

ТЕРРИТОРИЯ НОВЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ

**Вестник Владивостокского государственного
университета экономики и сервиса**

**Выпуск приурочен к 40-летнему юбилею
кафедры бухгалтерского учета и аудита**

Научный журнал. Выходит один раз в квартал

№ 2 (15)

Учредитель и издатель
ВЛАДИВОСТОКСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА
ISSN 2073-3984

Владивосток
2012

Редакционный совет:

Г.И. Лазарев, ректор, д-р экон. наук, профессор, председатель совета;

Г.П. Старкова, д-р техн. наук, профессор, зам. председателя совета;

П.Я. Бакланов, д-р геогр. наук, академик РАН; **Т.М. Бойцова**, д-р техн. наук, профессор; **В.В. Желтов**, д-р филос. наук, профессор; **Г.И. Зверева**, д-р ист. наук, профессор; **В.В. Крюков**, д-р экон. наук, профессор; **А.П. Латкин**, д-р экон. наук, профессор; **Л.С. Мазелис**, д-р экон. наук; **Г.И. Мальцева**, д-р экон. наук, профессор; **Л.М. Медведева**, д-р ист. наук, профессор; **С.К. Песцов**, д-р полит. наук; **С.В. Севастьянов**, д-р полит. наук, **В.П. Смагин**, д-р физ.-мат. наук, профессор; **К.С. Солодухин**, д-р экон. наук, доцент;

И.П. Черная, д-р экон. наук, профессор

Главный редактор доктор философских наук,
профессор **Л.И. Кирсанова**

Ответственный за номер **Т.В. Терентьева**

Публикуемые материалы, мнения и выводы могут не совпадать с точкой зрения редакции и являются личным мнением авторов.

Авторы несут ответственность за подбор и достоверность приведенных фактов, цитат, статистических данных, имен собственных, географических названий и прочих сведений, а также за использование данных, не предназначенных для открытой печати.

Полное или частичное воспроизведение материалов в печатном, электронном или ином виде возможно лишь с письменного согласия редакции. При копировании ссылка на журнал обязательна.

СОДЕРЖАНИЕ

- 7 **В.Г. Сазонов** Методический подход к организации эффективного воспроизводства основных фондов промышленных предприятий
- 20 **Т.В. Терентьева** Методический подход к модификации содержания бухгалтерской отчетности рыбохозяйственных предприятий
- 31 **Т.В. Варкулевич, О.В. Митина** Финансовый аутсорсинг, бюджетирование и финансовый анализ как инструментальный эффективного взаимодействия вуза и бизнеса
- 42 **М.Е. Василенко** Изменение формата бухгалтерской отчетности российских организаций в контексте адаптации к МСФО
- 48 **Е.Ю. Тарасова** «Учет расчетов по налогу на прибыль»: различия между МСФО (IAS) 12 и ПБУ 18/02
- 58 **Т.А. Полещук** Международные стандарты финансовой отчетности: проблемы внедрения
- 69 **И.С. Астафурова** Методы статистики в оценке рисков планирования на базе стандартных приложений Windows
- 80 **М.В. Ослопова** Влияние изменений в финансовой отчетности на формирование аналитической информации
- 86 **Т.В. Варкулевич** Внутренний аудит в системе управления финансовой устойчивостью организации
- 94 **Н.П. Гайфулина, Ю.Х. Лёзина** Инструменты менеджмента как составляющая системы контроллинга организации
- 106 **Т.А. Полещук** К проблеме реформирования бюджетного учета
- 119 **И.А. Кузьмичева, Е.Г. Флик** Становление оценки и оценочной деятельности в мире и в России
- 124 **М.Н. Кулакова** К вопросу о бюджетном финансировании деятельности вуза: современный подход

- 130 М.Е. Василенко** К вопросу оценки основных средств для начисления амортизации
- 136 Н.П. Гайфулина** Контуры планирования и контроля накладных расходов
- 143 Н.С. Самарина** Методическое обеспечение комплексного анализа инвестиционной привлекательности промышленных предприятий
- 150 А.О. Кучерова** Модернизация государственных систем высшего профессионального образования разных стран мира
- 157 Л.Ф. Алексеева** Организационные меры и механизмы реструктуризации предприятия
- 167 И.А. Кузьмичева, Е.Г. Флик** Развитие справочно-поисковых систем в России
- 172 УНИВЕРСИТЕТ: СОБЫТИЯ И ФАКТЫ**
- 176 SUMMARY**
- 183 ОБ АВТОРАХ**
- 186 ПРАВИЛА ПУБЛИКАЦИИ СТАТЕЙ**

Представляем номер

Дорогие друзья и коллеги!
Уважаемые читатели!

Выпуск настоящего номера научного журнала «Территория новых возможностей» приурочен к 40-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита – старейшей не только в рамках нашего университета, но и среди аналогичных кафедр других вузов г. Владивостока.

В 1972 году из разных образовательных учреждений г. Владивостока был сформирован первый преподавательский состав кафедры, включавший 7 человек, трое из которых Фурсова Марина Николаевна, Резаева Галина Степановна, Юдина Алла Викторовна работают на кафедре и сегодня. Они – наша школа, наша история.

Интенсивное развитие кафедры началось с 1981 года, когда ее заведующим был назначен Александр Александрович Сафонов. Именно с этого времени преподаватели кафедры стали активно заниматься разработкой хозяйственных тем по специальности. На основе разработок преподавателей были введены Инструкции по бухгалтерскому учёту, которые использовались на предприятиях бытового обслуживания РФ. Преподаватели кафедры выполняли заявки Министерства бытового обслуживания, предприятий разных городов не только Приморского края, но и России в целом. Например, апробирование результатов проходило на предприятиях бытового обслуживания Калининграда, Санкт-Петербурга, Москвы, Уфы, Иркутска, Томска, Владивостока.

Следующий 10-летний этап развития кафедры проходил под руководством профессора Сазонова Виктора Григорьевича. В этот период основной акцент был сделан на повышение квалификации профессорско-преподавательского состава. Все члены кафедры освоили современные программные продукты. Были разработаны курсы ряда дисциплин в обучающей среде «Аванта». Преподаватели прошли стажировку в университетах Японии, Италии, Америки.

За последние годы кафедра бухгалтерского учета и аудита сделала мощный рывок вперед. Преподаватели кафедры защитили шесть диссертаций на соискание учёной степени кандидата экономических наук и две докторских диссертации. Тем не менее, они не собираются останавливаться на достигнутом, продолжая повышать свою квалификацию, заниматься исследованиями, результаты которых представлены в этом выпуске.

Выступая в 2008 г. на заседании круглого стола промышленников России и ЕС, Дмитрий Медведев заявил: «...Россия готова к... прямой кооперации с государствами Евросоюза, с другими партнёрами. Мы бы хотели участвовать в создании новой финансовой архитектуры. И, прежде всего, нужно создать новую универсальную и взаимоприемлемую систему бухгалтерского учёта, сочетающуюся с требованиями МСФО». Данное заявление послужило основанием для формирования на базе кафедры бухгалтерского учёта и аудита научной школы в области международных стандартов бухгалтерского учёта и аудита. Мы сотрудничаем с ведущими учеными Москвы, Санкт-Петербурга, Новосибирска по основным профильным направлениям научной деятельности кафедры, активно взаимодействуем с профессиональным сообществом, являемся членами международных и всероссийских ассоциаций профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

40 лет: много это или мало? Наверное, много, если оценивать результаты работы каждого из нас, и совершенно мало, если говорить о кафедре, располагающей таким мощным потенциалом.

На гербе бухгалтеров, признанном интернациональной эмблемой счётных работников, изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука – Добросовестность – Независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учётом финансовой деятельности организации, весы – баланс, а кривая Бернулли – символ того, что бухгалтерский учёт, возникнув однажды, существовать будет вечно. Эту символику в полной мере можно отнести не только к специалистам в области бухгалтерского учёта, но и к преподавателям, продвигающим эту замечательную профессию.

Зав. кафедрой
бухгалтерского учета и аудита
д-р экон. наук Т.В. Терентьева

Сазонов Виктор Григорьевич

Дальневосточный федеральный университет
Владивосток, Россия

Методический подход к организации эффективного воспроизводства основных фондов промышленных предприятий

Статья посвящена анализу различных аспектов совершенствования научно-методического инструментария воспроизводства основных фондов в инновационно-активных системах. Рассматриваются причины, породившие несовершенство механизма воспроизводства, и констатируется, что существенная трансформация динамики и структуры требований внешней среды обусловила его несоответствие. Предлагается комплекс мер «системной реконструкции» научно-методического инструментария воспроизводства, адекватного задачам модернизации национальной экономики. Обосновывается, что особо актуально решение этой проблемы для инновационно-активных производств, осваивающих перспективные технологии современного и нового технологического уклада.

Ключевые слова и словосочетания: методический подход, инновационно-активная система, воспроизводство, механизм воспроизводства, эффективность воспроизводства, принцип и методы воспроизводства, простое воспроизводство, расширенное воспроизводство, модель воспроизводства.

Состояние народного хозяйства определяется состоянием экономики его базового звена – предприятия, а предпосылкой успешности хозяйственной деятельности является своевременное чередование циклов воспроизводства активной части основных фондов, осуществляемое на инновационной основе. На сегодняшний день проблема управления воспроизводством основных фондов всех отраслей российской экономики одна из актуальнейших. Стареют производственные фонды, снижается их инновационный потенциал, падает производительность, все больше средств требуется на поддержание их в рабочем состоянии – все это не позволяет производить конкурентоспособную продукцию.

Анализ качественных характеристик основных фондов показывает, что уровень их износа превышает 50%, высок моральный износ оборудования, его номенклатура, далеко не всегда соответствует современным технологиям, «... можно совершенно обоснованно утверждать, что материально-техническая база экономики находится в стадии прогрессирующей дегра-

дации... коэффициент выбытия – 1%, соответствующий ему срок вывода из эксплуатации «переизношенных» основных фондов – 100 лет. Налицо прогрессирующая деградация материально-технической базы страны» [1]. В промышленно развитых странах ежегодно обновляется не менее 10% активной части основных фондов. В период с 1968 – 2008 гг. такое обновление было проведено 4 раза. В России за эти 40 лет замена была произведена единственный раз и лишь на 15%. На сегодняшний день 85% действующего промышленного оборудования подлежит утилизации.

Это обстоятельство дает основание поставить следующие принципиальные вопросы и ответить на них:

В чем причина такого состояния воспроизводства? Одни исследователи считают, что главной причиной «... полной остановки процесса воспроизводства основных фондов является инфляция» [1], другие предлагают восстановить ответственность предприятий за формирование и целевое использование амортизационного фонда как главного инвестиционного ресурса воспроизводства, третьи говорят о росте цен на оборудование ввиду усложнения производства.

Соглашаясь с этими причинами, тем не менее, мы считаем, что они являются частными, их разрешение позволит снизить остроту, но весь комплекс проблем воспроизводства не решит. Наши исследования дают основание выделить в качестве одной из главных причин несовершенство действующего механизма воспроизводства, прежде всего, это касается механизма управления воспроизводством активной части основных фондов.

Возможно ли ликвидировать это отставание и каковы условия, при которых процесс воспроизводства активной части основных фондов войдёт в нормативное русло? «Возможно, лишь в случае, если ускорить процесс обновления как минимум в два раза. Только при этих темпах воспроизводства Россия может сравниться с передовыми странами через 30 лет, но для этого необходимо провести масштабную инновационную реконструкцию предприятий всех отраслей, что потребует значительных инвестиционных ресурсов. Не рассматривая всю совокупность источников, можно констатировать, что наиболее доступным, существенным и, кроме того, эффективным ресурсом инновационной реконструкции могут стать амортизационные отчисления, однако их можно привлечь, если провести перестройку механизма воспроизводства».

Масштабная инновационная реконструкция в кратчайшие сроки предприятий всех отраслей потребует привлечения астрономической величины инвестиционных ресурсов. По мнению исследователей, Россия вряд ли сможет в ближайшем будущем привлечь внешние инвестиции в той мере, в которой это необходимо, из-за высоких рисков, связанных со значительной степенью неопределенности результатов инвестирования

и длительности возврата – важнейших факторов, формирующих инновационную среду и инвестиционную привлекательность.

Это обстоятельство вызывает необходимость идентификации и обоснования совокупности мероприятий, реализация которых, по нашему мнению, позволит снять остроту проблемы.

В их числе:

1. Разработка системы стимулов для привлечения инвестиций из различных источников.

2. Обоснование совокупности направлений экономической деятельности, с которой необходимо начинать масштабную инновационную реконструкцию и на базе которых будут формироваться перспективные точки роста экономического развития. «Россия обязана занять максимально значительное место в международном разделении труда не только как поставщик сырья и энергоносителей, но и как владелец постоянно обновляющихся передовых технологий как минимум в нескольких секторах... Кандидатами являются такие отрасли, как фармацевтика, высокотехнологичная химия, композитные и неметаллические материалы, авиационная промышленность, информационно-коммуникационные технологии, нанотехнологии. Разумеется традиционными лидерами, где мы не потеряли технологических преимуществ, являются наша атомная промышленность и космос» [2].

По нашему мнению, в число последних следует включить:

- направления экономической деятельности, где Россия не потеряла технологических и других преимуществ, реализация потенциала которых позволит сохранять конкурентные преимущества на мировых рынках;

- направления экономической деятельности, которые в соответствии с перспективной программой развития должны стать перспективными точками роста экономического развития;

- направления экономической деятельности, обеспечивающие развитие первых двух.

В свою очередь, предприятия и организации, попавшие в эти три группы, необходимо классифицировать по степени инновационности потенциала активной части основных фондов на:

- имитационные – осуществляют производственные процессы, основанные на внешнем заимствовании новых объектов производственных систем или производстве новых заимствованных образцов продукции, т.е. построенные на догоняющей стратегии развития;

- модификационные – осуществляют производственные процессы, основанные на разработке модельных рядов (новых серий изделий, функционально одинаковых, но различающихся своими свойствами);

- инновационно-активные (инактивные или статусные) – осуществляют производственные процессы, в которых источником получения кон-

курентных преимуществ становятся не материальные ресурсы и рабочая сила, а инновационные знания, ориентированные на получение коммерческого результата, основанного на производстве продукции, конкурентоспособной на мировых рынках.

Инновационно-активные предприятия, входящие в эти направления экономической деятельности, должны формировать перспективные точки роста экономического развития. Очевидно, что их развитие должно быть обеспечено совокупностью мер стимулирования, в числе которых «особый режим воспроизводства активной части основных фондов».

3. «Реконструкция» организационно-экономического механизма воспроизводства с целью повышения эффективности воспроизводства и на этой основе мобилизация эффективного и стабильного инновационного ресурса – амортизационных отчислений.

В развитых странах амортизация – один из основных источников экономического роста. В России же «... ни один воспроизводственный цикл в промышленности в период 1991 – 2006 гг. не завершился заменой изношенной активной части основных фондов за счёт амортизационных средств предприятий» [1]. «Расчеты Института экономики РАН свидетельствуют, что амортизация – наиболее эффективный инвестиционный ресурс. Сравнение внутренней нормы прибыли вариантов инвестирования показывает, что эффективность использования амортизации в 2 раза выше использования прибыли и в 4 – банковского кредита. Амортизация основного капитала в развитых странах превратилась в последние десятилетия в один из основных инструментов экономического роста. В России амортизационные отчисления занимают лишь 17% в общем объеме инвестиций в ОФ. Чтобы модернизация экономики стала реальностью, нужна не просто ускоренная амортизация, а агрессивная амортизационная политика» [3].

Анализ причин кризиса воспроизводства позволяет сделать вывод о том, что несовершенство действующего механизма, нормы и процедуры которого предназначены компенсировать инфляцию и др., привело к тому, что она стала главной причиной кризиса процесса воспроизводства.

Особо актуальна эта проблема для инновационно-активных производств, в которых нормы и процедуры действующего механизма тормозят динамику развития предприятий, осваивающих перспективные технологии современного и нового технологического уклада.

Средство разрешения этого противоречия – «системная реконструкция» организационно-экономического механизма воспроизводства, адекватная задачам модернизации национальной экономики, а для этого «нужно отказаться от некоторых старых знаний, которые создают ошибочное представление о простом воспроизводстве...» [4].

Настоящая статья посвящена анализу различных аспектов совершенствования действующего организационно-экономического механизма воспроизводством основных фондов.

Под организационно-экономическим механизмом понимается система правовых норм, классификаторов, методик и др., регламентирующих нормы и процедуры, посредством которых организуется цикличность организационных и экономических воздействий, обеспечивающих процесс эффективного управления воспроизводством основных фондов.

Для того чтобы амортизация превратилась в мощный инвестиционный ресурс систематического целенаправленного обновления основных фондов, необходимо существенно повысить эффективность воспроизводства – фактор, мобилизация которого позволит решить проблему увеличения притока дешевых инвестиционных ресурсов в масштабную инновационную модернизацию предприятий всех отраслей, особенно предприятий, осваивающих перспективные технологии современного и нового технологического уклада.

Все сказанное позволяет сформулировать суть проблемы: идентификация признаков несовершенства инструментария организационно-экономического механизма как базы совершенствования воспроизводственного процесса на инновационно-активных предприятиях.

Прежде чем перейти к анализу аспектов совершенствования действующего механизма управления воспроизводством, рассмотрим основные положения, на базе которых организуется процесс воспроизводства:

- организацию процесса воспроизводства, построенную на базе критериального показателя первоначальной (восстановительной) стоимости в форме начисленной амортизации, призванной обеспечивать простое воспроизводство, а расширенное – за счет прибыли;
- дискретный послепериодный учет последствий инфляции;
- регламентацию методов установления сроков полезного использования основных фондов;
- контроль за уровнем начисленной амортизации и отсутствие такового за целевым ее использованием;
- регламентацию моделей начисления амортизации (линейная, нелинейная);
- классификацию основных фондов на пассивные и активные, на основе принятия объектов к бухгалтерскому учету, т.е. отнесения их не по сущности участия в производственном процессе, а по принципу отнесения к соответствующей классификационной группе.

Анализ перечисленных основных положений действующего механизма воспроизводства позволяет сформулировать причины его несовершенства.

Как было сказано, организация процесса простого воспроизводства строится на базе первоначальной (восстановительной) стоимости в форме начисленной амортизации, однако в условиях инфляции обеспечить воспроизведение даже номинала первоначальной стоимости практически невозможно из-за того, что динамика переоценки стоимости фондов отстает от динамики темпов инфляции.

Компенсация недовоспроизведенной стоимости посредством трансформации ее в восстановительную не оказывает существенного влияния на этот процесс, что является одним из факторов, порождающих недовоспроизводство, поэтому предприятия вынуждены компенсировать его за счет прибыли.

Регламентация сроков полезного использования основных фондов способствует тому, что их нормативный срок далеко не всегда совпадает с временем, в течение которого они могут осуществлять свои функции и быть эффективными в рамках срока жизни инновационной технологии.

Наличие контроля за уровнем начисляемой амортизации и отсутствие такового за целевым ее использованием, а также метода количественной и качественной оценки степени воспроизводства (как известно, «без измерения нет управления») приводят к тому, что собственник не несет ответственности за полноту воспроизводства и степень использования ресурсов воспроизводства (накопленной амортизации) – главного инвестиционного ресурса воспроизводства, что в совокупности с нецелевым их расходованием приводит к сужению амортизационного потенциала воспроизводства.

Несовершенство понятийного аппарата, на базе которого строятся модели воспроизводства, обуславливает нечеткость границ объекта управления. К их числу следует отнести, прежде всего, те понятия, которые устанавливают границы таких важнейших понятий воспроизводства, как «простое воспроизводство», «расширенное воспроизводство», эффективное и неэффективное и т.д.

Научно-методический инструментарий включает следующие элементы: цель управления, принципы, понятия и категории, классификации, методы, показатели, критерии эффективности и др.

Для понимания сущности того, какие инструменты требуют «реконструирования», необходимо провести анализ и выявить основные признаки «несовершенства» с позиции их роли в достижении цели воспроизводства. Результаты этого анализа послужат основой для совершенствования организационно-экономического механизма.

Цель воспроизводства. Мы исходим из того, что процесс воспроизводства основных фондов – это управляемый экономический процесс, «имеющий совокупность количественных и качественных целей. В процессе реализации целей существует объективный приоритет достижения

качественных целей. Из качественных целей наиболее важной является достижение «предельной эффективности» функционирования» [5. С. 41].

Целенаправленный подход – один из основных подходов к анализу систем. По мнению М. Месаровича, «при целенаправленном подходе конструктивный анализ достигается благодаря введению представления цели системы и описания поведения системы в связи с этой целью» [6. С. 168].

Реализация целенаправленного подхода к анализу процесса воспроизводства позволяет установить взаимоотношения между компонентами механизма управления в процессе достижения цели, а также оценивать пригодность отдельных инструментов к реализации заданной цели управления.

В действующем механизме воспроизводство организуется посредством реализации двух процессов: простого и расширенного.

Цель первого – «постоянное возобновление капитала в неизменных масштабах», а критерием завершения выступают затраты на возмещение износа основных фондов, соответствующие по величине начисленной амортизации.

Цель второго – «постоянное возобновление капитала во все увеличивающихся масштабах», а критерием завершения являются затраты на возмещение износа основных средств, которые превышают сумму начисленной амортизации» [7, 8].

Сравнительный анализ сущности целеполагания и взаимоотношений между компонентами механизма управления в процессе достижения цели в действующем механизме воспроизводства позволяет сформулировать основные признаки его «несовершенства»:

1. В механизм воспроизводства положен принцип экстенсивного типа воспроизводства, предполагающий экономический рост за счет «... увеличения используемых ресурсных источников без повышения эффективности их использования ...» [7. С. 868].

Количественно результаты простого воспроизводства зависят от величины накопленной амортизации, т.е. чем она больше, тем выше граница простого воспроизводства. Этот же принцип положен и в механизм расширенного воспроизводства, где границы «расширения» зависят от масштаба превышения затрат на возмещение износа основных фондов над суммой начисленной амортизации.

2. Из экстенсивного характера простого воспроизводства и совокупности факторов следует, что его цель не может быть достигнута в силу того, что:

– согласно нормам и процедурам действующего механизма величина начисленной амортизации не соответствует величине износа в силу неполной компенсации потерь амортизационного потенциала основных фондов, обусловленной различными объективными и субъективными

причинами, что и порождает недовоспроизводство первоначально авансированного капитала в создание основных фондов;

– «постоянное возобновление в неизменных масштабах» основных фондов экономически бессмысленно, т.к. они и, прежде всего, их активная часть не воспроизводятся «в неизменных масштабах». Если это положение реализовывать буквально, то производство застынет в старых формах, означающих воспроизведение производственного аппарата вчерашнего дня. Согласно логике экономического развития в каждом цикле воспроизводства должны появляться основные фонды с новыми количественными и качественными характеристиками. Поэтому простое воспроизводство согласно действующим методическим положениям, его регламентирующим, т.е. возобновление предыдущих характеристик количества и качества основных фондов, не что иное, как опасная абстракция.

3. Недовоспроизведенная амортизация в процессе простого воспроизводства компенсируется дополнительно вовлекаемыми инвестициями, предназначенными для расширенного воспроизводства (это обстоятельство является одной из причин, снижающих эффективность воспроизводства).

4. Заданная цель, устанавливающая экстенсивный тип воспроизводства, размытость границ достижения цели, несовершенство механизма компенсации потерь амортизационного потенциала основных фондов, позволяет сделать вывод о том, что в действующем механизме тип целеполагания и несовершенство механизма компенсации потерь амортизационных ресурсов изначально предполагают низкую эффективность воспроизводства; в формулировке целеполагания отсутствует признак, характеризующий количественную и качественную границу достижения цели воспроизводства.

Из этого обстоятельства можно сделать вывод о том, что в методологической базе воспроизводства не установлены его четкие границы, отсутствие которых является фактором, снижающим эффективность воспроизводства.

Рассматривая инструментарий, посредством которого осуществляется и организуется процесс воспроизводства, необходимо отметить ограниченное количество классификаций действующего механизма воспроизводства.

Именно ограниченное количество классификаций является фактором, провоцирующим нарушение принципа эффективного необходимого разнообразия. Задача любой классификации – формировать разнообразие структур, посредством которых можно выявлять существенные факторы, воздействуя на которые можно обеспечить эффективное управление процессом воспроизводства.

Общим недостатком практически всех методов начисления амортизации является то, что в них не предусмотрены механизм ее дисконтирования и их жесткая регламентация применения, не позволяющие учитывать реальные условия хозяйствования.

Кроме того, в действующем механизме нарушены принципы:

- внешнего дополнения, предполагающего встраивание в механизм управления процессом воспроизводства инструментов компенсации неизбежных потерь амортизации вследствие того, что нормативное моделирование формальными методами может быть осуществлено лишь приближенно. Потери амортизации обусловлены инфляцией, ее нецелевым использованием, преждевременным выходом из строя объектов, несовпадением сроков полезного использования объектов и сроков жизни инновационной технологии и др.;

- необходимого разнообразия, предполагающего, что нормы и процедуры организационно-экономического механизма, регламентирующие вариацию принятия эффективных управленческих решений в производственном процессе, должны учитывать возможные вариации реальных хозяйственных ситуаций предприятий, осваивающих перспективные технологии современного и нового технологического уклада;

- эффективности, предполагающего, что нормы и процедуры действующего механизма, должны предусматривать регламент учета результата процесса реинвестирования амортизационных ресурсов в хозяйственной деятельности как ресурс воспроизводства.

В амортизационном фонде сосредотачиваются ресурсы, которые временно не используются по прямому назначению, а используются для других целей (в обороте, вкладах, ценных бумагах, приобретения новых объектов и др. целей), т.е. прежде чем ресурсы амортизационного фонда превращаются в новые основные фонды, они предварительно в той или иной форме реинвестируются в различные хозяйственные мероприятия, которые по логике экономического процесса приносят прибыль, которая в основном и должна служить одним из факторов, формирующих эффективность воспроизводства.

Подвергая анализу процесс воспроизводства, необходимо уточнить определение исходных понятий, на базе которых может быть построено его совершенствование, а именно: «воспроизводство основных фондов», «цель воспроизводства», «механизм воспроизводства», «модель воспроизводства», «эффективность воспроизводства потенциала основных фондов», «эффективность воспроизводства авансированного в основные фонды капитала».

Воспроизводство основных фондов – процесс возобновления потенциала основных производственных фондов, организуемый посредством модели, реализующей цель воспроизводства.

Механизм воспроизводства – система методов, норм и нормативов, устанавливающих процедуры воспроизводственного процесса, на базе которых формируются модели воспроизводства потенциала основных производственных фондов предприятий.

Цель воспроизводства – обеспечить эффективное возобновление потенциала производственных фондов в рамках выбранной модели воспроизводственного процесса.

Модель воспроизводства основных фондов – совокупность выбранных методов, классификаций, норм, нормативов, установленных организационно-экономическим механизмом воспроизводства, на базе которых организуется специфический (учитывающий конкретные условия хозяйствования) процесс воспроизводства потенциала основных производственных фондов предприятий.

Эффективность воспроизводства авансированного в основные фонды капитала – относительный показатель, характеризующий отношение воспроизведенной амортизации к показателю, характеризующему покупательную способность вложенного в первоначальную стоимость авансированного капитала.

Эффективность воспроизводства потенциала основных фондов – обобщающий показатель, характеризующий результативность возобновления потенциала основных производственных фондов.

Логика сформулированных исходных понятий дает основание ввести показатель, характеризующий степень совершенства хозяйственного механизма воспроизводства:

Эффективное разнообразие, задаваемое организационно-экономическим механизмом воспроизводства $\geq$ эффективного разнообразия моделей воспроизводства, учитывающих конкретные хозяйственные ситуации.

Реконструируемый механизм воспроизводства, по нашему мнению, необходимо также дополнить следующей совокупностью принципов, реализация которых позволит организовать эффективное воспроизводство:

а) национального богатства – его реализация предполагает принятие ответственности государства за стимулирование динамики, структуры, полноты и качества воспроизводства основных фондов в целом, а предпринимателя за их практическую реализацию;

б) взаимной ответственности – его реализация предполагает, что:

– активная часть основных фондов – важная часть национального богатства России, в соответствии со статусом которых государство принимает на себя обязательство предоставить предприятиям максимальные возможности эффективного управления воспроизводством, а именно: сформулировать цель, предложить модели и критерий качества управления, классифицировать типы (простое, расширенное) и установить статус воспроизводства отраслей;

– активная часть основных фондов – собственность предпринимателя, поэтому, с одной стороны, в соответствии с правом собственности он имеет право осуществлять все имущественные права и действия, вытекающие из этого права, а с другой – предприниматель принимает на себя обязательство в рамках заданной модели обеспечить эффективный процесс воспроизводства;

в) целеполагания воспроизводства – его реализация предполагает формирование модели, задающей основные параметры воспроизводства;

г) целевого использования амортизационных ресурсов – его реализация подразумевает использование ресурсов воспроизводства только на его цели, посредством зачета в финансовые результаты не начисленной амортизации, а использования в инвестиционном процессе исчисленной амортизации;

д) целостности, т.е. единство стоимости авансированного капитала, производственного и инновационного потенциала активной части основных фондов;

е) эффективности воспроизводства инвестированного капитала, т.е. управление должно строиться по принципу «из менее эффективного в более эффективное состояние»;

ж) стимулирования эффективности воспроизводства – его реализация предполагает разработку механизма стимулирования качества и количества воспроизводства государством и финансовую ответственность предприятий за практическую реализацию этого процесса;

з) принципа приоритета активной части основных фондов в воспроизводственном процессе – предполагает встраивание льгот, стимулирующих качественные и количественные параметры их воспроизводства;

и) принципа приоритета предприятий, осваивающих перспективные технологии современного и нового технологического уклада.

Анализ действующего механизма воспроизводства России и ряда других стран, а также назревших проблем состояния воспроизводства активной части основных фондов позволяет сформулировать некоторые исходные концепты (концепт – это то, понимание чего является условием адекватного восприятия предлагаемой модели), которые могут быть положены в основу совершенствования:

1) процесса воспроизводства – динамический системный процесс воспроизводства не отдельных объектов, а технологически сопряженной системы объектов основных фондов – реализация этого концепта позволяет управлять системным эффектом этого процесса;

2) системообразующей роли активной части основных фондов в общем воспроизводственном процессе, которая проявляется:

– в обладании естественным «сроком эффективной конкурентоспособной полезности» (временем, в течение которого производство конку-

рентоспособной продукции с помощью данного объекта(ов) основных фондов эффективно);

- в уникальности состава, структуры, сопряженности в пространстве и времени, формирующих инновационно-производственный потенциал предприятия;

3) управления процессом воспроизводства – динамический целеполагающий системный процесс управления воспроизводства стоимости авансированного капитала (посредством воспроизводства покупательной способности первоначальной стоимости), а также производственного и инновационного потенциала;

4) непрерывно возрастающей эффективности в каждом цикле их воспроизводства;

5) непознаваемости динамики и интенсивности процесса натурального износа объектов основных фондов, что обуславливает необходимость выбора и обоснования модели воспроизводства, задающей его количественные границы и качественные параметры;

6) расширенного воспроизводства, которое может быть обеспечено не только за счет прибыли, но и за счет более эффективного управления производственным процессом благодаря формированию параметров модели воспроизводства, эффективности использования амортизационных ресурсов в обороте, своевременному обновлению объектов на более эффективные и др.

Амортизация – это экономический процесс не только перенесения стоимости на готовый продукт, но и источник расширенного воспроизводства.

Амортизационные отчисления – это процесс накопления и целевого использования амортизационных ресурсов для возобновления потенциала производственных фондов, организуемый посредством некоторой модели, реализующей цель воспроизводства.

Рассмотренные принципы и концепты – элементы, на базе которых формируются параметры модели производственного процесса, учитывающие конкретные условия хозяйствования предприятий.

К ним относятся:

- тип инновационности способа производства: имитационный; модификационный; инновационно-активный;
- вид воспроизводства: простой, расширенный, суженный;
- тип воспроизводства: дискретный, непрерывный;
- метод исчисления амортизации: метод начисления (бухгалтерский), метод исчисления (экономический);
- метод начисления (бухгалтерский) – линейный, нелинейный;
- метод исчисления (экономический);
- срок полезного использования объектов;

– модель критерия эффективности воспроизводства и показатели, характеризующие эффективность использования амортизационных ресурсов в воспроизводственном процессе.

Реализация рассмотренных подходов к «системной реконструкции» механизма воспроизводства, по-нашему мнению, позволит ускорить процесс масштабной инновационной модернизации, прежде всего, предприятий, осваивающих перспективные технологии современного и нового технологического уклада.

1. Дасковский В.Б. О кризисе процесса воспроизводства основных фондов и хозяйственной деятельности в экономике России / В.Б. Дасковский, В.Б. Киселёв // Инвестиции в России. – 2009. – №1.
2. Владимир Путин. «О наших экономических задачах» [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.putin2012.ru.
3. Соколов М. Амортизационную политику нужно сделать агрессивной / М. Соколов // Экономика и жизнь. – 2010. – №48 (9364).
4. Маевский В. Воспроизводство основного капитала и экономическая теория / В. Маевский // Вопросы экономики. – 2010. – № 3.
5. Сазонов В.Г. Основы теории формирования и совершенствования систем показателей внутрифирменного планирования: монография / В.Г. Сазонов. – Владивосток: Дальнаука; Изд-во Дальневост. ун-та, 2002. – С. 41.
6. Месарович М. Теория иерархических многоуровневых систем / М. Месарович, Д. Мако, И. Такаха. – М.: Мир, 1973.
7. Большой энциклопедический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 6-е изд. – М.: Институт новой экономики, 2004. – С. 145.
8. Грузинов В.П. Экономика предприятия: учебник для вузов / В.П. Грузинов, К.К. Максимов, Н.Д. Эрчашвили; под ред. проф. В.П. Грузинова. – М.: Банки-биржи; ЮНИТИ, 1998.

Терентьева Татьяна Валерьевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Методический подход к модификации содержания бухгалтерской отчетности рыбохозяйственных предприятий

Исследуются проблемы релевантности бухгалтерской отчетности, возможность отчетности служить надежной информационной базой для принятия экономических решений.

Ключевые слова и словосочетания: отчетность, релевантность, дебиторская задолженность, сомнительная дебиторская задолженность, резервы.

Отчетность является важнейшим инструментом управления устойчивым развитием предпринимательских структур, так как содержит все основные финансовые показатели деятельности организации. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и МСФО 1 «Представление отчетности» определяют требования или качественные характеристики, которым должна соответствовать отчетность организации исходя из интересов пользователей, отвечать задачам управления предпринимательскими структурами. Определим качественные характеристики корпоративной отчетности, которые делают финансовую информацию полезной для большинства инвесторов, кредиторов и других пользователей. Рассмотрению вопросов качества отчетной информации посвятили свои труды ученые А.С. Бакаев, В.Г. Гетьман, З.В. Кирьянова, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, М.И. Куттер, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.А. Шапошников, А.Д. Шеремет и др.

По мнению А.Д. Ларионовой и А.Д. Ефремовой, «основная задача финансовой отчетности – формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и о ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям – руководителям, учредителям, инвесторам, кредиторам и другим пользователям для контроля над соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; предотвращение отрицательных

результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных ресурсов обеспечения устойчивости ее развития» [1].

Проведенные автором исследования показали, что бухгалтерский отчет организации не совершенен как по содержанию, так и по форме, что приводит к нарушению требований, предъявляемых к отчетности российскими и международными стандартами. Качественному решению основных задач финансовой отчетности препятствуют проблемы, представленные в табл. 1.

Таблица 1

Проблемы, мешающие выполнению требований к качеству предоставляемой информации

Задачи финансовой отчетности	Нарушение качественных характеристик	Проблемы
Формирование информации о наличии имущества, обязательств, капитале собственников и финансовых результатах в отчетности организации (содержательная часть)	Релевантности	Искажение отчетности: вуалирование, фальсификация
Представление сформированной информации заинтересованным пользователям (формат балансового отчета)	Интерпретируемости	Несовершенный формат отчетности

Отчетность многих российских предприятий не соответствует требованиям релевантности в силу того, что около 30% бизнеса российских компаний находится в тени от налогообложения, а значит, отчетность этих организаций не отражает действительное состояние дел. Такая отчетность не может быть использована в системе обратной связи, аналитические показатели, рассчитанные по данным такой отчетности, не обладают прогностической ценностью.

Отчетность, подготовленная и представленная с нарушением правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету, считается искаженной. В то же время ошибочность в оценке финансового положения и деятельности организации может возникнуть в результате допускаемых искажений, вызванных несовершенством нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности. По мнению Я.В. Соколова [1], добиться точного отражения данных хозяйственно-финансовой деятельности организации в отчетности невозможно, поэтому в реальной практике учета существуют искажения отчетности в форме вуалирования и фальсификации. Любое отступление от нормативного законодательства рассматривается как фальсификация. Анализ действующей практики учета подтвердил, что все искажения в бухгалтерской отчетности можно разделить на две группы (рис. 1).

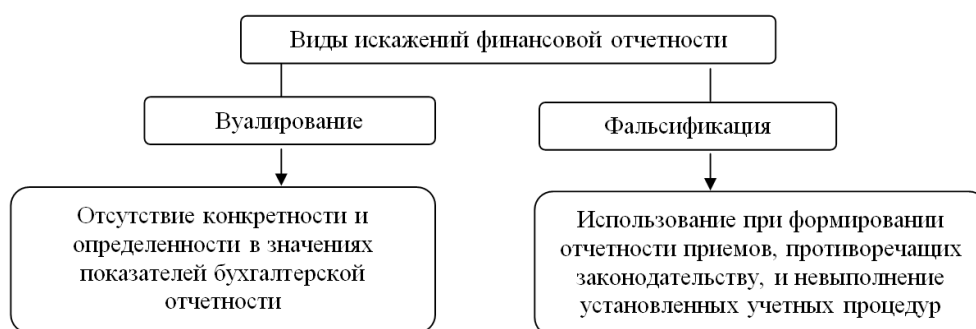


Рис. 1. Виды искажений бухгалтерской отчетности

Если при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности требования нормативных документов выполняются, но показатели её статей необъективно отражают имущественное и финансовое положение организации и результаты ее деятельности, то это свидетельствует о вуалировании отчетности. Вуалирование отчетности – лишение ее конкретности и определенности, вследствие чего создается возможность получения ошибочных выводов, противоречащих действительности.

Если же применяемые учетные процедуры, используемые при составлении бухгалтерской отчетности, выходят за границы, допускаемые нормативными документами, то это свидетельствует о фальсификации отчетности. Фальсификация отчетности представляет собой совокупность приемов и невыполнение установленных нормативными актами учетных процедур, направляющих экономическую информацию по ложному пути (подмена одних показателей другими, создание превратного представления о состоянии предприятия, качественных результатах его деятельности и т.д.) [9].

В случае если показатели необъективно отражают ситуацию, но отвечают требованиям нормативных документов, имеет место вуалирование, но нет фальсификации отчетности.

Примером этому может служить статья «Дебиторская задолженность». С точки зрения отражения дебиторской задолженности в отчетности организации существует две проблемы, одна из которых состоит в оценке сомнительной и нереальной к взысканию дебиторской задолженности (непогашенной в установленные договором сроки). В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации «организация может создавать резервы по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты деятельности организации» [3]. Термин «может» предполагает, что организация устанавливает создание резерва по сомнительным долгам покупателей и заказчиков как элемент учетной политики.

При этом создание резерва по сомнительным долгам в части дебиторской задолженности, не связанной с расчетами за товары (продукцию, работы, услуги), нормативными документами по бухгалтерскому учету, не предусмотрено.

В связи с этим может возникнуть ситуация, когда у организации имеется такая сомнительная дебиторская задолженность, по которой согласно действующему законодательству оценочные резервы создавать нельзя (выданный аванс поставщику, предоставленный заем сотруднику, задолженность по возмещению материального ущерба и др.). В соответствии с положениями по ведению бухгалтерского учета организация может заявить в учетной политике для целей налогообложения прибыли создание резерва по сомнительным долгам только в части задолженности покупателей.

Если в организации возникает нереальная к взысканию дебиторская задолженность, не связанная с расчетами за товары (работы, услуги), стоимость текущих активов в бухгалтерском балансе, финансовых результатов, а, следовательно, и собственного капитала будет завышена, что приведет к нарушению требований достоверности, релевантности, надежности отчетной информации. В связи с этим и выводы по результатам анализа всех показателей финансового состояния организации будут ошибочными.

Исследование практики ведения бухгалтерского учета на рыночнохозяйственных предприятиях позволили автору выявить конфликтную ситуацию, возникшую между теорией, практикой и методологией бухгалтерского учета. Методология бухгалтерского учета предполагает формирование резервов с целью соблюдения в бухгалтерском учете принципа осторожности. Теория бухгалтерского учета декларирует соблюдение требований, предъявляемых к отчетной информации [8].

Практика бухгалтерского учета допускает искажение отчетной информации с точки зрения оценки дебиторской задолженности как источника получения денежных средств. Существует проблема, которая заключается в том, что какая-либо часть дебиторской задолженности по разным причинам не будет оплачена.

С точки зрения налогового законодательства списание просроченной задолженности возможно только при признании ее безнадежной (ст. 265 п. 2 подп. 2 НК РФ) [4]. При этом безнадежными долгами (долгами нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательно прекращено дело вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидационной организации.

Следовательно, если срок исковой давности не наступил и если предприятие решит списать просроченную задолженность до истечения срока исковой давности, убыток от данной операции не будет признан в качестве расхода для целей налогообложения.

С точки зрения гражданского законодательства может случиться так, что срок исковой давности может очень долго не наступать или же совсем не наступить. Это следует из ст. 203 Гражданского кодекса РФ [5], согласно которой «течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке, а также совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново: время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок».

Согласно требованиям бухгалтерского учета перед составлением бухгалтерской отчетности проводится инвентаризация не только материальных ценностей, но и всех финансовых обязательств путем сверки расчетов с дебиторами и кредиторами. Следовательно, если дебитор по сомнительной задолженности ежегодно подтверждает свои обязательства, то списание такой просроченной задолженности не будет признано для целей налогообложения прибыли безнадёжной и, соответственно, не уменьшит налоговую базу для целей налогообложения прибыли. Эти противоречия между правовыми нормами, налоговыми нормами и нормами бухгалтерского учета, безусловно, приводят к следующему.

Во-первых, по статье «Дебиторская задолженность» в балансе организации из одного отчетного периода в другой переходит сумма долгов нереальных к взысканию, это искажает информацию при оценке основных финансовых показателей предприятия.

Во-вторых, если предприятие в соответствии с утвержденной учетной политикой сформирует резерв по сомнительным долгам и спишет нереальную к взысканию дебиторскую задолженность, то это приведет к двум невыгодным для предприятия корректировкам:

- будет уменьшена валюта баланса, что отрицательно будет оценено всеми заинтересованными пользователями;
- не будет снижена налогооблагаемая база.

Изучив опыт ведения бухгалтерского учета в международной практике, а также подходы к этому вопросу ведущих экономистов, основываясь на том, что Бухгалтерский баланс должен давать пользователю достоверное и надежное представление о финансовом положении компании на конец конкретного периода хозяйственной деятельности, и следуя принципу осмотрительности, автор предлагает:

- 1) ввести в научный и практический оборот термин «Чистые дебиторы», под которыми он понимает реальную к взысканию сумму дебиторской задолженности;

2) обязать предприятия уменьшать стоимость активов в бухгалтерском балансе и прибыль до налогообложения в отчете о прибылях и убытках на сумму сомнительной и нереальной к взысканию (безнадежной) дебиторской задолженности;

3) принимать во внимание сомнительную и нереальную к взысканию дебиторскую задолженность по нетоварным операциям (не относящуюся к задолженности за товары (работы, услуги)).

Под «сомнительным долгом» понимают любую задолженность перед налогоплательщиком, возникшую в связи невыполнением пункта договора, касающегося срока погашения обязательств, если сумма долга не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Принцип осмотрительности в бухгалтерском учете (осторожности в оценке или бухгалтерского консерватизма) сводится к тому, что бухгалтер скорее выберет низшую оценку для активов и доходов и наивысшую для долговых обязательств и расходов. Расходы отражаются в момент появления обоснованной возможности, а доходы – при наличии обоснованной уверенности [6].

