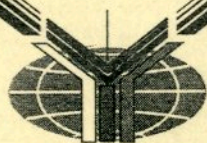


**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ
РОССИЙСКОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ
УЧЕТНО-СТАТИСТИЧЕСКОЙ
ПРАКТИКИ**



МГИМО
УНИВЕРСИТЕТ

**Актуальные вопросы
российской и зарубежной
учетно-статистической практики**

Сборник научных статей

Под редакцией
Григорук Н.Е. и Лихачева О.Б.

Издательство «МГИМО-Университет»
2007

А38 Актуальные вопросы российской и зарубежной учетно-статистической практики : сб. науч. статей / Моск. гос. ин-т межд. отношений (ун-т). — М. : МГИМО(У) МИД России, 2007. — 224 с.

ISBN-978-5-9228-0286-4

Настоящее издание представляет собой сборник научных трудов, посвященных наиболее актуальным и значимым вопросам бухгалтерского учета, аудита, статистики и экономического анализа в современной российской и зарубежной учетно-статистической практике.

Авторами восемнадцати статей, включенных в сборник, являются преподаватели и аспиранты кафедры учета, статистики и аудита МГИМО(У) МИД России, а также сотрудники аудиторских и других практических организаций по профилю кафедры.

ББК 60.6

ISBN-978-5-9228-0286-4

© Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД России, 2007

<i>Григорук Н.Е.</i>	Международная торговля через призму статистики	5
<i>Симонова М.Д.</i>	Статистическое изучение индикаторов экономической глобализации в ОЭСР	18
<i>Галкин С.А.</i>	Евростат как институт европейской интеграции	27
<i>Тарлецкая Л.В.</i>	Индекс развития человеческого потенциала ПРООН: методика расчета и сфера применения	39
<i>Лихачев О.Б.</i>	Бухгалтерский учет и отчетность ТНК в контексте глобализации мирового рынка	54
<i>Улина Г.В.</i>	Особенности регулирования системы экономической информации Японии	75
<i>Фомин А.Б.</i>	Стандарты финансовой отчетности: единые правила игры для всех	90
<i>Китаева Е.С.</i>	Проблемы перехода на МСФО на примере учета основных средств	99
<i>Лучкова С.И.</i>	Эволюция методов оценки при формировании финансовой отчетности	104
<i>Гречиго М.С.</i>	Оценка стоимости как элемент управления компанией	116
<i>Воронова Е.Ю.</i>	Возникновение и развитие альтернативных систем учета затрат и калькуляции себестоимости	125
<i>Шмарова Л.В.</i>	Российские и зарубежные подходы к формированию показателя прибыли	146
<i>Грунина Н.Ю.</i>	Особенности организации аудиторской проверки внешнеторговых операций	158
<i>Пилевина Е.В.</i>	Современная система налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли России	169
<i>Вериго П.А.</i>	Акцизное регулирование табачной отрасли в Европейском Союзе и России	181

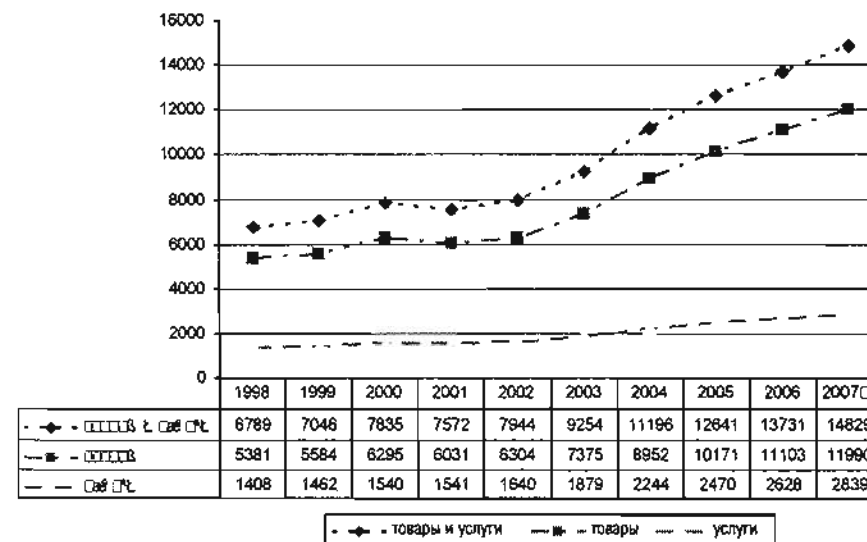
Борисова Е.Г.	Критерии малого бизнеса в отечественной и зарубежной статистике	191
Онучак В.А.	Региональный аспект статистики малого бизнеса (на примере нефтяной отрасли)	204
Мальцева Г.А.	Всероссийская сельскохозяйственная перепись 2006 года: вопросы организации и методологии.	209

Международная торговля через призму статистики

Под международной торговлей принято понимать обмен товарами и услугами между государственно-оформленными национальными хозяйствами. В настоящее время международная торговля является основной формой международных экономических отношений, в которой опосредствуются многие другие формы этих отношений. В частности, развитие международного научно-технического сотрудничества, совместной производственной деятельности находят отражение в расширении обмена товарами и услугами между странами, о чем свидетельствуют статистические данные (график 1).

График 1

Динамика мирового экспорта товаров и услуг
(млрд долл. США)



Источник: "World Economic Outlook", IMF, Geneva, 2006, September, p. 230.

На протяжении многих лет усложнение техники, технологий, структуры производства, рост социальной активности населения, повышение образовательного и культурного уровня граждан последовательно расширяли спектр потребностей производства и населения, все более смещая акцент в международном сотрудничестве в сторону сферы услуг. В результате длительной эволюции уже к концу XX века доля услуг в мировом ВВП достигла 68%, а в группе ведущих промышленно развитых государств, производящих высокотехнологичные товары и оказывающих наукоемкие виды услуг, этот показатель, как правило, приближается к 3/4 ВВП¹. В то же время доля услуг в экспорте этой же группы стран значительно ниже — примерно 20%, но и здесь в длительной динамике она показывает тенденцию к повышению. Это связано с тем, что экспорт услуг оказывает все более заметное позитивное влияние на экономику большинства стран мира, увеличивая ВВП этих стран, улучшая показатели занятости и повышая уровень жизни населения.

Изменилась и структура сферы услуг. Если в середине XX века в ней преобладали торговля, транспорт и бытовые услуги, то в настоящее время в соответствии с классификацией ВТО уже насчитывается более 160 видов услуг, среди которых на первый план выдвинулись отрасли, основанные на использовании сложных, интеллектуальных технологий.

Согласно оценкам ВТО, мировой экспорт услуг достиг в 2005 году 2,4 трлн долларов. При этом надо иметь в виду, что рост абсолютных показателей в последние годы не всегда сопровождался увеличением общих темпов роста трансграничного экспорта коммерческих услуг. Так, если среднегодовой темп прироста экспорта услуг за 2000–2005 гг. составлял 10%, то к 2003 г. он достиг 15%, в 2004 — 19%, а в 2005 году упал до 11%².

Анализируя показатели развития мировой торговли услугами, нельзя не отметить тот факт, что само понятие услуг в международной учетно-статистической практике до настоящего времени четко не определено.

Статистическая комиссия ООН, Евростат, Международный валютный фонд и другие международные организации предлага-

¹ World Economic Outlook, JMF, 2003, April, p. 199–200.

² БИКИ. 2006. — № 52 (8998). — 13 мая.

ют проводить отграничение услуг от других объектов международной торговли по следующему критерию: услуги являются товаром, который в силу своей специфики не проходит через таможенный контроль и не может быть оформлен грузовой таможенной декларацией (в то время как другие товары физически перемещаются через границу и проходят таможенную обработку). При этом в данном случае речь идет о так называемых специализированных услугах, таких, как подготовка программного обеспечения и обслуживания вычислительной техники, строительномонтажные, проектно-конструкторские, ремонтные, реставрационные и другие работы, осуществляемые по договорам с зарубежными партнерами, аренда и концессии, маркетинговые исследования и т.п.

Многие из этих услуг включаются в показатели внешнеторгового оборота стран по специальным формам отчетности (а не на основе таможенной декларации, как это делается по товарам), хотя большая часть услуг показывается за балансом внешней торговли в связи с тем, что почти все страны мира ведут учет экспорта и импорта на базе данных таможенной статистики, регистрирующей только перемещение товаров через границы.

Следовательно, такие услуги не отражаются в торговых балансах, но обязательно включаются по полной стоимости оказанных и полученных услуг в платежные балансы государств. Только в платежных балансах находят отражение и традиционные для внешнеэкономических связей услуги, оказываемые друг другу странами-партнерами, — транспортные (предоставление судов, самолетов, автомобилей для перевозки грузов), страховые (услуги по страхованию грузов в пути), финансовые. Полный объем такого рода операций регистрируется в статистике мирового экспорта услуг на основе данных национальной статистики стран-участниц международной торговли.

На тридцать второй сессии Статистической комиссии ООН, состоявшейся в 2001 году, был утвержден документ под названием «Руководство по статистике международной торговли услугами»³, в соответствии с которым в настоящее время осуществляются учет и публикация данных о торговле услугами

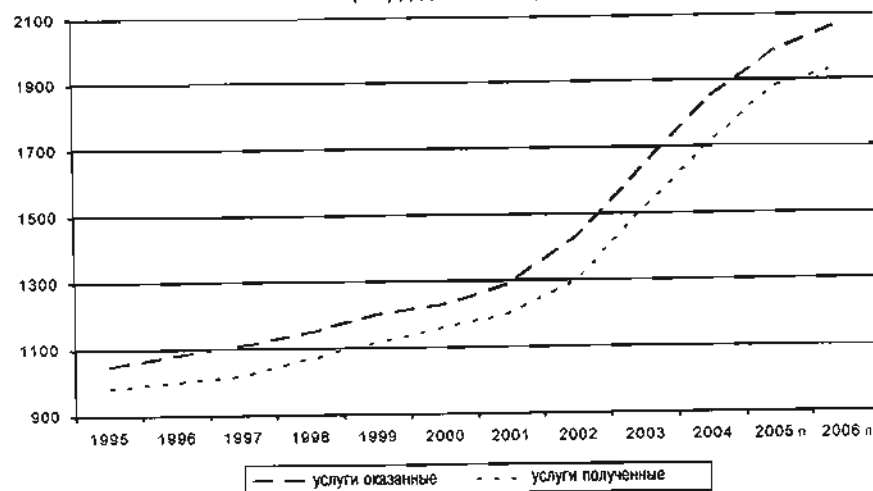
³ Издание ООН, ST/ESA/Stat/SER. M/86 - № R.02.XVII.11.

в большинстве стран мира. Согласно официальной статистике, подавляющая часть оказываемых и получаемых услуг приходится на экономически развитые страны, среди которых лидируют США (14,6% в мировом экспорте услуг и 12,2% в мировом импорте), Великобритания (7,6% в экспорте и 8,4% в импорте), Франция (4,7% в экспорте и 4,4% в импорте) и Япония (4,4% в экспорте и 5,8% в импорте)⁴.

Общая динамика услуг, отражаемых в платежных балансах экономически развитых стран, представлена на графике 2.

График 2

Динамика услуг в платежном балансе развитых стран мира
(млрд долл. США)



Источник: "World Economic Outlook", IMF, Geneva, 2005, February, p. 240.

Среди 20 стран-лидеров по экспорту коммерческих услуг, выделяемых ВТО, Россия не значится, а в импорте она занимает 17-е место (37,6 млрд долл. или 1,6%)⁵.

Статистические данные о торговле услугами не включаются во внешнеторговый оборот Российской Федерации, а регистриру-

⁴ Подсчитано по БИКИ. — 2006. — № 68. — 20 июня.

⁵ БИКИ. 2006. — № 53. — 16 мая.

ются, начиная с 1991 года, отдельно, на основе специальных форм отчетности. Учет услуг в России осуществляется в соответствии с международным классификатором услуг, который включен в общую систему кодирования по действующей в российской статистической практике Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД)⁶.

Как известно, ТН ВЭД составлена на основе международного классификатора — Гармонизированной системы описания и кодирования товаров (ГС). Для учета услуг Россия использует код группы 99, являющейся в ГС резервной.

Основу международной торговли по-прежнему составляет торговля товарами. В настоящее время на нее приходится примерно 1/4 мирового ВВП. В 2005 году товарный экспорт впервые превысил рубеж в 10 трлн долларов (10,4 трлн долларов, по оценке ВТО), увеличившись по сравнению с предыдущим годом на 13%⁷. Такой значительный прирост был достигнут как за счет увеличения физического объема экспорта, так и за счет роста цен, прежде всего, на топливно-энергетические ресурсы (примерно по 6,5% по каждому фактору).

Публикуя данные о мировой торговле, все международные организации, как правило, дают для сравнения две ее оценки: мировой экспорт (сумма экспорта всех стран мира) и мировой импорт (сумма импорта всех стран), которые никогда не совпадают. Из-за различий в базисах оценок экспорта (фоб) и импорта (сиф) и некоторых других методологических особенностей статистического учета, возникает величина, которой теоретически быть не должно — сальдо мировой торговли. Это сальдо всегда отрицательное, т.к. стоимостная оценка импортных операций включает в себя дополнительно (по сравнению с экспортными) еще и расходы по перевозке грузов до импортера и их страхованию в пути. В 2005 г. сальдо мировой торговли составило — 360 млрд долл.⁸

Участие стран в международной торговле также принято оценивать по двум встречным потокам: по экспорту и импорту от-

⁶ С 01.01.2007 г. ТН ВЭД применяется в новой редакции — Постановление Правительства РФ 718 от 27.11.06.

⁷ Monthly Bulletin of Statistics, U.N., N-Y, 2006, № 11. P. 108.

⁸ Ibid.

дельно. В таблицах 1 и 2 представлены соответствующие показатели по 20 крупнейшим экспортерам и импортерам товаров в 2005 году.

Таблица 1

Распределение международной торговли
по крупнейшим странам-экспортерам товаров в 2005 году

Показатели участия стран в мировом экспорте	В млрд долл. США	В процентах к мировому экспорту	Темп прироста по сравнению с 2004 годом
Страны			
Мировой экспорт	10393,1	100	13
1. ФРГ	970,7	9,3	7
2. США	904,3	8,7	10
3. Китай	762,0	7,3	28
4. Япония	595,8	5,7	5
5. Франция	459,2	4,4	2
6. Нидерланды	401,3	3,9	12
7. Великобритания	377,9	3,6	9
8. Италия	366,8	3,5	4
9. Канада	359,6	3,5	14
10. Бельгия	329,6	3,2	7
11. Гонконг	292,3	2,8	10
12. Республика Корея	284,7	2,7	12
13. Россия	245,3	2,4	34
14. Сингапур	229,6	2,2	16
15. Мексика	213,7	2,1	14
16. Тайвань	196,6	1,9	8
17. Испания	186,1	1,8	2
18. Саудовская Аравия	178,8	1,7	42
19. Малайзия	140,9	1,4	11
20. Швеция	129,9	1,3	5

Источник: составлено по: «Monthly Bulletin of Statistics». U.N., N.Y., 2006, № 11, р. 108-163.

Таблица 2

Распределение международной торговли
по крупнейшим странам-импортерам товаров в 2005 году

Показатели участия стран в мировом импорте	В млрд долл. США	В процентах к мировому импорту	Темп прироста по сравнению с 2004 годом
Страны			
Мировой импорт	10753,1	100	13
1. США	1732,7	16,1	14
2. ФРГ	774,1	7,2	8
3. Китай	660,1	6,1	18
4. Япония	516,1	4,8	14
5. Великобритания	501,2	4,7	6
6. Франция	495,8	4,6	5
7. Италия	379,7	3,5	7
8. Нидерланды	357,9	3,3	12
9. Бельгия	320,4	3,0	12
10. Канада	320,1	3,0	14
11. Гонконг	300,6	2,8	10
12. Испания	277,6	2,6	7
13. Республика Корея	261,0	2,4	16
14. Мексика	231,7	2,2	12
15. Сингапур	200,0	1,9	15
16. Тайвань	185,9	1,7	10
17. Индия	131,6	1,2	35
18. Австралия	125,3	1,2	15
19. Россия	125,1	1,2	28
20. Австрия	124,7	1,2	4

Источник: составлено по: «Monthly Bulletin of Statistics». U.N., N.Y., 2006, № 11, р. 108-163.

Основными участниками международной торговли являются экономически развитые страны мира («Developed economies» — по классификации статистических органов ООН), на которые приходится свыше 60% ее объема.

Наиболее крупные торговые державы мира — США, ФРГ, Китай и Япония. В последние годы ФРГ занимает первое место по

участию в мировом экспорте (9,3%), а в импорте по-прежнему лидируют США, причем с большим отрывом от других стран (16,1%).

Анализируя такого рода показатели, публикуемые официальной статистикой, необходимо принимать во внимание методологическую базу подсчета этих данных.

Стремление к унификации статистики внешней торговли со стороны международных и национальных статистических органов дает свои положительные результаты. Так, большинство стран мира в настоящее время осуществляет статистический учет внешнеторгового оборота в соответствии с рекомендациями Статистической комиссии ООН, включая в показатели экспорта и импорта все товары и ценности, ввоз и вывоз которых приводит к увеличению или уменьшению материальных ресурсов данной страны⁹. Таким образом, в основу современной практики учета внешнеторгового оборота положен критерий перемещения товаров через границу, что вполне отвечает задачам таможенной системы организации внешнеторговой статистики.

Однако использование общего для всех стран критерия не исключает разных подходов их статистических служб к формированию показателей экспорта и импорта. Каждая страна самостоятельно решает вопрос о том, какие операции включать и какие не включать в показатели статистики внешнеэкономической деятельности. Подготовленный статистическим отделом ООН документ под названием: «Статистика международной торговли товарами» представляет собой серьезную методологическую базу для решения этой проблемы. К данному документу прилагаются три списка товаров. В первый, самый большой список вошли все товары, подлежащие обязательной и полной регистрации в статистике внешней торговли; во втором списке перечислены операции с товарами, исключаемые из отчетных данных внешнеторговой статистики (например, реэкспорт, осуществляемый без завоза товаров на территорию страны-реэкспортера, большая часть услуг); в третьем списке содержится подробный перечень операций, не регистрируемых во внешнеторговом обороте, но учитываемых отдельно, с целью последую-

⁹ Статистика международной торговли товарами. Руководство для составителей. Издание ООН, Нью-Йорк, 2004.

щего их включения в платежный баланс и Систему национальных счетов.

Руководствуясь этими рекомендациями международных статистических органов, страны, тем не менее, и сейчас по-разному решают вопросы, связанные с учетом и отражением в статистике ВЭС услуг, реэкспорта, реимпорта, гуманитарной помощи и многих других показателей внешнеэкономической деятельности.

Большой проблемой с точки зрения анализа данных, характеризующих развитие международной торговли, является использование странами двух систем учета внешнеторгового оборота: General Trade System и Special Trade System¹⁰. Например, в большинстве европейских стран (в том числе в Евросоюзе) принято публиковать данные по «специальной торговле», т.е. без учета реэкспортных операций, а в США, Канаде, Японии, России и многих других странах статистический учет и публикация данных осуществляется в соответствии с правилами «общей» системы, т.е. с включением во внешнеторговый оборот данных о посреднической торговле. Принципиальные различия в статистическом учете экспортных и импортных операций в рамках данных систем показывает схема 1 (см. с. 14).

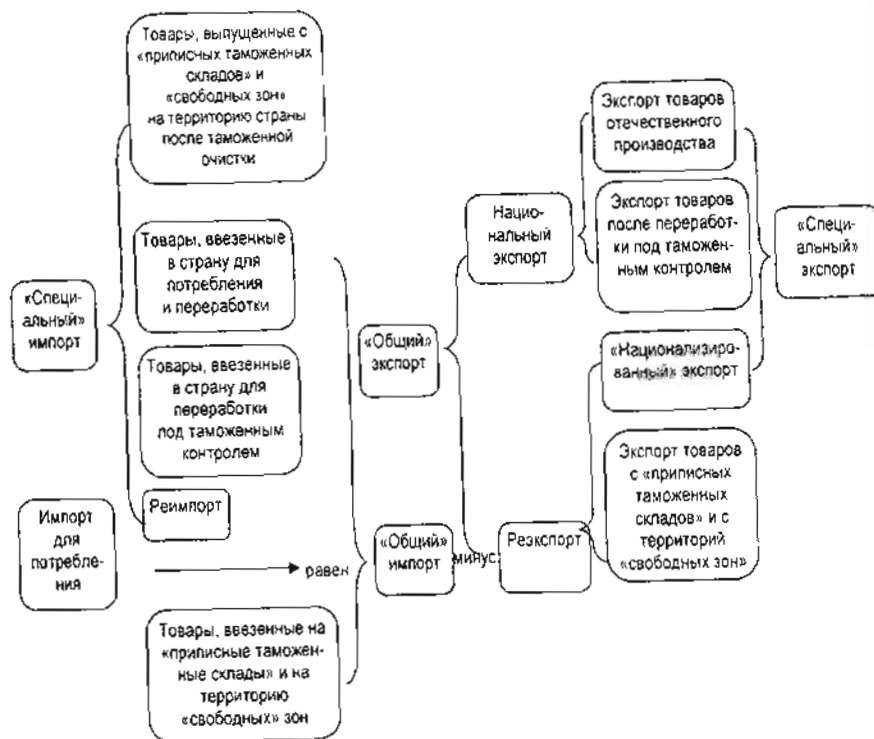
Разница в показателях статистики этих двух систем достаточно велика, особенно в тех странах, где традиционно большой объем посреднических операций. Несмотря на рекомендации Статистической комиссии ООН всем странам перейти на публикацию данных по «общей системе», как наиболее полно отвечающей задачам статистики ВЭС и отражающей реальные итоги торговли, до сих пор мир поделен примерно поровну: половина стран учитывает и публикует данные в соответствии со «специальной системой», половина — с «общей».

Влияние применения в странах разных систем учета внешнеторгового оборота на общие показатели международной торговли и участия в ней отдельных государств можно проследить по данным таблиц 1 и 2. Здесь все показатели представлены, в основном, в соответствии с принципами «общей системы» статистического учета. Это относится и к итоговым показателям междуна-

¹⁰ Подробно об этом см. Григорук Н.Е. Статистический учет внешнеторговых операций: международный опыт и российская практика. — М.: МГИМО, 2004. — С. 21-39.

Схема 1

«Общая» и «специальная» системы учета
внешнеторгового оборота



Составлено по: Григорук Н.Е. Статистический учет внешнеторговых операций: международный опыт и российская практика. М., МГИМО, 2004, С. 21-39.

родной торговли: мировому экспорту, включающему реэкспорт, и мировому импорту, включающему полный объем импортных операций для последующего реэкспорта.

Для сравнения результатов «общей» и «специальной» торговли обратимся к национальной статистике таких стран, как Гонконг и Сингапур. В этих странах, как известно, традиционно велика доля посреднической торговли, поэтому статистика «специальной торговли» дает резко отличающиеся от опубликованных статистическим отделом ООН показателей, о чем свидетельствуют цифры таблицы 3.

Таблица 3

Оценка участия в международной торговле Гонконга и Сингапура
в 2005 году в соответствии с двумя системами статистического учета
внешнеторгового оборота

Показатели участия стран в международной торговле	В млрд долл. США		В процентах к мировому импорту		Темп прироста по сравнению с 2004 годом	
	«Общая» система учета	«Специальная» система учета	«Общая» система учета	«Специальная» система учета	«Общая» система учета	«Специальная» система учета
Страны						
Мировой экспорт	10393,1	—	100	—	13	—
Экспорт Гонконга	292,3	20,3	2,8	0,2	10	2
Экспорт Сингапура	229,6	124,5	2,2	1,2	16	17
Мировой импорт	10753,1	—	100	—	13	—
Импорт Гонконга	300,6	28,6	2,8	0,3	10	5
Импорт Сингапура	200,0	94,9	1,9	0,9	15	16

Источники: составлено по:

1) Statistical Yearbook of Singapore 2006;

2) Statistical Yearbook of Hong Kong 2006

3) "Monthly Bulletin of Statistics", U-N, N-Y, 2006, № 11, p. 108-156.

Из вышеприведенных данных следует, что экспорт Гонконга, регистрируемый в «специальной» системе, в 14,4 раза ниже аналогичного показателя «общей» системы, что снижает долю его участия в мировом экспорте с 2,8% до 0,2%. По импорту превышение показателей «общей» торговли над «специальной» составило 10,5 раза (с 300,6 до 28,6 млрд долл.), а доля Гонконга в мировом импорте составляет всего 0,3% по данным «специальной системы» по сравнению с 2,8% по материалам статистики, регистрирующей «общую» торговлю.

Те же тенденции демонстрируют и приведенные в таблице 3 данные по Сингапуру. Похожую статистику можно представить и по другим странам. Публикуемые официальной внешнеторговой статистикой данные, как правило, относятся только к какой-то одной из систем (либо «общей», либо «специальной»), положенной в основу методологии статистики данной страны и перевести (т.е. пересчитать) их в другую систему самостоя-

тельно, не имея исходных данных о таможенной регистрации экспортных и импортных операций, не представляется возможным.

Товарную структуру мировой торговли национальная и международная статистика характеризуют в настоящее время, в основном, в соответствии с двумя классификаторами: Гармонизированной системой описания и кодирования товаров (ГС) и Стандартной международной торговой классификацией ООН (СМТК).

Несмотря на все известные различия этих международных классификаторов, в последние годы удалось добиться их максимального сближения с точки зрения понимания и статистической оценки данных о товарной структуре торговли. Так, в настоящее время содержание каждой товарной субпозиции последнего варианта СМТК идентично соответствующей позиции ГС, что очень важно для проведения квалифицированного анализа структуры международной торговли товарами.

Если ГС для большинства стран мира является основным товарным классификатором, используемым в таможенных и статистических целях, то для оценки структуры международной торговли статистические службы чаще применяют СМТК или составленную на ее основе классификацию товаров по широким экономическим категориям (ШЭК)¹¹.

Публикуемые в соответствии с любой классификационной схемой данные о товарной структуре международной торговли показывают, что более 70% ее объема (в 2005 г. — 71,4%) приходится на торговлю готовыми изделиями, почти 40% из них (2005 г. — 37,8%) составляет торговля машинами и оборудованием. Заметной тенденцией становится повышение доли топлива и другой продукции добывающей промышленности в структуре международной торговли. В 2005 году она достигла самого высокого показателя за последние 20 лет — 16%, в т.ч. доля топливно-сырья составила 13% (более 1,3 трлн долл.). Рост стоимости показателей этой группы товаров в значительной степени обеспечивается сложившейся динамикой цен на топливно-энергетические ресурсы. Так, в 2005 году мировая цена на нефть возросла по сравнению с 2004 годом на 42%, а на природный газ — на

¹¹ Издание Стат. отдела ООН № R, 89. XXVII. 4.

48%¹². Постепенно снижается удельный вес торговли сельскохозяйственными товарами, составляющий в настоящее время уже менее 8%.

