



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№6 | 2013

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- **Налоги, уплачиваемые казенными, бюджетными и автономными учреждениями**
- **Сходства и различия в организации бухгалтерского учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений**
- **Развитие системы сбалансированных показателей для холдингов металлургической отрасли**
- **Развитие методов оценки в учете продукции сельскохозяйственного производства**
- **Сбалансированная система показателей в экономическом анализе деятельности организации**
- **Совершенствование контроля исполнения местных бюджетов**

Действительный член



[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

ISSN 2308-9407



9 772308 940777 >

## Уважаемые читатели!



Перед вами последний в этом году выпуск журнала. Поэтому, пользуясь случаем, мы поздравляем вас с наступающим Новым годом. Желаем, чтобы он принес вам удачу и был наполнен только приятными моментами!



Со своей стороны, ИПБ России прилагает максимум усилий, чтобы ваша профессиональная жизнь была насыщенной и интересной. Обширная региональная сеть, представленная территориальными институтами профессиональных бухгалтеров и учебно-методическими центрами, а также внедрение интерактивных технологий позволяют бухгалтерам даже в самых отдаленных уголках страны быть в курсе последних изменений и актуализировать свои знания.

**Хоружий Людмила Ивановна,**  
*президент ИПБ России*

**Копосова Евгения Ивановна,**  
*директор ИПБ России*



## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Главный редактор

**ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна**, *докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета-МСХА имени К. А. Тимирязева, президент НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России».*

Заместитель главного редактора

**РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович**, *докт. экон. наук, первый проректор, профессор кафедры экономики и финансов Института экономики и антикризисного управления.*

**АЛБОРОВ Ролан Архипович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии.*

**ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой управленческого учета и контроллинга Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета.*

**КОВАЛЕВ Валерий Викторович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.*

**ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета.*

**МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского.*

**ОВСИЙЧУК Мария Федоровна**, *докт. экон. наук, профессор, преподаватель кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации.*

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

**РОЖНОВА Ольга Владимировна**, *докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Финансовой академии при Правительстве РФ.*

**РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна**, *докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления.*

**СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансов и кредита филиала ВЗФЭИ в г. Архангельске.*

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

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

## В ИПБ России

- 2 События
- 4 Учет тары в торговле  
**З.А. Лукашевич**
- 7 Проверь себя
- 10 Налоги, уплачиваемые казенными, бюджетными и автономными учреждениями
- 10 Сходства и различия в организации бухгалтерского учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений

## Управленческий учет

- 17 Развитие системы сбалансированных показателей для холдингов металлургической отрасли  
**Л.В. Юрьева**
- 26 Развитие методов оценки в учете продукции сельскохозяйственного производства  
**И.А. Мухина, Е.В. Марковина**
- 29 Сбалансированная система показателей в экономическом анализе деятельности организации  
**С.И. Крылов**

## Аудит и контроль

- 43 Совершенствование контроля исполнения местных бюджетов  
**Л.Г. Макарова, С.Н. Козлов**

## СОБЫТИЯ

### Участие ИПБ России в круглых столах, посвященных вопросам учета и контроля

24 октября 2013 года в Аналитическом центре при Правительстве РФ состоялся круглый стол, посвященный обсуждению **международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора**. Представители ИПБ России были приглашены на круглый стол для участия в дискуссии.

С презентациями на круглом столе выступили Томас Мюллер-Маркес Бергер, член Совета по Международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе, председатель Комитета по общественному сектору Европейской федерации бухгалтеров, партнер компании EY, и Артурас Пилипонис, партнер компании EY (Вильнюс).

Т. М.-М. Бергер рассказал об основных сложностях внедрения международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе в странах с переходной экономикой, а А. Пилипонис – о реформе в области финансовой отчетности и учета в Литве.

К участию в круглом столе были приглашены представители Минфина России, Федерального казначейства, Федеральной службы финансово-бюджетного контроля, Счетной палаты РФ, компании EY, компании КПМГ и других.

30 сентября 2013 года Минфин России, аудиторско-консультационная фирма «КПМГ» и ИПБ России провели круглый стол **«Организация внутреннего контроля в соответствии с Федеральным законом „О бухгалтерском учете“»**. К участию в круглом столе были приглашены представители делового сообщества, надзорных органов, научных кругов.

На круглом столе обсуждался проект рекомендаций «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского

учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Проект рекомендаций размещен на официальном сайте Минфина России [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) в разделе «Бухгалтерский учет и аудит — Бухгалтерский учет — Проекты законодательных и иных нормативно-правовых актов — Проекты нормативно-правовых актов и иных документов» и выставлен для общественного обсуждения.

### Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы и перспективы финансово-экономического образования»

6-7 ноября 2013 года в Новосибирском государственном техническом университете при участии вузовской и научной общественности, представителей органов государственного управления, профессиональных сообществ и коммерческих организаций состоялась Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы и перспективы экономического образования». Организаторами конференции выступили: факультет бизнеса НГТУ (кафедра учета и статистики, кафедра финансов и налоговой политики), Новосибирский ТИПБиА и ИПБ России. ИПБ России на конференции представляли:

- В.В. Ковалев, член Президентского совета ИПБ России, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, докт. экон. наук;
- А.А. Шапошников, вице-президент Новосибирского ТИПБиА, член Президентского совета ИПБ России, заведующий кафедрой аудита, профессор Новосибирского государственного университета экономики и управления, докт. экон. наук;
- Д.Ю. Филиппев, генеральный директор Алтайского ТИПБиА, исполнительный директор Алтайского дома

аудита, председатель региональной комиссии по контролю качества СРФ СРО НП «Аудиторская палата России», канд. экон. наук;

- А.А. Земцов, директор Томского ТИПБ, профессор Национального исследовательского Томского государственного университета, докт. экон. наук.

В рамках конференции прошли обсуждения следующих вопросов:

- особенности развития образовательного пространства и рынка образовательных услуг в России;
- основные направления развития финансово-экономической науки;
- современные образовательные технологии в подготовке бакалавров и магистров финансово-экономических направлений;
- роль и значение научно-исследовательской деятельности студентов как доминанты федеральных государственных образовательных стандартов;
- повышение качества финансово-экономического образования как

необходимое требование инновационной экономики;

- психолого-педагогические исследования в системе финансово-экономического образования;
- компетентностный подход при проектировании образовательных программ базового и дополнительного профессионального образования;
- повышение роли профессионального сообщества и саморегулируемых организаций в развитии финансово-экономического образования.

По оценкам участников конференции, главная ее цель – активизация деятельности представителей образования, науки, органов управления, профессионального сообщества, направленной на решение проблем и повышение качества экономического образования – в высшей степени актуальна, и, благодаря конференции, в этом направлении своевременные шаги. Кроме того, на конференции участники смогли обменяться научными результатами, исследовательским и педагогическим опытом.

**ПОДПИСКА – 2014**

## Журнал «Бухучет в сельском хозяйстве»

*Без учета и контроля нет эффективного сельхозпроизводства!*



ВХОДИТ В ПЕРЕЧЕНЬ ИЗДАНИЙ ВАК

(решение Президиума ВАК Минобрнауки России от 19.02.2010 № 6/6).

Ежемесячный журнал, в котором подробно и всесторонне освещаются вопросы бухгалтерского учета и налогообложения хозяйственных операций в организациях АПК.

Объем – 96 с. Издается с бесплатным приложением «Законодательство для бухгалтера. Документы и комментарии». Объем – 144 с.

Журнал распространяется через каталоги ОАО «Агентство «Роспечать», «Пресса России» (индекс на полугодие – 82767) и «Почта России» (индекс на год – 99781, на полугодие – 16609), а также путем прямой редакционной подписки и на отраслевых мероприятиях.

<http://buhsel.panor.ru>

Контактный телефон: **+7 (495) 685-9368.**

E-mail: **podpiska@panor.ru**

**ВНИМАНИЕ!**

Оформившие подписку имеют право внеочередной публикации научных статей по готовящимся кандидатским и докторским диссертациям.

**З.А. Лукашевич**, аттестованный преподаватель ИПБ России,  
канд. экон. наук, эксперт-консультант по налогам и бухгалтерскому учету

## Учет тары в торговле

Тара — это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. В торговле тара обеспечивает сохранность товаров при их продвижении от поставщиков до торговых организаций. Рассмотрим особенности учета тары.

В торговых организациях может быть тара двух видов:

- тара под товаром и порожняя тара, предназначенная для затаривания в нее товаров;
- инвентарная тара, предназначенная для производственных и хозяйственных нужд.

По видам материалов, из которых она изготовлена, тара классифицируется на тару из древесины, тару из картона и бумаги, тканевую тару, металлическую тару, стеклянную тару, тару из пластмассы.

Тара под товарами может использоваться однократно или многократно (многооборотная тара). Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), как правило, включается в себестоимость затаренной продукции и покупателем отдельно не оплачивается. Многооборотная тара подлежит обязательному возврату поставщику.

К возвратной таре относятся: деревянная тара (ящики, бочки, кадки), картонная тара (ящики из плоского склеенного гофрированного картона, металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны), стеклянная тара (бутылки, банки, бутели), тара из тканей и нетканые упаковочные полотна, а также специальная тара, то есть специально изготовленная для определенного товара.

Чтобы покупатели товаров своевременно возвращали тару, поставщики устанавливают залоговые цены, а в договорах поставки товаров могут предусматриваться штрафные санкции за невозврат залоговой тары.

Бухгалтерский учет тары в торговых организациях ведется в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов<sup>1</sup> (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н).

В торговые организации тара поступает вместе с товаром и приходится на основании сопроводительных товарных

документов, выписанных поставщиками. Для внутреннего учета тары в организации должны быть оформлены первичные учетные документы, которые должны соответствовать требованиям статьи 9 Закона о бухгалтерском учете.

Для разработки форм таких документов организации могут взять за основу формы, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132, в частности ТОРГ-5 «Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика», ТОРГ-6 «Акт о завесе тары», ТОРГ-7 «Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары», ТОРГ-13 «Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары».

Форма ТОРГ-5 «Акт об оприходовании тары, не указанной в отчете поставщика» составляется в случаях, когда товар поступает в торговую организацию в таре или упаковке, которая не указана в счете поставщика отдельной строкой, а цена на нее включена в цену товара.

При распаковывании поступившего товара тара, цена которой включена в цену товара, приходится отдельно. Форма составляется в двух экземплярах. В акте отражают фактическое наличие тары, цену за единицу тары и общую стоимость тары, поступившей с товаром.

Подписывают акт члены комиссии и материальноответственное лицо, принявшее тару на хранение. Утверждает акт руководитель организации. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица, принявшего тару.

В бухгалтерском учете поступивший товар приходится по цене поставщика за минусом стоимости тары. Тара приходится на специальном субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» по ценам, указанным в акте.

Эта тара может быть использована при продаже товаров. При этом она списывается вместе с товаром по накладной, где

<sup>1</sup>Данные Методические указания применяются в части, не противоречащей Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Это следует из Информации Минфина России от 04.12.2012 № ПЗ-10/2012.

тара указывается отдельной строкой. Тара может быть продана как товар по цене возможной реализации.

Тара может быть использована организацией торговли для хозяйственных нужд, тогда ее стоимость списывается на издержки обращения. Непригодная тара подлежит утилизации, стоимость тары списывается на издержки обращения по статье «Расходы на тару».

Форма ТОРГ-6 «Акт о завесе тары» применяется для оформления приемки и завеса тары. Завес тары — это один из видов товарных потерь, возникающих как разница между фактическим весом тары из-под товара и ее массой по трафарету (маркировке). Завес связан с технологией торгового процесса и может быть отнесен к технологическим потерям.

Акт о завесе тары составляется комиссионно:

- в момент распаковки товара, поступившего от поставщика в таре, подлежащей списанию;
- по мере высвобождения тары от товара в результате его расфасовки или продажи.

В акте отражают массу тары по документам, фактическое наличие тары и завес, подлежащий списанию. Акт подписывают члены комиссии, а руководитель организации утверждает акт.

Если при приемке товара выясняется, что фактическая масса тары превышает массу, указанную в документах поставщика, акт

составляют в двух экземплярах в присутствии представителя поставщика. Второй экземпляр акта вместе с претензией направляется поставщику для возмещения.

Если расхождения в весе тары обнаружены в ходе реализации товара, комиссия составляет акт в одном экземпляре в присутствии материально ответственного лица, которое передает акт в бухгалтерию с товарным отчетом. Акт служит основанием для списания с его подотчета излишне оприходованного товара.

Если в договоре поставки содержится условие о том, что потери в виде завеса тары, выявившиеся после реализации товара, поставщик (продавец) возмещает покупателю, акт о завесе тары надо составлять в двух экземплярах. Один экземпляр акта направляется поставщику для возмещения потерь.

На основании актов (форма № ТОРГ-6) заполняется журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары (форма № ТОРГ-7). Все поступающие товары, требующие завеса тары, регистрируют в этом журнале.

Журнал ведется в одном экземпляре. В него заносятся данные о поставщике, документе на приход товара (дата и номер накладной, акта о приемке товара), наименовании товара и весе товара по документам (брутто, нетто). После завеса тары в журнал заносят данные акта о завесе тары. Журнал открывается на год.

Если при приемке товара выясняется, что фактическая масса тары превышает массу, указанную в документах поставщика, акт составляют в двух экземплярах в присутствии представителя поставщика.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член



Международной  
федерации  
бухгалтеров

## Программа ИПБ России «ОСОБЕННОСТИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БУХГАЛТЕРА В ТОРГОВЛЕ»

ПРОГРАММА РАССЧИТАНА НА СПЕЦИАЛИСТОВ БУХГАЛТЕРСКИХ, ЭКОНОМИЧЕСКИХ  
И ЮРИДИЧЕСКИХ СЛУЖБ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.

Ее цель – предоставить необходимые для профессионального роста комплексные теоретические знания и практические навыки по законодательному регулированию и экономическому анализу результатов предпринимательской деятельности в торговле, по основным видам торговой деятельности и гражданско-правовых договоров, применяемых в торговле.

### Программа включает изучение:

- нормативных актов в сфере бухгалтерского учета, налогов, права;
- последних изменений законодательства Российской Федерации;
- писем Минфина России и ФНС России;
- арбитражной практики.

Кроме того, программа предусматривает рассмотрение практических ситуаций в форме примеров, задач и тестов.

Подробнее по тел. 8 (495) 720-54-55

Тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Перемещение товара внутри организации от одних материальноответственных лиц к другим, от одного структурного подразделения в другое производится на основании письменного или устного распоряжения руководителя организации. Для учета движения товарно-материальных ценностей (товара, тары) применяется форма ТОРГ-13 «Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары».

Она составляется в двух экземплярах материальноответственным лицом структурного подразделения, сдающего товарно-материальные ценности. Первый экземпляр служит сдающему подразделению основанием для списания товарно-материальных ценностей, а второй — принимающему подразделению для оприходования ценностей. Заполненный документ подписывают материально ответственные лица (сдающий и получающий), и оба экземпляра сдают в бухгалтерию для учета движения товарно-материальных ценностей.

Наличие и движение тары под товаром и тары порожней учитывают на балансовом счете 41, субсчете 3 «Тара под товаром и порожня».

На этом субсчете учитывают:

- тару, стоимость которой выделена в расчетных документах отдельной строкой;
- тару, не выделенную отдельной строкой в сопроводительных

документах поставщика, но оприходованную по акту;

- тару, изготовленную торговой организацией самостоятельно;
- тару, поступившую в торговую организацию по залоговым ценам и подлежащую возврату.

Инвентарная тара, которая предназначена для производственных или хозяйственных нужд, учитывается на балансовых счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы», субсчет 4 «Тары и тарные материалы» в зависимости от срока службы.

Тарные материалы, предназначенные для ремонта и изготовления тары для товаров, учитываются на балансовом счете 41, субсчет 3 «Тара под товаром и порожня».

Аналитический учет тары ведется бухгалтерской службой в количественном и стоимостном выражении по складам, подразделениям и местам хранения, по материальноответственным лицам, а внутри них — по видам и группам тары.

Тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Возвратная тара принимается к учету по учетным ценам (ценам, указанным поставщиком в сопроводительных документах). Тара, на которую установлены залоговые цены, отражается в учете по этим ценам.

Записи, которыми в бухгалтерском учете отражаются операции по движению тары, приведены в таблице.

### Операции по движению тары

Корреспонденция счетов		
Дебет	Кредит	Содержание операции
41-3	60	Поступление тары под товаром от поставщика
60	41-3	Возврат многооборотной тары поставщику
41-3	60	Поступление тары по залоговым ценам
41-3	91-1	Оприходована тара, не указанная в счете поставщика, по ценам возможной реализации
41-1	91-1	Оприходование излишков тары, выявленных при инвентаризации
94	41-3	Списание тары, пришедшей в негодность в результате недостачи, боя, лома, порчи
44, субсчет «Расходы на тару»	41-3	Списание тары, пришедшей в негодность в результате естественного износа
10-6	41-3	Отражение стоимости тары, пришедшей в негодность, предназначенной для сдачи в утиль или передачи организации вторичной переработки
62-2	91-1	Тара отпущена организации вторичной переработки сырья по договорной цене
91-2	10-6	Списание балансовой стоимости тары, переданной организации вторичной переработки сырья
51	60-1	Возвращена залоговая стоимость тары за минусом расходов тарополучателя (поставщика товаров в таре), подлежащих возмещению таросдатчику (торговой организации)
44, субсчет «Расходы на тару»	60-1	Торговой организацией списаны расходы, предъявленные тарополучателем к возмещению
91-2	10-6	Списание стоимости товара, если тара вывозится на свалку



## Уважаемые читатели!

Представляем вашему вниманию новую рубрику «Проверь себя». В ней мы будем размещать различные тесты и ситуационные задачи, которые помогут проверить, насколько актуальны ваши знания по бухгалтерскому учету, налогообложению, налоговому администрированию и праву.

