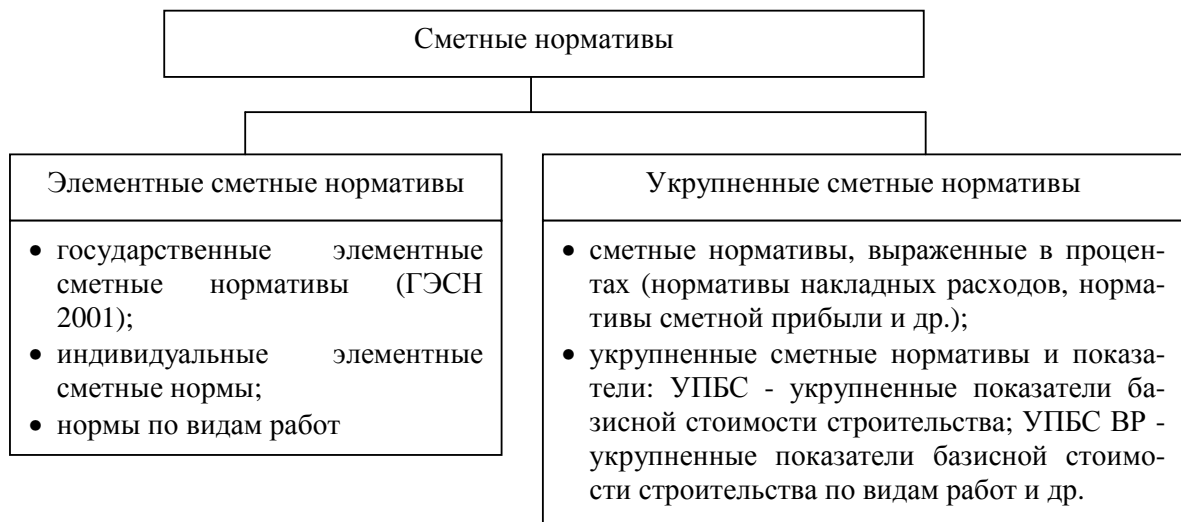


Рис. 2. Классификация сметных нормативов, предусмотренная Методикой определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации

Каждая группа и подгруппа сметных нормативов имеет свой состав. Например, государственные элементные сметные нормы (ГЭСН 2001) входят в межотраслевую систему документов в строительстве и включают:

- сборники государственных элементных сметных норм на строительные и специальные строительные работы (ГЭСН);

- сборники государственных элементных сметных норм на ремонтно-строительные работы (ГЭСНр);

- сборники Государственных элементных сметных норм на монтаж оборудования (ГЭСНм);

- сборники Государственных элементных сметных норм на пусконаладочные работы (ГЭСНп).

На стоимость конкретной строительной продукции и ценообразования в строительстве в целом влияют такие факторы, как:

- изменение технического уровня за период от времени окончания строительства объекта-аналога до времени проектирования и строительства нового объекта;

- особые (нестандартные) инженерные и геологические условия, оказывающие влияние на проектные решения, в частности, по основаниям и фундаментам зданий и сооружений;

- нестабильность цен на материально-технические ресурсы;

- вариативность архитектурно - планировочных и конструктивных решений.

Кроме того, на формирование цен оказывает влияние индивидуальный характер строящихся объектов, местные (географические) условия осуществления строительных работ, длительность инвестиционно-строительного цикла, высокая материалоемкость и затратность эксплуатации строительных машин и механизмов.

Институциональный механизм осуществления инвестиционно-строительной деятельности, как уже ранее было отмечено, зависит от числа участников инвестиционно-строительной деятельности (инвесторов, заказчиков, застройщиков, генподрядчиков, подрядчиков, субподрядчиков), а также вовлеченных в процесс капитальных вложений государственных институтов и частного бизнеса в форме государственно-частного партнерства (ГЧП). Межинституциональные отношения в процессе инвестиционно-строительной деятельности осуществляются в рамках заключаемых договоров и, соответственно, реализуемой договорной политики.

Таким образом, вышеизложенное свидетельствует о значимости, роли управления затратами в сфере строительства и экономического развития региона, поскольку:

1. Сценарии экономического развития России и ее регионов, территориальные преобразования Республики Татарстан и существенный рост инвестиционного портфеля регионального строительного комплекса в стратегической перспективе предусматривают комплекс меро-

приятий по реализации эффективной инвестиционной политики на региональном уровне.

2. Рациональное управление ресурсами в строительном комплексе региона требует особого отношения к управлению источниками финансирования капитальных вложений и управлению затратами строительных организаций. В свою очередь, управление затратами, зависящее от многих групп внешних и внутренних факторов, требует вовлечения в эту область надежного информационного обеспечения сформированного на основе учетной классификации затрат и их содержательной характеристики, позволяющей формировать необходимые показатели для оценки принимаемых решений.

3. Эффективность управления зависит от воздействия на инвестиционно-строительную деятельность организаций финансово - кредитного, ценового и институционального механизмов. Содержательная характеристика и данные каждому механизму определения свидетельствуют о глубокой проблематике и необходимости учитывать при принятии управленческих решений большое количество системообразующих элементов и факторов, на них влияющих.

Список литературы

1. Бочаров В.В. Инвестиции: Учебник для вузов. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2009. – 384 с. – С. 32.
2. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации. МДС 81 – 35.2004. Москва: Госстрой России. 2004.
3. Прогноз долгосрочного социально - экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года. М. 2013. – С. 130.
4. Социально-экономическое положение Приволжского федерального округа. М. 2015. С. 20
5. Стратегия социально-экономического развития Республики Татарстан до 2030 года. [Электронный доступ] URL: http://tatarstan2030.ru/UserFiles/Files/Strategy_R_T_2704.pdf
6. Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами // Айдинова Д.Х.М., Баранников А.А., Белоусова А.М., Гальянова В.В., Герасимова Н.А., Гумеров А.В., Евстафьева А.Х., Кротова А.Б., Лисянский А.Б., Михайлушкин П.В., Чернов С.С. Под общей редакцией С.С. Чернова. Новосибирск, 2012. Том Книга 21.

Кожанов Тарас Владимирович,

аспирант Межрегионального открытого социального института

Россия, г. Йошкар-Ола

E-mail: taras@kozi.ru

РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РЕАЛИЗАЦИИ В УПРАВЛЕНИИ КОЗОВОДЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Организация внутреннего контроля в управлении хозяйствующими субъектами всех отраслей имеет большую значимость, способствует более эффективному и устойчивому их развитию. Для козоводческих организаций рассмотрены теоретические подходы к организации внутреннего контроля как части управленческой деятельности, необходимости его организации в сочетании со стандартами управления и стандартами качества. Показано взаимодействие внешнего контроля (надзора) с системой внутреннего контроля и представлена авторская модель организации внутреннего контроля козоводческих организаций. Раскрыты особенности информационного взаимодействия системы управления рисками с системами внутреннего контроля и учета и отчетности.

Ключевые слова: внутренний контроль, надзор, система внутреннего контроля, информационное обеспечение, управление рисками.

Внутренний контроль как часть общей системы контроля и управления, используется в разных отраслях экономики, в организациях разных организационно-правовых форм деятельности и форм собственности. Введенное Федеральным законом "О бухгалтерском учете" 402-ФЗ положение об обязательности осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни всеми хозяйствующими субъектами [7] ставит вопрос о приемлемости разных форм, методов и моделей контроля к тем или иным хозяйствующим субъектам. Масштабность организации, объемы и виды ее деятельности являются одним из основных факторов приемлемости организационных форм контроля, поскольку затратность его организации может быть разной. Крупные организации (объединения, холдинги) имеют большие возможности к вложению средств в создание и развитие систем внутреннего контроля. Средний и мелкий бизнес, как правило, довольствуется включением дополнительных функциональных обязанностей уже работаю-

щим специалистам бухгалтерских, либо экономических служб, либо отделов внутреннего контроля, если они ранее уже существовали.

В экономической литературе, особенно зарубежной, широко освещаются разные системы внутреннего контроля, основанные на процессном подходе и ориентированные на риск, такие как, например, модель Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея - COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

Данным комитетом подготовлен целый ряд документов, среди которых особое значение имеет доклад "Управление рисками организации. Интегрированный подход". Составной частью этого доклада является известный мировой общественности документ "Внутренний контроль: интегрированный подход".

Структура внутреннего контроля в модели COSO включает пять блоков: 1 – средства и методы контроля; 2 – оценку рисков; 3 – деятельность по контролю; 4 – информационно-коммуникационные технологии; 5 – монито-

ринг. В каждом блоке – своя структура положений, которыми определяется содержание работы и требования к ней. Так, в составе *средств и методов контроля* выделены: целостность; структура организации; этические ценности; компетентность сотрудников; политика руководства; стиль управления; правила распределения руководством полномочий и ответственности; повышение квалификации сотрудников. Непосредственно *деятельность по контролю* включает: выдачу одобрений, санкций, подтверждений; контроль текущей деятельности; проведение проверок; гарантию безопасности активов; разделение полномочий. *Оценка рисков* представляет собой деятельность, которая позволяет идентифицировать и анализировать соответствующие риски, т.е. управлять этими рисками в процессе реализации задач. Важное значение имеют *информационно-коммуникационные технологии*, поскольку информация о деятельности организации должна быть идентифицирована, получена и передана в том виде и в то время, которые позволят сотрудникам организации своевременно исполнять свои обязанности. *Мониторинг* информации контроля о деятельности организации необходим для управления и осуществления надзорных функций.

Такой подход к организации внутреннего контроля позволяет определить *внутренний контроль как часть управленческой деятельности организации и как процесс, осуществляемый ее руководством для получения надежной информации для принятия решений и уверенности в том, что организация достигнет текущих и стратегических целей своего развития*.

Поскольку в управлении организацией значимая роль всегда отводится информации, на основе которой принимаются решения, то следует дать характеристику еще одной не менее значимой модели внутреннего контроля, также ориентированной на риск, разработанной Ассоциацией аудита и контроля информационных систем ISACA (the Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and related Technology). В основу

модели положен стандарт "Управление и аудит информационных технологий. Особенности проведения внешнего аудита ИТ" (Стандарт Cobit) [9].

Аббревиатура Cobit означает Контрольные Объекты для Информационных с смежных Технологий. Стандарт включает набор книг, в которых раскрыты принципы управления и аудита информационных технологий:

Книга 1. *Резюме для руководителя*. Описание стандарта для топ-менеджеров, которые принимают решения о применимости стандартов в конкретной организации.

Книга 2. *Описание структуры*. Описание структуры стандарта и высокоуровневых целей контроля, что необходимо для эффективной работы со стандартом.

Книга 3. *Объекты контроля*. Содержат расшифровку конкретных объектов.

Книга 4. *Принципы управления*. Предназначена для руководителей ИТ-служб, необходима для постановки целей и контроля за ее достижением.

Книга 5. *Принципы аудита*. Содержат правила организации и проведения ИТ-аудита. Необходима для внутренних и внешних аудиторов, полезна для сотрудников служб внутреннего контроля. Дает понимание об источниках и методах получения необходимой информации.

Книга 6. *Набор инструментов внедрения стандарта*. Содержит практические рекомендации по использованию стандарта в управлении и в аудите ИТ.

Модель системы внутреннего контроля, основанная на применении стандарта Cobit, по сути, является моделью процессов. Причем под процессом понимается не бизнес-процесс организации, а "действие, направленное на достижение результата, при оптимальном использовании ресурсов, которое может корректироваться при его выполнении" [10]. Для выполнения процесса необходимо структурирование всех задействованных ресурсов для целей максимально эффективной организации и реализации этого процесса. Для предоставления ин-

формации ресурсы ИТ управляются набором естественно сгруппированных процессов, для чего CobiT выделяет 34 высокоуровневые цели контроля (одна цель на каждый ИТ процесс), которые сгруппированы в четыре домена: 1 – планирование и организация; 2 – проектирование и внедрение; 3 – эксплуатация и сопровождение; 4 – мониторинг (приложение № 2).