В заключение подчеркнем, что в условиях возрастающего объема публикуемой странами и международными организациями информации об объемах, динамике, структуре внешней торговли отдельных государств и международной торговли, существования разных методологических подходов к вопросам содержания и оценки экспортно-импортных операций, единственно надежной гарантией квалифицированного использования публикуемой информации о международной торговле является знание методологических особенностей статистики, в соответствии с которыми эти данные получены.

¹² БИКИ. — 2006. — № 68. — 20 июня. — С. 2.

М.Д. Симонова

Статистическое изучение индикаторов экономической глобализации в ОЭСР

Процессы мировой глобализации являются важнейшей чертой современного этапа развития мировой экономики и международных экономических отношений. Экономическая глобализация трактуется как особая стадия интеграции общественного производства и интернационализации хозяйственной жизни, охватывающая практически все страны мира¹. Основа глобализации — постиндустриальная трансформация современной экономики.

Центром экономической глобализации являются 30 стран с новой экономикой постиндустриального типа — страны-члены Организации экономического сотрудничества и развития — «золотой миллиард». Аналитический аппарат штаб-квартиры ОЭСР в своем составе имеет несколько департаментов, в том числе статистический, экономический, науки, технологии и промышленности и другие. Результатом взаимодействия работы этих подразделений, секретариата ОЭСР, межведомственной группы экспертов ОЭСР-Евростата в 2005 году стала публикация «Рекомендаций ОЭСР по индикаторам экономической глобализации». В ответ на увеличивающуюся потребность в оптимизации измерения и анализа тенденций глобализации эти методологические указания носят концептуальный характер по сбору количественных сведений и расчету соответствующих показателей.

«Рекомендации» в первую очередь излагают концепцию экономической глобализации на современном этапе как процесс углубляющейся и возрастающей интернационализации рынков товаров и услуг, финансовых систем, корпораций и отраслей, технологии и конкуренции². Основными факторами, значительно влияющими на процессы глобализации, эксперты считают: во-

первых, либерализацию движения капитала, особенно снижение степени регулирования финансовых услуг; во-вторых, дальнейшее открытие рынков для торговли и инвестиций, приведшее к росту международной конкуренции; в-третьих, подчеркнута важнейшая роль, которую играют в экономике информационные и коммуникационные технологии.

Глобализация торговли товарами и услугами способствует открытию новых расширяющихся рынков. Глобализация финансовых рынков вызвала бурный рост числа инвестиционных портфелей и движение краткосрочных капиталов. Глобализация конкуренции означает необходимость срочного принятия новых стратегических проектов отдельных компаний. Глобализация технологий зависит от того, с какой скоростью распространяются инновации по международным каналам от государственных и частных исследовательских центров. Глобализация корпораций и отраслей вызвана ростом иностранных прямых инвестиций и введением новых форм управления компаниями в виде кооперационных соглашений, стратегических альянсов, процессами слияний и поглощений. Следствием этих изменений стала фрагментация производственного процесса, когда различные стадии производства определенной продукции осуществляются в разных странах.

Методологические указания ОЭСР предлагают расчет трех групп индикаторов: систему основных показателей, систему вспомогательных и систему экспериментальных показателей для следующих разделов: прямые иностранные инвестиции, экономическая деятельность транснациональных корпораций, интернационализация технологий, аспекты торговой глобализации. В данной статье предполагается рассмотреть некоторые показатели торговой глобализации.

Система национальных счетов — адекватный рыночному механизму учет экономических операций на национальном уровне, модель экономики страны, позволяющая рассчитать экономический потенциал страны, ее макроэкономические показатели. СНС является информационной базой для учета динамики, структуры, проведения факторного анализа всех экономических явлений в развитой и развивающейся экономиках. Важнейшими индикаторами международных стандартов национального счетоводства — СНС ООН-93, ЕСС-95 — являются ВВП, Валовая до-

© Симонова М.Д.

¹ Медведев В. Глобализация экономики: тенденции и противоречия // МЭиМО. — 2004. — № 2. — С. 3-10.

² Measuring Globalisation: OECD Handbook on Economic Globalisation Indicators. Paris. OECD Publishing. 2005. P. 234.

бавленная стоимость, конечное потребление, экспорт и импорт товаров и услуг, валовое накопление основного капитала и др.³ Система этих статистических индикаторов служит основой анализа процессов мировой экономической глобализации.

Центральным статистическим показателем СНС является валовой внутренний продукт. Он рассчитывается несколькими методами, в первую очередь, как сумма конечного потребления, валового накопления и сальдо экспорта, импорта товаров и услуг. В соответствии с другим методом расчета, ВВП представляет собой сумму конечных товаров и услуг, произведенных резидентами данной страны на ее экономической территории в отчетном периоде.

Данные счетов сектора «Остальной мир» в соотношении с другими макроэкономическими показателями позволяют определить вклад внешнеэкономических связей в создание экономического потенциала страны и, в первую очередь, в формирование ВВП. В течение определенного периода времени международные эксперты ООН, ОЭСР, ЕС, СНГ применяли для анализа процессов, в том числе и экономической интеграции нижеперечисленные аналитические показатели.

Экспортная квота определяется соотношением стоимостей экспорта и ВВП как в текущих, так и в постоянных ценах. Этот показатель лишь в малой степени характеризует степень открытости экономики (в соответствии с бытующим мнением). В реальности же экспортная квота показывает степень вовлеченности экономики страны в мировое хозяйство, т.е. степень экономической глобализации.

Импортная квота рассчитывается путем деления стоимости импорта страны на ее ВВП в текущих и постоянных ценах и характеризует зависимость страны от импорта товаров и услуг. Стоимостные показатели импорта товаров и услуг частично относятся к промежуточному потреблению, а, значит, уменьшают стоимостные объемы ВВП.

Доля сальдо внешнеэкономического баланса в ВВП определяется соотношением двух вышеуказанных показателей (соответственно в текущих ценах и по физическому объему). Величина этого аналитического индикатора может быть как положительной, так

³ "System of National Accounts 1993", NY, UN. 1993. P. 711.

и отрицательной. Глобально он отражает вклад внешнеэкономических связей в создание ВВП.

Экспортная квота, импортная квота, доля сальдо внешнеэкономического баланса в ВВП могут быть рассчитаны отдельно по товарам, отдельно по услугам, и в целом по экспорту и импорту товаров и услуг. Стоимостные показатели для исследования избираются в текущих ценах и по физическому объему.

Для анализа эффективности внешнеэкономической и структурной политики страны применяются показатели счетов доходов в сочетании с внешнеэкономическими индикаторами. Например, один из новых аналитических показателей в периодических изданиях ОЭСР — *Степень проникновения импорта* ("import penetration") определяется как соотношение физических объемов импорта и конечного потребления. Этот показатель демонстрирует реальную стоимость импорта, приходящуюся на одну реальную стоимостную единицу конечного потребления⁴.

Таким образом, на современном этапе эксперты ОЭСР предлагают следующую классификацию индикаторов экономической глобализации. *Основные показатели* — наиболее часто используются и необходимы для анализа любых процессов экономической глобализации всей мировой экономики или ее части. Все страны-члены в первую очередь должны их рассчитывать и публиковать. На практике большинство этих показателей доступны, даже если требуется их дальнейшая гармонизация. *Вспомогательные показатели* — разработаны для обеспечения дополнительной информации. В рекомендациях содержатся некоторые такие показатели, которые теоретически желательны для применения, но их расчет может представлять определенные трудности (например, оценка деятельности транснациональных корпораций). Следовательно, вспомогательные показатели имеют меньший приоритет, чем основные. *Экспериментальные индикаторы* направлены на решение проблем, связанных с демонстрацией возрастающей важности процессов глобализации. В этом контексте статистические концепции и методы требуют дальнейшей разработки (например, описание новых форм международных экономических связей). Страны призваны участвовать в работе международных организаций по таким нерешенным вопросам

⁴ OECD Economic Outlook : June No.79-Volume, 2006. OECD. Paris.

и приглашаются для обмена опытом. В Рекомендациях ОЭСР уделено небольшое место этой группе показателей для стимулирования дальнейшей их разработки.

Первостепенный из основных индикаторов экономической глобализации, — это доля в ВВП среднеарифметического значения экспорта и импорта в текущих ценах:

$0,5 \text{ (экспорт товаров и услуг + импорт товаров и услуг) / ВВП}$

Данные рассчитываются по методологии СНС ООН-93. Внешняя торговля понимается здесь как все внешнеэкономические связи, и включает импорт и экспорт товаров и экспорт и импорт услуг транспорта, страхования, туризма, банковских и других услуг. Этот индикатор еще называют «уровнем торговой открытости», с помощью которого страны можно сравнивать между собой. Термин «открытость» имеет определенную условность. Низкий показатель отдельной страны совсем необязательно означает высокий уровень тарифов и нетарифных ограничений во внешней торговле. Доля внешней торговли в ВВП, публикуемые ВТО, МВФ рассчитывается иначе, а именно:

$\text{экспорт товаров и услуг + импорт товаров и услуг / ВВП}$.

Таблица 1

Доля торговли в ВВП некоторых стран ОЭСР
(процент от ВВП, в текущих ценах)

	2000	2001	2002	2003	2004
США	13,2	12,1	11,7	11,9	12,7
Япония	10,1	10,1	10,6	11,0	12,2
Бельгия	84,0	84,0	81,5	79,6	82,3
Нидерланды	64,9	62,6	60,2	59,0	62,7
Люксембург	141,4	144,4	134,3	128,1	135,4
Ирландия	91,8	92,1	84,8	75,7	75,5
Греция	30,8	27,9	25,0	24,3	25,2
Чехия	65,5	67,7	62,5	63,3	71,5
Венгрия	75,7	73,5	65,3	64,9	67,2
Мексика	32,0	28,6	27,7	28,7	31,0
Турция	27,8	32,5	30,0	29,0	31,8

Источник: рассчитано автором по www.oecd.org/std

В 2004 г. уровень торговой открытости ОЭСР-30 составлял 44% и более 48% для ЕС-15. Этот показатель сильно отличается по различным странам: более 50% для маленьких стран — Бельгии, Чехии, Венгрии, Ирландии, Люксембурга, Нидерландов и Словакии, и ниже 15% для двух крупнейших членов ОЭСР — США и Японии. С 1991 по 2004 гг. индикатор торговой открытости в целом для ОЭСР и для ЕС-15 возрос на 11 процентных пунктов. Наибольших размеров показатель достиг в 2000 г., затем несколько снизился. Стабильный уровень торговой открытости наблюдался за этот период в Норвегии и Португалии. С другой стороны, дополнительным фактором роста этого индикатора стало присоединение к ЕС четырех стран Центральной Европы Польши, Чехии, Венгрии и Польши. Высокие уровни торговой открытости были зарегистрированы для Турции и Мексики. В 1990-е гг. доля услуг в ВВП росла значительно быстрее, чем доля товаров, особенно это было характерно для Греции, Венгрии, Исландии и Турции. Обратная тенденция наблюдалась в Чехии, Мексике, Франции, Норвегии и Словакии.

Международная торговля товарами и услугами является основным каналом экономической интеграции. Приемлемым способом измерить важность международной торговли является расчет доли торговли в ВВП. Международная торговля является более важным экономическим фактором для стран с небольшой территорией и численностью населения и окруженных странами с открытыми торговыми режимами, чем для больших и относительно обеспеченных собственными ресурсами стран или для географически изолированных государств, для которых очень высоки транспортные издержки в стоимости внешнеторговых грузов. Различия в уровне торговой открытости могут быть объяснены рядом других причин, таких, как исторические и культурные особенности, торговая политика государства, структура экономики (особенно значима доля бесплатных государственных услуг в ВВП), размеры реэкспорта, наличие на территории страны транснациональных корпораций, которое приводит к большим объемам внутрифирменной торговли.

Далее считаем необходимым остановиться еще на одном основном индикаторе экономической глобализации, называемом в Рекомендациях «уровнем проникновения импорта». Этот показатель демонстрирует в какой степени спрос на товары и услуги

удовлетворяется иностранными производителями, а не по каналам национального производства. Иногда этот индикатор интерпретируется как показатель уровня проведения национальной политики торгового протекционизма. Низкий процент уровня проникновения импорта может рассматриваться как признак того, что конкретная страна применяет высокие импортные таможенные пошлины и нетарифные барьеры для защиты национального производителя в ущерб потребителям, которые могли бы предпочесть покупки более дешевых иностранных товаров и услуг. В действительности степень протекционизма играет наименьшую роль по сравнению с такими факторами как размеры экономики: такие крупные страны, как США и Япония, меньше нуждаются в импорте, чем небольшие Люксембург и Ирландия. Другим важнейшим фактором является географическая близость к другим индустриальным странам. Австралия, например, отличается относительно открытым торговым режимом, но размер этого индикатора очень низок.

Здесь необходимо пояснить, что для расчета этого показателя применяется понятие внутреннего спроса, определяемого как размер ВВП минус экспорт плюс импорт.

Внутренний спрос (D) = ВВП(GDP) – минус экспорт товаров и услуг (X) + импорт товаров и услуг (M).

$$D = GDP - X + M.$$

Уровень проникновения импорта определяется как доля импорта во внутреннем спросе (в %), т.е. M/D .

Данные о товарах для расчета этого индикатора используются на базе статистики СНС и платежного баланса. Таким образом, они могут отличаться от данных таможенной статистики по стандартам ООН. Эти различия, в основном, выражаются во времени учета и базисах оценки экспорта и импорта (СИФ и ФОБ). Статистический учет торговли услугами производится в соответствии с 5-м изданием Руководства МВФ по платежному балансу⁵ и включает транспортные услуги, туризм, коммуникационные, строительные, страховые, финансовые, компьютерные и информационные услуги, роялти и лицензионные платежи, другие бизнес- и деловые услуги, культурные и рекреационные услуги, государственные услуги не включенные выше.

⁵ IMF Balance of Payment Manual, 5th edition, IMF, Washington, DC.

Таблица 2

Уровень проникновения импорта стран ОЭСР
(в текущих ценах, в процентах)

	2000	2001	2002	2003	2004
США	14,5	14,0	14,2	14,4	15,2
Япония	9,5	9,4	9,6	9,9	10,6
Бельгия	84,2	84,0	83,5	85,3	88,4
Нидерланды	67,8	68,0	68,5	70,0	74,9
Люксембург	165,6	164,3	160,2	158,3	166,8
Ирландия	98,3	101,7	99,3	95,1	98,0
Греция	32,6	30,1	28,1	24,3	25,2
Чехия	65,5	71,3	72,2	75,1	85,9
Венгрия	74,8	77,2	77,9	81,5	89,8
Мексика	32,3	31,6	31,8	31,8	33,7
Турция	29,3	26,2	27,8	32,5	35,9

Источник: рассчитано автором по www.oecd.org/std

Величина уровня проникновения импорта значительно отличается в различных странах. Размер экономики страны является важнейшим фактором этого показателя. Крупные страны имеют низкий размер этого показателя, маленькие — высокий. Однако наблюдается несколько исключений. В Греции, Португалии, Финляндии и Новой Зеландии этот показатель относительно низким. Нидерланды и Австралия имеют примерно такие же размеры ВВП, но показатель Нидерландов находится среди наиболее высоких, а Австралии — в числе самых низких.

В период с середины 1990 гг. до 2004 г. уровень проникновения импорта товаров и услуг значительно возрос во всех странах-членах, особенно резкий скачок наблюдался в Венгрии, Польше, Чехии и Словакии. Это связано с ростом уровня интеграции со странами Западной Европы.

В целом рост величины уровня проникновения импорта демонстрирует сильную подверженность международной конкуренции в мире, находящемся на интенсивной стадии экономической глобализации.

Среди вспомогательных индикаторов руководство предлагает использовать, например, долю экспорта в производстве отдельных отраслей экономики, долю импорта в промежуточном потреблении, индикаторы внутрирегиональной и межрегиональной торговли, показатели международной торговли промежуточными товарами и другие.

Одним из важнейших направлений изучения макроэкономических тенденций является применение индексного метода анализа статистических индикаторов экономической глобализации. Расчет индексов-дефляторов, их использование для расчета физического объема агрегированных показателей широко применяется в международной практике, в том числе специалистами Статистического директората ОЭСР. Экстраполяция базисного уровня макроэкономических показателей с помощью агрегированных индексов физического объема также используется в международной статистике по рекомендации Статистической комиссии ООН для проведения программы международных сопоставлений.

Евростат как институт европейской интеграции

Одним из наиболее развитых центров мировой экономики является Европейский Союз. После очередного расширения до 27 стран-участниц в январе 2007 года экономический потенциал ЕС существенно возрос и теперь по праву занимает лидирующее положение на мировой арене. Для обеспечения полноценной работы такой мощной организации необходим орган, отвечающий за сбор, обработку и публикацию статистического материала, поступающего из всех стран-участниц европейской интеграции. Таким органом Европейского союза является Евростат.

История Евростата насчитывает всего чуть более 50 лет, его зарождение можно датировать 1952 годом. 13 августа 1952 года Высший руководящий орган Европейского объединения угля и стали (ЕОУС) под руководством Жана Моне провел свое первое заседание в Люксембурге, на котором было принято решение о создании специальной системы сбора информации в угольной и сталелитейной отраслях. 25 сентября им был опубликован отчет, содержащий конкретные материалы по созданию организационной структуры сбора информации о работе промышленных предприятий ЕОУС. В октябре 1952 года было принято принципиальное решение о том, что среди создающихся в рамках шести объединившихся государств 12-ти отделов и служб одна должна заниматься сбором и обработкой статистической информации, а уже 25 июня 1954 года Высший руководящий орган присвоил данному подразделению название Статистического отдела (Statistical Division).

В сентябре 1952 года в Высший руководящий орган был передан документ, содержащий основные положения Европейской статистической программы на последующие 50 лет.

Созданная статистическая служба, первоначально состоящая из 7 человек, приступила к своим обязанностям в конце 1952 года.

Первым ее руководителем был профессор из Германии Рольф Вагенфюр, возглавлявший статистическое подразделение до 1966 года. Вообще, пятеро из семи представителей статистического подразделения были выходцами из ФРГ, и впоследствии представители данной страны приняли самое активное участие в становлении общеевропейской статистической службы. В своей книге «Статистика в Европе»¹ профессор Рольф Вагенфюр указал на основные сложности, с которыми приходилось сталкиваться при формировании статистической системы Европейского Союза. Основная проблема заключалась в том, что сбор информации проходил во всех странах по-разному, и данные представлялись в произвольной форме, поэтому в марте 1953 года было принято решение о создании комитета, возглавляемого Альбертом Коппе, для координации деятельности национальных статистических органов. Комитет сразу представил необходимые рекомендации. Во исполнение этого решения в мае 1953 года было проведено совместное совещание двух статистических комитетов: по стали и углю.

Для того чтобы получить сопоставимые данные по шести странам, было необходимо сформировать новые статистические формы отчетности, так как существующие формы стран ЕОУС были практически несопоставимы.

Первые положительные результаты работы проявились уже в мае 1953 года, когда Высший руководящий орган ЕОУС получил первый отчет по угольной и сталелитейной промышленности. Отчет состоял из двух частей: в первой части были приведены сравнительные данные о деятельности Сообщества с Советским Союзом, Великобританией и Соединенными Штатами Америки. Вторая часть содержала информацию об объеме и структуре производства, а также о внешней торговле углем и сталью во всех странах-членах ЕОУС. Следующим шагом Статистического отдела стала разработка единой методологии статистического учета в угольной и сталелитейной промышленности. Эту работу можно считать началом гармонизации статистической базы шести стран-членов ЕОУС.

После подписания римских соглашений 25 марта 1957 года о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС)

¹ Rolf Wagenfuhr, *La statistica in Europe*, Ferro Edizioni, Milan, 1967.

и Европейского сообщества по атомной энергии (Евроатом), организация работы статистического органа претерпела некоторые изменения. Усилия Европейского экономического сообщества были направлены на углубление интеграционных процессов, прописанных в Парижском соглашении 1951 года, и работа статистических служб была сконцентрирована также на обеспечении методологической стороны данной деятельности. В обязанности специально созданного подразделения Евроатома входили вопросы сбора, обработки и анализа информации по работе атомной электроэнергетики стран Европы.

Создание Евроатома и Европейского экономического сообщества не могло не повлиять на работу статистического органа Европейского объединения угля и стали. Для упорядочения иерархии управления 10 марта 1958 года был подписан меморандум о начале работы объединенной статистической службы всех перечисленных организаций. С 11 июня 1959 года официальным названием данной службы стало «статистический отдел Европейских сообществ», к которым и относились ЕОУС, ЕЭС и Евроатом.

В целях координации своей деятельности и выполнения поставленных задач статистический отдел активно сотрудничал с другими международными организациями — в первую очередь со статистическими органами стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Организации Объединенных Наций (ООН) и некоторыми другими. В результате этой совместной работы методология статистики стран ЕЭС развивалась в увязке с мировым опытом, что позволило сопоставлять статистические данные ЕЭС с показателями других стран, не входящих в систему Европейской интеграции.

В 1973 году произошло первое расширение Евросоюза, к которому присоединились Великобритания, Ирландия и Дания. Английский язык стал официальным языком Статистического отдела, который в том же году был переименован в Евростат. С этого периода времени статистические документы Евростата стали основой для принятия решений различными органами Еврокомиссии. До этого периода данные Статистического отдела в основном использовались только для составления отчетности. В начале 1974 года на рассмотрение в Еврокомиссию по-

ступил документ, в котором содержались предложения по обеспечению работы Евростата в новых условиях. Впоследствии этот документ был назван «Первой статистической программой»². Появление трех новых членов ЕЭС в определенной степени негативно отразилось на работе Евростата: присоединение Великобритании спровоцировало борьбу за лидирующую позицию двух конфликтующих национальных статистических систем — ФРГ-Франции и Великобритании. Английская система, которая была децентрализованной, имела сложившиеся отношения с глобальными статистическими системами (ООН и ОЭСР) и оказывала на них большое влияние.

С другой стороны, Франция и Германия, которые играли роль первой скрипки в проведении всех исследований Евростата, а также в разработке многих классификаторов, на базе которых осуществлялась международная сопоставимость данных, не собирались отказываться от существующего в ЕЭС порядка сбора, обработки и анализа данных. Помимо этого, в системе статистического учета Дании преобладала система сбора данных только на основе официальных отчетов, а в странах-членах ЕЭС прежнего состава — широко использовались специально организованные статистические исследования. Представители Евростата опасались, что применение различных методов сбора данных приведет к искажению полученных результатов, и им приходилось принимать в ряде случаев болезненные решения, связанные с организацией работы статистической службы. Именно с тех пор одной из главных задач Евростата стало обеспечение сближения национальных статистических систем в вопросах сбора и обработки информации, а также введение единых стандартов, статистических классификаторов и внедрение новых, общих для всех стран методов работы. Параллельно в это же время проходила работа над созданием Европейской системы национальных счетов. Первое появление данной системы датируется 1968 годом, но только с 1975 года все девять стран ЕЭС начали ее использовать в полном объеме.

² Memoirs of Eurostat. Fifty years serving Europe, European Communities, 2003, p. 80.

В середине 80-х годов Евростат совместно с национальными статистическими институтами ввел специальную образовательную программу в области статистики для внутренних и внешних пользователей. Представители статистических отделов стран ЕЭС проходили стажировки в Евростате, а сотрудники Евростата посещали национальные статистические ведомства стран-членов, где изучали национальную практику статистики и находили интересные идеи для использования в своей работе. Данная образовательная программа имела успех и до сих пор применяется в работе Евростата. Расширение масштабов европейской интеграции не могло не сказаться на работе статистических органов. После присоединения Греции, а затем Испании и Португалии, многие прежние методы сбора и обработки статистических данных стали обнаруживать свою несостоятельность: что подходило в самом начале для шести стран, было уже недостаточным для двенадцати. Поэтому в 1989 году был создан специальный комитет (Statistical Programme Committee), который должен был обеспечить скоординированное функционирование всех статистических служб 12 стран.

Начало 90-х годов можно назвать переломной точкой в работе Евростата. Статистическая программа 1989-92 годов стала законодательным актом: теперь это не просто информационный документ, а методологическая рекомендация Совета ЕС³. Начиная с этого периода времени можно говорить о «статистической политике», которая повлияла на финансирование программ Евростата: именно с этого момента он стал выполнять работу на коммерческой основе по подготовке информации для частных компаний. Данная программа была ориентирована в первую очередь, конечно, на потребности Европейского экономического сообщества. Образование внутреннего рынка элиминировало внутренние границы Сообщества, и перед Евростатом встала проблема организации в этих условиях сбора информации по передвижению товаров и услуг в рамках ЕС.

В связи с образованием единого европейского рынка вступило в силу положение о свободном движении товаров между госу-

³ Memoirs of Eurostat. Fifty years serving Europe, European Communities, 2003, p. 128.

дарствами — членами ЕС, отменены таможенный контроль и таможенные формальности на внутренних границах стран — членов ЕС. Это повлекло за собой устранение традиционной системы сбора статистических данных о торговле между государствами Евросоюза (так называемой «внутренней» торговле). Если раньше (до 1993 года) источником этих данных являлась таможенная декларация, именуемая Единым административным документом ЕС (ЕАД), то в современных условиях статистические данные по товарообменам между странами — членами ЕС собираются непосредственно от предприятий и организаций-участников сделок.

Обратим внимание на то, что в методологии учета внешнеторгового оборота (т.е. торговли с «третьими странами») в ЕС используются понятия экспорт и импорт (export, import), а при учете внутреннего оборота (товарооборота между странами ЕС) — ввоз и вывоз товаров (arrivals, dispatches).

В настоящее время в странах Евросоюза существует общая таможенная и статистическая территория, но каждое из государств — членов ЕС имеет еще и свою «статистическую» территорию, т.е. территорию, к которой относятся публикуемые данные. Двадцать четыре страны ЕС в учете товаропотоков используют «специальную систему», как того требует Евростат; три страны — Дания, Ирландия и Великобритания используют «общую систему», но для нужд Евростата им приходится составлять отчетность и по «специальной системе»⁴.

Помимо данных проблем существуют и сложности, связанные с тем, что методология ЕС и отдельных стран-членов Европейского Союза могут не совпадать по некоторым аспектам. Дело в том, что информация, представляемая в Евростат, может быть составлена на основе иных методологических подходов. Страны ЕС могут выпускать несколько публикаций, составленных для решения различных задач. Попробуем обобщить основные моменты методологических несоответствий в таблице 1.

⁴ Подробнее об этом см. Григорук Н.Е. «Статистический учет внешне-торговых операций: международный опыт и российская практика». — М.: МГИМО, 2004. — С. 21-39.

Таблица 1

Основные концептуальные отличия между требованиями Евростата и публикуемыми данными стран — членов ЕС

	Австрия	Дания	Финляндия	Франция	Германия	Ирландия	Люксембург	Голландия	Испания	Великобритания
Учет реэкспортных товаров	*	*					*	*		
Система учета		*				*				*
Учет стран-контрагентов при импорте товаров										*
Учет стран контрагентов при отгрузке товаров во внутренней торговле	*		*	*	*	*			*	

Источник: составлено автором по материалам "Statistics on the trading of goods. User Guide", Eurostat, Directorate C, November 2002, p. 9.