Следуя принципу осмотрительности сомнительные долги необходимо классифицировать как резерв, то есть проводится оценка возможного убытка, который может возникнуть в связи с тем, что дебиторы, которые должны компании деньги, не смогут заплатить их какое-то время в будущем. Точной информации о том, что данная организация может объявить дефолт для учета формирования резерва, нет. В данном случае с целью применения принципа бухгалтерского учета (осмотрительности) организация учитывает возможный расход и величина дебиторской задолженности сокращается, чтобы представить справедливое мнение о сумме, на получение которой можно разумно рассчитывать.

Автор предлагает классифицировать резерв на сомнительные долги на общий резерв и конкретный резерв. Для рыбохозяйственных предприятий, относящихся к разряду крупнейших и крупных, можно в практике бухгалтерского учета применять конкретный резерв на сомнительные долги. Для предприятий, относящихся к разряду средних и мелких предприятий, формировать общий резерв на сомнительные долги.

Общий резерв формируется в виде отчислений определенной величины процента от общей суммы дебиторской задолженности на конец финансового года.

Величина процента, который может быть применен должен, зависеть от следующих факторов:

- показатели деятельности предприятия в плане инкассации долгов в прошлом отчетном периоде;
- текущие условия заключенных договоров с покупателями.

Исследования показали, что величина данного процента в международной практике учета варьируется от 2 до 5.

Для формирования резерва по сомнительным долгам к счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» рекомендуется открыть субсчет «Общий резерв». В конце финансового года в бухгалтерском учете необходимо сделать запись:

Дт 91/2 «Прочие расходы» Кт 63 / «Общий резерв» на сумму процентной ставки от величины дебиторской задолженности, определенной учетной политикой организации.

В бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках сумма общего резерва по сомнительным долгам будет отражена следующим образом (рис. 2):

Бухгалтерский баланс	
АКТИВ	ПАССИВ
Внеоборотные активы	
Оборотные активы, в т.ч.	
.....	
Чистые дебиторы	
(Дебиторская задолженность -	
сумма общего резерва)	
.....	
Валюта баланса	Валюта баланса

Отчет о прибылях и убытках	
Выручка	
Себестоимость	
Прибыль от продаж	
Прочие доходы	
Прочие расходы, в т.ч.	
Сумма общего резерва	
.....	
Прибыль до налогообложения	

Рис. 2. Отражение в отчетности организации суммы общего резерва по сомнительным долгам

При формировании конкретного резерва всех дебиторов необходимо классифицировать в соответствии со сроками заключенных договоров. Затем к каждой группе дебиторов в рамках категории долга по срокам оплаты применяется определенная ставка процента. В этом случае, по мнению автора, должна быть прямая зависимость между сроком договора и ставкой процента.

Чем больше срок, тем выше процентная ставка, так как увеличивается риск непогашения суммы долга (табл. 2).

Таблица 2

Классификация ставки процентов соответственно категории долга

Аналитические счета, открытые к счету 63 «Сомнительные долги»	Резерв от суммы деби- торской задолженности по данной категории, %	Дт счета	Кт счета
До 30 дней	1	91/2 «Прочие расходы»	63 «Резервы по сомнительным долгам» / По сроку
31 – 60 дней	2		
61 – 90 дней	5		
Более 90 дней	10		

При формировании «Конкретного резерва» система счетов будет более сложной. К счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» необходимо открыть аналитические счета в разрезе периода, на который заключен срок договора.

Операция по созданию резерва будет сопровождаться бухгалтерской записью:

Дт счет 91/2 «Прочие расходы» Кт счет 63 «Резерв по сомнительным долгам» / «По сроку ...».

В бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках сумма конкретного резерва по сомнительным долгам будет отражена следующим образом (рис. 3).

Бухгалтерский баланс

АКТИВ	ПАССИВ
Внеоборотные активы	
Оборотные активы, в т.ч.	
.....	
Чистые дебиторы	
(Дебиторская задолженность -	
сумма Конкретного резерва)	
.....	
Валюта баланса	Валюта баланса
Отчет о прибылях и убытках	
Выручка	
Себестоимость	
Прибыль от продаж	
Прочие доходы	
Прочие расходы, в т.ч.	
Сумма конкретного резерва	
.....	
Прибыль до налогообложения	

Рис. 3. Отражение в отчетности организации суммы
общего резерва по сомнительным долгам

Организация самостоятельно выбирает вид резерва (общий или конкретный) и закрепляет свой выбор в учетной политике предприятия.

Таким образом, в бухгалтерском балансе будет представлена информации о дебиторской задолженности, взысканной организацией с большей степенью вероятности.

Безнадежными долгами (нереальными к взысканию) признаются те долги, по которым истек установленный срок исковой давности, не превышающий трех месяцев со дня наступления срока погашения обязательств.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» автор предлагает открыть субсчет «безнадежные долги».

При неполучении денежных средств от покупателей в течение трех месяцев со дня наступления срока платежа, в бухгалтерском учете следует осуществить запись:

Дт счета 91/2 – «Безнадежные долги» Кт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Сумма безнадежного долга, учитываемая на счете 62, представляет собой актив, на счете 91/2 – «Безнадежные долги» – расход. Сальдо по счету «Безнадежные долги» после этого будет списано на счет 99 «Прибыли, убытки» записью Дт 99 Кт 91/9 в конце финансового года.

В этом случае по строке «Дебиторская задолженность» в бухгалтерском балансе будет отражена сумма чистых дебиторов. Сумма безнадежного долга будет отражена по статье «Прочие расходы» в Отчете о прибылях и убытках.

Списание безнадежных долгов, равно как и создание резерва по сомнительным долгам является применением принципа осмотрительности. Учитывая вероятные в будущем безнадежные долги, бухгалтер должен придерживаться принципа осторожности и учесть возможный расход. При этом величина дебиторской задолженности уменьшается, что дает возможность представить справедливое мнение о сумме на получение которой возможно рассчитывать с большей долей вероятности. Принцип соответствия также имеет значение для резерва по сомнительным долгам. Убыток, который станет известен только в будущем отчетном периоде, учитывается в текущем учетном периоде и, следовательно, соотносится с доходом в текущем отчетном периоде.

Мониторинг бухгалтерской отчетности в рыбохозяйственных компаниях показал, что встречается ситуация, когда дебиторская задолженность подлежит списанию, только в случае наличия документа, подтверждающего неплатежеспособность дебитора. При этом в балансе организации из одного отчетного периода в другой переходит сумма сомнительной к взысканию дебиторской задолженности, увеличивая сумму средств в расчетах, а, следовательно, завышая стоимость имущества организации,

вводя в заблуждение потенциальных инвесторов. В данной ситуации инвестор может ошибиться в выводах, если он принимает экономические решения на основе показателей, рассчитанных по данным бухгалтерской отчетности, составленной по РПБУ, так как российские допущения бухгалтерского учета не обязывают бухгалтера списывать просроченную дебиторскую задолженность с баланса организации. Тогда при наличии просроченных долгов дебиторов коэффициент покрытия, как и другие расчетные показатели, может быть искусственно завышен, что введет в заблуждение потенциального инвестора.

В.Д. Новодворский [7] указывает, что любые искажения в бухгалтерской отчетности в той или иной степени могут нанести вред заинтересованным пользователям, поскольку возрастает риск неверных решений, принятых ими на основе анализа бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

При этом вуалирование показателей бухгалтерского баланса и других форм отчетности может быть в случаях:

- несоответствия экономической природы факта хозяйственной деятельности способу его отражения в бухгалтерском учете и отчетности согласно действующим правилам;
- наличия неоднозначной или неполной учетной политики;
- наличия противоречий между нормативными актами, несовершенной действующей системой нормативного регулирования в области бухгалтерского учета и отчетности;
- отсутствия детализированных требований к публичности бухгалтерской отчетности, что позволяет маскировать финансовое состояние фирмы.

Исключая искажения отчетности, являющиеся следствием допущенных ошибок на стадии бухгалтерского учета, можно сделать вывод, что вуалирование, допущенное при формировании бухгалтерской отчетности, преследует определенные цели. Если раньше в период функционирования административно-хозяйственной системы управления причиной искажения показателей отчетности было стремление отразить показатели в соответствии с плановыми, то сейчас это один из способов визуального украшения финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности. Очень часто это делается умышленно для дезинформации кредиторов относительно платежеспособности фирмы и с целью привлечения инвестиций и заёмных средств, создания возможности выплаты повышенных дивидендов и др. Причем несовершенство методологии бухгалтерского учета, противоречия в законодательстве позволяют оставаться искажениям незамеченными.

Анализируя финансовую отчетность организации, аналитик прежде всего оценивает качество управления. Эффективное управление предпри-

нимательскими структурами будет способствовать улучшению предпринимательской деятельности благодаря качественной и достоверной отчетности как инструмента контроля, что служит интересам инвесторов и обществу в целом. От информации, представленной в финансовой отчетности, будут зависеть принимаемые решения.

1. Ларионов А.Д. Бухгалтерский учет / А.Д. Ларионов, В.А. Ерофеева. – М.: Проспект, 2007. – 321 с.
2. Соколов П.Я. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / П.Я. Соколов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. ISO 9004:2009 «Управление с целью достижения устойчивого успеха организации. Подход с точки зрения менеджмента качества» [Электронный ресурс]. Доступно из справ.-правов. системы «Консультант плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998; ред. от 28.12.2010), часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000; ред. от 07.03.2011; с изм. и доп., вступающими в силу с 01.04.2011) [Электронный ресурс]. Доступно из справ.-правов. системы «Консультант плюс».
5. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994; ред. от 07.02.2011); часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995; ред. от 07.02.2011); часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 01.11.2001; ред. от 30.06.2008), часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ (принят ГД ФС РФ 24.11.2006; ред. от 04.10.2010) [Электронный ресурс]. Доступно из справ.-правов. системы «Консультант плюс».
6. Куттер М.И. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари / М.И. Куттер, М.М. Гурская // Бухгалтерский учет. – 2003. – №6. – С. 42 – 45.
7. Новодворский В.Д. Составление бухгалтерской отчетности / В.Д. Новодворский. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 304 с.
8. Терентьева Т.В. Формирование информации для управления предпринимательскими структурами / Т.В. Терентьева // Проблемы современной экономики. – 2010. – №34. – С. 218 – 222.
9. Терентьева Т.В. Проблемы принятия управленческих решений при оценке фальсифицированной финансовой отчетности / Т.В. Терентьева, В.И. Шитова // Экономические науки. – 2008. – №10. – С. 341 – 345.

Варкулевич Татьяна Владимировна, Митина Ольга Васильевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Финансовый аутсорсинг, бюджетирование и финансовый анализ как инструментарий эффективного взаимодействия вуза и бизнеса

В условиях рыночной экономики среди вузов все более востребованной становится предпринимательская идеология, предполагающая поиск механизмов обеспечения эффективных экономических отношений образовательных учреждений и бизнес-сообщества. Статья посвящается вопросам разработки инструментария эффективного взаимодействия государственного вуза и представителей реального сектора бизнеса, способного обеспечить взаимовыгодность и высокую результативность таких отношений.

Ключевые слова и словосочетания: вуз, бизнес-сообщество, экономические отношения, аутсорсинг, бюджетирование, финансовый анализ, деловая активность вуза, эффективность.

Современные стратегии Российской Федерации в области развития науки и инноваций на период до 2015 г., межведомственных и ведомственных программ в сфере образования создали базу для решения следующих основных задач, направленных на усиление роли национальной системы образования в социально-экономическом развитии страны:

- приведение содержания, технологий обучения и методов оценки качества образования в соответствие требованиям современного общества;
- разработка механизмов управления, адекватных задачам развития национальной системы образования;
- создание финансово-экономических механизмов, обеспечивающих инвестиционную привлекательность образования.

Отношения вуза с окружающей средой в современных условиях характеризуются несоответствием запросов среды способностям вуза их удовлетворять. Требования, предъявляемые вузам со стороны государства и общества, становятся все выше. В связи с этим сегодня идет становление нового подхода к управлению вузом и высшей школой в целом, отличительная особенность которого заключается в использовании интеллектуального потенциала, систематическом и крупномасштабном применении организационно-управленческих инноваций, целевым образом воздействующих на

рыночный спрос и результат деятельности, а также в повышении инвестиционной привлекательности вуза, в первую очередь, для бизнес-партнеров. В условиях рыночной экономики среди вузов все более востребованной становится предпринимательская идеология, предполагающая поиск механизмов обеспечения эффективных экономических отношений образовательных учреждений с бизнес-сообществом в лице представителей реального сектора бизнеса, запросы которого сегодня в адрес вуза не ограничиваются лишь основным его «продуктом» – выпускниками, перечень возможных совместных проектов достаточно широк, а требования к качеству их реализации – очень высоки.

В контексте изложенного стратегическое управление современным вузом, система его взаимоотношений с внешней средой занимают особое место. Разработка стратегии эффективного взаимодействия вуза и бизнес-среды должна обеспечить качественно новый подход к формированию отношений вуза с бизнес – структурами разного уровня, способных обеспечить их взаимовыгодность, что в современных условиях хозяйствования может стать для вуза необходимым условием реализации его экономической стратегии, финансовой устойчивости, конкурентоспособности, инвестиционной привлекательности и эффективного функционирования в долгосрочной перспективе.

Все вышеизложенное требует разработки нового инструментария взаимодействия образовательного учреждения с бизнес-средой, способного обеспечить эффективные и взаимовыгодные экономические отношения между ними.

Одним из инструментов такого взаимодействия может стать механизм аутсорсинга, который в контексте нашего исследования не просто представляет собой вид партнёрского взаимодействия, а некоторым образом является стратегией повышения роли вуза в эффективном управлении бизнес-процессами, происходящими в тех или иных сферах экономики. Под аутсорсингом (англ. out – внешний, source – источник) понимается способ оптимизации деятельности организации (в нашем случае выпускающей кафедры как центра доходов) за счет сосредоточения усилий на основном предмете деятельности (дополнительном образовательном проекте) и передачи непрофильных функций и корпоративных ролей внешним специализированным отделам (вуза).

В результате такого взаимодействия вуз должен занять в российской экономике новую позицию, должен измениться инструментарий использования его ресурсного потенциала, что неизбежно повлечет возникновение новой формации взаимоотношений государственных вузов как стратегических хозяйственных единиц с представителями реального сектора бизнеса.

По нашему мнению, объектами профессионального аутсорсинга в рамках эффективного взаимодействия вузов и бизнеса могут стать, прежде всего, процессы поддержки таких функций, как управление финансами и бухгалтерский учет, подбор и управление кадров соответствующей квалификации и управление персоналом, организация внутреннего и внешнего аудита, анализ финансово-хозяйственной деятельности и бизнес-планирование, маркетинговые исследования, юридическое сопровождение и т.п. В таблице 1 структурированы комплексы задач, которые уже сегодня готовы решать подразделения высшего учебного заведения в рамках аутсорсинга, на примере кафедр бухгалтерского учета и аудита, финансов и налогов.

Таблица 1

Классификатор функций и задач, передаваемых на аутсорсинг

Тип аутсорсинга	Комплекс задач, передаваемых на аутсорсинг	Ответственное подразделение
Финансовый	- ведение бухгалтерского и налогового учёта; - формирование отчётности; - управленческий учёт и анализ; - экономический и финансовый анализ; - расчеты по заработной плате и декларации по НДФЛ	Специалисты кафедры бухгалтерского учета и аудита
Налоговый	- оптимизация налоговых платежей; - налоговое консультирование; - налоговое планирование; - формирование бюджетов	Специалисты кафедры «Финансы и налоги»

Организация основных производственных функций и их передача на принципах аутсорсинга позволяет руководителям компаний концентрировать внимание на удовлетворении потребностей клиентов и управлении результатами деятельности путём делегирования второстепенных (рутинных) функций аутсорсерам.

Резюмируя преимущества от внедрения аутсорсинга в рамках взаимодействия вуза и бизнес-сообщества как стратегии управления бизнесом, отметим наиболее явные: сокращение операционных расходов (использование аутсорсинга позволяет крупным компаниям экономить до 30% бюджета [1. С. 214]), концентрация на основной деятельности, создание оптимальной финансовой структуры, доступ к передовым технологиям и знаниям, увеличение скорости выхода на рынок услуг и повышение их качества.

Другим, очень важным инструментом ресурсного обеспечения взаимодействия образовательных учреждений и бизнес-среды является бюджетирование совместных проектов, основное направление которого определяется поиском источников финансирования (инвестиций).

Отличие проектного бюджетирования от функционального заключается в том, что центром ответственности выступает проект. В отличие от подразделения проект является временным центром ответственности в силу специфики – существования ограничений во времени. Деятельность подразделений в организации, как правило, привязана к отчётному периоду (году, кварталу, месяцу). Привязать временные условия проекта к этим периодам не всегда возможно – они могут пересекаться.

Для этого введём понятие «портфель проектов» – это совокупность совместных с бизнесом проектов вуза, имеющая:

- номенклатуру проектов, которая может включать образовательные, консалтинговые и проекты других видов и характеризуется динамической структурой;
- руководителя или руководящий орган – это может быть как представитель вуза, так и бизнес-среды;
- состав ресурсов – обычно используются ресурсы, формирующие потенциал любого субъекта хозяйствования (финансовые, человеческие, материальные и др.).

Отличительная особенность портфеля проектов заключается в отсутствии временных рамок. Это связано с тем, что в портфеле одновременно могут присутствовать образовательные проекты на разных стадиях реализации.

Бюджет проекта следует рассматривать как распределение доходов и расходов по периодам от начала образовательного проекта до его завершения; под бюджетом портфеля проектов понимают распределение затрат и доходов по условным периодам бюджетирования.

Проектное бюджетирование помогает лучше оценить непосредственные потребности участников в ресурсах для реализации проектов. Необходимость этого обусловлена сложностью и многогранностью современных условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов: возникновение новых факторов риска и неопределённость, постоянные изменения внешней среды организации. При таких условиях традиционно используемые инструменты финансового планирования не в полной мере соответствуют требованиям, предъявляемым к разработке и принятию инвестиционных решений, в том числе необходимости учёта параметров внешней и внутренней среды, мобильности и гибкости как субъекта бизнеса, так и образовательного учреждения.

Бюджетирование в совместных проектах – это распределённая система согласованного управления деятельностью, обеспечивающая оперативность оценки общего финансового результата и возможность моделирования той или иной ситуации в будущем. В конечном итоге можно сказать, что бюджетирование призвано обеспечить выработку новой корпо-

ративной стратегии современного вуза в области финансов, создать механизм её реализации, усилить интеграцию вуза в реальный сектор бизнеса.

Рассмотрим более подробно, что представляет собой бюджет совместного проекта.

В начале отчётного периода бюджет представляет собой план или стандарт, формализующий ожидания менеджеров проекта с обеих сторон относительно уровня доходов и расходов в планируемом периоде. В конце периода – это эталон, позволяющий менеджерам сравнивать полученные результаты с планируемыми, корректировать дальнейшую деятельность в рамках совместного проекта и обеспечивать тем самым экономичное управление отклонениями.

Условием превращения бюджета в эффективный инструмент управления является единство системы бюджетирования. Оно реализуется через единую методологию и сквозной информационно-технологический процесс финансового планирования, учёта и контроля производственной, маркетинговой, экономической и инвестиционной деятельности.

Для практических целей важную роль играет единство классификации статей доходов и расходов. Без этого невозможно обеспечить сопоставимость показателей бюджетов разных ЦО.

Актуальным, на наш взгляд, является функционирование системы бюджетного планирования и контроля финансовых потоков по совместным проектам, основанной на иерархии взаимосвязанных гибких бюджетов. Это обеспечивает: оперативный контроль формирования и использования финансовых ресурсов и их экономию, сокращение расходов по пересмотру ежеквартальных планов и смет, гибкость управления и контроль стоимости проектов, точность плановых показателей, своевременность расчётов с дебиторами.

Такой подход предусматривает создание и функционирование в вузе:

- 1) системы бюджетного планирования по отдельным проектам;
- 2) системы бюджетного планирования по отдельным бизнес-партнерам (БП);
- 3) системы сводного (консолидированного) бюджетного планирования деятельности вуза.

Эти системы реализуют процессы: формирования бюджетов и структуры бюджетов, распределения ответственности за формирование и исполнение бюджетов, согласования, утверждения и контроль над их исполнением. При разработке бюджетов по отдельным проектам необходимо руководствоваться следующим принципом: «бюджет более низкого уровня должен являться детализацией бюджета более высокого уровня» (рис. 1).

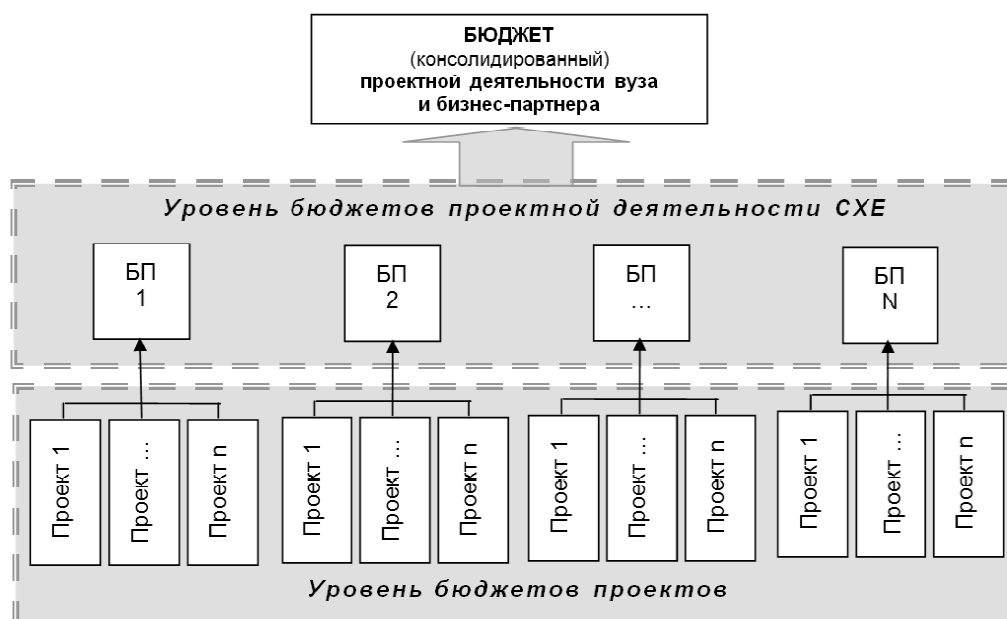


Рис. 1. Иерархия консолидированного бюджета вуза по совместным бизнес-проектам

В системе управления проектами, реализуемыми вузом при взаимодействии с бизнесом, консолидированное бюджетирование призвано выполнять несколько функций:

- 1) планирование – определение перспектив финансово-хозяйственной деятельности вуза и его бизнес-партнера;
- 2) контроль – выявление отклонений и их причин, принятие управленческих решений посредством сравнения плановых показателей бюджетов и фактических данных;
- 3) интегрирование – в процессе бюджетирования партнеры ориентируются, прежде всего, не только на свои цели, а на общие, на которые и направляются все ресурсы, весь потенциал что приводит к улучшению финансовой и экономической ситуации.

Предложенные инструменты, по нашему мнению, могут оказаться весьма действенными элементами механизма формирования эффективно-го взаимодействия образовательного учреждения и партнеров из бизнес-среды и на современном этапе выступать способом интеграции образования в бизнес, которая способна обеспечить взаимовыгодность и высокую результативность таких отношений.

Сегодня перед потенциальными бизнес-партнерами образовательного учреждения стоит задача реальной оценки его финансового состояния и состоятельности для принятия решений о возможности и целесообразности эффективного инвестирования в образование. На современном этапе развития финансовый анализ играет важную роль в деятельности любой

организации, являясь одной из обеспечивающих функций управления финансовыми ресурсами [7]. К сожалению, финансовая аналитика в общепринятом понимании крайне редко используется в вузах, показатели оценки платежеспособности, финансовой устойчивости и деловой активности не рассчитываются и не оцениваются, а если используются, то, как правило, делается акцент на сопоставление плановых и фактических показателей в рамках поставленных задач в смете доходов и расходов.

Немалый интерес в условиях современной экономики, на наш взгляд, представляет анализ финансовой деятельности вуза, по результатам которого представители бизнес-среды смогут сделать вывод о способности вуза эффективно управлять ресурсами. По нашему убеждению, объективной может быть только комплексная система оценок работы каждого субъекта хозяйствования. Весьма показательным с этой точки зрения является использование предложенного нами аналитического баланса.

Понимание нами финансовых ресурсов вуза как совокупности его активов позволяет составить аналитический баланс, который содержит информацию о финансовых ресурсах и обязательствах вуза, возникших в процессе его основной и прочей деятельности. В таблице 2 приведён пример аналитического баланса, в табл. 3 – расшифровка и характеристика перечисленных в балансе показателей.

Таблица 2

**Аналитический баланс образовательного учреждения в рамках
«портфеля проектов»**

Активы	Сумма	Источники	Сумма
КОФ		КК	
ДЗУ		СС	
		КЗУ	
ДС		КЗК	
Итого:		Итого:	

Из таблицы 2 следует, что в левой части аналитического баланса СХЕ размещаются ресурсы, в правой – источники их формирования. Как отмечалось ранее, ресурсы вуза не принадлежат ему на правах собственности, а являются собственностью федерального бюджета и находятся под его контролем, ввиду чего можно сделать вывод о том, что вуз распоряжается ими на правах оперативного управления. Задача предлагаемого нами аналитического баланса – показать руководству образовательного учреждения, чем он управляет и какой капитал находится под его контролем, а представителям бизнес-сообщества – насколько это управление эффективно для самого вуза и как это может быть использовано для целей совместных проектов.

Таблица 3

**Характеристика показателей аналитического баланса
образовательного учреждения**

Показатель аналитического баланса	Аббревиатура	Характеристика показателя
Контролируемые основные фонды	КОФ	Находящийся в управлении вузом аудиторный фонд, оборудование, компьютеры и др.
Дебиторская задолженность по образова- тельным услугам	ДЗУ	Задолженность клиентов за предоставленные им образовательные услуги и других контрагентов по реализуемым вузом проектам
Денежные сред- ства	ДС	Остаток денежных средств вуза (от внебюджетной деятельности) на счетах вуза на дату составления аналитического баланса
Контролируемый капитал	КК	Сумма инвестиций вуза в совместные проекты
Собственные средства	СС	Прибыль вуза, полученная от его внебюджетной деятельности
Кредиторская задолженность по услугам	КЗУ	Сумма задолженности вуза перед корпоративным центром и другими участниками проектов
Кредиторская задолженность по заёмным средствам	КЗК	Сумма задолженности вуза по заёмным средствам (кредитам), предоставленным финансовым комите- том

На основе предложенного аналитического баланса мы имеем возможность рассчитать показатели, характеризующие деловую активность образовательного учреждения в целом, а также отдельных его подразделений, ответственных за реализацию бизнес-проектов и каждого проекта в отдельности.

Деловая активность вуза – понятие новое, в практике оценки деятельности бюджетных учреждений ранее не использовалось. Однако в контексте данной проблемы в условиях современной экономики она может стать необходимым условием эффективного взаимодействия вуза с бизнес-средой и определяется как его способность вести предпринимательскую деятельность, рационально и эффективно использовать контролируемые и собственные ресурсы, концентрировать усилия на достижении поставленных задач и целей.

Для расчета показателей деловой активности вуза как основы в качестве формирования выводов о его финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности с точки зрения потенциальных бизнес-партнеров, способных финансировать совместные проекты, предлагаем

использовать методику, предложенную Т.В. Варкулевич, в процессе выполнения настоящего исследования [8].

К основным показателям, позволяющим оценить деловую активность вуза, относят:

- фондоотдачу – характеризует эффективность использования основных фондов, находящихся под его контролем;
- ресурсотдачу – характеризует эффективность использования ресурсов, вложенных в проекты и находящихся под контролем вуза;
- оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженности, возникшей в результате проектной деятельности, а также доходность «портфеля проектов», реализуемых вузом как самостоятельно, так и совместно с участниками из бизнес-сообщества.

Эффективность использования в проектной деятельности основных фондов, находящихся под контролем вуза, определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_{\text{коф}} = \frac{D_{\text{пп}}}{C_{\text{коф}}},$$

где $\mathcal{E}_{\text{коф}}$ – эффективность использования основных фондов;

$D_{\text{пп}}$ – доходы «портфеля проектов»;

$C_{\text{коф}}$ – стоимость контролируемых основных фондов.

Данный показатель имеет наглядную экономическую интерпретацию, показывая, сколько рублей дохода от проектов, реализуемых вузом, приходится на один рубль фондов, переданных ему в оперативное управление.

Для расчета эффективности использования всех ресурсов вуза, задействованных в проектной деятельности, предлагается использовать формулу:

$$\mathcal{E}P = \frac{D_{\text{пп}}}{(КОФ + ДЗУ + ДЗК + ДС)},$$

где $\mathcal{E}P$ – эффективность использования ресурсов, показывает, сколько рублей дохода, полученного от реализации проектов, приходится на один рубль ресурсов, вложенных в проектную деятельность.

Рост обоих показателей рассматривается в динамике как благоприятная тенденция, позволяющая говорить о повышении деловой активности вуза.

Показатель оборачиваемости дебиторской задолженности даёт возможность оценить способность менеджмента вуза управлять и эффективно использовать задолженность. Коэффициент показывает, сколько раз

обернётся дебиторская задолженность в «портфеле проектов», и рассчитывается по следующей формуле:

$$O_{\text{дз}} = \frac{D_{\text{nn}}}{ДЗУ + ДЗК},$$

где $O_{\text{дз}}$ – оборачиваемость дебиторской задолженности.

Оборачиваемость кредиторской задолженности свидетельствует о способности СХЕ рассчитываться по своим обязательствам, возникшим в результате реализации проектов.

Для расчёта используем формулу:

$$O_{\text{кз}} = \frac{D_{\text{nn}}}{КЗУ + КЗК},$$

где $O_{\text{кз}}$ – оборачиваемость кредиторской задолженности.

От умения управлять дебиторской задолженностью, т.е. превращать её в денежную наличность, зависит ликвидность вуза, что необходимо для обеспечения своевременности расчетов по обязательствам. Эффективное управление данным параметром, по нашему мнению, обеспечит опережение оборачиваемости дебиторской задолженности над оборачиваемостью кредиторской задолженности вуза в портфеле проектов.

При оценке деятельности подразделения, ответственного за реализацию проекта, очень важен учёт показателя, характеризующего уровень его доходности. При его расчете информацию о доходах вуза от проектной деятельности сопоставляют с информацией о затратах, произведённых в результате осуществления этих проектов.

Эффективность проектов определим по формуле:

$$УД_{\text{nn}} = \frac{D_{\text{nn}} - З_{\text{nn}}}{D_{\text{nn}}},$$

где $УД_{\text{nn}}$ – уровень доходности проекта;

$З_{\text{nn}}$ – затраты по проекту.

Повышение уровня доходности портфелей проектов, безусловно, является положительной тенденцией, характеризующей способность к увеличению доходов и управлению затратами.

Анализ эффективности деятельности образовательного учреждения по предложенным формулам позволяет определить вектор развития вуза, оценить его способность функционировать в качестве самостоятельного экономического субъекта и участвовать в бизнес-проектах на равных с представителями реального сектора бизнеса.

Таким образом, главной особенностью подхода к оптимизации процесса интеграции государственного сектора образования в бизнес-

пространство и обеспечение эффективности этого взаимодействия должна стать более чёткая целевая ориентация образовательных учреждений на выполнение конкретных функций, способных определенным образом воздействовать на субъекты бизнес-сообщества с целью построения системы партнерских отношений, взаимовыгодных не только для обеих сторон, но и для экономики края, региона, государства. Существенным направлением повышения устойчивости таких отношений должны стать некоторые изменения внутривузовской организации управления финансовыми ресурсами, направленными на повышение интереса к вузу со стороны бизнес-партнеров, желающих и готовых для сотрудничества в рамках реализации совместных проектов.

1. Михайлов Д.М. Аутсорсинг: Новая система организации бизнеса: учеб. пособие / Д.М. Михайлов. – М.: КНОРУС, 2006. – 256 с.
2. Бюджетная система Российской Федерации: учебник / М.В. Романовский и др.; под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – 2-е изд., испр. и перераб. – М.: Юрайт, 2000. – 615 с.
3. Варкулевич Т.В. Формирование инвестиционной политики государственного вуза как основной фактор его инвестиционной привлекательности / Т.В. Варкулевич // Актуальные вопросы экономических наук: сб. материалов Всероссийской научно-практической конференции / под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: ЦРНС – Изд-во «СИБПРИНТ», 2009. – 250 с.
4. Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразующий / Т.Ф. Ефремова. – М.: Рус. яз., 2000. Т. 2: П–Я. – 1088 с.
5. Сафин Ф. Сущность и факторы экономической устойчивости (постановка проблемы) / Ф. Сафин // Вестн. ТИСБИ. – 2000. – № 2.
6. Олейник А.Б. Экономическая устойчивость предприятия в современных условиях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – Волгоград, 2002. – 198 с.
7. Фатеев Б. Управление финансами / Б. Фатеев // Аудит и налогообложение. – 2000. – № 6.

УДК 340.1

Василенко Марина Евгеньевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Изменение формата бухгалтерской отчетности российских организаций в контексте адаптации к МСФО

В настоящее время российская экономика находится в процессе интернационализации и интеграции, который выражается в расширении международных связей и экономическом содружестве с разными государствами.

Ключевые слова и словосочетания: МСФО, бухгалтерский учет, реформирование, финансовая отчетность, сопоставимость, изменения, капитал.

Крупные отечественные компании выходят на мировые рынки, привлекают иностранных инвесторов. Для максимально эффективного прохождения этого процесса (привлечения инвестиций) необходимо, чтобы российская отчетность соответствовала международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО). Именно отчетность должна быть адаптирована к международным стандартам, так как является информационным источником для проведения экономического анализа заинтересованными пользователями и принятия ими решений. Заинтересованный пользователь (потенциальный инвестор, кредитор, иной контрагент) должен иметь возможность сравнить финансово-хозяйственное положение нескольких компаний из разных стран. Таким образом, на одно из первых мест выходит требование сопоставимости финансовой отчетности, которое может обеспечить только МСФО, задача которых состоит в создании нормативной базы для формирования и представления унифицированной бухгалтерской финансовой отчетности для обеспечения ее сопоставимости [1].

На сегодняшний день в Российской Федерации действует Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, в ходе реализации которой были приняты следующие документы:

- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» от 06.07.1999 г.
- Приказ № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г.
- Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 07.07.2010 г.

– ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» от 02.02.2011 г.

– Положение «О признании МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории РФ» от 25.02.2011 г.

Остановимся подробнее на Приказе № 66н «О новых формах отчетности» с той точки зрения, что в отличие от прежнего новый Приказ № 66н выполняет все требования ПБУ 4/99, тем самым учитывая предписания МСФО.

Таблица 1

Изменения в формах отчетности с точки зрения их сближения с МСФО

Изменение	Результат
Бухгалтерский баланс	
Введена графа 1 «Пояснения»	1. Позволяет быстро найти соответствующую расшифровку статьи в приложении к бухгалтерскому балансу. 2. Выполнено требование ПБУ 4/99 о включении в отчетные формы указаний на раскрытие информации по тем статьям отчетности, к которым даются пояснения
Сведения об остатках имущества и обязательств предоставляют за три отчетных даты по состоянию на: – отчетную дату отчетного периода; – 31 декабря предыдущего года; – 31 декабря года, предшествующего предыдущему	1. Полностью выполняется требование ПБУ 4/99 о представлении в бухгалтерской отчетности по каждому числовому показателю кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, данных минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному. 2. Учтено указание ПБУ 4/99, что датой составления отчетности является <i>последний календарный день</i> отчетного периода, поэтому остатки имущества и обязательств отражаются в них по состоянию на конец, а не на начало отчетного и предыдущего периода
Отчет о прибылях и убытках	
Предоставление информации о расходах – <i>по функциям</i> в отчете о прибылях и убытках; – <i>по сущности</i> .	Выполняется требование МСФО 1 о том, что при составлении отчета о прибылях и убытках расходы могут объединяться исходя из их сущности или по их функциональной роли. При этом если организация использует второй вариант, то в примечаниях дополнительно должна раскрываться информация о сущности расходов, в частности о величине амортизационных расходов и расходов на заработную плату. Важно отметить, что данный формат характерен и для США

Также на данный момент этот вопрос актуален, ведь, несмотря на то, что Приказ № 66н вступает в силу, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год, уже сейчас чиновники из Минфина рекомендуют

при составлении промежуточной отчетности использовать баланс и отчет о прибылях и убытках по новой форме. ФНС тоже настаивает на новых бланках – в электронном виде инспекции будут принимать только их [2].

Рассмотрим подробнее, какие изменения произошли в формах отчетности с точки зрения их сближения с МСФО (табл. 1).

Отчет об изменениях капитала

В виде отдельной формы финансовая отчетность должна раскрывать изменения в отношении величины капитала компании, его составляющих элементов и другую информацию, имеющую отношение к капиталу. МСФО определяет требования к минимальному объему данных в «Отчете об изменениях капитала».

Новая форма отчета об изменениях капитала существенно отличается от прежней. Ее показатели объединены в три раздела:

1. Движение капитала.
2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок.
3. Чистые активы.

В разделе 1 «Движение капитала» величина уставного капитала, собственных акций, выкупленных у акционеров, добавочного капитала, резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) показана на три отчетные даты: на 31 декабря отчетного года, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Этот раздел отчета дополнен отсутствовавшими в прежнем отчете данными о движении собственных акций, выкупленных у акционеров, что не позволяло выявить реальную величину уставного капитала и приводило к расхождениям данных о его величине, показанных в отчете об изменениях капитала и в разделе III «Капитал и резервы бухгалтерского баланса». В новой форме отчета расширены возможности для анализа движения капитала за счет включения в него дополнительных данных об увеличении или уменьшении величины капитала по отдельным его статьям [3].

Таким образом, выполняются требования МСФО о том, что данный отчет должен показывать:

- чистую прибыль или убыток за период;
- каждую статью доходов и расходов, прибыли и убытков, которая согласно требованиям других МСФО признается непосредственно в капитале;
- информацию об операциях в отношении собственников по участию в капитале и распределенной прибыли (дивиденды);
- накопленную прибыль (убыток) на начало и конец отчетного периода, а также ее изменение за период;

- балансовую стоимость каждого класса капитала (уставный, добавочный, резервный капитал);
- каждый элемент эмиссионного дохода (дополнительный выпуск акций, увеличение их номинальной стоимости).

С введением нового раздела «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» также выполнено требование МСФО о том, чтобы отчет содержал информацию о:

- кумулятивном эффекте от изменений в учетной политике;
- прямой корректировке фундаментальных ошибок.

Следует отметить, что данный раздел, отсутствовавший в прежнем отчете, содержит сведения об изменениях величины капитала в целом, том числе по каждой статье капитала в отдельности. Эта информация может быть использована для глубокого исследования факторов, под влиянием которых увеличивалась и уменьшалась величина капитала, и более объективной оценки финансового положения организации.

Выполнено еще одно требование МСФО о предоставлении данных о чистых активах с введением нового раздела 3 «Чистые активы». Он содержит показатели величины чистых активов организации на три отчетные даты, что позволяет оценить их динамику. Чистые активы – один из важнейших показателей финансового положения организации, который выражает величину собственного капитала и служит критерием способности организации генерировать собственные источники для ее развития. Его используют при определении обеспеченности организации собственным капиталом, ее финансовой независимости и устойчивости, оценке рентабельности собственного капитала и скорости его оборота.

Кроме того, в соответствии с МСФО компания должна представлять либо в данном отчете, либо в примечаниях к финансовой отчетности информацию о балансовой стоимости каждого вида резерва на начало и конец отчетного периода с отдельным раскрытием каждого его изменения.

В новом отчете не отражаются сведения об остатках, увеличении и уменьшении резервов. Отсутствие этих данных в отчете об изменениях капитала новой бухгалтерской отчетности не скажется отрицательно на финансовом анализе. Сведения об остатках резервного фонда (капитала) и резервов предстоящих расходов представлены в бухгалтерском балансе, а информация об оценочных резервах приведена в иных пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках [4].

Аналитическая ценность этих данных состоит в том, что оценочные резервы отражены в пояснениях вместе с данными о тех активах, по которым созданы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам и под обесценение финансовых вложений. Эта информация может использоваться в анализе имущественного положения организации для определения реальной стоимости активов и объ-

активной оценки их качества. К тому же новая бухгалтерская отчетность в отличие от прежней содержит дополнительные сведения о резервах.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что все требования МСФО к информации, содержащейся в данном отчете, выполнены. Новый отчет об изменениях капитала логически структурирован, упорядочен и содержит существенные отсутствовавшие ранее данные, которые могут повлиять на результаты финансового анализа и решения заинтересованных пользователей (табл. 2) [5].

Таблица 2

Отчет о движении денежных средств

Переименование статей	
«Чистые денежные средства от текущей (инвестиционной, финансовой) деятельности»	«Результат движения денежных средств от текущей (инвестиционной, финансовой) деятельности»
«Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов»	«Результат движения денежных средств за отчетный период»

Таким образом, переименование статей направлено на конвергенцию их с аналогичными статьями в МСФО, обеспечивает сопоставимость информации и более точно отражает реальное экономическое значение этих показателей. В прежней форме отчета статья «Остаток денежных средств на начало отчетного года» находилась в начале отчета. Сейчас данная статья перемещена в конец (табл. 3):

Таблица 3

Остаток денежных средств на начало отчетного периода			
Остаток денежных средств на конец отчетного периода			
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю			

А теперь сравним с формой отчета по МСФО:

Влияние изменения обменного курса на денежные средства и их эквиваленты	4 750	12 664
(Уменьшение) увеличение денежных средств и их эквивалентов	(94 074)	64 724
Денежные средства и их эквиваленты на начало года	343 833	279 109
Денежные средства и их эквиваленты на конец года	249 759	343 833

Новая форма отчета о движении денежных средств теперь структурирована и упорядочена в соответствии с международными стандартами.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод о том, что новые формы бухгалтерской финансовой отчетности отвечают большинству требований МСФО к минимальному набору содержащейся в них информации.

Для российских компаний сейчас актуально составлять свою отчетность в соответствии с МСФО. Роль международных стандартов заметно возросла в связи с вступлением в действие соглашения между Комитетом по МСФО и Международной комиссией по ценным бумагам (МКЦБ) о том, что акции компаний, отчетность которых будет составлена в соответствии с одобренным МКЦБ перечнем международных стандартов, будут включаться в листинг всех фондовых бирж мира.

Таким образом, реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами облегчит российским предприятиям выход на мировые рынки капитала, снизит затраты на привлечение инвестиций и поставит Россию на принципиально новый уровень в мировой экономической системе.

1. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О.А. Агеева. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2010. – 464 с.
2. Антошина О.А. Лизинг: документальное оформление, особенности бухгалтерского и налогового учета / О.А. Антошина, С.Е. Балашова // Аудиторские ведомости. – 2011. – №5. – С. 35 – 50.
3. Астахова Е.Ю. Принципы и основы бухгалтерского учета: учеб. пособие: в 2 ч. Ч. I / Е.Ю. Астахова, И.В. Сафонова. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. – 344 с.
4. Войко Д.В. Лизинг как форма финансирования инвестиционной деятельности организации / Д.В. Войко // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 12. – С. 25 – 33.
5. Воробьева Е.В. Заработная плата в 2011 году / Е.В. Воробьева. – М.: Эксмо, 2011. – 896 с.
6. Просто о сложном с учетом последних указаний Минфина России и требований налоговых органов: годовой отчет / под ред. Г.Ю. Касьяновой. – М.: АБАК; Изд-во «Омега-Л», 2012. – 512 с.

УДК 340.1

Тарасова Елена Юрьевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

«Учет расчетов по налогу на прибыль»: различия между МСФО (IAS) 12 и ПБУ 18/02

В данной статье рассматривается порядок учета налога на прибыль, подлежащего уплате или возмещению, а также налоговых последствий хозяйственных операций в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», проводится сравнение его с порядком, определенным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

Ключевые слова и словосочетания: налог на прибыль, МСФО, налоговые последствия.

Современные процессы глобализации экономики и интеграции России в международное экономическое сообщество объективно способствуют более широкому применению международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и формированию с учетом их требований финансовой отчетности.