Согласно стандарту ИТ аудитор после сбора и анализа информации предоставляют отчеты и заключения, основанные на аудиторских оценках, о достижении целей управления. Поскольку внутренний контроль и аудит (особенно внутренний) имеют много общего в процедурах сбора информации, выборе источников информации, обработки данных для принятия обоснованных и мотивированных заключений, данный стандарт вполне может быть реализован в качестве организационной основы для построения систем внутреннего контроля в организациях.

Принципы контроля, выделенные в документах COSO и стандарте CobiT в целом опираются на оценку рисков, возможность их идентификации для своевременного принятия решений. В этой связи следует отметить наиболее полные с методологической точки зрения документы – стандарты аудита (международные (МСА) и федеральные (ФПСАД)), среди которых ключевыми в отношении контроля рисков являются: Международный стандарт аудита МСА 315 "Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды" и Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности ФПСАД 8 "Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности".

Возможность оценивать деятельность хозяйствующего субъекта с учетом рисков "пронизывает" все выше охарактеризованные модели

внутреннего контроля (COSO), информационных технологий (CobiT), деятельности хозяйствующего субъекта и его финансовой отчетности (МСА, ФПСАД).

В организациях, осуществляющих переработку сельскохозяйственного сырья и производство продуктов питания, значимым элементом управления является управление качеством. В этой связи важно отметить необходимость использования стандартов управления качеством, как разработанных международной организацией по стандартизации (ISO), так и созданные на их основе российские стандарты: ГОСТ Р ИСО 9001-2001 "Системы менеджмента качества. Требования", ГОСТ Р ИСО 9004-2001 "Системы менеджмента качества. Рекомендации по улучшению деятельности" и др.

В требованиях ISO-8402 (1994 г.) "Управление качеством и гарантии качества" приведен словарь терминов, которым следует руководствоваться всем организациям при разработке систем менеджмента и систем внутреннего контроля качества. Это позволяет эффективно увязать стандарты управления качеством с системами управленческого учета и внутреннего контроля современных организаций.

Продукция козоводческих организаций, производимая из козьего молока, является объектами технического регулирования в соответствии с Федеральным законом от 12 июня 2008 года № 88-ФЗ "Технический регламент на молоко и молочную продукцию". В данном законе использованы понятия, установленные, в свою очередь, федеральными законами от 27 декабря 2002 года № 184-ФЗ "О техническом регулировании" и от 02 января 2000 года № 29-ФЗ "О качестве и безопасности пищевых продуктов". Деятельность, связанная с регулированием, в том числе и с техническим, как того требует технический регламент на молоко и молочную продукцию, подлежит надзору (рис. 1).

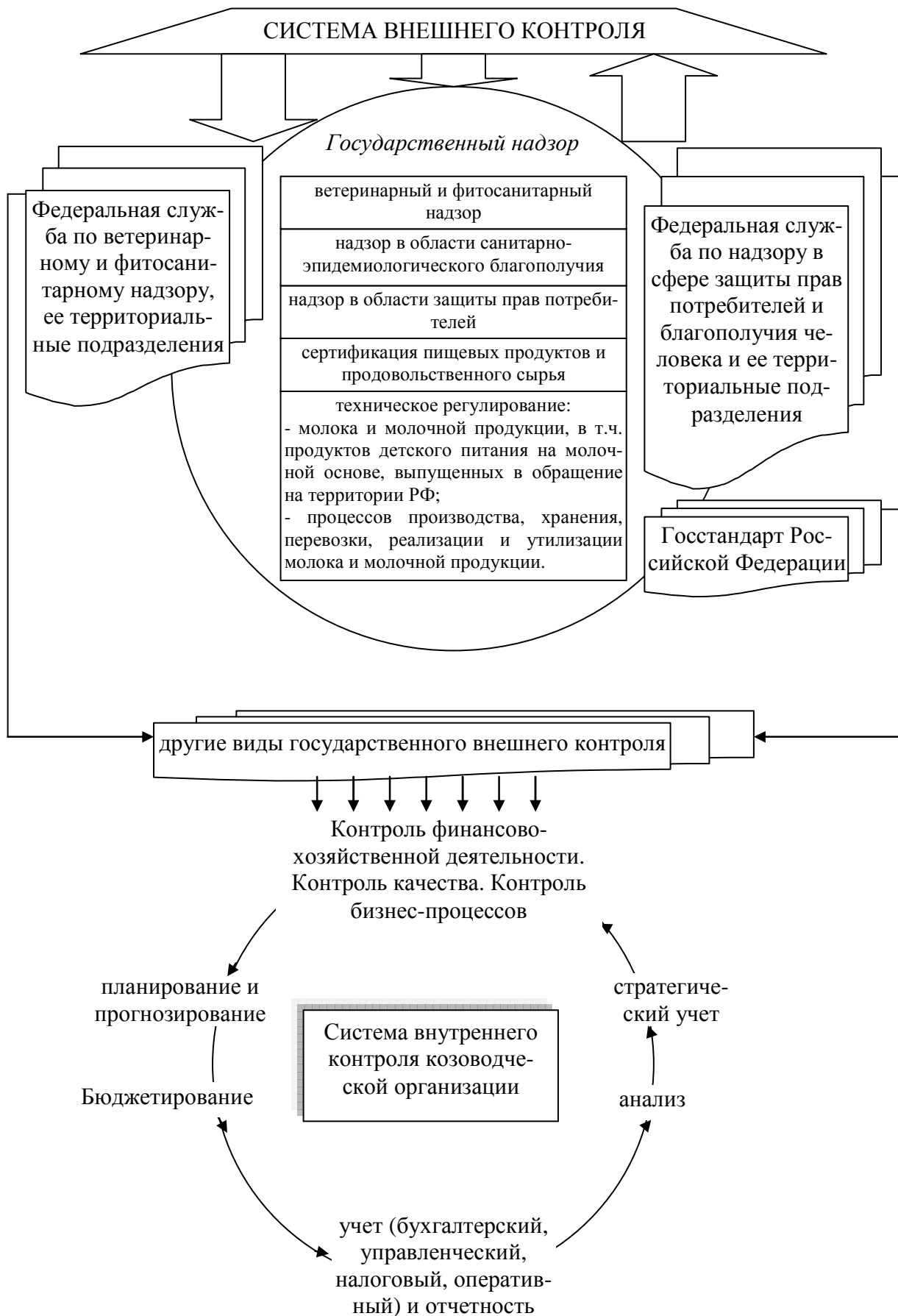


Рис. 1. Взаимодействие внешнего контроля (надзора) с системой внутреннего контроля козоводческих организаций

К нормативной базе, на основе которой осуществляется внешний контроль (надзор и регулирование деятельности козоводческих организаций, выпускаемой ими продукции, относятся:

- Федеральный закон от 12 июня 2008 г. № 88-ФЗ "Технический регламент на молоко и молочную продукцию";

- Правила проведения сертификации пищевых продуктов и продовольственного сырья (утверждены постановлением Госстандарта РФ от 28.04.1999 г. № 21);

- нормативные акты и приказы Федеральной службы по ветеринарному и фитосанитарному надзору;

- нормативные акты и приказы Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучию человека; и другие.

Затраты, связанные с проведением мероприятий по результатам внешнего контроля (надзора), сертификацией продукции, проверке ее качества увеличивают себестоимость продукции козоводческих организаций. В этой связи система внутреннего контроля козоводческих организаций, источниками информации для проведения мероприятий которого являются данные учета и отчетности, главной своей задачей ставит задачу оптимизации затрат на осуществление основных видов деятельности и производство продукции, в том числе непроизводительных затрат, причинами которых явились результаты наступивших рисков. Риск-менеджмент козоводческих организаций должен иметь достаточно тесные связи с системой внутреннего контроля, обусловленные принятием управленческих решений на основе информации, полученной в результате проведенных мероприятий контроля.

На основе анализа известных систем внутреннего контроля и подходов к их организации, взаимосвязи внутреннего контроля с внешним, а также требований управления, можно определить базовые элементы системы внутреннего контроля исследуемой козоводческой организации, формирующей стратегию своего развития в условиях инновационной экономики (рис. 2).

Стратегическим аспектом развития козоводческих организаций уже было уделено внимание в первой главе настоящего исследования. На рисунке 15 показана связь и взаимообусловленность формирования стратегии в области организации деятельности и организации управления от отраслевых и региональных программ по развитию козоводства. Организация

деятельности управления козоводческих организаций, также как и организация других отраслей, полностью подчинена требованиям законодательства Российской Федерации, регионального законодательства и иных актов. На основе законодательных норм, требований стандартов, в частности, в области проведения контроля (как внешнего, так и внутреннего). Поскольку к внешнему контролю относится также аудит, деятельность которого регламентируется международными стандартами и федеральными правилами (стандартами), их требования должны быть учтены при обосновании принципов контроля для систем внутреннего контроля козоводческой организации.

Ключевыми элементами модели внутреннего контроля являются: 1 - пользователи информации контроля; 2 – объекты контроля; 3 – методы и процедуры контроля. Получение информации пользователями, к которым относятся, в первую очередь, менеджмент и собственники козоводческих организаций, осуществляется из разных источников (систем учета, разных видов отчетности, аналитических отчетов, бюджет-отчетов и т.д.) Основными источниками информации контроля являются отчеты службы внутреннего контроля, составляемые как по результатам проводимых разовых мероприятий, так и по результатам оценки формируемой периодической и годовой отчетности. Профессиональные суждения, высказанные в такого рода отчетах, необходимы руководству козоводческих организаций для оценки результатов деятельности и эффективности управления. Особое место здесь занимает информация, сформированная по результатам контрольных мероприятий инновационной деятельности, по качеству выпускаемой продукции и соблюдению технических регламентов. Информация учета в отношении стоимости выполняемых работ и себестоимости выпускаемой продукции, выручки и формируемых денежных потоков – необходима для принятия ценовой политики с целью сохранения конкурентоспособности продукции и организации в целом, а также с целью привлечения новых потребителей (покупателей) продукции и освоения новых рынков сбыта. В этой связи уместной будет также информация о рейтинге козоводческой организации среди аналогичных организаций других регионов, который определяется на основе ключевых факторов успеха и сбалансированной системы ключевых показателей.