Первое отличие, представленное в таблице, касается учета реэкспортных товаров. По методологии ЕС данные товары не должны учитываться ни в системе «Интрастат» (статистика «внутренней» торговли стран ЕС друг с другом), ни в «Экстрастат» (статистика внешней торговли). Однако товары, которые импортируют на территорию Евросоюза и выпускают там в свободное обращение, а затем вывозят в другое государство ЕС, а также иностранные товары, подвергшиеся переработке и затем вывезенные из Европейского Союза, должны отображаться в товарообороте данных государств. В настоящее время четыре государства не придерживаются данной методологии — это Австрия, Дания, Люксембург и Голландия.

Второе отличие затрагивает систему учета. Как мы отмечали ранее, «Евростат» собирает и публикует данные по всем странам Европейского союза в соответствии со «специальной» системой учета. Однако три государства (Дания, Ирландия и Великобритания) для внешней торговли используют «общую систему» учета

товаров в своих публикациях, но в Евростат направляют данные в соответствии с общими требованиями. В отношении «внутренней» торговли только одно государство (Великобритания) публикует свою информацию не по общепринятым правилам, используя «общую» систему учета вместо «специальной».

Третье отличие касается учета стран — контрагентов при импорте товаров. Великобритания, в отличие от других стран, использует в своих публикациях при учете импорта из третьих стран (т.е. стран не входящих в Евросоюз) метод страны отгрузки товара, в то время как по правилам ЕС она направляет данные в Евростат по методу страны происхождения товара.

И последнее. В учете стран — контрагентов во «внутренней» торговле шесть стран, указанных в таблице 2, отправляют данные в Евростат по методу выявления страны отгрузки, а в национальной статистике публикуют данные в соответствии с методом страны производства товара⁵.

Таблица 3

Основные отличия систем внешнеторговой статистики ЕС
«Интрастат» и «Экстрастат»

	Интрастат	Экстрастат
Основополагающий нормативный акт	Регламент Совета ЕС № 3330/91 от 7.11.1991 г.	Регламент Совета ЕС № 1172/95 от 22.05.1995 г.
Период представления информации в соответствующие органы	10 недель	6 недель
Дата учета товара	Дата поставки товара на территории стран ЕС	Дата оформления документов таможенными органами
Учет стран-контрагентов при ввозе товаров	Страна отгрузки	Страна происхождения (производства)
Первичная документация	Статистическая отчетность	Таможенная декларация
Учет стоимости товара	Налогооблагаемая стоимость	Таможенная стоимость
Операции между физическими лицами	Не учитываются	Учитываются

⁵ Statistics on the trading of goods. User Guide, Eurostat, November 2002, p. 33.

Различия в учетно-статистической практике стран-участниц ЕС наблюдаются и в других отраслях экономики — в промышленности, в сельском хозяйстве и т.п. Но при этом в Евростат все статистические данные должны представляться в соответствии с общепринятой методологией Евросоюза.

Все предоставленные в Евростат данные являются конфиденциальными и не подлежат разглашению, если возможна идентификация отчетной единицы. Обеспечение конфиденциальности статистических данных в странах Европейского Сообщества является одним из основополагающих принципов и условий деятельности национальных статистических институтов. Соблюдение этого принципа можно считать универсальной гарантией безусловной защищенности респондентов. Юридические и этические гарантии соблюдения конфиденциальности статистических данных закреплены в законах о статистике, а также регламентируются другими юридическими актами в области защиты статистических данных. Все страны — члены Европейского Союза при подготовке законодательств, закрепляющих правовые основы проведения статистического учета и конфиденциальности статистических данных, используют соответствующие рекомендации Совета Европы и Евростата, поэтому принципиальные подходы к вопросам обеспечения конфиденциальности и защиты информации в этих странах сходны, хотя в каждой стране есть специфические особенности гарантий защиты данных. Конфиденциальность в статистике означает, что индивидуальные данные физических и юридических лиц (статистические данные), независимо от того, получены ли они в результате обследования или из административных источников, не подлежат использованию в целях получения прибыли или для выработки репрессивных мер в отношении субъекта (источника) данных. Они подлежат использованию только для целей статистики⁶. Из этого следует, что доступ к статистическим данным ограничен и разрешен только тем сотрудникам, на которых возложена ответственность за их обработку. Эти данные не подлежат передаче никаким третьим лицам. Публикации и распространению подлежат только агреги-

⁶ Community decision on the role of Eurostat as regards the production of Community statistics (97/281/EC).

рованные, а следовательно, анонимные, статистические данные. Требование соблюдения конфиденциальности должно относиться ко всем лицам, занятым непосредственно статистической работой.

Согласно рекомендациям Совета ЕС, статистическая организация должна предоставлять официальные гарантии сохранения конфиденциальности информации. Вместе с тем в каждой стране есть свои особенности относительно юридического статуса документов, определяющих порядок обеспечения конфиденциальности, состава конфиденциальной информации, жесткости выдвигаемых требований к ее защите.

Общим остается то, что конфиденциальность обеспечивается на всех этапах статистического производства — сбора, обработки, хранения и распространения статистической информации.

Начало нового тысячелетия внесло свои коррективы в деятельность Евростата и работа статистической службы была сориентирована на развитие статистической инфраструктуры как неперемного условия реализации текущих и перспективных задач Европейского Союза⁷. Понимая, что после расширений 2004 и 2007 годов, объем работ по сбору и обработке информации увеличится в несколько раз, Евростат начал заблаговременно готовиться к данному процессу: было увеличено количество групп сотрудников, занимающихся сбором и обработкой информации, заметно возросла роль интернета и электронной почты в организации передачи информации и т.д. — предпринятые шаги помогли Евростату сохранить уровень подготовки информации и для расширенного состава ЕС на должной высоте.

В настоящее время в Евростате работает 80 рабочих групп по статистике. Руководит Евростатом Генеральный директор. Вся текущая работа в области сбора и обработки статистических данных, проведения исследований, методологии статистики, совершенствования координации деятельности с другими подразделениями ЕС, а также международными организациями и осуществление других направлений статистической работы ведется семью директоратами Евростата:

⁷ Тарлецкая Л.В. Вопросы организации и методологии международной статистики. — М.: МГИМО, 1999. — С. 28.

1. «Директорат А» — «Resources» — Директорат обеспечения производственной деятельности. В обязанности данного директората входит подбор персонала, финансовое планирование и бюджетирование.

2. «Директорат В» — «Statistical methods and tools; dissemination» — Методология учета и распространение информации. Данный директорат занимается основными вопросами методологии и практики проведения статистических работ в целом (статистического наблюдения; сводки и группировки; анализа полученной информации). К его компетенции отнесены также проблемы компьютеризации статистической деятельности и распространение готовой информации.

3. «Директорат С» — «National and European accounts» — Система национальных и европейских счетов. В ведении этого важного подразделения проблематика финансовой и кредитно-денежной статистики; система национальных счетов; разработка и внедрение в практику ЕС классификаторов и номенклатур.

4. «Директорат D» — «Economic and regional statistics» — Экономическая и региональная статистика. Сфера деятельности данного подразделения — разработка индексов цен, региональная информация, основные показатели экономической статистики.

5. «Директорат Е» — «Agriculture and Environment Statistics; statistical Cooperation» — Статистика сельского хозяйства и окружающей среды. Сотрудничество с внешними организациями — круг вопросов, входящих в компетенцию этого подразделения.

6. «Директорат F» — «Social Statistics and Information statistics» — Социальная статистика. Данный директорат занимается проблемами демографии, миграции населения, образования, медицины и туризма.

7. «Директорат G» — «Business statistics» — Бизнес-статистика. В компетенции этого директората находятся: транспортная, энергетическая статистика, статистика внешней торговли.

Таким образом, на сегодняшний день Евростат представляет собой мощную организацию, бюджет которой в 2003 году равнялся 94 млн долларов. В 2005 году во всех офисах Евростата работало 800 человек, из которых 612 штатных сотрудника и 188 имели индивидуальные контракты. Основополагающая задача Евростата сегодня формулируется следующим образом: высококачествен-

венное обслуживание Европейского Союза в области статистической информации; а девиз Евростата — сделать статистические данные достоянием общества⁸. По убеждению руководства Евростата любая демократическая система не может функционировать без четкой, достоверной информации. Принятие экономических и политических решений невозможно без статистических данных, поэтому все действия Евростата направлены на подготовку достоверной и полной информации для всех уровней власти Европейского Союза.

⁸ <http://cpp.eurostat.ec.europa.eu>

Индекс развития человеческого потенциала ПРООН: методика расчета и сфера применения

Все годы своего существования в сложных условиях развития человеческой цивилизации Организация Объединенных Наций продвигалась к достижению целей, зафиксированных в ее Уставе, и прилагала все возможные усилия для соблюдения принципов международного взаимодействия, определенных в том же основополагающем документе. В определенной степени авторитет ООН подкрепляется общепризнанным значением солидных статистических изданий, которые готовятся различными органами и специализированными учреждениями этой ведущей международной организации. Система статистических публикаций ООН весьма обширна. Наряду с чисто статистическими справочниками (среди которых лидером по оперативности и степени востребованности в течение уже нескольких десятилетий остается *Monthly Bulletin of Statistics*) данная система включает в себя аналитические исследования практической направленности. По нашему мнению, к числу наиболее интересных публикаций ООН следует отнести «Доклад о развитии человека» (*Human Development Report*), материалы для которого готовятся в рамках Программы развития ООН — ПРООН. Первый из докладов был опубликован в 1990 г.

ПРООН считается одним из важнейших каналов предоставления странам с низким доходом разнообразной, многосторонней предынвестиционной и технической помощи практически во всех сферах социально-экономического развития: от производства товаров и услуг до здравоохранения, а также образования.

Особое внимание уделяется аналитическим исследованиям планирующихся инвестиционных проектов с последующим составлением соответствующих обзоров относительно их национальной значимости и, конечно, осуществимости с учетом как реальных, так и потенциальных возможностей конкретной страны.

Наряду с указанным направлением деятельности ПРООН постоянно и активно участвует в решении практических вопросов расширения, укрепления и всемерного совершенствования всей совокупности национальных систем образования — от начального уровня до университетского. При этом образование населения в целом, а также подготовка квалифицированных национальных кадров различного уровня и сфер будущей деятельности предполагает использование широкого спектра возможностей обучения внутри страны и за рубежом (выделение грантов, стипендий).

Еще одним важным направлением деятельности ПРООН в ее Уставе числится содействие улучшению условий жизни населения стран, охваченных Программой, а также проведение различных мероприятий, нацеленных на создание новых возможностей трудоустройства, особенно для молодежи. По сути речь идет о логическом продолжении и главном итоге реализации первых двух из перечисленных ранее направлений работы в рамках Программы развития ООН.

Широкомасштабное, многомиллиардное претворение в жизнь предварительно обоснованных ПРООН проектов, конечно, свидетельствует о высокой степени успеха, достигнутого данной Программой. Однако специалисты, в том числе прежде всего работающие под эгидой ПРООН, все чаще высказывали мнение, что экономический рост (основным доказательным показателем традиционно считается ВВП) как общепринятое мерило социально-экономического прогресса не всегда и отнюдь не автоматически влечет за собой повышение жизненного уровня или, как было сформулировано в документах ПРООН, — уровня развития потенциала человека. Именно в этой связи и была поставлена задача оценки развития человеческого потенциала с помощью нового и при этом достаточно простого в расчетах и трактовке показателя, который отразил бы новые подходы к определению целей поступательного развития мирового сообщества.

В результате был разработан ИРЧП — Индекс развития человеческого потенциала (The Human Development Index — HDI).

ИРЧП — это совокупный результат действия трех наиболее значимых, по мнению разработчиков (среди них — лауреат Нобелевской премии в области экономики 1998 г. Амартия Сен), данного показателя, факторов:

- 1) долголетия при здоровом образе жизни, который измеряется продолжительностью предстоящей жизни при рождении;
- 2) достигнутого уровня образования, для определения которого предварительно используется формула средней арифметической взвешенной из индекса грамотности взрослого населения (статистический вес — две трети) и валового показателя численности поступивших в учебные заведения первых трех ступеней: начального, среднего и высшего — одна треть);
- 3) показателя реального (в ценах базисного года) ВВП на душу населения по ППС в долл. США
- 4) Основная цель международных сопоставлений на макроэкономическом уровне — обеспечение прямой сопоставимости ВВП различных стран. Для этого проводят расчет фактических ППС — паритетов покупательной способности. ППС показывает количество денежных единиц страны А, необходимых для покупки стандартного набора товаров и услуг, который можно купить за 1 денежную единицу страны Б (базисной страны)¹.

Для первых двух факторов (долголетия при здоровом образе жизни расчет осуществляется в одно действие, в один шаг; достигнутого уровня образования — в два шага) соответствующие показатели определяются по следующей формуле:

$$\frac{\text{Фактическое значение } (x_1) - \text{минимальное значение } X}{\text{Максимальное значение } X - \text{минимальное значение } X},$$

где

X — конкретные варианты изучаемого фактора;

X_1 — значение изучаемого показателя отчетного года.

Из формулы следует, что для проведения таких расчетов должны быть предварительно заданы минимальные и максимальные значения по данной группе показателей. В соответствии с методологией ООН они составляют:

- 1) для продолжительности предстоящей жизни — 25 и 85 лет;

¹ Подробнее см. Методологические положения по статистике — М., 1998. — С. 312.)

2) для уровня грамотности населения — 0 и 100%; и также для «валовой доли» учащихся 0 и 100%;

3) для реального ВВП на душу населения — 100 и 40 000 долл. США.

Для усреднения показателей ВВП на душу населения специалистами ПРООН предложена следующая формула:

$$\frac{\log y_1 - \log y_{min}}{\log y_{max} - \log y_{min}}, \text{ где}$$

y_1 — конкретное значение ВВП на душу населения в отчетном году.

$y_{min}; y_{max}$ — минимальные и максимальные значения ВВП.

В последнем по времени публикации Докладе о развитии человека за 2006 год приводятся практические примеры расчета Индекса развития человеческого потенциала для Бразилии на основе данных за 2004 г.

Первый шаг — расчет индекса долголетия (продолжительности предстоящей жизни, которая составляла для тех, кто родился в этой стране в указанный период, 70,8 года)

$$\frac{70,8 - 25}{85 - 25} = 0,764$$

Второй шаг — определение двух компонентов для расчета уровня полученного образования. Первоначально определяется индекс грамотности взрослого населения:

$$\frac{88,6 - 0}{100 - 0} = 0,886$$

Затем рассчитывается индекс валового показателя численности поступивших в учебные заведения первых трех ступеней:

$$\frac{86 - 0}{100 - 0} = 0,857$$

После этого устанавливают общий показатель уровня образования, полученного в Бразилии в 2004 г.

$$2/3 \cdot 0,886 + 1/3 \cdot 0,857 = 0,876$$

Как уже отмечалось, показатель дохода, который в указанном году составил в расчете на 1 жителя Бразилии в среднем 8,195 долл. США (по ППС), определили следующим образом:

$$\frac{\log(8,195) - \log(100)}{\log(40\,000) - \log(100)} = 0,735$$

Когда все исходные данные готовы, определяют собственно ИРЧП как

простую среднюю арифметическую из ранее полученных показателей:

$1/3$ индекса долголетия + $1/3$ индекса образования + $1/3$ индекса дохода =

$$1/3(0,764) + 1/3(0,876) + 1/3(0,735) = 0,792^2$$

Ни в коей мере не имея намерения открывать дискуссию относительно предложенной методики, считаем возможным высказать свое мнение не столько по данному поводу, сколько собственно о предложенном показателе. Индекс развития человеческого потенциала получил определенное признание, в значительной степени благодаря авторитету ПРООН и, в частности, ее издания «Доклад о развитии человека», где наряду с интересными статьями по наиболее актуальным проблемам национального и глобального развития представлен богатый, комплексно разработанный статистический материал по отдельным странам, их группам и, где это возможно и целесообразно, по миру в целом. Достаточно длительное использование данного индекса как ориентира, своеобразного критерия общественного развития конкретных стран, а также как еще одной основы для проведения международных сопоставлений определило и упрочило его место в разветвленной системе показателей статистики на макроэкономическом уровне. Относительно небольшое факторное наполнение ИРЧП: всего три, пусть даже самых важных фактора, взятых во внимание при расчете, — это свидетельство не только стремления к простоте как синониму совершенства, но и признание этого агрегата весьма общим, альтернативным ВНД и ВВП, но не в смысле заменяющим их, а исключительно дополняющим основные макроэкономичес-

² Human Development Report 2006, p. 395.

Таким образом, сопоставление представленных показателей явно свидетельствует о переориентации в оценке итогов социально-экономического развития мира в целом и конкретных государств. Приоритет все чаще передается от исключительно производственных достижений, которые в соответствии с устоявшейся практикой фиксируются макроэкономическими показателями СНС ООН во главе с наиболее традиционным — ВВП, индикатором качества жизни. Достаточно сравнить статистические данные Норвегии и Ирландии с практически совпадающими у них показателями валового продукта, рассчитанного на душу населения.

Трудно не согласиться с логикой выбора ранее перечисленных факторов для расчета ИРЧП.

Одновременно трудно не заметить, что эти факторы по существу определяют идеальное, достаточно традиционное и в силу инерционности мышления общества существенно упрощенное представление о предпочтительном направлении развития человеческого потенциала, а именно: долгая, во всех смыслах достойная жизнь образованного по современным меркам соответственно месту и времени человека, который ведет здоровый образ жизни. Однако здоровый и образованный человек все в большей степени осознает горизонты своей свободы выбора не только в социальной и экономической сферах, но также в политике, культуре; растет его самоуважение и соответственно должно повышаться чувство ответственности за то, чтобы процесс развития человечества осуществлялся на устойчивой и справедливой основе с привлечением самых широких кругов населения без ущерба для последующих поколений.

Естественно, возникает вопрос, как нарисованная идеалистическая картина прогресса человечества согласуется с ИРЧП. Как это ни парадоксально звучит — напрямую. Рассматриваемый нами индекс — это своеобразное «новое» толкование прописных истин: здоровье, образование и прогресс неразделимы. В своем технико-экономическом продвижении человечество достигло безусловных результатов, в большой степени позитивных. Одновременно нанесен мощный удар по природе и главному ее звену — человеку, его физическому и моральному здоровью. Лучший, опробованный тысячелетиями способ постепенного (безусловно, очень длительного) исправления сложившейся слож-

Как видно из материалов статистики ООН и таблицы 2, рассчитанный для большинства стран мира индекс развития человеческого потенциала демонстрирует довольно устойчивую прогрессирующую динамику в течение всего пятилетия.

Отрадно отметить, что и для Российской Федерации осуществилось возвращение к этой тенденции после «перестроечного» спада.

У страны с минимальным значением ИРЧП — Нигера, также отмечался устойчивый рост изучаемого индикатора, причем, допустимо определить, как динамичный.

Еще раз отметим основное, по нашему мнению, назначение данного индикатора, а именно: определить, сколько еще предстоит сделать конкретной стране для достижения поставленных конкретных базовых целей: достижения населением данного государства 85 лет как среднего уровня предстоящей продолжительности жизни, а также общедоступного образования вплоть до высшего и достойного уровня жизни для всех. Чем ближе к 1 приближается значение данного показателя в конкретной стране, тем короче должен быть предстоящий ей путь.

И теоретикам, и практическим работникам совершенно очевидно, что ИРЧП в качестве одного из наиболее известных показателей базовой информации о состоянии перспектив социального развития страны за счет основного фактора — человеческого, — должен в обязательном порядке дополняться аналитическими материалами, в том числе по проблемам, которые не всегда поддаются количественному измерению, например, политическая свобода.

«Доклад о развитии человека» уже более четверти века дает возможность получения такого рода документов, которые готовятся независимой группой специалистов-консультантов и неизменно характеризуются высокой профессиональной добросовестностью и интеллектуальной независимостью. Признавая высокое качество описательной части поименованной выше ежегодной публикации ПРООН, необходимо особо отметить также существенное значение сугубо статистической его части. Здесь богато и разнообразно представлена интереснейшая совокупность данных — от общих и специальных демографических показателей до важнейших макроэкономических агрегатов и их составляющих. В качестве примера приведем наиболее популяр-

ную информацию, актуальность которой является неизменно высокой (см. таблица 3).

Таблица 3

Основные показатели мирового демографического развития

Рейтинг страны	Страна	Годы	Общая численность населения (млн человек)	Городское население (% к итогу)	Население 65 лет и старше (% к итогу)
	Всего	2004 2015*	6 389 7 219	48,3 52,8	7,3 8,4
	Развивающиеся страны	2004 2015	5 093 5 885	42,2 48,0	5,4 6,5
81	Китай	2004 2015	1 308 1 393	39,5 49,2	7,5 9,6
126	Индия	2004 2015	1 087 1 260	28,5 32,0	5,2 6,2
65	РФ	2004 2015	143,9 136,7	73,1 72,6	13,6 13,3
	ОЭСР	2004 2015	1 164 1 233	75,4 78,1	13,6 16,1
7	Япония	2004 2015	127,9 128,0	65,7 68,2	19,2 26,0
8	США	2004 2015	295,4 325,7	85,0 83,7	12,3 14,1
	Россия	2004 2015	143,9 136,7	73,1 72,6	

* Прогноз

Источник: "Development Human Report 2006", pp. 298-300.

Таким образом, в Докладе обращается внимание на сохранение тенденции демографического роста развивающихся стран, в первую очередь в крупнейших из них – в Китае и Индии. Обостряется проблема урбанизации, например, в Великобритании, где уже многие годы регистрируются максимальные уровни данного показателя, в 2004 году этот удельный вес составил 89,6%, а на 2015 год он прогнозируется в размере 90,6%. Правда, предполагается незначительное, но симптоматичное снижение процентного показателя городского населения США: наиболее обеспеченные слои населения все чаще выбирают сельскую местность для проживания (рост удельных весов со-

проводится повышением соответствующих абсолютных показателей).

Сохраняет свое значение и проблема старения населения на планете. Особо ощутима она в экономически развитых странах. Один из наиболее высоких показателей, как видим, в Японии, в европейских государствах он также на достаточно высоком уровне (в Великобритании 15,9% в 2004 году и 18,1% по прогнозу на 2015 г.) В России, исходя из статистических данных конца 90-х–начала 2000-х гг., специалисты прогнозируют незначительное – с 13,6% до 13,3%, но сокращение и этого относительного показателя, как и численности населения в целом³.

Повышение удельного веса населения старше 65 лет в общей численности населения отдельных стран как глобальной тенденции развития, с одной стороны, свидетельствует о позитивной тенденции роста продолжительности жизни, с другой – ставит перед обществом целый комплекс не только экономических, но и морально-этических проблем.

По крайней мере, не меньший интерес вызывают статистические сведения, предоставляемые потребителям информации «Докладом о развитии человека», которые формируются в проблемные блоки, например, относительно диспропорций между Севером и Югом, между сельской и городской местностью; затрагиваются вопросы продовольственной безопасности и обеспеченности водой (последнему вопросу посвящен Доклад 2006 г.); не оставлены без внимания диспропорции между военными расходами и использованием ресурсов. На основе данных о динамике ВНД, уровнях инфляции, динамики налоговых поступлений и состояния (дефицита или профицита) госбюджета представляются тенденции в развитии экономики стран-членов ООН и т.д. Тематика статистического приложения «Доклада о развитии человека» за разные годы не остается неизменной, хотя ряд наиболее востребованных специалистами и общественностью данных – о населении, трудовых ресурсах, ВВП, внешнем долге, здравоохранении и образовании постоянно присутствуют. Это продуманное дополнение новых коэффициентных, т.е. относительных показателей, традиционными, значительная часть которых приводится в абсолютных величинах, прекрасно иллюстри-

³ Human Development Report 2006», pp. 298-300.

рует одно из основных правил статистического исследования: комплексное использование показателей в относительной и абсолютной формах — единственный способ получения наиболее объективных результатов анализа. Именно этой цели в первую очередь и в конечном итоге призван служить общий Индекс развития человеческого потенциала.

Впоследствии ИРЧП был дополнен еще тремя индикаторами: индексом развития человеческого потенциала с учетом гендерного фактора (ИРГФ), что отразило все возрастающую роль женщин в современном мире при одновременном признании сохраняющегося неравенства мужчин и женщин, а также двумя индексами нищеты населения: ИНН-1 для развивающихся стран и ИНН-2 для развитых государств. Проблемы распределения доходов и имеющихся возможностей существуют и в тех и в других странах, но они разные⁴.

Из перечисленных выше индикаторов наибольшее распространение к настоящему времени получил ИРГФ, что вполне объяснимо: борьба за достижение равных возможностей и прав для женщин и мужчин была одним из главных направлений в развитии человечества в XX веке. Можно с большой степенью уверенности говорить о многих достижениях в этой области. Существенно сблизились гендерные показатели относительно уровня полученного образования вплоть до высшего (наиболее яркие показатели динамики этого показателя отмечены в XX веке в Объединенных Арабских Эмиратах, где в то же время фиксируется существенное отставание индикаторов, характеризующих другие факторы; максимальные значения собственно показателей грамотности — результат уже середины XX века Скандинавских стран — в Дании, Норвегии, Финляндии и Швеции, показате-

⁴ Различие в расчетах ИНН для групп стран по уровню экономического развития имеет качественную основу. Так, для развивающихся стран одним из признаков обездоленности (нищеты) является предполагаемая ранняя смерть в возрасте до 40 лет, для развитых — 60 лет. Кроме того, при расчете показателей уровня жизни используется набор факторов, которые в лучшей степени, чем только ВВП, способны определить степень обездоленности населения. Для развивающихся стран это доступ к доброкачественной воде, возможность получения медицинской помощи, умеренное или сильное отставание в весе детей в возрасте до 5 лет. При расчетах индексов нищеты населения в экономически развитых странах во внимание принимаются удельные веса людей, живущих ниже черты бедности, а также не имеющих работы более года (застойная безработица).

тели грамотности взрослого населения для мужчин и женщин равны, а общий показатель поступающих в учебные заведения у женщин даже выше); данные о продолжительности предстоящей жизни также продолжают приближаться к среднему значению, правда, менее динамично, ввиду не столько субъективных, сколько объективных, физиологических причин.

Женщины — особенно в странах ЕС, занимают все большее число министерских и других административных, руководящих должностей. Немногие, но выдающиеся женщины становятся президентами (Исландия, Ирландия, Никарагуа, Шри-Ланка, Индонезия), премьер-министрами (Норвегия, ФРГ, Пакистан), лауреатами Нобелевской премии.