Это связано с тем, что бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная в соответствии с требованиями российских положений по бухгалтерскому учету, ориентирована, прежде всего, на требования законодательства (в том числе налогового), в то время как финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, направлена, в первую очередь, на удовлетворение информационных интересов внешних пользователей этой отчетности. В связи с этим, несмотря на наличие в настоящее время большого сходства между международными и национальными стандартами финансовой отчетности, расхождения в основополагающих принципах, теориях и целях приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составленной по российским и международным стандартам.

В настоящей статье мы рассматриваем порядок учета налога на прибыль, подлежащего уплате или возмещению, а также налоговых последствий хозяйственных операций в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и сравниваем его с порядком, определенным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

Основной целью МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» является формирование в финансовой отчетности информации об отложенных на-

логах, которая отражает налоговые последствия хозяйственных операций в тех отчетных периодах, в которых они осуществлялись.

Стандарт регламентирует признание активов и обязательств по отложенному налогу, подлежащему возмещению или уплате в последующие отчетные периоды, и в связи с этим содержит понятие «налоговая база актива и обязательства».

В национальном стандарте «Учет налога на прибыль» (ПБУ 18/02) понятие «налоговая база актива и обязательства» отсутствует в связи с тем, что в РСБУ не используется балансовый метод. Основной целью ПБУ 18/02 является установление взаимосвязи между показателем, отражающим прибыль (убыток) и исчисленным по правилам бухгалтерского учета, и налоговой базой по налогу на прибыль за отчетный период.

При этом ПБУ 18/02 содержит понятие «постоянные разницы», в то время как в связи с применением балансового метода МСФО данное понятие не использует.

Одновременно при наличии различий в ПБУ 18/02 использованы те же понятия, что и в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», например:

- учетная прибыль (в ПБУ 18/02 – прибыль до налогообложения) – это чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу;
- текущий налог на прибыль – это величина налога, подлежащая к уплате за отчетный период;
- налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – это прибыль (убыток) за период, с которой подлежит уплате (возврату) налог на прибыль;
- временная разница – это разность между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой базой.

Временные разницы подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые.

Налогооблагаемая временная разница приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) погашается.

При возникновении налогооблагаемой временной разницы возникают обязательства по отложенному налогу (в ПБУ 18/02 – отложенные налоговые обязательства) – это величина налогов к уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемой временной разницы.

Вычитаемая временная разница приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли (формированию налогового убытка) в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) погашается.

При возникновении вычитаемой временной разницы возникают активы по отложенному налогу (в ПБУ 18/02 – отложенный налоговый актив) – это налоги, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении вычитаемой временной разницы.

В соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» различия между правилами финансового и налогового учета приводят к различиям между финансовой и налоговой отчетностью, которые согласно последней редакции стандарта рассматриваются с точки зрения баланса.

Таблица 1

Расчет по финансовому результату (исходные данные), тыс. руб.

№ п/п	Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Отклонение	Вид разницы
1	Выручка/доходы от реализации	3 100	3 000	-100	Налогооблагаемая временная
2	Остаток НЗП на 01.01.2011 г.	50	10	+40	Налогооблагаемая временная
3	Всего затраты на производство, в т.ч.:	1 450	1 220	-230	
3.1	Косвенные расходы всего, в том числе:	800	620	-180	Налогооблагаемая временная
	-амортизация,	100	120	+20	
	-электроэнергия,	200	200	0	Постоянная
	-управленческие расходы	500	300	-200	
3.2	Прямые расходы всего, в том числе:	650	600	-50	Вычитаемая временная
	- амортизация,	200	200	-	
	- сырье,	350	300	-50	
	- прочие	100	100		
4	Остаток НЗП на 31.12.11 г.	100	50	+50	Налогооблагаемая временная
5	Себестоимость реализации продукции (ст. 2+3-4)	(1 400)	(1 180)		(см. выше)
6	Прочие расходы	(700)	(550)	-150	Постоянная
7	Прибыль до налогообложения (ст. 1-5-6)	1 000	1 270	+270	

Балансовый метод учета отложенных активов предполагает составление налогового баланса и его сравнение с бухгалтерским балансом.

При этом временные разницы возникают в следующих случаях:

– балансовая стоимость актива больше или балансовая стоимость обязательства меньше, чем их налоговая стоимость (или, правильнее сказать, остатки актива больше, остатки обязательства в бухгалтерском балансе меньше, чем аналогичные остатки в налоговом балансе). В данном случае возникает налогооблагаемая временная разница;

– балансовая стоимость актива меньше или балансовая стоимость обязательства больше, чем их налоговая стоимость (или, правильнее сказать, остатки актива меньше, стоимость обязательства больше в бухгалтерском балансе, чем аналогичные остатки в налоговом балансе). В данном случае возникает вычитаемая временная разница.

Для применения данного метода учета отложенных налогов в налоговый баланс не включаются статьи, не приводящие к образованию отложенных налогов. В связи с этим постоянные разницы не рассчитываются.

Основным различием между МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и Положением по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18/02 является ориентация национального стандарта на финансовый результат (сравнение доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения), который соответственно определяет различия в методических подходах.

Пример формирования и отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности отложенных налоговых активов (обязательств) с точки зрения финансового результата (метода, предложенного в ПБУ 18/02) приведен в табл. 1.

В соответствии с положениями ПБУ 18/02 и данным табл. 1 определяем отложенные налоговые активы и обязательства, а также сумму налога на прибыль в табл. 2.

Таблица 2

Расчет налоговых активов и обязательств, тыс. руб.

№ п/п	Наименование	Сумма	Бухгалтерская запись	Комментарий
1	Условные расходы по налогу на прибыль (УРНП)	$1000 \times 20\% = 200$	Д 99 – К 68	
2	Постоянное налоговое обязательство	$350 \times 20\% = 70$	Д 99 – К 68	$200 \times 20\% = 40$ $150 \times 20\% = 30$
3	Отложенный налоговый актив	$50 \times 20\% = 10$	Д 09 – К 68	
4	Отложенное налоговое обязательство	$130 \times 20\% = 26$	Д 68 – К 77	$100 \times 20\% = 20$ $10 \times 20\% = 2$ НЗП (разница между остатками НЗП на начало и на конец периода). $20 \times 20\% = 4$

После отражения в бухгалтерском учете приведенных выше записей показатель чистой прибыли, сформированный в бухгалтерском учете, исходя из требований ПБУ 18/02 составит 730 тыс. руб. (стр. 7 табл. 1 – стр. 2 табл. 2 – стр. 3 табл. 2).

На основании данных, приведенных в табл. 1, 2, составлен «Отчет о прибылях и убытках» (табл. 3).

Таблица 3

Отчет о прибылях и убытках, тыс. руб.

№ п/п	Наименование показателя	Значение
1	Выручка (нетто) от реализации	3 100
2	Себестоимость реализации товаров, работ, услуг	(1 400)
3	Прибыль (убыток) от реализации	1 700
4	Прочие доходы	0
5	Прочие расходы	(700)
6	Прибыль (убыток) до налогообложения	1 000
7	Текущий налог на прибыль	(254)
8	<i>В том числе:</i> <i>Постоянные налоговые обязательства (активы)</i>	80
9	Изменение отложенных налоговых активов	10
10	Изменение отложенных налоговых обязательств	(26)
11	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)	730

Как было уже сказано выше, МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» рассматривают временные разницы по-другому. По МСФО это разницы между налоговой базой актива (обязательства) и его балансовой стоимостью. Кроме этого, согласно МСФО оценивается налоговый эффект будущих доходов и расходов, и, так как постоянные разницы на него не влияют, учет отложенных налогов с учетом постоянных разниц запрещен.

Процедура расчета налоговых расходов состоит из следующих этапов:

- 1) рассчитываются и начисляются текущие обязательства по налогу на прибыль согласно налоговым декларациям;
- 2) определяется налоговая база активов и обязательств;
- 3) сравнивается балансовая стоимость активов и обязательств в балансе с их налоговой базой, определяются все временные разницы;
- 4) определяются временные разницы, которые согласно требованиям МСФО (IAS) 12 не приводят к образованию отложенных налогов (в примере не рассмотрены);
- 5) разделяются все разницы на налогооблагаемые и вычитаемые;
- 6) рассчитывается налоговый эффект от общей суммы всех налогооблагаемых разниц и вычитаемых разниц путем применения ставки налогообложения. Этот эффект называется отложенными налоговыми обязательствами или активами;
- 7) определяются изменения баланса отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода;
- 8) начисляются отложенные налоговые активы или обязательства в балансе и связанные с ними расходы в отчете о прибыли и убытках.

Принимая за основу данные табл. 1 и 2, рассмотрим возможность применения балансового метода определения отложенных налогов.

Для этого составим агрегированный баланс (табл. 4).

Таблица 4

**Агрегированный баланс для расчета, тыс. руб.
Баланс**

АКТИВ			ПАССИВ		
	на начало года	на конец года		на начало года	на конец года
Основные средства	4 400	4 200	Капитал	20 000	21 600
Запасы	11 800	17 000	Кредиторская задолженность	15 200	19 200
В том числе:					
сырье и материалы	11 750	16 900			
Затраты в незавершенном производстве	50	100			
Дебиторская задолженность	18 500	19 000			
Денежные средства	500	600			
БАЛАНС	35 200	40 800	БАЛАНС	35 200	40 800

На основании данных баланса и различий между бухгалтерским и налоговым учетом (табл. 1) определим величину налоговых активов и обязательств (табл. 5).

Таблица 5

Расчет налоговой базы активов и обязательств, временных разниц, тыс. руб.

№ п/п	Наименование показателя		Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Временная разница	Величина ОНО (ОНА)
1	Основные средства	Актив	4 200	4 180	20	4
2	Запасы	Актив	17 000	17 000	—	
3	В том числе:					
4	сырье и материалы	Актив	16 900	16 950	- 50	(10)
5	Затраты в незавершенном производстве	Актив	100	50	50	10
6	Дебиторская задолженность*	Актив	19 000	18 900	100	20

**Разница в оценке величин дебиторской задолженности получена исходя из разниц по величине доходов для целей бухгалтерского учета и формирования налога на прибыль. Данная разница является дивидендами, объявленными к получению, но не поступившими на расчетный счет на конец отчетного года (табл. 1 стр. 1 гр. 3, 4, 5).*

В таблице 5 нами рассчитано сальдо по отложенным налогам на конец отчетного периода. Балансирующая величина отложенных активов и обязательств для отражения в Отчете о прибылях и убытках (ОПУ) рассчитывается как разница между сальдо на конец и начало отчетного периода (табл. 6)

Таблица 6

Расчет расходов по отложенному налогу, тыс. руб.

Наименование	Сальдо на начало	Сальдо на конец	Оборот за год
Отложенное налоговое обязательство	8	34	26
Источник информации: данные бухгалтерского баланса на начало периода	Табл. 1, гр. 5, стр. 2×20%	Табл. 5 гр. 6, стр. 1+стр. 5+стр. 6 (4+10+20)	Отражается в отчете о прибылях и убытках
Отложенный налоговый актив	0	10	10
Источник информации: данные бухгалтерского баланса на начало периода (сальдо отсутствует)		Табл. 5 гр. 6, стр. 4 (10)	Отражается в отчете о прибылях и убытках

Таблица 7

Корректировка отчета о прибылях и убытках, тыс. руб.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма
1	Прибыль (убыток) до налогообложения	1 000
2	Текущий налог на прибыль (расход по налогу на прибыль)	(254)
3	Отложенные налоговые активы	10
4	Отложенные налоговые обязательства	(26)
5	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)	730

Как видно из данных табл. 3 и 7, финансовый результат (чистая прибыль) от деятельности организации, полученный с применением балансового метода формирования разниц, предлагаемого МСФО (IAS) 12, и исходя из финансового результата, рекомендованного ПБУ 18\02, в нашем примере одинаков. При этом постоянные налоговые разницы при применении МСФО (IAS) 12 в соответствии с правилами стандарта нами не рассчитывались.

В настоящей статье с помощью небольшого примера мы хотели показать иную методику расчета отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». В отдельных случаях знания и практика применения данного стандарта могут быть использованы и при формировании отчетности по российским стандартам с определенными допуще-

ниями. Если организация имеет достаточно отлаженную систему налогового учета (которая, например, позволяет получить достоверную информацию о стоимости активов и обязательств для целей налогового учета), то применение балансового метода не должно вызывать затруднений.

Вместе с тем в методологии применения МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и Положения по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18\02 существуют значительные различия.

Согласно МСФО (IAS) 12 отложенные активы и обязательства могут отражаться как в отчете о прибылях и убытках, так и в балансе в составе капитала. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18\02 расчет отложенных налогов проводится только через анализ доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18\02 предусматривает возможность сальдирования отложенных налоговых активов и обязательств, в то время как по правилам МСФО это возможно только при наличии юридически закреплённого права.

При формировании «Отчета о прибылях и убытках» ПБУ 18\02 требует раскрытия информации о постоянных налоговых активах. При расчете показателя чистой прибыли из прибыли до налогообложения вычитается условный расход (доход) по налогу на прибыль, постоянные налоговые обязательства (активы) и движение отложенных налоговых активов и обязательств.

По МСФО 12 расход по налогу на прибыль состоит из текущего налога, то есть налога, рассчитанного в отношении налогооблагаемой прибыли, и движения отложенных налоговых активов и обязательств без применения понятия постоянные налоговые обязательства (активы).

МСФО 12 содержат специальные правила в отношении признания отложенных налоговых активов, связанных с налоговыми убытками и кредитами. В ПБУ 18\02 эти положения реализуются исходя из условия получения выгоды в будущем путем уменьшения налогооблагаемой прибыли.

При раскрытии информации в бухгалтерской отчетности (Пояснительной записке) согласно МСФО 12 должны быть отражены:

- текущий расход по налогу на прибыль;
- корректировки текущего налога на прибыль в отношении предшествующих периодов;
- движение отложенных налоговых активов, связанное с образованием и погашением временных разниц;
- сумма выгоды, возникающей от ранее не признанного налогового убытка, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу на прибыль;
- сумма расхода по налогу (возмещение налога), относящегося к изменениям в Учетной политике и существенным ошибкам, признан-

ным в «Отчете о прибылях и убытках» вследствие невозможности ретроспективного отражения;

- движение отложенных налоговых активов и обязательств в отношении операций, признаваемых в «Отчете о движении капитала»;
- зависимость между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью;
- сумма вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, для которых в балансе не признаются отложенные налоговые активы;
- сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в Бухгалтерском балансе и «Отчете о прибылях и убытках» в отношении каждого типа временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов;
- сумма налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

Согласно ПБУ 18/02 в Финансовой отчетности в записке должна быть раскрыта следующая информация:

- об условном расходе (доходе) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Различия в требованиях к раскрытию информации в основном связаны с различиями в порядке признания и оценки налоговых активов и обязательств в МСФО 12 и ПБУ 18/02.

Таким образом, несмотря на многие сходства в определениях и понятиях, в методике, принятой в российской практике и в МСФО, существует достаточно много весомых различий, что приводит к трудностям при трансформации финансовой отчетности. Поэтому в настоящее время при составлении отчетности по МСФО в состав корректирующих проводок

включают сторнирование отложенных налогов, начисленных в российском учете, после чего налоги по МСФО начисляются заново.

Грюнина Хенни Ван. Международные стандарты финансовой отчетности: практ. руководство / Хенни Ван Грюнина, М. Конд. – М., 2004.

Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 2006.

Официальный журнал Европейского союза [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/archive/2003/1_26120031013en.htm.

Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2003.

Официальный сайт МСФО [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.iasb.org.uk.

Мацкуляк И.Д. Раскрытие информации о налоге на прибыль в отчете о прибылях и убытках / И.Д. Мацкуляк, В.В. Нитецкий, О.В. Рыбакова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – С. 71 – 82.

Аверчев И.В. МСФО практика применения: справочник руководителю и главному бухгалтеру / И.В. Аверчев. – М.: Эксмо, 2008.

О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ: приказ Министерства финансов РФ от 25.11.2011 г. № 160н.

Полещук Татьяна Александровна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ

Актуальной задачей теории, методологии бухгалтерского учета и отчетности на современном этапе являются разработка и внедрение специфических приемов его организации, направленных на удовлетворение запросов пользователей информации по различным уровням иерархии. Особую значимость при этом имеет специально разработанный механизм, сочетающий в себе отечественный и зарубежный опыт формирования системы бухгалтерского учета и отчетности.

В статье рассматривается адаптация бухгалтерского учета и отчетности на современном этапе с использованием рекомендаций МСФО при наличии параллельных систем налогового и бухгалтерского учета.

Ключевые слова и словосочетания: *система бухгалтерского учета, применение МСФО, бухгалтерская отчетность, система бухгалтерского учета, финансовая информация, система учета.*

Становление рыночной экономики, многообразие различных форм собственности, развитие предпринимательской деятельности, привлечение иностранных инвестиций в российскую экономику вызывают необходимость создания системы бухгалтерского учета и отчетности, совместимой с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В середине девяностых годов была предпринята одна из первых попыток адаптации международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации для российской отчетности.

Для определения направлений решения существовавших проблем в учете была принята Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, в которой обозначен «идеальный образ» состояния системы бухгалтерского учета, соответствующий тенденциям развития экономики и отражающий прогрессивные взгляды на теорию и практику ведения бухгалтерского учета в мире [3].

«Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» (утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. №283)

были выделены основные задачи, выполнение которых необходимо для внедрения МСФО [4]:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих пользователей полезной информацией, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Также была предпринята попытка формирования общей блок-схемы проблем адаптации МСФО в России (рис. 1).



Рис. 1. Общая схема проблем адаптации международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации (предлагаемой в середине 90-х годов)

Первая группа (или блок) проблем связана с отсутствием последовательной государственной политики в области применения МСФО в нашей стране и отсутствием концептуальных законодательных решений по данной проблематике [2].

Второй блок определял проблемы с противоречивыми подходами в решении проблематики МСФО со стороны международных организаций бухгалтеров и аудиторов. Прежде всего, это определялось позициями Комитета по международным стандартам и действовавшего тогда Международного центра реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также наличием специальной программы ТАСИС – ЮНИКТАД по вопросам внедрения МСФО в России.

Третий и четвертый обозначали проблемы методологического и методического обеспечения задач адаптации МСФО и позиции правительственных и общественных организаций не только бухгалтеров и аудиторов, но и предпринимательских и промышленных кругов нашей страны.

Пятый блок показывал проблемы в образовательной сфере по данному направлению как со стороны Минобразования, так и со стороны высших учебных заведений и учебно-методических центров по подготовке бухгалтеров и аудиторов.

Шестой был связан с внутренними противоречиями формирования системы МСФО.

Седьмой – с медленным расширением издательской базы и круга авторов, занимающихся публикацией учебно-практической и методической литературы в данной сфере [2].

Основным достижением того периода в рамках внедрения МСФО в нашей стране стало то, что в 1999 году Министерство финансов Российской Федерации разрешило объединениям юридических лиц не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методологическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации, если одновременно соблюдаются следующие условия:

- сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе международных стандартов финансовой отчетности, разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (г. Лондон);
- объединением должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО (т.е. проведение аудита) [5].

В 2004 г. была принята Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в качестве цели их развития на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.). Концепция установила создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

Задача Концепции состояла в определении оптимального характера применения МСФО в России.

В документе приведено определение Международных стандартов финансовой отчетности, согласно которому стандарты представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Предметом международных стандартов финансовой отчетности были определены правила и установленные на наднациональном уровне требования к отчетной информации о финансовом положении, его показателях и изменениях финансового положения компании [5].

Концепция определяла два направления развития системы бухгалтерского учета России:

Первое – разработка правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, которые бы полностью соответствовали принципам, закрепленным в МСФО, и требованиям российского законодательства (в т.ч. нормам Гражданского кодекса Российской Федерации, Трудового кодекса Российской Федерации, Бюджетного кодекса Российской Федерации и других нормативных правовых актов).

Второе – переход на формирование консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Временные рамки Концепции были определены в основном сроками перехода организаций на составление консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности, планировалось осуществить полный переход к 2008 г. [2]

Для реализации первого направления были введены основополагающие принципы бухгалтерского учета, зафиксированные в МСФО (начисления, непрерывности деятельности, общие требования к бухгалтерской отчетности). Закрепленные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» принципы конкретизированы и раскрыты в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету.

Согласно авторам Концепции для реализации второго направления (поэтапного перехода к формированию консолидированной финансовой отчетности на основе МСФО) необходимо обеспечить прохождение и принятие подготовленного Минфином России проекта Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности».

В качестве проблем перехода указывались:

- переработка 12 стандартов из 35 действующих на первом этапе и на втором этапе все остальные стандарты;
- организация оперативного сотрудничества с Комитетом по МСФО по переводу авторизованного текста МСФО на русский язык и его последующей систематической актуализации.

Также Концепцией была поставлена задача перейти от заявительного (добровольного) характера формирования консолидированной финансо-

вой отчетности на основе МСФО к ее обязательному составлению и представлению публичными организациями [5].

В целом в этот период российские ПБУ были по возможности максимально приближены к действующим стандартам по МСФО (табл. 1) [6].

Таблица 1

Соответствие российских правил ведения учета и составления отчетности и МСФО

Российский учет	МСФО
1	2
А) ПБУ 19/02 Учет финансовых вложений, 15/2008 Займы и кредиты	А) МСФО (IAS) 32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации, МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты: признание и оценка, МСФО (IAS) 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации, КИМФО (IFRIC) 9 Переоценка встроенных производных финансовых инструментов
Б) ПБУ 34н – раздел «Расчеты с дебиторами и кредиторами» (является фактически единственным документом, регулирующим бухгалтерский учет финансовых активов и обязательств, не подпадающих под понятия финансовых вложений, полученных кредитов и займов)	Б) МСФО 2 Выплаты на основе долевых инструментов, МСФО 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации, КИМФО 2 Долевое участие в кооперативах и подобные финансовые инструменты, КИМФО 5 Права на доли, возникающие из фондов на демонтаж и ликвидацию основных средств, рекультивацию и восстановление окружающей среды, КИМФО 9 Переоценка встроенных производных финансовых инструментов, КИМФО 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение, КИМФО 11 Операции с групповыми и выкупленными акциями, КИМФО 12 Договоры концессии в сфере услуг, КИМФО 16 Хеджирование чистых инвестиций в зарубежные операции, КИМФО 17 Распределение неденежных активов собственникам
ПБУ 17/02 Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы, ПКИ (SIC) 32 Нематериальные активы – затраты на веб-сайт
ПБУ 18/02 Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль, ПКИ (SIC) 21 Налоги на прибыль: возмещение переоцененных неамортизируемых долгосрочных активов, ПКИ (SIC) 25 Налоги на прибыль: изменение налогового статуса компании или ее акционеров
ПБУ 16/02 Информация по прекращаемой деятельности	МСФО (IAS) 5 Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
ПБУ 8/01 Условные факты хозяйственной деятельности	МСФО (IAS) 37 Резервы, условные обязательства и условные активы, МСФО 3 Объединение бизнеса

Продолжение табл. 1

1	2
ПБУ 15/01 Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	МСФО (IAS) 23 Затраты по займам
ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов, Приказы 34н, 94н, 119н	МСФО (IAS) 2 Запасы
ПБУ 6/01 Учет основных средств	МСФО (IAS) 16 Основные средства, КР МСФО 1, КИМФО (IFRIC) 1 Изменения в существующих обязательствах по восстановлению окружающей среды и тому подобных обязательствах
ПБУ 13/2001 Учет государственной помощи	МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи, ПКИ (SIC) 10 Правительственная помощь, КИМФО (IFRIC) 12 Соглашения о предоставлении публичных услуг с государством, ПКИ (SIC) 29 Соглашения о предоставлении публичных услуг государством: раскрытие информации
ПБУ 14/2007 Учет нематериальных активов	МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы
ПБУ 12/2008 Информация по сегментам, 20/03 Совместная деятельность	МСФО (IFRS) 8 Операционные сегменты
ПБУ 11/2000 Информация об аффилированных лицах	МСФО (IAS) 24 Раскрытие информации о связанных сторонах, МСФО (IAS) 27 Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность, ПКИ (SIC) 12 Консолидация – компании специального назначения
ПБУ 20/03 Совместная деятельность, 6/01 Основные средства, 20/03 Совместная деятельность	МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные компании, МСФО (IAS) 31 Доли в совместных предприятиях, КИМФО (IFRIC) 2 Доли участия в кооперативах и других подобных компаниях, МСФО (IFRS) 3 Объединение бизнесов, КИМФО (IFRIC) 11 МСФО2: Операции с акциями в пределах группы или с казначейскими акциями
ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	МСФО 21 Влияние изменений валютных курсов иностранных валют, ПКИ (SIC) 7 Введение евро
ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации	МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности
ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации	МСФО (IAS) 7 Отчет о движении денежных средств
ПБУ 10/99 Расходы организации	Нет соответствия. Частично рассматривается в след. стандартах: МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, КИМФО (IFRIC) 13 Программы повышения лояльности покупателей

1	2
ПБУ 9/99 Доходы организации	Нет соответствия. Частично рассматривается в след. стандартах: МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности
ПБУ 1/2008 Учетная политика организации	МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
ПБУ 7/98 События после отчетной даты	МСФО (IAS) 10 События после отчетной даты
ПБУ 2/2008 Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	МСФО (IAS) 11 Договоры подряда
Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ	МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
05/01 Материально-производственные запасы, 10/99 Расходы организации, 19/02 Финансовые вложения, Приказ 34н	МСФО (IAS) 36 Обесценение активов, КИМФО (IFRIC) 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение, МСФО (IFRS) 1 Первое применение МСФО
208-ФЗ, 94н	МСФО (IFRS) 2 Платежи с использованием акций, КИМФО (IFRIC) 8 Сфера применения МСФО 2, МСФО (IFRS) 4 Договоры страхования, МСФО (IFRS) 6 Разведка и оценка полезных ископаемых
39-ФЗ, 208-ФЗ, ПБУ 4/99, приказы 29н, 67н	МСФО (IAS) 33 Прибыль на акцию
ФЗ 75-ФЗ от 07.05.1998, 167-ФЗ от 15.12.2001, 173-ФЗ от 17.12.2001	МСФО (IAS) 19 Вознаграждения сотрудников
ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность, 9/99 Доходы организации, 10/99 Расходы организации	Необычные и исключительные статьи (рассматривается в МСФО 1)

Однако необходимо рассмотреть и различия в принципах.

Основным принципом МСФО является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО для правильного отражения операций или событий в отчетности следует рассмотреть вопрос: соответствует ли содержание операции или события тому, каким оно представляется на основании их юридической формы? В соответствии с РСБУ операции, как правило, учитываются строго в соответствии с их юридической формой. Например, при отсутствии надлежащей документации для списания основных средств нет оснований для их списания с баланса, несмотря на то, что руководству известно о том, что такие объекты более не существуют. Пока документы на списание не будут оформлены, такие основные средства продолжают отражаться в качестве активов в балансе организации [7].

Другим главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета, ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Одно из основополагающих допущений МСФО предписывает следовать концепции соотношения, согласно которой затраты отражаются в том же периоде, что и соответствующие доходы, а в российской системе учета затраты отражаются не раньше того, как будут выполнены определенные требования в отношении документации. Жесткая привязка к документам часто не позволяет российским предприятиям отразить все операции, относящиеся к определенному периоду, отразить все понесенные в периоде затраты. Эта разница приводит к различиям в периоде отражения операций.

Рассматривая различия в основных принципах подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО и РСБУ, можно сделать следующие выводы:

- основными задачами бухгалтерского учета в РСБУ, согласно Закону «О бухгалтерском учете», являются формирование полной и достоверной информации в отчетности, обеспечение информацией, необходимой для контроля над соблюдением норм законодательства, и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности;
- в российской практике присутствуют допущение имущественной обособленности организации, допущение последовательности применения учетной политики, в качестве основополагающих допущений они не предусмотрены МСФО;
- в российской практике большинство принципов раскрыто менее подробно, чем в МСФО;
- структура принципов в российском законодательстве не соответствует МСФО (например, ограничение уместности и надежности сформулировано как требование) собственно принципы РСБУ не представлены в каком-либо одном нормативном документе и не структурированы;
- присутствуют различия в терминологии.

В РФ принципы бухгалтерского учета сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г., Положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/2008) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и в принятой Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике. На практике существуют значительные сложности с реализацией продекларированных принципов. Эта главная проблема, которая пока остается не решенной до настоящего времени [7].

Переход системы бухгалтерского учета на принципы, закрепленные в МСФО, потребует внесения изменений в процесс подготовки и переподготовки кадров учетных работников-специалистов смежных областей экономики (аудиторов, финансистов). Для этой цели необходимо осуществить

формирование системы мониторинга содержания учебных программ, включая программы дополнительного профессионального образования.

В настоящее время в Российской Федерации существуют во многом независимые для отдельных видов налогов системы бухгалтерского учета и налогового учета.

Такое положение значительно усложняет положение экономических служб в организациях, которые вынуждают вести параллельно два учета. Прежде всего, это относится к нормам гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой закреплён порядок исчисления налога на прибыль. Необходимость ведения двойного учета связана с тем, что для целей определения налоговой базы данной главой предусматривается отличный от правил бухгалтерского учета порядок определения стоимостной оценки активов и обязательств, деления расходов на прямые и косвенные и способы их списания, свои методы определения стоимости незавершенного производства и готовой продукции. Имеются и другие принципиальные различия. Безусловно, при таком подходе увеличиваются трудовые и материальные затраты организаций на содержание экономических служб, снижается качество определения налогооблагаемой базы. Следует отметить, что налоговый учет представляет собой уже не просто процедуры влияния корректировок или ведение специальных регистров (книги покупок и продаж для исчисления НДС), а в значительной мере автономную систему учета для целей расчета налога на прибыль организаций. При этом в целях ведения налогового учета законодатель вводит обособленный понятийный аппарат, позаимствовав практически все термины из других отраслей законодательства (в частности, термины бухгалтерского учета), придав им новое значение и смысл, введя свою классификацию видов доходов и расходов в целях расчета налога на прибыль [2].

Россия, являющаяся частью мировой экономической системы, объективно обречена на использование МСФО. По этой причине все большую актуальность приобретает вопрос составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами ввиду начала формирования рыночной экономики и выходом российских предприятий на международный рынок. Возникла необходимость представления иностранным партнерам и инвесторам в понятной им форме информации о финансовом состоянии предприятия.

Одним из наиболее существенных базовых кирпичиков устойчивой финансовой инфраструктуры является четкая, понятная и общепризнанная система бухгалтерского учета и отчетности, принципы которой можно интерпретировать и применять достаточно жестко и постоянно, что будет выгодно всем основным субъектам на рынке: правительству, предприятиям, кредиторам и инвесторам.

Таким образом, построение системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности и потребностям реформируемой рыночной экономики, предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, порядка их признания и оценки, а также установления взаимосвязи между элементами финансовой отчетности [1; 8].

Данная проблема актуальна и потому, что в период функционирования планово-регулируемой экономики подлинное содержание элементов финансовой отчетности было трансформировано и, по существу, не было востребовано. Отчетность, несмотря на декларируемое требование открытости, была недоступна внешнему пользователю. Изменение в России экономических отношений, а также гражданско-правовой среды, появление под воздействием рынка новых заинтересованных пользователей и их требований к качеству отчетности вызвали необходимость насыщения ее элементов содержанием в полном соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Помимо осмысления и внедрения в российскую практику бухгалтерского учета провозглашенных в МСФО принципов учета и отчетности для успешного реформирования системы бухгалтерского учета необходимо усовершенствовать систему его нормативного регулирования, в которой важная роль отведена стандартам (в российской терминологии – положениям по бухгалтерскому учету и отчетности), призванным конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. Вместе с тем все еще остается много вопросов относительно самого предназначения единого набора высококачественных международных стандартов бухгалтерского учета. На одном конце спектра находится мнение о том, что эти стандарты могут быть приняты только для регистрации международных финансовых операций в некоторых или во всех странах. С другой стороны, международные стандарты действительно способны заменить все национальные, что приведет к принятию общего для всех государств набора стандартов. Каким бы ни было окончательное предназначение международных стандартов, их использование окажет существенное влияние на составление финансовой отчетности во многих странах, в том числе и России [2].

Многие российские компании стремятся уже сейчас предоставлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО для того, чтобы получить доступ к международным рынкам капитала, а также чтобы иметь объективную оценку своего бизнеса. Тем не менее, очевидно, что работа по переходу на МСФО еще далека от своего завершения.

Таким образом, на современном этапе реформирование российского бухгалтерского учета и отчетности – это одна из самых актуальных задач,

неотъемлемая составляющая широкого комплекса экономических преобразований.

1. Галузина С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузина, Т.Ф. Пупшис. – М.: Изд-во «Питер», 2009. – С. 272.
2. Чая В.Т. Концептуальные основы адаптации МСФО в России / В.Т. Чая [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/48827> (дата обращения 28.02.2012).
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 года) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/basics/programs>.
4. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283) [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://jurist.nm.ru/doc_government (дата обращения 27.02.2012).
5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу 2004 – 2010 гг. (одобрена приказом Министра финансов 2004 г.).
6. Соответствие российских правил ведения учета и составления отчетности и МСФО [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.msfofm.ru/pbuvsmsfo> (дата обращения 28.02.2012).
7. Различия МСФО и ПБУ. Основные различия между МСФО и российской системой учета [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://allmsfo.ru/osnovnie-razlichiya.html> (дата обращения 28.02.2012).
8. Василенко М.Е. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / М.Е. Василенко. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2006. – 120 с.

УДК 336.771

Астафурова Ирина Сергеевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Методы статистики в оценке рисков планирования на базе стандартных приложений Windows

Последовательность процесса оценки рисков от формирования информационной базы до получения рекомендаций с использованием различных методов получения информации, обработки информации и получения определённых результатов оценки рисков на базе стандартного приложения Excel.

Ключевые слова и словосочетания: стратегическое дерево целей, масштабы рисков, качество информации, матрицы направлений стратегии, модель оценки рисков.

На Дальнем Востоке и, в частности, в Приморском крае наблюдаются тяжелые социально-экономические последствия мирового кризиса. Сегодня промышленный комплекс края переживает серьёзный кризис, продолжение и усугубление которого чревато необратимой деградацией и существенным ослаблением экономической безопасности России на Дальнем Востоке.

Сложившиеся тенденции требуют научного обоснования и реализации такой государственной и региональной стратегической политики на Дальнем Востоке для отрасли материального производства, которая обеспечивала бы её ускоренное технологическое обновление с выходом на мировой уровень конкурентоспособности. Реализация такой государственной и региональной политики должна иметь продолжение на микроэкономическом уровне, т.е. на уровне предприятий, организаций, компаний в виде стратегии развития с обязательной предварительной оценкой потенциала предприятий, возможностей такой реорганизации. Проводимые в России рыночные реформы наряду с позитивными результатами в формировании механизмов территориально-отраслевого развития на базе новых экономических отношений обусловили возникновение многих проблем и негативных тенденций в использовании новых методов планирования как на макро-, так и на микроэкономическом уровне.

В современном мире в условиях сильной конкуренции на рынке товаров и услуг для любого хозяйствующего субъекта важно предвидеть ту или иную ситуацию, прогнозируя исход, и быть готовым к различным вариантам. Одна из самых актуальных задач для предприятий – реализация

планов, определяющих и обеспечивающих их преобразование и развитие. Прогрессивные российские руководители понимают, что планирование является инструментом и средством, чтобы сделать свое предприятие более успешным, при этом многие столкнулись с тем, что система управления, которую они пытались выстроить, не работает. Более того, система для поддержания требует больших ресурсов (человеческих, временных, финансовых и т.д.), тем не менее, ожидаемого эффекта компании не получают.

Планирование актуализирует рассмотрение процессов согласования целей, задач и потенциальных возможностей предприятия. В результате такого подхода можно утверждать необходимость оценки рисков реализации планов. Согласно научной литературе [1 – 4] для рядового менеджера доступны основные методы оценки, которые могут использоваться для планирования на базе стандартного приложения Windows – Excel. Возможности этого приложения открыты как начинающему пользователю персонального компьютера, так и опытному. Приложение ориентировано на пользователя, активно создающего определенные макеты для решения поставленных задач.

Для осуществления планов требуются определенные преобразования в технологическом, организационно-управленческом и других направлениях деятельности предприятий, причем необходимость всего комплекса преобразований подтверждается в выборочном обследовании предприятий Приморского края.

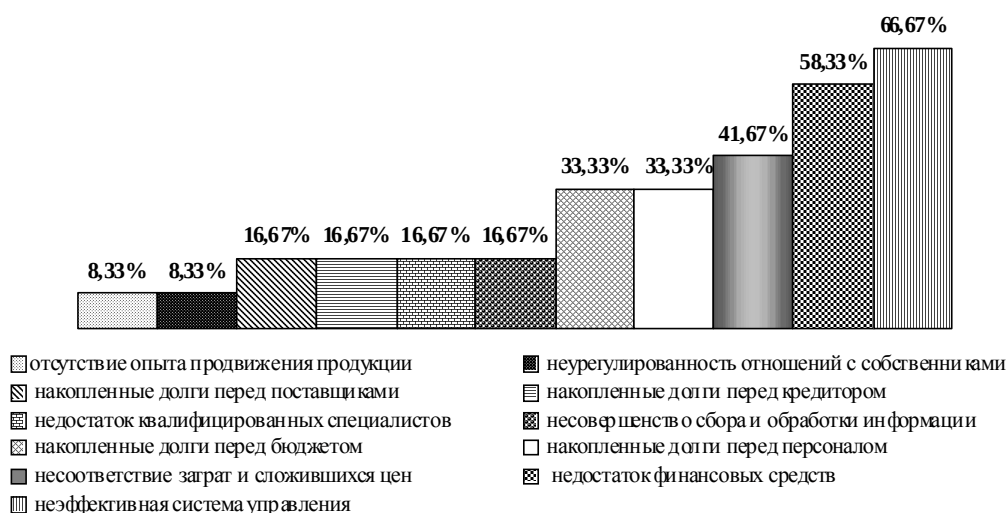


Рис. 1. Оценка проблем, мешающих предприятиям эффективно работать

Около 67% респондентов называют основной причиной существующего положения на предприятии неэффективное управление, более 58% –

устаревшие технологии и оборудование, более 40% – несоответствие затрат предприятия и сложившихся рыночных цен и т.д. (рис. 1)

Успех управленческой деятельности в значительной степени зависит от того, насколько быстро и качественно происходит обработка всей необходимой информации, движение которой осуществляется по определённым маршрутам от места составления или поступления в организацию до отправки заинтересованным организациям или сдачи на хранение в архив.

Наиболее важны для менеджера следующие знания и умения:

- осуществление системного подхода к процессу планирования деятельности конкретного хозяйствующего субъекта: сбор, представление, обработка и оценка различных информационных потоков;
- использование возможностей стандартных приложений для решения поставленных задач;
- оценка рисков планирования на основе методов статистики и выполнение определённых рекомендаций;
- построение системы оценки рисков планирования на основе полученной информации.

Планирование – это набор действий и решений, предпринятых руководством, которые ведут к разработке специфических планов. Это вызывает у менеджеров основные методологические трудности: как планировать «от базы» — знают все, а вот как выстраивать план своих текущих действий, основываясь на представлениях о будущем бизнеса, знают немногие.

Осуществление системного подхода к процессу планирования тесно связано с этапами риск-менеджмента:

1. Формирование стратегического дерева целей по направлениям стратегии (товарно-рыночная, ресурсно-рыночная, технологическая, интеграционная, финансово-инвестиционная, социальная, реструктуризации).
2. Выбор направления стратегии.
3. Выявление рискообразующих факторов для каждого направления на основе экспертной оценки менеджеров разных уровней.
4. Формирование информационной базы рисков на основе экспертной оценки менеджеров разных уровней и официальной информации по внешним рискам (уровень риска в баллах – значимость риска для стратегии, вероятность наступления – частота проявления), оценка качества информации.
5. Оценка рисков с использованием практически значимых ИТ-технологий (получение интегральной оценки и рекомендации по мероприятиям риск-менеджмента).
6. Воздействие на риск, мониторинг и корректура управленческого решения [5].

Предварительным этапом обязательно присутствует оценка качества полученной информации, которая осуществляется также с использованием приложения Excel. «Получение и обработка информации» является результатом формирования информационного пространства в процессе реализации стратегических планов, которое заключается в построении системы индикаторов для контроллинга, каналов получения достоверной и оперативной информации, методов и инструментов ее обработки, вида и формы представления и т.д. Устанавливается связь между качеством информации и вероятностью принятия некачественного решения на основе интегральной оценки, которая формируется, по нашему мнению, на базе оценки по определенным позициям. Каждая характеристика оценки информации имеет две позиции: критерий оценки качества (1 балл – информация малодостоверная, 10 баллов – абсолютно достоверная информация), важность характеристики, т.е. для принятия информации к использованию (0,1 – не существенная для использования информация, 1,0 – информация чрезвычайно актуальная). Окончательная оценка осуществляется по формуле средневзвешенной (1) с использованием специальной шкалы качества информации (табл. 1).

Таблица 1

Эмпирическая шкала оценки качества информации

Значение интегральной оценки	Качественная оценка	Характеристика
9 – 10	Очень высокая	Вероятность учета всех факторов, негативно влияющих на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, очень высока. Решение принимается
8 – 9	Высокая	Вероятность учета около 90% факторов, негативно влияющих на деятельность предприятия, очень высокая. Решение принимается
7 – 8	Умеренная	Вероятность учета большей части факторов, негативно влияющих на деятельность предприятия. Решение принимается
5 – 7	Средняя	Существует возможность реального ограничения количества факторов. Решение принимается после детального анализа и повышения качества информации
3 – 5	Минимальная	Вероятность учета негативно влияющих факторов очень мала. Решение может приниматься только после повышения качества информации
1 – 3	Критическая	Вероятность потери информации о негативно влияющих факторах очень высока (близка к 1) или информация отсутствует. Решение не принимается

Данная таблица позволит проанализировать любую информацию о процессах, происходящих как внутри предприятия, так и во внешнем его окружении, наглядно убедиться в ее качестве. «Критерий оценки» обозначает качество информации: чем информация качественней, тем выше балл ей присваивается. «Важность характеристик» представляет собой вес этого показателя в системе выбранных характеристик ($\sum f_i = 1$).

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^8 x_i f_i}{\sum_{i=1}^8 f_i} = 1 \div 10 \text{ баллов.}$$

Оценивать комплексно качество информации можно с использованием шкалы, причём качество информации по такой методике оценивается в соответствии с качеством источника.

Источниками и методами получения информации являются следующие:

- 1) первичные документы управленческой и финансовой отчетности;
- 2) данные ежеквартальных и годовых финансовых отчетов;
- 3) диаграммы организационной структуры предприятия;
- 4) карты технологических потоков производственных процессов;
- 5) стандартизированный опросный лист;
- 6) инспекционные посещения производственных подразделений;
- 7) консультации специалистов в данной технической отрасли;
- 8) экспертиза документации консалтинговыми фирмами;
- 9) пресса и печатные издания – традиционно наиболее ёмкий и широко используемый метод получения информации;
- 10) данные операторов партнёров;
- 11) использование косвенных признаков (метод сопроцессов);
- 12) агентурные методы – платное систематическое выполнение человеком заданий в ваших интересах.

Очевидно, что половина источников (1 – 4, 6, 8) – источники информации самого высокого класса, другая их часть зависит от квалификации респондента (5, 7, 10 – 12), только для одного источника качество (9) зависит от выбора средства массовой информации (СМИ). Пренебрежение качеством информации может служить дополнительным источником риска, предлагаемые требования к качеству информации позволят уменьшить вероятность принятия некачественного решения на основе уменьшения некачественной информации.

Представление поэтапного системного подхода к планированию и оценке отдельных направлений планирования позволило построить макет файла на базе приложения Excel (рис. 2), содержащий листы матриц (с гиперссылками) для оценки факторов, определённых экспертами или официальными средствами массовой информации.