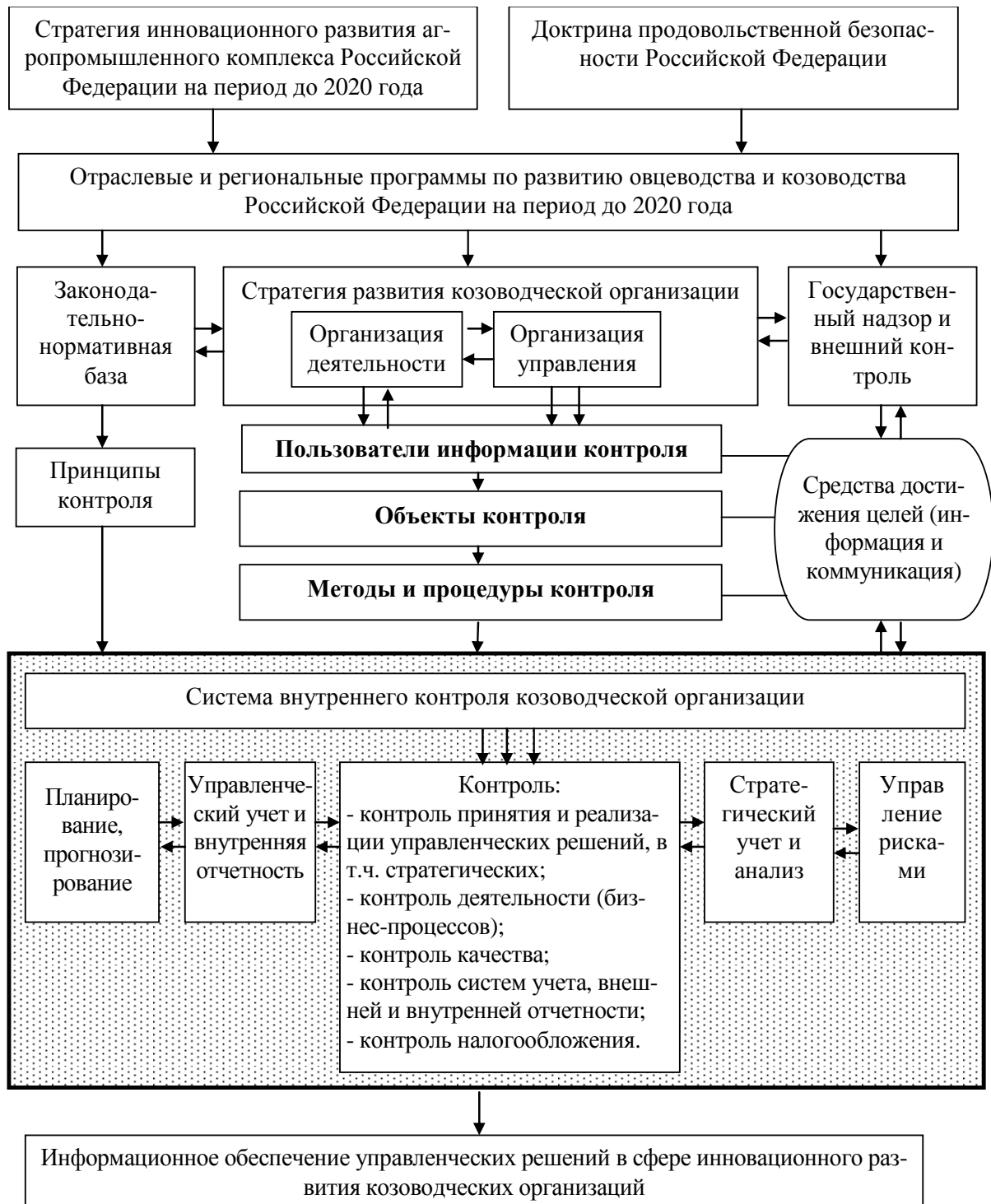


Рис. 2. Модель системы внутреннего контроля козоводческой организации

Разнопрофильность используемой для принятия управленческих решений информации внутреннего контроля, часто интегрированной с информацией учета и отчетности, плановыми данными, интерпретированными на стратегическую перспективу, свидетельствует о разных областях осуществляемого внутреннего контроля, основные из которых показаны в модели:

- контроль принятия и реализации управленческих решений, в т.ч. стратегических;
- контроль деятельности (бизнес-процессов);
- контроль качества;
- контроль систем учета, внешней и внутренней отчетности;
- контроль налогообложения.

Отдельной областью в системе управления козоводческой организации выделена область

управления рисками, которая связана со всеми другими областями управления, в том числе и с системой внутреннего контроля. Задача контроля в области управления рисками заключается в идентификации и оценки всех возможных рисков, сопутствующих деятельности козоводческой организации и сопутствующих управлению этой деятельностью. Идентифицировать риски достаточно сложно, поскольку рынок продукции козоводства нельзя назвать развитым в целом в России, за исключением отдельных ее регионов. Это, в свою очередь, не дает возможности информировать всех участников рынка о рыночной (справедливой) стоимости продукции, осуществлять выбор наиболее

выгодных в экономическом плане вариантов сделок на рынках молочной продукции.

Для идентификации рисков, которая строится в большей степени на основании профессионального суждения специалиста в области внутреннего контроля, необходимо понимание как минимум двух вещей: во-первых, ситуации, в которой реализуется внутренний контроль; во-вторых, принципы внутреннего контроля, на основе которых формируется суждение компетентного специалиста. От содержания и качества названного зависит насколько велика та информационная область, которая позволяет идентифицировать риски (рис. 3)

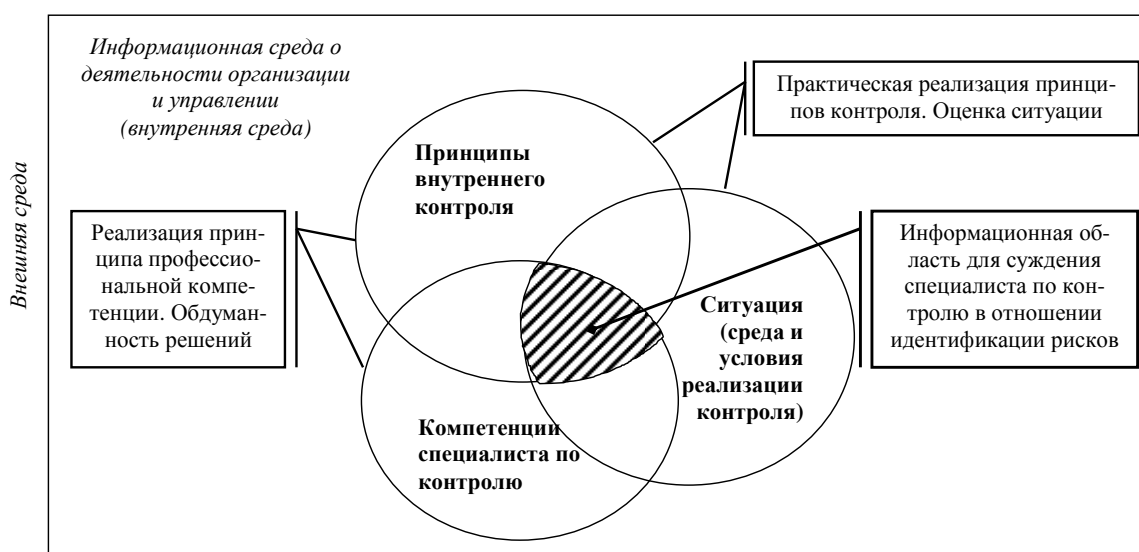


Рис. 3. Основные компоненты формирования суждения специалиста по внутреннему контролю

Каждый отраженный на рисунке компонент имеет свое обоснование, которое обусловлено теорией управления и теорией контроля. Что касается принципов контроля, реализуемых во внутренней среде деятельности организации, то многие из них при практическом применении характеризуются противоречивостью. На это указывает Л.Н.Растамханова [5]. В частности, в противоречие могут вступать принципы:

- принцип гласности и принцип внезапности проведения мероприятий контроля;
- принципы обдуманности (обоснованности) решений и принцип активности;
- принципы независимости и принцип лояльности;
- принцип профессиональной компетенции и принцип включения в состав независимых контролеров работников разных профессий и т.д.

Поэтому из всей совокупности охарактеризованных в экономической и специальной литературе принципов контроля, в частности, в работах

М.А. Азарской [1], И.Н. Богатой [8], С.М. Бычковой [3], М.В. Мельник [4], В.И. Подольского [2], В.В. Скобары [6] и других, следует выделить те, которые могут быть реализованы практически. Практические принципы, т.е. пригодные к применению, имеют свои особенности и характеризуются как: принципы – действия (конкретные), принципы как отношения к действию (рекомендации, требования) и адресные принципы (универсальные и индивидуальные). По сути, все практические принципы реализуются либо как рекомендации специалистам других служб организации для исполнения, либо как требования, призывающие к законности и целесообразности выполняемых другими специалистами обязанностей в области формирования информации для управления.

Взаимодействие системы внутреннего контроля с другими службами осуществляется во внутренней среде, в которой функционирует организация, но это взаимодействие подверже-

но влиянию внешней среды, без знания которой невозможно проводить идентификацию рисков.

Под *идентификацией* рисков следует понимать умение объективно оценить ситуацию, в которой осуществляется хозяйственная операция (хозяйственный процесс, бизнес-процесс, вид деятельности, конкретная сделка и т.д.), и сформулировать профессиональное суждение в отношении вида риска, возможности его наступления, последствий от наступления риска. Идентификация касается как отдельного вида риска, так и группы рисков в отношении объекта.

Процесс управления рисками заключается не только в идентификации отдельных видов рисков, но и в оценке степени их вероятности наступления в планируемом (прогнозируемом) периоде. Кроме того, при наступлении риска требуется умение оценить последствия от его наступления. Система риск-менеджмента строится на информационном взаимодействии с системами бухгалтерского и управленческого учета и системой внутреннего контроля, о чем уже было отмечено в данной работе. Взаимодействие систем риск-менеджмента с другими системами (информационными и управленческими) можно отразить следующей схемой (рис. 4).

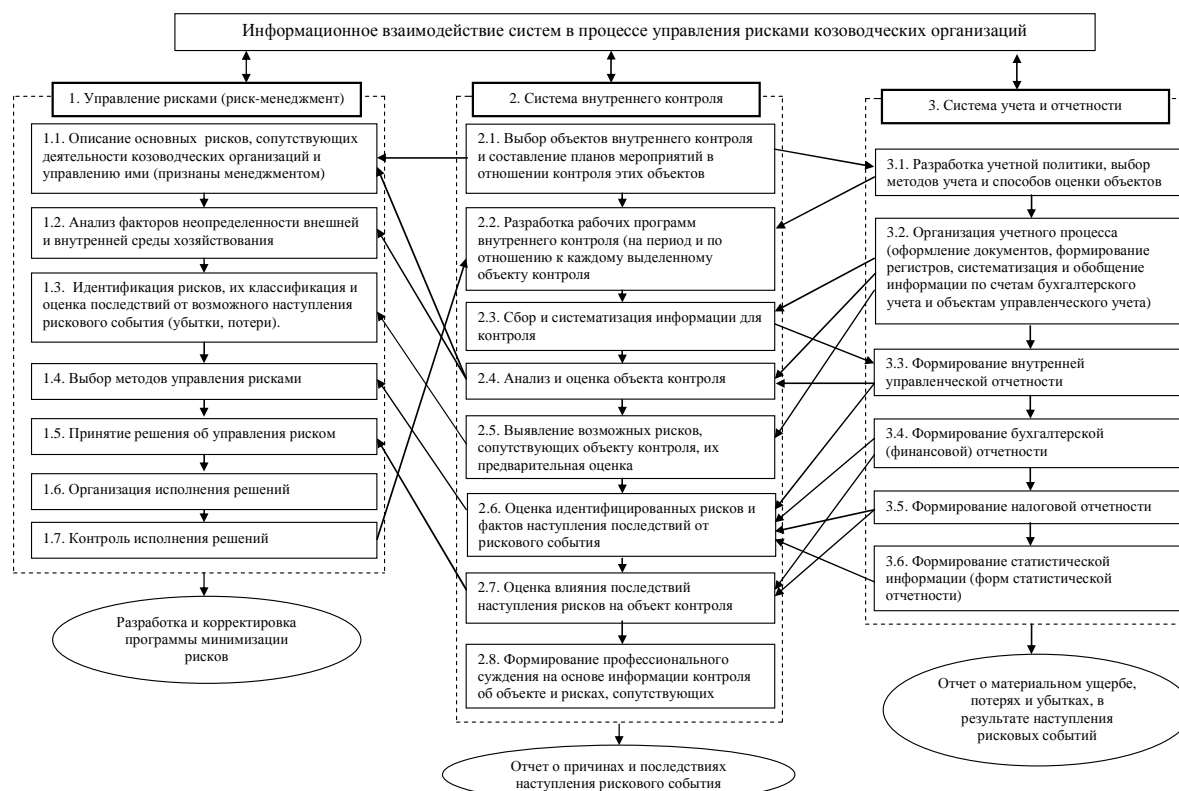


Рис. 4. Информационное взаимодействие систем в процессе управления рисками козоводческих организаций

Схема информационного взаимодействия систем в процессе управления рисками отражает направленность информации, формируемой в системах учета, отчетности и внутреннего контроля на принятие эффективных решений по рискам. Причем диапазон этих решений – достаточно широк от постановки целей управления рисками до анализа рисков и определения эффективности методов воздействия на риск, до формирования нового знания о риске. Все решения логически между собой связаны и включают в себя набор конкретных методов:

- при постановке целей управления рисками козоводческих организаций необходим выбор методов анализа и прогнозирования экономической конъюнктуры, в том числе конкурентов, конкурентоспособной продукции, ценовой политики на продукцию из козьего молока и т.д. Кроме того, выбор целей управления рисками не может происходить в отрыве от анализа возможностей и определения потребностей организации в рамках реализуемой стратегии и текущих планов развития;

- анализ рисков при помощи методов количественного и качественного анализа, включая

методы сбора и систематизации существующей и новой информации, моделирование деятельности козоводческой организации, ее бизнес-процессов, реинжиниринг существующих бизнес-процессов, а также различные статистические методы и т.д.;

- *определение эффективности воздействия различных методов на риск* осуществляется с целью: 1 – избегания риска; 2 – снижения риска; 3 – принятия риска на себя; 4 – передачи риска (части или всего) третьим лицам;

- *формирование нового знания о риске* происходит на основе выбора метода воздействия на риск, а также в процессе корректировки ранее поставленных целей управления риском и разработки программы минимизации рисков.