Растет степень участия женщин в политической жизни отдельных стран. Наиболее яркие примеры дают Скандинавские страны, где мероприятия по достижению равноправия полов осуществляются в русле продуманной национальной политики. Расширяется участие женщин в экономической жизни стран: их удельный вес в общей численности экономически активного населения, например, в Италии вырос с 33,3% в 1985 г. до 39,5% в 2005 г.; соответственно в Норвегии с 43,7% до 47,4%; во Франции 42,0 и 46,8%. Еще выше данные в наиболее активной возрастной группе — с 15 до 64 лет, т.е. для населения в трудоспособном возрасте. Так, в Норвегии это 47,4% в 2005 году против 43,6% в 1985 г.; во Франции 64,5% и 55,9% соответственно. Несмотря на столь внушительные показатели участия в экономике (в первую очередь — в сфере услуг) практически во всех экономически развитых странах и во многих развивающихся, статус женщины в современном обществе отнюдь не всегда соответствует ее истинному вкладу в социально-экономическое развитие и конкретным стран, и регионов, и мира в целом. Существует немало свидетельств тому, что продолжается дискриминация женщин, к примеру, при приеме на работу и при возможном увольнении. Как результат, сохранение различий в уровнях безработицы: в Италии в 1985 г. этот показатель для мужчин составил 7%, а для женщин 16,6%; в 2005 году соответственно 6,3% и 10,1%; в Польше 12,1% и 14,7% в 1995 году и 16,6% и 19,6% в 2005 г.⁵ Справед-

⁵ Labour Force Statistics 1985-2005, OECD, Paris, pp. 172-173, 232-233, 262-263, 274-275.

ливости ради отметим, что в первые годы XXI века произошло существенное сокращение всех показателей безработицы, включая застойную, в большинстве экономически развитых стран (исключение составили несколько относительно недавно принятых в ОЭСР государств).

Продолжает сохраняться существенное различие в размерах доходов, которые за одинаковый труд получают мужчины и женщины, что находит свое отражение и в соответствующих средних уровнях.

Таблица 4

Сопоставительные показатели уровня развития человеческого потенциала по половому признаку в некоторых странах ООН в 2004 г.

Рейтинг по ИРЧП и по ИРГФ	Страна	ИРЧП	ИРГФ	Продолжительность предстоящей жизни (лет)		Доход на душу населения (ППС долл. США)	
				м	ж	м	ж
1 : 1	Норвегия	0,965	0,962	77,1	82,0	43 950	33 034
2 : 2	Исландия	0,960	0,958	79,0	82,7	38 603	27 496
3 : 3	Австралия	0,957	0,956	77,9	83,0	35 832	24 966
4 : 4	Ирландия	0,956	0,951	75,4	80,5	51 633	26 160
5 : 5	Швеция	0,951	0,949	78,1	82,5	32 724	26 408
6 : 7	Канада	0,950	0,947	77,6	82,6	38 374	24 277
7 : 13	Япония	0,949	0,942	78,6	85,6	40 885	18 130
8 : 8	США	0,948	0,944	74,8	80,2	49 075	30 581
65 : 50	РФ	0,798	0,795	58,9	72,0	12 401	7 735
177 : 136	Нигер	0,311	0,292	44,6	44,7	989	560

Примечание: м – мужчины; ж – женщины

Источник: "Development Human Report 2006", pp. 288-291.

Совпадение рейтинга по ИРЧП и ИРГФ у шести стран, представленных в таблице 4, и близкие количественные параметры названных индексов этих государств свидетельствуют о достижениях в области продвижения к намеченному результату – равенству возможностей мужчин и женщин в современном мире. Обращает на себя внимание существенный разрыв в приобретенных доходах мужчин и женщин: от приблизительно 11 тыс. долларов

в Норвегии, Исландии до 25 тыс. долларов у Ирландии. Резким разрывом в индикаторах 2005 года по названному фактору характеризуется положение дел в Японии. При этом совершенно очевидно, что полученные результаты оценки человеческого потенциала в рамках ПРООН отражают не только и даже не столько уровни доходов, сколько дают в меру возможностей сбалансированный по всем избранным факторам результат.

Принципиально методики расчета ИРЧП и ИРГФ не отличаются (см. ранее приведенные формулы определения ИРЧП). Дополнения коснулись уточненных границ минимальных и максимальных значений продолжительности предстоящей жизни: 87,5 и 27,5 лет для женщин; 82,5 и 22,5 лет для мужчин.

Кроме того, по всем трем факторным индексам (до ранее продемонстрированного на примере Бразилии осреднения, как это осуществляется для ИРЧП) расчет ИРГФ предполагает промежуточное определение также по всем факторам равномерно распределенного индекса, при определении которого используются удельные веса женщин и мужчин в общей численности населения⁶. Мы намеренно не приводим в данном случае ни формул расчета, ни практических примеров, т.к. тем самым стараемся еще раз обратить внимание на свою точку зрения по излагаемому вопросу. В настоящее время наиболее значимым, по нашему мнению, является не столько методика расчета формирующейся системы показателей для изучения потенциалов человеческого развития (высокий авторитет разработчиков методологии не позволяет сомневаться в качестве предложенных решений), сколько их использование как важного информационно-аналитического материала для принятия конкретных решений и практических мер по созданию условий для всемерного расширения потенциалов человеческого развития. При этом имеются в виду деятельность и на уровне конкретных стран, и международных организаций.

⁶ Подробнее см. «Development Human Report 2006», pp. 396-397.

О.Б. Лихачев

Бухгалтерский учет и отчетность ТНК в контексте глобализации мирового рынка

«Глобализация» — емкий и хлесткий термин, которым в последние годы характеризуют как отдельные направления, так и в целом развитие мирового сообщества. В контексте глобализации рассматривается все — политика, экономика, мировой рынок, действия отдельных стран и отдельных политиков. Но все-таки наиболее ярко процессы глобализации воплощаются в деятельности ТНК.

Беспрецедентные масштабы экспансии глобальных корпораций давно вызывают в мире по-своему не менее масштабные попытки как теоретической оценки, так и практического поиска наиболее приемлемых форм организации их деятельности. Многочисленные конференции и обсуждения на уровне национальных и международных, правительственных и профессиональных органов, целый поток публикаций затрагивают разнообразные проблемы воздействия международного бизнеса на политические, экономические и социальные сферы. Между тем весь уже сравнительно длительный процесс регулирования и изучения ТНК показывает, что они по-прежнему остаются в значительной мере бесконтрольным и малоизученным явлением.

Каковы причины трудностей получения информации о ТНК? Многие объясняют уже сами ее источники. При всем их кажущемся обилии они в конечном итоге сводятся к единственному главному — публичной финансовой (бухгалтерской) отчетности, которую большинство крупных корпораций (включая как национальные, так и международные) ежегодно представляют «на суд общественности». Практически весь процесс изучения и регулирования проблем ТНК основан на этой отчетности со всеми вытекающими отсюда последствиями. Качество «первоисточников» предопределяет содержание публикуемых работ, посвященных международной тематике. В связи с этим не удивительно, что многие из них содержат огромное количество противоречивых,

путаных и несистематизированных данных, чаще оперируют догадками, а не реальными фактами. Гипотетический характер многих исследований обусловлен тем, что в информации о деятельности конкретных корпораций трудно найти подтверждение многим широко распространенным предположениям, реальность которых в принципе ни у кого не вызывает сомнения.

Острота информационных проблем ТНК была очевидна еще в 60-е годы прошлого века, когда и началось активное изучение этого феномена. Следует признать, что за прошедшие годы многое сделано по формированию информационной инфраструктуры мирового рынка, однако многие проблемы не только не потеряли, но приобрели еще большую значимость. Выявляя прямую связь процессов глобализации, деятельности ТНК и информационного обеспечения мирового рынка, необходимо отметить особую роль, которую играл, играет и будет играть бухгалтерский учет в развитии этих процессов. В данном случае под бухгалтерским учетом понимается не фирменная бухгалтерия в узком утилитарном смысле, а сложная совокупность всех аспектов проблематики учета и отчетности, как инструментов внутрикорпоративного управления и регулирования рынка.

В таблице приводятся данные, характеризующие основные совокупные показатели глобальных компаний, формирующих группу лидеров мирового рынка «Global 500»:

Основные отчетные показатели крупнейших мировых компаний клуба "Global 500", 1975, 1980, 2000 и 2005 гг. (в млрд \$)

Показатели	1975	1980	2000	2005
1. Выручка	855,2	1650,3	14064,9	18929,4
2. Активы	668,5	1175,5	45807,6	72769,5
3. Собственный капитал	331,3	541,4	5527,4	8281,7
4. Чистая прибыль	37,8	81,2	667,2	1214,9
5. Персонал (в тыс.)	15300,0	15910,0	47225,3	50538,5

Источник: "Fortune" за соответствующие годы.

Динамика и соотношения этих цифр, полученных из бухгалтерской отчетности, уже сами по себе демонстрируют материальные стороны глобализации — небывалые масштабы и темпы кон-

центрации и централизации капитала. Но в данном случае особый интерес представляет «техническая» сторона этих явлений: что позволило «лучшим» представителям этой группы — ТНК, одинаково успешно решать свои тактические и стратегические задачи? Во многом ответ следует искать в области внутрикорпоративного бухгалтерского учета. Именно особенности «бухгалтерии» ТНК (совокупность организации, приемов и техники обработки экономической информации) помогают найти ответы на многие вопросы о причинах их экономической мощи, завидной способности прибыльного использования колоссальных капиталов, определенных достижений эффективных систем управления и производства.

Не случайно искусство бухгалтерии, зародившееся еще в купеческих хозяйствах средневековой Италии и перешедшее по наследству к буржуа времен ортодоксального капитализма, было по достоинству оценено и финансовым капиталом эпохи империализма. Деятельность современной национальной или транснациональной монополии невозможна без соответствующей системы внутрифирменного учета, от уровня организации которой зависит не только конкурентоспособность, но и само существование предприятия.

ТНК действуют в обстановке, объективно обусловленной закономерностями современной социально-экономической формации. Однако общий благоприятный социально-экономический климат вывоза капитала не исключает определенных трудностей для международного функционирования индивидуальных капиталов. Число неконтролируемых факторов, с которыми сталкивается отдельно взятая компания, на международном рынке значительно возрастает. С ее позиций выход на международную арену выглядит не только заманчивым и сулящим высокие прибыли, но и весьма рискованным предприятием.

Опасность понести убытки, а то и потерять капиталовложения по причинам кризисных явлений, политической нестабильности, обострения социальных противоречий или ожесточенной конкурентной борьбы в принимающих странах усугубляется фактором дальности и географической разбросанностью операций.

Для ТНК возникает настоятельная необходимость учитывать особенности государственного регулирования экономики в этих странах: разнообразие акционерных, налоговых и трудовых зако-

нодательств, правил перевода прибылей и кредитования. К большим потерям может привести и игнорирование множества традиций, тонкостей и нюансов национальных рынков.

Помимо географических или рыночных, на активность международной компании оказывают влияние и «имущественно-производственные факторы». Их анализ показывает, что многие внешние и внутренние противоречия, расшатывающие монолитность ТНК, обусловлены безудержными стремлениями к неограниченному росту капитала. Достигнутый современными монополиями уровень концентрации и централизации капитала при всех его преимуществах и возможностях заострил вопрос критического предела расширения операции, при котором издержки масштабно и возросшие накладные расходы могут поглотить большую часть получаемых прибылей.

Колоссальные размеры и почти непременно сопровождающие их хозяйственная неповоротливость и замедленность реакции на меняющиеся условия, значительнейшие количественные изменения, породили целый ряд качественно новых проблем, от решения которых непосредственно зависит успех выживания ТНК в жесточайшей конкурентной борьбе. Например, при резком затруднении процесса принятия решений еще в большей степени повысилась ответственность — даже сравнительно небольшие управленческие ошибки на уровне ТНК обходятся очень дорого. Очевидна и необходимость одновременного рационального разделения и сочетания стратегического планирования и оперативной работы, тесной увязки долгосрочного курса с решением текущих вопросов.

Важнейшей отличительной чертой современного этапа вывоза капитала прежде всего является вывоз производительного капитала, что означает налаживание прибыльного производственного конвейера, проходящего через многие территории и границы. В то же время включение в международный оборот основного капитала, материальных запасов, интернациональной рабочей силы, меняя характер внутренних связей между составными элементами компании с рыночного на преимущественно производственный, ставит совершенно новые задачи внутрифирменной координации. На международный рынок выносятся амортизационная политика, важнейшими направлениями хозяйственной деятельности становятся учет национальных различий и стоимости труда,

выбор оптимальных размеров миллиардных товарно-материальных запасов, их пополнение и порядок включения в себестоимость. Эти задачи усложняются и попытками монополий занять ведущее положение в производстве большого числа самой разнообразной продукции. Вместе с тем концентрация колоссальных масс капитала, его отраслевая и географическая разбивка требуют такой организации и группировки сил, которые смогли бы обеспечить международной монополии маневренность, мобильность, способность быстро реагировать на меняющуюся ситуацию.

Вовлечение в сферу влияния международной корпорации десятков и даже сотен филиалов, дочерних, ассоциированных и других более или менее контролируемых компаний, неизбежно создает трения между центром и периферией.

Руководство ТНК усиленно ищет оптимальные решения с целью противопоставить неизбежным центростремительным тенденциям свои центробежные устремления в организации международного бизнеса. В то же время в условиях деятельности ТНК необходимость формирования концентрации управления должна сочетаться с быстротой и определенной самостоятельностью в принятии решений подчиненными звеньями: иными словами, сочетание определяемой хозяйственными потребностями самостоятельности филиала с эффективным и действенным контролем над ними материнской компании.

Взаимоотношения материнской компании с многочисленными подразделениями отличают и другие трудности, например, вызванные небывалым расширением каналов связи и объема проходящей по ним информации. По некоторым подсчетам, число каналов только финансовой связи (не считая производственные, сбытовые и другие виды), находящиеся в сложной зависимости от количества дочерних компаний, у крупнейших ТНК (500 и более отделений — «Ройал датч-Шел», «Нестле», «Юнилевер» и другие) может привывать многие сотни тысяч.

Сложность обработки, унификация и использование гигантских объемов информации имеют непосредственное отношение и, например, к результативности попыток внутрифирменного планирования и прогнозирования, предпринимаемых для придания устойчивости громоздкой хозяйственной постройке, для правильного выбора и корректировки курса хозяйственной политики корпорации.

В целом анализ проблемы «выживаемости», успешного функционирования на просторах мирового рынка разросшейся до колоссальных размеров капиталистической собственности, достижения всех целей вывоза капитала, подчеркивает крайнюю важность для ТНК факторов управления и организации.

С ростом производственно-финансового организма корпораций, развитием международной внутрифирменной специализации и кооперирования роль как всей системы управления, так и отдельных ее инструментов еще больше повышается. Международная корпорация, не подготовленная организационно для операций на международном рынке и слабо вооруженная специальной техникой управления, может оказаться в весьма затруднительном положении.

Организационно-управленческий механизм международных корпораций складывался на основе проб и ошибок, перетасовки множества вариантов, под воздействием меняющихся условий и НТР, приспособляясь к изменению и обеспечивая развитие процесса вывоза капитала. Тем не менее непрерывный поиск адекватных форм организации управления не нарушает основополагающих принципов построения управленческих конструкций современного производства. Так, неизменно центральным в этой конструкции остается место, занимаемое внутрифирменным учетом, который полностью отвечает представлениям собственника капитала о средстве контроля и мысленного объединения всего процесса производства.

На уровне современных транснациональных монополий бухгалтерский учет полностью сохранил свои prerogatives, хотя его организация уже мало чем напоминает «счетоводство» компаний начала века или даже тридцатилетней давности. Несмотря на то, что многие традиционные исторические инструменты учета остались неизменными (например, методы двойной записи или балансового обобщения), «бухгалтерия» ТНК представляет собой качественно новую ступень в развитии практики учета.

Специфика постановки учета в рамках ТНК заключается в органическом соединении исторически сложившихся методов бухгалтерского учета с новейшими видами электроники и связи. В этом соединении нет ничего удивительного. Способные перерабатывать колоссальные объемы информации ЭВМ и средства связи, сняв количественные и географические ограничения, ра-

дикально расширили возможности бухгалтерских методов накапливать, группировать, обобщать и анализировать экономическую информацию. Независимо от активности и размеров операций, числа каналов связи, получили дальнейшее развитие важнейшие качества учета — оперативность, точность, полнота и рациональность характеристик обслуживаемых объектов.

Приспособленные друг к другу учет, ЭВМ и связь, «три кита» внутрифирменного управления, легли в основу учетно-финансовой службы компании, важнейшей задачей которой является как фиксирование и контроль транснационального движения капитала, так и калькуляция формируемых этим движением цен и себестоимости деятельности всей корпорации. В итоге руководство ТНК получило практическую возможность из одного центра распоряжаться всеми направлениями и нюансами операций.

Система «учет-ЭВМ-связь» как результат НТР во многом устранила преграды технического и организационного характера на пути создания глобальных хозяйственных комплексов, обеспечила резкое повышение оптимальных размеров рентабельного производства, объединяющего многочисленные предприятия, расположенные во многих странах.

Решение целого ряда важнейших проблем внутрифирменной информации, резко повысив эффективность централизованных методов управления, дало возможность в полную силу использовать все преимущества и резервы сверхконцентрации собственности. Международная корпорация обрела большую подвижность и маневренность, что выразилось в сглаживании отрицательных черт относительной немобильности производительного капитала, гибком и целенаправленном распределении финансовых и материальных ресурсов, а в целом ускорило оборот капитала.

К важнейшим результатам создания учетно-финансовой службы новейшего образца, представляющей попытку приспособить управление к современным требованиям развития производительных сил, следует отнести систему финансового контроля, привязавшую дочерние компании к хозяйственному механизму ТНК. Именно система финансового контроля, характеризуемая прежде всего получением с мест полной текущей и отчетной информации и сосредоточением в руках руководства всех крупных поступлений и расходов, служит орудием установления таких отношений между главной конторой и дочерними фирмами, кото-

рые напоминают отношения военного штаба с командирами подчиненных подразделений.

Армейский характер дисциплины, поддерживаемый внутри корпорации методами бухгалтерского учета, является надежной гарантией согласованных и скоординированных действий всех элементов ТНК в ее стратегических интересах. Экономическая мощь ТНК, обладающая «управляемостью», производственно-финансовой маневренностью и подвижностью, получила способность преодолевать преграды национального и международного регулирования. Более того, достигнутый «передовыми» международными корпорациями уровень управления позволяет им не только избегать влияния отрицательных факторов международного предпринимательства, но и с успехом использовать определенные суммарные выгоды, которые могут проявиться только при полном учете этих факторов и умении предвидеть и немедленно реагировать на их действия.

Так, оценивая в общем плане условия рентабельного оперирования ТНК на международном рынке, следует выделить из их числа два важнейших:

- 1) способность быстрого перемещения капиталов с целью вывода отдельных «фигур» из-под удара неблагоприятных факторов или перевода на более выгодные позиции;
- 2) сохранение ничем не ограниченной свободы перемещения капиталов только по соображениям фирменной необходимости.

Что касается первого условия, то учетно-финансовая служба, налаженный финансовый контроль и высокая исполнительская дисциплина всех отделений (как комплексный инструмент управления) наделяют капитал той подвижностью, которая необходима как для решения обычных производственно-финансовых задач, так и для повышения степени неустойчивости инвестиций. Например, своевременный анализ неблагоприятных валютных колебаний, возможных девальваций или ревальваций, конъюнктурных изменений на отдельных рынках вместе с быстрыми и согласованными действиями всех задействованных отделений обеспечивает активные приливы и отливы капиталов, выливающиеся в конечном итоге в невиданные ранее по масштабам и прибыльности валютные спекуляции. Однако это лишь часть преимуществ, которыми пользуется управляемая «производственно-финансовая масштабность» ТНК: самое главное —

данная система способствует «репатриации» прибылей, «бегству» капиталов и т.п.

Перемещение капиталов, подчиненное только узкокорыстным целям ТНК, как правило, затрагивает интересы стран, входящих в сферу их влияния. Обратной стороной «репатриации» прибылей или «бегства» капиталов, например, являются избежание реинвестиций, столь желательных для принимающих стран, или увилание от налогов. Нередко поэтому движение капиталов в границах международных корпораций вступает в открытый конфликт с экономическими целями отдельных стран и местными юридическими нормами. Сглаживание этих конфликтов, поиск путей обхода регулирования и придания внешней законности утечке прибылей — вторая по важности задача управления также возложена на бухгалтерию международных корпораций.

С этой областью управления ТНК непосредственно смыкаются бухгалтерские «фокусы» и «чудеса», занимающие далеко не последнее место в проведении политики выживания и максимизация прибыли.

Бухгалтерские махинации корпораций, давно уже ставшие аксиомой, имеют свою методологию и используют широкий арсенал методов. Прежде всего они обусловлены той ролью, которую играет учет на современном предприятии. Его функции мысленного объединения всего процесса производства конкретно выражаются в составлении специальных документов и подсчете показателей, характеризующих отдельные стадии оборота капитала и подведение его итогов в отчетности. Практическая невозможность перепроверки подготовленных бухгалтерией корпорации данных делает их единственными «свидетелями» проведенных операций. Следовательно, простая или «научно обоснованная» подтасовка данных может создать множество вариантов конечной информации.

«Непроницаемость» бухгалтерской информации достигается разными средствами. Так, противозаконное или «неэтичное» использование денежных фондов корпораций маскируется под обычные, разрешенные капиталистической практикой операции. Активно используются такие инструменты внутрифирменной политики, как амортизация основных средств и нематериальных активов, расходы на ремонт, рекламу, «маркетинговые» исследования и многое другое, что способно заметно изменять отчетные характеристики хозяйственной деятельности.

В то же время следует отметить, что техника бухгалтерских махинаций имеет свои определенные ограничения. Даже при сохранении принципов «коммерческой неприкосновенности» внутрифирменной бухгалтерии, деятельность контрольных и регулирующих органов, рыночная служба анализа, происки конкурентов создают известные неудобства для международных корпораций. ТНК вынуждены считаться с тем, что оперируют в сложной системе рыночных связей и отношений с акционерами, поставщиками, покупателями, кредиторами.

В этих условиях, например, не всегда возможно использование с полной эффективностью трансфертных цен или инфляционной переоценки активов, нацеленных на раздувание издержек производства в одних частях корпорации и перекачивание прибылей и денежных фондов в другие. Однако в своей совокупности все управляемые «трудности и преимущества» ТНК дают им право на многочисленные «допуски» в проведении учетной политики. Так, незначительное, но хорошо продуманное изменение трансфертных цен и индексов переоценки элементов основного и оборотного капитала в колоссальных масштабах внутрифирменного капиталоборота и многомиллиардных активов может оказаться действенным фактором изменения прибылей и маскировки размеров контролируемой собственности.

Бухгалтерский учет блестяще справился с задачами внутрифирменного обеспечения, что в целом сводится к оперативной и своевременной подготовке для целей внутреннего управления аналитичной, развернутой, емкой, полной и одновременно объективной информации, независимо от организации, сферы и масштабов деятельности, а также отраслевой и географической диверсификации предприятия. Однако выход этой же информации на «внешний» рынок перевел проблемы отчетности с чисто технического на политический уровень. Неадекватность внутренней и внешней отчетности, прежде всего глобальных корпораций, — наиболее примечательная черта системы экономической информации мирового рынка. Процессы глобализации оказывают самое прямое воздействие на формирование этой системы, которое проходит крайне противоречиво, высвечивая новые и заостряя старые проблемы.

Степень насыщенности деловой информацией — показатель состояния и один из важнейших факторов функционирования

внутреннего рынка. В развитых странах Запада вначале стихийно, а впоследствии при активном вмешательстве государства сложились целые национальные информационные системы, призванные не только обслуживать, но и направлять и активизировать движение капиталов, товаров и услуг. Насколько организовано протекают процессы «экономической коммуникации», во многом зависят эффективность государственных мероприятий в хозяйственной области, создание и деятельность акционерных обществ, расширение и укрепление рыночных связей, концентрация и централизация производства и капитала.

Информационные системы, отражая своей организацией и инструментами исторические и экономические особенности развития своих стран, тем не менее в главном имеют много общего, например, параллельное существование и «уживаемость» официальной (государственной) и неофициальной, но в вполне легальной статистики.

В 60-е годы прошлого столетия на основе национальных информационных систем стала складываться международная система экономической информации, играющая весьма активную роль в развитии мирового рынка. В настоящее время эта система представляет собой сложное переплетение международных и национальных, официальных, правительственных и частных организаций.

Снабжением рынка всевозможными сведениями наряду со специальными правительственными учреждениями активно занимаются разного рода профессиональные союзы, частные исследовательские центры, консультационные фирмы и агентства, средства массовой информации. Финансируют соответствующие публикации и разработки и даже ведут свою статистику крупные промышленные корпорации и банки. При этом в целях большей «объективности» и «независимости» информации государство нередко берет на себя лишь первичную обработку и публикацию данных, а их интерпретацию и анализ — представители неофициальной статистики.

Оценивая в целом ситуацию с экономической информацией как в отдельных странах, так и на международном рынке, следует признать, что предприятие получает в свое распоряжение широкий круг данных, характеризующих внешние условия проведения операций: общую экономическую обстановку, фирменные струк-

туры рынка, налоговые требования, доступность внешнего финансирования, направления выгодных инвестиций, источники и цены необходимых элементов основного и оборотного капитала, возможности найма рабочей силы и т.д. Вся эта информация доходит до потребителя через многочисленные справочники и сборники, периодические и выходящие от случая к случаю исследования и обзоры, статьи и монографии, выступления комментаторов и аналитиков, списки крупнейших компаний и их индивидуальные финансовые отчеты. Только, например, деятельность ООН, Европейского Союза и ОЭСР в этом направлении оценивается многими десятками ежегодных изданий. В последние годы самым ярким проявлением международной системы экономической информации стал Интернет своими статистическими, финансовыми, биржевыми, аналитическими и многочисленными «фирменными» сайтами.

В составе рыночной экономической информации важная роль принадлежит данным бухгалтерского учета компаний и предприятий, на 70—80% формирующих банки национальной и международной статистики.

И на уровне предприятия, и на уровне рынка бухгалтерская отчетность, содержащая итоговые данные текущего учета, представляет собой единственную в своем роде, наиболее полную, «идеальную» характеристику компании через показатели размера, источники поступления и направлений вложения капитала (баланс), результаты кругооборота капитала и использования рабочей силы (отчет о прибылях и убытках).

Отчетность представляет большой интерес для государственных органов, акционеров, банков и прочих кредиторов, других компаний, являющихся партнерами по операциям, профсоюзов, наконец, для демократической общественности. Это в первую очередь относится к крупнейшим акционерным компаниям, от деятельности которых зависит не только положение важных отраслей национальной экономики, но и конъюнктура в стране в целом.

Государство по данным отчетности компаний не только оценивает налоговые возможности отдельных предприятий, но и, что самое главное, по совокупности этих данных разрабатывает основные направления своей социально-экономической политики.