## Проверь себя

1. Если товар был предварительно оплачен, а при приемке товара обнаружены расхождения с документами поставщика, то в бухгалтерском учете это отражают следующими записями:

- а) Дебет 60-3 Кредит 51  
Дебет 41 Кредит 60-1  
Дебет 19-4 Кредит 60-1  
Дебет 60-1 Кредит 60-3  
Дебет 76-2 Кредит 60-3;
- б) Дебет 60-3 Кредит 51  
Дебет 41 Кредит 60-3  
Дебет 19-4 Кредит 60-3  
Дебет 76-2 Кредит 60-3;
- в) Дебет 41 Кредит 60-1;  
Дебет 19-4 Кредит 60-1.

2. По решению руководителя списана кредиторская задолженность поставщику товаров в связи с истечением срока исковой давности 23 600 руб., в том числе НДС:

- а) Дебет 60 Кредит 91-1  
Дебет 68 Кредит 19;
- б) Дебет 60 Кредит 91-1  
Дебет 91-2 Кредит 19;
- в) Дебет 60 Кредит 91-1  
Дебет 91-2 Кредит 68.

3. Налоговые инспекторы на выездной проверке решили, что будут проводить ревизию выборочным методом и проверят по два договора от каждого поставщика. Вправе ли инспекторы использовать такой способ проверки:

- а) нет, в Налоговом кодексе РФ это не прописано;
- б) вправе, если объем выборки определит региональное управление;
- в) вправе и могут сами определить объем выборки.

4. У компании возник вопрос, платить ли страховые взносы с документально не подтвержденных расходов на проживание в командировке, и она хочет получить официальные разъяснения. В какое ведомство лучше направить запрос:

- а) в свое отделение ПФР и ФСС России;
- б) в Минздравсоцразвития России;
- в) в Минфин России.

5. Компания подарила сотруднику телевизор к 50-летию. Должна ли она сообщить в инспекцию о сумме такого дохода работника:

- а) не должна, только если телевизор дешевле 4000 руб.;
- б) должна, если сотрудник поручил;
- в) не должна в любом случае.

6. Компания перечислила страховые взносы с зарплаты работников за март 2013 года в апреле. В какой момент их учитывают в расходах по налогу на прибыль:

- а) в момент начисления;
- б) в момент уплаты;
- в) вообще нельзя учесть.

7. Учредитель решил выйти из компании, и ему выплачивают стоимость доли в уставном капитале. С какой суммы необходимо удержать НДФЛ:

- а) со всей суммы, которую выплатит компания;
- б) со стоимости доли, которая превышает первоначальный взнос учредителя;
- в) НДФЛ вообще не удерживают.

8. У компании есть обособленное подразделение, которое выделено на отдельный баланс и имеет расчетный счет. Может ли головной офис сдать за это подразделение отчет в ФСС:

- а) да, отчет всегда сдает головной офис;
- б) нет, подразделение сдает отчет самостоятельно;
- в) компания может выбрать, как дать отчет.

9. Оклад сотрудника в прошлом году составлял 20 000 руб. Однако с 1 января в компании была введена доплата за длительный стаж работы в размере 5000 руб. Какой в этом случае будет общая сумма выплат для расчета отпускных, если сотрудник

полностью отработал расчетный период и ушел в отпуск в мае:

- а) 240 000 руб.;
- б) 260 000 руб.;
- в) 300 000 руб.

10. Сотрудник компании ушел в отпуск на 28 календарных дней и в середине отдыха заболел. Следует ли включать выплаченные ранее отпускные в средний заработок для расчета пособия по временной нетрудоспособности:

- а) да, поскольку они облагаются страховыми взносами;
- б) нет, потому что отпуск не входит в расчетный период;
- в) сотруднику вообще не положено пособие за время болезни на отдыхе, если отпускные уже выплатили.

11. Для равномерного признания затрат на отпуска сотрудников в 2013 году компания сформировала резерв и закрепила его размер в учетной политике. Вправе ли она списывать в прочие расходы суммы страховых взносов, начисленных на отпускные:

- а) да, поскольку они не включаются в резерв;
- б) да, но только взносы на пенсионное страхование;
- в) нет, резерв формируют с учетом страховых взносов.

12. Проценты по векселю при приобретении материально-производственных запасов увеличивают:

- а) заготовительную стоимость;
- б) себестоимость текущего периода;
- в) расходы организации.

13. К затратам на приобретение товаров в налоговом учете не относятся:

- а) суммы транспортно-заготовительных расходов;
- б) таможенные пошлины;
- в) общехозяйственные расходы.

14. В случае оплаты организацией расчетных документов поставщиков до момента принятия к учету покупаемых запасов они учитываются организацией в составе:

- а) неотфактурованных поставок;
- б) материальных ценностей в пути;
- в) принятых на ответственное хранение.

15. Пособия на детей выплачиваются за счет средств:

- а) прибыли организации;

- б) социального страхования;
- в) целевого финансирования.

16. Создание резерва на оплату отпусков устанавливается в соответствии с:

- а) законодательством РФ;
- б) Трудовым кодексом РФ;
- в) решением руководства организации.

17. Начислена оплата труда лицам, занятым в ликвидации последствий аварии. Какими записями это отражается в учете:

- а) Дебет 91 Кредит 70;
- б) Дебет 26 Кредит 70;
- в) Дебет 99 Кредит 70.

18. Договор займа считается заключенным с:

- а) момента передачи денег или других вещей;
- б) момента подписания договора займа;
- в) предусмотренной в договоре займа даты предоставления займодавцем денежных средств или других вещей.

19. Организации — налоговые агенты представляют в налоговый орган сведения о начисленных и удержанных в налоговом периоде налогах на доходы физических лиц:

- а) ежегодно не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- б) ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- в) ежеквартально.

20. В расходах организации на оплату труда страховые взносы по договорам пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения учитываются в:

- а) размере 1% объема реализуемой продукции (работ и услуг);
- б) пределах 12% суммы расходов на оплату труда;
- в) пределах 3% суммы расходов на оплату труда.

21. Предприятие, по данным годового отчета, получило прибыль в размере 250 тыс. руб. В каком размере организация может погасить убыток за счет прибыли, если в прошлом году убыток от реализации продукции составил 150 тыс. руб.:

- а) 30 тыс. руб.;
- б) 150 тыс. руб.;
- в) 75 тыс. руб.

22. В I квартале организация приобрела товары у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах РФ, и исполнила обязанности налогового агента по НДС. Обязана ли организация представлять в налоговые органы налоговую декларацию по НДС по итогам I квартала:

- а) нет;
- б) да;
- в) организация представляет налоговую декларацию по НДС по итогам года.

23. В августе Н.М. Ильина получила заработную плату в размере 13 000 руб. и пособие по временной нетрудоспособности 5000 руб. Также в августе Ильина получила алименты на сумму 7000 руб. Доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб. Ильина имеет право на налоговый вычет на ребенка в однократном размере. Определите налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в этом месяце:

- а) 13 000 руб.;
- б) 16 600 руб.;
- в) 25 000 руб.

24. В случае реализации организацией наряду с товарами, освобождаемыми от НДС, товаров, не освобождаемых от НДС, эта организация обязана:

- а) вести раздельный учет затрат по производству и продаже облагаемых и необлагаемых товаров;
- б) вести раздельный учет операций облагаемых НДС и необлагаемых НДС;
- в) составлять и сдавать отдельную декларацию в части операций, освобождаемых от НДС.

25. В целях исчисления налога на прибыль по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на:

- а) 20 лет, но не более срока деятельности организации;
- б) 10 лет, но не более срока деятельности организации;
- в) в зависимости от учетной политики для целей налогообложения.

26. Выездная проверка по страховым взносам, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации:

- а) может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих календарному году,

в котором вынесено решение о проведении проверки;

- б) может проводиться независимо от времени проведения проверки. При этом проверяется период от даты предыдущей проверки до даты вынесения решения о реорганизации или ликвидации организации;
- в) может проводиться, если со дня проведения предыдущей проверки истекли три года.

27. Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам для целей исчисления налога на прибыль признаются:

- а) внереализационными доходами налогоплательщика;
- б) прочими доходами от реализации;
- в) операционными доходами налогоплательщика.

28. Суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ:

- а) учитываются в стоимости таких (приобретенных) товаров (работ, услуг);
- б) являются вычетами, которые уменьшают исчисленную налогоплательщиком сумму налога на добавленную стоимость к уплате в бюджет.

29. Суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них подлежат:

- а) вычету у продавца;
- б) не подлежат вычету у продавца;
- в) вычету у продавца только в том случае, если возврат произведен по окончании гарантийного срока.

30. Счета-фактуры, полученные комиссионером от комитента по переданным для реализации товарам в книге покупок комиссионера:

- а) регистрируется;
- б) не регистрируется.

*Составитель – З.А. Лукашевич, аттестованный преподаватель ИПБ России, канд. экон. наук, эксперт-консультант по налогам и бухгалтерскому учету.*

Ключ к тесту размещен на с. 48.

Сравнительные таблицы подготовлены комитетом ИПБ России по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях и недавно актуализированы.

### Налоги, уплачиваемые казенными, бюджетными и автономными учреждениями

Виды налогов и сборов	Учреждение		
	казенное	бюджетное	автономное
НДС	Уплачивает только со средств от приносящей доход деятельности, выполняет обязанности налогового агента (ст. 161 НК РФ) и уплачивает налог при ввозе товаров на территорию Российской Федерации (ст. 151 НК РФ)		
Налог на прибыль	Не учитывает доходы от приносящей доход деятельности, не уплачивает налог с бюджетных и целевых средств	Уплачивает только со средств от приносящей доход деятельности, не уплачивает налог с бюджетных и целевых средств	
Налог на доходы физических лиц	Признается налоговым агентом	Признается налоговым агентом	Признается налоговым агентом
Налог на имущество	Признается плательщиком, если не предусмотрены налоговые льготы законами субъектов Российской Федерации (ст. 372 НК РФ)		
Земельный налог	Уплачивает с земельных участков, принадлежащих на праве постоянного (бессрочного) пользования (п. 1 ст. 388 НК РФ), если налог установлен в соответствии с Налоговым кодексом РФ нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований (п. 1 ст. 387 НК РФ). При установлении налога нормативно-правовые органы муниципальных образований могут предусматривать налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков		
Транспортный налог	Уплачивает в соответствии с Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования (ст. 356 НК РФ)		
Государственная пошлина	Не уплачивает (подп. 1 п. 1 ст. 333.35 НК РФ)	Уплачивает, за исключением отдельных льгот, предусмотренных статьей 333.35 НК РФ	
Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)	Прямого указания на запрет применения Налоговый кодекс РФ не содержит		
Упрощенная система налогообложения	Не вправе применять (подп. 17 п. 3 ст. 346.12 НК РФ)		Ограничений по применению нет, кроме общих условий по ограничениям (ст. 346.12 НК РФ)

### Сходства и различия в организации бухгалтерского учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Финансовый документ для организации деятельности	Приказ Минфина России от 20.11.2007 № 112н «Об общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений»	Приказ Минфина России от 28.07.2010 № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения»	

Продолжение таблицы

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Финансовое обеспечение	На основании бюджетной сметы (ст. 6 Бюджетного кодекса РФ)	Субсидии из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (п. 6 ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»)	Субсидии из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и иные не запрещенные федеральными законами источники (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»)
Первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры	Приказ Минфина России от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственных органов), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению»		
Учет (общий для всех государственных (муниципальных) учреждений)	Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «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»		
Применение бюджетной классификации	Приказ Минфина России от 21.12.2011 № 180н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»	Раздел V. «Классификация операций сектора государственного управления» Указаний и приложение 4 к Указаниям применяются при осуществлении в 2012 году операций со средствами бюджетных учреждений. (приказ Минфина России от 21.12.2011 № 180н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»)	Применяется аналитический код поступлений, выбытий объектов учета в структуре, утвержденной планом финансово-хозяйственной деятельности
Конкретные правила применения Единого плана счетов, в том числе по объектам учета	Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»	Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»	Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»
Основные средства	Категории: - недвижимое имущество; - иное движимое имущество	Категории: - недвижимое имущество; - особо ценное движимое имущество; - иное движимое имущество (постановление Правительства РФ от 26.07.2010 № 538 «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества»)	
Амортизация основных средств	В общем порядке по видам основных средств и категориям	В общем порядке по видам основных средств и категориям	В общем порядке по видам основных средств и категориям
Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг	Применяется для формирования себестоимости по приносящей доход деятельности	Применяется для формирования себестоимости выполнения государственного (муниципального) задания и по приносящей доход деятельности	

*Продолжение таблицы*

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Денежные средства	<p>Осуществляет операции с бюджетными средствами через лицевые счета (п. 4 ст. 161 Бюджетного кодекса РФ) с использованием не только счетов 020110000 «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства» и 020120000 «Денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации», но и счетов 121002000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет», 130405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами»</p>	<p>Осуществляет операции с поступающими ему средствами через лицевые счета, открываемые в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования) (п. 8 ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях») с использованием счетов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 020110000 «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства»;</li> <li>- 020120000 «Денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации»</li> </ul>	<p>Вправе открывать счета в кредитных организациях и (или) лицевые счета соответственно в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов Российской Федерации, муниципальных образований (п. 3 ст. 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ (ред. от 06.11.2011) «Об автономных учреждениях») с использованием счетов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 020110000 «Денежные средства на лицевых счетах учреждения в органе казначейства»;</li> <li>- 020120000 «Денежные средства на счетах учреждения в кредитной организации»</li> </ul>
Особенности казначейского обслуживания	<p>Приказ Казначейства РФ от 10.10.2008 № 8н «О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и порядке осуществления территориальными органами Федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов». Использование счета 021003000 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам»</p>	<p>Приказ Казначейства РФ от 29.10.2010 № 16н «О порядке проведения территориальными органами Федерального казначейства кассовых выплат за счет средств бюджетных учреждений». Использование счета 021003000 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам»</p>	<p>Приказ Казначейства РФ от 08.12.2011 № 15н «О порядке проведения территориальными органами Федерального казначейства кассовых операций со средствами автономных учреждений». Использование счета 021003000 «Расчеты с финансовым органом по наличным денежным средствам». Открытие лицевого счета – письмо Казначейства РФ от 12.05.2011 № 42-7.4-05/5.3-324 «О примерной форме Соглашения»</p>
Наличные денежные средства	<p>Приказ Минфина России от 31.12.2010 № 199н «Об утверждении Правил обеспечения наличными деньгами организаций, лицевые счета которым открыты в территориальных органах Федерального казначейства» Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» (утв. Банком России 12.10.2011 № 373-П)</p>		
Финансовые вложения	<p>Могут осуществляться в соответствии со статьями 79 и 104 Бюджетного кодекса РФ</p>	<p>Не вправе размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях, а также совершать сделки с ценными бумагами, если иное не предусмотрено федеральными законами (п. 14 ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»)</p>	<p>Вправе осуществлять иные виды деятельности лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах (уставе) (ст. 4 Федерального закона от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»)</p>