Программа минимизации рисков рассматривается в данном случае как составная часть стратегии козоводческой организации. Риски, сопутствующие деятельности и риски, сопутствующие управлению детально козоводческой организации, идентифицируемые, анализируемые и оцениваемые для формирования программы минимизации рисков позволяют воздействовать на эффективность финансового управления, развивать культуру этого управления. Методы эффективной реализации финансового управления козоводческой организации в условиях инновационной экономики классифицированы в семь групп, каждая из которых содержит испытанные и проверенные теорией и практикой управления методы - финансовые инновации:

1 группа. Выработка нового видения финансового управления козоводческой организации:

- исследование и сравнительный анализ мирового опыта разведения коз и производства молочной продукции;

- оценка текущей эффективности деятельности козоводческих организаций в сложившихся российских условиях в регионах.

2 группа. Выбор зон (областей) оптимизации методов финансового управления и выделения приоритетов:

- анализ затрат на осуществление основных процессов, понимание возможных финансовых проблем и поиск способов снижения затрат в рамках каждого бизнес-процесса;

- выбор бизнес-процессов деятельности и бизнес-процессов управления, которые в наибольшей степени влияют на удовлетворение потребностей пользователей управленческой информации и потребителей производства продукции. В составе процессов управления значимое место должно быть отведено финансовым процессам, которые как и все другие обес-

печивают взаимодействие отделов и служб организации, ведут к выделению приоритетности (значимости) предстоящих перемен и постановки задач, необходимых для перехода к новым процессам. В системе управления финансами такие задачи решают при помощи матрицы расстановки приоритетов по процессам.

3 группа. Разработка новых процессов: от концепции – до реализации:

- построение процесса с выделением его входных и выходных параметров, основных компонентов (подпроцессов);

- определяются связи между входами и выходами каждого компонента процесса на основе построения матриц, диаграмм и др.

4 группа. Оценка рисков и последствий:

- идентификация и описание различных рискововых ситуаций;

- идентификация вероятности возникновения рискововых ситуаций;

- идентификация последствий, которые наступившая ситуация риска может оказать на процесс, на организацию в целом и на потребителей (клиентов).

5 группа. Работа с финансовым персоналом:

- формирование модели финансовой компетентности.

6 группа. Планирование и реализация перехода к новациям:

- выбор решений о создании нового продукта (продуктовая инновация), о развитии нового направления инновационной деятельности (технологическая и организационная);

- контроль за действиями в сфере управления финансами и их результатами.

7 группа. Мониторинг действий и результатов в реорганизации финансового управления:

- измерение эффективности процессов – требует соблюдения систематической программы контроля и учета результатов финансового процесса, позволяет выявлять отклонения в процессах и причины таких отклонений.

Финансовые инновации, позволяющие характеризовать каждый процесс в организации с позиции его стоимостной характеристики (затрат) и с позиции эффективности использования ресурсов в процессе, является стержнем механизма управления рисками, в первую очередь, финансовыми.

Отчеты, которые используются в управлении рисками для принятия решений и разработки программы минимизации рисков, могут служить основой для предоставления информации о бизнес-процессах, контрольных процедурах и рисках в целом по организации в следующем формате (табл. 1).

Таблица 1. Сводный отчет об эффективности контроля рисков, сопутствующих основным бизнес-процессам организации

№	Процессы	Цели	Риски	Спецификация рисков	Оценка рисков	Контрольные процедуры	Результаты тестов на эффективность		Выводы и предложения
							да/нет	описание	
	Название бизнес-процесса, подпроцесса или работы	Формулировка целей бизнес-процесса, подпроцесса или работы	Формулировка риска, присущего бизнес-процессу, подпроцессу, работе	Формулировка риска, присущего бизнес-процессу, подпроцессу, работе	Итоговая оценка риска в баллах	Номер и краткое наименование процедуры, призванной управлять указанным риском	«Да» указывается в случае, если в ходе тестов не выявлено ошибок, нарушений, отклонений	Краткое описание выявленных нарушений	Указывается в краткой форме общая оценка эффективности контроля по данному риску
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9



Формирование такого отчета требует системы внутренних стандартов управления и контроля организации, основные положения которых были рассмотрены в предыдущих разделах работы.

Вышеизложенное в части организации системы внутреннего контроля козоводческих организаций, стремящихся к реализации собственной стратегии в условиях инновационной экономики, позволяет реализовать на практике контроль всех процессов, в первую очередь, основных, связанных с производством продукции козоводства и ее реализации, с позиции риск-ориентированного подхода.

Список литературы

1. Азарская М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: Монография / М.А.Азарская. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009. – 196 с.
2. АУДИТ. Подольский В.И., Сотникова Л.В., Кеворкова Ж.А., Савин А.А., Савин И.А., Макарова Н.С., Щербакова Н.С., Васильева М.В., Колесникова А.П., Мамаева Г.Н., Левицкая Н.В., Балакирева Н.В., Ганьшина С.Е. учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / Под редакцией В.И. Подольского. Москва, 2012. Сер. Золотой фонд российских учебников (Пятое издание, переработанное и дополненное).
3. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности / Под ред. проф. С.М. Бычковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.: ил.
4. Мельник М.В. Ревизия и контроль: учебное пособие / Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.; под ред. М.В.Мельник. – 3-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 528 с.
5. Растамханова Л.Н. Методология и организационные особенности систем внутреннего контроля в управлении организациями: Монография / Л.Н.Растамханова. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009. – 210 с. – С. 32.
6. Скобара В.В., Телепнева А.В. Контрольно-ревизионная деятельность как важный фактор повышения эффективности управления предприятиями АПК // Сборник "Научное обеспечение развития АПК в условиях реформирования". Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов СПБГАУ. 2013. С. 289-292.
7. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
8. Хахонова И.И., Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Аудит. учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению "Экономика" (бакалавриат) и специальности "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Налоги и налогообложение" / Ростов-на-Дону, 2014. (2-е издание, дополненное и переработанное)
9. <http://www.isaca.ru>
10. Jet Info. Информационный бюллетень. № 1(116). 2003. Стандарта Cobit. С. 5.

*Гринько Анатолий Евгеньевич,
адъюнкт кафедры бухгалтерского учета и аудита
Московского университета МВД России
Россия, г. Москва
E-mail: a.e.grinko@mail.ru*

КОМПЛЕКСНАЯ МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, ОСНОВАННАЯ НА ОЦЕНКЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО И БЕЗОПАСНОГО РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Обоснована необходимость формирования внутренней управленческой отчетности организаций с позиции концепции устойчивого развития и концепции экономической безопасности. Представлена авторская методика контроля показателей отчетов, позволяющая выявлять резервы повышения устойчивого и безопасного развития на перспективу.

Ключевые слова: внутренний контроль, управленческая отчетность, система показателей, группы отчетов, результативность, ранжирование показателей.

Необходимость формирования управленческой отчетности в области устойчивого и безопасного развития организаций рассматривается в рамках стратегии устойчивого развития, которым неукоснительно следуют большинство

российских организаций, и концепции экономической безопасности, которая является неотъемлемой областью управления в сложившихся и геополитических условиях развития Российской экономики. Система такой управленческой отчетности приведена на рисунке 1.



Рис. 1. Система внутренней управленческой отчетности в области устойчивого и безопасного развития организации

Для оценки внутренней управленческой отчетности, сформированной в формате, указанном на рисунке 1, включающем 4 блока отчетов: 1 – отчеты о результативности экономической деятельности, 2 - отчеты о результативности социальной деятельности, 3 - отчеты о результативности экологической деятельности, 4 - отчеты о результативности деятельности по экономической безопасности, предлагается комплексная методика.

Для каждой формы отчетности с этой целью выделены по два показателя для общей оценки информации Отчет, перечень этих показателей отражен в таблице 1. Все показатели первых

трех групп отчетов (в области экономической, социальной и экологической результативности) могут быть отражены в суммовом исчислении, поскольку являются показателями, формируемыми в системе бухгалтерского учета и отчетности. Показатели четвертой группы отчетов (о результативности деятельности по экономической безопасности не относятся к финансовым показателям, их проще оценить в баллах. Для сопоставимости оценок показатели первых четырех групп отчетов приведены в соотношения каждого показателя к чистой прибыли отчетного периода, затем эти соотношения переведены в балльную оценку по их значимости.

Таблица 1. Приоритетные показатели для общей оценки информации отчетов, включенных в систему управленческой отчетности в области устойчивого и безопасного развития

Группа отчетов	Виды отчетов, включенных в группу	Показатели для общей оценки информации отчета
1. Отчеты о результативности экономической деятельности	1.1. Отчет о состоянии имущества (активов, капитала и обязательств)	1.1.1. Эффективность использования основных активов. 1.1.2. Эффективность использования оборотных активов.
	1.2. Отчет о финансовых результатах и их использовании	1.2.1. Комплексная оценка финансовых результатов деятельности. 1.2.2. Оценка платежеспособности.
2. Отчеты о результативности социальной деятельности	2.1. Отчет о расходах на содержание объектов социального назначения	2.1.1. Рыночная стоимость объектов социального назначения. 2.1.2. Затраты, увеличивающие стоимость объектов социального назначения.
	2.2. Отчет о расходах на оплату труда сотрудников и выплатах социального характера	2.2.1. Фонд оплаты труда работников. 2.2.2. Выплаты социального характера работникам.
	2.3. Отчет о расходах на подготовку и переподготовку кадров	2.3.1. Расходы на подготовку кадров (обучение). 2.3.2. Расходы на переподготовку (повышение квалификации).
	2.4. Отчет о расходах на создание условий и повышение эффективности труда	2.4.1. Затраты на создание и улучшение условий труда на рабочих местах. 2.4.2. Расходы на улучшение условий работы управленческого персонала.
3. Отчеты о результативности экологической деятельности	3.1. Отчет об использовании природных ресурсов и загрязнении окружающей среды	3.1.1. Расходы по использованию природных ресурсов. 3.1.2. Платежи за загрязнение окружающей среды
	3.2. Отчет об инвестициях на возобновление природных ресурсов и платежах за загрязнение окружающей среды	3.2.1. Расходы на возобновление природных ресурсов. 3.2.2. Расходы по снижению выбросов и загрязнения окружающей среды.
	3.3. Отчет об энергоэффективности и затратах на энергопотреблении	3.3.1. Расходы на энергопотребление. 3.3.2. Расходы, связанные со снижением потребляемой энергии.
4. Отчеты о результативности деятельности по экономической безопасности	4.1. Отчет о показателях экономической безопасности	Балльная оценка общей эффективности экономической безопасности.
	4.2. Отчет о показателях социальной безопасности	Балльная оценка общей эффективности социальной безопасности
	4.3. Отчет о показателях экологической безопасности	Балльная оценка общей эффективности экологической эффективности

Ранжирование показателей по степени значимости может осуществляться на основе выбранной фундаментальной шкалы, состоящей

из пяти баллов. Каждому баллу придается уровень значимости сравниваемых в соотношении показателей (табл. 2).