С другой стороны, бухгалтерская отчетность в условиях стихии рынка и свободы предпринимательства играет очень важную

роль регулятора или прямо-таки «свахи», обеспечивающей установление основных форм рыночных связей. Так, для поиска и выбора партнеров, а затем и контроля их возможностей на рынках, кроме информации макроэкономической — статистики, выбрасываются и бухгалтерские показатели отдельных компаний, характеризующие их микроэкономическую структуру. Отношения типа «поставщик-покупатель», «кредитор-дебитор» или «собственник-объект капиталовложений» на уровне, например, средних и крупных предприятий устанавливаются с соблюдением чуть ли не ритуального обряда — представления или взаимного обмена отчетами о финансовом положении.

Публичный характер бухгалтерской отчетности, доступность и разнообразие экономической информации в целом не означают достижения какого-то высокого уровня «демократизации» современного рынка. Данное положение объективно является необходимым элементом того климата, в котором на практике реализуются основные принципы капиталистической экономики — саморегулирование рынка, свобода предпринимательства и конкуренция, самофинансирование, наконец, «естественный отбор» и «выживаемость» наиболее сильных и дееспособных предприятий.

На деле это означает, что крупнейшие корпорации получили в свое распоряжение эффективнейший инструмент управления экономикой. Развитая и объемная информация осуществляет необходимую техническую поддержку процессам концентрации и централизации капитала, всевозможным слияниям и поглощениям, экономической разведке и завоеванию новых территорий, контролю массы средних и мелких производителей. Нередко государственное регулирование, обходя меры прямого вмешательства, эффективно действует через информационные каналы, подталкивая частный сектор к соответствующим решениям. Наконец, пример ТНК наглядно показывает, на что способна мощная концентрация капитала, получившая возможность быстро ориентироваться в сложной производственно-финансовой обстановке как в отдельных странах, так и на мировой арене.

Это определяет все более активное вмешательство государства в развитых странах в вопросы отчетности компаний и его воздействие на формирование национальных систем учета и отчетности, которые следует рассматривать как важнейшую составную часть регулирования экономики.

В настоящее время большинство развитых стран имеет соответствующие акционерное или бухгалтерское законодательство, закрепляющее форму, содержание, порядок аудиторской проверки и представления публичной отчетности компаний.

Согласно этим законам, все акционерные компании (например, в Великобритании, Франции и Швеции) или только достигшие определенных размеров деятельности (США, Канада, ФРГ, Италия, Япония, Голландия) должны в течение нескольких месяцев текущего года в свободной (большинство стран) или предписываемой форме (только в США, Франции, ФРГ, Японии и Швеции) составлять отчетность, показывающую финансовое положение компании на 31 декабря отчетного года (баланс), годовые показатели доходов, расходов и прибыли (отчет о прибылях и убытках) и содержащую пояснения директората (доклад директората). Причем годовая отчетность только после проверки аудитора и с его отчетом (сертификатом) приобретает юридическую силу и может быть использована по назначению: представляется в государственные регулирующие и налоговые инстанции, фондовые биржи, рассылается акционерам и кредиторам, публикуется на страницах периодических изданий, в специальных бюллетенях и справочниках, выходит в виде отдельных «фирменных» изданий, появляется на сайтах Интернета.

К началу текущего века реальностью стал одновременно и важнейший результат и фактор развития мировой системы экономической информации — пестрота национальных бухгалтерских моделей постепенно сменилась явным доминированием двух основных — ГААП и МСФО. Под ГААП, как правило, подразумевается система учета и отчетности корпораций США, а МСФО — модель регулирования подготовки и представления финансовой отчетности компаний и предприятий многих других стран, в том числе и Европейского Союза. Практически это сводится к тому, что одна часть глобальных корпораций поликует отчеты по стандартам ГААП, а другая по МСФО, с соответствующими ссылками на конкретные правила и рекомендации. Отношения ГААП и МСФО заслуживают отдельного исследования, этому уже посвящено множество работ американских и европейских специалистов. В данном случае следует подчеркнуть главное — это отношения ближайших родственников — «матери» (ГААП) и «дочки» (МСФО), и их необходимо рассматривать как

одно из наиболее ярких проявлений процессов глобализации мирового рынка. Более современная и привычная для американских ТНК бухгалтерская модель в том числе и через механизмы разработки и распространения МСФО была внедрена в практику большинства компаний, которые обязаны публиковать свои отчеты. В практическом аспекте это означает, что отчетные показатели крупнейших компаний «технически» сопоставимы и могут быть объектом сравнительного анализа. Эта формальная «раздвоенность» проявляется и в деятельности крупнейших российских компаний: их отчеты публикуются по той модели, которая рекомендуется той или иной фондовой биржей (ньюйоркской, лондонской и т.п.).

Все отмеченное выше представляет фасадную сторону. Уже само место и значение экономической информации предполагают ее тесную причинную связь со всеми проблемами современного рынка. Действительно, на фоне органичного соединения новейших достижений научно-технического прогресса и бухгалтерских технологий для сбора и обработки колоссальных объемов данных особенно ярко высвечиваются заметные противоречия организации как национальных, так и мировых информационных систем.

Многое уже объясняет то, что глобальные корпорации являются не только основными потребителями, но и поставщиками экономической информации. Следовательно, и в этой области, отличающейся особой общественной значимостью, действуют все гласные и негласные законы и традиции товарного рынка, где хозяйственная информация рассматривается не только как объект прибыльной купли-продажи, но и спекуляции, подтасовок, крупных и мелких мошенничеств, ожесточенного соперничества и шпионажа. Обычным делом является появление различных аналитических публикаций и прогнозов с целью искусственного оживления конъюнктуры, привлечения или отпугивания капиталов, проведения биржевых игр на повышение или понижение.

Самое типичное и обыденное — злостные или вполне «законные», т.е. не выходящие за рамки рыночной этики, массовые манипуляции компаний своими бухгалтерскими годовыми отчетами, что не только сказывается на налоговых поступлениях в госбюджет, может ввести в заблуждение акционеров и партнеров, но и имеет значительно более серьезные последствия — искажение показателей национальной и международной статистики.

Последнее, например, давно уже стало одной из острейших проблем, связанных с деятельностью ТНК.

Широчайшая практика бухгалтерских махинаций и то, что они сходят с рук крупному капиталу (а порой даже служат критерием в оценке деловой ловкости менеджеров), не являются результатом применения каких-либо особенных бухгалтерских секретов или непостижимого мастерства бухгалтеров корпораций. Финансовые уловки корпораций давно уже известны, изучены и классифицированы.

Дело все в том, что в каждой развитой стране в той или иной степени специально создан и постоянно поддерживается особый климат для полного и, главное, безнаказанного раскрытия «талантов» большого бизнеса. И это есть результат хорошо продуманной и целенаправленной политики, в проведении которой бухгалтерскому учету отведена особая роль. Вот почему финансовые махинации, хорошо известные теоретически, очень трудно и редко распознаются в практике конкретных компаний.

Ради справедливости все же следует отметить, что время от времени то в одной, то в другой капиталистической стране проходят шумные процессы и начинаются разбирательства неблагоприятных действий и мошенничеств корпораций. Однако эти мероприятия преследуют весьма скромные цели — лишь немного осадить наиболее зарвавшихся «гениев финансовых уловок», уж слишком явно вылезавших за границы рыночной этики.

Безнаказанность финансово-производственных «маневров» монополий обусловлена тем, что защита государством составляющих основу рыночного хозяйства принципов частнокапиталистической собственности и свободы предпринимательства ставит определенные ограничения его вмешательству в область учета и отчетности. В данном случае действие этих принципов как раз-то и заключается в закреплении законом «коммерческой тайны» праве частных предприятий на собственность бухгалтерской информации, раскрытие которой, столь необходимое для нормального функционирования рынка, одновременно может означать и посягательство на незыблемые законы этого рынка.

Давно уже стали аксиомой всевозможные производственно-финансовые трюки ТНК. Часто уже само упоминание той или иной корпорации вызывает у общественности многих стран ассо-

циации с налоговой недобросовестностью, манипуляциями с ценами и заработной платой, лоббизмом, взятками и подкупом, не говоря уже о беспринципном вмешательстве в политические и социальные вопросы. Однако при всей очевидности неблагоприятных действий корпораций многие из них еще нуждаются в документальных доказательствах. В целом свято оберегаемая ТНК монополия на управление внутрифирменными информационными потоками наносит весьма ощутимый вред мерам регулирования экономики и в отдельных странах, и в масштабах мирового рынка. Несмотря на предпринимаемые меры по контролю за операциями ТНК, последние легко обходят эти препятствия во многом благодаря своему явному превосходству в информации.

Легкость, с которой глобальные корпорации могут скрывать или искажать информацию, необходимую для макроэкономического управления, создает определенный эффект неуправляемости, т.е. «административного кошмара», одинаково опасного как для развитых, так и развивающихся стран. Широко известные симптомы этого «кошмара» воплощаются прежде всего в том, что экономическая политика ориентируется на представляемые самими компаниями данные, надежность которых весьма сомнительна. В связи с этим, например, искажаются показатели промышленной статистики и особенно статистики прямых зарубежных инвестиций. Трансфертные поставки и расчеты (т.е. расчеты между материнской и дочерними компаниями) при всех прочих негативных последствиях фальсифицируют статистику внешней торговли и делают неправдоподобным платежный баланс. Своей отчетностью корпорации воздействуют на рынок ценных бумаг и состояние биржевых операций, усиливая спекулятивные тенденции и кризисное состояние хозяйства отдельных стран. Слабость информационной базы обуславливает многочисленные нарушения в проведении налоговой политики. Наконец, бесконтрольное со стороны государственных органов перемещение очень мобильных фондов в сотни миллиардов долларов, находящихся в распоряжении ТНК, под влиянием «фирменных» причин, рыночной стихии нарушает и создает угрозу государственной экономической политике.

В системе рыночных отношений информация рассматривается как объект купли-продажи, а операции с ней формируют свой сегмент товарного рынка. ТНК крайне выгодна сложившаяся на

международном рынке экономической информации ситуация, которая напоминает классическую рыночную установку — спрос намного превышает предложение, а продавец находится в гораздо более предпочтительном положении, нежели покупатель. Это является неотъемлемой частью того климата, в котором все притягательные для корпораций свойства международного предпринимательства (по сравнению с операциями в границах одного страны) достигают максимального эффекта.

Действительно, располагая многочисленными предприятиями в разных странах, ТНК имеют информационные отношения с правительствами этих стран практически только на национальной основе (т.е. ограничивая сообщения местным филиалом) и собственных отчетных данных. Таким образом, общая картина деятельности всей корпорации оказывается размытой и недоступной для большинства стран, являющихся объектами операций. Им приходится довольствоваться лишь «обрывками» информации, которые милостиво выделяют в их распоряжение чрез свои филиалы материнские компании.

Сохранение порожденной рыночной экономикой «коммерческой тайны» применительно к гигантам международного бизнеса, по размаху производственно-финансовых операций превосходящих многие развитые страны, никогда еще не выглядело большим анахронизмом. Тем не менее современные ТНК и в отдельных странах, и на мировом рынке с успехом пользуются старыми и новейшими, открытыми и замаскированными, национальными и международными разновидностями ее принципов. Так, анализ основных тенденций регулирования экспорта капитала показывает, что все предпринимаемые попытки, включая отдельные страны, специализированные международные организации или работу, проводимую в рамках ООН или Европейского Союза, так и не выходят за рамки основных установок «коммерческой тайны». Например, принимаемые в отношении отчетности правила не только в большинстве своем носят рекомендательный характер, но и открыто признают право компаний на производственные секреты.

Там же, где законы и правила призваны более строго регламентировать деятельность и информацию ТНК, в законодательстве появляются исключения из общих принципов, многочисленные «открытые» и «скрытые» лазейки и оговорки, позволяю-

щие обходить эти ограничения. Нередко новые правила являются лишь формальной уступкой требованиям общественности как средство успокоить общественное мнение.

Даже в тех случаях, которые можно причислить к успехам формирования мировой информационной системы, возникает еще больше вопросов, нежели ответов. Так, отмеченное выше образование единой рыночной модели финансовой отчетности «ГААП-МСФО» значительно повысило возможности контроля за операциями ТНК, но, с другой стороны, еще более резко усилило и возможности глобальных корпораций в разведке и дальнейшем подчинении себе мирового рынка. Примером этого может служить российская действительность. Отбрасывая в сторону политические факторы, следует особо подчеркнуть, что приобщением к западной бухгалтерской «культуре» и через международный аудит отчетность российских промышленных гигантов стала по многим параметрам прозрачной как для иностранных инвесторов, так и для конкурентов.

Важно также еще одно обстоятельство, характеризующее мировую модель финансовой отчетности. «ГААП-МСФО» в большей степени направлена на унификацию основных инвестиционных показателей компаний, и в меньшей — на раскрытие и детализацию налоговой, производственной и социальной информации. Единые отчетные стандарты крайне необходимы в настоящее время для активно развивающегося рынка слияний и поглощений. Качественно изменилось информационное обеспечение биржевой игры, которая приобрела в последние годы не только глобальные масштабы, но и совершенно новые возможности и инструменты. Например, глобальные корпорации активно соединяют в одном арсенале обширную внешнюю информацию и «инсайдерские» источники для эффективной саморекламы, выбора объектов поглощений, для тонкой, сложной и весьма масштабной игры на понижение или повышение как своей, так и чужой капитализации.

Отдельного и детального исследования заслуживает место аудита в мировой системе экономической информации. На национальном уровне в большинстве развитых стран аудиту отведено главное место в контроле качества публикуемой финансовой отчетности. Этот же статус «бухгалтерской службы рыночной безопасности» аудит сохранил и на международном уровне, но с теми

нюансами, которые вытекают из общих установок глобализации мирового рынка. Так, процессы концентрации и централизации, слияний и поглощений не обошли и аудиторские сферы. Еще 20–30 лет назад говорили о «большой восьмерке», в настоящее время крупнейшие мировые компании аудируются исключительно «большой четверкой». Между этой группой международных аудиторских фирм поделено и российское информационное пространство.

Международные аудиторские фирмы обладают колоссальным влиянием на мировом рынке, но их деятельность отнюдь не безупречна. Достаточно вспомнить корпорацию «Епгоп» и ее аудитора «Arthur Anderson». Качество аудита российских крупнейших компаний наводит на мысль о том, что международные аудиторы, пользуясь своим особым положением, активно продают не столько контрольные услуги, сколько право выхода на финансовые рынки. Перманентные отчетные и налоговые проблемы российских нефтяных, торговых и промышленных гигантов во многом это подтверждают.

Примечательно и расширение «сервисных» служб мировой информационной системы. Помимо аудита и Интернета в их число вошел и «оценщик». Все возрастающая роль фирм-оценщиков в подготовке финансовой отчетности обусловлена тем местом, которое занимают основные средства в составе капитала компаний и предприятий. Инфляция, моральный износ, конъюнктурные факторы оказывают серьезное воздействие на отчетные показатели и требуют регулярной корректировки балансовой стоимости элементов основных средств в сторону их рыночной оценки, которую и выполняют профессиональные фирмы. В тоже время деятельность этих фирм не получила пока должного освещения и статуса. Нуждаются в соответствующей унификации методологии, процедуры и различные аспекты отношений корпораций и их «оценщиков».

Положение с финансовой отчетностью самих крупнейших аудиторских фирм наглядно демонстрирует одну очень важную особенность международной системы экономической информации. Так, с одной стороны, резко возросшие потоки корпоративной информации и их доступность, а, с другой, сознательное сохранение в каждой сфере хозяйственной деятельности обширных белых пятен.

Сегодня каждый может выйти на интернетсайт таких глобальных корпораций, как «WalMart» или «EххонMobil» и получить их годовые отчеты. Интернет значительно расширил возможности тех организаций, которые давно проявили себя в области обработки и публикации отчетной информации крупнейших компаний. Например, известный журнал «Fortune», многолетние публикации которого во многом повлияли на формирование представления о символической группе крупнейших мировых предприятий — «Global 500». Среди активных распространителей индивидуальной или групповой и обобщенной корпоративной отчетной информации через Интернет особо можно выделить компанию «WrightInvestors'Service» (банк данных 31 тыс. компаний из 55 стран), «Hoover'sOnline» (43 тыс. компаний) или «Dun&Bradstreet». Обширнейшую финансовую продукцию дает известнейший интернетсайт «YahooFinance».

К белым пятнам международной системы экономической информации следует отнести тот факт, что далеко не все предприятия, достигшие транснационального уровня, обязаны публиковать свои отчеты в развернутом виде. Это положение относится к частным предприятиям. Они тоже имеют свою интернетинформацию, их деятельность хорошо известна, однако объем и содержание финансовой информации совершенно не соответствуют тому положению, которое эти предприятия занимают на рынке. Статус «частного предприятия» имеют аудиторские фирмы и другие виды «сервисных» предприятий мирового рынка.

В анализе проблематики мировой информационной системы не следует забывать и о таком важном факторе ее развития: боязнь утечки информации является одной из главных причин и активной «воспитательной работы» со служащими ТНК, создания «культуры компании», формирования чувства «фирменного гражданства» и т.п. Не в последнюю очередь эта кадровая работа рассчитана на бухгалтерский аппарат, хорошо знакомый со всеми особенностями и деталями учетной политики корпораций. Закрепление за компанией высококвалифицированных бухгалтеров с помощью страха безработицы, высоких гонораров и морального воздействия — надежная гарантия как дальнейшего совершенствования учетных инструментов международных мошенничеств, так и сохранения тайн внутренней бухгалтерии.

Особенности регулирования системы экономической информации Японии

Вхождение России в рыночную экономику требует новых подходов к управлению происходящими в стране экономическими процессами в целом, а также к управлению каждым предприятием.

Научно-технический прогресс, постепенный переход к информационному обществу, созданию единого экономического пространства, вызванный глобализацией экономики, быстрым изменением внешней среды, появлением новых средств коммуникации, развитием информационных технологий, заставляет современные предприятия превращаться во все более сложные системы. Для обеспечения управляемости таких систем необходимы современные, новые методы, соответствующие сложности внешней и внутренней предприятий.

При этом необходимо подчеркнуть особую роль статистического и бухгалтерского учета, представляющих экономическую информацию как на макро-, так и на микроуровне.

Статистический и бухгалтерский учет выполняют одни и те же функции в управлении — информационную и контрольную. Они взаимно дополняют друг друга, нередко совместно используя одну и ту же информацию. Многие формы статистической и бухгалтерской отчетности составляются совместно работниками экономических и бухгалтерских служб предприятий (отчеты по себестоимости продукции, по труду и его оплате, объему производства продукции и т.д.).

Все вышеизложенное говорит об огромной роли информации, являющейся особым продуктом, товаром, пользующимся постоянным и высоки спросом в эффективном управлении предприятием в условиях рыночной экономики, которая представляет собой процесс координации и регулирования его деятельности для достижения поставленной цели. Управление невозможно без информации, она является «горючим», без которого управление не работает, теряет свою силу при решении задач.

Сосредоточение информационных потоков в бухгалтерии, которая в настоящее время является единственным поставщиком документального обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании имущества и ресурсов организации, о хозяйственных процессах и результатах деятельности, о долговых обязательствах, расчетах и претензиях, закономерно приводит к тому, что здесь отражается полный спектр финансово-экономических функций предприятия.

Процесс реформирования системы отечественного учета, происходящий в последние годы в России, совпал по времени с новой информационной революцией, происходящей в промышленно-развитых странах мира и связанной, в первую очередь, с изменением сущности экономической информации, роли хозяйствующих субъектов в обществе.

Все это дает возможность системе российского учета произвести его переориентацию на создание действительно ценной для пользователей информации. При этом необходимо учитывать опыт зарубежных стран по формированию и регулированию систем экономической информации.

Принимая во внимание все вышеизложенное, рассмотрим особенности организации регулирования системы статистического, бухгалтерского учета и финансовой отчетности на примере одной из наиболее развитых стран мира — Японии, где как и в России, в настоящее время проходят процессы реформирования системы учета. Сначала остановимся на регулировании государственной системы статистического учета и отчетности, предоставляющей информацию о состоянии экономики страны в целом, что позволяет прогнозировать социально-экономическое развитие общества в долгосрочном плане.

Использование данных финансовой отчетности в целях статистического наблюдения в Японии регламентируется теми же законами, что и в бухгалтерском учете (об этом будет сказано выше), в соответствии с которыми корпорации обязаны предоставлять отчеты о своей деятельности в установленные сроки на полугодовой и годовой основе. Данные о финансовой деятельности используются Министерством финансов Японии для ведения общего статистического наблюдения за деятельностью корпораций и опубликования в дальнейшем сводных показателей, опре-

деляющих активы, финансовые объемы заимствований и продаж, ценные бумаги и другие показатели по отраслям народного хозяйства. При этом данная информация в соответствии с инструкцией должна аккумулироваться путем анкетирования компаний-респондентов через Интернет.

В 2001 г. в соответствии с Законом «О ценных бумагах и биржах» Агентством финансовых услуг была создана электронная база данных со свободным доступом «EDINET», являющаяся сетью электронной финансовой отчетности для потенциальных инвесторов, которая широко используется в статистическом учете.

Рассмотрим организацию и деятельность государственной системы статистического учета и отчетности Японии.

Статистическая система Японии по своим организационным принципам относится к децентрализованной модели учета. Она включает в себя специализированные статистические органы и службы министерств и ведомств и в соответствии с государственным устройством имеет трехуровневую структуру: национальный, префектуральный и муниципальный уровни.

Учитывая децентрализованный характер статистической системы, координация деятельности в данной области возлагается на Министерство административного управления, внутренних дел, почт и телекоммуникаций в лице Бюро статистики. В него входят Департамент статистических стандартов и Департамент статистических исследований, осуществляющие сбор, агрегирование и опубликование базовой информации по 14 ведущим статистическим группам. Затем статистическая работа ведется статистическими службами — департаментами, отделами, региональными представительствами — Канцелярии Премьер-министра, других министерств и ведомств.

Например, Институт экономических и социальных исследований при канцелярии премьер-министра проводит опросы потребительского поведения, ведет расчет ВВП; отдел законодательно-судебной системы при Министерстве юстиции готовит статистические данные о регистрации предприятий; Бюро статистики проводит перепись населения, статистические обследования промышленных объектов; Институт фискальной и монетарной политики при Министерстве финансов ведет расчет финансовых показателей хозяйственной деятельности компаний по отраслям промышленности, Департамент исследований и стати-

стики Министерства экономики, торговли и промышленности ведет обследование деятельности предприятий промышленности и торговли, осуществляет расчет индексов промышленных производств и т.д.

Большую роль в системе учета и статистики занимает специализированный Совет по статистике, являющийся консультационным органом по государственным статистическим программам. При Совете создано семь рабочих групп, в том числе: по населению и трудовым ресурсам; по сельскому, лесному и рыбному хозяйствам; по добывающей, перерабатывающей и строительной отраслям; по транспорту; по предприятиям; по вопросам качества жизни населения и общества; по вопросам статистических классификаций.

Совет по статистике рассматривает и изучает запросы, поступающие от министерств относительно координации статистической работы различных государственных органов, проведения новых обследований, составления классификаций. Разработанный Советом в 1995 г. десятилетний план развития государственных органов представил основные принципы и направления развития статистической системы, а именно: помощь местным органам власти в проведении обследований и углубление использования их результатов, корректировка обследований для отражения текущих изменений, происходящих в обществе и экономике, активизация международного сотрудничества в данной области.

Деятельность статистических органов Японии регламентируется двумя основными законодательными актами: Законом «О статистике» и Законом «О координации статистической отчетности».

Закон о статистике был принят в 1947 г и является базовым законом, регулирующим статистическую деятельность организаций. Закон устанавливает, что уполномоченным органам по вопросам статистики является Министерство административного управления, внутренних дел, почт и телекоммуникаций. Все органы государственной власти должны уведомлять министра о проведении статистических обследований. Согласно Закону, статистические данные делятся на «утвержденные» и «уведомительные».

Учреждения, которые собираются проводить «утвержденные» обследования, должны представить план их проведения компе-

тентному министру и получить его одобрение. Лица, отвечающие за сбор «утвержденных» статистических данных, обязаны обеспечить их конфиденциальность. В случае разглашения данных применяются меры административной и уголовной ответственности. Если центральные и местные органы власти собираются проводить обследования, не относящиеся к разряду «утвержденных», то они обязаны уведомить об этом министерство для избежания дублирования и повышения достоверности данных. Это требование относится и к обследованиям, осуществляемым Торгово-промышленной палатой Японии, хотя она и не является государственным органом.

Закон «О координации статистической отчетности» действует с 1952 г. Целью данного Закона, в отличие от Закона «О статистике», является уменьшение респондентской нагрузки на граждан и повышение эффективности государственного статистического учета. Закон не регламентирует порядок проведения «утвержденных» статистических обследований.

В соответствии с Законом, при проведении обследования 10 и более физических или юридических лиц государственными органами, органами местных властей, частными предприятиями необходимо получение разрешения компетентного министра. В том случае, если предварительное разрешение не получено, министр имеет право дать указание о приостановлении или изменении обследования.

Япония является одной из ведущих стран в мире, где широко используются информационные технологии, как в процессе сбора, обработки, так и публикации данных. В настоящее время (с 2001 г.) в стране действует государственная программа «Электронная Япония» («e-Japan»). В результате реализации этой программы в 2003 г. было введено в эксплуатацию «электронное правительство» («e-government»), которое представляет собой комплексную информационно-компьютерную систему документооборота. Система основана на новейших информационно-телекоммуникационных технологиях, охватывает все уровни государственной и исполнительной власти, обеспечивает единую информационную среду для функционирования государственных органов, общественных организаций, финансовой, правовой и экономической системы.

В соответствии с японским законодательством, органы, ответственные за проведение статистических обследований, должны публиковать полученные результаты в кратчайшие сроки на страницах Интернет-сайтов. Основным электронным порталом является сайт Бюро статистики, где помещаются новейшие статистические данные, информация об изменениях в государственной статистической политике, общая информация о японской системе статистики, как на японском, так и на английском языках.

Вопросы международного сотрудничества Японии с другими странами в области статистики входят в компетенцию Департамента статистических стандартов при Бюро статистики, который осуществляет координацию деятельности японских ведомств в данной области, а также предоставляет информацию по запросам различных стран и международных организаций.

Одной из основных задач Бюро статистики является формирование данных, приближенных к международному стандарту отраслевого классификатора. Это связано с ростом постоянной необходимости предоставления информации по установленным формам международных экономических организаций, а также подготовки данных, сопоставимых со статистическими показателями других стран.

Япония является членом статистической комиссии при ООН, статистических комитетов других международных и региональных комитетов. В настоящее время Япония участвует в проводимой ООН программе международных сопоставлений, в рамках которой осуществляется совместная оценка ВВП различных стран, исходя из паритета покупательной способности на основе данных о ценах и различных групп расходов.

Основным поставщиком информации для статистического учета являются бухгалтерские данные, которые преобразуются в элементы бухгалтерской отчетности путем их группировки и систематизации.

Таким образом важнейшим элементом системы экономической информации Японии является бухгалтерский учет.