Продолжение таблицы

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Расчеты по доходам	<p>Отражаются с использованием счетов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 020511000 «Расчеты с плательщиками налоговых доходов»;</li> <li>- 020521000 «Расчеты с плательщиками доходов от собственности»;</li> <li>- 020531000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг»;</li> <li>- 020541000 «Расчеты с плательщиками сумм принудительного изъятия»;</li> <li>- 020551000 «Расчеты по поступлениям от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»;</li> <li>- 020552000 «Расчеты по поступлениям от национальных организаций и правительств иностранных государств»;</li> <li>- 020553000 «Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций»;</li> <li>- 020561000 «Расчеты с плательщиками страховых взносов на обязательное социальное страхование»;</li> <li>- 020571000 «Расчеты по доходам от операций с основными средствами»;</li> <li>- 020572000 «Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами»;</li> <li>- 020573000 «Расчеты по доходам от операций с непроизведенными активами»;</li> <li>- 020574000 «Расчеты по доходам от операций с материальными запасами»;</li> <li>- 020575000 «Расчеты по доходам от операций с финансовыми активами»;</li> <li>- 020581000 «Расчеты с плательщиками прочих доходов»</li> </ul>	<p>Отражаются с использованием счетов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 020521000 «Расчеты с плательщиками доходов от собственности»;</li> <li>- 020531000 «Расчеты с плательщиками доходов от оказания платных работ, услуг»;</li> <li>- 020541000 «Расчеты с плательщиками сумм принудительного изъятия»;</li> <li>- 020552000 «Расчеты по поступлениям от национальных организаций и правительств иностранных государств»;</li> <li>- 020553000 «Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций»;</li> <li>- 020571000 «Расчеты по доходам от операций с основными средствами»;</li> <li>- 020572000 «Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами»;</li> <li>- 020573000 «Расчеты по доходам от операций с непроизведенными активами»;</li> <li>- 020574000 «Расчеты по доходам от операций с материальными запасами»;</li> <li>- 020581000 «Расчеты с плательщиками прочих доходов»</li> </ul>	<p>Отражаются с использованием счетов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 020520000 «Расчеты по доходам от собственности»;</li> <li>- 020530000 «Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг»;</li> <li>- 020540000 «Расчеты по суммам принудительного изъятия»;</li> <li>- 020550000 «Расчеты по поступлениям от бюджетов»;</li> <li>- 020552000 «Расчеты по поступлениям от национальных организаций и правительств иностранных государств»;</li> <li>- 020553000 «Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций»;</li> <li>- 020570000 «Расчеты по доходам от операций с активами»;</li> <li>- 020571000 «Расчеты по доходам от операций с основными средствами»;</li> <li>- 020572000 «Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами»;</li> <li>- 020573000 «Расчеты по доходам от операций с непроизведенными активами»;</li> <li>- 020574000 «Расчеты по доходам от операций с материальными запасами»;</li> <li>- 020580000 «Расчеты по прочим доходам»</li> </ul>
Расчеты с учредителями	<p>Нет учредителя, следовательно, счет 021006000 «Расчеты с учредителем» не применяется</p>	<p>Отражаются операции по формированию расчетов с учредителями по счету 021006000 «Расчеты с учредителем»</p>	

*Продолжение таблицы*

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Расчеты по принятым обязательствам (поставщики)	—	При заключении трудового договора с руководителем бюджетного учреждения в нем предусматривается условие о расторжении трудового договора по инициативе работодателя в соответствии с Трудовым кодексом РФ при наличии у бюджетного учреждения просроченной кредиторской задолженности, превышающей предельно допустимые значения, установленные органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя (ст. 30 Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»)	—
Внутриведомственные расчеты	По счету 030404000 «Внутриведомственные расчеты» отражаются: - расчеты с главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств; - расчеты между обособленными подразделениями	По счету 030404000 «Внутриведомственные расчеты» отражаются расчеты между обособленными подразделениями	
Расчеты с прочими кредиторами	Счет 030406000 «Расчеты с прочими кредиторами» не применяется	По счету 030406000 «Расчеты с прочими кредиторами» отражаются операции, связанные: - с принятием к учету кредиторской задолженности (с последующим ее восстановлением) в сумме средств, полученных по соответствующему виду финансового обеспечения деятельности, направленно в пределах остатка средств на лицевом счете на исполнение обязательства в рамках иного вида финансового обеспечения (деятельности); - принятием к учету дебиторской задолженности по восстановлению иного источника финансового обеспечения, привлеченного на исполнение обязательства	



Продолжение таблицы

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Финансовый результат (доходы)	<p>Применяются счета:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 040100000 «Финансовый результат хозяйствующего субъекта»;</li> <li>- 040200000 «Результат по кассовому исполнению бюджета».</li> </ul> <p>Счет 040110000 «Доходы текущего финансового года» классифицируется по КОСГУ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 110 – налоговые доходы;</li> <li>- 120 – доходы от собственности;</li> <li>- 130 – доходы от оказания платных услуг;</li> <li>- 140 – доходы от сумм принудительного изъятия;</li> <li>- 150 – доходы от безвозмездных поступлений от бюджетов;</li> <li>- 151 – доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы РФ;</li> <li>- 152 – доходы от поступлений от наднациональных организаций и правительств иностранных государств;</li> <li>- 153 – доходы от поступлений от международных финансовых организаций;</li> <li>- 160 – доходы от страховых взносов на обязательное социальное страхование;</li> <li>- 170 – доходы по операциям с активами;</li> <li>- 171 – доходы от переоценки активов;</li> <li>- 172 – доходы от операций с активами;</li> <li>- 173 – чрезвычайные доходы от операций с активами;</li> <li>- 180 – прочие доходы</li> </ul>	<p>Применяются счета:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 040110120 «Доходы от собственности»;</li> <li>- 040110130 «Доходы от оказания платных услуг»;</li> <li>- 040110140 «Доходы от сумм принудительного изъятия»;</li> <li>- 040110150 «Доходы от безвозмездных поступлений от бюджетов»;</li> <li>- 040110152 «Доходы от поступлений от наднациональных организаций и правительств иностранных государств»;</li> <li>- 040110153 «Доходы от поступления от международных финансовых организаций»;</li> <li>- 040110170 «Доходы по операциям с активами»;</li> <li>- 040110171 «Доходы от переоценки активов»;</li> <li>- 040110172 «Доходы от операций с активами»;</li> <li>- 040110173 «Чрезвычайные доходы от операций с активами»;</li> <li>- 040110180 «Прочие доходы»</li> </ul>	
Финансовый результат (расходы)	<p>Произведенные расходы отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 010000000 «Нефинансовые активы», 020000000 «Финансовые активы», 030000000 «Обязательства» по КОСГУ</p>	<p>Отнесение себестоимости выполненных работ, услуг, оказанных (реализованных) заказчикам (потребителям), отражается на основании Справки (ф. 0504833) по дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 010960000 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг».</p> <p>Начисление расходов, источником финансового обеспечения которых являлись субсидии на иные цели (пожертвования, гранты), отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта»</p>	

**Окончание таблицы**

Параметр сравнения	Учреждения		
	Казенные	Бюджетные	Автономные
Методика закрытия счетов текущего финансового года	При заключении счетов текущего финансового года на счет 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» закрываются счета: 021002000 «Расчеты с финансовым органом по поступлениям в бюджет»; - 030404000 «Внутриведомственные расчеты»; - 040110100 «Доходы хозяйствующего субъекта»; - 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта»; - 030405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом»	При заключении счетов текущего финансового года на счет 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» закрываются счета: - 030404000 «Внутриведомственные расчеты»; - 040110100 «Доходы хозяйствующего субъекта»; - 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта». При этом: по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040110100 «Доходы хозяйствующего субъекта» и кредиту счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» (в части дебетового остатка); по дебету счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 040110100 «Доходы хозяйствующего субъекта» (в части кредитового остатка); по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 040120200 «Расходы хозяйствующего субъекта» и кредиту счета 040130000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»	
Санкционирование расходов	Учет ведется в разрезе следующих счетов: - 050100000 «Лимиты бюджетных обязательств»; - 050200000 «Принятые обязательства»; - 050300000 «Бюджетные ассигнования»; - 050400000 «Сметные назначения по приносящей доход деятельности»; - 050600000 «Право на принятие обязательств»	По аналитическим счетам: - 050200000 «Принятые обязательства»; - 050400000 «Сметные (плановые) назначения»; - 050600000 «Право на принятие обязательств»; - 050700000 «Утвержденный объем финансового обеспечения»; - 050800000 «Получено финансового обеспечения»	
Забалансовые счета	В порядке, предусмотренном Инструкцией № 157н		
Бухгалтерская отчетность	Приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»	Приказ Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений»	
Промежуточная отчетность	На следующие даты: месячная - на первое число месяца, следующего за отчетным; квартальная - по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года	Квартальная – по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года	Квартальная – по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года. Учреждение представляет учредителю квартальный Отчет об исполнении плана его финансово-хозяйственной деятельности и годовую бухгалтерскую отчетность после рассмотрения отчетности наблюдательным советом
Дополнительная отчетность	Дополнительные формы бюджетной отчетности могут быть установлены главным распорядителем (распорядителем)	Соответствующий финансовый орган, учредитель вправе установить для представления в составе квартальной, годовой бухгалтерской отчетности дополнительные формы и порядок их составления и представления. Дополнительно составляется отчетность в соответствии с приказом Минфина России от 30.09.2010 № 114н «Об общих требованиях к порядку составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества»	

УДК 338.012

## Развитие системы сбалансированных показателей для холдингов металлургической отрасли<sup>1</sup>

### Balanced development of indicators for metal industries holdings

**Лариса Владимировна Юрьева**, ФГАУ ВПО Уральский федеральный университет имени первого Президента РФ Б.Н. Ельцина, Россия, Екатеринбург

докт. экон. наук, доцент, профессор кафедры учета, анализа и аудита

**Larisa V. Yurieva**, FGAU VPO Ural Federal University named after the first President Boris Yeltsin, Russia, Ekaterinburg

Doctor (Economics), Associate Professor, Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit

lv\_yurieva@mail.ru

620000, Екатеринбург, ул. Мира, 19, Уральский федеральный университет имени первого Президента РФ Б.Н. Ельцина, кафедра учета, анализа и аудита.

тел. 8(343) 375-95-49

Концепция сбалансированной системы показателей, которая представляет собой систему управления эффективностью холдинга, состоит из взаимосвязанных финансовых и нефинансовых показателей, отражающих достижение стратегических целей в различных аспектах бизнеса и на всех уровнях управления холдингом. Применение системы сбалансированных показателей положено автором в основу разработки предложений по формированию системы конкурентно-сбалансированных показателей в холдинговых структурах металлургическим предприятиям, входящим в холдинги, поскольку имеют ряд важных достоинств. Выделено шесть сфер показателей, формирующих совместно систему конкурентно-сбалансированных показателей. Основными информационными источниками системы конкурентно-сбалансированных показателей являются стратегический управленческий учет и анализ в холдинговых структурах.

The concept of a balanced scorecard, which is a system of performance management holding company consists of interconnected financial and non-financial indicators of the achievement of the strategic objectives in the various aspects of the business and all levels of management holding company. The use of the balanced scorecard author laid the basis for the development of proposals for the formation of competitively balanced scorecard in holding structures metallurgical enterprises of the holding , as have a number of important advantages . Identified six areas of performance , together forming a system of competitive balanced scorecard . The main sources of information systems competitively balanced scorecard is a strategic management accounting and analysis in holding structures .

**Ключевые слова:** система сбалансированных показателей; вертикально интегрированные отраслевые структуры; система стратегического управленческого учета; финансовая отчетность.

**Keywords:** The Balanced Scorecard, a vertically integrated industry structure, the system of strategic management accounting, financial reporting

<sup>1</sup> Публикация подготовлена в рамках поддержанного РГНФ научного проекта № 13-32-01308.



Холдинги стремятся повысить эффективность своей деятельности и потому идут по пути совершенствования своей структуры, методов управления бизнес-процессами.

В настоящее время многие металлургические компании используют концепцию сбалансированной системы показателей (ССП), которая представляет собой систему управления эффективностью холдинга, состоящую из взаимосвязанных финансовых и нефинансовых показателей, отражающих достижение стратегических целей в различных аспектах бизнеса и на всех уровнях управления холдингом.

ССП является инструментом стратегического и оперативного управления, который позволяет «связать» стратегические цели компании с бизнес-процессами и повседневными действиями сотрудников на каждом уровне управления, а также осуществлять контроль за реализацией стратегии. В соответствии с концепцией СПП показатели эффективности структурируются по следующим направлениям.

1. Показатели, характеризующие финансовое состояние, основными среди которых являются выручка, валовая прибыль, чистая прибыль, платежеспособность, рентабельность, эффективность использования ресурсов.
2. Показатели, характеризующие отношение с потребителями, а именно: доля рынка, дебиторская задолженность, количество просроченных заказов, объем продаж постоянным клиентам.
3. Показатели, характеризующие внутренние рабочие процессы предприятия, так называемые операционные показатели: количество просроченных заданий, выработка, количество проданных контрактов, текучесть кадров.
4. Показатели, связанные с развитием и обучением персонала, а именно: информация о вакансиях, количество работников, поощренных по результатам работы.

Необходимым шагом для определения перспектив, целей и показателей, а также причинно-следственных связей между ними является создание стратегической карты, которая позволит донести до отдельных подразделений и сотрудников компании их роль в реализации стратегии.

Необходимо отметить, что СПП может выступать в двух ролях:

- как основа отчетности перед управляющей компанией;
- как основа оценки эффективности деятельности управляющей компании.

Таким образом, СПП дает возможность управляющей компании связать стратегию холдингового объединения с набором показателей, индивидуально разработанных для различных уровней управления и связанных между собой, а также обеспечивает единый подход в работе управляющей компании.

Холдинги стремятся повысить эффективность своей деятельности и потому идут по пути совершенствования своей структуры, методов управления бизнес-процессами. Однако очень часто реформы обречены на неудачу или не дают ожидаемого эффекта.

Как правило, это является следствием недостаточного внимания к такому важному элементу контроллинга, как внутренний контроль. Внутренний контроль создает условия для принятия эффективных управленческих решений и обеспечивает надлежащее их исполнение посредством внедрения контроллинговых систем.

Внутренний контроль создает основу экономической безопасности корпоративного объединения. Он многоаспектен, а совершенствование механизма его влияния на внутреннюю систему хозяйствующего субъекта позволяет перейти на более совершенный уровень управления и обеспечить новое качество бизнеса.

Применение СПП может быть положено в основу разработки предложений по формированию *системы конкурентно-сбалансированных показателей в холдинговых структурах* (далее – СКСП) металлургическим предприятиям, входящим в холдинги, поскольку имеет ряд важных достоинств:

- 1) выделение основных аспектов деятельности холдинга, успех в которых говорит и об успешном развитии предприятий холдинга;
- 2) соединение монетарных и немонетарных измерителей в рамках одной концепции;
- 3) наглядное представление структуры целей компании и измерителей этих целей;
- 4) визуализация и упрощение процесса связывания целей с целевыми показателями;
- 5) возможность формирования иерархической цепочки целевых показателей, соединенных по принципу причинно-следственных связей;
- 6) возможность соединения стратегических показателей с оперативными.

Стратегический анализ представляет собой анализ внутренних и внешних факторов, важных для разработки целей и стратегии деятельности предприятия холдинга. При этом обычно выделяют внутренний и внешний анализ, а также анализ конкурентоспособности.

Нередко выполнение стратегического анализа дифференцируют по этапам. Первые два этапа – выявление миссии и цели предприятия в долгосрочной перспективе, следующие три – изучение среды предприятия (сначала внешней среды, затем внутренней в два этапа).

С целями конкурентного анализа в какой-то мере может перекликаться внешний стратегический анализ. Последний, помимо оценки рыночной конъюнктуры, должен охватывать такие сферы, как экономика, политика, технология, международное положение и социальное культурное поведение («дальнее окружение»). Иными словами, он проводится в соответствии с моделью GETS. Анализ проводится в контексте выявления возможностей и угроз «дальнего окружения», факторы которого оцениваются в плоскости: влияние на компанию → вероятность их реализации.

Специфическая особенность исследования внешней среды холдинга заключается в оценке ситуации преимущественно по отрасли в целом. Даже задача анализа конкуренции в отрасли сводится к оценке каждого фактора, определению уровня конкурентного давления и выработке общей стратегии конкуренции, чтобы:

- во-первых, по мере возможности обезопасить холдинг от воздействия всех факторов конкуренции;
- во-вторых, использовать правила конкуренции в отрасли на благо предприятий холдинга;
- в-третьих, достичь конкурентного преимущества каждым металлургическим предприятием.

При определении сильных и слабых конкурентов, возможных действий тех и других процедурами стратегического анализа предусматривается разработка карты стратегических групп – ценного инструмента для оценки и сравнения рыночных позиций конкурирующих компаний. Кроме того, производится анализ стратегий конкурентов, выявление сильных и слабых соперников, оценка их конкурентных возможностей, прогноз их ближайших действий.

Во-первых, оценка индивидуальных характеристик стимулирует персонал

предприятий холдинга к принятию уверенного, агрессивного и активного отношения к конкурентной стратегии. Достоверная и полная информация о конкурентах, обеспечиваемая оценкой индивидуальных характеристик, позволяет менеджменту холдинга правильно определить параметры своей стратегии, а не спонтанно реагировать на неожиданные действия конкурентов.

Во-вторых, внутренняя природа оценки индивидуальных характеристик конкурентов такова, что она дает возможность диагностировать и мобилизовать многие уникальные возможности, которые при ее отсутствии остаются скрытыми, не выявленными. Очень часто сам процесс проведения такой оценки действует как фактор творческого подъема для значительной части персонала предприятий холдинга.

В-третьих, тактическое применение процедур оценки индивидуальных характеристик, безусловно, повышает эффективность формулирования и осуществления стратегии развития предприятия. Аналитический результат оценки, представленный своевременно и в надлежащей форме, представляет собой прекрасное средство для выявления связи и организации взаимодействия между соответствующими факторами стратегии.

В рамках концепции методологии ССП выделены четыре сферы деятельности металлургического холдинга, по которым можно оценить эффективность деятельности в целом и спланировать дальнейшее его развитие: финансы, клиент, внутрихозяйственный процесс, обучение и развитие.

Система показателей балансируется через взаимосвязь и взаимозависимость между внешними и внутренними измерителями деятельности металлургического холдинга: финансовый и клиентский аспекты являются внешней оценкой компании, а аспекты внутрихозяйственных процессов и обучения – внутренней оценкой.