Таблица 2. Пятибалльная шкала для ранжирования показателей по степени значимости

Степень значимости	Содержательное описание
1	Равная значимость
2	Слабая значимость
3	Средняя значимость
4	Сильная, очевидная значимость
5	Абсолютная значимость

Данная шкала устанавливает соответствие между качественным содержательным описанием одних показателей над другими и количественным отношением этого превосходства (значимости), что позволяет количественно измерить значимость при парном сравнении показателей разных групп.

Метод парных сравнений широко используется в анализе и оценке, включает несколько этапов:

1 этап. *Построение матрицы парных сравнений.* Для этого:

- по вертикали и горизонтали матрицы выставляются одни и те же оцениваемые показатели;
- если в группе отчетов о результативности социальной деятельности организации (4

отчета), в каждом из которых по два значимых для оценки отчета показателей, то по каждому отчету следует определить его значимость по шкале от 1 до 5.

- если показатели первого отчета в оценке (например, 2.1 – Отчета о расходах на содержание объектов социального назначения) менее предпочтительнее показателей второго отчета (2.2– Отчета о расходах на оплату труда сотрудников и выплатах социального характера), то в графу пересечения первой (по вертикали) и второй (по горизонтали) группы показателей заносится определенная степень значимости – 4, а в графу пересечения второй (по вертикали) и первой (по горизонтали) группы показателей – ее обратная величина – 0,25.

Показатель	Матрица парных сравнений			
	2.1	2.2	2.3	2.4
2.1	1	0,25	0,20	0,33333333
2.2	4	1	0,33333333	0,25
2.3	5	3	1	0,25
2.4	3	4	4	1

2 этап. *Парное сравнение показателей друг с другом.* Проводится с целью определения

весовых коэффициентов для каждого из четырех групп отчетов.

Таблица весовых коэффициентов, исчисленных по приоритетным значениям попарного сравнения отчетов

Приоритеты *	Нормированные приоритеты**
0,359304112	0,069864559
0,759835686	0,147745554
1,391578842	0,270584274
2,632148026	0,511805613

*Показатели графы "приоритеты" в таблице исчисляются как корень n-ой степени из произведения показателей каждой строки, где n количество показателей строки, расчет осуществляется при помощи программы Excel.

**Нормированные приоритеты (весовые коэффициенты) рассчитываются как отношение каждого приоритета к их общей сумме.

3 этап. *Обоснование значимости ключевых показателей, выделенных по каждому отчету.* Эта значимость также оценивается в баллах,

определяется экспертным путем исходя из их стоимостных величин, отраженных в бухгалтерском учете и отчетности (табл. 3).

Таблица 3. Таблица величин показателей по данным бухгалтерского учета и отчетности по состоянию на 31.12.2014

	Показатели	Значение показателя, тыс. руб.	Баллы	Сумма баллов
2.1	Рыночная стоимость объектов социального назначения	5318,00	4,00	8,00
	Затраты, увеличивающие стоимость объектов социального назначения тыс. руб.	7206,00	4,00	
2.2	Фонд оплаты труда работников	26300,00	4,00	6,00
	Выплаты социального характера работникам	3620,00	2,00	
2.3	Расходы на подготовку кадров (обучение)	857,00	3,00	5,00
	Расходы на переподготовку (повышение квалификации)	234,00	2,00	
2.4	Затраты на создание и улучшение условий труда на рабочих местах	1820,00	5,00	9,00
	Расходы на улучшение условий работы управленческого персонала	1915,00	4,00	

4 этап. По всей группе отчетов определяется сводный показатель как произведение общей оценки группы отчетов в баллах (определяется сумма баллов по таблице: 2.1. (4+4), 2.2. (4+2), 2.3 (3+2), 2.4. (5+4)) на весовой коэффициент по каждому отчету группы.

$$СП_g = B_g \times K_g$$

где: $СП_g$ – сводный показатель группы отчетов;

B_g – общая оценка группы отчетов в баллах;

K_g – весовой коэффициент по каждому отчету группы.

Результаты расчета заносятся в таблицу (табл. 4).

Таблица 4. Расчет сводного показателя группы отчетов о результативности социальной деятельности

Показатель	Значение	Нормированные приоритеты	$СП_g$
2.1	8,00	0,069864559	0,558916473
2.2	6,00	0,147745554	0,886473325
2.3	5,00	0,270584274	1,352921369
2.4	9,00	0,511805613	4,606250516
		Итого сводный показатель группы	7,404561683

Аналогичным образом определяются сводные показатели по всем группам отчетов. Расчеты приведены в таблицах 5, 6, 7, 8, 9, 10.

Расчет сводного показателя группы отчетов о результативности экологической деятельности (3-я группа отчетов)

Таблица 5. Матрица парных сравнений

Показатель	Матрица парных сравнений		
	3.1	3.2	3.3
3.1	1	0,25	0,20
3.2	4	1	0,333333333
3.3	5	3	1

Таблица 6. Таблицы весовых коэффициентов, исчисленных по приоритетным значениям попарного сравнения отчетов

Приоритеты	Нормированные приоритеты
0,36840315	0,093616018
1,100642416	0,279687511
2,466212074	0,626696471
Общая сумма приоритетов	3,93525764

		Показатель	Баллы	Сумма баллов
3.1	Расходы по использованию природных ресурсов	1285,00	5,00	7,00
	Платежи за загрязнение окружающей среды	398,00	2,00	
3.2	Расходы на возобновление природных ресурсов	724,00	3,00	5,00
	Расходы по снижению выбросов и загрязнения окружающей среды	12,00	2,00	
3.3	Расходы на энергопотребление	3150,00	5,00	10,00
	Расходы связанные со снижением потребляемой энергии	122,00	5,00	

Таблица 7. Расчет сводного показателя группы отчетов о результативности

Показатель	Значение	Нормированные приоритеты	Оценка	
3.1	7,00	0,093616018	0,65531213	
3.2	5,00	0,279687511	1,39843756	
3.3	10,00	0,626696471	6,26696471	
			ИТОГО	8,320714389

Расчет сводного показателя группы отчетов о результативности деятельности по экономической безопасности (4-я группа отчетов)

Таблица 8. Матрица парных сравнений

4 группа отчетов			
Показатель	Матрица парных сравнений		
	4.1	4.2	4.3
4.1	1	0,25	0,25
4.2	4	1	0,333333333
4.3	4	3	1

Таблица 9. Таблицы весовых коэффициентов, исчисленных по приоритетным значениям попарного сравнения отчетов

Приоритеты	Нормированные приоритеты
0,396850263	0,104794963
1,100642416	0,290643076
2,289428485	0,604561961

Общая сумма приоритетов	3,786921164
--------------------------------	-------------

	Значение	Нормированные приоритеты	Оценка	
Балльная оценка общей эффективности экономической безопасности	5,00	0,104794963	0,52397481	
Балльная оценка общей эффективности социальной безопасности	3,00	0,290643076	0,87192923	
Балльная оценка общей эффективности экологической эффективности	4,00	0,604561961	2,41824784	
			ИТОГО	3,814151887

Таблица 10. Расчет сводного показателя группы отчетов о результативности экономической деятельности

				Значение	Оценка в баллах	Сумма баллов
1.	эффективность использования основных активов				4,00	9,00
1	эффективность использования оборотных активов				5,00	
1.	комплексная оценка финансовых результатов деятельности				5,00	9,00
2	оценка платежеспособности				4,00	
	Интегральная оценка					
	Иоценка=Показатель (руб)* нормированный приоритет					
	Показатель	значение	Нормированные приоритеты	Оценка		
	2.1	9,00	0,4	3,6		
	2.2	9,00	0,6	5,4		
				ИТОГО	9,00	

5 этап. Далее определяется интегральный показатель всей системы внутренней управленческой отчетности, для чего: определяется сумма сводных показателей групп отчетов перемноженных на весовые коэффициенты, которые устанавливаются экспертным путем.

Значение интегрального показателя сравнивается с разработанной шкалой значений уровня устойчивого и безопасного развития организации (табл. 11).

Таблица 11. Оценка с позиции достижения уровня устойчивого и безопасного развития

Баллы (Интегральный показатель)	Уровень
30,0 и выше	высокий
10,0-29,99	средний
5,0-9,9	низкий
0-4,99	очень низкий

Результаты оценки свидетельствуют о низком уровне устойчивого и безопасного развития предприятия по данным внутренней управленческой отчетности. Анализ каждой из форм отчетов во всех областях – экономической, социальной, экологической и безопасного развития позволят выявить причины низкого уровня развития, определить приоритетные направления для принятия управленческих решений на перспективу.

Учитывая, что в устойчивой и безопасной результативности деятельности организации мы сделали акцент на области управления активами и обязательствами организации, то сле-

дует сделать акцент на усилении направлений внутреннего контроля, ориентируясь, с одной стороны, на данные внутренней управленческой отчетности, с другой – на динамику традиционных показателей по активам и обязательствам по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности.

Что касается системы показателей для форм внутренней управленческой отчетности, то организация самостоятельно определяет необходимость их выбора. Срез показателей для динамики может быть выстроен на примере выделенных нами финансовых показателей (табл. 12).

Таблица 12 .Система финансовых показателей, отражаемых в бухгалтерской и управленческой отчетности

Классические элементы отчетности	Статьи отчетности (показатели), характеризующие операции по активам и обязательствам организации
Активы (А)	1. Основные активы: 1.1. Основные средства (первоначальная (балансовая) стоимость) 1.2. Амортизация основных средств 1.3. Остаточная стоимость основных средств 1.4. Приобретение основных средств 1.5. Выбытие основных средств 2. Нематериальные активы: 2.1. Нематериальные активы (первоначальная (балансовая) стоимость) 1.2. Амортизация нематериальных активов 1.3. Остаточная стоимость нематериальных активов 1.4. Приобретение нематериальных активов 1.5. Выбытие нематериальных активов 3. Сумма дооценки (уценки) основных активов по результатам проведенных переоценок 4. Запасы товарно-материальных ценностей: 4.1. На складе 4.2. Поступивших 4.3. Выбывших, в том числе а) использованных в производстве основных видов продукции, б) реализованных на сторону. 4.4. Потери запасов товарно-материальных ценностей 4.5. Суммы дооценки (уценки) товарно-материальных ценностей по результатам проведенных переоценок. 5. Денежные средства и денежные потоки 6. Дебиторская задолженность, всего в том числе: а) срочная (текущая) б) просроченная
Капитал (К)	7. Уставный капитал 8. Добавочный капитал 9. Целевое финансирование 10. Нераспределенная прибыль
Обязательства (О)	11. Долгосрочные обязательства 12. Краткосрочные обязательства
Доходы (Д)	13. Выручка от реализации (по основной деятельности) 14. Прочие доходы
Расходы (Р)	15. Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) по основной деятельности 16. Прочие расходы

Положительный тренд снижения дебиторской и кредиторской задолженности за 3-5 прошедших отчетных периодов свидетельствует о систематической работе по обязательствам. Если проанализировать такие тренды в разрезе отдельных крупных договоров, учитывая текущее состояние расчетов между сторонами договора, то можно выявить причины отклонений от общей динамики. В этом случае появляется необходимость изучения состояния и исполнения договоров на момент проведения контроля.