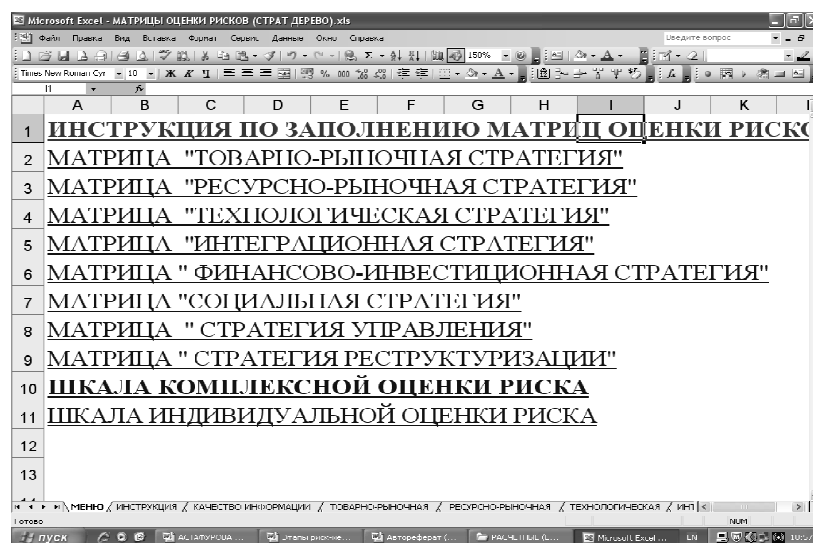


Рис. 2. Книга матриц оценки рисков по направлениям стратегического дерева целей

Предпринимаемые попытки формирования стратегий и стратегических планов развития для Приморского края и г. Владивостока [6] позволяют актуализировать тему стратегического планирования развития как для определённого направления планирования, так и для комплексного плана по всем стратегическим направлениям.

Риск – это объективная невозможность, неспособность и (или) неумение организации избежать либо минимизировать угрозы своему бизнесу, уменьшив неопределенность во внешней и внутренней среде с помощью принципа опережающего отражения. Как известно, принцип опережающего отражения в менеджменте – это совокупность действий организации по выявлению угроз во внешней и внутренней среде и их преодолению путем перманентного превентивного обновления своих структур и инноваций на всех этапах ведения бизнеса. Данный принцип реализуется в полной мере при эффективном управлении тремя ключевыми ресурсами промышленных предприятий: информацией, персоналом и временем [7]. В предлагаемой формулировке очевидным является то, что риск – это результат, причём через числовую оценку факторов его характеристика формируется как определённый качественный показатель.

Качественная оценка риска является наиболее сложным этапом в проведении общего анализа степени риска от определенного направления деятельности фирмы. Его главная задача состоит в определении факторов риска, выявлении направлений деятельности и этапов, на которых может возникнуть риск. Таким образом, на протяжении качественного анализа устанавливаются потенциальные области риска и после этого идентифицируются все возможные риски.

Качественная оценка (или анализ) представляет собой расчет определённых показателей, сформированных на основе экспертных оценок, выполненных группой компетентных специалистов в соответствии с разработанной шкалой уровня риска, или с периодичностью, определенной участниками проекта, осуществляет определение видов риска и их идентификацию, учет факторов, влияющих на уровень риска при ведении определенной предпринимательской деятельности [8].

Можно утверждать, что наиболее объективной оценкой рисков будет комбинированная оценка масштабов риска, которая представляет собой не что иное, как сочетание количественной и качественной оценки, их взаимодействие. На практике разделение на качественную и количественную оценки риска выполнить достаточно трудно, так как они не могут существовать отдельно, а являются взаимосвязанными и ориентированными, в конечном счете, на комплексную оценку рисков стратегических направлений развития предприятия [9].

Microsoft Excel - МАТРИЦЫ ОЦЕНКИ РИСКОВ (СТРАТ ДЕРЕВО).xls

ФайлПравкаВидВставкаФорматСервисДанныеОформлениеСправка

Вводите запрос

Д21

ОЦЕНКА ФАКТОРОВ СПРОСА (ТОВАРНО-РЫНОЧНАЯ) СТРАТЕГИЯ

А	В	С	Д	Е	Ж	З	И
	Фактор	Числовая оценка (взвешенная)	Уровень риска в баллах	Мероприятия в качестве ответа для отдельных рисков	Характеристика риска	Масштабы риска	
1	А	1	2				
3	Завышенная оценка потенциальной длительности данного уровня спроса и роста спроса на услуги судостроения	0,9	9	Решение может формироваться только после тщательной аналитической работы специалистов высшего класса на основе сопоставления (разделение риска) между участниками проекта, диверсификация (распределение инвестируемых средств между различными объектами вложения).	Высокие факторы являются негативными по ИУ.	Очень высокие	
4							
5	Невозможность обеспечить лидерство по качеству услуг (сроки, гарантийные обязательства, технический уровень и уникальность)	0,9	8	Решение может формироваться после аналитической работы специалистов предприятия с использованием традиционных и инновационных информационных ресурсов, распределение риска во времени и пространстве между участниками проекта (подразделениями предприятия или членами проектного коллектива).	Фактор на 75% негативно влияет на проект.	Умеренные	
6							
7	Излишняя уверенность в том, что предприятие может решить большинство проблем, связанных со своим производством	0,5	1	Решение принимается с использованием детального мониторинга процесса по ключевым показателям.	Высокие факторы являются положительными	Практически отсутствуют	
8							
9	ИТОГОВАЯ ВЗВЕШЕННАЯ ОЦЕНКА РИСКА		7,964912381				
10	Мероприятия менеджмента						
11	Решение может формироваться после аналитической работы специалистов предприятия с использованием страховочных и пополнения информации о процессе, распределение риска во времени и пространстве между участниками проекта (подразделениями предприятия).						
12							

Итого

Готово

ПУСК

АСТАФУРОВА Галина...

Этапы риск-менедж...

Астафурова (22.11...

Microsoft Excel - МАТ...

EN

11:02

Рис. 3. Фрагмент листа оценки товарно-рыночной стратегии по факторам спроса

Выбор верных методов оценки риска критичен для всего остального, обычно используют один из трех основных подходов – базу данных, алгоритм или матрицу. Понимание сильных и слабых сторон каждого метода необходимо для определения того, какая из техник будет наиболее ценной для организации [10].

Каждое из направлений стратегии проходит этапы, обозначенные в выше приведённом перечне этапов риск-менеджмента. Результаты

оценки товарно-рыночной стратегии по факторам спроса представлены на рис. 3.

Содержимое каждой матрицы имеет следующую структуру:

- фактор (его формулировка может быть выполнена либо по рекомендации эксперта, либо из официальных источников: научная или специальная литература);
- вероятность появления события заимствована из двух источников: специальной литературы; проведённого ранее исследования на частоту появления события (фактора);
- уровень риска в баллах выставляется экспертом на основе собственного практического опыта с учётом мнений специалистов или на основе оценок только специалистов в исследуемой области.

Результатом окончательной оценки представляются три позиции: характеристика риска, его масштабы и рекомендуемые мероприятия, причём рекомендуемые мероприятия могут быть представлены для отдельных рисков и основываются на шкалах комплексной и индивидуальной оценки риска.

Скоринговый (шкальный) анализ ключевых показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность, показал, что обследованные предприятия (более 34% от общего числа предприятий) относятся либо к группе предприятий особого внимания, так как возникает риск при взаимоотношениях с ними, либо к группе предприятий высочайшего риска, практически неплатёжеспособных, либо к предприятиям, являющимся практически банкротами. Основная часть предприятий (более 90%) относится к группе предприятий особого внимания, что говорит о том, что предприятия ещё не безнадёжны с точки зрения их преобразований в соответствии со «Стратегией развития».

Обобщая всё выше описанное можно сделать следующие предложения:

- следует создать реально действующую модель оценки рисков, обеспечивающую реализацию стратегических целей предприятия, которая дает определенные гарантии достижения целей, такая модель должна быть мобильной, быстро настраивающейся в зависимости от изменившейся ситуации, простой в использовании, обеспечивающей методику оценки риска, позволяющей облегчить выбор решения о воздействии на риск на основе научно обоснованного подхода;
- стратегическое дерево отдельного предприятия должно формироваться на основании конкретных целей, которых предприятие хочет достичь;
- формирование перечня рисков экспертами на основе предлагаемого списка рискообразующих факторов, который готовят риск-менеджеры на базе «ветвей» стратегического дерева целей.

Практические методики комплексной оценки рисков могут представлять собой следующую последовательность шагов:

- расчет или получение значения ключевого индикатора реализации стратегии;
- сравнение значения фактического показателя с запланированным;
- задание вероятности наступления нежелательного развития событий (НРС) и уровня значимости риска на основе отклонения от запланированного значения индикатора;
- получение результатов индивидуальной и комплексной оценки рисков;
- принятие решения и осуществление мероприятий менеджмента.

Модель оценки рисков, которая обеспечивает мониторинг процесса реализации, по нашему мнению, должна содержать последовательность таких шагов:

1. Стартовая оценка рисков.
2. Пошаговая оценка рисков.
3. Заключительная оценка рисков.

Практическая реализация этой последовательности делает очевидным использование единой методологии оценки рисков, которая сводится к формированию перечня рисков, источников информации, выбору критериев оценки рисков, выбору методов оценки каждого риска и комплексной оценки рисков направлений стратегии. Именно такой подход позволит обеспечить корректный учёт, оценку риска и выбор воздействия на него.

Эксперты осуществляют качественную и количественную оценку рисков, риск-менеджеры вносят средние величины риска в созданный файл «Матрицы оценки рисков (страт дерево)» и выдают результаты в виде рекомендаций общего характера. Практически на всех этапах, за исключением последнего, исполнителями являются риск-менеджеры, которые осуществляют мониторинг событий, выполняют сопроводительные процедуры (расчет средних вероятностей и уровней риска) и рекомендации, кроме этого, они выполняют еще и консалтинговые функции.

Оценка каждого риска и комплексная оценка рисков стратегического направления осуществляются на основе расчета:

- а) индивидуальной оценки риска

$$R_i = r_i \times p_i,$$

где R_i – индивидуальная оценка масштабов риска,

p_i – вероятность наступления i -го нежелательного развития события (НРС),

r_i – уровень (ранг) i -го риска;

б) комплексной оценки риска

$$\bar{R} = \frac{\sum_{i=1}^n r_i \cdot p_i}{\sum_{i=1}^n p_i},$$

где $\bar{R}$ – величина комплексной оценки масштабов риска,

n – количество факторов.

После автоматической оценки риска предлагаются: характеристика риска; масштабы риска; общие приемы управления как для отдельного риска, так и для группы рисков данного направления. Результаты оценки, выдаваемые информационной системой, носят рекомендательный характер воздействия на риск руководителям различных уровней на предприятии и содержат метод управления риском или рисками как наиболее эффективный метод в данной ситуации.

Очень важным для всех шагов является выбор методики оценки рисков, которая может базироваться на расчёте интегральной оценки. Значения интегральной (комплексной) оценки рисков можно соотносить со «Шкалой оценки рисков», которая содержит характеристику и масштабы риска целиком для всех рисков соответствующего стратегического направления и, поскольку является усредненной величиной, демонстрирует общую закономерность этих показателей риска, отражая то общее, что содержится в каждом из рисков этого направления стратегии. Рекомендации носят общий характер, позволяющий современному менеджеру реализовать эффективный метод воздействия на риски.

1. Хорев А.И. Мониторинговый анализ как информационная основа социально-экономического управления предприятием / А.И. Хорев, В.П. Воронин // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 3.

2. Старовойтов М.К. Практический инструментарий организации управления промышленным предприятием / М.К. Старовойтов, П.А. Фомин. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 396 с.

3. Астафурова И.С. Статистика: учеб. пособие / И.С. Астафурова. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2010.

4. Гусаров В.М. Статистика / В.М. Гусаров. – М.: «ЮНИТИ-ДАНА», 2008.

5. Астафурова И.С. Совершенствование организации и методов оценки рисков стратегии развития судоремонтных предприятий (на примере Приморского края): автореф. дис. ... канд. экон. наук / И.С. Астафурова. – Владивосток: Изд-во Дальневост. ун-та, 2006.

6. Дарькин С.М. Стратегия развития Приморского края до 2025 г. / С.М. Дарькин // Деньги и кредит. – 2008. – №8.

7. Кривошеев С.С. Управление промышленными предприятиями с учетом факторов хозяйственного риска: автореф. дис. ... канд. экон. наук / С.С. Кривошеев. – Орел, 2003.
8. Качественный анализ рисков / Qualitative Risk Analysis [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://eldorado73.narod.ru/>.
9. Информационная база данных по регионам: стратегические риски, отраслевой перечень предприятий региона [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.adwin.ru & region=8060, www.516.ru.
10. Как лучше оценить риск в Вашей организации?: материалы портала «Франклин&Грант. Финансы и аналитика» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.franklin-grant.ru>.

Ослопова Марина Владимировна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Влияние изменений в финансовой отчетности на формирование аналитической информации

В статье рассматривается, каким образом нововведения, определенные Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», повлияют на состав и структуру статей и разделов отдельных отчетов, представляемых внутренним и внешним пользователям, а также на формирование финансовых показателей и результаты финансового анализа деятельности компаний.

Ключевые слова и словосочетания: бухгалтерская финансовая отчетность, аналитическая информация, достоверность, пользователи финансового анализа, методика анализа, управленческие решения, ликвидность, платежеспособность.

В настоящее время роль анализа, как экономического (для внутренних целей), так и финансового (для внешних пользователей), в управлении компанией неуклонно растет. Анализ, выступая одной из ключевых функций менеджмента, позволяет не только оценить текущее состояние компании, но и спрогнозировать ее дальнейшее развитие, в связи с чем важным условием получения в ходе анализа объективных, а главное действенных результатов и рекомендаций является формирование достоверной информационной базы, отражающей действительность и характеризующейся достаточной степенью аналитичности и глубины.

Особое внимание следует уделить финансовому анализу, поскольку данный вид в большей степени ориентирован на большой круг внутренних и внешних пользователей с различными целями и информационными потребностями.

Так, интерес у собственников вызывает достаточно широкий спектр вопросов: способность компании наращивать свой имущественный потенциал, возможные перспективы расширения масштабов деятельности, осуществление деятельности на основе принципа «эффективности», потенциальная привлекательность для контрагентов и инвесторов.

Инвесторов, вкладывающих в компанию капитал, безусловно, интересует результативность данных вложений. В данном случае эффективность деятельности, выражающаяся в получении и наращивании прибы-

ли, оптимальной структуре капитала, а также возможность окупить вложенные в бизнес средства позволят инвестору принять решение о финансировании инвестиционных проектов.

Контрагенты компании (поставщики, покупатели, заказчики) оценивают степень деловой активности компании, а также возможность своевременного исполнения обязательств перед ними.

Банки и кредитные учреждения в первую очередь оценивают степень риска невозврата выдаваемых сумм на основе способности компании в полном объеме и в указанные сроки погашать свои обязательства исходя из имеющихся источников.

Следовательно, каждая из групп пользователей результатов финансового анализа должна иметь возможность по доступным данным оценить требуемые показатели.

Важно отметить, что достижение целей анализа во многом определяется качеством имеющейся информации. К наиболее важным требованиям, которым должна отвечать аналитическая информация, относят:

- достоверность,
- релевантность,
- надежность,
- интерпретируемость [3].

Аналитическая информация может считаться достоверной в том случае, если она отражает реальную, соответствующую действительности, экономическую сущность операций организации, а не их формальную сторону.

Релевантность аналитических данных достигается при условии, что информационные потоки своевременны, характеризуются прогностической ценностью, т.е. дают возможность пользователю с большой долей вероятности предсказать дальнейшие перспективы деятельности компании, а также представлены в оценке и виде, пригодном для использования в аналитическом исследовании.

Надежной можно считать такую аналитическую информацию, которая может быть проверена и подтверждена, а также в максимальной степени лишена субъективизма.

Интерпретируемость информации в аналитических исследованиях определяется степенью ее восприятия и понятности, которые достигаются в том случае, когда содержание, сущность показателей, порядок их формирования и отражения четко и ясно сформулированы.

Таким образом, широкому кругу пользователей аналитической информации важно правильно подойти к ее формированию. В противном случае достаточно трудоемкий процесс финансового анализа не принесет ожидаемой пользы.

Основным информационным источником при проведении финансового анализа является бухгалтерская финансовая отчетность. Произшедшие изменения в формировании и отражении показателей бухгалтерской финансовой отчетности, в частности бухгалтерского баланса, начиная с отчетности 2011 года, которые определены приказом №66н от 2 июля 2010, с точки зрения проведения аналитического исследования можно оценить неоднозначно.

Остановимся на положительных изменениях.

В качестве положительного момента, безусловно, следует отметить, что в новой форме бухгалтерского баланса сведения об остатках имущества и обязательств теперь приводятся не на начало и конец отчетного периода, а на три даты:

- по состоянию на отчетную дату отчетного периода,
- на 31 декабря предыдущего года,
- на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Данное новшество в большей степени отвечает требованию прогностической ценности и с позиции проведения аналитического исследования позволит, на наш взгляд, более объективно оценить сложившиеся тенденции в формировании имущества и источников его финансирования.

Кроме того, при расчете ряда показателей оценки деловой активности (в частности отдачи фондов, оборачиваемости, рентабельности) повышается степень соответствия методике их расчета, так как имеется возможность вычислить необходимые средние значения показателей.

Одновременно аналитик имеет возможность оценить наметившийся тренд в развитии компании, формировании и оценке ресурсов и источников их финансирования. Ранее для этого требовалось, как минимум, иметь в наличии баланс не только на отчетную дату, но и за предшествующий период.

Таким образом, у пользователей есть возможность более качественно проанализировать структуру активов и капитала и оценить тенденции имущественного положения и деловой активности компании глубже и более точно, чем это было возможно ранее.

Однако хотелось бы более подробно остановиться на изменениях в балансе, которые, на наш взгляд, усложнили процесс получения объективной аналитической информации и снизили степень полезности баланса с позиции пользователей результатов анализа.

В первую очередь, представление ряда статей без прежней степени детализации снижает степень информативности для аналитика об особенностях финансово-хозяйственной деятельности.

Кроме того, укрупнение таких статей, как «Запасы» и «Дебиторская задолженность», не позволит без дополнительных расшифровок провести

в полной мере оценку ликвидности баланса компании, а значит, оценить степень ее платежеспособности.

Напомним, что методика оценки ликвидности баланса базируется на группировке имущества компании в зависимости от скорости его превращения в денежные средства и источников финансирования компании в зависимости от срочности их погашения [2, 3].

Несмотря на то, что общепринятая методика группировки активов по степени ликвидности предполагает отнесение запасов в одну группу (группу «Медленно реализуемые активы») [1, 2], на практике возможны ситуации, когда некоторые виды запасов могут быть более ликвидными по сравнению с другими видами, а соответственно, могут быть отнесены в группу «Быстро реализуемые активы». Тем не менее, отсутствие расшифровки по элементам затрудняет и даже может исказить оценку ликвидности имущества.

Следует также остановиться на том, что при оценке деловой активности аналитики, прежде всего, оценивают скорость оборота средств. Другими словами, возникает необходимость выяснить, на каком этапе производственно-хозяйственного цикла происходит замедление оборачиваемости, иначе говоря, какой вид запасов стал оборачиваться медленнее, а соответственно, требует более качественного управления. В данном случае на основе предлагаемой формы баланса сделать это невозможно.

Проблематичная ситуация складывается и при анализе дебиторской задолженности. Новая форма бухгалтерского баланса не предполагает дополнительную расшифровку дебиторской задолженности, то есть дебиторская задолженность отражается по одной и той же статье как долгосрочная, так и краткосрочная.

Методика анализа предполагает отнесение данной статьи в группу «Быстро реализуемые активы». При этом вероятность обращения в денежные средства задолженности сроком погашения менее года и более года различна. Как правило, долгосрочная дебиторская задолженность является просроченной и достаточно проблематичной к истребованию. Компании ведут учет такой задолженности в течение трех лет до момента истечения срока исковой давности. Таким образом, степень ее ликвидности достаточно низкая. Именно поэтому в последнее время многие аналитики вполне правомерно включали такую задолженность в группу «Трудно реализуемые активы». В соответствии с изменениями, начиная с отчетности 2011 года, достаточно сложно определить величину действительно реальной к взысканию задолженности и задолженности, которую нельзя рассматривать как потенциальный источник наиболее ликвидных средств и учитывать при оценке платежеспособности компании.

Кроме того, объединение по данной статье негативно скажется на оценке операционного цикла, при расчете которого будет учитываться величина, реально не участвующая в хозяйственном обороте компании.

Резюмируя вышесказанное, следует отметить, что если в распоряжении аналитика имеются лишь данные, приведенные в новой форме баланса, то объективно определить степень ликвидности активов достаточно проблематично.

Также на наш взгляд, снижается степень объективности аналитической оценки в связи с укрупнением статьи «Кредиторская задолженность». В предлагаемой форме баланса нет возможности оценить так называемое ее качество. Например, очевидно, что не в равной степени можно оценить задолженность, в структуре которой наибольший удельный вес приходится на задолженность перед бюджетом либо на задолженность перед поставщиками. В первом случае несвоевременность расчетов свидетельствует о существенных финансовых затруднениях в компании и дает пользователю понять, что они могут усугубиться, так как рост данной задолженности чреват штрафами и пенями, списанием задолженности в безакцептном порядке, судебными разбирательствами, что еще больше снизит степень платежеспособности компании. Во втором случае при невозможности своевременного погашения задолженности перед контрагентами имеются механизмы урегулирования таких ситуаций в досудебном порядке без дополнительных финансовых потерь.

Следует отметить, что приказом №66н регламентируется, что компании самостоятельно определяют степень детализации показателей исходя из критерия существенности. При этом границы данного критерия не определены, следовательно, суждение о существенности носит исключительно субъективный характер.

В первичном контексте существенность (материальность) выступает как значимость, фундаментальность, важность [6].

Существенность заключается в том, что наличие информации в искаженном виде либо отсутствие необходимой информации после ее аналитической обработки может повлиять на решения заинтересованных пользователей [5].

Информация рассматривается как существенная (и поэтому ее отражение необходимо), если знание этой информации может быть важным для пользователей бухгалтерских отчетов [7].

Исходя из представленных определений, существенность аналитических данных будет определяться значимостью, важностью при принятии управленческих решений. Критерием существенности можно считать значительное суммовое выражение показателя. Так, существенной может рассматриваться любая крупная (в рамках общей финансовой картины) статья. Например, если сырье составляет 35% от общей валюты баланса,

то очевидно, что отражение данной статьи в балансе важно для принятия решений пользователями, например собственником или аналитиками, и, следовательно, статья является «существенной».

При этом важно понимать, что степень существенности того или иного показателя будет определяться не только размером, но и экономической сущностью показателя, которая обусловлена конкретными условиями хозяйствования, масштабами деятельности и т.п.

Таким образом, определяющими условиями при установлении степени существенности статьи отчетности будут размер статьи, ее экономическая природа, комбинация этих двух факторов.

Следовательно, возможны ситуации, когда одна группа пользователей может посчитать уровень показателя в 10% существенным, а другая группа показателей игнорировать его с точки зрения существенности. Такая ситуация приведет к вуалированию и, возможно, даже к сознательному искажению данных, анализируя которые пользователь не получит реальной картины.

Таким образом, оценка проведенных изменений в части отражения показателей в отчетности начиная с 2011 года выявила ряд проблем, с которыми могут столкнуться пользователи аналитической информации. Кроме того, субъективный подход и отсутствие четких границ при установлении уровня существенности статей баланса может привести к искажению реальной картины, сложившейся в компании.

1. Ильшева Н.Н. Анализ финансовой отчетности: учебник для студентов вузов / Н.Н. Ильшева, С.И. Крылов. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2011. – 480 с.

2. Пожидаева Т.А. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов вузов / Т.А. Пожидаева. – 3-е изд., стереотип. – М.: КНОРУС, 2010. – 320 с.

3. Варкулевич Т.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учеб. пособие: в 2 ч. / Т.В. Варкулевич, Т.В. Терентьева. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2009. – 266 с.

4. Виноходова А.Ф. Существенность и качество информационного обеспечения экономического анализа / А.Ф. Виноходова, И.Н. Марченкова // Фундаментальные исследования. – 2009. – №1. – С. 52 – 53.

5. Маркарьян Э.А. Финансовый анализ: учеб. пособие / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2009. – 264 с.

6. URL: <http://dictionary-economics.ru/word>

7. URL: http://www.doclist.ru/slovar/suschestvennost_uchetnoj_informatsii.html

Варкулевич Татьяна Владимировна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Внутренний аудит в системе управления финансовой устойчивостью организации

Данная статья посвящается вопросам актуальности формирования внутреннего аудита в системе управления организацией, который в современных условиях хозяйствования можно рассматривать как один из наиболее действенных инструментов повышения стабильности бизнеса, его конкурентоспособности и устойчивого развития, а, следовательно, обеспечения его экономической эффективности.

Ключевые слова и словосочетания: *внутренний аудит, анализ, эффективность, предприятие, инструменты, конкурентоспособность, финансовая устойчивость, оценка, принципы, методика.*

Независимо от видов и масштабов деятельности любого субъекта хозяйствования генеральная цель сводится к обеспечению его стабильного, надежного и максимально эффективному функционированию, созданию высокого потенциала развития и роста в будущем, а, следовательно, его финансовой устойчивости.

Как экономическая категория финансовая устойчивость управляема. Функции управления ею в условиях существования предприятия, ориентированного на эффективное и стабильное развитие, включают:

- 1) проведение анализа состояния финансовой устойчивости и независимости;
- 2) формирование эффективных информационных систем, обеспечивающих возможность оценки и обоснования альтернативных вариантов управленческих решений предприятия;
- 3) разработку системы планирования финансовой стабильности предприятия.

В современных условиях хозяйствования существует немало угроз финансовой независимости предприятия.

Некоторые из них находятся вне зоны влияния организации, например:

- экономика РФ, нестабильно развивающаяся, построенная на конкуренции и до сих пор находящаяся в стадии становления, в условиях слабо отрегулированного, постоянно изменяющегося правового поля;

- недостаточно разработанная система правовой защиты интересов российских предпринимателей;
- сложившаяся под влиянием кризисных явлений в экономике демографическая ситуация: многих коснулась проблема необходимости сокращения рабочих мест или снижения заработной платы.

Между тем финансовая независимость организации может быть серьезно подорвана изнутри.

По данным практического журнала в области управления финансами компаний «Финансы: стратегия и тактика» ежегодно из-за злоупотреблений, невнимательности или недостаточной компетенции со стороны своих сотрудников компании теряют сотни тысяч рублей, в крупных же предприятиях счет идет на миллионы.

Как правило, подобные прецеденты проявляются в действиях, которые можно выделить в две группы:

1. Мошенничество – преднамеренные действия, совершаемые лицами из числа сотрудников субъекта, повлекшие за собой негативные явления.

Может выражаться в:

- манипуляции, фальсификации или изменении учетных записей;
- незаконном присвоении активов;
- сокрытии или пропуске информации об операциях или активах;
- сознательно неверном применении учетной политики.

2. Ошибки – непреднамеренные погрешности, допущенные в управлении: просчеты, упущение фактов хозяйственной деятельности или их неверная интерпретация.

Стремление собственников бизнеса сэкономить средства, в том числе на содержание штата сотрудников, приводят сегодня к тому, что на менеджеров возлагаются функции, традиционно не свойственные тем или иным звеньям управления. Это приводит к невозможности качественно обеспечить выполнение его прямых обязанностей и способствует возникновению вероятности осуществления ошибочных действий и неверных решений и, как следствие, иных более серьезных неблагоприятных событий. Зачастую их последствиями являются налоговая, административная и даже уголовная ответственность.

При этом действующие системы управленческого и бухгалтерского учета зачастую не позволяют выявить незапланированные расходы, вызванные последствиями описанных выше действий главным образом ввиду неэффективности их функционирования и отсутствия адекватных мер контроля за ними.

В свете вышесказанного актуальной задачей, которую должно решать любое предприятие, будь то субъект малого, среднего или крупного бизнеса, является оценка рисков и прогнозирования своего состояния с точки зрения выполнения свойственных ему функций, принятия мер их защиты

от воздействия различных внутренних и внешних факторов. При этом в современных условиях предпринимателю важно не просто предпринимать попытки избегать риска, а предвидеть его, одновременно стремясь снизить до приемлемо низкого уровня. Для этого необходим постоянный, действенный и своевременный контроль над деятельностью компании в целом, её подразделений и сотрудников посредством правильно поставленной экономико-правовой составляющей ее деятельности, бухгалтерского учета и отчетности.

В сложившихся условиях одним из наиболее действенных инструментов, позволяющим снизить риск возникновения негативных фактов деятельности, с одной стороны, и выявить возможности повышения эффективности бизнеса, а, следовательно, обеспечения его финансовой стабильности – с другой, может стать внутренний аудит.

Внутренний аудит в системе финансового контроля субъектов хозяйствования – понятие не новое, однако как самостоятельная система он привлек к себе особое внимание лишь недавно и является одним из немногих доступных на данный момент и в то же время недооцененных ресурсов [1].

Через громких корпоративных скандалов, прокатившихся по США и странам Евросоюза, позволяет считать, что институт внешнего аудита может давать серьезные сбои, вследствие которых терпят банкротство даже очень крупные субъекты хозяйствования [2]. Кроме того, происходящие в последнее время изменения в области законодательного регулирования аудиторской деятельности и усложнение процедуры аттестации аудиторов неизбежно приведут к тому, что проведение инициативной аудиторской проверки для субъектов малого бизнеса станет слишком дорогим «удовольствием», это, на наш взгляд, в самом ближайшем будущем способно лишь укрепить позиции внутреннего аудита. Уже сегодня наличие в компании системы внутреннего аудита, охватывающей все аспекты деятельности компании, признак хорошего корпоративного управления, к тому же это положительный сигнал для потенциальных инвесторов и кредиторов, повышающий инвестиционную привлекательность компании и её финансовую устойчивость.

Таким образом, внутренний аудит, с одной стороны, является завершающей стадией управления финансовой устойчивостью организации, а с другой – его необходимым условием. К сожалению, даже очень крупные, активно развивающиеся, нацеленные на диверсификацию деятельности компании нередко упускают из вида внутренний финансовый контроль. Практика свидетельствует, что потери компании от отсутствия контроля финансовой деятельности могут составлять до 25%, о чём зачастую даже неизвестно финансовому менеджменту [3].

Таким образом, под внутренним аудитом мы понимаем систему оценки разных сторон деятельности организации, охватывающую производственную и сбытовую деятельность, учёт, анализ и контроль как интегральную функцию, способствующую предотвращению возникающих в результате этой деятельности рисков и их финансовых последствий.

Основная его цель – обеспечение контроля над различными звеньями системы управления по всем направлениям деятельности, а трансформация внутреннего аудита в инструмент оценки рисков предопределяет смещение акцентов от оценки отдельных операций к оценке рисков в деятельности организации в целом.

При этом в области управления рисками специалисты внутреннего аудита решают следующие задачи:

- предоставляют аудиторские рекомендации, позволяющие предотвратить риск или снизить его до приемлемого уровня;
- проводят оценку надежности и эффективности системы управления рисками;
- помогают менеджменту компании в разработке и внедрении системы управления рисками компании [4].

Исходя из вышесказанного, главными задачами, стоящими перед системой внутреннего аудита, должны быть определены:

- помощь руководителям подразделений и финансовому менеджменту организации в обеспечении финансовой устойчивости и стабильности, в аккумулировании ресурсов для выполнения тактических и стратегических целей;
- анализ и оценка деятельности функциональных подразделений, снабжение менеджеров результатами проводимого анализа и рекомендациями;
- предотвращение нарушений и злоупотреблений (неизбежных при отсутствии систематического подхода к работе с финансами) путём анализа функционирования системы управления финансами и её отдельных звеньев, выявления и устранения недостатков в работе подразделений и компании в целом.

Организация внутреннего аудита как функции управления финансовой устойчивостью подразумевает регламентацию деятельности, определение прав, обязанностей и ответственности специалистов, квалификационных требований, взаимоотношений с подразделениями и персоналом вуза.

Эффективность внутреннего аудита напрямую зависит от формулирования и выполнения следующих основных требований к организации внутреннего контроля в организации.

1. Определение целей, задач и документов, регламентирующих деятельность внутренних аудиторов.

В компании должно быть создано и принято к исполнению Положение «О внутреннем аудите», определяющее место внутреннего аудита в системе управления, его цели, задачи и функции, состав контролирующей группы, её обязанности и ответственность, а также взаимоотношения между подразделениями.

2. Создание в организации департамента или специального отдела внутреннего контроля.

Грамотная организация контрольного процесса и чёткая координация действий его участников позволяют проводить проверку на высоком уровне с соблюдением основополагающих принципов, например, независимость, объективность, честность и компетентность.

Поэтапная схема внутреннего аудита представлена в табл. 1.

Таблица 1

Последовательность проведения внутреннего аудита

Этапы работ	Содержание	Источник информации
1	2	3
1. Подготовка к проведению внутреннего аудита	Установление основных показателей и критериев, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации в целом или ее подразделений. Оценка системы управления ресурсами компании	Беседы с руководителями, менеджерами и специалистами подразделений; плановые показатели их доходов и расходов, отчёты экономических служб
2. Сбор информации, составление плана и программы внутреннего аудита	Получение необходимой информации по направлениям проверки. Составление графика работ и распределение обязанностей между персоналом, участвующим в проверке. Утверждение состава рабочей документации (тесты, анкеты и др.)	Внутренние нормативные документы: - инструкции по планированию, нормированию, ценообразованию, учётная и финансовая политика; - внутренняя отчётность, отчёты менеджеров по направлениям деятельности; - результаты предыдущих проверок
3. Процесс выполнения аудиторских процедур	Определение методов получения доказательств по каждому аспекту в рамках проведения контрольных действий. Получение необходимой информации (доказательств) и её систематизация	Первичные документы, хозяйственные операции. Учётные регистры. Планы и бюджеты, сметы, внутренняя и внешняя отчётность. Беседы с персоналом, их опрос по приоритетным направлениям проверки

Окончание табл. 1

1	2	3
4. Обсуждение предварительного заключения по результатам внутреннего контроля и предложений по исправлению недостатков с руководством компании, функциональными подразделениями и Корпоративным центром	Представление предварительного заключения и предложений по устранению недостатков в финансово-хозяйственной деятельности подразделений. Получение дополнительной информации для обоснования выводов аудиторов по результатам проверки	Доказательства, собранные в результате проведения внутреннего аудита. Рабочая документация аудиторов, сформированная в ходе осуществления контрольных действий
5. Подготовка и выдача отчёта специалистов по результатам внутреннего аудита с предложениями и рекомендациями по результатам проверки	Систематизация выводов и заключений по направлениям проверки деятельности подразделений. Формулировка обобщающих выводов	Свидетельства аудиторов по результатам проверки. Протокол обсуждения предварительного заключения. Предложения и замечания специалистов по внутреннему контролю

На первом этапе устанавливаются показатели уровня доходов и расходов подразделений в рамках реализации их функционала и критерии, характеризующие систему управления финансовыми ресурсами. На основании плановой и отчётной информации определяются цели и задачи проверки.

На втором этапе по задачам проверки составляется план-график с указанием сроков выполнения контрольных процедур, распределяются обязанности между сотрудниками.

Третий и четвёртый этапы – непосредственно процесс проверки, т.е. выполнение контрольных процедур. В ходе их реализации при помощи методических приёмов собирается и систематизируется информация об объектах внутреннего аудита и формулируются предварительные выводы. Далее происходит обсуждение с менеджерами и руководством компании и функциональных структурных подразделений предварительных заключений и предложений внутреннего контроля. На этом этапе проверяющие могут получить дополнительную информацию для обоснования своих выводов.

На пятом этапе внутреннего контроля осуществляется подготовка итогового отчёта и представление его со сформулированными оценками, выводами и предложениями менеджерам по центрам ответственности и руководству компании.

Задачи внутреннего аудита зависят от его целей, типа организации и особенностей деятельности проверяемого подразделения.

Какие бы цели ни преследовались, организация внутреннего аудита в любом субъекте хозяйствования, независимо от организационно-правовой формы, видов и масштабов его деятельности и отраслевой принадлежности, должна базироваться на определенных принципах:

1. Принцип рациональности означает, что затраты на создание системы внутреннего аудита и его проведение не должны превышать экономический эффект, полученный от его реализации.

2. Принцип адекватного отношения к внутреннему аудиту означает, что собственники и администрация организации, менеджеры и персонал функциональных подразделений должны способствовать повышению результативности внутренней проверки, участвуя в опросах и предоставляя необходимую информацию. Внутренний контроль должен рассматриваться сотрудниками компании исключительно как один из способов повышения эффективности ее деятельности.

3. Принцип компетентности персонала внутреннего аудита подразумевает, что персонал, занятый в осуществлении функций внутреннего аудита, должны иметь профессиональную подготовку и знания, достаточные для эффективного выполнения своих обязанностей.

4. Сопоставление объектов, целей и методов контроля означает соответствие объектов внутреннего аудита специфике деятельности проверяемого подразделения, их логичность, практическую обоснованность и разумные пределы. Для каждого объекта должны ставиться четкие цели контроля и правильно выбираться методы – контрольные процедуры, способствующие достижению целей и обеспечивающие высокую степень надежности проверки и её эффективность.

Таким образом, внутренний аудит обеспечивает контроль во всех сферах и направлениях деятельности организации: производство, реализация, маркетинг, финансы, управление персоналом и т.д. Он является «орудием», позволяющим руководству компании и менеджерам владеть информацией для принятия решений в целях качественного и эффективного управления бизнесом, способным обеспечить экономический рост и финансовую устойчивость организации.

1. Полисюк Г.Б. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля / Г.Б. Полисюк, С.С. Чистопашина // Все для бухгалтера. – 2010. – №7.

2. Грищенко А.В. Почему необходимо создавать службу внутреннего аудита? / А.В. Грищенко // Справочник экономиста. – 2008. – №8.

3. Фильпьев Д.Ю. Внутренний аудит: мифы и реальность / Д.Ю. Фильпьев // Учет и контроль. – 2007. – №1.
4. Варкулевич Т.В. Внутренний аудит как инструмент обеспечения экономической эффективности субъектов бизнеса / Т.В. Варкулевич // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сб. материалов VII Междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: Изд-во С.С. Чернова; Изд-во НГТУ, 2011. – 450 с.
5. Шохнех А.В. Концептуальные основы внутреннего аудита, его организационные модели и регламенты для малого бизнеса / А.В. Шохнех // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – №3.
6. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала: учеб. для вузов / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М.: Альфа-Пресс, 2010.

Гайфулина Надежда Петровна, Лёзина Юлия Харисовна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Инструменты менеджмента как составляющая системы контроллинга организации

Компании в своих управленческих решениях должны учитывать возможные угрозы, способные помешать реализации планов предприятия. Каждая ситуация несет новые возможности, которые необходимо своевременно рассмотреть и применить. Создать систему раннего предупреждения целесообразнее всего в системе контроллинга предприятия, инструменты которого как нельзя лучше будут способствовать ее развитию и совершенствованию.

Ключевые слова и словосочетания: *риск-менеджмент, риски, шансы, этапы организации, система раннего предупреждения, управление рисками, области наблюдения.*

Внутрифирменные решения основываются на информации о потенциальных отклонениях от поставленных целей. По отдельным запланированным показателям и особенно их возможным отклонениям принимаются решения относительно того, насколько они подвержены воздействию разнообразных рисков. Укрупнение рынков капитала затронуло практически все регионы страны и явилось причиной того, что все средние и малые предприятия свою хозяйственную деятельность осуществляют в условиях возникновения новых возможностей и рисков. На многих предприятиях оценка влияния рисков базируется на интуитивном мнении работников, принимающих участие в процессе бюджетирования.

Приоритетной задачей современного контроллинга становится систематический анализ рисков и шансов, имеющих значение для компании, другими словами, построение системы раннего предупреждения.

Система раннего предупреждения – это часть общей информационной системы, благодаря которой руководство компании получает сведения о потенциальных опасностях, идущих из внешней или внутренней среды самой компании, чтобы своевременно реагировать на них соответствующими мероприятиями. Если дополнительно к предоставлению данных о возможных опасностях информационная система будет обладать возможностями распознавать открывающиеся шансы или позитивные возможности, то речь пойдет уже о системе раннего предупреждения.

В нормативных актах стран Европейского союза имеются требования к разработке компаниями адекватных систем управления рисками. Так, согласно Закону о контроле и прозрачности в хозяйственной сфере, действующему в Германии с 2008 года, все акционерные общества обязаны самостоятельно разработать и внедрить систему риск-менеджмента. Однако следует учитывать, что система управления рисками в соответствии с требованиями того же законодательства должна учитывать только опасности (угрозы), а не шансы (выгоды) компании в сложившейся ситуации. В нормативных актах не содержится указаний на то, как должны быть построены системы управления рисками.

На практике компании выгодно построить систему «раннего распознавания», включающую построение системы риск-менеджмента и системы принятия управленческих решений по отношению к выявленным рискам. Спектр построения систем раннего предупреждения варьируется от самых простых систем, уже включенных в системы планирования компании, до сложных, базирующихся на интеграции риск-менеджмента в систему корпоративного управления компанией [1]. На таблице 1 представлена качественная эволюция риск-менеджмента в зарубежных компаниях.

Таблица 1

Уровни эволюции риск-менеджмента

Эволюционные уровни	Характеристики уровней	Сфера охвата работников
Уровень 1	Внутренний риск-менеджмент	Интуитивные действия отдельных работников
Уровень 2	Внешний простой риск-менеджмент	Определенный круг сотрудников и руководителей
Уровень 3	Внешний системный риск-менеджмент	Определенный круг работников с информированием всей компании
Уровень 4	Внешний и интегрированный в систему управления риск-менеджмент	Информирование и интеграция работников компании
Уровень 5	Система раннего предупреждения	Информирование и интеграция по всей компании

Для первого и второго уровней характерно отсутствие количественной оценки риска. Простая система риск-менеджмента сосредоточена в руках отдельного работника (чаще руководителя) и не предполагает моделирование влияния выявленного риска на плановые показатели прибыли.

Последующие уровни – это движение к полноценной системе раннего предупреждения, развернутой в системе контроллинга компании, где задействован практически весь ее персонал. Анализ рисков, планирование с учетом возможных рисков и мониторинг рисков являются неотъемлемой частью системы раннего предупреждения [2].

Процесс создания системы раннего предупреждения включает 5 организационных этапов:

- 1 этап: определение внешних и внутренних областей наблюдения.
- 2 этап: разработка индикаторов раннего предупреждения.
- 3 этап: определение (разработка) целевых показателей и интервалов отслеживания этих показателей.
- 4 этап: определение задач для центров обработки информации.
- 5 этап: формирование информационных каналов.

Цель первого этапа – классификация рисков для всех поставленных целей компании, прежде всего стратегических. Этот процесс достаточно сложный, поскольку существуют такие цели компании, в отношении которых возникающие риски не сразу видны. Примером подобных рисков могут быть политические, социальные и экологические риски [2]. Структурирование рисков должно соответствовать системе целей компании.

Так, все риски можно разделить на 2 категории:

- 1) инициированные внешней средой;
- 2) выявленные в рамках внутренних областей наблюдения.

Таблица 2

**Внешние области наблюдения в системе
раннего предупреждения компании**

Область наблюдения	Характерные риски и новые возможности
Международная обстановка	Региональные конфликты и волнения, связанные с изменением хозяйственного баланса региона
Политико-правовая среда	Изменение и применение законов, ограничивающих или запрещающих бизнес (направление деятельности)
Экологическая среда	Влияние продуктов и методов их производства на окружающую среду. Деятельность населения. Информация о загрязнении окружающей среды
Социально-культурная среда	Изменение покупательной способности населения; численность и структура населения региона
Технологическая среда	Информация о возможных изменениях производственных технологий (вновь появившихся или имеющихся у конкурентов)
Структурное развитие региона	Инвестиционные тенденции как федерального значения, так и местного
Рынок капиталов	Индекс инфляции, обменный курс, банковские ставки по кредитам
Рынки сбыта, снабжения, труда	Объем спроса важнейших клиентов, ценовая и программная политика конкурентов; объем сырья на рынке; цены, условия поставщиков, требования профсоюзов в области защиты труда на региональном рынке

Риски, поступающие из внешней среды, настолько разнообразны, что их необходимо классифицировать по областям внешнего наблюдения (табл. 2).