Причинно-следственная связь между ними следующая: предприятие, инвестируя в обучение персонала и инновации, улучшает соответствующие внутрихозяйственные процессы. Улучшение же качества процессов ведет к более полному удовлетворению требований клиентов (повышению качества продукции, сокращению сроков, улучшению обслуживания и т. д.), росту общего числа и доли постоянных клиентов.

Стратегический анализ представляет собой анализ внутренних и внешних факторов, важных для разработки целей и стратегии деятельности предприятия холдинга.



Вопросы управления персоналом, а также инновационная деятельность предприятий являются на сегодня актуальными для российских предприятий металлургической отрасли.

Соответственно, увеличиваются доходы предприятия и финансово-экономические показатели его деятельности. Все это благоприятно влияет на стоимость акций предприятия на рынке и удовлетворенность акционеров.

Использование методологии ССП для предприятий металлургического холдинга в российских условиях имеет следующие особенности. Прежде всего, финансово-экономическая оценка эффективности инвестируемых средств в современных условиях не может служить ориентиром для акционеров и руководителей высшего звена управления в силу неразвитости или отсутствия целого ряда рыночных институтов, непрозрачности рынка финансов и капитала и т.д.

В связи с этим финансовый аспект деятельности металлургического предприятия должен быть представлен преимущественно показателями, отражающими его инвестиционный потенциал, то есть способность предприятия генерировать финансовые средства, которые оно может инвестировать в собственные процессы либо передать собственнику (акционеру, управляющей компании и т.д.). Показателями инвестиционного потенциала металлургического предприятия холдинга являются: поток денежных средств, рентабельность инвестированного капитала, прибыль и др.

В то же время *финансовые измерители* стоимости металлургического предприятия, такие как экономическая добавленная стоимость, экономическая прибыль и т.д., не должны исключаться из рассмотрения, несмотря на малую их значимость сегодня для большинства предприятий.

*Клиентские показатели* могут быть адаптированы к российским условиям и их трансформация вероятна лишь в особых случаях. Например, одно предприятие холдинга реализует сложные, наукоемкие изделия другому предприятию холдинга. Потребитель, желая обеспечить приемлемый уровень качества приобретаемых изделий, предъявляет поставщику определенный перечень требований к качеству продукции и процессу ее изготовления в виде набора показателей.

Обеспечение значений этих показателей позволит поставщику быть долгосрочным партнером предприятия-потребителя и получать прибыль. В этом примере клиентскими показателями

будут технические и экономические требования к изготовителю и его продукции.

*Показатели, характеризующие внутрихозяйственные процессы* (производство, сбыт, закупки, НИОКР), необходимо рассматривать с двух позиций: с точки зрения их технологии и организации. Анализ продукции и технологической оснащенности зарубежных предприятий одной отрасли показывает, что они имеют примерно равный высокий уровень и преимущества достигаются при помощи *организации процессов*.

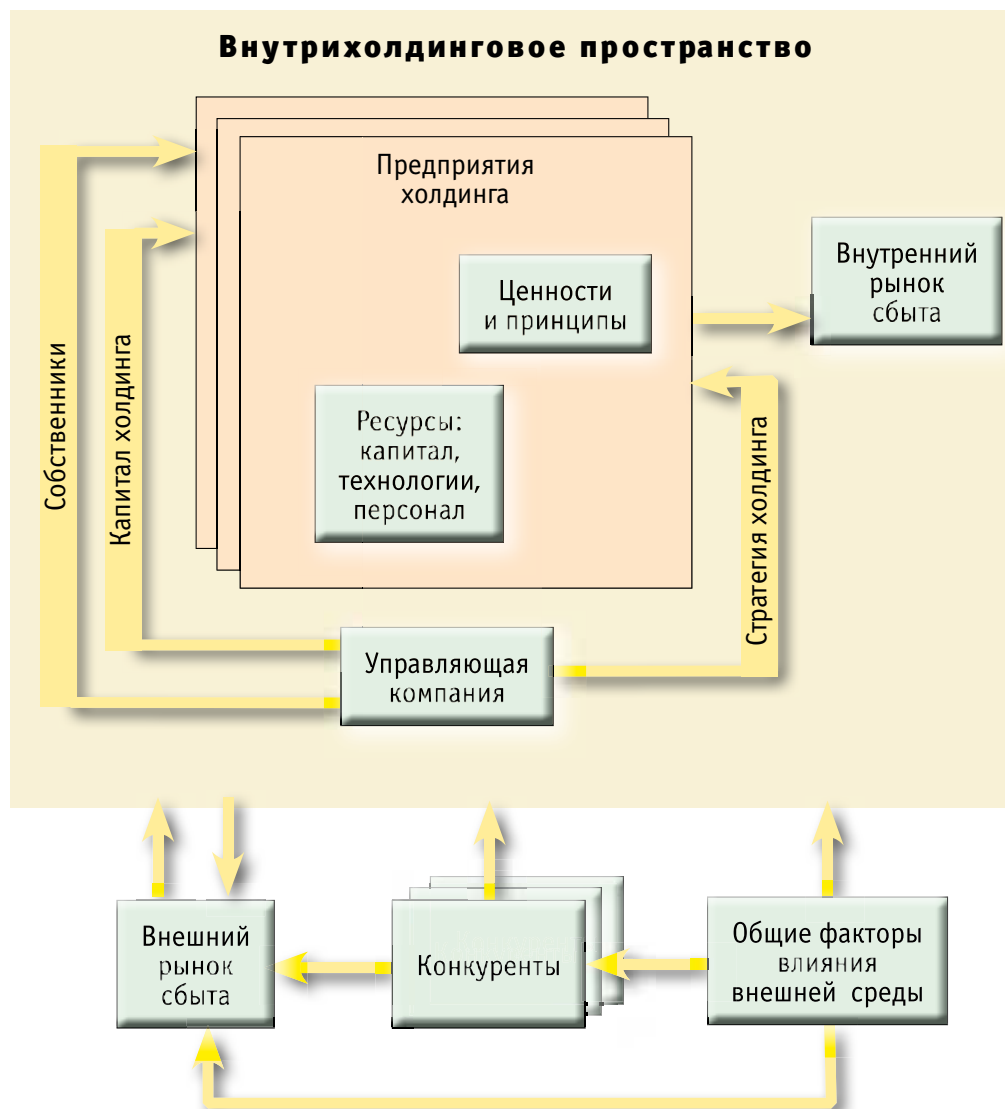
Характерной особенностью российских предприятий одной отрасли являются существенные различия как в технологии, так и в организации процессов производства продукции, закупок, сбыта и т.д. Поскольку для большинства металлургических предприятий характерно отставание в технологической сфере, то в ближайшем будущем результаты деятельности будут определяться решением вопросов совершенствования до мирового уровня техники, технологии и организации процессов.

Вопросы управления персоналом, а также инновационная деятельность предприятий являются на сегодня актуальными для российских предприятий металлургической отрасли. На большинстве предприятий существуют отделы кадров, которые занимаются в основном процедурами приема и увольнения работников, а также ведением их личных дел.

Кроме того, присутствуют и службы управления персоналом, которые осуществляют планирование карьеры работников, разрабатывают системы мотивации, решают другие вопросы управления. В этой связи методология ССП по оценке эффективности работы персонала является желаемым инструментом, который необходим металлургическому предприятию.

Несомненным достоинством методики ССП является визуализация целей по аспектам деятельности и возможность построения на основе дерева целей цепочки причинно-следственных связей между стратегическими и оперативными показателями. Это позволяет осуществлять планирование и учет более качественно.

В отличие от стандартной процедуры планирования, при которой отдельные планы и бюджеты формируются по установленному перечню показателей, планирование с применением карт стратегий позволяет динамическим образом определить набор показателей в соответствии



Информация о планах конкурента-холдинга позволяет оценить тенденции развития рынка, вовремя скорректировать собственные планы.

Рис. 1. Модель формирования сбалансированных показателей в рамках реализуемой холдингом стратегии.

с установленными целями холдинга, а не установленным фиксированным перечнем показателей. Ключевым моментом при этом является причинно-следственная связь между показателями, а не между планами и бюджетами.

Недостатком ССП является отсутствие анализа взаимосвязи между предприятиями, входящими в холдинг, так называемой внутрихолдинговой составляющей. Кроме того, необходимо осуществлять мониторинг конкурентной среды.

В связи с этим необходимо отметить, что информация о планах конкурента-холдинга позволяет оценить тенденции развития рынка, вовремя скорректировать собственные планы. Возможными реакциями могут быть следование примеру конкурента или нанесение

упреждающего удара, предложив клиентам более качественный продукт или более выгодные условия сделки.

В настоящее время в РФ отсутствует прежняя внутриотраслевая система сбора производственной и экономической информации. Показатели о результатах деятельности металлургических предприятий формируются по данным финансовой отчетности перед налоговыми органами и перед Госкомстатом РФ.

Содержание бухгалтерских форм по своей структуре не соответствует задачам стратегического управления, и поэтому данные финансового учета не могут использоваться для сравнительного анализа. Кроме того, для значительного числа металлургических предприятий баланс является закрытой информацией

Этап формирования сбалансированных показателей организуется в соответствии с имеющимися стратегическими предпосылками.

и получить ее внешнему пользователю не представляется возможным.

Структура статистической отчетности также не позволяет ее использовать для задач по управлению предприятием. Следовательно, при построении структуры показателей для российского металлургического предприятия необходимо учитывать особенности формирования данных внешней среды и возможности провести сравнительную оценку выбранных параметров.

Таким образом, концепция ССП является приемлемым инструментом визуализации стратегии и балансировки системы показателей металлургического холдинга. Однако применение данной методики в металлургических холдингах требует внесения некоторых изменений в структуру показателей, характеризующих деятельность предприятий холдинга.

Этап формирования сбалансированных показателей организуется в соответствии с имеющимися стратегическими предпосылками. При этом проверка полноты показателей и их согласованности стоит на первом плане.

Модель, представленная на рис. 1, показывает сферы, имеющие значение в рамках оценки стратегии: внешнюю среду холдинга, ценности и принципы отдельных предприятий холдинга, видение и стратегический горизонт, собственники, внутренний и внешний рынок сбыта, ресурсы, конкуренты и сам холдинг.

Особое значение имеют взаимосвязи между элементами, поскольку они используются для формирования показателей. Особое внимание при разработке сбалансированных показателей для предприятий холдинга необходимо уделить следующим элементам:

- каков горизонт стратегического и оперативного планирования (долгосрочный, среднесрочный, краткосрочный);
- какие предположения об окружающей среде (законы, экономика, наличие ресурсов, технологии, конкуренция) лежат в основе стратегии;
- какие из существующих рыночных и продуктовых сегментов должны получить наибольшее значение (стратегические сферы деятельности);
- какие новые рыночные и продуктовые сегменты должны стать наиболее значимыми;

- какие требования должны лежать в основе разработки новых продуктов;
- какие из существующих и новых групп клиентов нужно обслуживать;
- какие критерии должны быть использованы для анализа новых рынков;
- какие факторы (цены, затраты, качество, сервис и т. д.) действительно имеют значение для клиента;
- какие факторы составляют конкурентное преимущество;
- каковы ожидания владельцев.

На основе этого можно выявить недостаточность ССП для предприятий металлургических холдингов. Применение СКСП может помочь металлургическому холдингу решать и такие задачи, как:

- получение обобщающей оценки уровня «конкурентной силы» всех игроков на рынке, тенденций и факторов ее динамики, неиспользованных резервов и возможностей роста;
  - разработка совокупности экстраполяционных и изыскательских прогнозов роста «конкурентной силы» базового предприятия и его конкурентов на кратко-, средне- и долгосрочную перспективу;
  - выработка совокупности стратегий наращивания конкурентных преимуществ и управления конкурентоспособностью на обозримый период;
  - разработка альтернативных генеральных стратегий развития предприятий холдинга, намеченных на перспективу;
  - построение системы показателей-индикаторов для мониторинга состояния конкурентной среды, прогнозирования и планирования ее развития.
- Предлагается выделить шесть сфер показателей, формирующих совместно систему конкурентно-сбалансированных показателей. Основными информационными источниками СКСП являются стратегический управленческий учет и анализ в холдинговых структурах.

*Сфера «Финансы»* использует информацию традиционного стратегического планирования деятельности предприятий холдинга. Здесь требуются данные о существующем размере оборота и рентабельности по направлениям деятельности и группам клиентов. Информация о структуре затрат также включается в качестве основы в процесс разработки системы СКСП.



*Сфера «Процессы»* предъявляет требования к модели процессов для каждого предприятия, входящего в холдинг, с разделением стратегических и оперативных бизнес-процессов.

*Сфера «Потенциал»* должна основываться на информации о развитии технологий и знаниях об основных известных компетенциях собственных предприятий холдинга и конкурентов.

*Сфера «Клиенты»* требует очень обобщенной информации об отдельных сегментах рынка, например рентабельность по отдельным клиентам, процент роста, объем сбыта.

*Сфера «Внутрихолдинговое пространство»* предполагает анализ по основным показателям предприятий в рамках холдинга. Одним из основных направлений внутреннего анализа в холдинге является оценка качества корпоративного управления.

Анализ методологии оценки качества корпоративного управления холдингом на основе рейтинговых оценок необходим для выявления проблем корпоративных отношений. Следует отметить, что анализ необходимо проводить по основным показателям предприятий в рамках холдинга. В результате можно выявить предприятия-лидеры или предприятия-аутсайдеры.

Далее определяются также средние отраслевые значения показателей и их динамика. Существенным моментом является желание самих предприятий предоставлять правильную и полную информацию об основных показателях своей деятельности, поскольку они заинтересованы в формировании имиджа на рынке и в привлечении инвестиций.

Необходимо оценить совокупные результаты деятельности предприятий холдинга и полученные доходы. Кроме того, необходимо выявить главные факторы, влияющие на изменение характеристик внутрихолдингового пространства.

Для более объективной и точной оценки внутрихолдингового пространства следует исследовать его прошлое и те закономерности развития, которые привели к нынешнему результату и, возможно, явятся причиной преобразований в будущем. В борьбе за долю рынка в конкуренции участвуют не только непосредственные конкуренты-холдинги, но и предприятия одного холдинга.

*Сфера «Конкуренты»* основана на сравнительном анализе по отрасли, а также на межотраслевом анализе

в рамках промышленности. Для оценки конкурентной позиции металлургического предприятия холдинга на рынке можно использовать сопоставительный анализ ключевых факторов успеха металлургического холдинга и его основных конкурентов.

Наибольший интерес представляет сравнение показателя с рыночными или отраслевыми значениями, поскольку результаты такого сравнения дают возможность сделать более качественный анализ для стратегического и оперативного планирования деятельности металлургического холдинга. Для оценки конкурентной позиции металлургического предприятия холдинга на рынке за рубежом широко используется метод стратегического планирования – бенчмаркинг, представляющий собой сопоставительный анализ ключевых факторов успеха предприятия и его основных конкурентов.

Анализ конкурентов в металлургической отрасли должен включать: изучение степени и характера конкуренции, моделей поведения клиентов и их покупательной способности, моделей поведения поставщиков, барьеры входа в отрасль, угрозы замены продуктов и услуг, законодательные акты и т.д., то есть именно те факторы, которые определяют привлекательность, прибыльность и другие характеристики металлургической отрасли.

Анализ конкурентов дает материал для расчета потенциала прибыли в среднем по отрасли и выявляет основные причины, почему некоторые предприятия холдинга превосходят этот уровень, а другие его не достигают. Анализ условий конкуренции в отрасли предполагает оценку меры ее подверженности процессам конкуренции на основе анализа основных факторов, обуславливающих интенсивность конкуренции.

Важной при создании структуры СКСП является также возможность их планирования и учета. Планирование и сбор данных по многим показателям эффективности, применяемым в теории и практике зарубежных предприятий, в современных условиях являются затруднительными, поэтому приемлемым решением здесь являются создание системы стандартов и нормирование этих показателей в рамках определенного интервала.

Существует ряд показателей, значения которых могут быть установлены только

Анализ конкурентов дает материал для расчета потенциала прибыли в среднем по отрасли и выявляет основные причины, почему некоторые предприятия холдинга превосходят этот уровень, а другие его не достигают.