Для выявления отклонений и изучения состояния и исполнения договоров по каждому виду активов предлагается формировать клас-

сификаторы типичных нарушений в исполнительской дисциплине и учете показателей. Например, в классификаторе по основным активам могут быть выделены следующие причины:

1. По основным средствам, их учету и формированию первоначальной (балансовой) стоимости:

1.1. Не отражены в учете в полной мере затраты, увеличивающие стоимость основных средств в результате проведенного капитального ремонта, восстановления, в том числе реконструкции, модернизации.

1.2. Выявлены не поставленные на учет отдельные объекты основных средств, принятые в эксплуатацию, приобретенные в рамках отдельных договоров.

1.3. Допущены ошибки при переоценке основных средств, приведшие к занижению (завышению) первоначальной стоимости и сумм начисленной амортизации, в результате чего искажена остаточная стоимость объектов.

1.4. Не зарегистрированы в установленном законом порядке основные средства, принятые по договорам долгосрочной аренды; и т.д.

1.5. Отсутствие учетных документов или неправильное оформление существующих учетных документов; и т.д.

2. По нематериальным активам:

2.1. Искажена фактическая стоимость созданных нематериальных активов и рыночная стоимость приобретенных нематериальных активов.

2.2. Начисленная амортизация нематериальных активов не отвечает методу, принятому в учетной политике, в результате приведшая к искажению общей суммы начисленной амортизации и остаточной стоимости нематериальных активов.

2.3. Допущены ошибки при списании нематериальных активов; и т.д.

3. Запасы товарно-материальных ценностей:

3.1. Не учтены поступившие на склад отдельные виды сырья, материалов и других товарно-материальных ценностей.

3.2. Не отражена в учете передача товарно-материальных ценностей со склада производства.

3.3. Не верно определена стоимость транспортно-заготовительных расходов, приведшая к увеличению (уменьшению) фактически израсходованных товарно-материальных ценностей в производстве.

3.4. Оценка израсходованных товарно-материальных ценностей в производстве определяется методом не отраженным в учетной политике.

3.5. Выявлены ошибки при проведении инвентаризации; и т.д.

Перечень (классификатор) отклонений следует формировать с обозначений кодов каждого отклонения, каждой причины, которые могут привести к искажению или к наступлению рискового случая. Использование кодов для формирования информации и передачи ее в систему управленческого учета может использоваться в системе внутреннего контроля для усиления программ контроля и применения дополни-

тельных процедур в отношении каждого выявленного случая.

Особое место во внутреннем контроле занимает контроль за расходами непроизводительного характера, который требует постоянного наблюдения за процессами заготовления товарно-материальных ценностей, используемых в производстве, самим производством и продажами изготовленной продукции. При использовании процессного подхода оперативный анализ непроизводительных расходов и потерь может быть организован по стадиям реализации договоров (в соответствии со стандартом о договорной политике): транспортировке, приемке, хранении, передачи в производство, возврате и замене товарно-материальных ценностей. При таком анализе могут быть выявлены: несоблюдение сроков поставки отдельных видов сырья, материалов; несоответствие количества и качества поставленных ценностей условиям договора, и как следствие, отклонение фактического отпуска в производство по сравнению с требуемым отпуском товарно-материальных ценностей по производственным программам.

В классификаторе непроизводительных расходов и потерь кроме традиционных, например, брака, выявленного в производстве, могут быть отражены различного рода непроизводительные выплаты по фонду оплаты труда, перерасход сырья и материалов по сравнению с установленными нормами, сумма потерь, связанная с возвратом продукции от покупателей и другие.

Исследуя производственные организации разного типа, мы делали вывод по особенностям использования процессного подхода по договорам строительства. Внутренний контроль отдельных бизнес-процессов у строительных организаций, выполняемый в рамках заключенных договоров, следует осуществлять на основе содержания этих договоров, их этапов. Это позволяет определить критические области бизнес-процесса. Например, при подготовке договора строительно-монтажных работ могут быть выявлены критические случаи, например, методом построения диаграммы Парето, к которым могут быть отнесены:

- ошибки при оформлении договора;
- отсутствие технической и экономической экспертизы;
- несогласованность действий сторон договора;
- использование устаревшей законодательно-нормативной базы;

- искажения в расчетах цены по договору; и др.

Каждый из пунктов сопряжен с риском неисполнения или нарушения сроков выполнения работ по договору. Поэтому внутренний контроль должен быть направлен на повышение эффективности каждого процесса (бизнес-процесса), выделенного в процессе реализации договора. В экономической литературе существуют подходы определения показателей эффективности бизнес-процессов, определяемые коэффициентным способом. К таким показателям относятся:

1 – *сложность*, определяемая как отношение количества уровней декомпозиции общего процесса к количеству отдельных подпроцессов. Показатель определяет сложность иерархической структуры бизнес-процесса.

2 – *процессность* определяется количеством «разрывов» в бизнес-процессах и нарушением причинно-следственной связи между ними.

3 – *контролируемость* определяется отношением количества бизнес-процессов к количеству (владельцев) собственников процесса.

4 – *ресурсоемкость* определяется отношением количества используемых ресурсов к количеству выходов бизнес-процессов и т.д.

Можно привести и другие показатели, нашедшие отражение в экономической литера-

туре. Важно то, что если все показатели эффективности бизнес-процесса формализованы и имеют значения, установленные в определенном диапазоне, то это может служить основанием для оценки эффективности бизнес-процессов по реализации конкретного договора со стороны внутренних контролеров.

Список литературы

1. Гринько А.Е. Внутренний контроль активов и обязательств: теория, методика и организация: Монография / А. Е. Гринько. – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2015. - 142 с.
2. Бобошко В.И. Контроль и ревизия: учеб. пособие для студентов вузов / В.И. Бобошко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 311 с.
3. Миронова О.А., Азарская М.А. Развитие концепции аудита // Аудиторские ведомости. 2005. № 11. С. 3.
4. Миронова О.А., Мальсагов И.А. Концепция контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития // Экономические науки. 2013. № 109. С. 32-37.
5. Миронова О.А. Внутренний контроль в организациях: проблемы и перспективы развития // Вопросы экономики и права. 2013. № 57. С. 120-123.

*Харина Юлия Николаевна,
аспирант кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности
Поволжского государственного технологического университета
Россия, г. Йошкар-Ола
E-mail: kharinajulja@yandex.ru*

ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ КАК ВАЖНОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ ПРИ ОЦЕНКЕ СТОИМОСТИ БИЗНЕСА

Рассмотрена необходимость определения стоимости бизнеса в условиях рыночной экономики. Отмечено существенное влияние организации бухгалтерского учета на предприятии при оценке стоимости бизнеса.

Ключевые слова: стоимость бизнеса, оценка объектов бухгалтерского учета, учетная политика.

Оценка стоимости бизнеса является одним из самых трудоемких и масштабных видов проведения оценочных работ. Стремительное развитие рынка купли-продажи бизнеса сопровождается повышенным спросом на услуги по оценке компаний. Однако необходимость в определении стоимости бизнеса возникает не только при совершении сделок купли-продажи бизнеса или его части.

Федеральными законами об акционерных обществах, об обществах с ограниченной ответственностью предусмотрен ряд случаев, когда необходимо проведение независимой оценки. К ним относятся:

- реорганизация (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразования) или ликвидация компании (статьи 15-20, 35 Закона об акционерных обществах, статьи 51-58 Закона об обществах с ограниченной ответственностью);
- выкуп акций обществом по требованию акционеров – цена выкупа определяется советом директоров и должна быть «не ниже рыночной стоимости, которая должна быть определена независимым оценщиком» (статьи 75, 77 Закона об акционерных обществах);
- измерение стоимости бизнеса для определения рыночной стоимости акций при продаже бизнеса частично или полностью (статьи 75, 76 Закона об акционерных обществах);
- определение стоимости имущества независимым оценщиком при внесении его в ка-

честве вклада в уставный капитал (статья 34 Закона об акционерных обществах).

Существуют и иные случаи, когда необходима оценка бизнеса. Законодательством об банкротстве предусмотрена процедура мирового соглашения между должниками и кредиторами путем обмена требований на ценные бумаги, что влечет за собой необходимость оценки стоимости бизнеса.

Обязательная оценка стоимости бизнеса предусматривается при его передаче новому владельцу в порядке дарения, наследования или разделе имущества при разводе.

В зависимости от того, кто является заинтересованным пользователем информации о стоимости бизнеса, изменяются цели проведения его оценки. Для кредитных организаций важно экспертное подтверждение стоимости бизнеса для обеспечения кредита и определения его размера. В случае страхования бизнеса исчисление его стоимости будет необходимо для установления размера страхового взноса и определения суммы страховых выплат.

Оценка стоимости бизнеса также является показателем эффективности управления компанией, так как грамотные и хорошо просчитанные решения, принимаемые руководителем способны повысить ценность компании и принести выгоду ее собственникам. А рост стоимости компании, в свою очередь, позволяет ей расширить возможности привлечения инвестиций и реализовать новые возможности по развитию бизнеса.

Согласно федеральному стандарту оценки ФСО N 2 «целью оценки является определение стоимости объекта оценки» [1]. Результат оценки часто используют для определения цены объекта для совершения сделки купли-продажи, передачи в аренду или залог, страхования, кредитования, внесения в уставный (складочный) капитал, для целей налогообложения, при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, реорганизации и приватизации предприятий, а также с целью принятия управленческих решений.

Согласно определению, которое дает современный экономический словарь, *оценка стоимости объектов* – это «определение стоимости имущества, недвижимости, строений, основных средств, проводимое при налогообложении, страховании, приватизации, наследовании, аренде, выкупе имущественных ценностей или в целях их учета» [2].

В этом же словаре можно найти следующее понятие *оценки стоимости предприятия (бизнеса)* – это «осуществляемое официальными органами или экспертами определение рыночной стоимости предприятия с учетом его материальных и нематериальных активов, финансового состояния, текущей и ожидаемой доходности» [2]. Похожее определение дает финансово-кредитный экономический словарь, выделяя при этом в процессе осуществления оценки деятельность экспертов по систематизированному сбору и анализу данных, основной целью которых является «определение рыночной стоимости собственного капитала предприятия, которая является показателем его устойчивости и конкурентоспособности» [3].

Автор многочисленных работ по оценке бизнеса Рутгайзер В.М. дает общую характеристику оценки стоимости бизнеса как «установление стоимости коммерческой организации как действующей в расчете на получение прибыли» [4, стр.15]. Ученый отмечает, что в современных российских условиях оценка активов предприятия является важным элементом оценки стоимости всего предприятия.

Вопросы стоимостной оценки в условиях стремительно развивающихся рыночных отношений и многообразия форм собственности были и остаются одной из наиболее сложных проблем методологии отечественного и зарубежного учета.

Основной целью бухгалтерского учета является «обеспечение владельцев экономического субъекта и других пользователей финансовой информации достоверными данными о процессах формирования, распределения и использования прибыли. В этой связи особое внимание уделяется оценке финансовых и хозяйственных процессов в обобщающем денежном измерителе» [5, стр. 159].

Современный экономический словарь дает следующее определение оценки статей бухгалтерского баланса: «представление в денежном выражении отражаемых в бухгалтерском балансе видов хозяйственных средств организации и источников их образования: капитальных и других финансовых вложений, основных средств, нематериальных активов, сырья, материалов, готовой продукции, незавершенного производства, расходов будущих периодов» [2].

Оценка статей бухгалтерского баланса – совокупность способов денежного измерения величины активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском балансе [3]. Согласно МСФО «оценка — это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках» [5, стр. 159].

Оценка, по мнению Ковалева В.В., – это характеристика объекта (события), позволяющая выделить его и совокупности других объектов (событий) или упорядочить их [6, с.138].

По мнению известного ученого в области методологии бухгалтерского учета В.Ф. Палия, «Оценка объектов бухгалтерского учета - наиболее важный фактор, обеспечивающий достоверность бухгалтерского учета и отчетности» [7, с. 8].