Сложившаяся в послевоенный период в Японии система бухгалтерского учета и ее специфика в течение длительного времени определялась двумя основными факторами: ориентацией бизнеса на крупный банковский капитал и соответствием требованиям

налоговых органов. Привлечение инвестиций осуществлялось с непосредственным участием банков, и потому финансовая отчетность компаний предназначалась в первую очередь для кредитных институтов и была направлена на их защиту. Для данной бухгалтерской практики характерными являются некоторые особенности, в частности, консерватизм в оценке активов, определение завышенной оценки кредиторской задолженности, позволяющей в случае финансовых осложнений обеспечить своему банку некоторую свободу действий в выполнении обязательств, уменьшении дивидендных выплат акционерам и т.п. Такой подход свойственен континентальной модели учета (Германия, Франция, Швейцария, Бельгия, Италия).

В дальнейшем расширение финансового рынка Японии, активное развитие акционерной формы владения капиталом существенно усилило важность бухгалтерской отчетности как источника информации для инвесторов и кредиторов. Первоочередными критериями при составлении отчетности здесь выступают полезность отчетных данных для принятия решений, их достоверность и беспристрастность. Данный подход присущ англо-американской модели учета (США, Великобритания, Канада, Австралия).

Значительное влияние на формирование отчетности и порядок ее составления в Японии оказывают государственные органы, сложившаяся к настоящему времени законодательная база регулирования, которая совершенствуется на протяжении всего послевоенного периода. Однако существенные изменения происходят в последнее десятилетие в связи с усилением роли профессиональных бухгалтерских организаций в формировании стандартов учета и отчетности.

Основным законодательным актом Японии в области предпринимательской деятельности, регулирующим систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности, является Закон «О корпорациях» (The Corporation Law Of Japan), введенный в действие с 1 мая 2006 г. Это абсолютно новый документ, созданный на основе реорганизации Торгового кодекса, действующего с 1890 г., и ряда соответствующих законов. Закон «О корпорациях» выделяет несколько основных типов предприятий (частные предприятия, партнерство, акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью), отличающихся количеством владель-

цев капитала, их правами и обязанностями, а также финансовыми возможностями. Закон определяет необходимость подготовки компаниями ежегодных отчетов о своей деятельности, которые представляются на рассмотрение ежегодного собрания акционеров. В состав годового отчета включаются следующие формы отчетности: баланс компании, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях чистых активов, пояснительная записка. Крупные компании, капитализация которых составляет 500 млн иен, а обязательства — 20 млн иен, должны также подготовить консолидированный баланс и отчет о прибылях и убытках, а также пройти аудиторскую проверку как органами внутреннего аудита компании, так и независимыми аудиторами¹. Баланс компании и отчет о прибылях и убытках должны быть опубликованы в газетах или помещены на web-сайты. Закон вносит существенные дополнения по расширению прав акционеров и полномочий внутренних аудиторов.

Вторым основополагающим нормативным документом, регулирующим вопросы бухгалтерского учета, является Закон «О ценных бумагах и биржах» от 1947 г. (Securities and Exchange Law), который обязывает все компании, выпустившие ценные бумаги, предоставлять более подробные по сравнению с отчетностью в соответствии с Законом «О корпорациях» годовые и полугодовые отчеты в Правительство, а также их копии — бирже, на которой котируются ценные бумаги компании. Кроме баланса, отчета о прибылях и убытках, Закон требует предоставления отчета о движении денежных средств. В Законе соответственно прописано необходимое содержание данных отчетов, а также отчетов, подаваемых при регистрации ценных бумаг.

Японские компании обязаны составлять отчетность для предоставления в финансовые органы и биржи страны только по внутренним стандартам. Допускается также подготовка компаниями дополнительной отчетности в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в странах, где размещаются выпуски их ценных бумаг. Иностранные компании могут подготавливать отчетность в соответствии с МСФО при условии, что данные

¹ Corporate Disclosure In Japan. The Japanese Institute Of Ceptified Public Accountants (5-th edition), 2006, p. 7.

стандарты признаны и используются в стране происхождения данной компании.

Закон «О налоге на прибыль корпораций» от 1965 г. (the Corporate Income Tax Law) прописывает способы расчета налогооблагаемой прибыли, а также устанавливает необходимость ведения бухгалтерского учета доходов и расходов компании.

Важную роль играет Закон «О дипломированных общественных бухгалтерях» (Certified Public Accountants Law), принятый в 1948 г, последние изменения и дополнения к нему были сделаны в 2004 г. Закон устанавливает жесткие требования для бухгалтеров в виде прохождения специального трехгодичного курса обучения и тестирований, работы в практических организациях в течение двух лет в качестве бухгалтера, а также устанавливает из независимость. В 2005 г. в Японии насчитывалось 16 245 дипломированных бухгалтеров (в США — 300 000) и 162 аудиторские фирмы, предоставляющие свои услуги компаниям, которые обязаны в соответствии с Законом «О ценных бумагах и биржах» проходить проверку независимых аудиторов².

Большое значение в развитии и совершенствовании финансового учета и отчетности в Японии имеют национальные бухгалтерские стандарты — общепринятые принципы бухгалтерского учета (Japanese GAAP), которые обеспечивают единообразие и достоверность информации финансового учета (термины «стандарты» и «принципы» здесь являются взаимозаменяемыми). Более подробная информация о японских общепринятых стандартах бухгалтерского учета будет представлена ниже.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляет Агентство финансовых услуг (Financial Services Agency). Созданное первоначально в рамках Комиссии по финансовому возрождению в 2001 г., Агентство в результате реформирования системы государственного регулирования в финансовой сфере было реорганизовано в самостоятельное правительственное ведомство, подчиняющееся непосредственно канцелярии премьер-министра.

Основными функциями Агентства финансовых услуг являются: — планирование и выработка политики в отношении развития финансовой системы страны;

² Corporate Disclosure in Japan, 2006, p. 10.

- инспекция и надзор за деятельностью банков, компаний, занимающихся операциями с ценными бумагами, страховых компаний и других финансовых компаний, занимающихся операциями с ценными бумагами, страховых компаний и других финансовых компаний частного сектора;
- определение правил торговли ценными бумагами (рынки ценных бумаг и рынки «финансовых» фьючерсов);
- участие в подготовке стандартов бухгалтерской отчетности, а также планирование и выработка политики в отношении финансовой деятельности корпораций;
- надзор за дипломированными общественными бухгалтерами и аудиторскими фирмами;
- надзор за соответствием правил, применяемых на рынках ценных бумаг;
- участие в проводимых международными организациями мероприятиях по финансовой проблематике, а также в двусторонних и многосторонних переговорах для достижения координированной международной политики в отношении финансового сектора.

Ранее уже упоминалось, что в 2001 г., в соответствии с Законом «О ценных бумагах и биржах», Агентством финансовых услуг была создана электронная база данных со свободным доступом «EDINET» с целью повышения эффективности операций на рынке ценных бумаг за счет электронизации процессов выпуска и публикации установленной законодательством отчетности и сокращения тем самым данных процедур для компаний, а также ускорения и упрощения доступа инвесторов к данной отчетности. Введение данной системы снимает необходимость посещения компаниями местных отделений Министерства финансов, а также значительно снижает расходы на распечатку данных отчетов. Для осуществления доступа к электронной системе формирования финансовых отчетов компаний при отделениях Министерства финансов были созданы специальные компьютерные комнаты. В случае использования данной системы для публикации электронной отчетности, компаниям необходимо пройти специальную регистрацию.

Важную роль в разработке правил и стандартов бухгалтерской и аудиторской деятельности в Японии играет Институт дипломированных общественных бухгалтеров (The Japanese Institute of

Certified Public Accountants), который является саморегулируемой профессиональной организацией (создан в 1949 г.).

Основными функциями данной организации являются:

- выработка рекомендаций по применению ГААР Японии;
- публикация отраслевых инструкций по учету, которые представляют собой специфические инструкции для отдельных отраслей и сфер экономики;
- контроль качества бухгалтерских услуг;
- подготовка программ по обучению и улучшению навыков бухгалтеров;
- составление программ квалификационных экзаменов и присвоение степени дипломированного бухгалтера;
- руководство и координация деятельности по проблемам аудита. В 1992 г. в состав института входит комитет по аудиторским стандартам, который является основным разработчиком аудиторских стандартов, регулирующих практику аудита, профессиональную этику (последние изменения в Кодексе этики произошли в 2000 г.). Директивы по аудиторским стандартам раскрывают разные аспекты аудиторской работы: планирование и проведение аудиторских проверок, подготовка аудиторского отчета, использование выборочных обследований в процессе проведения аудиторской проверки, поведение аудитора в случае выявления неточностей и недостоверных сведений в отчетности и т.п.;
- участие в работе Совета по стандартам бухгалтерского учета Японии;
- взаимодействие с международными организациями в области бухгалтерского учета и аудита;
- публикация специализированных изданий.

Дипломированные бухгалтеры, изъявляющие желание работать по специальности, должны становиться членами Японского института дипломированных общественных бухгалтеров, это же относится и к иностранным специалистам, которым необходимо сдать соответствующий экзамен.

Начиная с 1996 г. учитывая происходящие в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности процессы глобализации и международной гармонизации, в Японии стали активно пересматриваться уже действующие стандарты финансового учета и создаваться новые с целью сближения национальных стандар-

тов с международными и общепринятыми стандартами бухгалтерского учета США.

В 2001 г. десятью ведущими экономическими организациями (Японский институт дипломированных общественных бухгалтеров, Японская федерация частного предпринимательства, Японская ассоциация банкиров, Японская торгово-промышленная палата, Токийская фондовая биржа, Японская ассоциация дилеров ценных бумаг, Ассоциация японских аналитиков ценных бумаг и т.д.) были созданы независимые негосударственные организации — Организация стандартов финансовой отчетности (Financial Accounting Standards Foundation) и Японский совет по стандартам бухгалтерского учета (Accounting Standards Board of Japan) при этой Организации для достижения конвергенции бухгалтерских стандартов, разработки новых стандартов и рекомендаций по их применению.

Основными принципами работы Японского совета по стандартам бухгалтерского учета являются:

- нейтральность. Члены Совета назначаются Организацией стандартов финансовой отчетности и являются представителями компаний, составляющих отчетность, пользователей отчетности, аудиторских компаний, научной общественности и т.д.;
- прозрачность. Для соблюдения данного принципа на заседания Совета допускаются наблюдатели, протоколы заседаний публикуются;
- независимость. Совет — полностью независимая организация. Являясь полностью самостоятельным подразделением Организации по стандартам финансовой отчетности, Совет выполняет весь комплекс функций, связанных с разработкой стандартов. Членам Совета запрещается занимать какие-либо другие должности.

Основными задачами Совета по стандартам бухгалтерского учета являются:

- разработка стандартов финансового учета, составляющих основу системы общепринятых принципов бухгалтерского учета в Японии;
- организация научных исследований, оказывающих содействие процессу стандартизации;

- изучение финансовой отчетности корпораций и выработка рекомендаций по ее составлению и представлению;
- содействие повышению качества стандартов бухгалтерского учета и повышению степени их соответствия международным стандартам.

Проводимое с помощью вышеперечисленных организаций регулирование системы бухгалтерского учета в Японии сопровождалось изменением старых и введением новых стандартов финансовой отчетности, в т.ч. связанных с составлением консолидированной отчетности (1975, 1997 гг.), осуществлением операций с иностранной валютой (1979, 1995 гг.), раскрытием операций и предоставлением информации по рыночной стоимости ценных бумаг (1998 г.), производными финансовыми инструментами, обеспечением активов (2002 г.), объединением компаний (2003 г.) и др.

Японская система бухгалтерского учета и финансовой отчетности находится на стадии реформирования в сторону приближения японских стандартов к стандартам США, ЕС и Международным стандартам финансовой отчетности. В январе 2005 г. Совет по стандартам бухгалтерского учета Японии совместно с Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (создан в 1973 г. решением Международного конгресса бухгалтеров) запустили крупный проект по сближению японских стандартов финансовой отчетности с международными. Было достигнуто соглашение по унификации стандартов в следующих областях:

- оценка материально-производственных запасов (International Accounting Standard (IAS 2));
- сегментная отчетность (IAS 14);
- раскрытие информации о связанных сторонах (IAS 24);
- унификация учетной политики в отношении иностранных дочерних компаний (IAS 27);
- инвестиционная собственность (IAS 40);
- договоры подряда (IAS 11);
- раскрытие информации о финансовых инструментах по справедливой стоимости (IAS 32).

По мнению Японской федерации частного предпринимательства, благодаря большому количеству изменений в этих об-

ластях японские стандарты за последние несколько лет приблизились к уровню стандартов ведущих промышленно развитых стран.

Однако необходимо отметить, что процесс перехода Японии на МСФО проходит сложно, с целым рядом трудностей, носит весьма противоречивый характер, поскольку японская сторона считает, что гармонизация финансовых стандартов может осуществляться после длительного периода выработки консенсуса между всеми участниками рынка в Японии и не в обязательной мере должна затрагивать все его основные сегменты. В этой связи в опубликованном в 2002 г. докладе «GAAP-2002: конвергенция», подготовленном ведущими аудиторскими Компаниями (Pricewaterhouse Coopers, Deloitte Touche Thomatsu, KPMG, Ernst and Young и т.д.), Япония вместе с Исландией и Саудовской Аравией была указана как страна, не имеющая намерения вводить МСФО, что вызвало резкую ответную реакцию Японского совета по стандартам бухгалтерского учета.

В свою очередь японская сторона в лице Японской федерации частного предпринимательства и других ведущих организаций выступает в последнее время с критическими замечаниями в адрес Комитета по международным стандартам финансовой отчетности и выдвигает предложения по улучшению работы данной организации, в том числе путем усиления координации деятельности с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (International Organization of Securities Commissions), создания специальной структуры по обобщению опыта деятельности ведущих государственных и международных организаций по вопросам финансовой отчетности компаний. Японская сторона настаивает также на более широком участии азиатских и других стран в выработке более объективных подходов к МСФО.

Как уже было отмечено ранее, в настоящее время по большинству позиций МСФО Япония находится в стадии рассмотрения гармонизации японских и международных стандартов, вопросы их использования в официальной статистике изучаются недостаточно глубоко.

Тем не менее, происходящий процесс постепенного пересмотра японских стандартов в сторону их сближения с МСФО оказывает определенное влияние на систему национальной ста-

тистики, поскольку ввод новых стандартов в финансовой отчетности обуславливает также появление новых аналогичных категорий для статистических обследований. Так, после введения нового стандарта финансовой отчетности для предприятий в статистическом обследовании деятельности компаний по отраслям промышленности, проводимом Институтом фискальной и монетарной политики при Министерстве финансов, были выделены также и новые статистические группы для сбора информации.

Стандарты финансовой отчетности: единые правила игры для всех

Унификация финансовой отчетности компаний и предприятий по-прежнему остается одним из важнейших направлений интеграционных процессов мирового рынка. Внешне общее состояние этой проблематики характеризуется отношениями двух моделей финансовой отчетности — ОПБУ США (US GAAP)¹ и МСФО (IFRS)², являющихся результатом работы по унификации европейских и других национальных систем бухгалтерского учета. Автор не ставит своей целью глубокий и детальный анализ всей, в том числе и политической, подоплеку этих отношений. В данном случае определенный интерес представляет сам механизм глобальной унификации финансовой отчетности, сформированный и работающий не без активного влияния и участия как методологии, так и методики подготовки и представления отчетности американских корпораций.

Мотором этого механизма считается КМСФО (IASB)³, международная неправительственная профессиональная организация, деятельность которой наиболее полно представляет мировое сообщество бухгалтеров, аудиторов и инвестбанков. Хотелось бы остановиться на ее роли в унификации стандартов финансовой отчетности. В соответствии с результатами исследования, совместно проведенного крупнейшими мировыми аудиторскими фирмами (БДО, Делойт Туш Томатсу, Эрнст энд Янг, Гранд Торнтон и Прайс-УотерхаусКуперс)⁴, 90% из 59 стран, бывших предметом исследования, либо планируют принять МСФО в качестве национальных стандартов, либо собираются видоизменить уже существующие

© Фомин А.Б.

¹ Общепринятые стандарты бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles).

² Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards).

³ Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee).

⁴ Источник: www.pwc.com

стандарты в сторону их унификации с международными. Для этих стран существует три сценария дальнейших действий:

- Заменить существующие в стране национальные стандарты МСФО, дополнив их лишь в тех областях, которые, в силу национальных особенностей, не являются типичными на международном уровне и потому не регулируются МСФО.
- Включать МСФО в систему национального регулирования поэтапно, принимая один стандарт за другим.
- Трансформировать систему национальных стандартов таким образом, чтобы постепенно она стала соответствовать МСФО. Забегая вперед, хотелось бы отметить, что именно этот путь и выбрала для себя Россия.

С точки зрения признания МСФО на международном уровне, хотелось бы отметить следующие ключевые моменты:

- Европарламент и Европейский совет министров издали документ, согласно которому все компании стран-участниц ЕС, чьи ценные бумаги котируются на бирже, обязаны с 2005 года готовить консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО⁵.
- Совет по финансовой отчетности (СФО) Австралии формально утвердил переход части австралийских компаний на составление отчетности в формате МСФО с 1 января 2005 года.
- За решением МОКЦБ (IOSCO)⁶ рекомендовать своим организациям-членам опираться на МСФО при трансграничных операциях с ценными бумагами последовало два решения национальных регулирующих органов: канадские органы надзора за рынком ценных бумаг предложили на всеобщее обсуждение проект решения, в соответствии с которым зарубежные компании, выходящие на канадский рынок капитала, могут предоставлять отчетность по МСФО без сопоставимых данных, рассчитанных по канадским стандартам. Федеральная комиссия по ценным бумагам Российской Федерации объявила о поэтапном плане перевода на МСФО консолидированной отчетности компаний, чьи ценные бумаги котируются на

⁵ Источник: www.europa.eu

⁶ Международная организация комиссий по ценным бумагам (International Organisation of Securities Commissions), источник: www.iosco.org

бирже, а также профессиональных участников фондового рынка.

- Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам финансовой отчетности, созданная ЮНКТАД, рассматривает на своих заседаниях результаты работы КМСФО как основные документы по унификации международных стандартов финансовой отчетности.

В сложившейся ситуации не может не вызывать интереса позиция США. Так, официальные отношения представителей ОПБУ США и МСФО декларируют стремление разработать совместный документ, объединяющий лучшие черты как МСФО, так и американских стандартов отчетности.

Первым шагом в этом направлении стал меморандум о взаимопонимании, подписанный между КМСФО и ФКСО (FASB)⁷ в октябре 2002 года. Этот документ зафиксировал намерения обеих сторон разработать высококачественные стандарты финансовой отчетности, которые могут быть использованы как внутри страны, так и в трансграничных операциях.

Стороны согласовали следующую программу действий:

- Проведен краткосрочный проект по анализу и устранению отдельных расхождений между МСФО и национальными стандартами отчетности США. Этот анализ различий был подготовлен и опубликован, более того, на регулярной основе публикуются его обновленные версии.
- Принципиальные различия, которые не удается преодолеть в текущем режиме, должны быть включены в специальную программу по унификации МСФО и стандартов США.
- Работа по совместной разработке проектов стандартов, которая ведется в настоящее время, должна быть продолжена и в будущем.
- Контакты между исполнительными органами обеих организаций должны стать более интенсивными.

Заслуживает внимания также и позиция Комиссии по ценным бумагам и биржам США (КЦББ)⁸. Комиссия заявила о своей

⁷ Федеральная комиссия по стандартам отчетности (Federal Accounting Standards Board). Источник: www.fasb.org

⁸ Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission).

поддержке проекта унификации основных мировых систем регулирования финансовой отчетности, однако подчеркнула необходимость разработки сбалансированного подхода, объединяющего детальные предписания, типичные для американской системы регулирования, и общие концепции, характерные для МСФО.

Итак, основным центром по унификации международных стандартов финансовой отчетности на сегодняшний день является КМСФО. Эта организация была создана в июне 1973 года под эгидой профессиональных бухгалтерских организаций девяти стран. Инициаторами создания были лорд Бенсон и Морпет, оба выходцы из Великобритании — именно это и стало причиной того, что штаб-квартира этой организации расположена в Лондоне.

Со временем КМСФО стал ведущей организацией в области унификации стандартов финансовой отчетности. Однако, несмотря на то, что разрабатываемые КМСФО стандарты принимались за образец все большим числом национальных регулирующих органов, ряд крупных компаний продолжал игнорировать МСФО. Такая ситуация сохранялась вплоть до второй половины 80-х годов XX в., когда КМСФО договорился о стратегическом сотрудничестве с МОКЦБ. Международная организация по регулированию биржевой деятельности нуждалась в пакете стандартов отчетности, который можно было бы включить в стандартное соглашение о допуске иностранных компаний на биржу. По замыслу МОКЦБ, национальные биржевые организации, входящие в эту структуру, должны были утвердить это соглашение.

Это сотрудничество продолжалось в течение целого ряда лет. Цель была достигнута лишь в 2000 году, когда на встрече в Сиднее МОКЦБ наконец назвала основной пакет МСФО базой для отчетности иностранных компаний, желающих получить доступ к котировкам на той или иной бирже. Хотя это решение и не было поддержано Комиссией по ценным бумагам и биржам США, на что надеялся КМСФО, оно, тем не менее, означало признание роли КМСФО как главной международной организацией в области разработки стандартов финансовой отчетности. Вслед за ним последовало решение Европейской комиссии принять МСФО в качестве обязательных стандартов для котирующихся на бирже европейских компаний. Еще до этого вышел ряд директив, в первую очередь четвертая и седьмая, которые по сути интегрировали

основные положения МСФО в систему европейского законодательства. Эти два события стали для мирового сообщества неоспоримым свидетельством лидерства КМСФО в своей области. Свои претензии на доминирование вынуждена была оставить и основной конкурент — ФКСО, и в 2002 году между ней и КМСФО был подписан меморандум о взаимопонимании.

Как уже говорилось выше, ведущая роль КМСФО в области разработки стандартов финансовой отчетности признана такими организациями, как МОКЦБ, ЮНКТАД и ЕС. Возникает вопрос о том, насколько МСФО на практике применяются котирующимися на бирже компаниями.

Данные, опубликованные в документах ЮНКТАД, свидетельствуют о том, уже к 2005 году 50 из 300 крупнейших европейских компаний полностью или частично перешли на МСФО. Однако после того как, согласно директивам регулирующих органов ЕС, отчетность всех котируемых на бирже компаний с 2005 года должна полностью соответствовать требованиям МСФО, число таких компаний существенно возросло.

Согласно данным ЮНКТАД, только две крупные канадские компании сообщили о том, что их отчетность составлена в соответствии с МСФО, однако в обоих случаях была проведена сверка с отчетностью составленной по канадским национальным стандартам. Такой результат означает значительный шаг назад по сравнению с серединой 80-х годов, когда более сотни канадских компаний опубликовали отчетность с сопоставимыми данными по МСФО. Это вызвано ужесточением требований КМСФО относительно канадских национальных стандартов, и проводить такую сверку стало все более затруднительно.

Аналогичная ситуация произошла и с США: в середине 80-х несколько крупных американских компаний (Exxon, General Electric, Johnson & Johnson) опубликовали отчетность, содержащую информацию как по стандартам США, так и по МСФО. Однако ввиду того, что эта работа требует значительных затрат, но не принесла ощутимых результатов, эти компании прекратили такую практику к концу 90-х годов.

Однако за последние годы расстановка сил существенно поменялась. Финансовые площадки США начали проигрывать конкурентную борьбу Европе, и, в первую очередь, Лондону. Вызвано это политикой самих США, направленной на ужесточение

финансового регулирования и предотвращение махинаций, основным элементом которой стал закон Сорбейнса-Оксли.

Этот нормативный акт охватывает несколько направлений и относится только к публичным компаниям. Так, КЦББ США, в соответствии с этим законом, создала ККОПК (РСАОВ)⁹, орган, который уполномочен регулировать и осуществлять надзор за качеством финансовой отчетности публичных компаний. Для практики регулирования финансовой отчетности и аудита США такой шаг был революционным, так как фактически передавал нормотворческую инициативу от саморегулирующихся профессиональных организаций к государственной структуре. Более того, эта структура уполномочена проверять качество работы аудиторских компаний, работающих с публичными клиентами. Так, аудиторская фирма не имеет права выпустить заключение по публичной компании, не зарегистрировавшись в ККОПК, который, в свою очередь, должен не реже одного раза в год проверять рабочие бумаги аудиторских фирм, которые выпустили заключения по отчетности более чем ста публичных компаний и не реже одного раза в три года — рабочие бумаги других зарегистрированных аудиторских фирм. На сегодняшний день ККОПК уже выпустил несколько стандартов, соблюдение которых обязательно при аудите публичных компаний.

Другим ужесточением деятельности аудиторов явились требования относительно независимости и оказания сопутствующих услуг. Фактически оказание сопутствующих услуг оказалось под запретом. Причиной тому послужило взаимодействие Артур Андерсен и Энрон, когда стоимость собственно аудиторских услуг составляла относительно небольшую часть сумм, которые клиент выплачивал аудитору.

Кроме того, были ужесточены требования к корпоративному управлению. Публичные компании обязаны формировать аудиторские комитеты, состоящие из независимых директоров, с тем чтобы осуществлять дополнительный надзор за деятельностью руководства компании и взаимодействовать с аудиторами.

И, наконец, частью акта Сорбейнса-Оксли стала секция 404. Это относительно небольшой раздел документа, который пред-

⁹ Комитет по контролю за отчетностью публичных компаний (Public Company Accounting Oversight Board).

писывает компаниям внедрить и задокументировать системы внутреннего контроля в компании, а аудиторов — выразить свое мнение как о самих системах, так и о том, насколько адекватно они были задокументированы. Однако это вылилось в колоссальный объем работы как для компаний, так и для аудиторов и в несколько раз подняло стоимость подготовки отчетности публичной компании по ОПБУ США. Документирование системы внутреннего контроля представляет собой крайне детальное описание бизнес-процессов и документооборота компании, которое впоследствии тестируется аудиторами.

Европейский Союз также работает над системой, которую можно было бы назвать кодексом корпоративного поведения, и стремится повысить качество корпоративного управления в европейских компаниях. Данная работа ведется в рамках ОЭСР (OECD)¹⁰, которая приняла модель Принципов корпоративного управления, рекомендуемую для компаний стран-участниц ОЭСР. Основное отличие от законодательства США в области стандартов корпоративного управления, о котором речь шла выше, заключается в том, что документ ОЭСР носит рекомендательный характер и не содержит каких-либо санкций за отказ от его применения. Хотя как Кодекс, так и закон Сорбейнса-Оксли направлены на защиту интересов акционеров, принятие кодекса имело гораздо меньший резонанс и практически не затронуло профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Что касается контроля за деятельностью аудиторов, то параллельно МСФО развивались также МСА (ISA)¹¹. Разработкой и принятием этих стандартов занимается МФБО (IFAC)¹², которая представляет собой профессиональное объединение национальных ассоциаций бухгалтеров и аудиторов. Полномочия этой организации намного уже, чем полномочия ККОПК в США. Так МФБО не имеет права проверять адекватность выданных аудиторских заключений или каким-либо иным образом напрямую воздействовать на работу аудиторских компаний. Хотя следует

¹⁰ Организация экономического сотрудничества и развития (Organisation for Economic Cooperation and Development).