## Формирование сфер СКСП

Сфера СКСП	Цели и функции, способствующие стратегическому развитию холдинга
1. Финансы	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработка годового отчета и бюджета холдинга</li> <li>2. Контроль инвестиций</li> <li>3. Привлечение капитала</li> <li>4. Формирование консолидированной отчетности</li> <li>5. Финансовое планирование</li> <li>6. Анализ структуры затрат и выручки</li> <li>7. Сильные и слабые стороны финансовой деятельности отдельных предприятий</li> </ol>
2. Клиенты	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Формирование сбытовой политики</li> <li>2. Структура клиентов и их прибыльность</li> <li>3. Анализ факторов, влияющих на покупку</li> <li>4. Сильные и слабые стороны деятельности с клиентами</li> </ol>
3. Процессы	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработка новых технологий, методов и инструментов</li> <li>2. Принятие решений о включении в программу новых продуктов</li> <li>3. Принятие решений об изъятии из программы устаревших продуктов</li> <li>4. Централизованные закупки</li> <li>5. Анализ бизнес-процессов создания стоимости</li> <li>6. Сильные и слабые стороны производственной деятельности предприятий холдинга</li> <li>7. Ключевые компетенции</li> </ol>
4. Потенциал	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Координация работ в области продуктовых технологий</li> <li>2. Подготовка, расстановка и мотивация работников</li> <li>3. Совершенствование структуры и системы управления</li> <li>4. Формирование кадровой и социальной политики на предприятиях холдинга</li> <li>5. Описание компетенций</li> <li>6. Сильные и слабые стороны внутренней среды предприятий</li> </ol>
5. Конкуренты	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Динамика конкуренции</li> <li>2. Сильные и слабые стороны конкурентов</li> <li>3. Овладение определенной долей рынка</li> <li>4. Оценка индивидуальных характеристик конкурентов</li> </ol>
6. Внутрихолдинговое пространство	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработка общехолдинговых структур и технологий</li> <li>2. Координация работ по стандартизации и нормированию</li> <li>3. Координация НИОКР в области продуктовых технологий</li> <li>4. Охрана прав собственности</li> <li>5. Организация обмена профессиональным опытом</li> <li>6. Оценка финансового участия в предприятиях</li> <li>7. Внутрихолдинговые коммуникации</li> <li>8. Работа по связям с общественностью</li> <li>9. Формирование комплексных поставок продукции холдинга</li> <li>10. Обеспечение экономической безопасности деятельности холдинга</li> <li>11. Правовое обеспечение деятельности холдинга</li> <li>12. Защита интересов холдинга в органах государственной власти</li> <li>13. Уровень кооперации между предприятиями холдинга</li> </ol>

исходя из рыночных факторов. Например, цена капитала, экономическая добавленная стоимость, доля рынка и т.д. Для случая, когда отсутствует информация по планированию и учету значений показателей, необходимо временно отказаться от их применения или попытаться определить те показатели, которые могут быть сравнены с нормативами, рыночными значениями или с данными по конкурентам. В таблице представлены цели и функции, позволяющие сформировать показатели, входящие в разные сферы СКСП.

Сфера «Финансы» использует информацию традиционного стратегического планирования деятельности предприятия холдинга и данных стратегического управленческого учета и анализа в холдинговых структурах. Здесь требуются данные о существующем размере оборота и рентабельности по направлениям деятельности и группам клиентов. Информация о структуре затрат также включается в качестве основы в процесс разработки показателей финансовой сферы.

Как показывает анализ, наибольшая часть показателей, по которым предприятия холдинга могут быть сравнены с рынком, отраслью или конкурентами, в основном принадлежит группам «Конкуренты», «Процессы» и «Внутрихолдинговое пространство». Эти показатели могут быть доступны российским предприятиям благодаря своей направленности на клиента, потенциального работника или инвестора, в роли которых в процессе сбора информации могут выступать работники службы контроллинга или маркетинга.

В современных условиях показатели сферы «Потенциал», которые отражают потребность в рабочей силе, структуру этой потребности, оплату труда на предприятии, также могут быть определены по своим конкурентам исходя из информации, размещенной на биржах труда, в печати, в сети Интернет.

Существует ряд показателей, значения которых могут быть оценены в российских условиях с определенной степенью приближения. Например, можно оценить клиентскую базу предприятия и его конкурентов, определить оборот по отдельным предприятиям холдинга и по холдингу в целом, а также выпуск продукции, мощность и т. д.

Из сказанного выше следует, что большинство показателей, позволяющих оценить различные сферы деятельности, рекомендуемых для построения СКСП в холдинговых структурах, носит немонетарный характер. Однако существует большая часть показателей монетарного характера, рыночные или отраслевые значения которых определить

будет невозможно или возможно, но с большой долей приближения, что дает в прогнозах слишком высокую погрешность. К числу таких показателей можно отнести различные виды прибыли, показатели оборачиваемости, структуры капитала, ликвидности и ряд показателей внутрихозяйственных процессов.

Следовательно, при построении СКСП для металлургических холдингов можно сделать следующие рекомендации:

- методология ССП является возможным инструментом для применения на российских предприятиях, однако в полном объеме в настоящее время не может быть использована и подлежит уточнению с учетом специфики российских условий хозяйствования;
- требуется упрощение системы показателей группы «Финансы»;
- необходима адаптация показателей группы «Клиент» под конкретные условия функционирования предприятия холдинга;
- значительная часть финансовых показателей в российских условиях не может быть сопоставлена с рыночными или отраслевыми показателями, а также показателями непосредственных конкурентов;
- ввиду своей ориентации на концепцию ССП большая часть показателей предназначена для формализации стратегических целей, однако можно сделать выбор показателей, которые могут применяться как в стратегическом, так и в оперативном планировании предприятий холдинга. 

Существует ряд показателей, значения которых могут быть оценены в российских условиях с определенной степенью приближения.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Ильшев А.М. Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России / А.М. Ильшев, Н.Н. Ильшева, Т.С. Селевич. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 480 с.
2. Хорват П. Внедрение сбалансированной системы показателей. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 478 с.
3. Юрьева Л.В. Концепция системы конкурентно-сбалансированных показателей для металлургических предприятий холдинга // «Стратегический управленческий анализ». Научно-аналитический журнал, 2009. – № 4 (10). С. 81 – 102.
4. Юрьева Л.В. Стратегический управленческий учет в металлургических холдингах: особенности формирования и проблемы: Монография. – М.: ИД «Финансы и кредит», 2009. – 184 с.
5. Юрьева Л. В. Оценка конкурентоспособности отдельных предприятий в металлургических холдингах на основе формирования конкурентно-стратегического механизма // «Экономический анализ: теория и практика». Научно-практический и аналитический журнал, июнь 2011, № 22 (229) – М.: ООО ИД «Финансы и кредит», 2011. – С. 29 – 44.

УДК 631.162:657

## Развитие методов оценки в учете продукции сельскохозяйственного производства

## The use of methods formation prices in accounting of agricultural production

**Инна Александровна Мухина**, ФГБОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», Россия, Ижевск  
канд. экон. наук, доцент кафедры экономики АПК

**Inna A. Muhina**, *Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk*  
PhD, Assistant professor  
innasunna@mail.ru

**Екатерина Владимировна Марковина**, ФГБОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», Россия, Ижевск  
канд. экон. наук, доцент кафедры экономики АПК

**Ekaterina V. Markovina**, *Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk*  
PhD, Assistant professor  
ekdekanat@mail.ru

426000, г. Ижевск, ул. Свердлова, 30, тел. 8 (3412) 78-28-18

Статья посвящена вопросам оценки валовой сельскохозяйственной продукции по внутрихозяйственным трансфертным ценам и справедливой стоимости для принятия обоснованных экономических решений.

The article is devoted to issues of evaluation gross agricultural production to make substantiated economic decisions. The process of evaluation based on transfer pricing inside agriculture and fair value.

**Ключевые слова:** продукция сельского хозяйства; трансфертные цены; справедливая стоимость; биотрансформация биологических активов.

**Key words:** production of agriculture; transfer pricing; fair value; biotransformation biological assets.

### Традиционный способ оценки валовой продукции

Сельскохозяйственная деятельность по МСФО 41 «Сельское хозяйство» – это управление биотрансформацией биологических активов (растений, животных) в растениеводстве и животноводстве [1]. Основным результатом биотрансформации биологических активов является сельскохозяйственная продукция (собранная или полученная), которая представляет собой валовую продукцию, характеризующую стоимость вновь созданных материальных благ в растениеводстве и животноводстве.

В целом в стране наращивание валовой продукции сельскохозяйственного производства является

приоритетной основой развития продовольственной безопасности и обеспечения населения России необходимыми продуктами питания.

Основным натуральным показателем продукции растениеводства является валовой сбор, размер которого зависит от урожайности сельскохозяйственных культур и размера посевных площадей. Продукция животноводства в натуральном выражении включает продукцию выращивания скота (вес приплода, прирост живой массы животных) и продукцию, полученную в результате хозяйственного использования животных (молоко, яйцо, мед и др.). Продукция выращивания скота определяется в центнерах живого веса на основе построения оборота (баланса) стада.

В денежном выражении объем валовой продукции сельского хозяйства традиционно определяется как сумма стоимости товарной продукции в оценке по продажным (рыночным) ценам и продукции, остающейся в распоряжении организации в оценке по фактической себестоимости. Такая оценка валовой продукции сельского хозяйства в современных условиях непригодна для определения показателей эффективности производства: производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и др.

По нашему мнению, с целью расчета реальных показателей эффективности использования в сельском хозяйстве материальных, трудовых, биологических и земельных ресурсов валовую продукцию целесообразнее оценивать по внутренним трансфертным ценам и по справедливой стоимости.

### Метод оценки валовой продукции по трансфертным ценам

Себестоимость как экономическая категория – понятие, достаточно изученное в отечественной литературе, и активно используется в практике сельского хозяйства. Обратим особое внимание на такие стоимостные категории, как трансфертная цена и справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции.

Так, в современной интерпретации трансфертная цена есть внутренняя расчетная цена, по которой происходит передача (продажа) от одного центра ответственности (подразделения сельскохозяйственной организации) к другому без сопровождения реальными денежными потоками, но «имитирующая» рыночные отношения внутри хозяйствующего субъекта. В связи с этим следует согласиться с мнением ряда авторов, которые считают экономически оправданным применение трансфертных (внутрихозяйственных) цен для оценки валовой продукции подразделений и в целом организации, которые должны быть гибкими и основываться на понятных методиках расчета [2].

В российской аграрной практике исторически сложились два основных вида внутрихозяйственных трансфертных цен:

- 1) расчетные трансфертные цены – формируют доход подразделений;
- 2) планово-учетные трансфертные цены – формируют расход материальных средств подразделений.

Расчетные трансфертные цены должны эффективно отражать необходимый уровень затрат на производство продукции, исключая бесхозяйственность и нерациональное использование имеющихся ресурсов, и включать затраты, зависящие от конкретного структурного подразделения. По нерентабельным видам продукции расчетные цены должны способствовать выявлению резервов и, как правило, обеспечивать безубыточное производство данного вида продукции и услуг.

В сельском хозяйстве расчетные трансфертные цены включают в себя следующие основные затраты:

- оплата труда с отчислениями;
- семена и посадочный материал;
- корма и средства защиты растений и животных;
- топливо и смазочные материалы;
- амортизация основных средств и затраты на ремонт;
- прочие основные затраты.

Кроме того, в расчетные трансфертные цены следует включать постоянные затраты соответствующих подразделений (общебригадные, общесельскохозяйственные), а также учитывать коэффициент доходности оцениваемой продукции для центра (подразделения) прибыли и коэффициент премирования для центра (подразделения) затрат.

Планово-учетные трансфертные цены устанавливаются исходя из стоимости приобретения (заготовления) материальных ценностей, нормативной себестоимости работ, услуг.

При расчете указанных внутрихозяйственных трансфертных цен должны учитываться следующие требования:

- трансфертная цена должна отражать цели предприятия и способствовать согласованию с ними тактических целей подразделений;
- трансфертная цена должна поддерживать автономность подразделений;
- трансфертная цена должна быть побудительным мотивом к контролю затрат и обеспечивать «гибкость» в процессе формирования средств на оплату труда за конечные результаты производства.

Исходя из целей, принципов, условий и факторов разработки трансфертных цен, их можно определять для оценки деятельности различных подразделений (центров затрат, центров прибыли).

### Метод оценки валовой продукции по справедливой стоимости

Спецификой сельскохозяйственного труда является работа с живыми организмами, поэтому в оценке результатов труда особый интерес в современных условиях приобретает использование справедливой стоимости для оценки не только биологических активов, но товарной и нетоварной сельскохозяйственной продукции. В связи с этим для сельскохозяйственных организаций особое значение приобретают вопросы практического применения справедливой стоимости для оценки и учета биоресурсов и сельскохозяйственной продукции в соответствии с положениями МСФО 41 «Сельское хозяйство» не только для объективного формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в системе управленческого учета для принятия научно обоснованных экономических решений



Методы оценки валовой продукции сельского хозяйства

Метод оценки	Формула расчета	Обозначения
1. Традиционный	$\sum Q'_j P_j + \sum Q''_j Z_j$	<p><math>Q'_j</math> – физический объем <math>j</math>-го вида продукции, реализованной в отчетном году, ц (т, кг и др.)</p> <p><math>P_j</math> – цена единицы <math>j</math>-го вида продукции, реализуемой в отчетном году, руб.</p> <p><math>Q''_j</math> – физический объем <math>j</math>-го вида продукции, остающейся в распоряжении организации для внутреннего потребления, в отчетном году, ц (т, кг и др.)</p> <p><math>Z_j</math> – производственная себестоимость единицы <math>j</math>-го вида продукции, остающейся в распоряжении организации для внутреннего потребления, в отчетном году, руб.</p>
2. По справедливой стоимости	$\sum Q_j P_{\text{справ } j}$	$P_{\text{справ } j}$ – справедливая цена единицы $j$ -го вида продукции в отчетном году, руб.
3. По трансфертным ценам	$\sum Q_j P_{\text{трансф } j}$	$P_{\text{трансф } j}$ – трансфертная цена единицы $j$ -го вида продукции, используемая в деятельности производственного подразделения, руб.

по стратегии развития деятельности сельскохозяйственных организаций.

Термин «справедливая стоимость» возник в стандартах бухгалтерского учета ряда зарубежных стран, определяющих правила раскрытия информации о финансовых инструментах. Понятие справедливой стоимости в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО 32, 39, 16, 41) определяется следующим образом: «Справедливая стоимость (fair value) – это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, не зависящими друг от друга сторонами».

Уникальная характеристика сельскохозяйственной деятельности (управление биотрансформацией биологических активов по МСФО 41) в российской практике аграрной экономики предоставляет возможность использования справедливой стоимости в учете биологических активов и сельскохозяйственной продукции для их оценки и определения в денежном выражении [2, 3].

В период с момента первоначального признания биологических активов и вплоть до начала сбора (получения) сельскохозяйственной продукции их оценка производится по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, за исключением тех случаев, когда в момент

первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Сельскохозяйственная продукция должна быть оценена по справедливой стоимости за минусом предполагаемых сбытовых расходов в момент ее сбора (получения).

При определении справедливой стоимости следует учитывать возможные пределы «справедливости» цен при оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции. При этом следует исходить из такого допущения (предположения), как равнозначная выгодность использования данного способа ценообразования для сельскохозяйственной организации и возможного (потенциального) покупателя биологических активов и продукции сельского хозяйства данного хозяйствующего субъекта.

Ниже приведены традиционный и предполагаемые методы оценки валовой продукции (таблица).

Указанные способы позволят сельхозтоваропроизводителям реально оценить объем произведенной продукции: в целом по организации; по видам продукции; по отраслям производства; по отдельным подразделениям (в том числе работающим на принципах коммерческого расчета). При этом повышается достоверность определения результатов эффективности использования ресурсов (производительности труда, фондоотдачи, фондоемкости, трудоемкости, материалоотдачи и др.)

**БИБЛИОГРАФИЯ**

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (ред. от 18.07.2012) (введен в действие на территории Российской Федерации приказом от 25.11.2011 № 160н) СПС «Консультант Плюс».
2. Алборов Р.А. Развитие управления биологическими активами и учета результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве: монография / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Е.В. Захарова. – Ижевск: ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2009. – 165 с.
3. Мухина И.А. Биологические активы как объект собственности и управления в сельском хозяйстве / И.А. Мухина, Р.Р. Газизов // Вестник Казанского аграрного университета. – 2010. – № 2 (16). – С. 46-51.
4. Латышева А.И. Ценовой механизм в коммерции: аспекты классификации/ А.И.Латышева, А.И.Разумов// Материалы Международной научно-практической конференции «Теория и практика социально-экономического развития современного государства», г. Саратов, 2011 г. – С. 9.

УДК 005.52

## Сбалансированная система показателей в экономическом анализе деятельности организации

## Balanced Scorecard in the economic analysis of the organization activity

**Сергей Иванович Крылов**, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, Россия, Екатеринбург  
докт. экон. наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита

**Sergey I. Krylov**, Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin, Russia, Yekaterinburg

Doctor (Economics), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit  
19016708@rambler.ru

620000, Екатеринбург, ул. Мира, 19, Уральский федеральный университет имени первого Президента РФ Б.Н. Ельцина, кафедра учета, анализа и аудита.  
тел. 8(343) 375-95-49

Статья посвящена рассмотрению теоретико-методологических аспектов использования сбалансированной системы показателей в экономическом анализе деятельности организации, что способствует совершенствованию информационного обеспечения разработки, обоснования и принятия стратегических управленческих решений. Концепция экономического анализа деятельности организации на основе ее сбалансированной системы показателей является результатом дальнейшего развития ее концепции, поскольку сбалансированная система показателей определяет совокупность анализируемых показателей и последовательность проведения анализа. Экономический анализ в сбалансированной системе показателей предполагает всестороннее, комплексное исследование стратегических аспектов хозяйственной деятельности организации и может применяться в хозяйственной деятельности практически любой организации, использующей сбалансированную систему показателей.

The article is devoted to the consideration of theoretical and methodological aspects of the use Balanced Scorecard's indicators in the economic analysis of the organization activity for the improvement of information support of the strategic managerial decisions' development, substantiation and adoption. The concept of the economic analysis of the organization activity on the Balanced Scorecard's basis is a result of the further development of its concept because the Balanced Scorecard defines an aggregate of the analyzed indicators and the analysis sequence. The based on the Balanced Scorecard economic analysis assumes a comprehensive complex research of the strategic aspects of the organization economic activity and may be used in economic activity of any organization which apply the Balanced Scorecard.