Соколов Я.В. дает следующее определение понятию оценка – это «способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. Она выполняется в целях тех или иных хозяйствующих субъектов и представляет собой воплощение принципа квантификации».[8, с. 197]. Ученый отмечает, что введение стоимостной оценки в бухгалтерском учете обусловило возникновение двойной записи.

А.П. Рудановский под оценкой понимал измерение и исчисление "...хозяйственных явлений и отношений в одной общей мере, называемой деньгами..." [9, с. 61]. По мнению Э.С.

Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда, "оценка представляет собой присвоение числового значения показателю или свойству объекта, например, такому, как актив, деятельность фирмы, продукция" [10, с. 306]. В.Ф. Палий считал оценку одним из элементов метода бухгалтерского учета "способ выразить кругооборот капитала в единой валюте" [11].

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ «объекты бухгалтер-

ского учета подлежат денежному измерению». Это можно трактовать, таким образом, что объекты бухгалтерского учета подлежат стоимостной оценке, осуществляемой в валюте Российской Федерации.

Кутер М.И. выделяет три составляющих элемента, входящих в бухгалтерский смысл понятия «оценка» (рис. 1).

Элементы оценки		
объект	свойство	мера измерения
объекты бухгалтерского наблюдения	стоимость	деньги (в РФ - российские рубли)

Рис. 1. Элементы, составляющие бухгалтерский смысл оценки

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о многообразии трактовок понятия «оценка» как методологического приема бухгалтерского учета, что приводит к заключению о необходимости в уточнении понятийного аппарата и бухгалтерского смысла данной экономической категории.

По мнению автора, оценка - это процесс определения стоимости объекта бухгалтерского учета в денежном измерении (осуществляемый экономическим субъектом самостоятельно или с привлечением профессионального оценщика), результаты которого отражаются в финансовой отчетности организации.

В бухгалтерской финансовой отчетности организации для широкого круга пользователей

представляется информация об имуществе организации, результатах финансово - хозяйственной деятельности. Как известно, «бухгалтерский учет - это формирование документированной, систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [1]. Способы ведения бухгалтерского учета отражаются в учетной политике организации, которая обеспечивает полноту отражения фактов хозяйственной деятельности.

В таблице 1 представлены этапы формирования информации при ведении бухгалтерского учета и влияние способов ведения на мнение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности посредством ознакомления с ней.

Таблица 1. Этапы формирования информации при ведении бухгалтерского учета

Этап	Содержание работ
Этап 1	Формирование учетной политики, в которой отражены основные принципы ведения бухгалтерского учета в организации.
Этап 2	Принятие к учету объектов бухгалтерского учета (активы, обязательства, источники финансирования, факты хоз. деятельности, доходы, расходы и другие, предусмотренные законодательством) путем оформления первичных документов.
Этап 3	Перенос информации, содержащейся в первичных документах, в регистры бухгалтерского учета.
Этап 4	Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета.
Этап 5	Принятие экономических, управленческих, инвестиционных решений на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также использование последней в качестве информационной базы при оценке бизнеса.

От того, по какой стоимости учитываются активы в организации, будет зависеть и отно-

шение пользователей к достоверности содержащейся в бухгалтерской финансовой отчетно-

сти информации. В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе документированной и систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета. Одним из основных общих требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности является «достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату». (402-ФЗ) Под достоверностью мы понимаем достоверность содержащейся в ней информации. В соответствии с IAS 1 «Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций...» [12].

Если бухгалтерская отчетность искаженно отражает имущественное и финансовое положение организации, то принятие управленческих решений на основе такой отчетности может нанести серьезный ущерб предприятию. Бухгалтерскую отчетность принято считать достоверной, если она составлена в соответствии с предписаниями нормативных документов по бухгалтерскому учету. К ним относятся Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)", Закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ и другие нормативные документы. В частности Закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ в статье 13 предъявляет требование достоверности к бухгалтерской отчетности, которое заключается в достоверности финансового положения, финансового результата и движения денежных средств. В Законе отмечено, что «бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета». Достоверность информации в финансовой отчетности «во многом зависит от правильно сформированной учетной политики и реалистичной оценки объектов бухгалтерского учета [13].

Выделяют два подхода к пониманию достоверности бухгалтерской отчетности: нормативный и профессиональный. В рамках нормативного подхода к пониманию достоверности можно отметить определение, которое дает ныне не действующая редакция Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Под достоверностью в нем понимается «степень точности данных финан-

совой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения» [14].

Согласно приведенной таблице 1, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности происходит на основе информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, таким образом, достоверность данных бухгалтерского учета раскрывается через определение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. То есть в нашем случае степень точность стоимостных показателей активов оказывает прямое влияние на достоверность содержащейся в бухгалтерской финансовой отчетности информации.

Следует отметить роль учетной политики, применяемой на предприятиях при определении стоимости бизнеса. «Учетную политику по праву называют ключевой категорией бухгалтерского учета, поскольку именно она позволяет понять его сущность и отличие от других наук и смежных дисциплин» [5, стр. 481]. Кутер М.И. дает следующее определение учетной политике в широком смысле – это «выбор между альтернативными вариантами ведения учета» [5, стр.483]. Ученый рассматривает ее как один из инструментов («неотъемлемое звено») управления организацией.

По мнению Дружиловской Т. Ю., Дружиловской Э. С., Коршуновой Т. Н., «Учетная политика становится самостоятельным объектом исследования и регламентации нормативных документов, расширяется сфера применения профессионального суждения при формировании учетной политики» [13]. Ученые также отмечают трудности формирования учетной политики в отношении оценки объектов учета.

Для денежной оценки активов компании при определении стоимости бизнеса используются данные бухгалтерской отчетности. На ее основе рассчитывают балансовую стоимость бизнеса (предприятия), которая впоследствии дополняется за счет других факторов, оказывающих влияние на формирование стоимости бизнеса. Под балансовой стоимостью понимается разница между остаточной стоимостью активов и общей стоимостью обязательств предприятия. Таким образом, на величину балансовой стоимости оказывают значительное влияние основ-

ные способы ведения бухгалтерского учета, отраженные в учетной политике организации. Учетная политика является механизмом управления предприятием, так как в ней отражаются методы, способы и приемы ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" № 402-ФЗ, объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению в рублях. Это означает, что экономическим субъектам необходимо вести бухгалтерский учет и осуществлять денежную оценку:

- фактов хозяйственной жизни;
- активов;
- обязательств;
- источников финансирования своей деятельности;
- доходов;
- расходов;
- иных объектов, если это установлено федеральными стандартами [15].

Согласно Положениям по бухгалтерскому учету все вышеперечисленные объекты бухгалтерского учета принимаются к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат на их приобретение, изготовление). «Первоначальная стоимость объективна, она является результатом сделки равноправных партнеров – продавца и покупателя» [5, стр.160]. Первоначальная стоимость соответствует текущей рыночной стоимости на момент покупки.

Фактическая себестоимость объектов бухгалтерского учета, приобретенных за плату, – это сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением возмещаемых налогов.

Российскими стандартами бухгалтерского учета к фактическим затратам отнесены следующие расходы:

- 1 - суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), доставка объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- 2 - осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- 3 - информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением активов; таможенные пошлины и таможенные сборы;
- 4 - не возмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением активов;

5 - вознаграждения посредническим организациям, через которые приобретались активы;

6 - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением активов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или их изготовлением.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, переоценка активов производится с целью определения их реальной стоимости. Переоценка проводится путем приведения первоначальной стоимости актива в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки [16].

В том случае, если организация выбирает способ оценки активов по первоначальной стоимости и не предусматривает их дальнейшую переоценку, то значение их стоимости не изменится со временем. В случае если организация принимает решение об изменении первоначальной стоимости путем проведения переоценки, то стоимость активов будет меняться в зависимости от рыночных цен и условий воспроизводства этих активов на дату переоценки.

На вопрос, по какой стоимости (первоначальной или текущей) следует отражать в бухгалтерском учете имущество предприятия, Кутер М.И. обращается к принципу учета по себестоимости: «цель бухгалтерского учета состоит не в нахождении стоимости, которая может меняться после совершения хозяйственной операции, а в определении себестоимости (стоимости на момент совершения хозяйственной операции)» [5, с.161]. Согласно позиции автора, выделим следующие аргументы в пользу первоначальной стоимости объекта бухгалтерского учета:

1. Первоначальная стоимость достоверна, так как в момент приобретения объекта учета она формировалась под воздействием спроса и предложения и сложилась как их равновесная.

2. Первоначальная стоимость проверяема, так как подтверждена документами сделки.

3. Первоначальная стоимость объективна, так как она характеризует свершившуюся двустороннюю сделку купли-продажи, в отличие от текущей рыночной стоимости (восстанови-

тельной), которая является субъективной оценкой продавца (ценой предложения).

По мнению Фомичевой Л.П., «Переоценка максимально полезна для предприятий, активы которых приобретались давно, например, при приватизации или по заниженным ценам, при взносе в уставный капитал. Чем больше разница между исторической и рыночной стоимостью переоцениваемых активов, тем выше эффект» [17].

Рутгайзер В.М. отмечает, что учет активов по «номинальной» стоимости без пересчета на рыночную не позволяет использовать такие активы более рационально [4, стр.169]. Ученым также отмечено, что балансовая стоимость является одной из характеристик стоимости бизнеса. При расчете балансовой стоимости используют данные бухгалтерской отчетности для денежной оценки активов компании. Хотя оценка стоимости бизнеса, в основе которой лежат балансовые показатели является лишь первоначальной и в дальнейшем корректируется с учетом других многочисленных факторов формирования рыночной стоимости, она является основой в качестве оценки стоимости бизнеса.

Результаты проведения переоценки активов отражаются в бухгалтерском учете и оказывают влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Учетная политика формируется под влиянием не только единых общих принципов ведения бухгалтерского учета, установленных нормативным регулированием в каждой стране и профессионально суждению бухгалтера, но и указаний собственника. В зависимости от того какие цели преследует собственник, принимается решение об изменении первоначальной стоимости активов.

Здесь необходимо рассмотреть несколько пунктов, связанных с целесообразностью проведения переоценки:

- 1) цели проведения переоценки;
- 2) последствия проведения переоценки (положительные и отрицательные стороны);
- 3) влияние переоценки на данные бухгалтерского учета и показатели бухгалтерской отчетности.

Остановимся на первом пункте и исследуем основные цели проведения переоценки активов на предприятии:

1. Повышение инвестиционной привлекательности предприятия.
2. Получения кредитов под залог активов.
3. Предоставление гарантий в сделках.
4. Оценка стоимость бизнеса с целью его продажи.

Рассмотрим положительные и отрицательные стороны переоценки основных средств в таблице 2.

Таблица 2. Переоценка основных средств: положительные и отрицательные стороны

Аргументы «за» переоценку ОС	Аргументы «против» переоценки ОС
1. Увеличится стоимость чистых активов, собственного капитала, валюты баланса.	1. Расходы на оплату услуг оценщика
2. Вырастет амортизационный фонд для обновления внеоборотных активов.	2. Трудоемкость бухгалтерских процедур и налогового учета.
3. Информация о себестоимости продукции станет достоверней, так как себестоимость будет включать в себя амортизацию, исчисленную от текущей стоимости объектов. Эти данные дадут более достоверную оценку стоимости использованных в производстве ресурсов.	3. В случае положительной переоценки основных средств увеличится налог на имущество.
4. Более обоснованное принятие экономических решений.	4. Снижение величины прибыли по данным отчета о прибылях и убытках и одновременное накопление отложенного налогового актива. Рост стоимости активов означает аналогичный рост их амортизации, включаемой в "бухгалтерскую" себестоимость. Ухудшение финансового результата.

Из таблицы 2 можно сделать вывод, что переоценка основных средств влияет на балансовую оценку основных средств, размер амортизационных отчислений, при этом себестоимость продукции становится более достовер-

ной, величину добавочного капитала или прибыли, валюту баланса, налог на имущество. Таким образом, перед тем как принимать решение о переоценке объектов бухгалтерского учета на

предприятию, необходимо всесторонне изучить возможные последствия от ее проведения.