Не менее важна классификация рисков (а значит, и возможностей) компании, выявленных во внутренней области. Если риски, поступающие из внешних областей, более унифицированы для всех предприятий региона, то внутренние риски более специфичны по содержанию [3]. Примеры классификации внутренних областей наблюдения приведены в табл. 3.

Таблица 3

**Внутренние области наблюдения в системе
раннего предупреждения компании**

Область наблюдения	Характерные риски и новые возможности
План продаж	План в сравнении с предыдущими периодами, наиболее оптимальными планами; доля новых, растущих, прибыльных и стагнирующих продуктов собственного производства
Персонал	Уровень текучести кадров, уровень зарплаты по сравнению с конкурентами; показатели удовлетворенности работников
Оборудование	Износ оборудования, технологический уровень по сравнению с конкурентами; величина издержек на поддержание оборудования в рабочем состоянии
Прибыль и финансовое состояние компании	Балансовая прибыль, состояние денежного потока; оценка эффективности управления ресурсами, прибылью

Второй этап – разработка индикаторов раннего предупреждения требует опыта организации в сбалансированной системе показателей компании (BSC). Тот или иной вариант комбинации системы управления рисками и выявления новых возможностей и системы BSC выбирается в соответствии со спецификой конкретной компании, и цели такой комбинации должны быть прописаны до начала реализации системы раннего предупреждения. В этот этап включается анализ причинно-следственных связей между целями компании и выявленными рисками с построением причинно-следственной цепочки.

Таковыми индикаторами раннего предупреждения могут выступать:

- данные о поступлении заказов от определенных покупателей;
- снижение поставок от ключевых поставщиков;
- наметившиеся тенденции о ценах на рынках сырья (товаров);
- законодательные инициативы как регионального, так и федерального масштаба.

Третий этап является прямым продолжением этапа разработки индикаторов, поскольку оценить их влияние необходимо через количественный измеритель. Так как речь идет не об идентификации известных до сих пор источников опасности, то и измерители могут быть специальные. Если индикатором раннего предупреждения стали данные о снижении поставок от основного (ключевого) поставщика, то по этому наметивше-

муся риску необходимо выработать «пороговое значение» этого индикатора, другими словами, количественный измеритель, например количество поставок или общее поступление от данного поставщика. С целью противодействия риску компания может предпринять меры по снижению риска, чтобы не остаться без сырья (товара) в будущем. «Пороговое» значение определяет момент, с которого начинаются разработка мероприятий или реализация корректирующих мероприятий.

Четвертый этап предполагает построение центров первичной обработки поступающей информации, ведь выявление индикаторов рисков может осуществляться в разных сферах деятельности и на каждом уровне управления деятельностью. Периферийными элементами – датчиками, которые улавливают изменения индикаторов, могут быть сотрудники всех подразделений компании. В некоторых случаях целесообразны децентрализованная подготовка и оценка сигналов раннего предупреждения. В компаниях с функциональной организационной структурой задачи централизованной обработки информации раннего предупреждения можно возложить на отделы маркетинга или общефирменного планирования. В компаниях с дивизионной организационной структурой такие сигналы можно качественно обрабатывать сначала в рамках одного подразделения, а затем передавать в центральный информационный отдел, где сигналы, поступившие из внутренних и внешних источников, собираются воедино. Сведенная воедино информация позволяет разработать мероприятия для различных вариантов по разворачиванию событий. С точки зрения управления рисками выбирают мероприятия, которые ведут к снижению степени вероятности возникновения риска. Мероприятия превентивного характера с точки зрения управления рисками особенно эффективны, если их реализовывать своевременно.

На пятом, завершающем систему раннего предупреждения, этапе необходимо создать связь между системой раннего предупреждения и ее пользователями – руководителями всех уровней. Процесс создания такой связи реализуется через оперативную внутрифирменную отчетность. Особенностью системы отчетности является применение цветов окраски (в диапазоне цветов светофора или спектра цветов вообще) для анализируемых рисков, изменения рисков или благоприятного исхода с получением прибыли. Выделенные для целей обозначения цвета свидетельствуют о превышении установленного «порогового» значения и привлекают внимание менеджера к проблеме, препятствующей достижению целей.

В настоящее время сбор, документирование и обработку информации внутренних областей наблюдения можно организовать при помощи компьютерных программ. Предпосылкой для автоматизированной обработки информации является ее широкая стандартизация. Дальнейшая автоматизированная обработка информации, ориентированная на индикаторы при

заданных предельных (пороговых) значениях, дает возможность отслеживать эти изменения в автоматизированном режиме. Если значение определенного показателя-индикатора выходит за установленные границы, то руководству поступают предупредительные сигналы.

Процесс реализации мероприятий также может отражаться в системе внутренней отчетности, составленной в формате «план/отчет». Кроме того, ИТ-поддержка системы управленческой отчетности позволяет осуществлять фильтрацию информации для разных уровней управления или представлять данные с разной степенью детализации. Для сбора и обработки внешних областей системы раннего предупреждения можно использовать свободные формы управленческой отчетности, пример которой представлен в табл. 4.

Таблица 4

Отчетность для индикаторов раннего предупреждения

Дата:

Риск (фактор)	Впервые обнаружен (дата обнаруже- ния)	Характери- стика риска, критическое значение показателя	Вероятность наступления нежелатель- ного собы- тия, %	Меро- приятия менедж- мента	Влияние на: (показатель)	
					текущий год	послед- ующий год

Рассмотрим построение системы раннего предупреждения на примере группы сервисных центров г. Владивостока по ремонту бытовой техники мультисервисного типа с учетом особенностей их деятельности. Проанализируем наиболее типичные организации со сходными условиями работы и расположенные в центральной части г. Владивостока (Ленинский район) под общим названием ООО «Сервис-21 век», функционирующие в устоявшихся конкурентных позициях. На первом этапе выделим внешние и внутренние факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность организации (табл. 5).

При оценке внешних факторов, влияющих на деятельность сервисного центра, необходимо учитывать сильное влияние специфических рисков деятельности сервисных центров, характерных для данного сектора бизнеса.

Таблица 5

**Факторы, влияющие на деятельность сервисного центра
ООО «Сервис-21 век»**

Факторы	Виды рисков	Характеристика видов рисков
Внешние	Общэкономические	Состояние экономики (в том числе в мире), процентные ставки, фискальная политика, инфляция
	Отраслевые	Рынок и конкуренция, сезонность услуг, предпринимательский риск, состояние обслуживающего сектора экономики
	Нормативно-правовые	Система налогообложения, ее изменение; меры государственного регулирования
Внутренние	Индивидуальные	Организационная структура, цели и планы управления, источники и методы финансирования
	Производственные	Характер деятельности конкретной организации, местонахождение складов запасных частей, политика цен, основные поставщики, состояние информационных систем, структура долгов, система внутреннего контроля финансово-хозяйственной и управленческой деятельности
	Финансовые	Система прогнозирования доходов и финансовых потоков, финансовая самостоятельность в принятии управленческих решений, доступность кредитов

Можно выделить следующие особенности деятельности ООО «Сервис-21 век»:

1. В сфере оказания услуг необходимо учитывать, что сервисная фирма ведет свою деятельность, кредитуя всех своих заказчиков и партнеров. Фирма-производитель оплачивает гарантийный ремонт после его выполнения, получив отчеты сервисного центра за прошедший месяц и проверив их еще раз. Всегда существует вероятность того, что часть ремонтов не будет утверждена и, следовательно, оплачена сервисному центру по причине несоответствия номенклатуры и количества замененных запчастей дефекту, неправильно оформленной документации и т.п.

2. Для отрасли сервисного обслуживания и ремонта бытовой техники характерно влияние «отдаленного» спроса на услугу вследствие ее «вынужденного» характера. Другими словами, трудно предугадать, когда сломается техника и какой конкретно блок выйдет из строя. Это требует, в частности, коррекции традиционных методов при формировании маркетинговой политики и других финансовых аспектов.

3. Сервисное предприятие не имеет возможности создавать запасы готовой продукции для сглаживания сезонных колебаний спроса и предложения. Поэтому для обеспечения рыночной устойчивости необходимо:

наличие ликвидных активов (желательно в виде денежных средств), запасов запчастей или быстрооборачиваемой дебиторской задолженности.

Таблица 6

**Оценка величины рисков сервисного центра ООО «Сервис-21 век»
на 01.07.2011 г.**

Факторы	Характеристика фактора	Пояснения	Оценка надежности
Внешние	Развитие рынка сервисных услуг	Стабильное количество сервисных центров	Средняя
	Уровень ожидаемой конкуренции	Жесткая конкуренция отсутствует. ООО «Сервис-21 век» расположено в центре города	Средняя
	Законодательство	Порядок налогообложения постоянно меняется, но сервисный центр имеет квалифицированный отдел бухгалтерии	Средняя
Внутренние	Место расположения офиса и структурных подразделений	Централизованное, филиалов нет	Высокая
	Контроль со стороны собственников	Руководители являются собственниками	Высокая
	Налоговые платежи	Относительно небольшая величина налогов, квалифицированные бухгалтеры	Высокая
	Зависимость от покупателей	Широкий и устойчивый круг потребителей услуг центра	Высокая
	Зависимость от поставщиков запасных частей	Рынок поставщиков стабилен, но ограничен. Проявляется тенденция диктата цен со стороны двух из трех постоянных поставщиков	Низкая
	Подверженность к хищениям	Запчасти дорогостоящие и легкорезализуемы. Система наблюдения контролирует только перемещения крупной техники	Низкая
	Форма расчетов	Безналичная, небольшой объем – взаиморасчеты	Высокая
	Наличие собственных оборотных средств	В рамках планируемых показателей дебиторская задолженность контролируема	Высокая
	Квалификация персонала	Недостаток на рынке труда опытных профессионалов широкого профиля	Низкая

Источник: по данным группы организаций ООО «Сервис-21 век».

Основным источником информации для определения влияния внешних и внутренних рисков являются результаты анализа ситуации, в которой находится ООО «Сервис-21 век» в настоящий момент. В данном случае был применен метод экспертных оценок путем проведения обезличенного анкетирования управленческого и производственного персонала ООО «Сервис-21 век», а также анализ финансовых показателей деятельности за предыдущие полгода. Оценка величины рисков приведена в табл. 6.

По данным анализа и анкетирования установлено, внешние условия в целом не несут угроз сервисному центру. Деятельность центра направлена на широкий круг потребителей бытовой техники и в целом управленческая стратегия, направленная на переход от моносервисного обслуживания одной фирмы-производителя техники к мультисервисному обслуживанию, оправдывает себя в данном случае.

Внутренняя среда может оцениваться как малоэффективная по двум параметрам:

1. ООО «Сервис-21 век» ориентируется на широкий круг потребителей, но при этом высока зависимость от ограниченного круга поставщиков. Выявлена тенденция диктата цен. Угроза расхищения запасных частей вследствие низкой организации внутреннего контроля усугубляет возможный недостаток запасных частей.

2. Наименее эффективны системы стимулирования и социальной направленности управления персоналом. В дальнейшем это может привести к риску в стабильности кадров и, как следствие, качеству предоставляемых услуг. Вследствие отсутствия системы подготовки кадров для сферы бытового обслуживания через учебные центры г. Владивостока кадры готовит сам сервисный центр.

Второй этап работы системы раннего предупреждения заключается в разработке (применении) индикаторов раннего предупреждения. В данном сервисном центре разработан один индикатор раннего предупреждения по угрозе №1 – поставки запасных частей от основных поставщиков. Дополнительный показатель – тенденции о ценах на рынке запасных частей от независимых поставщиков – ООО «Сервис-21 век» вводит в связи с выявленными рисками и угрозами.

По угрозе № 2 в сервисном центре применяют индикатор сводной средней заработной платы, как в регионе, так и в системе обслуживания техники. На дату исследования рисков индикатор был определен как приемлемая заработная плата для ООО «Сервис-21 век» в размере выше средней на 20% по г. Владивостоку в данном секторе бытовых услуг.

Третий этап заключается в оценке влияния индикатора через количественный измеритель, выборе его «порогового» значения. Отклонения

«порогового» показателя системы раннего предупреждения от фактических величин на дату исследования приведены в табл. 7.

Таблица 7

Отклонения фактических показателей от «порогового» значения индикаторов раннего предупреждения ООО «Сервис-21 век»

Риски	«Пороговое» значение	Фактический показатель	Отклонение, %
Зависимость от поставщиков запасных частей	8 поставок в заявленном ассортименте (за месяц)	6 поставок в недостаточном ассортименте	25
Наметившаяся тенденция роста цен на рынке запасных частей	Рост по основным наименованиям запасных частей не более 0,5 – 1% в месяц на местных рынках	Рост цен по основным наименованиям на 8 -10% диктуемый поставщиками	8
Количество выявленных хищений запчастей (вынос работниками)	На сумму 50 рублей за месяц (1 запчасть)	На сумму 3 625 рублей (5 запчастей)	Значительное увеличение
Заработная плата ремонтников (ремонт холодильников)	28 000 рублей в месяц	18 000 рублей в месяц	36

Источник: по данным ООО «Сервис-21 век».

Таким образом, можно сделать вывод о наметившейся угрозе по четвертому направлению. Если отклонения по наметившимся тенденциям изменения цен на рынке запасных частей еще необходимо отслеживать, то по остальным показателям необходимо разрабатывать и применять неотложные меры.

В данном случае в соответствии с четвертым этапом использовались цепочки данных как учетного характера, то есть показатели, формируемые системно в бухгалтерском учете, так и несистемного характера – путем анкетирования работников ООО «Сервис-21 век». В зависимости от характера угроз (рисков) могут быть построены различные цепочки поступления и обработки данных. Четвертый этап наименее подвержен какой-либо документации и зависит целиком от опыта контролера, занимающегося данной работой, а также от области исследования.

Пятый этап предполагает разработку и внедрение мероприятий по уменьшению или ликвидации выявленных рисков. С целью контроля над выполнением принятых управленческих решений можно применять формы учета как предложенные выше (табл. 8), так и более конкретизированные.

Таблица 8

Характеристика внешних факторов, оказывающих негативное влияние на деятельность ООО «Сервис-21 век»

Дата исследования: на 01.07.2011 г.	Риски и мероприятия к ним
Вероятность наступления	20%
Характеристика риска	Внешний риск: - достаточна высока зависимость от поставщиков и фирм-производителей, оплачивающих гарантийные ремонты; - наметившаяся тенденция роста цен на рынке запасных частей в регионе поставок (г. Новосибирск)
Влияние риска на текущий год	Увеличение себестоимости оказываемых услуг на 5 – 10% по данным бухгалтерского учета
Влияние риска на последующий год	Увеличение себестоимости услуг на 30% и рентабельности организации без принятия мер при сохраненных темпах
Мероприятия	1. Исследовать ближний и дальний рынок на предмет возможных поставщиков, собрать информацию о деятельности поставщиков, проанализировать возможности сотрудничества. 2. Исследовать фирмы-производители на рынках, проанализировать необходимость деловых предложений
Шансы	Возможность замены поставщиков, нахождения новых деловых партнеров, открытия сопутствующих сфер бизнеса

Источник: по данным ООО «Сервис-21 век».

На каждую выявленную угрозу, а значит, и возможные шансы можно рекомендовать заполнение отдельной карточки. Как показал опыт центра «Сервис-21 век», мероприятия, заявленные в карточке, можно поставить на контроль исполнения, при необходимости включать графы «Ответственные исполнители» и «Дата завершения мероприятий». Целесообразно разделить риски на внешние и внутренние, разместив их также на отдельных карточках учета (табл. 9).

Таким образом, информация о возможностях и угрозах (шансах и рисках) документируется уже на ранних этапах. Как показывает опыт зарубежных компаний, интеграция системы раннего предупреждения в общую систему управления наиболее эффективна, если она будет напрямую связана со стратегическими целями компании. Кроме того, целесообразна интеграция системы раннего предупреждения с системой мотивации персонала и системой стратегического и оперативного планирования. Система контроллинга служит матрицей для организации основных аналитических систем, планирования, систем мотивации персонала, сбалансированной системы показателей и системы раннего предупреждения.

Таблица 9

Характеристика внутренних факторов, оказывающих негативное влияние на деятельность ООО «Сервис-21 век»

Дата исследования: на 01.07.2011 г.	Риски и мероприятия к ним
Вероятность наступления	20%
Характеристика риска	Внутренний риск: - несоответствие (снижение) размера заработной платы ремонтников (ремонт холодильников), установленной на предприятии стратегии; - увеличение количества выявленных хищений запчастей (вынос работниками)
Влияние риска на текущий год	Увеличение затрат на приобретение запасных частей, возможные простои из-за их нехватки; влияние на планирование денежных потоков
Влияние риска на последующий год	Потеря квалифицированных работников и снижение качества ремонтов, потеря престижа фирмы
Мероприятия	1. Произвести оценку влияния увеличения заработной платы на себестоимость, соизмерить связь с производительностью и качеством услуг. 2. Выявить границы увеличения себестоимости без изменения показателя рентабельности. 3. Представить проект форм и системы оплаты труда в соответствии с выявленными рисками. 4. Разработать принципиально новую систему контроля движения запасных частей с представлением сметы расходов на ее внедрение
Шансы	Стабилизация обстановки в коллективе, возможность эффективного проведения корпоративных мероприятий, направленных на увеличение престижа ООО «Сервис-21 век» на рынке услуг

Источник: по данным ООО «Сервис-21 век».

1. Graef, J. Kogler. Risikomanagament S. Umsetzingim Mittelstand, in: Der Controlling Berater Heft, 6, 2001.

2. Астафурова И.С. Основные подходы к формированию портфеля стратегических альтернатив развития судоремонтного предприятия / И.С. Астафурова, П.С. Полищук // Ойкумена. Регионоведческие исследования: сб. науч. тр. – Находка. – 2011. – № 2 [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.ojkum.ru/arc/2011_02/2011_02_07.html.

3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем. / Д. Хан; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

Полещук Татьяна Александровна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

К проблеме реформирования бюджетного учета

Определяющую роль в формировании и развитии экономической структуры любого современного общества играет государственное регулирование. Одним из наиболее важных механизмов, позволяющих государству осуществлять экономическое регулирование, является финансовый механизм, главным звеном которого считается государственный бюджет. Посредством финансовой системы государство образует централизованные и воздействует на формирование децентрализованных фондов денежных средств, обеспечивая возможность выполнения возложенных на государственные органы функций. Изменения, вносимые в бюджетный процесс, заключаются в повышении эффективности государственных расходов за счет концентрации наиболее важных для общества направлений. Суть этих изменений в реформировании бюджетного процесса, при котором планирование, выделение бюджетных средств должно обосновываться ожидаемым результатом их расходования.

Ключевые слова и словосочетания: *государственное экономическое, социальное регулирование, финансовый механизм, государственный бюджет, субсидии, бюджетные ассигнования, субвенции.*

В современных условиях большой сектор экономики Российской Федерации занимают бюджетные учреждения, к которым относятся учреждения образования, культуры, здравоохранения, организации государственного управления, военно-промышленного комплекса, армии, министерства юстиции. Эти организации в процессе своей деятельности преследуют некоммерческие цели, являются опорой государственной власти и служат достижением государства общественных благ [1]. Данные организации характеризуются рядом специфических особенностей ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, налогообложения.

Федеральный закон Российской Федерации от 8 мая 2010 г. №83-ФЗ дает определение бюджетной организации как некоммерческой организации, созданной Российской Федерацией для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации полномочий органов государственной власти в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры,

социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта и т.д. [2]

Статья 9 Федерального закона № 83 от 8 мая 2010 г. поясняет, что бюджетное учреждение осуществляет деятельность в соответствии с предметом и целями деятельности, определенными в соответствии с федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, муниципальными правовыми актами и уставом.

Государственные (муниципальные) задания для бюджетного учреждения в соответствии с предусмотренными его учредительными документами основными видами деятельности формирует и утверждает соответствующий орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя. Бюджетное учреждение не вправе отказаться от выполнения государственного (муниципального) задания.

Бюджетный учет осуществляется согласно Бюджетному кодексу Российской Федерации, Федеральному закону «О бухгалтерском учете», иным нормативным правовым актам Российской Федерации, инструкциям, плану счетов, включающим в себя бюджетную классификацию Российской Федерации.

Бюджетный кодекс Российской Федерации устанавливает общие принципы бюджетного законодательства, организации и функционирования бюджетной системы Российской Федерации, правовое положение субъектов бюджетных правоотношений, определяет основы бюджетного процесса и межбюджетных отношений в Российской Федерации, также определяет порядок исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, основания и виды ответственности за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации [1].

В гл. 5 Бюджетного кодекса Российской Федерации прописаны следующие принципы, на которых основана бюджетная система Российской Федерации:

- единства бюджетной системы Российской Федерации;
- разграничения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации;
- самостоятельности бюджетов;
- равенства бюджетных прав субъектов Российской Федерации, муниципальных образований;
- полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов;
- сбалансированности бюджета;
- результативности и эффективности использования бюджетных средств;

- общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов;
- прозрачности (открытости);
- достоверности бюджета;
- адресности и целевого характера бюджетных средств;
- подведомственности расходов бюджетов;
- единства кассы.

Сущность бюджетного учета наиболее полно проявляется в его функциях: наблюдения, отображения, обобщения, контроля над исполнением бюджетов всех уровней и обеспечения сохранности средств бюджета. Все они тесно связаны между собой и дополняют друг друга.

Функция наблюдения реализуется в процессе создания и использования финансовых ресурсов государства как по доходам, так и по расходам.

Функция отображения базируется на том, что все операции отражаются в соответствующих бухгалтерских документах.

Функция обобщения осуществляется при проведении всех операций по расчетам, результатом которых является баланс доходов и расходов как бухгалтерский отчет.

Все приведенные функции обеспечивают количественный и качественный учет исполнения бюджетов всех уровней, а также отражают изменения, внесенные в них в процессе выполнения заданий, что позволяет выявить отклонения от утвержденных в бюджете ассигнований и внести соответствующие изменения в бюджет или сметы расходов.

Таким образом, через выполнения указанных функций органы власти обеспечивают управление бюджетами всех уровней согласно своим полномочиям.

Функция контроля заключается в осуществлении бюджетного учета поступлений доходов и учета исполнения расходной части бюджета по соответствующим учреждениям, которые финансируются из бюджета, другими словами, использование бюджета по назначению, за целевым использованием средств, в соответствии с расписанием и бюджетной классификацией.

Учитывая важную роль бюджетных учреждений, перед ними ставятся следующие задачи бухгалтерского учёта:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении местного бюджета;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства по использованию средств местного бюджета;
- формирование полной и достоверной информации о деятельности учреждения и её имущественном положении;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчётности для контроля над соблюдением законодательства Российской Федерации;

- точное исполнение утверждённого бюджета;
- соблюдение финансово-бюджетной дисциплины;
- мобилизация средств бюджета и выявление дополнительных доходов.

К субъектам бюджетного учета относят:

- органы, организующие исполнение бюджета (Минфин России);
- органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджета (Федеральное казначейство);
- главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств.

Объектами бухгалтерского учёта исполнения бюджета в учреждении являются:

- доходы и расходы бюджета;
- денежные средства на счетах;
- бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, подтверждение обязательства бюджета;
- источники финансирования дефицита бюджета;
- обязательства по предоставленным средствам на возвратной основе;
- расчёты, возникшие в ходе исполнения бюджета;
- результаты исполнения бюджета.

Учреждения расходуют бюджетные средства по целевому назначению в соответствии с действующим законодательством и в меру выполнения мероприятий, предусмотренных сметами доходов и расходов, строго соблюдая финансово-бюджетную дисциплину и обеспечивая экономию материальных ценностей и денежных средств.

За последние годы организация бюджетного бухгалтерского учета претерпевала многие изменения, что явилось следствием перехода страны к рыночной экономике. За последнее время улучшились методология и организация бухгалтерского учета. Были изданы новые нормативные документы, регламентирующие постановку бухгалтерского учета в различных отраслях и ведомствах.

Важно приведение отечественной практики бухгалтерского учета в соответствие практике западных стран, то есть требованиям международных стандартов, для этого было необходимо совершенствовать бухгалтерский учет, внедрять прогрессивные формы и методы учета.

На основе анализа новых задач, стоящих перед бюджетным учетом, требований международных стандартов отчетности, международного опыта реформирования учета, затруднений в осуществлении бюджетного учета на практике, с учетом опыта российской бухгалтерской школы были предложены следующие теоретические и практические шаги по совершенствованию действующей системы бюджетного учета.

Обобщив имеющиеся недостатки российской системы бюджетного учета и сущность изменений в области государственного управления, бюджетного процесса и государственной финансовой политики, сформулируем следующие задачи, стоящие перед бюджетным учетом:

- формирование показателей, необходимых для эффективного принятия решений в сфере государственного управления;
- представление информации о движении бюджетных средств и финансовом положении публично-правовых образований для граждан, кредиторов и иных внешних пользователей;
- формирование достоверной отчетности, повышение ее качества;
- формирование всеобъемлющей отчетности, представление в отчетности имущества, обязательств и хозяйственных операций в полном объеме;
- сближение с требованиями международных стандартов финансовой отчетности и статистики государственных финансов.

Для решения данных задач была проведена работа по следующим направлениям:

- упорядочена система нормативного регулирования бюджетного учета;
- разработаны и нормативно закреплены принципы бюджетного учета;
- разработаны правила учета и представления в отчетности отдельных хозяйственных операций, не регламентированные ранее, а также усовершенствованы отдельные правила исходя из требований системы государственного управления, теории учета и требований международных стандартов.

В первую очередь была предложена новая система нормативно-правовых актов, регулирующих бюджетный учет и отчетность в Российской Федерации.

Предложенная система нормативно-правового регулирования содержит ряд взаимодополняемых нормативных документов, каждый из которых регулирует свою область бюджетного учета:

- правовые основы – Закон «О бухгалтерском учете» и Бюджетный кодекс РФ;
- принципы учета и представления отчетности – Стандарты бюджетного учета;
- учетные правила и правила формирования отчетности – Инструкция по бюджетному учету и Инструкция по бюджетной отчетности;
- отраслевые особенности учета – ведомственные инструкции.

Министерство финансов Российской Федерации в целях совершенствования бюджетного бухгалтерского учета провело реформирование бюджетного учета. Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 го-

да № 249 был утвержден план мероприятий по Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации. Основопологающими документами реформирования стали Федеральный закон №120-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ»; Инструкция по бюджетному учету №70н от 26 августа 2004 года; Приказ Министерства финансов № 72н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ». В соответствии с данными нормативными документами начиная с 1 января 2005 года лимиты бюджетных обязательств, ассигнования, сметы необходимо составлять, а кассовые и фактические расходы необходимо вести в разрезе новой бюджетной классификации.

С 2011 года в бюджетных учреждениях, в зависимости от рода их деятельности, с вступлением в силу Федерального закона № 83-ФЗ от 8 мая 2010 года произошло изменение типа учреждений: они стали либо автономными, либо бюджетными, либо казенными учреждениями внутри единой организационно-правовой формы юридического лица (учреждения). Данное решение имело важное практическое значение, поскольку изменение типа учреждения не является его реорганизацией, оставляя все полученные лицензии и свидетельства о государственной аккредитации в силе.

После вступления в действие Закона № 83-ФЗ бюджетные учреждения отличаются друг от друга своим правовым статусом, то есть теми возможностями, которые получит их администрация для осуществления деятельности. Если говорить кратко, то казенное учреждение будет максимально ограничено в проявлении какой-либо инициативы, однако получит финансовые гарантии от учредителя. Бюджетное и автономное учреждения получат больше возможностей для осуществления самостоятельной деятельности, однако на них ляжет и больший груз ответственности, поскольку учредитель не будет предоставлять им финансовых гарантий.

В Бюджетном кодексе (в ред. Федерального закона от 08.05.2010 г. №83-ФЗ) дается определение данному типу бюджетного учреждения:

- казенное учреждение – государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы;
- бюджетное учреждение – выполняет работы, оказывает услуги в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий федерального органа государственной власти (государственного

органа), исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, органа местного самоуправления;

– автономные учреждения – выполняют работы, оказывают услуги в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, местного самоуправления.

Нормативные документы, регламентирующие действия бухгалтерского аппарата учреждений, постоянно изменяются, дополняются, совершенствуются.

С 2004 по 2006 год бухгалтерский учет в бюджетных организациях регламентировался «Инструкцией по бюджетному учету» № 70н, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 августа 2004 года.

С 2006 года до 1 января 2009 года бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях регламентировал Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 февраля 2006 г. №25н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету».

С января 2009 года бюджетные учреждения осуществляли свою финансово-хозяйственную деятельность в соответствии с Приказом № 148н от 30 декабря 2008 года «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету». С вступлением в силу Приказа №148н признан утратившим силу Приказ Министерства финансов №25н.

В декабре 2010 года Министерство финансов Российской Федерации утвердило для бюджетных учреждений приказ №157н «Об утверждении плана счетов бюджетного учета и инструкции по его применению» [4].

Для казенных учреждений на базе приказа № 157н был издан Приказ № 162н «Об утверждении плана счетов бюджетного учета и инструкции по его применению» [5], вступающий в силу с 2011 года и отменяющий действие Приказа №148н, для бюджетных учреждений Приказ № 174н [6] и для автономных № 183н [7].

Данные законодательные акты в значительной степени внесли изменения в бюджетный учет и являются продолжением реформирования бухгалтерского учета в учреждениях.

В едином плане счетов, согласно инструкции № 157н, номер счета состоит из 26 разрядов.

При формировании номера счета Плана счетов бюджетного учета используется следующая структура:

1 – 17 разряд – код классификации доходов, ведомственной, функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджетов.

18 разряд – код вида деятельности: бюджетная деятельность – 1, предпринимательская и иная деятельность, приносящая доход, – 2, деятельность за счет целевых средств и безвозмездных поступлений – 3 и т.д.

19 – 21 разряд – код синтетического счета Плана счетов бюджетного учета.

22 – 23 разряд – код группы и вида синтетического счета Плана счетов бюджетного учета.

24 – 26 разряд – код классификации операций сектора государственного управления.

Таблица 1

Структура номера счета Плана счетов бюджетного учета

1-17 разряды				
Код функциональной классификации расходов бюджета				
Администратор ГРБС	Наименование раздела, подраздела	Наименование целевых статей		Наименование вида расходов
074	0706	4300000		327
Министерство образования и науки	Высшие учебные заведения	Обеспечение деятельности учебных заведений		Обеспечение функционирования учебных заведений
18 разряд	19-21 разряды	22-23 разряды		24-26 разряды
Код вида деятельности	Код синтетического счета	Код синтетического счета		Код классификации операций сектора государственного управления
		группа	вид	
1	101	3	4	310
Бюджетная деятельность	Основные средства	Иное движимое имущество	Машины и оборудование	Увеличение стоимости производств и хозяйственного инвентаря

Также в Инструкции №157н содержится информация о новых формах учетных документов (актов, ведомостей и т. д.), приведена корреспонденция счетов.

В части 3 Инструкции № 157н изложен порядок применения плана счетов бюджетного учета.

В новом плане счетов всего 5 разделов:

1. Нефинансовые активы.
2. Финансовые активы.
3. Обязательства.
4. Финансовый результат.
5. Санкционирование расходов бюджета.

Кроме этого, в этой части расположены Забалансовые счета.

Таким образом, бюджетные учреждения обязаны организовать бухгалтерский учет в соответствии с Инструкцией № 157н. Если ими в установленном порядке оказываются платные услуги, учет по таким операциям ведется раздельно с предоставлением всей установленной отчетности.

Выполнение платных услуг в основное рабочее время персонала допускается только с последующим внесением данных в табель учета рабочего времени.

В ряде случаев отдельный учет платных услуг организуется и по источникам поступления финансовых средств.

Инструкция №157н разрабатывалась с учетом всех новых требований в отношении бухгалтерского и налогового учета, а также с учетом международных стандартов в области учета и отчетности.

Остановимся на изменениях в бюджетном учете, обусловленных введением Инструкции №157н.

Во-первых, обязательное принятие каждым учреждением своих актов (приказов, распоряжений), формирующих учетную политику. Эта норма появилась в силу того, что теперь учреждениям дана большая самостоятельность в вопросах организации и ведения учета. Например, есть право вводить отдельные счета, дополнительную аналитику, если руководителю недостаточно предусмотренной информации. У большинства учреждений такие акты уже есть, и их необходимо уточнить в свете принятых Инструкций.

Во-вторых, уже широко применяется электронный документооборот, в бухгалтерию поступают электронные документы, а также сами учреждения используют современные способы организации работы. В Инструкции четко прописаны требования к оформлению таких документов, правила их хранения. Причем периодичность формирования регистров, сформированных с помощью системы автоматизации (программных продуктов) с выводом на бумажном носителе, теперь устанавливается учреждением самостоятельно. Но не реже периодичности отчетности, которая формируется на базе этого регистра. Например, если у вас ежеквартальная периодичность отчетности, то все регистры, которые являются базовыми для ее формирования, создаются на бумажном носителе ежеквартально.

В-третьих, учреждения имеют право самостоятельно устанавливать для себя форму первичного документа, если она не определена нормативно. Раньше для этого нужно было внести изменения в приказ Минфина России, что затрудняло работу. Сегодня есть возможность локально, на уровне учреждения, решать этот вопрос. Такое доверие к учреждениям абсолютно правильно. Невозможно все до мелочей регулировать на уровне нормативного правового акта, тем более что спектр деятельности учреждений весьма разнообразен, а значит, существует много особенностей, требующих специального регулирования.

В-четвертых, изменения коснулись требований по учету имущества. Его сгруппировали в три позиции: недвижимое, движимое особо ценное и движимое иное.

Нельзя сказать, что этого деления не было раньше. Гражданское законодательство оперирует такими понятиями, как движимые и недвижимые вещи, поэтому вполне разумным представляется различие в учете объектов движимого и недвижимого имущества. Кроме того, в свете Закона о совершенствовании правового положения государственных (муниципальных) учреждений, которым установлены особые правила распоряжения бюджетными учреждениями особо ценным движимым и недвижимым имуществом, данное разделение выглядит вполне логичным.

Согласно ст. 130 ГК РФ к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрации прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

Указанное разделение имущества в учете необходимо в связи с изменениями законодательства в части объема прав по распоряжению имуществом. Важно для собственника имущества и самого учреждения отдельно раскрывать информацию о совокупности недвижимого имущества, движимого и особо ценного. Руководитель учреждения будет точно знать, какая часть имущества находится в его управлении, в какой части он должен согласовывать свое решение с учредителем.

Кроме того, законом установлено, что автономные и бюджетные учреждения отвечают по принятым обязательствам всем своим имуществом, за исключением недвижимого и движимого особо ценного имущества. Казенные учреждения отвечают только денежными средствами.

В новом Едином плане счетов в каждый раздел добавляется помимо вида имущества еще и группа, занимающая 22 разряд.

Например, основным средствам соответствует синтетический счет 101, занимающий 19, 20, 21 разряды. К нему открываются счета, которые располагаются на 22 и 23 разрядах – группа и вид.

22 разряд, отражающий группу, имеет значение для всех нефинансовых активов:

1 – «Основные средства – недвижимое имущество учреждения».

2 – «Основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения».

3 – «Основные средства – иное движимое имущество учреждения».

4 – «Основные средства – предметы лизинга».

23 разряд отражает вид имущества:

1 – «Жилые помещения».

2 – «Нежилые помещения».

- 3 – «Сооружения».
- 4 – «Машины и оборудование».
- 5 – «Транспортные средства».
- 6 – «Производственный и хозяйственный инвентарь».
- 7 – «Библиотечный фонд».
- 8 – «Прочие основные средства».

106 счет «Вложения в нефинансовые активы» в 23 разряде показывает вид:

- 1 – «Вложения в основные средства».
- 2 – «Вложения в нематериальные активы».
- 3 – «Вложения в произведенные активы».
- 4 – «Вложения в материальные запасы».

В таблице 2 представлен пример по поступлению оборудования.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по поступлению основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Приобретен компьютер (в том числе НДС)	1.106.31.310 «Вложения в основные средства – иное движимое имущество учреждения»	1.302.31.730 «Расчеты по принятым обязательствам – по приобретению основных средств»	34160
Принят к учету компьютер	1.101.34.310 «Машины и оборудование – иное движимое имущество учреждения»	1.106.01.410 «Вложения в основные средства – иное движимое имущество учреждения»	34160

Например, в разделе «Финансовые активы» 22 разряд отражает группировку по каждому синтетическому счету. Если это счет 201, занимающий 19, 20 и 21 разряды, то 1 в 22 разряде означает счет «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства», а 3 – «Денежные средства в кассе учреждения».

Деление на группы ведутся в каждом разделе.

24, 25, 26 разряды показывают КОСГУ (классификация сектора государственного управления).

КОСГУ 300 «Поступление нефинансовых активов» включает в себя следующие статьи:

- 310 «Увеличение стоимости основных средств»;
- 320 «Увеличение стоимости нематериальных активов»;
- 330 «Увеличение стоимости произведенных активов»;
- 340 «Увеличение стоимости материальных запасов».

КОСГУ 400 «Выбытие нефинансовых активов» подразделяется на статьи:

- 410 «Уменьшение стоимости основных средств»;
- 420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов»;
- 430 «Уменьшение стоимости произведенных активов»;
- 440 «Уменьшение стоимости материальных запасов».

Совершенствование бюджетного учета предполагает гармонизацию отечественного учета в бюджетной сфере в соответствии с международными стандартами. В то же время новая инструкция направлена не столько на изменение мировоззрения учетно-управленческого персонала в отношении целей и задач бухгалтерского учета, сколько на унификацию различных видов (направлений) бюджетного учета.

Так, в настоящее время выделяют три подсистемы учета в бюджетной сфере:

- учет исполнения смет доходов и расходов бюджетных учреждений;
- учет исполнения бюджета, осуществляемый соответствующими финансовыми органами;
- казначейский учет.

Однако объединение всех вышеуказанных подсистем в единую систему с общим планом счетов, единой кодификацией не позволит повысить роль учета в достижении стабильности деятельности организаций бюджетной сферы. Главная цель этого реформирования – упрощение бюджетного учета. При этом первоочередной задачей бюджетного учета остается обеспечение целевого расходования бюджетных средств.

Но кроме реформирования самой системы бюджетного учета необходимо и повышение значимости кадровой подготовки и переподготовки менеджеров и бухгалтеров бюджетной сферы. Ведь именно от них зависит выполнение задач, поставленных перед бюджетным учетом, постоянно меняющихся требований и нормативных актов на этапе его реформирования.

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации: федер. закон РФ от 31.07.1998 г. №145-ФЗ (ред. от 27.06.2011) [Электронный ресурс]. Доступно из справ.-правов. системы «Консультант плюс».

2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон РФ от 8 мая 2010 г. №83-ФЗ; принят Государственной Думой 23.04.2010 г., одобрен Советом Федерации 28.02.2010 г.

3. Полещук Т.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учеб. пособие / Т.А. Полещук, О.В. Митина. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2010. – 151 с.

4. Об утверждении единого Плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ № 157н от 01.12.2010 года (зарегистрировано в Минюсте РФ 30 декабря 2010 г. №19452).

5. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и инструкция по его применению: приказ Министерства финансов РФ № 162н от 06.12.2010 года (зарегистрировано в Минюсте РФ 27 января 2011 г. №19593).

6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. №174н.

7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ от 23 декабря 2010 г. № 183н.

8. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15.12.2010 г. №173н.

9. Об утверждении инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: приказ Минфина РФ от 28.12.2010 № 191н (зарегистрирован в Минюсте РФ 03.02.2011 № 19693).

Кузьмичева Ирина Александровна, Флик Евгения Глебовна

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия

Становление оценки и оценочной деятельности в мире и в России

Отсутствие методической и методологической основы в оценочной деятельности привело к необходимости интеграции и адаптации уже существующих разработок в этой области за рубежом к российским стандартам. Учитывая огромное значение независимой оценки для нормального функционирования и развития экономики, в 50-е годы в мировой практике появилась самостоятельная профессия – профессия оценщика. Методология и общая организация оценки в России была одной из самых полных и обоснованных в мире. Созданные инструкции «по оценке недвижимых имуществ» и «методы описания и выработки норм доходности при оценке» находились на высочайшем экспертном уровне. По мнению многих специалистов, Россия в конце прошлого века достигла такого уровня, которого Европа и Америка смогли достичь лишь в 60 – 70-х гг. XX столетия. Современный этап развития оценки во многом напоминает период, уже пройденный Россией в конце прошлого века. Профессия «Оценщик» в настоящее время набирает большую популярность в России, неоспорима потребность в услугах профессионалов в оценочной деятельности.

Ключевые слова и словосочетания: оценочная деятельность, организация оценки, оценочное ремесло, принципы и методики оценки, система саморегулирования оценочной деятельности.

До начала проводимых в России реформ, начатых в конце XX столетия, об оценке и оценочной деятельности речи не шло. В советской истории развития экономики не было места оценочной деятельности, отсутствовала профессия «оценщик», поскольку не было индивидуальной, частной собственности. Отсутствие методической и методологической основы такого рода деятельности привело к необходимости интеграции и адаптации уже существующих разработок в этой области за рубежом к российским стандартам.

Если рассматривать предпосылки возникновения оценочной деятельности, то считается, что она возникла в рамках профессии сюрвейера (Surveyor – землемер, англ.) в середине XIX столетия. В 1961 году король Великобритании даровал право на саморегулирование профессии, сопровождавшееся созданием Королевского института чартерных сюрвейеров. Дан-

ная организация функционирует и в настоящее время, являясь крупнейшей в мире профессиональной организацией, объединившей специалистов, занятых в сфере недвижимости (архитекторов, риелторов, оценщиков и др.), в ее рядах числится более 80 тысяч членов в 100 странах мира (современное название организации The Royal Institution of Chartered Surveyors – RICS). Для получения членства в RICS необходимо наличие высшего образования в одном из аккредитованных RICS университете и двухлетнюю стажировку на предприятии под руководством члена RICS.

В США с середины 30-х годов XX столетия действует система саморегулирования оценочной деятельности, объединившая в своих рядах более чем 15 000 членов. Институт оценки США ведет собственную систему подготовки оценщиков общей трудоемкостью 400 часов, разделенных на два уровня. Получение профессионального звания «Член института оценки» невозможно без наличия стажа практической работы от 5 лет. Однако Институт оценки США не является монополистом на рынке, и наряду с ним работают еще около 7 подобных структур. К примеру, Американское общество оценщиков объединяет под своей крышей более чем 6 000 членов, специализирующихся в разных сферах оценки: оценка стоимости бизнеса, машин и оборудования, ювелирных украшений, автотранспортных средств и т. д.

Принципы и методики оценки разрабатывались в разных странах с развитой рыночной экономикой к середине XX столетия. Оценка стоимости различных объектов собственности уходит своими корнями в классическую экономическую теорию: теорию предельной полезности, факторов производства стоимости и т.д. Учитывая огромное значение независимой оценки для нормального функционирования и развития экономики, в пятидесятые годы в мировой практике появилась самостоятельная профессия – профессия оценщика.

В России оценка как род занятий и вид деятельности начала развиваться с конца XV века, с появлением частно-феодальной условной земельной собственности. В XVI веке было создано центральное государственное учреждение (Поместный приказ), на которое были возложены обязанности описания и оценки земли.

Елизавета II положила начало общегосударственным межевым работам, в изданной ею инструкции 1754 года определялись общие правила и порядок осуществления оценочных работ. В 1765 году ею был издан манифест по межеванию земельных дач и урочищ по всей территории Российской империи с одновременным изучением, описанием и оценкой дворянских имений.

В 1779 году для повышения качества межевания земли была создана Константиновская землемерная школа, в середине XIX века преобразованная в Межевой институт. В 1801 году лица всех свободных состояний

получили право приобретать в собственность земельные владения без крестьян вне городов.

Первые предпосылки для проведения кадастровых работ, неотъемлемой частью которых являлась оценка для целей налогообложения, возникли в 1861 году, когда было отменено крепостное право.

Каждая местность учитывала свои определенные формы получения дохода от земли, определявшие ее ценность.

Городские думы начали выпускать инструкции для оценочных комиссий, в которых фиксировался порядок определения валового дохода. Наиболее полными и обстоятельными были инструкции Риги и Харькова, созданные с привлечением профессоров высших учебных заведений. За деятельностью оценочной комиссии следил наблюдательный совет.