**Ключевые слова:** сбалансированная система показателей; экономический анализ; прикладной стратегический анализ.

**Key words:** Balanced Scorecard; Economic Analysis; Applied Strategic Analysis.

Сбалансированная система показателей (ССП) как инструмент стратегического управленческого учета, используемый для целей стратегического менеджмента, была предложена американскими учеными-экономистами Р. Капланом и Д. Нортон в конце XX века [2]. Ее концепция получила дальнейшее развитие в трудах как этих [3], так и ряда других исследователей [1], а также была неоднократно успешно опробована на практике.

Основная причина разработки ССП – противоречие, возникшее между необходимостью создания широких конкурентных возможностей и консерватизмом модели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В целом сбалансированная система показателей может быть охарактеризована как совокупность параметров, всеобъемлюще характеризующих деятельность организации в условиях современной рыночной экономики.

Название системы – сбалансированная – отражает равновесие, сохраняющееся между краткосрочными и долгосрочными целями, финансовыми и нефинансовыми показателями, основными и вспомогательными параметрами, а также внешними и внутренними факторами деятельности.

Показатели сбалансированной системы формируются в зависимости от мировоззрения и стратегических целей каждой конкретной организации и поэтому для нее индивидуальны. Они представляют собой баланс между внешними отчетными данными для собственников (акционеров) и клиентов и внутренними характеристиками наиболее значимых бизнес-процессов, инноваций, обучения и роста. Это равновесие между результатами прошлой деятельности и будущего роста. Сама система представляет собой сочетание объективных, легко поддающихся количественному учету результатов и субъективных, в некоторой степени произвольных параметров будущего роста.

Главная цель (ключевая идея) сбалансированной системы показателей заключается в трансформации стратегии организации в конкретные, вполне осязаемые цели, показатели и в конечном итоге – действия (мероприятия).

Показатели для ССП выбираются так, чтобы внимание менеджеров и работников организации было сконцентрировано на тех факторах, которые могут привести к крупным достижениям в конкуренции на рынке. При этом ССП должна быть доступна в информационном плане для работников организации всех уровней. Служащие «переднего края» должны понимать, каковы финансовые последствия их решений и действий, а топ-менеджеры – осознавать, что приведет компанию к долговременному финансовому успеху.

В основе построения сбалансированной системы показателей лежат три основных принципа:

- 1) причинно-следственные связи;
- 2) факторы достижения результатов;
- 3) взаимосвязь с финансовыми показателями.

Сбалансированная система показателей включает в себя четыре основные взаимосвязанные составляющие: финансовую, клиентскую, внутренних бизнес-процессов, а также обучения и развития персонала. При этом показатели ССП могут комплексно характеризовать деятельность не только коммерческих, но и государственных и некоммерческих организаций и являются относительно немногочисленными (как правило, в среднем порядка 25 результативных показателей).

Полностью разработанная сбалансированная система показателей может быть представлена в виде табл. 1.

Подводя черту под этим достаточно кратким рассмотрением сбалансированной системы показателей, следует отметить: несмотря на то что концепция ССП достигла своей зрелости, хорошо зарекомендовав себя в самых различных

Показатели сбалансированной системы формируются в зависимости от мировоззрения и стратегических целей каждой конкретной организации и поэтому для нее индивидуальны.



Таблица 1. Сбалансированная система показателей развития организации

Составляющая ССП	Ключевая проблема	Стратегическая цель	Показатель	Целевое значение	Стратегическое мероприятие
Финансы	Какие цели необходимо поставить исходя из финансовых ожиданий собственников и инвесторов?				
Клиенты	Какие цели относительно структуры и требований клиентов необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых целей?				
Внутренние бизнес-процессы	Какие цели относительно бизнес-процессов необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых и клиентских целей?				
Обучение и развитие персонала	Какие цели относительно обучения и развития персонала необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых и клиентских целей, а также целей внутренних бизнес-процессов?				



организациях, она не является полностью законченной ни теоретически, ни практически.

Кроме того, повышение эффективности стратегического управления в непростых условиях современной рыночной экономики требует совершенствования его информационно-аналитического обеспечения, определяя необходимость дальнейшего развития анализа стратегических аспектов хозяйственной деятельности организации.

## Понятие, содержание и порядок проведения прикладного стратегического анализа

Одним из направлений такого развития является разработка концептуальных основ экономического анализа, базирующегося на сбалансированной системе показателей. Этот анализ предполагает всестороннее, комплексное исследование стратегических аспектов хозяйственной деятельности организации и рассматривается в качестве обеспечивающей функции стратегического менеджмента.

При этом необходимо обратить особое внимание на то, что такой экономический анализ не может иметь типовой методики, как, например, хорошо известный в нашей стране комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности, поскольку «прикладывается» к сбалансированной системе показателей, которая исключительно индивидуальна для каждой конкретной организации. Следовательно, методика экономического анализа на основе ССП также индивидуальна для каждой конкретной организации. Поэтому можно говорить лишь о некой общей его методологии без какой-либо универсальной ее конкретизации.

В силу перечисленных выше особенностей экономический анализ в сбалансированной системе показателей следует рассматривать как новый вид экономического анализа – **прикладной стратегический анализ (ПСА)**.

**Предмет ПСА** – показатели сбалансированной системы и определяющие их факторы.

**Объект ПСА** – стратегический аспект хозяйственной деятельности организации.

**Информационная база ПСА** – сбалансированная система показателей как совокупность параметров, достаточно полно характеризующих хозяйственную деятельность организации в условиях современной рыночной экономики: отдельных составляющих, ключевых проблем, стратегических целей, показателей и их значений, а также стратегических мероприятий (табл. 1).

**Цель проведения прикладного стратегического анализа** – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических управленческих решений.

**Важнейшими задачами ПСА** являются:

- сравнительная оценка показателей сбалансированной системы;
- диагностика отклонений показателей сбалансированной системы;
- прогнозирование показателей сбалансированной системы;

Все эти задачи взаимосвязаны между собой теснейшим образом, поскольку каждая последующая задача вытекает из предыдущей. Так, диагностика осуществляется на основе итогов сравнительной оценки показателей ССП, а их прогнозирование – с учетом результатов диагностики.

*Сравнительная оценка показателей сбалансированной системы* предполагает сопоставление их фактических и целевых значений, определение отклонений фактических от целевых значений показателей сбалансированной системы и качественную оценку этих отклонений (табл. 2). Качественная оценка выявленных отклонений фактических значений показателей сбалансированной системы во многом зависит от их величины (табл. 3).

*Диагностика отклонений показателей сбалансированной системы* имеет своей основой причинно-следственные связи, объединяющие показатели ССП в единое целое, – сбалансированный комплекс результативных (общих) показателей и определяющих их факторов (факторов достижения результатов).

Общие показатели являются ключевыми показателями результатов, характерны для многих организаций и отраслей, рассматриваются в качестве базовых параметров (например, прибыльность, доля рынка, степень удовлетворенности клиента, сохранение клиентской базы, область компетентности

Экономический анализ в сбалансированной системе показателей следует рассматривать как новый вид экономического анализа – прикладной стратегический анализ.

Таблица 2. Сравнительная оценка показателей сбалансированной системы

Показатель сбалансированной системы	Целевое значение	Фактическое значение	Отклонение		Качественная оценка отклонения
			абсолютное	относительное, %	

Таблица 3. Примерная качественная оценка отклонений фактических от целевых значений показателей ССП

Величина отклонения, %	Качественная оценка отклонения
До $\pm 1\%$	Несущественное
От $\pm 1\%$ до $\pm 5\%$	Существенное
От $\pm 5\%$ до $\pm 10\%$	Значительное
От $\pm 10\%$ до $\pm 20\%$	Серьезное
$\pm 20\%$ и более	Очень серьезное

С помощью только общих показателей нельзя на ранних этапах оценить, насколько успешно реализуется стратегия организации.

персонала) и служат для отсроченной оценки.

Факторы достижения результатов – это уникальные для каждой конкретной бизнес-единицы показатели опережающей оценки, отражающие ее стратегию (например, финансовые факторы прибыльности, сегменты рынка, в которых данная бизнес-единица конкурирует, особые цели составляющих внутренних бизнес-процессов, обучения и развития персонала). Без них невозможно понять, как были достигнуты общие показатели.

Кроме того, с помощью только общих показателей нельзя на ранних этапах оценить, насколько успешно реализуется стратегия организации. И наоборот, факторы достижения результатов (например, длительность производственного цикла или доля брака, то есть число дефектов на миллион изделий) без соответствующих показателей могут способствовать лишь краткосрочным улучшениям производственного процесса, но не отражают их влияние на состояние клиентской базы и, следовательно, финансовые результаты.

При этом результативные показатели более частных составляющих ССП (например, клиентской и внутренних бизнес-процессов) могут рассматриваться в качестве факторов, определяющих отклонения факторных показателей более общей составляющей (например, финансовой).

В процессе диагностики отклонений показателей сбалансированной системы выявляются факторы достижения

результатов, оказавшие наиболее существенное влияние на отклонение общих, или результативных показателей ССП, а также определяется его величина.

Факторная модель показателей сбалансированной системы включает в себя в качестве конечных (наиболее общих) показателей результативные показатели финансовой составляющей ССП и семь уровней определяющих их факторов:

- факторы 1-го уровня: факторные показатели финансовой составляющей ССП;
- факторы 2-го уровня: результативные показатели клиентской составляющей и некоторые результативные показатели составляющей внутренних бизнес-процессов ССП;
- факторы 3-го уровня: факторные показатели клиентской составляющей и некоторые факторные показатели составляющей внутренних бизнес-процессов ССП;
- факторы 4-го уровня: некоторые результативные показатели составляющих внутренних бизнес-процессов, обучения и развития персонала ССП;
- факторы 5-го уровня: некоторые факторные показатели составляющих внутренних бизнес-процессов, а также обучения и развития персонала ССП;
- факторы 6-го уровня: некоторые результативные показатели составляющей обучения и развития персонала ССП;



Таблица 4. Результаты расчетов влияния факторов на отклонение результативных показателей сбалансированной системы

Результативный показатель ССП	Абсолютное отклонение	Влияние факторных показателей										
		1-го уровня			2-го уровня			...			7-го уровня	
		...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Таблица 5. Результаты прогнозирования показателей сбалансированной системы

Показатель сбалансированной системы	Фактическое значение	Отклонение			Комментарий
		Целевое значение	абсолютное	относительное, %	

• факторы 7-го уровня: некоторые факторные показатели составляющей обучения и развития персонала ССП.

По аналогии также могут быть выделены пять уровней факторов, определяющих отклонения результативных показателей клиентской составляющей ССП, три уровня факторов, определяющих отклонения результативных показателей составляющей внутренних бизнес-процессов ССП, и один уровень факторов, определяющих отклонения результативных показателей составляющей обучения и развития персонала ССП.

Результаты расчетов влияния факторных показателей на отклонение определяемых ими результативных показателей сбалансированной системы представляются в форме таблицы (табл. 4).

По итогам расчетов делаются соответствующие выводы.

*Прогнозирование показателей сбалансированной системы* носит целевой характер и заключается в изначальном установлении или корректировке (при наличии объективных обстоятельств) целевых значений показателей сбалансированной системы и определении конкретных путей их достижения либо в разработке мероприятий, направленных на устранение возникших отклонений между фактическими и целевыми значениями показателей сбалансированной системы в будущем. При

этом сначала прогнозируются общие (результативные) показатели, а затем уже на их основе – факторные показатели ССП.

Результаты прогнозирования показателей сбалансированной системы представляются в виде таблицы (табл. 5).

**Аспекты ПСА** – собственно стратегический, тактический и оперативный.

В рамках стратегического аспекта прикладного стратегического анализа оцениваются, диагностируются и прогнозируются конечные значения показателей ССП на период действия разрабатываемой стратегии, то есть их стратегические значения.

В рамках тактического аспекта прикладного стратегического анализа оцениваются, диагностируются и прогнозируются промежуточные значения показателей ССП на конец каждого года, то есть их тактические значения.

В рамках оперативного аспекта прикладного стратегического анализа оцениваются, диагностируются и прогнозируются промежуточные значения показателей ССП на конец каждого месяца, то есть их оперативные значения.

При этом все перечисленные выше аспекты ПСА взаимосвязаны и согласованы между собой: результаты анализа оперативных значений показателей ССП оказывают влияние на тактические их значения, а результаты анализа тактических значений – на стратегические.

Сначала прогнозируются общие (результативные) показатели, а затем уже на их основе – факторные показатели ССП.

Таблица 6. Матрица элементов ПСА

Основные направления ПСА (i)	Важнейшие задачи ПСА (j)		
	Сравнительная оценка (1)	Диагностика отклонений (2)	Прогнозирование (3)
Анализ финансовых показателей (1)	Сравнительная оценка финансовых показателей	Диагностика отклонений финансовых показателей	Прогнозирование финансовых показателей
Анализ клиентских показателей (2)	Сравнительная оценка клиентских показателей	Диагностика отклонений клиентских показателей	Прогнозирование клиентских показателей
Анализ показателей внутренних бизнес-процессов (3)	Сравнительная оценка показателей внутренних бизнес-процессов	Диагностика отклонений показателей внутренних бизнес-процессов	Прогнозирование показателей внутренних бизнес-процессов
Анализ показателей обучения и развития персонала (4)	Сравнительная оценка показателей обучения и развития персонала	Диагностика отклонений показателей обучения и развития персонала	Прогнозирование показателей обучения и развития персонала

**Методический инструментарий ПСА** включает в себя совокупность способов (приемов, методов), обеспечивающих решение важнейших задач проведения анализа и, соответственно, достижение его цели.

При этом в качестве основных методических приемов, используемых ПСА, могут рассматриваться способы абсолютных, относительных и средних величин, сравнение, группировка, графический и табличный способы, корреляционно-регрессионный анализ, факторный анализ, кластерный анализ и методы экспертных оценок.

**Принцип выполнения ПСА** – принцип дедукции, предполагающий исследование сначала наиболее общих показателей сбалансированной системы, а затем – уже более частных. Он определяет *общий порядок проведения ПСА по следующим основным направлениям:*

- анализ финансовых показателей;
- анализ клиентских показателей;
- анализ показателей внутренних бизнес-процессов;
- анализ показателей обучения и развития персонала.

При этом каждое из основных направлений ПСА: финансовое, клиентское, внутренних бизнес-процессов, а также обучения и развития персонала – представляется сквозь призму его важнейших задач: оценки, диагностики и прогнозирования. ПСА начинается

со сравнительной оценки финансовых показателей и заканчивается прогнозированием показателей обучения и развития персонала.

Кроме того, если определить «места пересечения» основных направлений и важнейших задач как своего рода *элементы*, то из этих элементов ПСА может быть сформирована матрица (табл. 6).

Обозначив элементы матрицы через  $r_{ij}$  ( $i = 1..4, j = 1..3$ ), можно математически описать содержание ПСА с помощью следующей формулы:

$$R = \sum_i \sum_j r_{ij}, \quad (1)$$

где  $R$  – сумма всех элементов ПСА;  
 $i$  – индекс обозначения основных направлений ПСА: 1 – анализа финансовых показателей, 2 – анализа клиентских показателей, 3 – анализа показателей внутренних бизнес-процессов, 4 – анализа показателей обучения и развития персонала;

$j$  – индекс обозначения важнейших задач ПСА: 1 – сравнительной оценки показателей сбалансированной системы, 2 – диагностики отклонений показателей сбалансированной системы, 3 – прогнозирования показателей сбалансированной системы.