¹¹ Международные стандарты аудита (International Standards of Audit).

¹² Международная федерация бухгалтерских организаций (International Federations of Accounting Committees).

отметить, что некоторые из национальных организаций-членов МФБО и имеют такую возможность.

Таким образом, в рамках европейской системы подготовки финансовой информации публичная компания должна подготовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО, аудиторское заключение должно быть выдано в соответствии с МСА, а система корпоративного управления (желательно, но не обязательно) должна соответствовать принципам Кодекса корпоративного управления ОЭСР. В США публичная компания должна готовить отчетность в соответствии с ОПБУ США, аудиторская проверка должна проводиться в соответствии с требованиями профессиональных организаций, существовавших до создания ККОПК и с требованиями ККОПК, а корпоративное управление должно строиться в соответствии с положениями закона Сорбейнса-Оксли. Причем несоблюдение этих требований может привести к запрету на торговлю ценными бумагами этой компании, что само по себе нанесет нарушителю серьезный финансовый урон. Если же нарушение произошло осознанно и в результате злоупотребления, то виновные лица могут подвергнуться уголовному преследованию.

Таким образом, по сравнению с США регулирование подготовки финансовой информации в Европе продолжает оставаться относительно либеральным, а подготовка и аудит отчетности более дешевым. Теоретически это должно компенсироваться более высоким качеством финансовой информации, но на сегодняшний день пользователи этой информации, то есть прежде всего инвесторы и их финансовые консультанты, не готовы платить деньги за неочевидное преимущество. Такая ситуация подтолкнула многие компании предпочесть Лондон Нью-Йорку и усилила позиции МСФО.

Что касается России, то стратегическое решение о конвергенции национальных стандартов с МСФО было принято давно, но сделано в этом направлении не так много. К основным отличиям между национальными стандартами и МСФО можно отнести отсутствие требования подготовки консолидированной отчетности, учет финансовых инструментов по исторической стоимости и общее тяготение к отражению транзакций скорее по форме, чем по содержанию, хотя это и противоречит официально задекларированным принципам подготовки отчетности.

В области сближения российских и международных стандартов аудита работа также ведется. Принимаются все новые стандарты, закрываются существующие пробелы и нестыковки. Существенным шагом вперед стало недавнее принятие Российской профессиональной организации бухгалтеров и аудиторов в МФБО, в результате чего у нашей страны появилась возможность влиять на процесс разработки и принятия МСА.

Похожая ситуация складывается и в области регулирования корпоративного управления. На государственном уровне была разработана модель кодекса корпоративного управления, однако на практике, хотя ее внедрение где-то и контролируется, фактическое соблюдение компаниями заложенных в ней принципов часто оставляет желать лучшего. Однако по мере того как все большее число российских компаний проводят первичное размещение и становятся публичными, они сами осознают необходимость повышения собственной прозрачности для инвесторов и выстраивают действенную систему корпоративного управления, не дожидаясь подсказки сверху.

Таким образом, на глобальном уровне продолжается процесс разработки общемировых стандартов финансовой отчетности, основной тенденцией в котором является унификация МСФО и ОПБУ США. В то же время в нашей стране ведется работа по переходу от национальных стандартов к МСФО, направленная на упрощение доступа российских компаний на рынок капитала. Однако очевидно, что для того, чтобы не наносить ущерб конкурентоспособности национальных компаний на международном рынке капитала, этот процесс должен быть ускорен.

Проблемы перехода на МСФО на примере учета основных средств

Современная российская система бухгалтерского учета переживает интересный и непростой этап своего развития. Российская Федерация находится в процессе активного продвижения рыночных отношений, сближения правовых и экономических систем с ведущими странами мира, стандартизации многих областей хозяйственной деятельности, в том числе и бухгалтерского учета, в соответствии с требованиями мирового сообщества.

В 2004 году Министерством финансов России принята Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В соответствии с данным документом, изменение системы российского бухгалтерского учета ориентировано на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые являются одной из базовых наднациональных систем бухгалтерского, а точнее, финансового, учета, наряду со стандартами учета US GAAP, получившими также широкое распространение в мире.

Переход на МСФО представляется российским предприятиям болезненным и сложным этапом, сопряженным с многочисленными проблемами, связанными как с пониманием новых принципов, несвойственных нашему учету, так и с изучением незнакомой терминологии. На сегодняшний день все еще не существует законодательных норм, которые обязывали бы компании любых размеров и форм собственности (за исключением кредитных организаций) составлять отчетность по МСФО, хотя обсуждения соответствующего документа, а именно, закона «О консолидированной финансовой отчетности», продолжают уже несколько лет. Проект данного документа № 55792-4 был одобрен Государственной Думой РФ в 2005 году во втором чтении, и с тех пор никакого движения в направлении окончательного принятия закона практически не производится. В качестве одной из основных причин, тормозящих процедуру обеспечения законодательного регулирования, называется, как на правительственном уровне, так и в профессиональном

сообществе, отсутствие официального перевода текста МСФО, правообладателем которого является Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. Как представляется, указанная проблема важна, но далеко не единственная на пути принятия закона. Основным фактором, задерживающим распространение МСФО и их использование компаниями в учете, по-прежнему остается неготовность большинства российских предприятий к применению данных стандартов. Безусловно, ситуация с годами меняется к лучшему. На рынке появляется все больше специалистов в данной сфере, практиков, имеющих опыт трансформации отчетности, составленной по российским правилам, в отчетность по МСФО, проводится работа по сближению национальных стандартов с МСФО. Однако всего этого пока недостаточно для того, чтобы осуществить грамотный последовательный и максимально безболезненный по всем параметрам переход¹ на МСФО.

Несмотря на все сложности, многие крупные российские компании приняли решение составлять отчетность по МСФО, исходя из своих корпоративных целей и приоритетов (привлечение иностранных, преимущественно западноевропейских, инвесторов, размещение акций на мировых фондовой бирже, активное развитие внешнеэкономической деятельности). Таким компаниям в первую очередь приходится преодолевать все проблемы несоответствия двух систем учета.

Остановимся на проблеме учета основных средств, долгосрочных активов, доля которых в общем объеме активов, как правило, существенна. Рассмотрим лишь некоторые моменты учета, которые позволят понять концептуальную разницу в подходах в данной области.

Центральным положением всей философии МСФО является понятие справедливой стоимости², которое позволяет сформиро-

¹ Обращаем внимание на то, что слово «переход» в данном случае не предполагает замену национальных стандартов международными, а означает полноценное параллельное использование МСФО при составлении и представлении финансовой отчетности, то есть фактически на отчетную дату формируются две отчетности (здесь и далее прим. автора).

² Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами (Международные стандарты финансовой отчетности, ЗАО Аскери — АССА, 2006. — С. 163).

вать отчетность, максимально приближенную к текущим показателям на рынке с точки зрения оценки элементов финансовой отчетности. В отличие от западного учета, российский учет никогда не строился на подобных принципах. Так, фактически отраженная в бухгалтерском балансе стоимость основных средств редко соответствовала реальным оценкам на определенный момент времени, даже если при учете объекта применялась индексация его стоимости.

Учет основных средств по МСФО регулируется стандартом 16 «Основные средства», по российским же правилам — Положением по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств». В российское ПБУ в последние годы вносился ряд поправок³, направленных на сближение с МСФО 16, но в действительности они незначительно облегчили труд специалистов при трансформации, так как ключевые различия остались неизменными. Обозначим некоторые из них.

В российском учете, в отличие от МСФО, отсутствует выделение из общего объема основных средств инвестиционной собственности⁴ и биологических активов (то есть основных средств, используемых в сельском хозяйстве). В МСФО учет обеих позиций регулируется отдельными стандартами. Следует отметить также наличие стоимостного критерия в ПБУ 6/01, согласно которому основные средства стоимостью до 20 тысяч рублей могут включаться как в состав основных средств, так и быть частью материально-производственных запасов. В МСФО, предусматривающих универсальный подход, никаких стоимостных ограничений не имеется. Вытекающая отсюда трудность очевидна — при трансформации⁵ отчетности приходится проводить значительную работу по реклассификации статей бухгалтерского баланса.

³ Сейчас ПБУ 6/01 «Учет основных средств» действует в редакции с изменениями от 18.05.2002 № 45 н, от 12.12.2005 № 147 н, от 18.09.2006 № 116 н, от 27.11.2006 № 156 н.

⁴ Инвестиционная собственность — имущество, предназначенное для получения арендной платы и (или) доходов от прироста стоимости капитала (Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности. Методика трансформации российской отчетности, Омега-Л, 2006. — С. 537).

⁵ Речь идет о первом применении МСФО, когда производятся основные реклассифицирующие корректировки.

Существенными остаются отличия в последующей после первоначального признания оценке основных средств. Изначально в обеих системах учета объекты основных средств признаются по фактической стоимости приобретения (затратный механизм формирования себестоимости). Далее МСФО 16 предлагает на выбор две модели учета: по первоначальной (исторической) стоимости, либо по переоцененной. Казалось бы, данное положение близко к нашим нормативам, однако некоторые нюансы отдалают его. Так, оценка по исторической стоимости в нашем учете предполагает отражение объекта основных средств в балансе по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации, согласно МСФО, вычету подлежат также и накопленные убытки от обесценения. Обесценение, как и справедливая стоимость, является базовым понятием в МСФО. Практически все активы периодически (как правило, не реже одного раза в год) должны проходить тест на обесценение с целью выявления их реальной стоимости на отчетную дату. Подобного механизма обесценения, который бы применялся к основным средствам, оцениваемым по исторической стоимости, в российском учете не существует. Разумеется, необходимость приведения стоимостных балансовых показателей по основным средствам к текущим оценкам значительно увеличивает издержки компании при переходе на МСФО. Отметим, что модель учета основных средств по переоцененной стоимости является допустимой в обеих системах учета. Дооценка в любом случае относится на увеличение капитала («Резерв переоценки»), в отличие от уценки⁶, которая по российским нормам уменьшает нераспределенную прибыль, а по МСФО относится на счет финансовых результатов.

Теперь перейдем к отличиям, касающимся начисления амортизации. Именно данный аспект, как представляется, позволяет наиболее верно оценить экономическую целесообразность и эффективность использования объекта основных средств. Методы амортизации, предлагаемые к использованию в МСФО 16 и ПБУ 6/01, практически идентичны, однако МСФО не ограничивает пользователей применением только указанных методов, а разрешает прибегать и к другим, наиболее соответствующим ха-

⁶ Речь идет только об уценке основных средств, не подвергавшихся ранее дооценке (прим. автора).

рактеру эксплуатации основного средства, в том числе и к комбинированным. Вместе с тем в МСФО 16 имеется требование, предусматривающее пересмотр метода амортизации объекта основных и срока его полезного использования, в случае изменения его эксплуатационных свойств и способа получения экономических выгод. Российский стандарт не разрешает пересмотр метода амортизации, а срок полезного использования корректируется только в случае улучшения нормативно-производственных показателей объекта после его реконструкции или модернизации.

Совершенно очевидно, что концепция амортизации, предлагаемая МСФО, является, с одной стороны, более гибкой, чем правила, закрепленные в российском учете, так как она позволяет наиболее адекватно и оперативно реагировать на состояние основных средств и текущую экономическую конъюнктуру. Но, с другой стороны, по этой же причине она выглядит и наиболее сложной, особенно для наших компаний, не привыкших к подобной практике. Не стоит также забывать, что амортизационные отчисления могут выступать в качестве действенного механизма регулирования прибыли компании. И в данном аспекте МСФО предоставляет значительно более широкий спектр возможностей.

Приведенными выше примерами список отличий учета основных средств по МСФО и российским стандартам не ограничивается, но он является достаточным для того, чтобы понять сложность и дороговизну процесса трансформации, а также осознать, что полноценное применение МСФО в России будет возможно только через несколько лет.

Вместе с тем, в данном контексте особенно ценным представляется опыт крупных российских компаний («Аэрофлот», «РУСАЛ», «Газпром», «СеверСталь» и др.), которые уже в течение ряда лет успешно составляют отчетность в соответствии с МСФО. Это позволяет надеяться на постепенный рост динамики внедрения МСФО в российский бухгалтерский учет по мере присоединения к отечественным компаниям-пионерам в области применения международных стандартов и других представителей российского бизнес-сообщества, и, в первую очередь, тех из них, которые составляют консолидированную финансовую отчетность.

Эволюция методов оценки при формировании финансовой отчетности

Одним из наиболее острых вопросов учета является оценка, т.е. стоимостное измерение активов или обязательств при постановке их на учет или в дальнейшем при необходимости уточнения стоимости в процессе их использования или при выбытии. Достоверная оценка важна различным категориям пользователей отчетности, которые могут иметь и различные приоритеты в получении информации. Оценка влияет на балансовую величину активов или обязательств, на расходы, финансовые результаты деятельности организации. Одной из наиболее знакомых и повсеместно использующихся в учете оценок является оценка на основе первоначальной стоимости. В данной статье обзор различных видов оценки, используемых компаниями при подготовке финансовой отчетности, с которыми может встретиться российский читатель, производится под углом зрения требований, предъявляемых к отчетности со стороны пользователей, а не с точки зрения оценщиков и приемов оценки, используемых ими в ходе их профессиональной деятельности.

Первоначальная стоимость (historical cost) — историческая стоимость) является одной из наиболее распространенных и давно используемых оценок активов и обязательств, встречающихся в отчетности. Представляет собой первоначальные затраты организации при приобретении активов, которые в дальнейшем рассматриваются как первоначальная стоимость актива. До недавнего времени она вполне удовлетворяла пользователей отчетности. Однако появление у организаций новых видов активов и обязательств (нематериальных, финансовых активов, производных финансовых инструментов) сделало применение первоначальной стоимости дезориентирующим для пользователей отчетности.

В соответствии с учетом по первоначальной стоимости, в случае возрастания стоимости актива в процессе его использования, возникающий доход не признается до момента реализации акти-

© Пучкова С.И.

ва. Вопрос же реализации активов находится под контролем руководства организации и, соответственно, признание дохода также находится под его контролем. При признании некоторых активов использование первоначальной стоимости затруднительно в связи с неопределенностью изменения стоимости в процессе использования в дальнейшем (в частности, это характерно для нематериальных активов), либо в связи с тем, что первоначальная стоимость равна нулю (примером могут служить некоторые финансовые активы и некоторые обязательства).

В настоящее время под первоначальной стоимостью в западной практике понимается **возмещаемая первоначальная стоимость (recoverable historical cost)**, которая представляет собой наименьшую величину из первоначальной стоимости и стоимости возмещения. В свою очередь стоимость возмещения является наибольшим значением стоимости (ценности) использования (value in use) или чистой возможной стоимости реализации (net realizable value).

Схема 1

Оценка на основе первоначальной стоимости



Первоначальная стоимость является надежной (reliable) в случаях, когда она основана на стоимости реальных сделок и приобретает субъективный характер при использовании прогнозов и распределении стоимости активов (при исчислении амортизации, определении стоимости активов, создаваемых собственными силами, определении возмещаемой стоимости). Информация, используемая с привлечением первоначальной стоимости,

в ряде случаев может быть более релевантна, т.е. уместна (relevant) в сравнении с информацией, подготовленной на другой основе, поскольку является более консервативной и не признает нереализованных доходов. Так консервативная оценка активов отражает интересы кредиторов, не заинтересованных в завышении стоимости активов, акционеров, которые заинтересованы в получении кредитов, бизнеса, который выплачивает меньшие налоги и инвесторов, получающих представление о реальных прибылях. Вместе с тем информация на основе первоначальной стоимости является устаревшей, поскольку использует прошлые данные, не в полном объеме отражает стоимость активов, создаваемых самой организацией (внутренне созданные нематериальные активы), не принимает во внимание нереализованную прибыль, а, следовательно, занижает потенциальные финансовые результаты и активы.

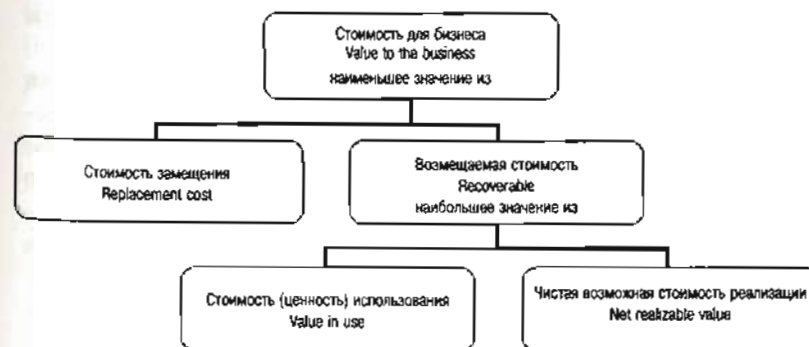
При определении стоимости для организации (value to business), прежде всего, рассматривается вопрос, на сколько положение бизнеса ухудшится, если он лишится тех или иных объектов учета, или же улучшится, если они останутся. Обычно такое ухудшение или улучшение происходит на величину стоимости замещения (replacement) актива. Так, если у организации имеются активы, предназначенные для перепродажи, то на величину чистой возможной выручки от продажи за вычетом затрат на приобретение (net realizable value). Если актив предназначен для использования, его стоимость для организации является наименьшей из величин стоимости замещения (replacement) или возмещаемой стоимости (recoverable). Если актив предназначен для замещения, то на величину стоимости замещения (replacement cost). В свою очередь, возмещаемая стоимость является наибольшей величиной из стоимости (ценности) использования и чистой стоимости возможной реализации (net realizable value).

Определить стоимость замещения активов на отчетную дату бывает сложно из-за отсутствия рынка по сопоставимым активам с аналогичными сроками службы и в аналогичном состоянии. Поэтому на практике часто используется информация о стоимости замещения новых активов, которая корректируется на величину амортизации (в случае с основными средствами). Определить стоимость обязательств организации на основе такой оценки представляется ещё более сложным.

Стоимость для организации предполагает признание доходов в момент их возникновения, а не в момент их реализации, но изменение цен на активы в период владения ими в качестве операционной прибыли не признается. Кроме того, при использовании метода оценки на основе стоимости для организации могут быть признаны активы и обязательства, которые не признаются при использовании первоначальной стоимости (например, нематериальные активы). В защиту использования измерения активов на основе из стоимости для организации можно привести тот факт, что определение прибыли должно обеспечивать сохранения производственного потенциала. Т.е. для сохранения производственного потенциала из доходов необходимо вычитать активы, оценка которых производится на основе стоимости замещения. В условиях роста цен, она будет выше, в сравнении с оценкой на основе первоначальной стоимости. Если не использовать оценку на основе стоимости для организации, возникает риск выплаты в качестве дивидендов сумм, которые необходимо направить на развитие бизнеса.

Схема 2

Оценка активов на основе стоимости для бизнеса



При принятии решений о целесообразности продажи или использования актива следует руководствоваться величиной возможной стоимости реализации или стоимости (ценности) использования. Продажа актива становится экономически выгодной, если стоимость возможной реализации высока, а если она низка, то могут возникнуть убытки. При более высокой стоимос-

ти использование целесообразно продолжать пользоваться активом. Если актив не может быть замещен, возмещаемая стоимость укажет стоимость актива для бизнеса. Возмещаемая стоимость выше, чем чистая возможная стоимость реализации и стоимость (ценность) использования. Если же актив не может быть замещен, то его стоимости для организации будет определена на основе возмещаемой стоимости. Если же актив может быть замещен, следует определить, когда это следует сделать. Если его возмещаемая стоимость выше стоимости замещения, то замещать не следует, возмещаемая стоимость покажет убыток.

Использование данного подхода оценки стоимости имеет объективный характер в условиях действительной замены одних активов другими аналогичными активами, что отражает реально уплачиваемые цены и не требует корректировки. В тех случаях, когда замена на аналогичные активы невозможна (в условиях быстрых технологических изменений) или замена не производится, такой подход становится субъективным. Оценка на основе стоимости (ценности) для организации также унаследовала субъективные черты, свойственные оценке по первоначальной стоимости, связанные с расчетом амортизационных отчислений, определением сроков использования активов, распределением расходов.

Информация на основе оценки стоимости для организации может быть интересна потенциальным конкурентам для определения затрат, связанных с выходом на определенный рынок и определением, насколько легко просто это может быть выполнено новым участником рынка. Инвесторы могут использовать подобные подходы для определения устойчивости бизнеса к появлению новых потенциальных конкурентов и способности сохранять производственный потенциал. В ряде случаев подобный подход к оценке стоимости подвергается критике в связи с тем, что дает преимущества при оценке группы активов, а не отдельных активов и обязательств. Критики также утверждают, что для собственников прибыль, остающаяся в их распоряжении после поддержания финансового капитала важнее, чем после сохранения производственного капитала. Кроме того, стоимость бизнеса для собственников может увеличиться при снижении производственного капитала, и наоборот, сократиться при увеличении производственного капитала. Ориентация исключительно инвес-

торов при принятии решений на производственный потенциал является сомнительной, поскольку может не обеспечить требуемых экономических выгод. В современных условиях быстро меняющихся рынков и технологий использование стоимости замещения также ставится под сомнение. Её можно применять при наличии рынка по замещаемым активам.

Справедливая стоимость (Fair value) является новой категорией российского учета, появившейся в отечественном научном и учетном обороте в период перестройки, в условиях поэтапного сближения отечественной и международной учетной теории и практики.

Справедливая стоимость упоминается в целом ряде Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Данная категория учета воспринимается неоднозначно профессиональным сообществом, является предметом обсуждения и критики со стороны профессиональных учетных организаций разных стран. Понятие справедливой стоимости в настоящее время претерпевает значительные изменения в связи со сближением МСФО и ГААП в соответствии с программой конвергенции, принятой Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и Советом по Стандартам бухгалтерского учета США (FASB), в рамках которой решаются наиболее острые вопросы учета и отчетности.

МСФО определяют справедливую стоимость как сумму, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми друг от друга и желающими совершить такую сделку сторонами¹. Отличительной чертой данного определения является отношение к справедливой стоимости как некоей теоретической величине обмена, не являющейся ни ценой покупки, ни ценой продажи активов или обязательств. Такое определение создает трудности при определении справедливой стоимости различных объектов учета на основе реальных цен покупки и продажи, существующих на различных рынках. На активном рынке расхождения между ценой покупки и продажи, как правило, незначительны, поэтому при определе-

¹ Данное определение встречается в целом ряде МСФО (МСФО 32, 39, 38, 40, 41 и др.). См. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке. — М.: Аскери-АССА, 2006.

нии справедливой стоимости вполне уместно использование средних цен за период.

Понятие справедливой стоимости существует и в других западных учетных системах. Ее определение в ГААП США отличается от международных стандартов финансовой отчетности по целому ряду параметров. Так, SFAS 157 определяет справедливую стоимость как цену, которую можно было бы получить при продаже актива, или цену, уплаченную при передаче обязательства, по сделкам без принуждения (orderly transaction) между участниками рынка. Такой подход основан на реальной практике применения цен при определении справедливой стоимости:

1. ГААП определяет справедливую стоимость через *цену продажи (выбытия — exit price)*, в то время как МСФО не формулирует каких-либо конкретных указаний по этому вопросу.
2. Определение ГААП дает ясную отсылку на *участников рынка*², в то время как МСФО ссылается на осведомленные, желающие заключить сделку *независимые стороны*;
3. Определение справедливой стоимости обязательств в соответствии с ГААП основано на *урегулировании обязательств*, в то время как в МСФО на их *оплате*.

Для многих активов и обязательств, указанных в отчетности организаций, отсутствует активный рынок, в результате трудно установить стоимость продажи активов или урегулирования обязательств. В этой связи в МСФО 3 «Объединение бизнеса» приводится ряд альтернативных измерений, которые можно использовать в качестве справедливой стоимости:

- стоимость оценки (estimated value);
- приведенная стоимость (present value);
- цена продажи за вычетом расходов по выбытию плюс разумная надбавка прибыли (selling price less the sum of costs to complete and costs of disposal, plus a reasonable profit allowance);
- текущая стоимость замещения (current replacement cost);
- амортизированная стоимость замещения (depreciated replacement cost);

² Участники рынка — это покупатели и продавцы основного или наиболее важного рынка активов или обязательств.

- расчеты со ссылкой на активный рынок (calculation by reference to an active market);
- сумма, которая может быть взыскана третьей стороной (the amount that a third party would charge).

Расчеты со ссылкой на активный рынок охватывают широкий спектр различных моделей расчетов (например, модель опционного ценообразования Блэк Шоулза, в которой цены активного рынка используются в одном или нескольких компонентах в сложных формулах), что свойственно сектору финансовых услуг. При этом активный рынок должен удовлетворять следующим характеристикам:

- объекты, торгуемые на рынке должны быть однородными;
- в любой момент времени можно найти желающих совершить сделку продавцов и покупателей;
- информация является доступной для широких слоев пользователей.

Надежность оценок стоимости, основанных на одинаковых моделях оценки при определении предлагаемых или запрашиваемых в реальных сделках цен, повышается. SFAS 157 (параграфы 22-30) определяют иерархию справедливой стоимости, в которой указывается приоритетность различной информации при определении справедливой стоимости.

Уровень 1 предполагает использование котировок активного рынка по идентичным активам и обязательствам;

Уровень 2 предполагает использование наблюдаемых цен, отличных от уровня 1, которые могут быть получены либо прямо, либо косвенно;

Уровень 3 предполагает использование недоступных для наблюдения цен, отражающих собственные допущения организации о ценах, используемых участниками рынка при оценке активов и обязательств.

Справедливая стоимость допускает признание активов и обязательств, которые не могут быть признаны при использовании первоначальной стоимости. Уже само наличие справедливой стоимости является аргументом в пользу признания актива или обязательства. Справедливая стоимость также предполагает признание прочих доходов в момент их возникновения, а не при их реализации. Это помогает избежать проблем, свойственных пер-

воначальной стоимости при выбытии активов со сроками использования, установленными для выравнивания получаемых прибылей. Прибыль при использовании справедливой стоимости является приростом справедливой стоимости чистых активов бизнеса за отчетный период.

Если справедливая стоимость основана не на данных активного рынка, а является расчетной оценкой, то становится выполненной с большей или меньшей степенью субъективности, в сравнении с данными активного рынка. На практике эта проблема преодолевается использованием таких методов оценки, как дисконтированная стоимость, амортизируемая стоимость замещения (*depreciated replacement cost*) и др. В соответствии с подходами SFAS 157, измерение справедливой стоимости расценивается как более субъективное, если оно основывается на данных более низкой по приоритетности информации.

Информация, подготовленная на основе справедливой стоимости. В ряде случаев может оказаться более уместной, чем с использованием других оценок. Так, если справедливая стоимость основана на рыночных ценах, то она может быть интересна различным категориям пользователей.