Результаты оценки в Харькове способствовали существенному развитию оценочного ремесла. Вся недвижимость в Харькове была разделена на восемь типов – по местоположению и способности приносить доход. В качестве единицы измерения земли была принята квадратная сажень, а для всех построек – кубическая сажень. Все существующие домовладения были разделены на двенадцать типов в зависимости от ставки арендной платы за одну комнату при предварительном делении города на 54 района. Подобные мероприятия по оценке городской недвижимости осуществлялись в Нижегородской губернии, позволяли сформулировать основополагающие принципы и подходы к оценке, впоследствии уточнялись и дополнялись.

Законодательная база по проведению оценки была создана министром финансов С.Ю. Витте при составлении «Правил оценки недвижимых имуществ» и инструкции по разъяснению закона. Регулярная работа и развитие оценочной деятельности были положены профессором А.И. Чупровым с началом организации подсекции статистики при географической секции, ставшей местом регулярных съездов специалистов в области оценочной статистики. К началу XX века было определено государственное финансирование проведения оценочных работ.

Таким образом, методология и общая организация оценки в России была одной из самых полных и обоснованных в мире. Созданные инструкции «по оценке недвижимых имуществ» и «методы описания и выработки норм доходности при оценке» находились на высочайшем экспертном уровне. По мнению многих специалистов, Россия в конце прошлого века достигла такого уровня, которого Европа и Америка смогли достичь лишь в 60 – 70-х гг. XX столетия.

Оценочная деятельность в СССР утратила общественный интерес и перестала быть социально значимой. Были сохранены лишь отдельные элементы оценки, преобразованные в одну из функций бюро технической инвентаризации и Земельного кадастра. Развитие норм и правил государственного управления способствовали созданию норм и нормативов, регла-

ментирующих условия воспроизводства основных фондов, в частности в строительстве (СНиП). Необходимость проведения оценки в советский период возникала при попытке обменять квартиру. 1 января 1923 г. издается Земельный кодекс РСФСР, запрещающий продажу земли, он на законодательном уровне сделал невозможным торговлю недвижимостью, а, следовательно, пропала потребность в оценке.

Оценка в СССР связана, прежде всего, с переоценкой основных производственных фондов, с эффективностью использования основных средств предприятиями госсобственности и была датирована впервые 1 января 1935 года.

Однако именно в советский период была создана система нормирования, широко используемая и сегодня. С ее помощью были уточнены применяемые и поныне методы затратного подхода, зародившиеся в законодательстве и практике дореволюционной России. Эти изменения внесли существенный вклад в оценку бизнеса.

Современный этап развития оценки во многом напоминает период, уже пройденный Россией в конце прошлого века.

В 1991 – 1993 году произошло переосмысление понятия собственности, связанное с переходом к рыночной экономике, и повлекло за собой возникновение оценочной деятельности в новой России.

Изначально заинтересованность российского общества в оценке и специалистах по оценке связывают с необходимостью приватизации большей части госимущества. Первая версия закона о приватизации от 3 июля 1991 года формулирует запрос на профессиональные действия оценщиков в РФ. Данный закон предусматривал при подготовке к приватизации предприятий оценку его капитала, который должен учитывать предполагаемую доходность бизнеса, поскольку оценка стоимости по предполагаемой доходности подразумевает оценку стоимости будущих доходов от него с учетом временного фактора, что возможно только с участием специально подготовленных людей – оценщиков.

Приватизации в России прошла без участия оценщиков, что неблагоприятно сказалось на госбюжете и инвестиционных фондах предприятия. В 1992 году были внесены изменения в закон о приватизации, и оценка имущества должна быть произведена на основе методик Госкомимущества РФ и должна оцениваться на балансовой стоимости активов предприятия на 01 июля 1992 года. Однако постепенно произошел отказ от данного метода и переход к пониманию необходимости применения показателей рыночной стоимости.

В 1993 году Институт экономического развития Всемирного банка провел в Санкт-Петербурге первый семинар, посвященный оценке недвижимости. Следующий семинар был организован под Москвой, третий прошел в Нижнем Новгороде. Лекторами были профессиональные зарубежные оцен-

щики из США. Позднее открылись курсы повышения квалификации, где лекции читались российскими специалистами, получившими удостоверения по оценке в Институте экономического развития Всемирного банка.

Развитие оценки в России привело к возникновению профессии «оценщик», что было отражено в постановлении Минтруда России от 27.11.1996 г.

Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 16.07.1998 г. № 135 ввел законодательную основу оценочной деятельности в РФ, убрал многие разночтения в существующих разрозненных нормативных документах и положил начало формированию нормативной базы по оценке.

В 2001 году для упорядочения трудовой деятельности в области оценки было введено требование о лицензировании оценочной деятельности, которое подразумевало выдачу лицензии на оценочную деятельность сроком на пять лет. При этом лицензируемый оценщик должен иметь соответствующее образование, не реже 1 раза в три года проходить курсы повышения квалификации, страховать гражданскую ответственность посредством страхования либо конкретного вида деятельности по оценке или договора оценки.

В том же году Правительством Российской Федерации утверждаются первые стандарты оценки, обязательные к применению субъектами оценочной деятельности.

Лицензирование оценочной деятельности показало свою неэффективность, поэтому в 2006 году было отменено.

В 2007 году Минэкономразвития России приняло новые Федеральные стандарты оценки, действующие и дополняющиеся в настоящее время, а в 2008 году было положено начало саморегулированию оценочной деятельности в России.

Профессия «Оценщик» в настоящее время становится очень популярной в России, неоспорима потребность в услугах профессионалов в оценочной деятельности.

1. Тарасевич Е. Налогообложение и оценка недвижимости в России. Краткий исторический очерк / Е. Тарасевич; Виртуальный клуб оценщиков APPRISER.RU [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.a16.ru/info/articles/art1.htm>

2. Вестник оценщика: разделы «Необходимые материалы для работы», «Саморегулируемые организации», «Дискуссии» [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.appraiser.ru.

3. Сайт Российского общества оценщиков. Режим доступа: www.mrsa.ru.

Кулакова Марина Николаевна

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия

К вопросу о бюджетном финансировании деятельности вуза: современный подход

Исследование проблем финансирования объектов высшей школы выявило, что основной из них является дефицит бюджетных средств, выделяемых государством. На современном этапе наблюдаются уход от «сметного» финансирования и увязка объема финансирования вуза с результатами его работы. В данной статье автор предлагает изучать проблему финансирования высшей школы с точки зрения показателей его эффективности в разрезе демонстрируемой вузом предпринимательской инициативы.

Ключевые слова и словосочетания: вуз, эффективность, финансирование, устойчивость, предпринимательская инициатива, методика.

Экономический кризис, начавшийся в конце первого десятилетия XXI века, оказал существенное влияние на все стороны жизни общества. Не исключением явилась и система высшего образования, которая претерпевала изменения еще в предкризисный период. Законодательно вносились коррективы в цели и задачи функционирования вуза, в методику преподавания дисциплин; общественные и рыночные реалии начали диктовать свои условия относительно структуры выпускников и их востребованности на рынке труда. Кризисная ситуация продемонстрировала факт того, что возрастает значимость рационального направления вложения государством ограниченных бюджетных средств, в том числе и в сферу высшего образования. В связи с этим назрела необходимость комплексного подхода к разработке стратегических решений, обеспечивающих устойчивое развитие объектов высшей школы как базового элемента жизни современного общества.

Основа устойчивости развития любого экономического элемента — это капитал. Базовым капиталом современного вуза является финансирование государства (согласно ст. 43 Конституции государство гарантирует каждому право на конкурсной основе бесплатно получить высшее образование [1]), которое до настоящего времени носило «затратный» характер. Можно рассматривать это положение как следование принципам плановой экономики, что недопустимо в условиях рынка и дефицита финансовых ресурсов. Исходя из сложившейся ситуации автором предлага-

ется совершенствовать методику государственного финансирования высшей школы.

Встает вопрос о том, для чего необходимы изменения в методике бюджетного финансирования высшей школы.

Этому есть причины:

1. Недостаточность бюджетных средств.
2. Необходимость грамотного распределения ограниченных бюджетных средств.

3. Разнообразие объектов высшей школы и конкуренция между ними.

Как показали исследования, современные рыночные реалии диктуют изменение системы внутренних целей и задач, которые вуз перед собой ставит.

Более того, на сегодняшний день современный вуз приобретает статус предпринимательского вуза (ПВ), которому присущи следующие особенности:

- 1) инициативная, самостоятельная деятельность;
- 2) осуществление деятельности от имени вуза и под его риск;
- 3) осуществление деятельности, направленной на систематическое получение дохода/прибыли [2 – 4].

«Доходом / прибылью» в последнем утверждении становится сумма бюджетного финансирования, выделяемая государством. Другими словами, на сегодняшний день ПВ, как и предприниматель на рынке, активно демонстрирует свои управленческие качества, принимая решения в своей повседневной деятельности. Все эти решения направлены на повышение конкурентоспособности ПВ на рынке образовательных услуг с целью получения от государства большего объема финансовых средств. При рыночных реалиях необходимо внедрять предпринимательскую инициативу в основу функционирования вуза.

Согласно вышеперечисленным сведениям на современном этапе при финансировании объектов высшей школы возникает конфликт между государственными гарантиями и обоснованностью затрат на финансирование в условиях рынка. Выход из данного конфликта видится в следующем. Одним из основных направлений государственной политики в сфере образования на сегодняшний день объявлено повышение эффективности деятельности образовательных учреждений высшего звена. Происходит переход от «сметного (затратного)» финансирования к финансированию по результатам и показателям эффективности деятельности.

Исследование проблем эффективности деятельности высшей школы [5, 6] и разработка критериев оценки [7 – 11] представлены в табл. 1.

Для авторской модели бюджетного финансирования ПВ показатели эффективности будут разделены на 3 группы:

«группа риска»: эффективность до 50%;

«средний класс»: эффективность от 51 до 70%;
«лидеры рынка»: эффективность от 71 до 100%.

Таблица 1

Определение эффективности работы ПВ по различным направлениям деятельности

Показатель	Расчет	Пояснения
Эффективность образовательной деятельности ПВ (Э-До)	$\mathcal{E} - \mathcal{D}_o = \frac{Q_{в.у}}{Q_{сс.д}} \times 100 \%$	$Q_{сс.д}$ – количество студентов, получивших диплом об образовании $Q_{в.у}$ – количество выпускников, устроенных по полученной (смежной) специальности в первый год после окончания ПВ
Эффективность инновационной деятельности ПВ (Э-Ди)	$\mathcal{E} - \mathcal{D}_и = \frac{Q_{и.р.к}}{Q_{и.р}} \times 100 \%$	$Q_{и.р}$ – количество инновационных результатов, полученных за год работы ПВ $Q_{и.р.к}$ – количество инновационных результатов, нашедших дальнейшее использование и коммерциализацию
Эффективность научно-исследовательской деятельности ПВ (Э-Дни)	$\mathcal{E} - \mathcal{D}_{ни} = \frac{Q_{н.п-н.и.д}}{Q_{н.п-н.и}} \times 100\%$	$Q_{н.п-н.и}$ – количество выполненных наукоемких проектов, фундаментальных и прикладных научных исследований и мероприятий за год работы ПВ $Q_{н.п-н.и.д}$ – количество выполненных наукоемких проектов, фундаментальных и прикладных научных исследований и мероприятий, нашедших дальнейшее использование

Источник: сост. авт.

Формула определения объема бюджетного финансирования ПВ ($\Sigma\Phi$ -я) по автору выглядит следующим образом:

$$\Sigma\Phi - я = \Sigma p.см \times \%эффективности + \Sigma поощрения,$$

где $\Sigma\Phi$ -я – объем бюджетного финансирования ПВ, руб.;

$\Sigma p.см$ – сумма расходов по смете (бюджет), которую ПВ определяет для себя самостоятельно, исходя из своих плановых показателей, руб.;

$\% эффективности$ – тот процент, который ПВ продемонстрировал по результатам своей работы;

Σ поощрения – объем поощрения ПВ за результаты его работы, руб.

Сумму поощрения предлагается дифференцировать в зависимости от полученного показателя эффективности (табл. 2).

Таблица 2

Авторская градация объемов поощрения ПВ в зависимости от полученного показателя эффективности его деятельности

Классификация ПВ	Показатель эффективности, %	Класс поощрения	Сумма поощрения (в % от бюджета)
Группа риска	До 51	-	-
Средний класс	От 51 до 60	5	30
Средний класс	От 61 до 70	4	35
Лидеры рынка	От 71 до 80	3	40
Лидеры рынка	От 81 до 90	2	45
Лидеры рынка	От 91 до 100	1	50

Источник: сост. авт.

Логика авторской модели бюджетного финансирования ПВ выглядит следующим образом:

1. Начиная с показателя эффективности, равного 65%, ПВ будет получать объем финансирования, равный запланированному бюджету на год.

2. Начиная с показателя эффективности, равного 66%, произойдет увеличение объема финансирования по схеме: «1 к 1», т.е. увеличение показателя эффективности на 1% приведет к увеличению объема финансирования на 1%.

3. Максимальные потери объема финансирования для ПВ, относящихся к «среднему классу» (минимально 51%), составляют 19% бюджета.

4. Максимальная выгода объема финансирования для ПВ, относящихся к «лидерам рынка» (максимально 100%), составляет дополнительных 50% бюджета.

5. Переход из одного класса поощрения в другой приведет к увеличению объема финансирования ПВ по схеме 1% +5%. Иначе говоря, если ПВ меняет класс поощрения за счет увеличения своей эффективности, то дополнительно к 1% он получает увеличение объема финансирования еще на 5%.

Зависимость объема финансирования от величины показателя эффективности ПВ представлена на рис. 1.

Точкой на графике изображен момент перехода ПВ из «зоны» риска, тот процент показателя эффективности, после которого ПВ начинает входить в один из классов поощрения.

Стрелками показаны моменты перехода ПВ из одного класса поощрения в другой, когда ПВ приобретает дополнительные 5% к объему финансирования.

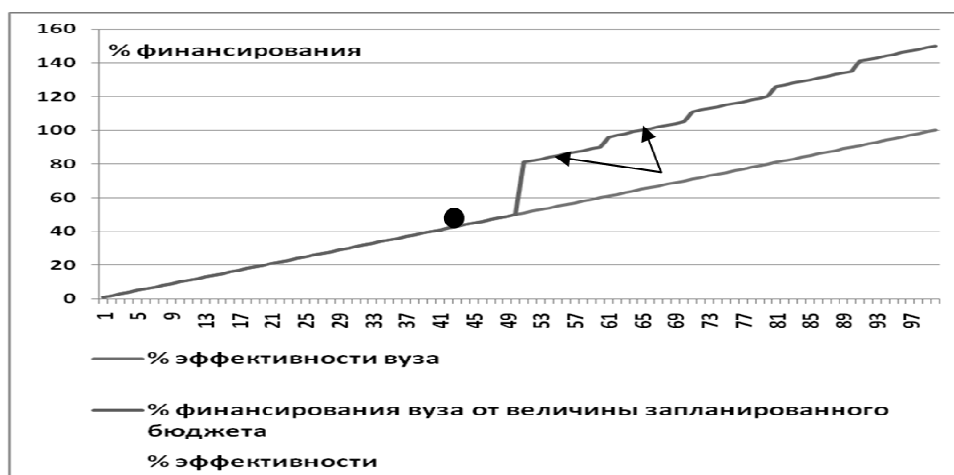


Рис. 1. Зависимость объема финансирования от величины показателя эффективности ПВ

Авторская методика финансирования ПВ на основе показателей эффективности нацелена на стимулирование его работы, на ориентацию ПВ на рынок труда и реальный сектор экономики.

Применение методики позволит:

- предоставить заинтересованным пользователям дополнительную информацию о деятельности и успехах ПВ;
- выявлять слабые стороны деятельности участников высшей школы, отслеживать развитие ситуации в течение нескольких лет;
- стимулировать работу эффективных ПВ и их стремление показывать наилучшие результаты своей работы;
- оптимизировать ситуацию на рынке труда, т.к. будет серьезно отслеживаться востребованность выпускников той или иной специальности;
- сэкономить государственные расходы в части финансирования неэффективных ПВ, а также выплат пособий по безработице неустроившимся выпускникам.

Для целей апробации методики необходимы следующие шаги:

1. Работа ПВ с выпускниками (создание баз выпускников, работа над обратной связью «вуз – выпускник – работодатель»).
2. Создание внутривузовских форм отчета по показателям деятельности и их анализ с целью принятия управленческих решений.
3. Ежегодный анализ рынка с целью определения востребованности направлений подготовки и проводимых вузом проектов.

Подводя итог, отметим, что на современном этапе объекты высшей школы не могут и не должны находиться в состоянии первозданности. Рыночные реалии показывают, что вузам необходимо проявлять предпринимательскую инициативу с целью успешного функционирования и оправдания своего существования, то есть становиться предпринима-

тельскими вузами. Когда объем получаемых ПВ бюджетных средств будет привязан к показателям его эффективности, вуз, как и предприниматель на рынке, будет стремиться к саморазвитию и самосовершенствованию. Предложенная методика даст толчок к повышению эффективности деятельности современного ПВ, а, следовательно, и объема его финансирования. Положительным моментом данного преобразования станет вывод российского образования на новый уровень развития, соответствующий современным рыночным реалиям.

1. Конституция Российской Федерации с комментариями Конституционного суда РФ и вступительной статьей. – 7-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 208 с.
2. Полетаев В.Э. Государство и бизнес в России / В.Э. Полетаев. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 281 с.
3. Переверзев М.П. Предпринимательство и бизнес / М.П. Переверзев, А.М. Лунева. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 174 с.
4. Арустамова Э.А. Предпринимательская деятельность / Э.А. Арустамова. – М.: КНОРУС, 2011. – 208 с.
5. Бондаренко Т.Н. Эффективность взаимодействия образовательных учреждений и бизнес-среды: теория, методология, практика / Т.Н. Бондаренко, А.П. Латкин. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2010. – 188 с.
6. Белякова С.А. Модели финансирования вузов: анализ и оценка / С.А. Белякова. – М.: Технопечать, 2005. – 273 с.
7. Кельчевская Н.Р. Оценка экономической устойчивости государственного вуза / Н.Р. Кельчевская // Университетское управление. – 2002. – №4(23). – С. 5 – 23.
8. Никулина И.Е. Студент, преподаватель и работодатель в системе управления качеством образовательных услуг / И.Е. Никулина, О.Н. Римская // Университетское управление. – 2006. – № 6(46). – С. 46 – 52.
9. Лазарев Г.И. Новому содержанию образования новые рейтинги / Г.И. Лазарев // Университетское управление. – 2006. – № 6(46). – С. 40 – 45.
10. Рабинович М.И. О проблемах получения рейтинговых оценок деятельности преподавателей, кафедр и факультетов во внутривузовской системе управления качеством образования / М.И. Рабинович, Ю.С. Степанов // Университетское управление. – 2006. – № 6(46). – С. 53 – 57.
11. Соболев В.С. Концепция, модель и критерии эффективности внутривузовской системы управления качеством высшего профессионального образования / В.С. Соболев, С.А. Степанов // Университетское управление: практика и анализ. – 2004. – №2 (31). – С. 102 – 110.

Василенко Марина Евгеньевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

К вопросу оценки основных средств для начисления амортизации

В данной статье систематизированы виды оценки основных средств, раскрыто их содержание и применение при начислении амортизации основных средств.

Ключевые слова и словосочетания: *оценка, амортизация, основные средства, стоимость, физический износ, справедливая стоимость.*

Национальное богатство любой страны во многом определяется состоянием ее материально-технической базы. Если в СССР материально-техническая база экономики была объектом пристального внимания государства, то в Российской Федерации при переходе к рыночной системе хозяйствования отрицательные моменты перестройки вызвали усугубление инвестиционного кризиса. Произошедшие перемены обострили процессы морального и физического износа основных средств, особенно их активной части, что привело к накоплению большого количества изношенных и устаревших объектов.

В этой связи возросла роль учета амортизации основных средств хозяйствующих субъектов как финансового источника решения проблемы их замены. Развитие учета амортизации основных средств предполагает решение ряда смежных практических вопросов: обоснование содержания инвентарного объекта основных средств с учетом отраслевых особенностей в качестве отправной точки начисления амортизации; определение стоимости основных средств – первоначальной и последующей; раскрытие сроков и методов их амортизации. Перечисленные вопросы в настоящее время регулируются нормативными актами в области бухгалтерского учета. Однако действующие акты носят, как правило, общий характер, а практика диктует потребность в детальной методике начисления амортизации. В частности, требуется уточнение содержания инвентарного объекта с учетом отраслевой специфики его формирования. Кроме того, важной проблемой являются обоснование целесообразности проведения последующих оценок основных средств, а также уточнение порядка начисления амортизации при новой, измененной первоначальной или вос-

становительной их стоимости. Порядок начисления амортизации при изменении первоначальной стоимости основных средств, установленный Методическими указаниями по учету основных средств, предполагает начисление амортизации с остаточной стоимости, что противоречит ПБУ 6/01. Вышеназванное обстоятельство обуславливает необходимость разработки методики, обеспечивающей устранение выявленных противоречий [2].

Начисление амортизации оказывает влияние на финансовый результат и на величину собственного капитала организации. Для постоянно действующих организаций, которые стремятся поддерживать свой уровень производственного потенциала в обозримом будущем, одним из эффективных инструментов контроля за сохранностью и преумножением собственного капитала должна стать амортизационная политика. В этой связи встает вопрос о разработке амортизационной политики, которая максимально обеспечит сохранность собственного капитала и наличие контроля за реинвестированием средств, источником которых являются накопленные амортизационные отчисления. Потребность в эффективной амортизационной и инвестиционной политике хозяйствующего субъекта определяет направления формирования и использования собственных финансовых источников, к которым относится и амортизация.

Научный подход к начислению амортизации основных средств и обоснованию выбора методов амортизации, определению сроков службы объектов и управлению их стоимостью в рамках разрешенных альтернатив должен обеспечить в конечном итоге благоприятные условия для обновления основного капитала [2].

Исследование формирования первоначальной стоимости должно идти в зависимости от способа поступления объекта и определения понятия справедливой стоимости. Произведенные сравнения, используемые в Российской учетной практике восстановительной стоимости, должны идти со справедливой стоимостью в соответствии с МСФО. Ближе всего к справедливой стоимости находится определение восстановительной стоимости экспертным путем, в соответствии с ныне действующими стандартами оценки [7].

Основные виды оценки основных средств приведены в табл. 1.

История переоценок основных средств в России за период с 1917 по 2005 г. В результате их проведения в настоящее время основные средства организаций учтены в ценах разных лет:

- в ценах на 1.01.95 – в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24.06.98 № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» [3];

- в ценах на 1.01.96 г. – в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 31.12.97 № 1672 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений»;
- в ценах на 01.01.1997 г. – по итогам последней обязательной переоценки основных средств;
- в ценах соответствующих лет – по основным средствам, приобретенным в 1997 г. и позже, если они не подвергались добровольной переоценке;
- в ценах 2006 г. – у организаций, которые воспользовались правом на проведение переоценок основных средств.

Таблица 1

Виды оценки основных средств

Вид стоимости	Характеристика	Область применения
Первоначальная	Сумма фактических затрат на приобретение, создание объекта, включая затраты на доведение его до состояния, пригодного к использованию	Учетная стоимость объекта при его поступлении. База для начисления амортизации (кроме метода уменьшаемого остатка) в случае, если учетной политикой установлен учет по стоимости приобретения
Восстановительная	Сумма затрат, которые потребуется произвести для изготовления объекта в настоящее время	Установление действительной стоимости на текущий момент. Является базой для начисления амортизации (кроме метода уменьшаемого остатка) в случае, если учетной политикой установлен учет по восстановительной стоимости
Остаточная	Величина непогашенной первоначальной (или восстановительной) стоимости	Определение величины несамортизированной стоимости. Является базой для начисления амортизации методом уменьшаемого остатка
Справедливая	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными сторонами, с учетом характера текущего использования	Когда справедливая стоимость существенно отличается от балансовой. Российским законодательством применение справедливой стоимости в настоящее время не предусмотрено
Дисконтированная (стоимость от использования)	Сумма, которую ожидают возместить в ходе использования объекта и его выбытия в конце полезной службы	Когда балансовая стоимость выше возмещаемой суммы. Российским законодательством применение дисконтированной стоимости в настоящее время не предусмотрено

Актуальность проведения переоценок обусловлена наметившейся в настоящее время тенденцией снижения уровня амортизационных отчислений в общем объеме затрат. Однако, учитывая трудоемкость и высокую затратно-емкость процесса переоценки (для ее проведения необхо-

дима полная инвентаризация с оценкой состояния основных средств, экспертная оценка), предложен подход, соответствующий МСФО 16, предусматривающий переоценку при невысоких темпах инфляции и незначительном отклонении справедливой стоимости один раз в три – пять лет с разрешением проведения переоценки по инициативе организации ежегодно [4].

Особое внимание уделено изменению первоначальной стоимости с получением:

- новой первоначальной стоимости – в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и других случаев, установленных законодательством Российской Федерации (включение в первоначальную стоимость НДС при изменении режима налогообложения);
- восстановительной стоимости – при проведении переоценки объекта основных средств.

Предложен порядок определения новой нормы амортизационных отчислений в связи с изменением первоначальной стоимости основных средств. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н) предлагают организациям для расчета амортизации по основным средствам, стоимость которых изменилась, использовать их остаточную стоимость и норму амортизации, исчисленную исходя из оставшегося срока полезного использования. Это приведет к тому, что часть основных средств в бухгалтерском учете будет амортизироваться исходя из первоначальной стоимости, а часть – из остаточной. Согласно п. 19 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» сумма годовых амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств [1].

Таким образом, метод расчета, предлагаемый методическими указаниями, противоречит ПБУ 6/01. Кроме того, учитывая, что большинство организаций используют программные продукты для начисления амортизации, содержащие базу данных по основным средствам, изменение порядка расчета вызывает дополнительные трудности с автоматизацией процесса начисления. Мы считаем, что более логично рассчитывать амортизационные отчисления исходя из новой первоначальной стоимости объекта на 1-е число месяца, следующего за месяцем окончания модернизации, и новой нормы амортизационных отчислений, определяемой расчетным путем, исходя из оставшегося срока его полезного использования на момент завершения восстановительных работ. Действующий согласно методическим указаниям по учету основных средств предлагаемый вариант расчета позволяет устранить отмеченный недостаток по начислению амортизации с остаточной стоимости. Правильнее начислять амортиза-

цию, исходя из измененной стоимости объекта основных средств и новой нормы амортизации [2].

Руководствуясь таким подходом, новую норму амортизационных отчислений предлагается рассчитывать в два этапа:

1. Определение коэффициента, применяемого к текущей норме:

$$k_{\text{тек}} = \frac{S_{1o}/S_{1n}}{T},$$
$$\sum a_{0t}$$

где $k_{\text{тек}}$ – коэффициент, применяемый для расчета новой нормы амортизации;

S_{1o} – остаточная стоимость объекта на начало периода с учетом произведенных изменений стоимости;

S_{1n} – новая первоначальная стоимость объекта основных средств;

a_{0t} – первоначальная (текущая) норма амортизации до изменения стоимости;

t – период амортизации, сумма определяется с текущего периода ($t_{\text{тек}}$) до окончания срока полезного использования (T), в мес.

2. Определение новой нормы амортизации:

$$a_1 = a_0 \times k_{\text{тек}},$$

где a_1 – новая норма амортизации;

a_0 – прежняя норма амортизации до изменения стоимости;

$k_{\text{тек}}$ – коэффициент, применяемый к старой ежемесячной норме амортизации.

В этом случае стоимость основных средств (с учетом произведенного изменения) будет списана в течение срока полезного использования основных средств полностью, а противоречие с ПБУ 6/01 будет устранено. Предлагаемый нами порядок определения новой нормы несколько сложнее, чем приведенный в Методических указаниях, это связано с тем, что он позволяет рассчитывать новую норму амортизационных отчислений не только при линейном способе, но и при способе суммы чисел лет, рекомендации по которому отсутствуют в нормативных документах. Поскольку организации вправе выбрать и этот способ, должна существовать методическая база по его применению в случаях изменения стоимости объектов, нередко возникающих в хозяйственной деятельности организации. Кроме того, указанный подход может быть применен при изменении стоимости неограниченное число раз.

1. Постановление Правительства Российской Федерации от 18.11.2006 г. № 697 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

2. Учет основных средств. ПБУ 6/01: Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 года № 26н с изменениями и дополнениями.

3. Подборка комментариев к Приказу Минфина России от 13 октября 2005 г. № 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

4. МСБУ 16 – Международный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства».

5. МСБУ 4 – Международный стандарт бухгалтерского учета «Амортизация».

6. Бугреева С.А. Анализ воспроизводственных процессов в рыбной промышленности / С.А. Бугреева, М.Е. Василенко. – Владивосток: Изд-во Дальрыбвтуза, 2005.

7. Терентьева Т.В. Проблемы принятия управленческих решений при оценке фальсифицированной финансовой отчетности / Т.В. Терентьева, В.И. Шитова // Экономические науки. – 2008. – №10. – С. 341 – 345.

Гайфулина Надежда Петровна

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия

Контурь планирования и контроля накладных расходов

Планово-контрольные расчеты в сфере производства – это исчисление производственных издержек за период. Причем на промышленном предприятии особое значение имеют расчеты не только прямых издержек, но и накладных расходов. Величина накладных издержек служит особым объектом планирования и контроля, поскольку их доля в совокупных издержках в современных производствах постоянно растет.

Ключевые слова и словосочетания: накладные расходы, место возникновения затрат, коэффициент вариации, отклонение по загрузке, коэффициент загрузки мощности.

Величина накладных расходов определяется спецификой деятельности организации, но в то же время является и блоком расходов, включаемых в себестоимость продукции, работ или услуг организации. Прямые расходы гораздо легче поддаются планированию и контролю, в то время как накладные расходы могут находиться в разряде проблемного планирования и контроля. В настоящее время на средних по размеру предприятиях наблюдается неоправданно большая доля накладных расходов в полной себестоимости продукции организации, которая по отдельным оценкам достигает 60 – 63% [1].

Планирование и контроль накладных (косвенных) расходов в производственной сфере охватывают все виды издержек, которые не могут быть прямо отнесены на выпускаемый продукт.

Планирование накладных расходов необходимо для целей:

- выявления величины издержек, связанных с продажей продукта;
- определения расчетных ставок для распределения накладных расходов по видам продуктов и планирования производственной (продуктовой) программы;
- оценки эффективности производственных процессов по местам возникновения накладных расходов.

Отдельные виды накладных расходов и соответствующие места их возникновения детально планируются как для всего периода краткосрочного планирования (1 год, иногда 2 года), так и для более коротких перио-

дов (месяц, квартал). По истечении краткосрочных периодов они подвергаются контролю, если необходимость в контроле не возникает раньше.

Расчетные ставки распределения накладных расходов, напротив, определяются только 1 раз в год. Изменения внутри года происходят лишь в том случае, если это требуется в результате существенных изменений в производственном процессе: изменение технологии изготовления продукта, установка нового оборудования и др. В этом случае контроль ставок накладных расходов в течение года ограничивается определением отклонений плановых расчетных ставок от фактических расходов текущего периода.

Исходным пунктом планирования накладных расходов являются 2 показателя:

- производственная программа;
- загрузка мощностей отдельных мест возникновения затрат.

Прежде всего, на основании производственной программы на весь период (обычно год) и установленного рабочего времени определяют будущую загрузку мощностей каждого места возникновения затрат. Для этой загрузки мощностей находят величину всех затрат, которые должны возникнуть при эффективном осуществлении производственного процесса. Особое внимание уделяется исходным величинам (факторам), обуславливающим накладные расходы и причинно-следственные связи между этими факторами и видами накладных расходов каждого места их возникновения.

Для более качественного планирования накладных расходов их подразделяют на виды:

- а) постоянные, которые не зависят от загрузки мощностей (например, арендная плата, амортизация линейным способом, повременная оплата труда);
- б) пропорциональные, которые изменяются пропорционально изменению загрузки мощностей (например, сырье, исходные материалы, эл. энергия на технологические цели);
- в) смешанные (частично меняющиеся), которые состоят из постоянной и пропорциональной частей (например, вспомогательные материалы, премии).

Связь между изменением степени загрузки мощностей и изменением затрат следует определять как можно более точными методами. Поскольку для многих видов затрат это сделать сложно, зависимость между загрузкой мощностей и накладными расходами в месте возникновения затрат устанавливают путем анализа факторов и значений прошлых периодов, а затем подкрепляют при помощи корреляционного анализа.

При планировании накладных расходов по местам их возникновения используют 2 метода:

- многоступенчатое синтетическое планирование;

– одноступенчатое синтетическое планирование (планирование при помощи коэффициента вариации).

При многоступенчатом синтетическом планировании накладных расходов сначала рассчитывают различные уровни загрузки мощностей с интервалом в 10%, а затем определяют плановые накладные расходы. Пример такого планирования приведен в табл. 1.

Таблица 1

Пример многоступенчатого синтетического планирования накладных расходов в зависимости от различных уровней загрузки мощностей

План накладных расходов центра затрат № 2.1, усл. ден. ед. (производство, 1 передел)

Виды расходов	Загрузка мощностей, маш./ч и %				н. расходы
	1 400 (70%)	1 600 (80%)	1 800 (90%)	2 000 (100%)	1 700 (85%)
1	2	3	4	5	6
Расходы пропорциональные:	8 496	8 832	9 408	9 888	9 120
- заработная плата;	4 320	4 320	4 560	4 800	4 440
- надбавка за сверхурочные;	-	-	-	-	-
- инструменты и приборы;	1 800	1 800	1 860	1 920	1 830
- содержание оборудования;	432	480	528	576	504
- вспомогательные материалы;	624	672	720	792	696
- топливо и энергия	1 320	1 560	1 740	1 800	1 650
Расходы постоянные:	8 990,4	8 990,4	8 990,4	8 990,4	8 990,4
- оклады;	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400
- отчисления в фонды;	854,4	854,4	854,4	854,4	854,4
- сметные расходы на содержание помещений;	3 336	3 336	3 336	3 336	3 336
- амортизация;	2 040	2 040	2 040	2 040	2 040
- прочие расходы	360	360	360	360	360
Итого накладных расходов	17 486,4	17 822,4	18 398,4	18 878,4	18 110,4
Ставка распределения н. расходов					

Достоинство этого метода в том, что кривую плановых издержек относительно точно можно приспособить к фактическому изменению функций затрат. Это позволяет учитывать скачкообразные изменения постоянных затрат или изменения функций затрат. Однако этот метод очень трудоемок, поскольку по всем издержкам для каждого места их возникновения при каждом существенном изменении уровня загрузки мощностей следует измерять затраты.

При одноступенчатом синтетическом планировании накладных расходов планируют накладные расходы для 100% загрузки мощности центра возникновения затрат. Затем выводят предельно допустимые расходы

для других возможных уровней загрузки мощностей. Для расчетов используют коэффициент вариации ($K_{\text{вар}}$), который определяется как отношение пропорциональной части накладных расходов к постоянной. Коэффициент вариации равный 100% означает, что в состав накладных расходов входят лишь пропорциональные расходы, коэффициент вариации 80% означает, что 80% – это пропорциональные расходы, а 20% – это постоянные расходы. Если коэффициент вариации составляет 0%, то расходы строго постоянны. Коэффициент вариации измеряют также по 10-балльной шкале.

Использование коэффициента вариации $K_{\text{вар}}$ [2] при планировании накладных расходов требует меньше времени, чем другие варианты планирования, поскольку расчет их производится только для базисной загрузки мощностей. Пример расчета методом одноступенчатого синтетического планирования накладных расходов приведен в табл. 2.

Таблица 2

Пример расчета методом одноступенчатого синтетического планирования накладных расходов

План накладных расходов центра затрат №2.1 (усл. ден. ед.) (производство, 1 передел)

Виды расходов	Плановые издержки для базисной загрузки 2 000 маш./ч	$K_{\text{вар}}$	Пересчет расходов, постоянные пропорции		Гибкий план для 1 700 маш./ч
Расходы пропорциональные:	9 888				9 376,4
- заработная плата;	4 800	0,53	2 256	2 544	4 418,4
- надбавка за сверхурочные;	-	-	-	-	-
- инструменты и приборы;	1 920	0,21	1 516,8	403,2	1 860
- содержание оборудования;	576	0,06	541,4	34,6	571
- вспомогательные материалы;	792	0,09	720,7	71,3	781
- топливо и энергия	1 800	0,20	1 440	360	1 746
Расходы постоянные:	8 990,4				8 990,4
- оклады;	2 400	0	2 400	0	2 400
- отчисления в фонды;	854,4	0	854,4	0	854,4
- сметные расходы на содержание помещений;	3 336	0	3 336	0	3 336
- амортизация;	2 040	0	2 040	0	2 040
- прочие расходы	360	0	360	0	360
Итого накладных расходов	18 878,4				18 366,8
Ставка распределения накладных расходов					

Так, коэффициент вариации для сдельной заработной платы:

$$K_{\text{вар}} = 4\,800 \div 8\,990,4 = 0,53.$$

Исходя из $K_{\text{вар}} = 0,53$ проведем перерасчет постоянной и пропорциональной частей накладных расходов:

$4\,800 \times 0,53 = 2\,544$ – пропорциональная (переменная) часть заработной платы (постоянные бонусы);

$4\,800 - 2\,544 = 2\,256$ – постоянная часть заработной платы.

Для гибкого плана в 1 700 маш./ч расчет расходной статьи по сдельной заработной плате:

$2\,162,4(2\,544 \div 2\,000 \text{ маш./ч} \times 1\,700 \text{ маш./ч}) + 2\,256 = 4\,418,4$ усл. денежных единиц.

Таким образом, вариант расчета методом одноступенчатого синтетического планирования накладных расходов позволяет рассчитывать их величину для разных уровней деловой активности или загрузки мощностей, хотя имеет ряд ограничений:

- накладные расходы для плановой базисной величины загрузки должны рассчитываться предельно точно, так как все остальные расчеты опираются на исходный расчет;
- вариант может применяться для определенного диапазона деловой активности;
- наиболее оптимальным является для расчета производственных накладных расходов счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Контроль производственных накладных расходов проводят после окончания планового периода.

Контроль проводится по величине отклонений по двум направлениям:

- отклонение вследствие изменения сумм расходов;
- отклонение вследствие изменения нагрузки.

В зависимости от того, исходят ли при сравнении плановых фактических затрат из учета полных плановых или предельных плановых издержек, отклонения в загрузке выявляют по-разному, а в расходовании – одинаково для двух методов учета затрат.

Отклонения в расходовании при гибком учете полных плановых затрат и учете предельных плановых затрат устанавливают по формуле [3]:

Затраты фактические – затраты плановые (при фактической загрузке) = отклонение.

Анализ этого отклонения позволяет выявить ту часть накладных расходов, которая вызвана неэффективностью производственного процесса, и создать основу для устранения. Пример контроля накладных расходов в рамках гибкого расчета на базе полных плановых затрат приведен в табл. 3.

Подобный анализ проводят по каждому виду затрат отдельно по местам их возникновения. Если отклонения определять в целом по смете затрат, то возникает опасность того, что позитивные и негативные отклонения по отдельным видам затрат в целом будут уравниваться и за-тушевывать истинные причины неэффективности [4].

С другой стороны, большое отклонение в расходовании не всегда означает постоянно низкую эффективность использования ресурсов, включаемых в смету накладных расходов, поскольку отклонения могут частично вызываться неопределенностью информации на момент составления плана.

Таблица 3

**Пример контроля накладных расходов в рамках гибкого расчета
на базе полных плановых затрат**

Контроль накладных расходов по центру затрат №2.1, усл. ден. ед. (производство, 1 передел)

Максимальная мощность: 2 000 маш./ч

Плановая мощность: 1 700 маш./ч

Фактическая мощность: 1 700 маш./ч

Виды расходов	Затраты плановые	Затраты фактич.	Отклонения	
			ден. ед.	%
Расходы пропорциональные:	7 835	7 934	+ 99	
- заработная плата;	3 682	3 612	-70	
- надбавка за сверхурочные;	-	200	+200	-2
- инструменты и приборы;	1 550	1 495	-55	-
- содержание оборудования;	476	450	-26	-3,5
- вспомогательные материалы;	652	687	+35	-5,4
- топливо и энергия	1 475	1 490	+15	+5,3
Расходы постоянные:	7 492	7 512	+20	+1,0
- оклады;	2 000	2 000	0	
- отчисления в фонды;	712	712	0	
- сметные расходы на содержание помещений;	2 780	2 800	+20	
- амортизация;	1 700	1 700	0	+0,7
- прочие расходы	300	300	0	
Итого:	15 327	15 446	+119	7,8%
Накопленное отклонение в расходовании (с начала года)			+924	

Отклонения по загрузке в отличие от отклонений по использованию являются лишь условными расчетными величинами, а не действительны перерасходом ресурсов или их экономией. Такой расчет показывает, какая доля накладных расходов вследствие отклонения фактической загрузки от плановой в расчетах по носителям затрат (продуктам) была отнесе-

на в большей сумме или в недостаточной сумме (по сравнению с планом) на изделия в данном центре затрат.

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 773 с.
2. Астафурова И.С. Статистические методы прогнозирования, практически значимые для оценки основных показателей деятельности организации / И.С. Астафурова, О.Ю. Шукина; VII Междунар. конф. «Актуальные вопросы современной экономической науки»; Липецкое региональное отделение «Российский союз молодых учёных». – Липецк: Изд-во «Гравис», 2012. – С. 256 – 260.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем. / Д. Хан; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 773 с.
4. Финансовый менеджмент: теория и практика. – 6-е изд. / под ред. Е.С. Стояновой. – М.: Перспектива, 2008. – 656 с.

УДК 33+639.2

Самарина Наталья Сергеевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Методическое обеспечение комплексного анализа инвестиционной привлекательности промышленных предприятий

Расчет комплексного показателя инвестиционной привлекательности предприятия позволяет дать более достоверную оценку эффективности его деятельности как с позиции самого предприятия, так и с позиции стратегического и портфельного инвесторов.

Ключевые слова и словосочетания: *инвестиционная привлекательность, комплексный показатель, инвесторы, финансовые коэффициенты.*

Одна из задач, стоящих перед современным обществом, заключается в создании необходимых и благоприятных условий для интенсификации экономического роста, повышения качества жизни населения. Достижение поставленной задачи возможно путем привлечения инвестиций в реальный сектор экономики. Объем и темп роста инвестиций в основной капитал являются индикаторами инвестиционной привлекательности предприятия. Повышение инвестиционной привлекательности способствует дополнительному притоку капитала, экономическому подъему. Инвестор, выбирая предприятие для вложения своих средств, руководствуется существующими показателями для оценки его инвестиционной привлекательности.

В настоящее время существует ряд альтернативных методик оценки инвестиционной привлекательности предприятия, но нет методики расчета комплексного показателя инвестиционной привлекательности предприятия, а также методики, адаптированной для различных интересов стокхолдеров, которая бы способствовала повышению взаимопонимания инвестора и реципиента [1].

Поэтому и появилась проблема комплексной оценки инвестиционной привлекательности как с точки зрения управления самими промышленными предприятиями, для которых необходимо обосновать важность привлечения инвестиций, в том числе зарубежных, так и с точки зрения управления организациями-инвесторами, которые должны исключить

риски при вложении своих свободных денежных ресурсов в данные предприятия.

Основными потребителями информации об инвестиционной привлекательности предприятия выступают его руководство (топ-менеджмент), стратегический и портфельный инвесторы, заинтересованные в получении данных о разных аспектах его деятельности. Так, главной задачей руководства является уточнение общего уровня эффективности операционной и инвестиционной деятельности компании. Стратегическому инвестору необходимо осветить вопроса целесообразности инвестирования в предприятие с учетом оптимизации будущих доходов и понесенных инвестиционных затрат. Портфельный инвестор нацелен на изучение возможности максимизации собственного капитала через проведение финансовых операций с ценными бумагами предприятия [3].

В общем смысле распределение состава элементов расчета комплексного показателя инвестиционной привлекательности промышленных предприятий представлено в следующем виде (рис. 1).