По мнению автора, предлагаемые матрица ПСА (см. табл. 6) и формула (1) могут рассматриваться соответственно как матричная и математическая модели, иллюстрирующие



Таблица 7. Примеры анализируемых финансовых показателей

Составляющая анализа финансовых показателей	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ эффективности использования активов и инвестиций	<ul style="list-style-type: none"> <li>• рентабельность инвестиций в текущую деятельность по прибыли (или чистому денежному потоку) от продаж;</li> <li>• рентабельность активов по чистой прибыли (или по результативному чистому денежному потоку)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• рентабельность продаж;</li> <li>• соотношение чистого денежного потока и денежного притока от продаж;</li> <li>• соотношение чистой прибыли и всех доходов;</li> <li>• соотношение результативного чистого денежного потока и суммарного денежного притока;</li> <li>• соотношение выручки (или денежного притока) от продаж и средней суммы инвестиций в текущую деятельность;</li> <li>• соотношение всех доходов (или суммарного денежного притока) и средней суммы всех активов</li> </ul>
2. Анализ финансового риска	<ul style="list-style-type: none"> <li>• среднее квадратическое отклонение и коэффициент вариации чистой прибыли (или результативного чистого денежного потока);</li> <li>• эффект операционного лeverиджа (рычага);</li> <li>• эффект финансового лeverиджа (рычага)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• среднее квадратическое отклонение и коэффициент вариации всех доходов (или суммарного денежного притока);</li> <li>• среднее квадратическое отклонение и коэффициент вариации всех расходов (или суммарного денежного оттока);</li> <li>• доля постоянных расходов в полной себестоимости реализованной продукции;</li> <li>• доля постоянных финансовых расходов в их общей величине</li> </ul>
3. Анализ денежных потоков	<ul style="list-style-type: none"> <li>• результативный чистый денежный поток;</li> <li>• чистые денежные потоки по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• суммарные денежные приток и отток;</li> <li>• денежные притоки и оттоки, связанные с текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью</li> </ul>
4. Анализ доходов, расходов и прибыли	<ul style="list-style-type: none"> <li>• чистая прибыль;</li> <li>• прибыль до налогообложения;</li> <li>• прибыль от продаж;</li> <li>• прибыль от продажи отдельных видов продукции;</li> <li>• прибыль от продаж отдельным клиентам;</li> <li>• прибыль от продажи изделий отдельных видов;</li> <li>• прибыль от продажи новой продукции;</li> <li>• прибыль от прочей деятельности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• общая сумма доходов;</li> <li>• общая сумма расходов;</li> <li>• суммы уплаченных различных налогов;</li> <li>• выручка от продаж;</li> <li>• полная себестоимость всей реализованной продукции;</li> <li>• выручка от продажи отдельных видов продукции;</li> <li>• себестоимость отдельных видов реализованной продукции;</li> <li>• выручка от продаж отдельным клиентам;</li> <li>• себестоимость продукции, реализованной отдельным клиентам;</li> <li>• цена изделий отдельных видов;</li> <li>• себестоимость изделий отдельных видов;</li> <li>• выручка от продажи новой продукции;</li> <li>• себестоимость реализованной новой продукции;</li> <li>• доходы от прочей деятельности;</li> <li>• расходы, связанные с прочей деятельностью</li> </ul>

Цель проведения анализа финансовых показателей сбалансированной системы – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических решений по управлению финансами.

его состав и, соответственно, экономическое содержание в наиболее наглядной форме.

Таким образом, завершив рассмотрение понятия и содержания прикладного стратегического анализа в целом, кратко охарактеризуем каждое из его основных направлений в части его цели, отдельных составляющих, примеров анализируемых показателей и краткого описания процесса проведения анализа.

### **Краткая характеристика основных направлений прикладного стратегического анализа**

#### **Анализ финансовых показателей**

Цель проведения анализа финансовых показателей сбалансированной системы – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических решений по управлению финансами. Иными словами, анализ финансовых показателей ССП может рассматриваться, с одной стороны, в качестве обеспечивающей функции стратегического финансового менеджмента, а с другой – как немаловажный элемент стратегического финансового анализа.

*Основными составляющими анализа финансовых показателей* являются:

- анализ эффективности использования активов и инвестиций;
- анализ финансового риска;
- анализ денежных потоков;
- анализ доходов, расходов и прибыли.

Примеры анализируемых финансовых показателей представлены в табл. 7.

*Процесс проведения анализа финансовых показателей* сбалансированной системы начинается с анализа эффективности использования активов и инвестиций организации в целом и отдельных их видов, а также сопутствующего ему уровня финансового риска, что представляется вполне логичным в контексте хорошо известного соотношения риска и доходности. Затем анализируются денежные потоки, генерируемые всей хозяйственной деятельностью организации и отдельными ее видами. В заключении выполняется анализ доходов, расходов и прибыли, связанных с хозяйственной

деятельностью организации, включая текущую и прочую, а также отдельными видами производимой ею продукции.

#### **Анализ клиентских показателей**

*Цель проведения анализа клиентских показателей сбалансированной системы* – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических решений по управлению продажами. Иными словами, анализ клиентских показателей ССП может рассматриваться, с одной стороны, в качестве обеспечивающей функции стратегического менеджмента в области продаж, а с другой – как немаловажный элемент стратегического управленческого анализа.

Основными составляющими анализа клиентских показателей являются:

- анализ уровня прибыльности клиентов;
- анализ доли рынка сбыта продукции;
- анализ объема, состава и структуры клиентской базы;
- анализ степени удовлетворения потребностей клиентов.

Примеры анализируемых клиентских показателей представлены в табл. 8.

Процесс проведения анализа клиентских показателей сбалансированной системы имеет строгую последовательность и начинается с анализа уровня прибыльности клиентов. Затем анализируется доля рынка сбыта продукции, занимаемая организацией.

Далее выполняется анализ объема, состава и структуры ее клиентской базы. В заключении анализируется степень удовлетворения потребностей клиентов организации.

#### **Анализ показателей внутренних бизнес-процессов**

Цель проведения анализа показателей внутренних бизнес-процессов сбалансированной системы – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических решений по управлению производством. Иными словами, анализ показателей внутренних бизнес-процессов ССП может рассматриваться, с одной стороны, в качестве обеспечивающей функции стратегического производственного менеджмента,



Таблица 8. Примеры анализируемых клиентских показателей

Составляющая анализа клиентских показателей	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ уровня прибыльности клиентов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• рентабельность продаж (в целом)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• рентабельность продаж отдельным потребителям;</li> <li>• рентабельность продаж отдельных видов продукции</li> </ul>
2. Анализ доли рынка сбыта продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>• доля рынка, занимаемая компанией</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• доли рынка, занимаемые отдельными клиентами;</li> <li>• доли рынка, занимаемые отдельными видами производимой продукции</li> </ul>
3. Анализ объема, состава и структуры клиентской базы	<ul style="list-style-type: none"> <li>• доля постоянных клиентов в общем количестве клиентов;</li> <li>• доля новых клиентов в общем количестве клиентов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• общее количество клиентов;</li> <li>• количество постоянных клиентов;</li> <li>• количество новых клиентов</li> </ul>
4. Анализ степени удовлетворения потребностей клиентов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• рейтинг степени удовлетворенности потребностей клиентов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• результаты опросов клиентов;</li> <li>• количество повторных сделок с одними и теми же клиентами</li> </ul>

Таблица 9. Примеры анализируемых показателей послепродажного обслуживания

Элемент анализа показателей послепродажного обслуживания	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• средняя скорость выставления счетов клиентам;</li> <li>• среднее время погашения кредиторской задолженности клиентами;</li> <li>• среднее время решения спорных вопросов с клиентами</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• скорость выставления счетов отдельным клиентам;</li> <li>• время погашения кредиторской задолженности отдельными клиентами;</li> <li>• время решения спорных вопросов с отдельными клиентами</li> </ul>
2. Анализ своевременности модернизации ранее поставленных изделий	<ul style="list-style-type: none"> <li>• среднее время модернизации ранее поставленных изделий</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• время модернизации ранее поставленных изделий отдельным клиентам;</li> <li>• расходы, связанные с модернизацией ранее поставленных изделий</li> </ul>
3. Анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания	<ul style="list-style-type: none"> <li>• абсолютное и относительное изменение длительности временного цикла;</li> <li>• доля числа повторных заявок на ремонт и гарантийное обслуживание в общем числе заявок;</li> <li>• доля числа заявок на ремонт и гарантийное обслуживание, выполненных по первому требованию, в общем числе заявок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• длительность временного цикла;</li> <li>• общее число заявок на ремонт и гарантийное обслуживание;</li> <li>• число повторных заявок на ремонт и гарантийное обслуживание;</li> <li>• число заявок на ремонт и гарантийное обслуживание, выполненных по первому требованию</li> </ul>
4. Анализ быстроты замены некачественной продукции (в случае ее поставки)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• среднее время замены некачественной продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• время замены некачественной продукции отдельным клиентам</li> </ul>

а с другой – как немаловажный элемент стратегического управленческого анализа.

Основными составляющими анализа показателей внутренних бизнес-процессов являются:



Таблица 10. Примеры анализируемых показателей операционного процесса

Элемент анализа операционного процесса	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ своевременности доставки продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>• эффективность производственного цикла;</li> <li>• погрешность в большую или меньшую сторону в сроках доставки продукции клиентам;</li> <li>• доля несвоевременных доставок в общем числе доставок продукции клиентам</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• длительность производственного цикла;</li> <li>• сроки доставки продукции клиентам;</li> <li>• количество случаев несвоевременной доставки продукции клиентам</li> </ul>
2. Анализ себестоимости производимой продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отклонение от нормативной (плановой) величины полной себестоимости производимой продукции;</li> <li>• отклонения от нормативных (плановых) значений себестоимости различных видов производимой продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• нормативная (плановая) величина полной себестоимости производимой продукции;</li> <li>• фактическая величина полной себестоимости производимой продукции;</li> <li>• нормативные (плановые) значения себестоимости различных видов производимой продукции;</li> <li>• фактические значения себестоимости различных видов производимой продукции</li> </ul>
3. Анализ соответствия уровня качества производимой продукции требованиям клиентов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• число дефектов на миллион единиц производимой продукции;</li> <li>• число неустраняемых дефектов на миллион единиц производимой продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• число дефектов на миллион единиц производимой продукции, выявленных в процессе производства;</li> <li>• число возвратов товара, претензий по качеству и обращений по гарантийному ремонту;</li> <li>• отходы и потери продукции, обусловленные дефектами</li> </ul>

- анализ показателей послепродажного обслуживания;
- анализ показателей операционного процесса;
- анализ показателей инновационного процесса.

При этом каждая из составляющих анализа показателей внутренних бизнес-процессов ССП – анализ показателей послепродажного обслуживания, анализ показателей операционного процесса и анализ показателей инновационного процесса – является достаточно объемной и поэтому может быть разукрупнена на более частные элементы.

Составными элементами анализа показателей послепродажного обслуживания являются:

- анализ скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов;
- анализ своевременности модернизации ранее поставленных изделий;
- анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания;

- анализ быстроты замены некачественной продукции (в случае ее поставки).

Примеры анализируемых показателей послепродажного обслуживания по каждому из составных элементов приводятся в табл. 9.

Процесс проведения анализа показателей послепродажного обслуживания начинается с анализа скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов с клиентами. Затем анализируется своевременность модернизации ранее поставленных организацией изделий. Далее выполняется анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания. В заключении анализируется быстрота замены некачественной продукции (в случае ее поставки).

Составными элементами анализа показателей операционного процесса являются:

- анализ своевременности доставки продукции;
- анализ себестоимости производимой продукции;



Таблица 11. Примеры анализируемых показателей инновационного процесса

Элемент анализа инновационного процесса	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ целесообразности разработки новых видов продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>доля новых видов продукции, с первого раза отвечавших запросам клиентов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>скорость продвижения новых видов продукции на рынок;</li> <li>период безубыточности</li> </ul>
2. Анализ целесообразности осуществления прикладных исследований возможностей применения уже имеющихся технологических процессов для производства продукции следующего поколения	<ul style="list-style-type: none"> <li>количество видов продукции следующего поколения, производство которых возможно путем применения уже используемых на предприятии технологических процессов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>возможности производственного процесса</li> </ul>
3. Анализ целесообразности проведения глубоких научных исследований совершенно новых видов продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>количество совершенно новых видов продукции;</li> <li>доля совершенно новых видов продукции в общем объеме продаж</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>возможности проведения глубоких научных исследований, которыми располагает предприятие</li> </ul>
4. Анализ возможности создания путем использования инноваций приемлемых предложений для клиентов по таким видам продукции, позволяющих опередить конкурентов	<ul style="list-style-type: none"> <li>продолжительность разработки совершенно новых видов продукции;</li> <li>степень реализации выявленных пожеланий клиентов в отношении совершенно новых видов продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>количество рабочих вариантов совершенно нового вида продукции, разработанного прежде, чем он был выпущен на рынок</li> </ul>
5. Анализ приемлемых для предприятия потребностей клиентов, связанных с производством новых видов продукции, которые будут представлять для клиентов наибольшую ценность в будущем	<ul style="list-style-type: none"> <li>примерный объем продаж предполагаемых к производству новых видов продукции;</li> <li>примерная прибыль от продажи предполагаемых к производству новых видов продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>типы приемлемых для предприятия потребительских предпочтений клиентов, связанных с возможностью производства новых видов продукции;</li> <li>предварительные цены на предполагаемые к производству новые виды продукции</li> </ul>

- анализ соответствия уровня качества производимой продукции требованиям клиентов.

Примеры анализируемых показателей операционного процесса по каждому из составных элементов приводятся в табл. 10.

Процесс проведения анализа показателей операционного процесса имеет строгую последовательность и начинается с анализа своевременности доставки продукции клиентам организации. Затем анализируется себестоимость производимой ею продукции как в целом, так и отдельных ее видов. В заключение выполняется анализ соответствия уровня качества производимой организацией продукции требованиям ее клиентов.

Составными элементами анализа показателей инновационного процесса являются:

- анализ целесообразности разработки новых видов продукции;
- анализ целесообразности осуществления прикладных исследований возможностей применения уже имеющихся технологических процессов для производства продукции следующего поколения;
- анализ целесообразности проведения глубоких научных исследований совершенно новых видов продукции;
- анализ возможности создания путем использования инноваций приемлемых предложений для клиентов по таким видам продукции, позволяющих опередить конкурентов;
- анализ приемлемых для организации потребностей клиентов, связанных с производством новых видов продукции, которые будут представлять для клиентов наибольшую ценность в будущем.

Таблица 12. Примеры анализируемых показателей обучения и развития персонала

Составляющая анализа показателей обучения и развития персонала	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ уровня мотивации работников, объема делегированных им полномочий и степени соответствия их личных целей корпоративным целям	<ul style="list-style-type: none"> <li>• среднее число принятых и внедренных рационализаторских предложений, приходящихся на одного работника;</li> <li>• уровень взаимодействия отдельных работников и структурных подразделений организации между собой</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• количество работников;</li> <li>• число принятых и внедренных рационализаторских предложений;</li> <li>• процент работников, личные цели и задачи которых определены на основе корпоративной ССП и соответствуют ей</li> </ul>
2. Анализ степени расширения возможностей информационных систем	<ul style="list-style-type: none"> <li>• скорость поступления полной и достоверной информации, необходимой для оценки положений клиентов на рынке, понимания и предвосхищения их потребностей;</li> <li>• скорость поступления информации от клиентов по поводу произведенной продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• доля работников, непосредственно общающихся с клиентами, которым доступна требуемая информация в интерактивном режиме;</li> <li>• процент необходимых данных, полученных в режиме реального времени по каналам обратной связи с клиентами</li> </ul>
3. Анализ качества переобучения и уровня развития творческих способностей работников	<ul style="list-style-type: none"> <li>• удельный вес высококвалифицированных работников в общем их количестве;</li> <li>• производительность труда работников;</li> <li>• добавленная стоимость на одного работника;</li> <li>• чистая прибыль на одного работника</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• степень удовлетворенности работников своей профессиональной деятельностью;</li> <li>• среднее время, затрачиваемое на профессиональную переподготовку и повышение квалификации одного работника</li> </ul>

Процесс проведения анализа показателей инновационного процесса начинается с анализа целесообразности разработки организацией новых видов продукции.

Примеры анализируемых показателей инновационного процесса по каждому из составных элементов приводятся в табл. 11.

Процесс проведения анализа показателей инновационного процесса начинается с анализа целесообразности разработки организацией новых видов продукции. Затем анализируется целесообразность осуществления прикладных исследований возможностей применения уже имеющихся технологических процессов для производства продукции следующего поколения.

Далее выполняется анализ целесообразности проведения глубоких научных исследований совершенно новых видов продукции. Потом анализируется возможность создания путем использования инноваций приемлемых предложений для клиентов организации по таким (то есть новым) видам продукции, позволяющих опередить конкурентов. В заключении осуществляется анализ приемлемых для организации потребностей клиентов, связанных

с производством новых видов продукции, которые будут представлять для ее клиентов наибольшую ценность в будущем.

### Анализ показателей обучения и развития персонала

Цель проведения анализа показателей обучения и развития персонала сбалансированной системы – формирование аналитического обеспечения принятия стратегических решений по управлению персоналом. Иными словами, анализ показателей обучения и развития ССП может рассматриваться, с одной стороны, в качестве обеспечивающей функции стратегического кадрового менеджмента, а с другой – как немаловажный элемент стратегического управленческого анализа.

Основными составляющими анализа показателей обучения и развития персонала являются:

- анализ уровня мотивации работников, объема делегированных им полномочий и степени соответствия



их личных целей корпоративным целям;

- анализ степени расширения возможностей информационных систем;
- анализ качества переобучения и уровня развития творческих способностей работников.

Примеры анализируемых показателей обучения и развития персонала представлены в табл. 12.

Процесс проведения анализа показателей обучения и развития персонала сбалансированной системы начинается с анализа уровня мотивации работников организации, объема делегированных им полномочий и степени соответствия их личных целей корпоративным целям. Затем анализируется степень расширения возможностей информационных систем. В заключении выполняется анализ качества переобучения и уровня развития творческих способностей работников.

## Выводы и заключение

Итак, подводя черту под рассмотрением концептуальных основ прикладного стратегического анализа (ПСА) как инструмента всестороннего, комплексного исследования стратегических аспектов хозяйственной деятельности организации на основе сбалансированной системы показателей, можно сделать следующие выводы:

- ПСА следует рассматривать как новое, перспективное направление научных исследований и практической

деятельности в области корпоративного управления;

- возникновение концепции ПСА является следствием развития концепции ССП;
- ПСА является инструментом исследования показателей, входящих в ССП, и предполагает их сравнительную оценку, диагностику отклонений и прогнозирование;
- ПСА включает в себя четыре основных направления: анализ финансовых показателей, анализ клиентских показателей, анализ показателей внутренних бизнес-процессов и анализ показателей обучения и развития персонала.
- существуют возможности дальнейшего развития концепции ПСА путем создания конкретных методик, экономико-математических моделей и компьютерных программ, позволяющих его практическое использование.