В заключение отметим, что информация бухгалтерской финансовой отчетности используется заинтересованными пользователями при оценке стоимости бизнеса. Основу ее формирования составляют способы и методы ведения бухгалтерского учета, применяемые в организации. В связи с чем необходимо учитывать организацию бухгалтерского учета оцениваемого объекта как важную составляющую информационной базы при определении стоимости бизнеса.

Список литературы

1. Приказ Минэкономразвития РФ от 20.07.2007 N 255 (ред. от 22.10.2010) "Об утверждении федерального стандарта оценки "Цель оценки и виды стоимости (ФСО N 2)" 2. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 2006.
3. Финансово-кредитный экономический словарь Под общ. Ред. Грязновой А. Г. Москва «Финансы и статистика» 2002.
4. Рутгайзер В.М. Оценка стоимости бизнеса: Учебное пособие. 2-е издание. – М.: Маросейка, 2008. – 432 с.
5. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник. – Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. – 512 с.
6. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основа балансоведения). Учеб. пособие. М.: ТК Вслби. Изд-во Проспект. 2004. – 432 с.
7. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии // Бухгалтерский учет. №9. 2004. С. 5-10
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. 2003.— 196с.
9. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. М.: Макиз, 1928. 174 с.
10. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
11. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 86 с.
12. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности".
13. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н. Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 18.
14. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
15. Иванов И.С. Краткий курс финансового права: учебное пособие // СПС КонсультантПлюс. 2013.
16. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств".
17. Фомичева Л.П. Как правильно провести переоценку основных средств // Консультант бухгалтера. 1/2010.
18. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности".
19. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".
20. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".
21. Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Potekhina Elena Nikolaevna,
candidate of economic sciences, associate professor
Chair of Economics and Finance
Mari State University
Russia, Yoshkar-Ola
E-mail: elenavilor@yandex.ru

INNOVATION IN THE LOGISTICS SERVICE IN RUSSIA

The article discusses the advantages of the organizations logistics activities based on the strategy and of the Roadmap, the Government of the Russian Federation on the development and export support. Author's organizational model of logistic service is presented.

Keywords: logistics, logistics exports, government support, logistics operations, management, flow, logistic service.

Tsaregorodcev Dmitriy Igorevich,
postgraduate student of the chair Accounting, tax and economic security,
Volga State Technological University,
Russia, Yoshkar-Ola,
E-mail: kbua@volgatech.net

DEVELOPMENT OF LEASING RELATIONS IN CONDITIONS OF REGIONAL INVESTMENT POLICY

The article deals with the legal and regulatory framework for leasing activities carried out by leasing companies in the Mari El Republic. The author described the regulatory environment of leasing relations and shows the characteristics of regulatory legal acts of regional importance, based on which the support of leasing activity. Classification of the most popular leasing objects - building and road machines is given.

Keywords: leasing relations, investment environment, investment policies, legislative and regulatory framework, the classification of leasing objects.

Nigmatulina Elmira Faritovna,
candidate of economic sciences, associate professor
of the chair Accounting, tax and economic security,
Volga State Technological University,
Deputy Head of the Inspectorate of the Federal Tax Service in the city of Yoshkar-Ola
Russia, Yoshkar-Ola,
E-mail: kbua@volgatech.net

STATE TAX POLICY AND DEVELOPMENT AMONG ITS SOCIAL ORIENTATION

The importance of fiscal policy as a scientific category, and, as one of the key areas of economic practice causes necessity its comprehensive study and development. The article deals with the social orientation of fiscal policy, given the characteristics of tax incentives. Question of stimulating role of taxes in respect of tax deductions for personal income tax is developing.

Keywords: tax policy, social orientation, tax relief, tax exemption, tax exemptions, tax deductions.

Belugina Maria Viktorovna,
specialist-expert, Inspectorate of the Federal Tax Service in the city of Yoshkar-Ola
graduate student of the chair «Accounting, tax and economic security»
Volga State University of Technology,
Russia, Yoshkar-Ola,
E-mail: bym_90@mail.ru

**TAX ADMINISTRATION OF LARGE TAXPAYERS:
PROBLEMS AND WAYS OF IMPROVING**

Currently, improving tax administration of the largest taxpayer is an important direction of modern tax policy of Russia. In an unstable economic activity of taxpayers and income tax revenues to the budgetary system of the country, promising is the development of methods tax control and assessment of the level of taxation, taking into account the peculiarities of the activities, a variety of forms and methods interaction of largest taxpayers with other economic entities.

Keywords: tax code, tax ratio, tax administration, largest taxpayers

Sergeyev Aleksandr Nikolaevich,
Deputy Head of the Interdistrict IFTS N 6 on the Mari El Republic,
graduate student of the chair «Accounting, tax and economic security»
Volga State University of Technology,
Russia, Yoshkar-Ola,
E-mail: sergeev-aleksand@mail.ru

**DEVELOPMENT OF INFORMATION SECURITY TAX
ADMINISTRATION AT THE FEDERAL LEVEL**

The article describes the development stages of information support FTS of Russia, the author provides a brief analysis of the previous and existing today information system and describes the advantages of the new AIS "Tax-3" implemented today.

Keywords: tax administration, information technology, information systems, software systems, information technology.

Pominova Olga Victorovna,
Vice-President for Economics Ltd. "The company Mortadel"

**BUSINESS VALUE GROWTH AS A MANAGEMENT OBJECT
OF ORGANIZATION**

The management decisions related to the need to evaluate the cost of the business requires a scientific and methodological and regulatory tools to ensure the choice of methods and approaches to assessment. Possible variants ratings given in the article. The definition of fair value and characterized the levels of its hierarchy

Keywords: business, cost estimation, methods, fair value.

Saricheva Natalia Vyacheslavovna,
*graduate student of the chair «Accounting, tax and economic security»
Volga State University of Technology,
Russia, Yoshkar-Ola,*

DEVELOPMENT OF COOPERATION TAX AUTHORITIES WITH TAXPAYERS

The article deals with development trends and problems solved by tax authorities in the quality of public services and the implementation of state functions.

Keywords: public services, cooperation of tax authorities with taxpayers, electronic document management, electronic services.

Getman Viktor Grigorevich,
*Doctor of Economics, Professor,
Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation,
head of the department of accounting in commercial organizations
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Chairman of Educational and Methodological Council of universities
in Russia on "Accounting, analysis and audit"
Moscow, Russia
E-mail: buhuchet@fa.ru*

PROBLEMS AND DIRECTIONS OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF COMMERCIAL ORGANIZATIONS

The article critically evaluated the existing provisions on accounting: bad debts; Operations contracts of cession; royalties; interest on loans; income tax. The author gives concrete suggestions for their improvement.

Keywords: accounting and tax accounting; accounts receivable; Interest on short-term and long-term borrowings; income tax; license agreement; contract of assignment of the claim.

Shurgin Dmitriy Ivanovich,
*candidate of economic sciences, Financial Director of
Ltd. "Argus-Volga"
Russia, Yoshkar-Ola*

CLASSIFICATION OF INVESTMENTS IN REAL ASSETS AS THE BASIS OF ITS ACCOUNTING

The article describes classification features of investments in real assets, refined characterization classification of positions for their investment account. The interrelation of the individual elements and performance reporting influence its descriptiveness.

Keywords: investments, real assets, future economic benefits, classification, reporting.

Egorova Irina Sergeevna,
candidate of economic sciences, associate Professor
Chair of Audit and Control
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia
E-mail: eis-09@mail.ru

**RISK ASSESSMENT OF EFFICIENCY INTERNAL CONTROL
OF ECONOMIC SUBJECTS**

In this paper with the help of legal risks identified are analyzed various aspects of internal control in accordance with the new requirements, determine the most effective way of formation of questionnaires based on testing of internal control systems. With the objective of forming a unified risk-based internal control system aimed at improving the financial stability and efficiency, we have solved the following problems: a series of working papers designed to assess the effectiveness of internal control of the economic entity on the basis of the recommended elements.

Keywords: control environment, risk assessment, information and communication, control activities and monitoring the internal control system

Andreeva Svetlana Yurevna,
candidate of economic sciences, associate professor
of the chair Accounting, tax and economic security,
Volga State Technological University,
Russia, Yoshkar-Ola,
E-mail: kbua@volgatech.net

Chagin Denis Valerevich,
Head of Planning and Economic Department of Ltd. "Invest PULP"
Russia, Yoshkar-Ola

**EVALUATION AND ITS EQUIPMENT USED IN THE MANAGEMENT
OF INVESTMENT PROJECTS**

This article discusses characteristics of the economic evaluation, the cost of classification and valuation principles used in the theory and practice of management of investment projects in the area of capital investments. The algorithm of choice in a variety of methods for assessing the economic conditions of the organization.

Keywords: price of the object, methods of assessment, classification, value, principles of valuation, valuation of assets

Domracheva Elvira Sergeevna,
postgraduate student
Department of Economic Analysis and Audit
Kazan (Volga) Federal University
Russia, Kazan
E-mail: kznkzn@mail.ru

**MANAGEMENT FEATURES OF COST IN CONSTRUCTION ORGANIZATIONS
OF THE TATARSTAN REPUBLIC**

The article describes the conditions and characteristics of cost management in construction companies, operating in the territory of the Tatarstan Republic. Among the conditions noted in the region participate in the regulation of investment and construction activities carried out on the basis of the most efficient use of sources of financing of capital investments.

Keywords: development of the construction industry, investment portfolio, cost management, classification, targets, development factors, the investment policy.

Kozhanov Taras Vladimirovich,
postgraduate student, Inter-Regional Open Social Institute,
Russia, Yoshkar-Ola

**DEVELOPMENT OF INTERNAL CONTROL AND DIRECTION OF ITS
IMPLEMENTATION ORGANIZATIONS IN THE MANAGEMENT OF GOAT
BREEDING**

The organization of internal control in the management of economic entities of all sectors is of great importance, it contributes to more efficient and sustainable their development. The article deals with theoretical approaches to the organization of internal control as part of management activities for goat breeding organizations, the need for his organization in conjunction with the standards of control and quality standards. The author shows the interaction of external control (supervision) with a system of internal control and considers the model of internal control, Kozo-breeding organizations. Especially information exchange risk management system with the systems of internal control and accounting disclosed.

Keywords: internal control, oversight, internal control, information technology, risk management.

Grinko Anatoli Evgenevich,
*adjunct of the chair Accounting and Auditing,
The Moscow University of the MIA of Russia,
Russia, Moscow
E-mail: a.e.grinko@mail.ru*

**COMPLEX TECHNIQUES OF INTERNAL CONTROL, BASED ON AN
ASSESSMENT OF MANAGEMENT REPORTING INDICATORS OF SUSTAINABLE
DEVELOPMENT ORGANIZATION AND SAFE**

The author substantiates the necessity of the formation of internal management reporting organization from a position of sustainable development and the concept of economic security. The article presents the author's method of control indicators reports, allowing to identify the reserves to increase the sustainable and safe development in the future.

Keywords: internal control, management reporting, scorecard, report group performance, ranking indicators.

Harina Julia Nikolaevna,
*postgraduate student of the chair Accounting, tax and economic security,
Volga State Technological University,
Russia, Yoshkar-Ola,
E-mail: kharinajulja@yandex.ru*

**PROBLEMS OF THEORY AND PRACTICE OF ACCOUNTING AT ENTERPRISE
AS IMPORTANT COMPONENTS OF THE INFORMATION BASE FOR
THE BUSINESS VALUATION**

The article discusses necessity of determining the value of the business in a market economy. The author noted a significant effect of accounting organization in the enterprise when assessing the value of the business.

Keywords: business value, estimation of objects of accounting, accounting policy.