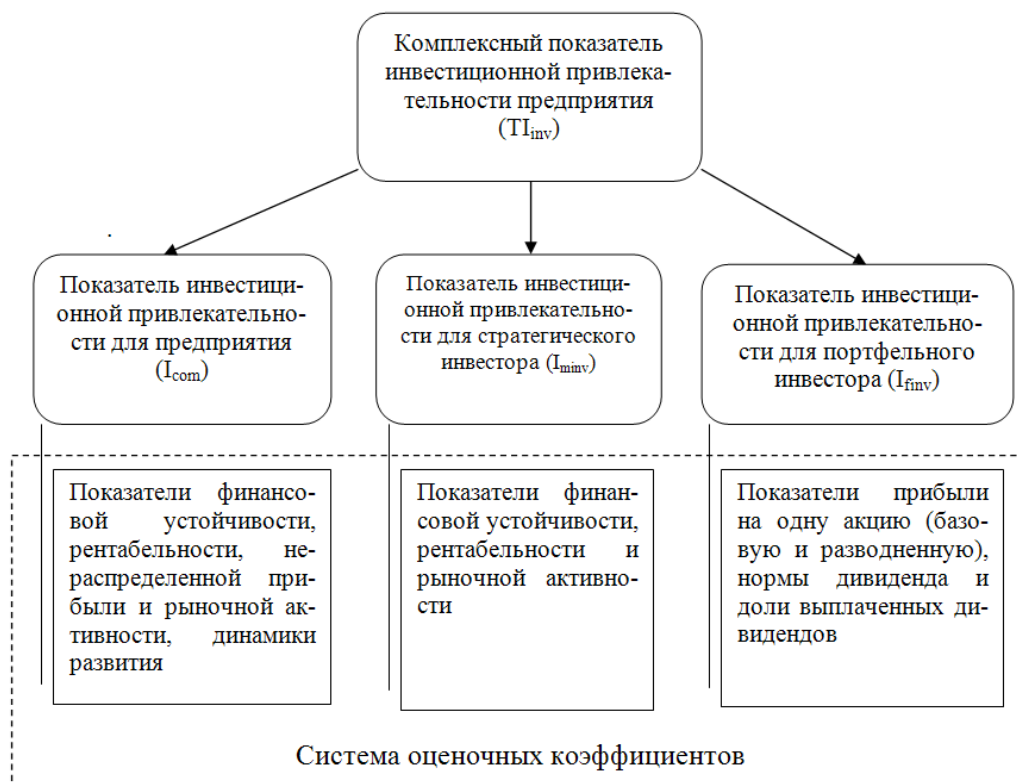


Рис. 1. Состав элементов для расчета комплексного показателя инвестиционной привлекательности промышленного предприятия

Наряду с необходимостью достижения максимально полной объективности сопоставления результатов расчета инвестиционной привлекательности компаний существует доля субъективного параметра, который определяется влиянием группы весовых коэффициентов, присваиваемых отдельно каждому показателю. Главное значение весовых коэффициентов заключено в дифференциации оценочных критериев, выделении из ряда факторов наиболее приоритетных и существенных по важности [2].

Таблица 1

Состав оценочных показателей для разных групп стокхолдеров

Показатель	Весомость
<i>Для топ-менеджмента компании</i>	
1. Коэффициент операционной прибыли (убытка)	0,2
2. Собственный оборотный капитал (чистые активы)	0,12
3. Добавленная экономическая стоимость (EVA)	0,12
4. Промежуточный коэффициент покрытия (срочная ликвидность)	0,1
5. Величина свободного денежного потока	0,1
6. Общий коэффициент покрытия (текущая ликвидность)	0,08
7. Коэффициент обеспеченности собственным оборотным капиталом	0,06
8. Коэффициент локального покрытия	0,06
9. Коэффициент автономии	0,06
10. Коэффициент финансирования	0,05
11. Коэффициент абсолютной ликвидности	0,05
<i>Для стратегического инвестора</i>	
1. Доля чистой прибыли (убытка) в стоимости инвестированного капитала	0,1
2. Вероятность дефолта	0,1
3. Отношение активов к задолженности	0,09
4. Соотношение собственного и долгосрочного заемного капитала	0,08
5. Доля чистой прибыли (убытка) в сумме собственного капитала	0,07
6. Отношение капитализации к задолженности	0,07
7. Уровень производительности	0,07
8. Степень налоговой нагрузки	0,07
9. Показатель социальной ответственности	0,07
10. Экономическая влияние отрасли/вида деятельности	0,06
11. Контроль над рынком труда	0,06
12. Коэффициент инвестиционного содействия	0,06
13. Доля чистой прибыли (убытка) в общей стоимости активов (имущества)	0,05
14. Доля выручки от продаж в объеме производства отрасли	0,05
<i>Для портфельного инвестора</i>	
1. Коэффициент валовой прибыли (убытка)	0,3
2. Коэффициент прибыльности (убыточности) продаж	0,2
3. Капитализация прибыли (убытка)	0,2
4. Коэффициент оборота ценных бумаг	0,2
5. Уровень капитализации (капитализация в ВРП)	0,1

Для разработки значений весовых коэффициентов был использован метод экспертных оценок, по результатам которого были получены следующие весовые коэффициенты (табл. 1).

Группа экспертов была сформирована из начальников производственно-технологических и финансово-экономических отделов и специалистов среднего звена. Всего в обсуждении участвовали 20 экспертов, которые оценивали значимость (вес) каждого показателя для интересов трех сторон (руководства предприятия, стратегического и портфельного инвесторов). Каждый эксперт получал свод ответов других экспертов и затем еще раз рассматривал свои оценки. Если они не совпадали с оценками других, необходимо было объяснить свой выбор. Процедура повторялась четыре раза, пока эксперты не сформировали единое мнение по распределению весовых коэффициентов для каждого показателя.

Важно отметить, что суммирование значений весовых коэффициентов по группе оценочных показателей каждого потребителя информации должно быть равно 1; по приведенным выше трем группам это условие выполнено. В данном случае распределение составных показателей – процесс достаточно условный; нам представляется возможным переход отдельных показателей в разные группы в зависимости от целей лица, осуществляющего исследование. Однако нежелательно допускать повтор составных показателей для разных групп заинтересованных лиц ввиду низкой возможности нивелировать влияние «двойного счета» (хотя на практике стокхолдеров часто интересует аналогичная по составу информация).

Определение комплексного показателя инвестиционной привлекательности осуществляется через суммирование трех составных элементов:

$$TI_{inv} = (I_{Com} + I_{Minv} + I_{Finv}) \max,$$

где TI_{inv} – комплексный показатель инвестиционной привлекательности предприятия;

I_{Com} – составной показатель инвестиционной привлекательности с позиции руководства предприятия;

I_{Minv} – составной показатель инвестиционной привлекательности с позиции стратегического инвестора;

I_{Finv} – составной показатель инвестиционной привлекательности с позиции портфельного инвестора.

Непосредственное исчисление значения показателя инвестиционной привлекательности с позиции руководства предприятия (I_{Com}) производится по следующей формуле:

$$I_{Com} = A_1 \times K_1 + A_2 \times K_2 + A_3 \times K_3 + A_4 \times K_4 + A_5 \times K_5 + A_6 \times K_6 + A_7 \times K_7 + A_8 \times K_8 + A_9 \times K_9 + A_{10} \times K_{10} + A_{11} \times K_{11},$$

где A_i – величина весового коэффициента используемого показателя;

i – от 1 до 11; K_1 – коэффициент операционной прибыли (убытка);
 K_2 – собственный оборотный капитал (чистые активы);
 K_3 – добавленная экономическая стоимость;
 K_4 – промежуточный коэффициент покрытия;
 K_5 – величина свободного денежного потока;
 K_6 – общий коэффициент покрытия;
 K_7 – коэффициент обеспеченности собственным оборотным капиталом;
 K_8 – коэффициент локального покрытия;
 K_9 – коэффициент автономии;
 K_{10} – коэффициент финансирования;
 K_{11} – коэффициент абсолютной ликвидности.

Расчет показателя инвестиционной привлекательности с позиции стратегического инвестора рассчитывается по следующей формуле:

$$I_{\text{Minv}} = A_i \times Y_1 + A_i \times Y_2 + A_i \times Y_3 + A_i \times Y_4 + A_i \times Y_5 + A_i \times Y_6 + A_i \times Y_7 + A_i \times Y_8 + A_i \times Y_9 + A_i \times Y_{10} + A_i \times Y_{11} + A_i \times Y_{12} + A_i \times Y_{13} + A_i \times Y_{14},$$

где A_i – величина весового коэффициента используемого показателя;

i – от 1 до 14;
 Y_1 – доля чистой прибыли (убытка) в стоимости инвестированного капитала;
 Y_2 – вероятность дефолта;
 Y_3 – отношение активов к задолженности;
 Y_4 – соотношение собственного и долгосрочного заемного капитала;
 Y_5 – доля чистой прибыли (убытка) в сумме собственного капитала;
 Y_6 – отношение капитализации к задолженности;
 Y_7 – уровень производительности;
 Y_8 – степень налоговой нагрузки;
 Y_9 – показатель социальной ответственности;
 Y_{10} – экономическая влияние отрасли/вида деятельности;
 Y_{11} – контроль над рынком труда;
 Y_{12} – коэффициент инвестиционного содействия;
 Y_{13} – доля чистой прибыли (убытка) в общей стоимости активов (имущества);
 Y_{14} – доля выручки от продаж в объеме производства отрасли.

Расчет показателя инвестиционной привлекательности с позиции портфельного инвестора рассчитывается по формуле:

$$I_{\text{FInv}} = A_i \times C_1 + A_i \times C_2 + A_i \times C_3 + A_i \times C_4 + A_i \times C_5,$$

где A_i – величина весового коэффициента используемого показателя;

i – от 1 до 5;
 C_1 – коэффициент валовой прибыли (убытка);

C_2 – коэффициент прибыльности (убыточности) продаж;

C_3 – капитализация прибыли (убытка);

C_4 – коэффициент оборота ценных бумаг;

C_5 – уровень капитализации (капитализация в ВРП).

Преимуществом данной методики является возможность комплексной оценки инвестиционной привлекательности предприятия с позиций разных заинтересованных сторон.

Принципиальное отличие предлагаемой методики расчета комплексного показателя инвестиционной привлекательности предприятия обусловлено следующими особенностями:

1. Ориентация на соблюдение интересов трех заинтересованных сторон: управленческого звена самого исследуемого предприятия, стратегического инвестора, намеревающегося осуществить совместный инвестиционный проект, и портфельного инвестора, оценивающего способность предприятия генерировать прибыль и выступать активным участником финансовых отношений на местных фондовых биржах.

Это делает возможным проведение последующего комплексного анализа общей позиции конкретного предприятия и осуществление мероприятий по корректировке перспективных линий развития компании, в зависимости от целей ее существования. Например, в случае заинтересованности руководства предприятия формировать сильную бизнес-структуру, способную взаимодействовать с другими участниками рынка в качестве влиятельного партнера, наибольшую информационную полезность может принести оценка показателя инвестиционной привлекательности с позиции топ-менеджмента компании. В процессе активного поиска путей и способов эффективного инвестиционного сотрудничества предприятие будет заинтересовано в получении оценки инвестиционной привлекательности с позиции стратегического инвестора. Наконец, в условиях потребности во внешнем финансировании проектов развития у предприятия ресурсами портфельных инвесторов (это происходит, когда сумма требуемых затрат превышает фактические возможности потенциальных стратегических инвесторов или при желании компании сохранить преимущественно «внутреннее» право контроля) необходимо отражение инвестиционной привлекательности компании с позиции портфельного инвестора.

2. Создание объективной предпосылки для осуществления факторного анализа, который помогает определить детерминанты и зависимые величины, оказывающие доминирующее влияние на текущее состояние фирмы. Расчет комплексного показателя базируется на органичном синтезе финансовых и социально-экономических показателей разной степени агрегирования, что способствует устранению кажущегося противоречия у результатов анализа состояния фирмы, проводимого по отдельным кри-

териям. Таким образом, у руководства предприятия формируется существенный актив взаимосвязанных и взаимовлияющих показателей, позволяющих проводить адекватные корректировки для достижения перспективных целей развития и решения тактических задач предприятия.

Для определения практической значимости комплексного показателя инвестиционной привлекательности предприятия автор предлагает опубликовывать рассчитанные показатели инвестиционной привлекательности предприятия с позиций разных сторон, в том числе комплексного показателя инвестиционной привлекательности предприятия, и свести все опубликованные показатели в рейтинг. Создание данного рейтинга позволит потенциальным инвесторам иметь более полную информацию о предприятиях, а также пользоваться более полной свободой в выборе инвестируемого предприятия.

Таким образом, предлагаемая методика расчета комплексного показателя основана на взаимосвязи и комбинировании существенного количества экономических данных, характеризующих ключевые аспекты функционирования внутренней и внешней среды предприятия. Подобное качественное разнообразие показателей обусловлено необходимостью возможно полного отражения комплексной и многофакторной категории инвестиционной привлекательности предприятий и обеспечения сопоставимости результатов их сравнительного анализа.

1. Дымшаков А. Управляя – оценивай. Стоимость бизнеса как основа для принятия управленческих решений / А. Дымшаков // Теория и практика финансового анализа [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.cfin.ru.

2. Лавриненко В.Н. Исследование социально-экономических и политических процессов: учеб. пособие / В.Н. Лавриненко, Л.М. Путилова. – М.: Вузовский учебник, 2010. – 184 с.

3. Романов В.С. Модель экспресс-оценки стоимости компании / В.С. Романов [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cfin.ru>.

УДК 340.1

Кучерова Антонина Олеговна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Модернизация государственных систем высшего профессионального образования разных стран мира

В статье рассматриваются зарубежный опыт развития и организационной перестройки высших учебных заведений в связи с определенными обстоятельствами, способствующими росту конкуренции на рынке образовательных услуг, основные подходы к финансированию высшего образования, применяемые в зарубежных государствах, и адаптация университетов к условиям ограниченного финансирования.

Ключевые слова и словосочетания: вуз, адаптация, финансирование, бизнес, инновации, модернизация, конкуренция, бюджетные ресурсы, качество, результат, зарубежный опыт, университет, показатели, эффективность.

В настоящее время происходит активная модернизация государственных систем высшего профессионального образования разных стран мира, а именно: развитие экономической самостоятельности образовательных учреждений, повышение инвестиционной привлекательности сферы образования, способствующей притоку инвестиций, а также финансовых, материальных и интеллектуальных ресурсов в данную сферу, повышение качества образования в университетах и эффективность использования ресурсов.

В.А. Юрга отмечает в этой связи наиболее существенные обстоятельства, обусловившие постановку задачи организационной перестройки системы высшего образования.

Во-первых, ускорение мирового инновационного процесса сокращает сроки морального старения человеческого капитала, вызывая необходимость повышения и обновления образования на протяжении всей человеческой жизни. Если знания и навыки работников не начнут своевременно обновляться, то отдельные работники и национальные экономики начнут утрачивать конкурентоспособность.

Во-вторых, происходит смещение инновационной активности отраслей, напрямую связанных с повышением качества жизни в новые сектора

экономики – сферу услуг (прежде всего, информационных), в сферу энергосбережения и экологии.

В-третьих, новый тип конкуренции – в сфере инноваций – не отвергает конкуренции на уровне экономии издержек, в частности на труд. Одним из путей в этом направлении становится использование возможностей аутсорсинга и дистанционной формы занятости. Рынок труда приобретает глобальный характер, когда для многих профессиональных когорт уже не существует национальных границ, а человеческие ресурсы характеризуются лишь набором знаний, навыков и компетенций.

Указанные тенденции приводят к изменению источников и структуры инвестиций в сферу образования, усиливают конкуренцию на рынке образовательных услуг, требуют организационной перестройки системы высшего образования и формирования новых механизмов финансирования образовательной деятельности [1].

Климов А.А. выделяет три основных подхода к финансированию высшего образования, применяемых в зарубежных государствах:

1. В большинстве развивающихся стран финансирование производится на договорной основе. Особенностью договорного финансирования является то, что объем бюджетных ассигнований слабо связан с результатами деятельности вуза. Происходящие изменения, например увеличение численности приема, не обязательно приводят к адекватному увеличению объемов бюджетного финансирования.

2. Финансирование вузов может осуществляться в соответствии со стоимостью обучения – на основе нормативного подушевого метода. Нормативное подушевое финансирование предполагает расчет объемов финансирования вузов исходя из утвержденного норматива затрат на обучение одного студента и численности студентов либо иных числовых параметров, характеризующих валовые объемы деятельности вуза. Этот подход используется во многих развитых (Канада, Великобритания, Франция, Япония, Швеция, Норвегия) и некоторых развивающихся государствах Азии и Африки.

Нормативное подушевое финансирование требует, чтобы правительство административно утвердило соответствующие нормативы стоимости обучения. Альтернативным методом определения стоимости является вариант, при котором системе высшего образования предоставляется возможность самой определить стоимость обучения на основании конкуренции. Механизмы конкуренции требуют от вузов борьбы за бюджетные ассигнования. Побеждает тот, кто предложит наименьшую стоимость обучения при требуемом уровне качества.

3. Финансирование «по результатам». В этом случае система выделения бюджетных средств ориентирована на достижение определенных целевых результатов. Бюджетные средства обычно выделяются вузам

в зависимости от фактического выпуска студентов и аспирантов. Такой подход используют Дания, Финляндия, Израиль, Голландия и некоторые другие государства [2].

Основная причина заинтересованности государства в разработке модели финансирования, ориентированного на результат, кроется в высоких издержках на подготовку выпускника, неэффективной работе вузов либо низком уровне качества образования. Финансирование, ориентированное на результат, позволяет повысить эффективность и получить лучшие результаты на единицу затраченных ресурсов. Одной из основных проблем при таком типе финансирования является разработка стимулов, которые будут достаточными для достижения желаемых результатов, но не приведут к нарушению процесса функционирования вуза.

Результаты исследований, проведенных в рамках проекта «Разработка организационно-финансовых схем адаптации высшего учебного заведения в условиях кризиса бюджетного финансирования» такими авторами, как Т.Л. Клячко, Н.Л. Титова, А.О. Крыштановский и др., их обзор зарубежной литературы показали, что в 1990-е годы университеты всех стран сталкивались с серьезными финансовыми трудностями, связанными с сокращением бюджетного финансирования, что влекло за собой необходимость привлекать негосударственные средства. Высшие учебные учреждения начинали активнее привлекать потребителей образовательных услуг на образовательном рынке, а также изыскивать дополнительные финансовые ресурсы. Под влиянием высококонкурентной среды высшая школа налаживает взаимодействие с бизнесом, некоммерческими организациями, а также с местным сообществом и различными фондами.

В условиях сокращения бюджетного финансирования и нехватки средств зарубежные вузы выработали различные адаптационные методы решения сложившейся ситуации, которые условно можно разделить на три группы в зависимости от целей и задач, поставленных перед ними:

- методы, направленные на снижение издержек и повышение результативности использования имеющихся у вуза финансовых средств;
- методы, направленные на достижение вузами наивысших результативных показателей их деятельности, что, в свою очередь, увеличит объем выделяемых государственных средств;
- методы, обеспечивающие увеличение частных источников финансирования [3].

Многие факторы препятствуют снижению издержек на обучение и в большинстве случаев являются труднопреодолимыми для вузов. Однако в настоящее время можно добиться снижения затрат на обучение путем развития дистанционного обучения на базе Интернета, что позволяет привлечь больше студентов за счет проведения занятий в режиме

онлайн. Некое подобие дистанционного обучения уже несколько лет существует и в России.

За последние два десятилетия многие государства перешли к системе бюджетирования, ориентированного на результаты (БОР), вследствие чего вузам приходится уделять все большее внимание тому, чтобы показатели их деятельности соответствовали требованиям выделения государственного финансирования, при этом данные требования постоянно ужесточаются.

Принципы БОР используются во многих развитых странах, хотя наблюдаются существенные различия в механизмах их применения, а также степени использования показателей результатов при финансировании вузов.

По результатам информационно-аналитических материалов, подготовленных по проекту «Разработка, апробация и внедрение инструментов программно-целевого бюджетного планирования и администрирования бюджетных расходов, ориентированных на результаты, в сфере образования», О.К. Ястребова разделяет показатели результатов деятельности вузов на следующие основные группы:

- статистические показатели, характеризующие состояние и цели в сфере образования (количество студентов разных направлений, количество студентов, окончивших курс в установленные сроки, и т.п.);
- показатели, характеризующие результаты образовательной деятельности (количество выпускников, продолживших образование в магистратуре и аспирантуре; процент устроившихся на работу в течение полугодия после выпуска и т.п.);
- показатели удовлетворенности студентов и выпускников уровнем образования (по данным национальных опросов и внутренних опросов вузов);
- показатели качества научной деятельности (в качестве основного во всех вузах используется показатель объемов внешнего коммерческого и грантового финансирования, а также используются показатели количества публикаций и индекса цитирования);
- показатели участия преподавателей и студентов в научной деятельности (в том числе в грантовых проектах);
- показатели коммерциализации исследований и разработок (число патентов, доходы от коммерциализации и т.п.);
- показатели связей с местным сообществом (количество мероприятий, проведенных для местного сообщества, субъективные оценки роли университета в жизни местного сообщества);
- показатели интернационализации (количество и доля иностранных студентов, число зарубежных преподавателей, число международных исследовательских проектов и международного финансирования, показа-

тели интернациональной мобильности студентов, субъективная оценка вуза международным академическим сообществом);

- показатели места вузов в национальных и международных рейтингах и рэнкингах;
- показатели связей с выпускниками (количество участников ассоциаций выпускников, благотворительные взносы выпускников и т.п.);
- показатели обеспеченности ресурсами (обеспеченность компьютерами и доступом в Интернет, оборудование аудиторий и лабораторий, показатели обновления библиотечных фондов, доступ к электронным библиотекам и т.п.);
- показатели удовлетворенности студентов и преподавателей инфраструктурой и сопутствующими услугами университетов;
- показатели экономической эффективности деятельности (снижение отдельных видов затрат, показатели финансовой устойчивости, диверсификация источников доходов и т.п.);
- показатели ввода в действие определенных объектов (строительство зданий, открытие исследовательских центров и т.п.);
- социальные показатели (количество и доля студентов из определенных социальных или национальных групп, доступ к образованию студентов с ограниченными возможностями и т.п.);
- «процедурные» показатели, характеризующие введение определенных процедур и правил – системы оценки качества управления, внутренних правил и т.п. [4]

Методы, обеспечивающие увеличение частных источников финансирования, предполагают:

1. Увеличение доходов от платы за обучение за счет привлечения большего числа студентов, в том числе и иностранных. В этой области ощутимо усиливается конкурентная борьба между вузами, так как от привлекательности вуза для иностранных студентов все больше зависят его финансовое положение, престиж, оценка эффективности деятельности.

Также значительные доходы вузов составляет организация непрерывного обучения взрослых – проведение различных семинаров, вечерних курсов и т.д. Из всех западноевропейских стран данное направление получило развитие в Финляндии, Норвегии, Великобритании и Франции.

Высшие учебные заведения также осознали, что, участвуя в организации непрерывного образования, вузы устанавливают тесные связи с компаниями, профессорско-преподавательский состав работает вместе с сотрудниками фирм, а это весьма полезно для преподавателей.

2. Контракты с частными фирмами на проведение научных исследований, подготовку и переподготовку кадров.

В странах Западной Европы университеты устанавливают все более тесные связи с местным сообществом. Местные власти и деловые круги

заключают с университетами контракты на проведение исследований, которые должны повысить конкурентоспособность местной экономики, на разработку программ городского экономического развития, а также на организацию программ повышения квалификации и переподготовки кадров.

3. Американские университеты и колледжи проводят специальные кампании по привлечению частных пожертвований (от выпускников прошлых лет и других частных лиц, различных фондов, частных фирм и т.д.). Вузы активно лоббируют принятие налоговых законов, которые должны содействовать росту их спонсорской поддержки. Больше всего пожертвований поступает исследовательским университетам.

Различные типы зарубежных вузов используют адаптационные методы в разных сочетаниях, при этом тот или иной тип выходит на первый план. Общим является активизация вузами усилий по повышению эффективности использования ресурсов и привлечению частных источников финансирования.

Таким образом, изменения в финансировании государственных систем высшего профессионального образования положительным образом повлияли на современное состояние высших учебных заведений.

В России процесс становления новой формации управления системой образования насчитывает уже порядка десяти лет, но оптимального варианта, отвечающего вызовам современной экономики и запросам общества до сегодняшнего времени, так и не найдено. Череду не вполне последовательных бюджетных реформ, принятие новых законодательных и иных нормативных актов так или иначе предопределили изменения как методов и условий функционирования субъектов ВПО, так и государственного регулирования их деятельности [5].

1. Юрга В.А. Структура и механизмы финансирования системы высшего профессионального образования как условие инновационного развития высшей школы (российский и зарубежный опыт) / В.А. Юрга // СМАО, 2011 [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://ecsocman.hse.ru/data/192/684/1219/glava_2.pdf.

2. Климов А.А. Нормативно-подушевое финансирование вузов / А.А. Климов [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.nisse.ru/business/article/article_142.html?effort=10.

3. Клячко Т.Л. Стратегии адаптации высших учебных заведений: экономические и социологические аспекты: материалы исследований и рекомендации для вузов / Т.Л. Клячко, Н.Л. Титова, А.О. Крыштановский и др. – М.: ГУ-ВШЭ, 2002. – 230 с.

4. Информационно-аналитические материалы, подготовленные по проекту «Разработка, апробация и внедрение инструментов программно-целевого бюджетного планирования и администрирования бюджетных расходов, ориентированных на результаты, в сфере образования» / рук. проекта О.К. Ястребова, канд. экон. наук, доцент, ген. директор ООО «ЭКОРИС-НЭИ». – М., 2009 [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.budget-fin.ru.

5. Варкулевич Т.В. Новые механизмы хозяйствования вузов в условиях реформирования системы образования в РФ / Т.В. Варкулевич, А.О. Кучерова // Территория новых возможностей – Вестник ВГУЭС. – 2011. – №1 (10). – С. 39 – 48.

Алексеева Лариса Федоровна

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия

Организационные меры и механизмы реструктуризации предприятия

В условиях рыночной экономики в России, отличающейся спадом производства, при значительном проценте убыточных предприятий весьма актуальной является проблема улучшения финансово-экономической ситуации путем реструктуризации предприятий. При разработке логически обоснованных задач ситуационного анализа и управления реструктуризацией долгов предприятий на практике целесообразно исходить из необходимости формирования комбинации активных и пассивных факторов. Большинство методов реструктурирования могут рассматриваться как способ конвертации между или внутри трех категорий. Эти методы конвертации могут быть классифицированы как прямые или непрямые.

Ключевые слова и словосочетания: анализ товарных рынков, реструктуризация, организационные меры, ситуационный анализ, методы конвертации, кредиторская задолженность, жизненный цикл изделия.

Переход к рыночным отношениям, формирование товарных, финансовых рынков и конкуренция предъявили новые, жесткие требования к предприятиям. Одним из таких требований является реструктуризация, вследствие которой происходят глубокие изменения структуры и технологии производства, управления хозяйственными процессами и сбытом продукции, а в конечном итоге улучшаются финансово-экономические показатели.

В реструктуризации заинтересованы все предприятия, адаптировавшиеся к рынку, не успевшие пока приспособиться к нему, а также находящиеся в тяжелом финансово-экономическом состоянии [1]. Это объясняется тем, что преобразование товарного и финансового рынков существенно изменило спрос и предложение на товары и услуги, что, в свою очередь, заметно повлияло на структуру активов предприятий. В жестких условиях конкуренции товаров, цен и качества она оказалась неэффективной [1]. Понятно, что предприятие, содержащее, например, на своем балансе большой жилищный поселок, не может конкурировать по цене на аналогичную продукцию с предприятием, которое не несет столь значительные расходы на содержание объектов социальной сферы. Производ-

ства с устаревшими основными фондами находятся в худшем положении, не обладая инвестициями для их обновления.

Резко деформировалась и структура пассивов предприятий, особенно кредиторской задолженности, что обусловлено различными причинами. Особенно недостаточна обоснованность налогов и штрафов, размеры которых превысили разумные пределы. Вследствие разрушения единого экономического пространства возникла проблема неплатежей, практически все участники экономического процесса оказались друг другу должны. Среди причин следует выделить недостаточную компетентность некоторой части финансовых руководителей предприятий, отсутствие у них видения перспективы развития [2]. Например, заемные средства тратились не на вложение в производство, а на зарплату, в жилье, не говоря уже о злоупотреблениях, а также выводе капитала из хозяйственного оборота и размещении в спекулятивных финансовых компаниях.

Система управления большинства предприятий не смогла адаптироваться к рынку (вследствие деформации структуры активов). Убыточность производства, его подразделений, а также невозможность набора и обучения новых кадров без сокращения работающих для формирования служб финансового, маркетингового и иного менеджмента не позволяют управлению повысить эффективность и конкурентоспособность производства.

В таком положении оказались многие предприятия, руководители которых все более осознают необходимость обновления производственной деятельности и организации управления, комплексного преобразования структуры активов и пассивов.

Чтобы уяснить, можно ли возродить убыточное производство посредством реструктуризации, нужен обстоятельный анализ текущего состояния и динамики финансово-экономических показателей за последние годы, влияния на них системы налогообложения. Имеются в виду следующие показатели: результатов деятельности (выручка, себестоимость, прибыль, в том числе нераспределенная, рентабельность, использование производственных мощностей, дебиторская и кредиторская задолженность, численность персонала, фонд оплаты труда); структуры капитала и деловой активности (собственные и заемные средства, обеспеченность запасов и затрат оборотными средствами, оборачиваемость запасов и собственных средств); ликвидности и платежеспособности (коэффициенты текущей ликвидности, обеспеченности оборотными средствами).

Анализ динамики основных показателей необходим, чтобы определить период и причины их резкого ухудшения, а главное – перспективу предприятия. При рассмотрении влияния системы налогообложения важно выявить не только структуру платежей в бюджеты разных уровней и внебюджетные фонды, но и ее зависимость от структуры активов и пас-

сиров предприятия, найти те их элементы, изменяя которые можно минимизировать налоговые платежи.

Итог такой аналитической работы – четкое понимание того, на какой стадии находится производство (финансового оздоровления, скрытого банкротства, финансовой неустойчивости или явного банкротства). Кроме того, нужно установить, какова зависимость каждого из основных экономических показателей от структуры активов, пассивов и системы управления, как они будут изменяться при тех или иных управленческих действиях. Следующая мера перед принятием решения о реструктуризации – анализ товарных рынков и конъюнктуры выпускаемой продукции, чтобы установить, какие товары и услуги пользуются спросом, какие объемы способен рынок «поглотить» и по какой цене.

При изучении рынка используют данные, получаемые на базе анализа основных показателей как самого предприятия, так и его конкурентов; в результате адресно-ориентированных исследований рынка, проводимых специализированными фирмами; посредством исследований социально-экономической ситуации в стране и регионах, выполняемых научными институтами. Поскольку у предприятий, как правило, нет средств, чтобы оплатить исследования, целесообразно максимально использовать свои данные и подключить для их анализа маркетинговые подразделения.

В результате подготовительного этапа устанавливаются и анализируются следующие показатели (в ретроспективе и на ближайшую перспективу): абсолютные и относительные объемы продаж по каждому виду продукции и используемые ресурсы, цены на выпускаемые изделия, себестоимость и прибыль, основные статьи затрат, объемы производства, мощности и их загрузка, расходы на транспортировку и сбыт продукции.

Изучение ассортиментной политики необходимо не столько с точки зрения анализа структуры производства товаров в данный момент, сколько с позиций выявления его будущих возможностей. С этой целью анализируется жизненный цикл изделия и определяется, на какой стадии он находится: идеи, разработки, выхода на рынок, роста продаж, зрелости, насыщения и стабилизации рынка, устаревания. Целесообразно также выделить проблемы, которые предстоит решить в процессе освоения рынка товаров на каждом этапе жизненного цикла, и рассчитать расходы, связанные с их устранением.

Концентрированное выражение рыночной конъюнктуры – цена, а потому формирование ценовой политики очень важно для анализа маркетинговой деятельности предприятия. Однако в связи с тем, что процесс ценообразования сложен и включает учет множества взаимосвязанных и взаимовлияющих факторов, можно остановиться на определении предельных цен, исходя из рыночной конъюнктуры или из себестоимости и целевой нормы прибыли.

В результате анализа товарных рынков и конъюнктуры продукции выделяют следующие ее основные группы: убыточной и бесперспективной; имеющей активный сбыт, но производство убыточно; реализуемой, но рентабельность снижается; располагающей сбытом и рентабельность повышается; имеющей перспективный рынок и выпуск этой продукции можно организовать на предприятии.

Завершение первого этапа подготовки к реструктуризации (проведенная аналитическая работа) сравнимо с использованием параметров для расчета по математической модели, когда устанавливаются: исходные данные (финансово-экономические и другие показатели) и ограничения; зависимости показателей финансово-экономической деятельности предприятия от различных факторов (структуры активов, пассивов и др.); граничные условия (цена, целевая норма прибыли, объемы выпуска и т.д.). Если следовать такой аналогии, то второй этап составят изменения устанавливаемых условий, расчет различных вариантов по модели и выбор наиболее рационального решения.

Способы изменения этих условий (т.е. структуры активов, пассивов и системы управления предприятия) многообразны. Рассмотрим наиболее действенные из них.

Для принятия решения о варианте реструктуризации активов предприятия необходим систематизированный анализ их структуры, охватывающий основные средства, используемые в рентабельном, а также в нерентабельном производстве; неиспользуемые основные средства (в том числе временно); незавершенное строительство и неустановленное оборудование; оборудование, функционирующее в рентабельном, а также в нерентабельном производстве; незагруженное оборудование (в том числе временно); запасы; нематериальные активы; долгосрочная и краткосрочная дебиторская задолженность; долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения; денежные средства. Анализ помогает оценить применимость различных вариантов реструктуризации активов к конкретным условиям, ожидаемый экономический эффект.

Наиболее широко внедряемые механизмы реструктуризации: ликвидация нерентабельных производств; освобождение предприятия от содержания объектов социальной и непроектной сферы; дробление имущественного комплекса на отдельные предприятия, создание дочерних и зависимых обществ; продажа, сдача в аренду, передача в залог и списание неиспользуемых активов; переоценка основных средств; приобретение, аренда, лизинг нового высококачественного оборудования; снижение запасов на складах, продажа, сдача в аренду неиспользуемых помещений; ужесточение контроля за возвратом дебиторской задолженности; продажа, залог, передача в доверительное управление финансовых вложений. Отдельные из этих мер (дробление производств и создание до-

черных обществ) осуществляются в большей степени, другие (консервация и безвозмездная передача имущества) в меньшей, а некоторые (передача социальной сферы) реализуются слабо.

Недостаточное использование предприятиями возможностей реструктуризации активов обусловлено, в частности, незнанием нормативных документов, например, о консервации имущества, а также новых механизмов, таких, как освобождение от объектов социальной сферы путем создания на ее базе кондоминиумов.

По аналогичной схеме рассматриваются и варианты реструктуризации пассивов предприятия, их структура и основные элементы, т.е. уставный и резервный капитал, добавочный капитал, целевые финансирование и поступления, нераспределенная прибыль, долгосрочные и краткосрочные заемные средства, кредиторская задолженность (с разбивкой по основным кредиторам и уровням бюджетов).

Остановимся подробно на реструктуризации уставного капитала и кредиторской задолженности. Первая предполагает изменение структуры собственников предприятия (участников, акционеров). Положительный результат возможен в случае роста капитала. При этом производство получает дополнительные финансовые ресурсы, новое оборудование, технологии, оборотные средства без увеличения своих долгосрочных и краткосрочных пассивов, что существенно улучшает его финансово-экономическое состояние, помогает найти так называемого стратегического инвестора.

Недостатком данного механизма является то, что собственники предприятия вынуждены соглашаться с сокращением их доли в уставном капитале, на что они идут неохотно. Но в ближайшие годы объем вторичной эмиссии скорее всего увеличится, так как собственники встанут перед выбором: либо уменьшить свою долю в уставном капитале, но спасти производство, либо не соглашаться на это, но потерять вложения. В то же время они заинтересованы в определенной мере наращивать уставной капитал посредством реструктуризации, ведь при банкротстве предприятия можно получить средства от продажи имущества в последнюю очередь, после реализации всех обязательств банкрота. Есть основания полагать, что интерес к реструктуризации уставного капитала путем его «раздвоения», выпуска и продажи новых акций возрастет с развитием фондового рынка, увеличением количества аукционов, открытых торгов пакетами акций предприятий. С расширением приватизации продавцом акций будет в большей мере выступать не государство в лице федерального или регионального фонда имущества, а сами предприятия (эмитенты).

У большинства предприятий накопились долги бюджетам различных уровней, внебюджетным фондам, банкам по краткосрочным кредитам, поставщикам, предприятиям ТЭКа, транспорта и прочим кредиторам,

а также по оплате труда. Реструктурирование их может существенно улучшить экономическое состояние производства. Имеются в виду погашение, списание, отсрочка, конвертация и иные процедуры, так или иначе связанные с освобождением предприятия (хотя бы временным) от давления долговых обязательств.

По долгам в федеральный, региональные и местные бюджеты существуют нормативные документы, позволяющие проводить их реструктуризацию. Реструктуризация долгов во внебюджетные фонды в меньшей мере регламентирована нормативными документами федерального и регионального уровней. Однако практика показывает, что в индивидуальном порядке с данными фондами достижимы компромиссные решения об отсрочке и рассрочке долгов при условии принятия на себя обязательств гарантированного осуществления текущих платежей.

Краткосрочные кредиты банка целесообразно переоформить в долгосрочные обязательства. Для этого можно предложить ему, например, заменить кредиты векселем предприятия с определенным дисконтом. Банк, который посчитает обеспечение кредитов недостаточно ликвидным или заинтересуется повышением своей доходности от данной операции, может пойти на такое решение.

Задолженность поставщикам, ТЭКу и прочим кредиторам реструктурируется несколькими способами. Поставщиков может заинтересовать участие в уставном капитале предприятия. В этом случае увеличение уставного капитала и продажа части акций (долей, паев) поставщикам позволят списать задолженность. Предприятиям ТЭКа и другим кредиторам можно предложить списки своих дебиторов. Некоторые дебиторы имеют прямые финансовые взаимоотношения с кредиторами и могут взять у предприятия дебиторскую задолженность в счет погашения долга.

Задолженность по оплате труда нужно устранять в приоритетном порядке. Хотя и здесь возможны варианты: например, компенсация долга выпускаемой продукцией или акциями предприятия. Естественно, для этого в соответствии с уставом требуется согласие как самих работников, так и акционеров.

Реструктуризация активов и пассивов не только тесно взаимосвязана, но и неотделима от реструктуризации системы управления. Реструктуризация долгов, например, автоматически приводит к реструктуризации активов, что, в свою очередь, ведет к изменениям структуры управления.

В последней выделяются три сферы: управление производством, персоналом и интеграционное управление. Реструктуризации предшествует анализ оперативного и стратегического управления производством, способов выработки и принятия организационных решений. Цель оперативного руководства – создание условий для максимальной загрузки производства заказами на выпускаемую продукцию, своевременного и качест-

венного их выполнения. Важен также учет перспективы обновления и повышения качества товаров, предполагающей модернизацию производства и изменение структуры капитальных вложений, преобразование системы управления.

Отправная точка для принятия решения о реструктуризации управления производством – результаты финансово-экономического и маркетингового анализа каждого вида выпускаемой продукции. Требуется четко определить: какие виды товаров и в каких объемах будут выпускать в настоящее время и в ближайшие 2 – 3 года. В зависимости от этого формируется новая, рациональная структура управленческих и производственных подразделений. Необходимы производственные звенья, выпускающие рентабельную и конкурентоспособную продукцию, остальные приходится закрывать, несмотря на болезненные последствия (сокращение работников, уменьшение выручки, омертвление капитала и др.). Как следствие, предприятие начнет развиваться на здоровой экономической базе.

Возможны следующие решения: ликвидация убыточных производств; выделение их, а также подразделений жилищно-коммунального хозяйства, капитального строительства, подсобных хозяйств и других служб, не участвующих в производстве, в самостоятельные хозяйствующие субъекты; выделение рентабельных производств в дочерние и зависимые общества; передача функций снабжения и сбыта управляющим компаниям с ликвидацией соответствующих служб. Эти и другие варианты требуют анализа с точки зрения затрат, сроков реализации и экономической эффективности [3].

В качестве одного из решающих факторов обеспечения долгосрочной эффективности и конкурентоспособности производства рассматривают наличие высокопрофессионального персонала. Управление персоналом должно соответствовать стратегии развития предприятия. Это обосновывается не только реструктуризацией производства, но и изменением приоритетов кадровой политики, в частности необходимостью укрепления специалистами финансово-экономического, маркетингового и юридического подразделений. Новая структура управления персоналом должна обеспечить оптимальную численность подразделений, иерархию подчинения, баланс процессов обновления и сохранения количественного и качественного состава кадров.

Еще одним способом, позволяющим улучшить экономическое состояние предприятия, является переход на интеграционное управление. Такие структуры, как холдинг, финансово-промышленная группа, транснациональная корпорация, оказались эффективными в развитых странах, потому что позволяют концентрировать мощный производственно-

финансовый потенциал, оптимально загружать производственные мощности и маневрировать ими. В нашей стране эти формы управления находятся в зачаточном состоянии.

Именно понимание или непонимание принципиальной значимости владения холдингом контрольными пакетами акций дочерних предприятий определяют положительный или отрицательный опыт их создания. Отрицательный опыт чаще всего обусловлен несоблюдением исходных принципов образования холдингов. Во-первых, создание их часто инициируется решением «сверху». Государство передает в новую структуру оставшиеся в его собственности пакеты акций. Во-вторых, в нее передаются не контрольные пакеты акций, а всего 15 – 20%, что не гарантирует получение холдингом решающих полномочий управления. В-третьих, собственники предприятия не всегда учитывают преимущества такой реорганизации системы управления и не хотят отдавать управление предприятиями холдингу. В-четвертых, создание его как нового юридического лица, управленческой надстройки влечет за собой не только дополнительные затраты (штат, оборудование и т.д.), но вносит децентрализацию управления и на самом холдингообразующем предприятии. Возникает «двоевластие» в виде органов руководства предприятиями и холдинга, а это требует соблюдения субординации управления.

В результате нередко функционируют «полухолдинговые» компании, в которых управление основывается на владении пакетами акций, на старых сложившихся связях, а реализуется с учетом необходимости предприятий иметь объединяющую структуру, лоббирующую их интересы в органах государственной власти и помогающую поддерживать производственную деятельность. Все это приводит к тому, что холдинг с входящими в него предприятиями, а также региональные и местные бюджеты несут убытки.

Сейчас предприятия начинают осознавать необходимость более глубокой интеграции производства и централизации системы сбыта, снабжения и финансирования капиталовложений. Этому способствуют холдинги, полностью контролирующие свои дочерние предприятия. Известны механизмы реорганизации систем управления, основанные на конвертации акций дочерних предприятий в акции холдинга. Как показал опыт, стоимость акций таких холдингов после реорганизации обычно повышается, увеличивая доходность акционеров как самого холдинга, так и его дочерних компаний.

Перспективная форма интеграционного управления – финансово-промышленная группа, т.е. совокупность юридических лиц, действующих как основные и дочерние общества, полностью или частично объединившие материальные и нематериальные активы на основе договора в целях технологической или экономической интеграции для осуществления инвестиционных и иных проектов и программ. Для создания и функционирования ФПГ также существует нормативная база: закон РФ «О финансово-промышленных группах» и другие документы.

По сравнению с холдингом у ФПГ есть преимущества. В ее состав в обязательном порядке входит банковское учреждение, что позволяет концентрировать инвестиционные ресурсы и направлять их на решение важнейших производственных задач. Поэтому формирование ФПГ, как правило, ориентируется на разработку и реализацию крупных, коммерчески эффективных инвестиционных проектов, участниками которых становятся большое число крупных, средних и мелких предприятий. Такая кооперация помогает оптимизировать затраты, устанавливать между ними функциональные связи, что приводит к минимальным срокам реализации проекта, быстрой оборачиваемости вложенных в него средств и повышению эффективности усилий каждого участника ФПГ. Отсутствие налога на добавленную стоимость между участниками ФПГ также дает некоторые преимущества этой форме управления в отличие от холдинга.