При этом необходимо особо подчеркнуть, что в данной статье определены лишь некие общие контуры ПСА как нового направления научных исследований и практической деятельности, являющиеся своего рода базой для его дальнейшего развития в части совершенствования методологии, разработки конкретных методик, построения на их основе экономико-математических моделей и создания компьютерных программ, позволяющих практическое использование ПСА в процессе управления организациями. ☺

Процесс проведения анализа показателей обучения и развития персонала сбалансированной системы начинается с анализа уровня мотивации работников организации, объема делегированных им полномочий и степени соответствия их личных целей корпоративным целям.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners; Пер. с нем. М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. 478 с.
2. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. 320 с.: ил.
3. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей: Пер. с англ. М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2006. 384 с.: ил.
4. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 24. С. 2 – 10.
5. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей: особенности формирования для государственных и некоммерческих организаций // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 31. С. 16 – 22.
6. Крылов С.И. Развитие методологии анализа в сбалансированной системе показателей. М.: Финансы и статистика, 2010. 152 с.: ил.
7. Крылов С.И. Анализ в сбалансированной системе показателей: теоретико-методологические основы. Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing GmbH & Co. KG, 2011. 169 с.

УДК 336.145

## Совершенствование контроля исполнения местных бюджетов

## The local budget implementation control improvement

**Лариса Григорьевна Макарова**, ФГАОУ ВПО «Национальный исследовательский университет Высшая школа экономики», Россия, Нижний Новгород

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

**Larisa G. Makarova**, NIU FGAOU VPO – VShE, Russia, Nizhny Novgorod

Doctor (economics), professor of the department of accounting, analysis and auditing  
lmakarova@hse.ru

**Сергей Николаевич Козлов**, ГБОУ ВПО «Нижегородский государственный инженерно-экономический институт», Россия, Княгинино

старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

**Sergey N. Kozlov**, GBOU VPO «Nizhny Novgorod State Engineering and Economic Institute», Russia, Knyaginino

the assistant professor at the department accounting, analysis and auditing

777-83.83@bk.ru

606340, Нижегородская область, г. Княгинино,

ул. Октябрьская, 22, тел. 8 (831) 664-09-05

В статье систематизированы виды, задачи, методы и процедуры контроля в целях повышения эффективности исполнения местных бюджетов.

The article examines types, tasks, methods and procedures for the growth of the local budget implementation control efficiency.

**Ключевые слова:** местный бюджет; исполнение; контроль; типы; задачи; методы; процедуры.

**Keywords:** local budget; implementation; control; types; tasks; methods; procedures.

Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ» [1] к исключительной компетенции органов местного самоуправления отнесены вопросы не только формирования, утверждения, исполнения местных бюджетов, но и контроля за их исполнением.

Согласно статье 14 Бюджетного кодекса РФ [2], местный бюджет – это форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для обеспечения задач и функций, отнесенных к предметам ведения местного самоуправления. Его средства

выступают важнейшим источником финансирования местных потребителей, развития территориальной инфраструктуры. Состав местных бюджетов соответствует составу муниципальных образований Российской Федерации. К местным бюджетам относятся бюджеты городских округов и муниципальных районов, включающих бюджеты городских и сельских поселений.

Проведенный нами анализ существующей организации контроля исполнения местных бюджетов показал, что в настоящее время не сформирована целостная система



рассматриваемого контроля. К основным элементам системы финансового контроля исполнения бюджетов муниципальных образований, по нашему мнению, следует отнести виды, задачи, методы, методики контроля, а также субъекты, осуществляющие контрольные функции.

## Виды контроля

Виды контроля исполнения бюджетов на местном уровне выделяются по различным критериям, в том числе по объектам, временному признаку, по целям. По первому признаку следует выделить контроль исполнения бюджетов городских округов, муниципальных районов, городских и сельских поселений.

По фактору времени контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий. Предварительный контроль осуществляется в ходе составления, обсуждения и утверждения проектов местных бюджетов, других проектных документов по бюджетно-финансовым вопросам. Данный вид контроля способствует повышению обоснованности финансовых программ, смет расходов, позволяет выбрать альтернативные способы удовлетворения потребностей муниципалитетов при имеющихся ограниченных ресурсах, предупредить нецелевое использование бюджетных средств, иные финансовые нарушения.

Текущий контроль реализуется при рассмотрении исполнения принятых бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, представительных органов местного самоуправления, в связи с депутатскими запросами. Это основной вид бюджетного контроля, в ходе которого проверяется правильность исполнения смет расходов бюджетными учреждениями, своевременность уплаты налогов, осуществления других платежей.

В ходе текущего контроля выявляется степень соблюдения финансовых норм и нормативов, установленных показателей по формированию и исполнению бюджета. Текущий контроль проводится с целью своевременного обнаружения нарушений финансовой дисциплины, возможных потерь и злоупотреблений.

Последующий контроль выполняется по завершении текущего периода, в ходе

рассмотрения и утверждения отчетов об исполнении бюджетов. Назначение последующего контроля состоит в том, чтобы выявить причины отклонений отчетных показателей от запланированных, учесть результаты контроля при составлении бюджета на следующий период.

По целям проведения контроль включает ревизию, аудит эффективности, тематические проверки.

Ревизия охватывает комплекс взаимосвязанных проверок формирования и исполнения местных бюджетов. Ревизия проводится в органах государственной власти, их структурных подразделениях, во внебюджетных фондах, на предприятиях и в организациях с государственным участием, в организациях всех форм собственности, получающих бюджетное финансирование. Результаты ревизии способствуют профилактике нарушений в бюджетной сфере.

Аудит эффективности исполнения местных бюджетов охватывает анализ и оценку экономичности, продуктивности и результативности использования бюджетных средств, экспертизу методик формирования местных бюджетов, проверку соблюдения порядка формирования доходной и расходной частей местных бюджетов. В настоящее время аудит эффективности активно внедряется на уровне государственного и регионального управления, разработаны стандарты Счетной палаты России [3, 4], методики аудита эффективности использования финансовых и материальных ресурсов областных бюджетов, в том числе в Нижегородской области [5, 6].

Тематические проверки направлены на контроль исполнения отдельных статей доходной и расходной частей бюджетов, муниципальных соглашений и договоров, законодательных и нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность местного самоуправления, связаны с определением целевого характера и рациональности использования государственных средств, выделенных на реализацию муниципальных программ.

## Задачи контроля

Для разработки организационно-методического обеспечения контроля исполнения местных бюджетов

Результаты ревизии способствуют профилактике нарушений в бюджетной сфере.

Таблица 1. Задачи контроля местных бюджетов (на примере городского округа)

Объекты контроля	Виды контроля по целям		
	Ревизии	Аудит эффективности	Тематические проверки
1000. Бюджет городского округа	10001	10002	10003
1100. Доходная часть	11001	11002	11003
1110. Налоговые доходы:	11101	11102	11103
1111. Налог на прибыль организаций	11111	11112	11113
1112. Налог на доходы физических лиц	11121	11122	11123
1113. Единый сельскохозяйственный налог	11131	11132	11133
...	...	...	...
1120. Неналоговые доходы	11201	11202	11203
1121. Доходы от сдачи в аренду имущества	11211	11212	11213
1122. Доходы от перечисления части прибыли муниципальных унитарных предприятий	11221	11222	11223
1123. Доходы от продажи квартир	11231	11232	11233
1124. Доходы от реализации имущества, находящегося в муниципальной собственности	11241	11242	11243
1125. Прочие неналоговые доходы	11251	11252	11253
1130. Безвозмездные поступления	11301	11302	11303
1131. Дотации от других бюджетов бюджетной системы РФ	11311	11312	11313
1132. Субвенции от других бюджетов бюджетной системы РФ	11321	11322	11323
1133. Субсидии от других бюджетов бюджетной системы РФ	11331	11332	11333
1134. Прочие безвозмездные поступления в местные бюджеты	11341	11342	11343
1200. Расходная часть	12001	12002	12003
1210. Управление	12101	12102	12103
1220. ЖКХ	12201	12202	12203
1230. Образование	12301	12302	12303
1240. Культура	12401	12402	12403
1250. Здравоохранение	12501	12502	12503
1260. Физкультура	12601	12602	12603
1270. Социальная политика	12701	12702	12703
1280. Прочие расходы	12801	12802	12803

необходимо систематизировать задачи контроля в муниципальных образованиях. Выделение видов контроля по объектам и целям дает возможность обобщить задачи контроля доходной

и расходной частей бюджетов городских округов, муниципальных районов, поселений.

Для примера в табл. 1 представлены идентификаторы задач контроля



Таблица 2. Процедуры контроля исполнения местных бюджетов

Наименование и код задачи	Приемы и процедуры контроля	Источники информации	
		Нормативные акты	Информация проверяемого субъекта
Тематическая проверка доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в муниципальной собственности (11213)	Нормативная проверка соблюдения положения о сдаче в аренду или безвозмездное пользование муниципального имущества; запрос отчета об исполнении бюджета по уплате аренды имущества. Пересчет тарифных ставок по аренде имущества находящегося в муниципальной собственности	Бюджетный кодекс РФ. Гражданский кодекс РФ. Положение «О порядке сдачи в аренду или безвозмездное пользование муниципального имущества»	Приходные кассовые документы. Отчет об исполнении бюджета по данному виду дохода. Договоры аренды, документы арендаторов
Аудит эффективности расходования средств на жилищно-коммунальное хозяйство (12202)	Нормативная проверка соответствия проведенной в ЖКХ работы законам и распоряжениям правительства. Нормативная проверка соответствия собранных от населения сумм утвержденным тарифам. Оценка финансовых результатов работы ЖКХ за различные периоды, выявление причин отклонений, разработка мер по их устранению или развитию	Бюджетный кодекс РФ. Гражданский кодекс РФ. Законы и постановления Правительства РФ о жилищно-коммунальном хозяйстве, распоряжения земского собрания о тарифах на новый календарный год	Тарифы, кассовая книга, приходные и расходные кассовые документы, договоры на поставку товарно-материальных ценностей, отчет об исполнении бюджета по данному виду расходов
Аудит эффективности расходования средств на образование (12302)	Нормативная проверка соответствия распределения средств в сфере образования нормативным актам. Оценка финансовых результатов работы образовательных учреждений, полноты и адресности освоения средств за различные периоды, выявление причин отклонений, разработка мер по их устранению или развитию	Бюджетный кодекс РФ. Гражданский кодекс РФ. Законы, постановления Правительства РФ, распоряжения земского собрания об образовании	Бухгалтерская отчетность образовательных учреждений, отчет об исполнении бюджета по данному виду расходов, договоры на поставку товарно-материальных ценностей

исполнения бюджета на примере городского округа. В структуре идентификатора:

- первый разряд отражает вид муниципального образования (1 – городской округ);
- второй разряд – соответственно доходную (1) и расходную (2) часть бюджета;
- третий разряд характеризует группы доходов (налоговые – 1, неналоговые – 2) и направления расходов (1 – управление, 2 – жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ), 3 – образование, 4 – культура, 5 – здравоохранение, 6 – физкультура,

7 – социальная политика, 8 – прочие расходы);

- четвертый разряд позволяет конкретизировать виды доходов и расходов;
- пятый разряд предназначен для отражения видов контроля по целям.

К примеру, идентификатор 11201 соответствует комплексной задаче ревизии неналоговых доходов, которая включает ревизию доходов от сдачи имущества в аренду (11211), доходов от продажи квартир (11231) и другие. Аналогично формируются наименования иных задач, идентификаторы которых указаны в табл. 1. Для



Для реализации ревизий, аудита эффективности, тематических проверок следует разработать процедуры контроля, которые характеризуют действия контролеров в ходе выполнения контрольных мероприятий.

сокращения объема в таблице представлены не все налоговые доходы по видам налогов.

Для реализации ревизий, аудита эффективности, тематических проверок следует разработать процедуры контроля, которые характеризуют действия контролеров в ходе выполнения контрольных мероприятий. Формирование и реализация процедур контроля основаны на использовании фактических, документальных и прочих методов (приемов) контроля [7, 8].

### Методы контроля

С применением фактических методов, в частности, инвентаризации, выборочно проводятся контрольные измерения статей бюджета. Они позволяют обнаружить используемые не по назначению средства, неликвидные товарно-материальные ценности, проверить наличие имущества.

К документальным методам контроля относятся синтаксические, арифметические и семантические.

Синтаксический, или формальный контроль документов предназначен для выявления правильности форм документов, наличия обязательных реквизитов, корректности написания знаков и слов. Названный прием направлен на установление в документах неоговоренных исправлений, подчисток, дописок, подлинности подписей должностных и материальноответственных лиц и т.п.

Арифметическая проверка (пересчет) представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных и иных документах, выполнение проверяющим самостоятельных расчетов.

Семантические методы связаны с выявлением содержания хозяйственных операций, их законности или соответствия требованиям нормативных актов, целесообразности – направленности на достижение целей муниципального образования и на обеспечение эффективности событий финансово-хозяйственной деятельности, правильности отражения данных в бухгалтерском учете. К основным семантическим методам относятся:

- нормативная проверка;
- встречная проверка;
- аналитические методы.

Систематизация нормативных актов объектов гражданских прав, налогообложения, бухгалтерского учета позволяет определить состав и правила выполнения процедур нормативной проверки.

Встречная проверка, основанная на выявлении соответствия между взаимосвязанными операциями, выполняется в форме подтверждения и прослеживания. Проверка внешних взаимосвязей хозяйственных операций осуществляется главным образом в форме подтверждения, а внутренних – прослеживанием.

Подтверждение – получение преимущественно письменных ответов от третьих лиц, к примеру, от банков, покупателей, заемщиков, кредиторов, поставщиков, регистрационных бюро, арендодателей, органов статистики, других субъектов. Под прослеживанием понимается процедура, в ходе которой аудитором проверяются взаимосвязи информации первичных документов, регистров аналитического, синтетического, сводного учета и отчетности.

Велика роль в аудите эффективности и при выполнении других видов контроля местных бюджетов аналитических методов, в том числе методов экономического анализа, предназначенных для исследования важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого субъекта, выявления необычных хозяйственных операций, причин ошибок и возможных недобросовестных действий при формировании и исполнении местных бюджетов.

К группе прочих методов, используемых для выполнения контрольных функций, относятся приемы организационного характера, а также сочетающие элементы фактических и документальных методов. В рассматриваемую группу включены такие, как наблюдение, запрос, обследование, опрос (тестирование) персонала проверяемого муниципального образования и третьих лиц, экспертиза, специальные методы областей сопутствующих аудиту услуг.

### Методическое обеспечение контроля

Несмотря на имеющиеся публикации методик выполнения контрольных



мероприятий на уровне Счетной палаты России, областных контрольных органов, методическое обеспечение контроля исполнения местных бюджетов нуждается в разработке. Совокупности процедур контроля по видам контрольных мероприятий образуют программы или методики контроля.

Для формирования контрольных процедур следует по каждой задаче контроля выбрать соответствующие

методы проверок, определить состав необходимых для выполнения процедур нормативных актов и информации проверяемого субъекта. Для примера в табл. 2 представлен ряд сформированных авторами процедур.

Предлагаемый в статье подход к разработке и представлению методик контроля исполнения местных бюджетов способствует качественному выполнению контрольных мероприятий.



Совокупности процедур контроля по видам контрольных мероприятий образуют программы или методики контроля.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Принят Государственной думой 17.07.1998.
3. Стандарт финансового контроля Общие правила проведения контрольного мероприятия № 101. Утв. Коллегией Счетной палаты РФ, протокол от 02.04.2010 № 15К (717).
4. Стандарт финансового контроля Проведение аудита эффективности и использования государственных средств № 104. Утв. Коллегией Счетной палаты РФ, протокол от 09.06.2009 № 31К (668).
5. Методика проведения аудита эффективности использования финансовых и материальных средств Нижегородской области. Утв. постановлением Правительства Нижегородской области от 19.02.2010 № 84.
6. Козлов С.Н. Методика аудита эффективности использования финансовых и материальных средств муниципальных образований Нижегородской области / С.Н. Козлов // Вестник АГАУ. 2011.
7. Макарова Л.Г. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций: Монография. – Н. Новгород: ННГУ, 2000.
8. Макарова Л.Г. Экономический анализ в управлении финансами фирмы: Учеб. пособие для студ. вузов/ Л.Г. Макарова, А.С. Макаров. – М.: Издательский центр «Академия», 2008.

## КЛЮЧ К ТЕСТУ

Номер вопроса	Правильный ответ	Номер вопроса	Правильный ответ	Номер вопроса	Правильный ответ
1	Б	11	В	21	Б
2	Б	12	А	22	Б
3	В	13	В	23	Б
4	Б	14	Б	24	Б
5	А	15	Б	25	Б
6	Б	16	В	26	А
7	А	17	В	27	А
8	Б	18	Б	28	А
9	В	19	Б	29	А
10	Б	20	Б	30	Б