Для экономического оздоровления производства нужна разработка комплексной программы реструктуризации предприятия. Возможные разделы программы – цель и содержание работ, общая характеристика реструктурируемого предприятия, анализ финансово-экономического состояния, анализ товарных рынков и конъюнктуры продукции, реструктуризация активов, отдельно – пассивов, системы управления, календарный план мероприятий по реструктуризации, финансовый план, эффективность реструктуризации, оценка рисков, гарантии, ответственные исполнители, контроль за выполнением [4].

Программа обсуждается и утверждается уполномоченным органом управления предприятием. Им же назначаются исполнители и руководитель программы. Отчеты о ходе выполнения программы периодически заслушиваются органами управления предприятия, при необходимости в нее вносятся соответствующие коррективы. Работы по ее реализации финансируются в соответствии с утвержденным финансовым планом. Программа завершается выполнением календарного плана мероприятий по реструктуризации предприятия [5].

Комплексная программа реструктуризации может быть полезна как предприятиям, находящимся на грани финансово-экономического кризиса, так и вполне благополучным. Она поможет осознать необходимость принятия важнейших управленческих решений, обозначить стратегические направления развития производства. Ее реализация приведет к улучшению хозяйственной и финансово-экономической деятельности, повышению эффективности предприятия.

1. Лapidус В.А. Всеобщее качество в российских компаниях / В.А. Лapidус; Государственный университет управления; Национальный фонд подготовки кадров. – М.: ОАО «Типография «Новости»», 2010. – 432 с.
2. Рябинин А.С. Социальная направленность и эффективность производства (по итогам Всероссийского конкурса предприятий) / А.С. Рябинин, Л. Калашникова // Экономист. – 2011. – № 2. – С. 57 – 63.
3. Тарасов В.В. Причины возникновения и особенности организации предприятия нового типа / В.В. Тарасов // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 1. – С. 87 – 90.
4. Урманов И.Ф. Синергические связи как новая модель организации производства / И.Ф. Урманов // Мировая экономика и международные отношения. – 2010. – № 3. – С. 19 – 26.
5. Электронная коммерция в России. Перспективы развития и роста [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.rbcnet.ru/publ/commerce/e-com-r.htm.

Кузьмичева Ирина Александровна, Флик Евгения Глебовна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Развитие справочно-поисковых систем в России

Информация всегда рассматривалась как ресурс, который имеет определенное значение. При этом преимущества обычно были на стороне того, кто владеет информацией. Сфера создания, обращения и уничтожения информационных ресурсов является сферой применения правовых регуляторов в глобальном, мировом масштабе. Одновременно с установлением правовой характеристики, правового режима объекта отношений (информационных ресурсов в разных формах) потребовалось урегулирование правового статуса субъектов, нормативное определение их прав. Возникла необходимость в создании законодательной базы в области информации и информатизации общества.

Ключевые слова и словосочетания: правовая информация, финансовая информация, СПС «КонсультантПлюс», «Гарант-Сервис», справочно-правовые системы, информационные ресурсы.

Человек с рождения и до конца своей жизни окружен информацией. Он ею пользуется, обогащает или портит. Это касается не только отдельной личности, но и целых групп, которые формируются в рамках цивилизации, в определенных временных и геополитических условиях.

Информация всегда рассматривалась как ресурс, который имеет определенное значение. При этом преимущества всегда были на стороне того, кто владеет информацией. Метки на охоте, наскальная живопись, документы на пергаменте и бересте – все это сообщает нам информацию, на сегодняшний день уже исторического характера. В доисторические времена были предприняты первые попытки ее сбора и аккумуляции. Библейское значение «слова» – это уже легитимация через обычай и христианскую нравственность. Первые библиотеки и архивы появились задолго до нашей эры.

Существующие исторические и литературные источники пронизаны информацией, способами ее добычи и использования. Со времени начала развития капитализма и конкуренции, раздела сфер влияния в геополитической системе информация не только включается в ресурс отдельных политических, экономических структур, но и становится в ряд с ресурсами массового образования и развития материального и интеллектуального характера. В наши дни появляется конкуренция в системе ресурсов, где

информация вытесняет материальные, природные ресурсы. Сфера создания, обращения и уничтожения информационных ресурсов является сферой применения правовых регуляторов в глобальном, мировом масштабе.

Одновременно с установлением правовой характеристики, правового режима объекта отношений (информационных ресурсов в разных формах) потребовалось и урегулирование правового статуса субъектов, нормативное определение их прав. Возникла необходимость в создании законодательной базы в области информации и информатизации общества.

Право на информацию у человека возникло с момента формирования цивилизации, однако правовая платформа для этого права появилась не так давно.

Сначала появилось признание за человеком и гражданином права на получение информации посредством международных и национальных актов. Легитимация этого права была осуществлена в момент принятия Всеобщей Декларации прав человека Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г. и Международного пакта о гражданских и политических правах, который был принят и открыт для подписания, ратификации и присоединения 16 декабря 1966 г. Невзирая на дату подписания, он был принят и вступил в силу, благодаря резолюции Генеральной Ассамблеи ООН только в 1976 г.

В ноябре 1950 г. была принята Европейская Конвенция о защите прав человека и основных свобод, вступившая в силу в сентябре 1953 г. В этих документах проблема права на информацию находилась в системе других прав человека. Однако постепенно проблема права на информацию приобретала самостоятельное значение. Это было связано с осознанием значения средств массовой информации и реализацией права на информацию.

В 1970 г. была принята и подписана европейская Декларация о средствах массовой информации и правах человека, принятая Консультативной Ассамблеей Совета Европы. В 1967 г. на Стокгольмской конференции принята Конвенция об учреждении Всемирной организации интеллектуальной собственности (ВОИС), которая вступила в силу в 1979 г.

Совет Европы и Комитет министров Европы приняли ряд актов по обеспечению прозрачности деятельности публичной администрации и свободы мнений в СМИ.

1970 – 1980 гг. – период формирования национального законодательства США в области регулирования массовой и официальной информации, обеспечения доступа к информационным системам открытого режима, а также оформления режима ограничений доступа к государственной тайне и другим видам информации ограниченного доступа: законы США «О свободе информации» (1966 г.) и «Об открытости правительства» (1976 г.). В них речь идет об упорядочении документированной информа-

ции в системе публичной администрации и обязанностях правительства реализовать право граждан на доступ к ней.

Законодательство Франции по этой проблеме развивается примерно в том же ключе. Принимаются законы об опубликовании и распространении некоторых видов опроса общественного мнения, о мерах, направленных на улучшение отношений между органами управления и общественностью, об административных, социальных и финансовых положениях; закон о финансовой гласности политической жизни.

Одновременно с развитием законодательства о средствах массовой информации принимаются законы по авторскому и патентному праву к таким объектам творчества, как программы для персональных компьютеров, базы данных, микросхемы, используемые в процессе информатизации, совершенствуется национальное законодательство о механизмах предоставления информации, в особенности правительственной официальной, гражданам по каналам библиотек и архивов.

Развивается и совершенствуется законодательство по защите разных категорий информации: персональных данных, государственных секретов, других видов конфиденциальной информации. Появляется открытость и прозрачность государственных структур и поднимается вопрос защиты тех категорий, которые не подлежат открытому доступу.

Например, акт «Принципы информирования общества», принятый Национальной комиссией США по библиотекам и информатике в середине 1990 г., характеризуется тем, что из всей информации правительственных структур выделил категорию общественно-значимой информации, относимой к национальному достоянию, и ориентировал ведомства иметь Правительственный указатель такой информации, а библиотеки – предоставлять такую информацию пользователям в обязательном порядке.

Декларация о праве доступа к информации, принятая в комплексе Маастрихтских документов по Европейскому союзу в феврале 1992 г., содержит важнейшие европейские нормативы в области регулирования права на информацию и включает такие акты, как Конвенция (108) Совета Европы от 28 января 1981 г. «О защите личности и отношении автоматической обработки персональных данных»; Директива 95/46/СЕ «О защите физических лиц в условиях автоматической обработки данных и о свободном обращении этих данных» (24 сентября 1995 г.). Они предусматривают, что к 1998 г. на основе существующей договоренности стран Европейского союза должны быть приняты «необходимые для выполнения данной директивы юридические, регламентные и административные меры».

Наиболее остро обозначается на этом фоне конфликт между правительственными структурами и средствами массовой информации, которые требуют все больших гарантий по части открытости государственной

политики и практики перед обществом. На решение этой проблемы направлены документы, принимаемые группами экспертов, они не имеют нормативного значения, но отражают суть дела. Это Тулуарская декларация, принятая руководителями независимых информационных структур в мае 1981 г. в рамках Международной конференции «Голос свободы», и Йоханнесбургские принципы «Национальная безопасность, свобода самовыражения и доступ к информации» (1 октября 1995 г.).

Не меньшее значение, чем первые законы США и других стран о свободе информации, имеют такие, как доклад Клинтона-Гора, распространяемый с 1993 г., о национальной информационной инфраструктуре и Белая книга Европейской комиссии «Рост конкуренции, занятость, цели и пути в XXI веке», на основе которой создан доклад «Европа и мировое информационное сообщество. Рекомендация Совету Европы, представленная в Брюсселе 26 мая 1994 г., благодаря которой в оборот введен термин «информационное сообщество».

В 2010 г. исполнилось 35 лет с начала правовой информатизации в России, поскольку в 1975 г. руководство СССР приняло решение о создании первой информационной базы нормативных документов. 25 июня 1975 г. вышло Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР № 558 «О мерах по дальнейшему совершенствованию хозяйственного законодательства», в котором признавалось необходимым «ввести государственный учет нормативных актов СССР и союзных республик, а также организовать централизованную информацию о таких актах».

Для реализации этого решения при Министерстве юстиции СССР был создан Научный центр правовой информации (НЦПИ). В его задачи были включены: государственный учет нормативных актов и разработка правовых баз данных. В дальнейшем на базе НЦПИ создается первая справочно-правовая система «Эталон», предназначенная для внедрения и использования в государственных структурах.

В конце 1980-х – начале 1990-х годов началось динамичное развитие российского законодательства и одновременно широкое распространение персональных компьютеров. Многим специалистам (юристам, бухгалтерам, аудиторам, руководителям организаций) понадобилась полная и актуальная правовая информация. Ключевую роль в обеспечении широкого доступа к законодательству и создании рынка СПС в России, как и в развитых зарубежных странах, сыграли негосударственные компании.

Первым разработчиком коммерческой правовой базы данных стало агентство INTRALEX, которое в 1989 г. разработало программный комплекс «Юридическая справочно-информационная система» (ЮСИС).

Одновременно разрабатываются справочно-правовые системы Научно-производственным объединением «Вычислительная математика и информатика» (НПО «ВМИ»). Первая разработка НПО «ВМИ» появилась

в 1990 г. Это была легендарная ныне справочно-правовая система «Гарант». Впоследствии из-за возникших разногласий по распространению системы от НПО «ВМИ» отделилась компания «Гарант-Сервис», продолжившая разрабатывать, внедрять и распространять систему «Гарант».

В 1992 г. НПО «ВМИ» пошло другим путем и выпустило в свет правовую систему нового поколения СПС «КонсультантПлюс». Эта разработка учитывала опыт предыдущих десятилетий и в то же время содержала новые решения. При этом в основу СПС «КонсультантПлюс» легли передовые технологии и уникальные принципы организации сервиса, заключающиеся в построении системы доступа к правовой информации на всей территории России.

Был создан не только новый уникальный продукт, но и организована широчайшая всероссийская сервисная сеть по распространению правовой информации. Разработчики «КонсультантПлюс» заложили основы развития новой отечественной отрасли – отрасли распространения правовой информации.

Таким образом, современный этап развития общества сопровождается «информационным бумом», когда объемы информации быстро увеличиваются за более короткие промежутки времени. Состояние правовой и финансовой информации, безусловно, в полной мере соответствует этой тенденции. Работа финансистов и налоговиков, постоянно ссылающихся на правовые документы, кроме этих проблем осложняется еще высокой степенью ответственности за принятые решения. Преимущество в такой ситуации будет иметь специалист, который владеет более качественным и надежным инструментом поиска и обработки правовой и финансовой информации. Такой инструмент представляют собой компьютерные справочные правовые системы (СПС), в частности, система «КонсультантПлюс». Система предоставляет специалистам в финансовой и налоговой сферах широкие возможности для получения подборок документов и последующей работы с ними.

1. Камынин В.Л. Правовая информатика с изучением систем «КонсультантПлюс» / В.Л. Камынин. – М.: НПО «Вычислительная математика и информатика», 2002.

2. «Норматив» – справочно-правовая система [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.kontur-normativ.ru>.

3. Сайт компании «Базис». Режим доступа: www.consultant.ru.

УНИВЕРСИТЕТ: СОБЫТИЯ И ФАКТЫ

XIV Международная научно-практическая конференция: определены лучшие доклады студентов-культурологов

17 апреля кафедра культурологии в рамках XIV Международной научно-практической конференции «Интеллектуальный потенциал вузов – на развитие Дальневосточного региона России и стран АТР» провела конкурс научных докладов студентов. На конкурс было представлено 37 докладов, которые были заслушаны в секциях «Культура и региональное развитие» (председатель – кандидат исторических наук, доцент Д.А. Литошенко) и «Менеджмент культуры и организация развлечений» (председатель – кандидат искусствоведения, доцент Л.В. Преснякова).

На заседании секции «Менеджмент культуры и организация развлечений» было заслушано 20 докладов. По итогам работы секции жюри приняло решение наградить следующих студентов грамотами ректора:

- Викторию Исаеву и Дарью Цицину (гр. КЛ 09-01) за доклад «Проблемы вандализма среди молодежи» (научный руководитель – кандидат искусствоведения, доцент кафедры культурологии ВГУЭС Л.В. Преснякова), занявший 1-е место.

- Наталью Галайду (гр. КЛ 08-01) за доклад «Государственное регулирование поддержки развития культурной деятельности: зарубежный и отечественный опыт» (научный руководитель – старший преподаватель кафедры культурологии ВГУЭС С.В. Пресняков) – 2-е место.

- Екатерину Махмудову и Анну Шурупову (гр. КЛ 09-01) за доклад «Музеи современного искусства в культурном пространстве г. Владивостока» (научный руководитель – кандидат искусствоведения, доцент кафедры культурологии ВГУЭС Е.А. Гильмулина) – 3-е место.

- Викторию Николину (гр. КМ 08-01) за доклад «Инсорсинговые организации в сфере культуры» (научный руководитель – старший преподаватель кафедры культурологии ВГУЭС С.В. Пресняков) – 3-е место.

На заседании секции «Культура и региональное развитие» было заслушано 17 докладов. По итогам работы секции жюри приняло решение наградить следующих студентов грамотами ректора:

- Дарью Логачеву (гр. КЛ 08-01) за доклад «Культурологический аспект развития России с КНР на примере г. Суйфэньхэ» (научный руководитель – кандидат культурологии, доцент кафедры культурологии ВГУЭС С.Б. Чулкова) – 1-е место.

- Надежду Домбровскую (гр. КЛ 09-01) за доклад «К вопросу об информационной поддержке посетителя модернизирующегося социокультурного пространства г. Владивостока» (научный руководитель – кандидат

исторических наук, доцент кафедры культурологии ВГУЭС Д.А. Литошенко) – 2-е место.

– Татьяну Квач и Анну Кухтину (гр. БКЛ 11-01) за доклад «Русские эмигранты в Маньчжурии (20 – 30-е гг. XX века) и отечественная культура» (научный руководитель – доцент кафедры культурологии ВГУЭС А.Н. Шпилева) – 3-е место.

Кроме того, жюри отметило актуальность, новизну, оригинальный авторский подход в докладах Алины Верещагиной (гр. КМ 07-01), Татьяны Савёловой (гр. КЛ 09-01), Ксении Павленко (гр. БКЛ 10-01), Елены Канаевой (гр. КЛ 08-01), Нины Костериной (гр. КЛ 08-01), Ксении Вашута (гр. БКЛ 11-01), Анастасии Ивановой (гр. БКЛ 11-01). Отмеченные жюри доклады рекомендованы к публикации.

Лучшие научно-исследовательские работы студентов ВГУЭС отобраны на конкурс «Молодой ученый»

26 апреля во ВГУЭС завершилась XIV Международная научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых исследователей «Интеллектуальный потенциал вузов – на развитие Дальневосточного региона России и стран АТР».

На итоговом заседании, которое проходило в мультимедийной аудитории 1501 на связи с филиалом ВГУЭС в г. Находка, было представлено 12 и заслушано 10 докладов.

Все они были отобраны после завершения научных чтений, на итоговых заседаниях секций по институтам ВГУЭС. Большинство тем носят четко выраженный прикладной характер: рекомендации, выработанные студентами в ходе их исследований, можно смело использовать. Это говорит о том, что научные руководители молодых исследователей поработали над практической направленностью студенческих разработок и исследования были проведены на реальных предприятиях. Например, исследование студентки ИПУ ВГУЭС Ирины Горсковой «Оптимизация системы доставки продукции с целью повышения лояльности клиентов как одного из инструментов стимулирования роста объема продаж». Ирина совмещает учебу с работой на «Михайловском бройлере», и это не первое ее практическое исследование под руководством научного руководителя профессора кафедры менеджмента, кандидата экономических наук Светланы Приходько. Другие студенческие разработки также касались актуальных тем нашей сегодняшней жизни, начиная с повышения эффективности работы службы снабжения и повышения качества питания в нашем университете и заканчивая влиянием мирового кризиса на устойчивость евро.

Конференцию приветствовали начальник отдела профессионального образования и науки департамента образования и науки Администрации Приморского края, кандидат технических наук Ольга Пермякова, прорек-

тор по научно-исследовательской работе, кандидат экономических наук Татьяна Терентьева. Координировала работу конференции ведущий специалист отдела аспирантуры, докторантуры и подготовки кадров высшей квалификации ВГУЭС Лариса Замотаева.

Проректор ВГУЭС по НИР Татьяна Терентьева отметила, что все студенты, чьи научные разработки вышли в финал конференции, будут номинированы на стипендию Правительства России. Она также сообщила, что во ВГУЭС разработано Положение о программе «Фонд Молодой ученый», основной задачей которого является формирование научного потенциала ВГУЭС, материальная поддержка молодых ученых, и призвала их участвовать в конкурсе, заниматься научными исследованиями, продвигать науку университета вперед.

Аспирант ВГУЭС Алексей Будников, самый активный оппонент конференции, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и информационных технологий филиала ВГУЭС в г. Артеме, по окончании конференции отметил, что темы докладчиками раскрыты настолько полно, что было трудно задавать вопросы:

– Судя по итогам трехлетнего участия в подобных конференциях, уровень работ студентов растет. Докладчики очень уверены в своих позициях и делают достаточно четкие выводы. Политика вуза на практико ориентированный подход в обучении студентов также отразилась в темах исследований. Исследования, имеющие практическое значение, обретают перспективу дальнейшей работы над проблемой и предполагают более глубокое ее изучение.

Студентка 2 курса ИСМД Евгения Олесова отметила, что ее интересует психология и на следующий год она обязательно примет участие в научно-практической конференции.

Закрывая научные чтения, зам. проректора по научно-исследовательской работе, профессор, доктор технических наук Галина Старкова призвала студентов ВГУЭС еще активнее включаться в научные исследования, имеющие далеко идущие цели, тем более в условиях современной политики Правительства России по поддержке молодых исследователей.

Молодежь в зале с энтузиазмом восприняла информацию о том, что в мае во ВГУЭС будет объявлен конкурс «Молодой учёный». Те, кто окажется в числе его победителей, будут включены в научные школы, сформированные в университете под руководством ученых. Молодым исследователям будут назначены стипендии, соизмеримые с заработной платой в реальном секторе экономики. В конкурсе «Молодой ученый» смогут принять участие студенты, аспиранты, магистранты, а также обучающиеся в Академическом колледже, Колледже сервиса и дизайна, Школе для одаренных детей им. Н.Н. Дубинина.

Поздравляем Терентьеву Татьяну Валерьевну

Приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 28 апреля 2012 г. №155 на основании решения совета Д 212.023.01 по защите докторских и кандидатских диссертаций Владивостокского государственного университета экономики и сервиса и заключения Высшей аттестационной комиссии присвоена учёная степень доктора экономических наук проректору по научно-исследовательской работе Терентьевой Татьяне Валерьевне.

Желаем Татьяне Валерьевне умных и талантливых студентов и аспирантов, крепкого здоровья, неиссякаемого творческого вдохновения, оптимизма, благополучия, научных и жизненных достижений.

Научным консультантам – доктору экономических наук, профессору Мальцевой Галине Ивановне и доктору экономических наук, профессору, директору Института международного бизнеса и экономики Латкину Александру Павловичу новых побед и таких же амбициозных последователей.

Поздравляем Коноплеву Н.А. с блестящей защитой диссертации на соискание ученой степени доктора культурологии

Поздравляем заведующего кафедрой сервиса и моды ВГУЭС Коноплеву Нину Алексеевну с блестящей защитой диссертации на соискание ученой степени доктора культурологии в диссертационном совете ДМ 212.092.05 при Комсомольском-на-Амуре государственном техническом университете.

Тема диссертации: «Гендерные основания творческой деятельности и человека творческого в культуре».

Наука и творчество ходят рядом. Вы доказали, что ученые – творческие личности, способные видеть окружающий мир по-своему. Порой, чтобы сделать научное открытие, необходим творческий подход. Желаем Вам не терять вашей уникальной способности и продолжать делать науку интересней!

SUMMARY

Viktor G. Sazonov

Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia.

Systematic approach to the organization of effective reproduction of fixed assets of industrial enterprises

This article analyzes the various aspects of improving the scientific and methodological tools of reproduction of fixed assets in innovation-active systems. The article discusses the causes that gave rise to the imperfection of the mechanism of reproduction and states that a substantial transformation of the dynamics and structure of the requirements of the environment, has led to inconsistency. It is proposed package of measures "system reconstruction" of scientific and methodological tools of reproduction, adequate tasks of modernization of the national economy. It is proved that is especially relevant for the solution to the problem of innovation active enterprises, mastering advanced technologies and modern new technological order.

Keywords: methodological approach, innovation-active system, reproduction, reproduction mechanism, reproduction effectiveness, foundations and methodology of reproduction, simple reproduction, expanded reproduction, reproduction model.

Tatyana V. Terenteva

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Methodical approach to modifying the content of financial statements of fishery enterprises

The problems of the relevance of financial statements, the possibility of reporting to provide a solid information base for making economic decisions.

Keywords: accountability, relevance, receivables, doubtful accounts receivable reserves.

Tatyana V. Varkulevich, Olga V. Mitina

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Financial outsourcing, budgeting and financial analysis as a tool for effective interaction of high school and business

In a market economy among the universities is becoming increasingly popular entrepreneurial ideology involves finding mechanisms to ensure effective economic relations between educational institutions and business community. This article is dedicated to the development of tools of effective interac-

tion between the public and representatives of the university sector real business that can provide mutual benefit and good results of such relations.

Keywords: university, business community, economic relations, outsourcing, budgeting, financial analysis, business activities of the university, efficiency.

Marina E. Vasilenko

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Change in accounting format Russian organizations in the context of adaptation to IFRS

Currently, the Russian economy is in the process of internationalization and integration, which is expressed in the expansion of international relations and economic cooperation with various countries.

Keywords: IFRS, accounting, reform, financial reporting, comparability, changes, capital.

Elena Y. Tarasova

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

«Accounting for payment of income tax» : differences between IFRS (IAS) 12 and PBU 18/02

This article discusses the accounting treatment of income tax to be y-lateral, or reimbursed, as well as the tax consequences of business transactions in the corresponding IFRS (IAS) 12 "Income Taxes" and compare it with the order determined in the Regulation of lennym accounting, "Accounting for payment of income tax" (PBU 18/02).

Keywords: income tax, IFRS, tax implications.

Tatyana A. Poleschuk

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

International financial reporting standards: problems of implementation

The actual problem of the theory, methodology, accounting and reporting at the present stage is to develop and implement specific methods of its organization to meet user requests information on the different levels of hierarchy. Of particular significance in this case has a specially designed mechanism that combines domestic and foreign experience in forming a system of accounting and reporting. The article considers the adaptation of the accounting and reporting at the present stage, using the recommendations of IFRS, based on the availability of parallel systems of taxation and accounting.

Keywords: accounting system, the application of IFRS, financial statements, accounting system, financial information, the accounting system.

Irina S. Astafurova

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Methods of statistics in assessing the risks of planning based on standard Windows applications

The sequence of the process of risk assessment from the formation of the knowledge base to obtain recommendations from the various methods of obtaining information, processing information and to obtain certain results of risk assessment based on the standard of Excel.

Keywords: strategic objectives tree, the magnitude of risk, the quality of the information matrix of the strategy, risk assessment model.

Marina V. Oslopova

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Influence of changes in the financial reporting on formation of the analytical information

In article it is considered, how, the innovations defined by the Order of the Ministry of Finance of Russia from 7/2/2010 №66n "About forms of the accounting reporting of the organizations" will affect structure of articles and sections of the separate reports represented to internal and external users influencing thereby on formation of financial indicators and results of the financial analysis of activity of the companies.

Keywords: accounting financial statements, analytical information, reliability, users of the financial analysis, analysis technique, administrative decisions, liquidity, solvency.

Tatyana V. Varkulevich

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Internal audit in the organization of financial stability

This article is dedicated to the relevance of the formation in the system of internal audit organization, which in today's economic conditions can be regarded as one of the most effective tools for improving the stability of the business, its competitiveness and sustainable development and, consequently, one of the tools to ensure its efficiency.

Keywords: internal audit, analysis, efficiency, enterprise tools, competitiveness, financial sustainability, evaluation, principles, methods.

Nadezhda P. Gayfulina, Yulia K. Lezina

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Management tools as a component of a company controlling system

A company management decisions should take into consideration the possible threats, which can hinder implementation of company's plans. At the same time every situation brings new opportunities that need to be timely to consider and apply. Create an early warning system would be best in the company accounting system which instruments as well as possible will contribute to its development and improvement.

Keywords: risk management, risks, chances are the stages of organization, an early warning system, risk management, field supervision.

Tatyana A. Poleschuk

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

The problem of reform budget account

Decisive role in the formation and development of the economic structure of any modern society is government regulation. One of the most important mechanisms that allow the State to carry out economic regulation, is the financial mechanism, the main point of which is the state budget. Through the financial system forms a central government and affects the formation of decentralized funds of funds, providing the ability to perform assigned functions to public authorities. Changes to the budget process, are to increase the efficiency of public spending due to the concentration of their most important social trends. The essence of these changes in reforming the budget process, in which the planning, allocation of budget funds must be supported by an expected result of their spending.

Keywords: state of economic, social regulation, the financial mechanism, the state budget, grants, budget allocations, subventions.

Irina A. Kuzmicheva, Evgeniya G. Flick

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Formation assess and assessment activities in the world and in Russia

Methodology and general organization of the assessment in Russia was one of the most complete and well-grounded in the world. Created by the instructions, "the assessment of real estate" and "methods for describing and developing standards in the assessment of profitability" were at the highest level of experts. According to many experts, Russia at the end of the last century was at a level which Europe and America have achieved only in the sixties and sev-

enties of the XX century. The current stage of development assessment in much the same period, Russia has already passed at the end of the last century. Profession "evaluator" is currently gaining popularity in Russia and the demand for the services of professionals in the assessment activities is undeniable.

Keywords: evaluation activities; organization estimates; appraisal profession; principles and methods of evaluation; system of self-regulation of valuation activity.

Marina N. Kulakova

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

To question on budgetary financing activity of high school: the modern approach

Research the problems of financing objects of the higher school has shown that basic of them is deficiency the budgetary funds allocated with the state. At the present stage there is a leaving from "budget" financing and coordination of volume financing of high school to results of its work. In given article the author offers to study a problem of financing the higher school from the point of view indicators its efficiency in a cut of the enterprise initiative shown by high school.

Keywords: university, efficiency, funding, sustainability, entrepreneurial initiative, the methodology.

Marina E. Vasilenko

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

On assessment of fixed assets for depreciation

In a systematic evaluation of the major types of funds, the disclosure of their content and application in the calculation of depreciation.

Keywords: assessment, depreciation, fixed assets, cost, physical deterioration, the fair value.

Nadezhda Petrovna Gayfulina

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Outlines of planning and control overhead costs

The planned and control calculations in the production sphere - is a calculation of process cost per period of time. Besides a direct production costs account a burden costs are also of particular importance. The magnitude of overhead costs is a special object of planning and control as they contribute growing share in total costs in modern industry.

Keywords: overhead costs of the place, the coefficient of variation, deviation of the load, the load factor of power.

Natalya S. Samarina

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Methodical providing of the enterprises investment advantage complex analysis

The calculation of enterprise investment advantage complex index makes it possible to give more accurate estimation of its activities effectiveness as for the enterprise itself and for the strategic and portfolio investors.

Keywords: investment attractiveness, a composite index, investors, financial ratios.

Antonina O. Kucherova

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Modernization of public systems of higher professional education around the world

This article discusses the development of international experience and organizational restructuring of higher education institutions in connection with certain circumstances that give rise to competition in the market of educational services. It also examines the main approaches to the financing of higher education applicable to foreign state-wah universities, and adaptation to conditions of limited funding.

Keywords: institution of higher learning, adaptation, finance, business, innovation, modernization, competition, fiscal resources, the quality of the result, foreign experience, university, performance, efficiency.

Larisa F. Alekseeva

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Managerial procedure and enterprise restructuring mechanisms

Amid Russian market-oriented economy, which is marked by production recession and significant part of unprofitable enterprises, there is a pretty topical problem of improving companies' financial and economic situation in the way of their restructuring. There is a point in the necessity to combine active and passive factors when working out SWOT analysis and problems of managing companies' debts. The majority of restructuring methods may be considered as conversion between or inside of three categories. These conversion methods may be classified as direct and indirect. Analysis of commodity mar-

kets, restructuring, organizational measures, situation analysis, methods of conversion, accounts receivable, product lifecycle.

Keywords: analysis of commodity markets, restructuring, organizational measures, situation analysis, methods of conversion, accounts receivable, product lifecycle.

Irina A. Kuzmicheva, Evgeniya G. Flick

Vladivostok State University Economics and Service. Vladivostok, Russia.

Development of reference-search engines in Russia

Information has always been recognized as a resource, which has a certain value. The advantages were always on the side of the person who owns the information. Scope of the creation, circulation and destruction of information resources is the scope of the legal controls on a global, worldwide. Simultaneously with the establishment of the legal characteristics of the legal regime of object relations – information resources in various forms, and the settlement required the legal status of the subjects, the normative definition of their rights in relations over the information. There was a need for legislation in the field of information and information society.

Keywords: legal Information; financial Information; legal system «Consultant»; «Garant»; legal system; information Resources

ОБ АВТОРАХ

Алексеева Лариса Федоровна, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Larisa.Alekseeva@vvsu.ru; тел.: +7 908 4497077.

Астафурова Ирина Сергеевна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Irina.Astafurova@vvsu.ru; тел.: +79149756524.

Варкулевич Татьяна Владимировна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Tatyana.Varkulevich@vvsu.ru; тел. +79025057960.

Василенко Марина Евгеньевна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Marina.Vasilenko@vvsu.ru; тел. +79025069112.

Гайфулина Надежда Петровна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: nadezhda.gaifulina@mail.ru; тел.: +7 902 4853835.

Кузьмичева Ирина Александровна, канд. экон. наук, доцент кафедры финансов и налогов Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Irina.kuzmicheva@vvsu.ru; тел.: (423)240-43-61.

Кулакова Марина Николаевна, ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.
E-mail: skital87@mail.ru. Тел.: +7914961930.

Кучерова Антонина Олеговна, ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.
E-mail: foxof_88@mail.ru; тел. +79149652352.

Лёзина Юлия Харисовна, магистр, ассистент кафедры финансы и налоги Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.
E-mail: julig2004@mail.ru; тел.: +7 902 4889097.

Митина Ольга Васильевна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.
E-mail: olga.mitina@vvsu.ru; тел. +7(4232)40-40-25.

Ослопова Марина Владимировна, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса,

ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия
E-mail: marina.osloпова@vvsu.ru; тел.: +79147057684.

Полещук Татьяна Александровна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, 690014, Россия.
E-mail: Tatyana.Poleschukta@vvsu.ru; тел.: (423)240-43-61.

Сазонов Виктор Григорьевич, д-р экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Школы экономики и менеджмента Дальневосточного федерального университета.

Ул. Суханова, 8, г. Владивосток, Приморский край, 690950, Россия.
E-mail: sazon21782@mail.ru; тел.: +79089944082.

Самарина Наталья Сергеевна, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института менеджмента и бизнеса Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.
E-mail: swot_n@mail.ru; тел.: +7-914-691-82-08.

Тарасова Елена Юрьевна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Elena.Tarasova@vvsu.ru; тел.: (423)240-43-61.

Терентьева Татьяна Валерьевна, канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

Ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, 690014, Россия.

E-mail: Tatyana.Terenteva@vvsu.ru; тел.: (423)240-43-61.

Флик Евгения Глебовна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса.

ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия.

E-mail: Flick_@rambler.ru; тел.: 68-50-54.

ПРАВИЛА ПУБЛИКАЦИИ СТАТЕЙ

– В одном номере журнала может быть опубликовано **не более двух статей** одного автора, в т.ч. если он выступает соавтором.

– Направление авторских рукописей в адрес редакции рассматривается как передача авторами прав на их публикацию редакцией научного журнала «Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса».

– Публикация в научном журнале бесплатная.

– Редакция научного журнала вправе потребовать от автора предоставить рецензию на представленную рукопись.

– Рукописи и рецензии авторам не возвращаются. Рецензии, подготовленные Редакционным советом научного журнала, предоставляются авторам по запросу.

– Электронный вариант рукописи направляется по адресу электронной почты **arseniy.krepский@vvsu.ru**. Имя файла в латинской транскрипции должно совпадать с фамилией автора (например, ivanov.doc).

– Бумажный вариант рукописи предоставляют в редакцию научного журнала. Почтовый адрес: 690014, ул. Гоголя, 41, каб. 1649, г. Владивосток, Приморский край, Россия.

Структура статьи

Бумажный и электронный варианты рукописи, предназначенной для публикации, должны быть идентичными и обязательно содержать следующие данные:

– тематическая рубрика статьи; например, в соответствии с Номенклатурой специальностей научных работников, принятой ВАК¹;

– шифр УДК²;

– название статьи (на русском и английском языке);

– фамилия, имя, отчество (если есть) всех авторов полностью (на русском и английском языках);

– полное название организации – место работы/учебы каждого автора в именительном падеже, страна, город (на русском и английском языке).

¹ http://vak.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/vak/norm_doc/2010/Prilozhenie_k_prikazu_N59_ot_25.02.2009.doc.

² Универсальная десятичная классификация (УДК) – система классификации информации, широко используется во всем мире для систематизации произведений науки, литературы и искусства, периодической печати, различных видов документов и организации картотек. Пример классификатора: <http://teacode.com/online/udc/>.

Если все авторы статьи работают в одном учреждении, можно не указывать место работы каждого автора отдельно;

- подразделение организации (по желанию);
- должность, звание, ученая степень и иная информация об авторах (по желанию);
- адрес электронной почты (E-mail) для каждого автора;
- корреспондентский почтовый адрес и номер телефона для контактов с авторами статьи (можно указать один на всех);
- аннотация статьи на русском и английском языке (не более 100 слов);
- ключевые слова и словосочетания (на русском и английском языке) отделяются друг от друга точкой с запятой (не более 15-ти);
- список пристатейных источников оформляется в виде нумерованного списка в конце статьи под горизонтальной чертой. Сначала в алфавитном порядке приводятся русскоязычные источники, затем – иностранные. В тексте в квадратных скобках указывается номер источника из списка. Список необходимо оформлять в **строгом соответствии** с ГОСТ 7.0.5-2008. Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления (прил. 2).

Заполнение всех перечисленных пунктов обязательно для принятия статьи к публикации в научном журнале.

Оформление текста

(Приложение 1)

- Текст статьи в размере от **10 до 20 тысяч печатных** знаков должен быть сохранен в формате DOC или RTF (шрифт Times New Roman, кегль 12, межстрочный интервал одинарный, отступ красной строки – 1,25 см, поля обычные: верхнее и нижнее – 2 см, правое – 1,5 см, левое – 3 см, ориентация – книжная).
- Рисунки в формате JPEG и диаграммы представляются в отдельных файлах и в тексте статьи. Все рисунки должны быть пронумерованы и озаглавлены. Все рисунки публикуются на страницах журнала в черно-белой гамме.
- Таблицы должны быть пронумерованы и озаглавлены. После каждой таблицы следует указать **источник данных**, приведенных в таблице.
- Формулы выполняются во встроенном «Редакторе формул». Формулы необходимо нумеровать справа в круглых скобках. Допускается размещение формул в формате рисунков (JPEG).
- Страницы не должны содержать разрывов, колонтитулов и быть пронумерованы.

Рубрика: Юридические науки

УДК 340.1

**Герменевтическая проблематика юридических текстов
в учении об осуществлении права Н.А. Гредескула**

**Hermeneutic problems of legal texts in the Doctrine about law realization
of N.A. Gredeskul**

Анастасия Владимировна Васюк

канд. юрид. наук, старший преподаватель кафедры публичного права Ин-
ститута права и управления

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса.
Владивосток. Россия.

Anastasiya Vladimirovna Vasyuk

Vladivostok State University Economics and Service. Russia. Vladivostok

E-mail: Vasyuk@po4ta.ru. Тел.: +700000000000

ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, Россия, 690014.

Центральным вопросом юридической герменевтики является вопрос о том, как возможно понимание человеком смыслов сущего и должного и каковы пределы интерпретационной свободы. Не признавая значимости и роли юридической герменевтики XIX века, Н.А. Гредескул в работе «Учение об осуществлении права» 1900 года высказывает ряд положений созвучных основным идеям современной юридической герменевтики. В рамках данной статьи автором рассматриваются некоторые из них.

The central question in legal hermeneutic is a which freedom is possible of the understanding the person of senses real and due. Without recognizing significance and role of legal hermeneutics XIX of century N.A. Gredeskul in the work "The doctrine about the realization of right" 1900, voices a separate of the positions of consonant to the basic ideas of modern legal hermeneutics. The within the framework this article by the author are examined some of them.

Ключевые слова и словосочетания: герменевтика, юридическая наука, правовое знание, Н.А. Гредескул.

Key words: hermeneutic; jurisprudence; legal knowledge; N.A. Gredeskul.

Текст статьи, текст статьи, текст статьи, текст статьи, текст статьи,
текст статьи, текст статьи, текст статьи, текст статьи, текст статьи, текст.

Территория новых возможностей

Рис. 1. Название рисунка

Таблица 1

Название таблицы

1	2	3
А	Б	В

Источник: по данным...

1. Васьковский Е.В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов / Е.В. Васьковский. – М.: АО «ЮрИнфоР», 2002. – С. 56.
2. Гадамер Г.Г. Истина и метод. Основы философской герменевтики / Г.Г. Гадамер. – М., 1988. – С. 364.
3. Гредескул Н.А. К учению об осуществлении права / Н.А. Гредескул. – Харьков, 1900. – С. 129.
4. Петрушев В.А. Толкование права как вид юридической деятельности / В.А. Петрушев // Академический юридический журнал. – 2000. – №1.
5. Философский энциклопедический словарь. – М., 1999. – С. 314, 353 – 354.
6. Черданцев А.Ф. Толкование советского права / А.Ф. Черданцев. – М.: Юридическая литература, 1979. – С. 5 – 6.
7. Честнов И.Л. Правопонимание в эпоху постмодерна / И.Л. Честнов. – СПб., 2002. – С. 116.

Приложение 2

Единый формат оформления пристатейных списков в соответствии с ГОСТ Р 7.0.5-2008. Полная версия доступна на сайте Библиотеки Владивостокского государственного университета экономики и сервиса¹.

Статьи из журналов и сборников

Адорно Т.В. К логике социальных наук / Т.В. Адорно // Вопросы философии. – 1992. – № 10. – С. 76 – 86.

Crawford, P. J. The reference librarian and the business professor: a strategic alliance that works / P. J. Crawford, T. P. Barrett // Ref. Libr. 1997. Vol. 3. № 58. P. 75-85.

Заголовок записи в ссылке может содержать имена одного, двух или трех авторов документа.

¹ <http://lib.vvsu.ru/russian/index.asp?id=15>

Crawford P. J., Barrett T. P. The reference librarian and the business professor: a strategic alliance that works // Ref. Libr. 1997. Vol. 3. № 58. P. 75-85.

Монографии

Тарасова В.И. Политическая история Латинской Америки: монография / В.И. Тарасова. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2006. – С. 305 – 412.

Допускается предписанный знак точку и тире, разделяющий области библиографического описания, заменять точкой.

Философия культуры и философия науки: проблемы и гипотезы: межвуз. сб. науч. тр. / Саратов. гос. ун-т; под ред. С.Ф. Мартыновича. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1999. – 199 с.

Допускается не использовать квадратные скобки для сведений, заимствованных не из предписанного источника информации.

Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 494 с.

Заголовок записи может содержать имена одного, двух или трех авторов документа.

Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 494 с.

Если авторов четыре и более, то заголовок не применяют (ГОСТ 7.80-2000)

Авторефераты

Глухов В.А. Исследование, разработка и построение системы электронной доставки документов в библиотеке: автореф. дис. ... канд. техн. наук. – Новосибирск, 2000. – 18 с.

Диссертации

Фенухин В.И. Этнополитические конфликты в современной России: на примере Северо-Кавказского региона: дис. ... канд. полит. наук. – М., 2002. – С. 54 – 55.

Аналитические обзоры

Экономика и политика России и государств ближнего зарубежья: аналит. обзор / Рос. акад. наук, Ин-т мировой экономики и междунар. отношений. – М.: ИМЭМО, 2007. – 39 с.

Патенты

Пат. № 2000130511/28 Российская Федерация, 04.12.2000.

Еськов Д.Н., Бонштедт Б.Э., Корешев С.Н., Лебедева Г.И., Серегин А.Г. Оптико-электронный аппарат: пат. № 2122745 Российская Федерация, 1998, Бюл. № 33.

Материалы конференций

Археология: история и перспективы: сб. ст. Первой межрегион. конф. – Ярославль, 2003. – 350 с.

Марьинских Д.М. Разработка ландшафтного плана как необходимое условие устойчивого развития города (на примере Тюмени) / Д.М. Марьинских // Экология ландшафта и планирование землепользования: тезисы докл. Всерос. конф. (Иркутск, 11 – 12 сент. 2000 г.). – Новосибирск, 2000. – С. 125 – 128.

Интернет-документы

Официальные периодические издания: электронный путеводитель / Рос. нац. б-ка, Центр правовой информации. – СПб., 2005 – 2007 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nlr.ru/lawcenter/izd/index.html> (дата обращения: 18.01.2007).

Логинова Л.Г. Сущность результата дополнительного образования детей / Л. Г. Логинова // Междунар. науч. пед. интернет-журнал 21.10.03 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oim.ru/reader.asp?номер=366> (дата обращения: 17.04.07).

Литчфорд Е.У. С Белой Армией по Сибири // Восточный фронт Армии Генерала А.В. Колчака [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://east-front.narod.ru/memo/latchford.htm> (дата обращения 23.08.2007).

Научное издание

ТЕРРИТОРИЯ НОВЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ

**Вестник Владивостокского государственного
университета экономики и сервиса**

Печатается с техническим редактированием редакции

Ответственный секретарь Арсений Крепский

Корректор Марина Шкарубо

Компьютерная верстка Дарина Замошина

Дизайн обложки Ю.А. Лакиза, Т.Ю. Малышенко

Журнал «Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса» зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере массовых коммуникаций 30 октября 2008 г.

Адрес редакции:

690014, Владивосток,

ул. Гоголя, 41, к. 1649

тел. (423) 240-43-61, доб. 349

E-mail: Arseniy.Krepkiy@vvsu.ru

Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77 – 3374

ISSN 2073 – 3984

Подписной индекс издания в Каталоге российской прессы «Почта России» 31574

Лицензия ВГУЭС на издательскую деятельность № 164982 от 16.04.2005 г.

Подписано в печать 15.07.2012. Формат 70 x 100/16.

Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 18,0

Тираж 200 экз. Заказ

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса

690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41

Отпечатано во множительном участке ВГУЭС,

690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41

Печать обложки: ООО «Новые элементы»