Инвесторы и кредиторы увидят, что может быть получено при реализации активов организации. Это может быть также ориентиром при определении альтернативных издержек, связанных с обладанием активами, что особенно важно при возможности продать активы без ущерба для деятельности организации. Справедливая стоимость, основанная на данных активного рынка, обеспечивает наилучшие индикаторы о денежных потоках, скорректированных с учетом риска, что является предметом интереса для инвесторов и кредиторов. Вместе с тем для управленческих нужд справедливая стоимость не является столь же необходимой как при принятии финансовых решений. Инвесторы, принимающие решения исключительно на информации о справедливой стоимости активов и обязательств, должны использовать такой подход и к другим статьям отчетности, которые оценены на основе первоначальной стоимости, что в ряде случаев не представляется возможным или является дорогостоящей процедурой. Вместе с тем, очевидно, что продать каждый актив или урегулировать каждое обязательство одновременно на определенную дату нереально, кроме как при продаже в составе всего бизнеса или структурной единицы.

Таким образом, справедливая стоимость имеет ограниченный характер применения.

Возможная стоимость продажи (*realizable value*). Возможная стоимость продажи — это сумма, которая может быть выручена за актив при его продаже или при урегулировании обязательств. Возможная стоимость продажи часто отражается на нетто основе, т.е. за вычетом расходов, связанных с продажей. Реальное использование такой оценки представляется возможным лишь в определенных случаях, в частности, при наличии активного рынка для активов или обязательств.

В ряде случаев возможная стоимость продажи и справедливая стоимость отличаются лишь на расходы, связанные с продажей. Однако при попытке повсеместного применения стоимости возможной реализации и при отсутствии активного рынка, необходимо изыскать другие методы измерения. Другой подход к определению возможной стоимости продажи основан на определении стоимости выбытия в ходе обычной деятельности. Например, стоимость возможной продажи запасов будет определяться ценой, по которой запасы будут реализованы в ходе обычной деятельности, в то время как справедливая стоимость запасов будет определяться стоимостью, по которой они будут проданы между независимыми, желающими заключить такую сделку сторонами на рынке. В первом случае возможная стоимость продажи будет являться стоимостью специфической для организации, а справедливая стоимость — характеристикой рынка. В примере с запасами справедливая стоимость и стоимость возможной реализации не равны между собой.

Когда речь идет о стоимости выбывающих активов, определение её величины на основе возможной стоимости продажи является более объективной, чем на основе справедливой стоимости.

В ряде случаев применение возможной стоимости продажи более уместно, поскольку позволяет получить представление о стоимости конкретных продаваемых активов, особенно при вынужденных продажах или в ситуациях, когда принцип непрерывности деятельности организации не может быть соблюден.

Стоимость (ценность) использования (*Value in use*) определяется на основе дисконтирования денежных потоков, генерируемых соответствующими активами или обязательствами. Опреде-

ление денежных потоков по конкретному активу или обязательству неизбежно сталкивается с трудностями необходимости разграничения денежных потоков, генерируемых структурными единицами или бизнесом в целом, и денежными потоками конкретных активов и обязательств. Денежные потоки, генерируемые бизнесом или структурными единицами, включают в себя также и прибыль от использования, а также возможно и стоимость непризнанных нематериальных активов, таких, как деловая репутация. Надежность оценки на основе стоимости использования определяется надежностью прогнозов денежных потоков (если такие денежные потоки подтверждены договорами или другими контрактными обязательствами). Субъективность такой оценки тем выше, чем более длительным является горизонт прогнозирования денежных потоков. Кроме того, выбор ставки дисконтирования является предметом суждения, а, следовательно, также субъективен.

В ряде случаев стоимость (ценность) использования может быть более уместной в сравнении с другими методами оценки, например, для аналитиков, инвесторов, кредиторов, которые используют дисконтированную стоимость для оценки бизнеса. Удовлетворяет она и современным требованиям к финансовой отчетности, призванным способствовать раскрытию информации о стоимости бизнеса с точки зрения перспективы, т.е. на основе дисконтирования генерируемых денежных потоков. Критики такого подхода считают, что наиболее точную оценку бизнеса производит рынок, а не руководство компании, осуществляющее планирование денежных потоков и производящее расчет и выбор ставки дисконтирования. Использование такого подхода отражает в большей степени не реальные результаты деятельности организации, а не достигнутые ожидания. Данные метод имеет высокую субъективность, поскольку основан на прогнозах.

Раскрытие и использование тех или иных методов оценки в отчетности, т.е. для внешних пользователей, а не для нужд управления бизнесом, сопряжено с прямыми и косвенными затратами, целесообразность которых следует аргументировать. Каждый из рассмотренных выше методов оценки имеет свои преимущества и недостатки. Однако применение каждого из них влечет определенные расходы, связанные с необходимостью обу-

чения персонала, привлечением персонала определенной квалификации, необходимостью проведения аудиторской проверки и др. Оценка на основе первоначальной стоимости требует наименьших затрат, поскольку основывается на информации о реальных сделках. Формирование отчетности с использованием таких методов, как оценка стоимости для организации, справедливой стоимости и стоимости (ценности) использования являются более дорогостоящей, о чем не следует забывать, т.к. выгоды от применения того или иного метода должны быть соотнесены с затратами на его применение.

Оценка стоимости как элемент управления компанией

В настоящее время показатель стоимости компании стал важнейшей категорией финансового анализа, фактором управления компанией, а также критерием оценки ее инвестиционной привлекательности. Стоимость компании является интегральным показателем, характеризующим одновременно эффективность функционирования активов компании, адекватность выбранной финансовой модели, качество работы управленческого персонала компании и многие другие параметры ее деятельности.

Традиционные системы контроля и отчетности, построенные на финансовых коэффициентах, имеют существенные ограничения, не позволяющие управлять реальным процессом повышения эффективности компании в полной мере. К недостаткам традиционных показателей можно отнести следующее:

1. Условность конечных результатов, их зависимость от выбранных бухгалтерских методов отображения активов, обязательств и финансовых операций. В частности, бухгалтерский показатель «чистая прибыль» не говорит о том, за счет каких средств была получена прибыль — собственных или заемных, не дает гарантии наличия свободных денежных средств. Сама величина чистой прибыли во многом определяется используемым методом оценки товарно-материальных запасов, начисления амортизации и т.п. Такие широко распространенные финансовые коэффициенты, как «чистая прибыль на акцию» (EPS), «рентабельность активов» (ROA), «цена акции/чистая прибыль на акцию» (P/E), при всей их информативности, не содержат информации о затратах привлечения и использования капитала фирмы¹.

2. Бухгалтерские показатели часто некорректно отражают действительную стоимость некоторых активов компании. Это наиболее справедливо в отношении нематериальных активов, на-

пример, эффективности работы организации по инвестированию в обучение персонала и повышение качества продукции. Бухгалтерские критерии не позволяют определить и оценить в денежном эквиваленте размер таких нематериальных активов как «деловая репутация компании», «квалификация менеджмента», «известность компании на рынке» и т.д.

3. Традиционная система финансовых показателей ориентирована на информацию прошлых периодов. При всей ее важности, ввиду структурных изменений, произошедших в мировой экономике за последние десятилетия и скорости, с которой сегодня происходит изменение цен, технологий, а также распространения информации о них, ретроспективные данные не могут служить надежным критерием эффективности функционирования компании.

4. Традиционные финансовые показатели, как правило, игнорируют фактор риска. Бухгалтерские критерии неэффективны в определении уровня рисков, интересующих инвестора и собственника капитала, т.к. не учитывают рыночные, организационные и финансовые риски.

Кроме того, бухгалтерские показатели, как правило, не учитывают такие фундаментальные концепции финансового менеджмента, как изменение стоимости денег во времени (дисконтирование), инфляцию, различные качественные параметры эффективности деятельности компании. Иными словами, традиционные показатели имеют ограниченные аналитические возможности для целей текущего управления компаний. Это также справедливо и в отношении показателей, применяемых менеджерами в рамках систем управленческого учета, поскольку их основное отличие от традиционных бухгалтерских показателей является чисто техническим и заключается скорее в способе расчета и в оперативности составления отчетности.

Между тем, в современных условиях значительно повышаются требования к качеству информации, используемой для принятия инвестиционных и управленческих решений. Недостатки, присущие системе традиционных финансовых показателей, все чаще заставляют обращаться к альтернативным инструментам текущего управления компаниями. По этой причине при принятии решений потенциальные инвесторы, собственники, менеджеры, кредиторы и другие группы заинтересованных лиц во все боль-

© Гречио М.С.

¹ Bierman Jr. Harold. The Price-Earnings Ratio // Journal of Portfolio Management, Summer 2002, Vol. 28, Issue 4, p. 218.

шей степени ориентируются именно на показатель стоимости компании, характер и темпы ее изменения.

Оценка стоимости компании состоит в том, чтобы поставить в соответствие показателю ее собственного капитала некоторую сумму средств, которая бы точно измеряла ценность, представляемую данной компанией для определенной группы заинтересованных лиц (чаще всего — акционеров) на данный момент в текущих или заданных условиях.

Следует отметить, что поскольку оценку стоимости компании могут осуществлять разные организации, а именно: непосредственно сама компания, кредитные учреждения, страховые фирмы, фондовые биржи, инвесторы, специализированные оценочные компании и государственные органы, имеющие разные цели, можно говорить о существовании множества различных трактовок понятия «стоимость компании» и соответственно способов ее измерения.

Преимущества показателя стоимости компании перед системой традиционных финансовых показателей заключаются в элиминировании недостатков последних, указанных выше. Оценивая в целом значение показателя стоимости компании, подчеркнем, что именно он позволяет различным группам интересов интегрально оценить, во-первых, финансовое положение компании, адекватность выбранной финансовой модели (соотношения собственных и заемных средств — финансового рычага); во-вторых, ее способность приносить инвестиционный доход в будущем; в-третьих, эффективность управления компанией; в-четвертых, общее влияние рисков на деятельность компании и ее устойчивость к ним; в-пятых, сравнительные показатели компании по отношению к альтернативным объектам инвестирования.

Помимо того, что стоимость компании становится необходимым инструментом аналитической оценки эффективности ее функционирования, она все чаще используется собственниками фирмы и инвесторами для контроля над деятельностью менеджеров. Ключевой здесь является идея, высказанная в классической работе А. Берли и Дж. Минза² о разделении собственности и контроля внутри корпораций, которое создается вследствие распы-

² Berle A., Means G. The Modern Corporation and Private Property. New York: MacMillan, 1932, p. 28.

ления акций среди большого числа мелких инвесторов и где у отдельно взятого акционера нет достаточно сильных стимулов для наблюдения за менеджерами и контроля над их действиями. В таких условиях менеджеры, подобно другим экономическим субъектам, действуют, руководствуясь собственными интересами.

О том, что интересы собственников и менеджеров не совпадают, а также о том, что менеджеры преследуют свои интересы, свидетельствуют, к примеру, так называемые «золотые парашюты» — контракты, гарантирующие крупные выходные пособия высшим менеджерам, теряющим свои посты после слияния или поглощения компаний³. Другой пример — «отравленные пилюли» — специальные меры по защите от поглощений, когда выпускаются специальные ценные бумаги, дающие определенные права своим держателям (в частности, право покупки акций по низкой цене) в том случае, если акции компании приобретаются в количестве, превышающем определенный лимит⁴, и потому лишаящие акционеров возможности продать свои акции тому покупателю, который нежелателен для менеджеров. Таким образом, менеджеры заинтересованы зачастую в максимизации не всей стоимости фирмы, а лишь своей доли в ней.

Как следствие указанных тенденций, все большее распространение в мире приобретает концепция управления стоимостью компании (Value Based Management — VBM), в рамках которой центральным целевым показателем, конечно, выступает стоимость компании, а все управленческие решения рассматриваются, принимаются или не принимаются в контексте их влияния именно на показатель стоимости фирмы.

Проведение оценки стоимости компании в рамках такой концепции является необходимым этапом принятия инвестиционного решения, на котором определяются перспективы компании на рынке готовой продукции, качество работы ее управленческого персонала, резервы повышения эффективности функционирования, сравнительные показатели относительно конкурентов — все это в совокупности формирует действительную стоимость будущих вложений в компанию для потенциального

³ Милгрэм П., Робертс Дж. Экономика, организация и менеджмент. — Спб.: Экономическая школа, 1999. — Т. 2. — С. 161.

⁴ Там же. — Т. 1. — С. 269.

инвестора. Инвестиционная оценка фундаментально отличается от традиционного анализа хозяйственной деятельности компании на основе ограниченного числа финансовых коэффициентов по трем основным признакам: 1) тем, что осуществляется с учетом будущих, а не текущих показателей; 2) проводится с использованием альтернативной, а не фактической стоимости ресурсов (включая собственный капитал акционеров); 3) осуществляется на основе рыночной стоимости отдельных элементов активов и обязательств, в отличие от их балансовой стоимости.

Практическим воплощением концепции является внутрифирменная система управления стоимостью, которая позволяет управлять стоимостью компании путем воздействия на ее факторы. Построение такой системы включает, как правило, следующие этапы:

1. Выявление и анализ факторов стоимости по компании в целом и по ее отдельным составляющим: по продуктам, по подразделениям и т.п.

2. Стоимостной анализ основных элементов имущественного комплекса. При этом выявляются активы, которые могут быть не отражены в бухгалтерском балансе, но имеют существенную стоимость (например, товарный знак компании). Цель этого этапа состоит в выявлении тех групп активов, стоимость которых, во-первых, имеет ключевое значение для компании, во-вторых, является значительным потенциалом роста, в-третьих, достигла своего пика, так что их выгоднее реализовать, чем оставить в собственности.

3. Создание системы показателей оценки оперативной деятельности внутренних подразделений на разных этапах управления.

4. Мониторинг основных факторов стоимости, системы обратных связей для своевременного реагирования на намечающиеся процессы, негативно сказывающиеся на инвестиционной стоимости.

5. Создание специальной системы вознаграждения и мотивации персонала.

При этом выбор ключевых факторов стоимости осуществляется на основе, по крайней мере, следующих четырех критериев: стадия жизненного цикла компании, чувствительность итогового финансового показателя к различным факторам стоимости, потенциал улучшения показателей, возможная вариация показателей.

Как известно, на показатель стоимости компании оказывают воздействие различные факторы, такие, как ценовая политика компании, состояние производственных мощностей, уровень конкуренции в отрасли, надежность поставщиков, нормативные акты, издаваемые государством, общеэкономическая ситуация в стране и т.п. Все факторы стоимости можно разделить на две условные группы: 1) внешние факторы (факторы, возникающие независимо от волеизъявления менеджмента компании); 2) внутренние факторы (связанные с действиями менеджмента, отраслевой спецификой самого предприятия).

Внутренними факторами, влияющими на оценку стоимости, выступают темпы роста продаж продукции/услуг компании, темпы роста основных показателей, представленных в финансовой отчетности, норма доходности собственника (акционера, инвестора) и т.п. К внешним факторам, влияющим на стоимость, относят уровень инвестиционных, маркетинговых, финансовых, производственных и организационных рисков компании, изменение стоимости заемного капитала (процентной ставки по кредитам), изменение налоговых ставок и др. Разные подходы к показателю стоимости компании и соответственно различные методы ее оценки акцентируют внимание на разных внутренних и внешних факторах.

С точки зрения управления стоимостью важно выстроить всю систему факторов, воздействуя на которые, можно добиваться роста этого показателя. Отметим, что в этих целях оценка чувствительности стоимости компании к изменению факторов осуществляется на основе расчета коэффициента эластичности. Эластичность в принципе является чисто математическим понятием, которое характеризует меру относительного изменения функции к ее аргументу и было впервые применено в экономических целях А. Маршаллом для оценки чувствительности спроса к его детерминантам. Коэффициент эластичности показывает, на сколько процентов изменится оценка стоимости компании, если определенный фактор стоимости при прочих равных условиях изменится на один процент. При этом предполагается, что между факторами стоимости и общей стоимостью компании существует функциональная связь. Для этого строится подробная факторная математическая модель стоимости. Отметим, что чаще всего для целей управления стоимостью компании в качестве такой модели

выступает показатель экономической добавленной стоимости (EVA), который мы рассмотрим далее.

Для расчета коэффициента эластичности используют либо итеративный (пошаговый) метод, либо известную математическую формулу эластичности⁵, которая выглядит следующим образом:

$$E_{f(x)/x} = \frac{df(x)}{dx} / \frac{f(x)}{x},$$

где

$E_{f(x)/x}$ — эластичность стоимости компании по фактору x ,

$f(x)$ — функция стоимости от фактора x .

Расчет эластичности по всем факторам стоимости позволяяет не только выявить четкие причинно-следственные связи между всеми финансовыми показателями, но и измерить интенсивность этих связей с целью определения наиболее перспективных факторов стоимости. Часть факторов оказывает сильное влияние на показатель стоимости компании, однако их улучшение может потребовать значительных ресурсов и времени. Так, далеко не на всех рынках допустимо свободное манипулирование ценой, которое позволяло бы воздействовать на финансовые результаты компании.

Чтобы учесть этот момент, необходимо для каждого финансового фактора стоимости определить «потенциал улучшения» — на сколько процентов может быть в обозримом будущем изменен тот или иной показатель — и умножить данную величину на уже рассчитанный коэффициент эластичности. В результате получится показатель, отражающий максимально возможное изменение стоимости под воздействием рассматриваемого фактора стоимости при прочих равных условиях.

Таким образом, концепция управления стоимостью состоит в построении системы оценки и мониторинга факторов стоимости и общей величины последней в разрезе по бизнес-единицам компании с последующим воздействием на те факторы, изменение которых быстрее и в большей степени окажет влияние на стоимость компании. Отметим при этом, что в некоторых ситуациях

⁵ Мордашов С. Рычаги управления стоимостью компании // Рынок ценных бумаг. — 2001. — № 15. — С. 24.

(например, при угрозе враждебного поглощения) компания может быть заинтересована не столько в росте, сколько в искусственном снижении своей стоимости. В этом случае все вышеперечисленные принципы системы управления стоимостью остаются неизменными.

Одним из наиболее часто используемых методов оценки стоимости компании в современных условиях является метод экономической добавленной стоимости (Economic Value Added — EVA), разработанный консалтинговой фирмой «Стерн Стюарт Ко» (Stern Stewart Co.). Теоретической основой метода является концепция экономической прибыли, суть которой заключается в следующем. Экономическая добавленная стоимость (экономическая прибыль) в отличие от бухгалтерской прибыли исчисляется исходя не из фактической (явной) стоимости капитала компании, а исходя из его альтернативной стоимости (opportunity cost):

$EVA = \text{прибыль} - \text{альтернативные затраты}$

Показатель EVA тем самым отражает дополнительную эффективность использования капитала компании за определенный период по сравнению с требуемой инвесторами с учетом присутствующего компании риска и доходности альтернативных проектов. Если эта дополнительная прибыль принимает отрицательное значение, то это значит, что компания за рассматриваемый период либо убыточна, либо приносит меньшую прибыль по сравнению с альтернативными способами вложения средств с аналогичным уровнем риска. Отметим, что применение модели требует большого числа дополнительных корректировок бухгалтерской отчетности, необходимых для того, чтобы привести значение бухгалтерской прибыли к значению экономической прибыли, а также для того, чтобы выделить инвестированный капитал в виде собственного капитала и его эквивалентов. Тем самым, становится возможным управление стоимостью через удобный с практической точки зрения показатель.

В отличие от таких широко распространенных показателей деятельности компании, как «чистая прибыль на акцию» (EPS), «рентабельность активов» (ROA), «рентабельность инвестированного капитала» (ROI), показатель EVA дает информацию о затратах привлечения и использования капитала, связанных с достижением компанией определенного уровня рентабельности, и,

следовательно, является значительно более информативным для принятия инвестиционных решений. Это особенно важно при расчете стоимости крупных компаний, поскольку последние имеют возможность получить кредит на более льготных условиях и зачастую не уделяют должного внимания показателю EVA, тем самым рискуя принять неверное инвестиционное решение, например, решение о поглощении другой фирмы.

В современных условиях этот метод оценки выступает инструментом контроля со стороны собственников компании над эффективностью работы ее менеджеров, следовательно, является необходимым элементом системы управления стоимостью компании. Использовать метод может и внешний потенциальный инвестор для принятия стратегических решений в отношении приобретаемой компании.

Возникновение и развитие альтернативных систем учета затрат и калькуляции себестоимости

В настоящее время в организациях успешно применяются как традиционные, так и новые методы учета. Однако при разработке системы учета для современного предприятия, использующего высокие технологии, и инфраструктура которого основана на затратах на период и относительно небольшой доле переменных затрат в общей структуре издержек, непременно будут изыскиваться оптимальные подходы к учету затрат и доходов. Наиболее известными концепциями управленческого учета, считающимися альтернативными по отношению к традиционным системам, являются функциональный метод учета затрат (ABC-costing) и учет пропускной способности (throughput accounting), которые появились в США приблизительно в одно и то же время — 1980-е годы.

Основными задачами функционального метода учета затрат (разработан Робертом С. Капланом (Robert S. Kaplan) и Робин Купером (Robin Cooper)) является устранение недостатков традиционных систем калькуляции и предоставление более точной информации о затратах для принятия управленческих решений. Если в традиционных системах расчет затрат фокусируется на продукции, то предметом функционального подхода являются виды деятельности. Логика данного метода заключается в том, что продукция потребляет не ресурсы, а виды деятельности, и уже в процессе деятельности поглощаются ресурсы, приобретение и использование которых вызывает затраты. Иными словами, при функциональном методе затраты сначала относят на виды деятельности, а затем, на основе спроса на эти виды деятельности в течение процесса производства, перераспределяют на продукцию. Затраты, соотнесенные с продукцией, — это общая сумма затрат по видам деятельности, требуемых для производства и продажи продукции. Используемые

при этом показатели являются, соответственно, измерителями видов деятельности.

Чтобы проследить затраты на виды деятельности, требуются иные базы распределения, чем те, которые применяются в традиционном учете. В функциональном методе они называются носителями затрат (cost drivers), в качестве которых могут выступать не только объемные показатели, но и время наладки оборудования, число наладок оборудования, период перемещения материалов, количество перемещений материалов, время размещения заказа, число заказов и другие. Следует отметить, что число носителей затрат варьируется в зависимости от ситуации. Каждый носитель затрат измеряет определенную составляющую продукта, причем измерение этих характеристик может быть достаточно дорогостоящим процессом. Степень точности и затраты на процесс обработки информации в функциональном методе тесно взаимосвязаны.

Более подробно этот вопрос был рассмотрен в предыдущем сборнике научных трудов кафедры (2003 г.) Улиной Г.В. в статье «Метод ABC и традиционные системы учета: сравнительный анализ». Данная статья посвящена другой альтернативной системе — учету пропускной способности. Это аналитический подход к пониманию того, как промышленное предприятие зарабатывает деньги на основе управления ограниченными ресурсами. Необходимо отметить, что хотя обе системы считаются альтернативными по отношению к традиционным методам учета и теоретически во многом схожи, в условиях практического применения наблюдаются значительные отличия.

Во-первых, можно сказать, что функциональный метод в большей степени является «бухгалтерской» системой, чем учет пропускной способности. В методе ABC акцентируется внимание на таких учетных процедурах, как методика распределения косвенных расходов, исчисление точной себестоимости продукта и др. Учет пропускной способности представляет собой упрощенную систему учета, разработанную специально для применения положений, выраженных в концепции управления производством, известной как «теория ограничений». Во-вторых, предоставляя информацию для принятия управленческих решений, данные системы имеют различную временную ориентацию. Если функциональный метод рассчитан на дли-

тельный период, рассматривая все издержки как переменные, то учет пропускной способности ориентирован на краткосрочную оптимизацию, полагая большинство издержек затратами периода.

Основные положения теории ограничений

Теория ограничений, разработанная Элияху Голдраттом (Eliyahu M. Goldratt) в начале 1980-х годов и представленная им в серии книг и научных статей, является относительно новой разработкой в области принятия решений и ставит задачей улучшение конкурентного положения предприятий. Она дает возможность пересмотреть некоторые базовые представления о том, что считать продуктивными действиями, и какова реальная цель управления затратами. Применение теории ограничений способствовало улучшению работы многих компаний, в частности, к улучшению технологического процесса в таких организациях, как Avery Dennison, Bethlehem Steel, General Motors, National Semiconductor, United Airlines, Boeing, ITT, Procter and Gamble¹.

Теория ограничений представляет собой системный подход к управлению предприятием, основанный на признании важной роли ограничений, которые определяют пределы эффективности деятельности каждого предприятия. Принципы теории ограничений можно показать, проводя аналогию с цепью. Если потянуть за цепь, то она порвется в «слабом звене» (основном ограничении системы). Чтобы укрепить цепь, необходимо усилить именно «слабое звено», поскольку усиление любого другого звена до улучшения самого слабого является напрасной тратой времени и ресурсов. Основное ограничение («слабое звено») устанавливает максимальную пропускную способность всей системы. Таким образом, для улучшения положения компании, необходимо сосредоточить внимание на управлении ограничениями.

Неотъемлемой частью техники управления, основанной на ограничениях, является так называемый «процесс непрерывных улучшений». Он состоит из следующих пяти шагов (или этапов):

Шаг 1. Прежде всего, следует выявить наиболее существенное ограничение деятельности предприятия как системы. Ограниче-

¹ <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1190.PDF>

ния можно классифицировать как внутренние ограничения (ограничения производственного процесса, ошибочная управленческая политика, поведенческие ограничения) и внешние ограничения (рыночные ограничения).

Шаг 2. Следующим шагом после выявления ограничения является принятие решения относительно его оптимального использования. При принятии решения следует оценить, где находится ограничение (внутреннее или внешнее) в настоящий момент и где оно окажется потом. Если ограничение является внешним, любой положительный доход от пропускной способности уже является вкладом в увеличение прибыли.

Если ограничение является внутренним, — это, прежде всего, объем времени, в течение которого компания может пользоваться ограниченным ресурсом. Для производственного процесса чаще всего ограничением является время работы оборудования (машино-часы) или время работы одного или нескольких ключевых работников (человеко-часы) — у компаний, использующих труд квалифицированных рабочих.

Здесь предприятие сталкивается с ситуацией, когда, с одной стороны, предпочтительнее продавать изделия, обладающие максимальным доходом от пропускной способности на единицу продукции, а, с другой стороны, необходимо реализовать и продукцию, производство которой требует меньшего времени ограниченного ресурса. Для решения данной проблемы следует сделать вычисления, позволяющие определить доход от пропускной способности в расчете на единицу ограничивающего фактора. Данный показатель получается путем деления дохода от пропускной способности на количественный показатель, в котором выражается ограничивающий фактор. Основной подход к максимизации прибыли заключается в том, чтобы сконцентрироваться на выпуске и продаже тех продуктов, которые обеспечивают наибольший доход от пропускной способности на единицу ограничивающего фактора.

Шаг 3. Приняв на предыдущем этапе решение по использованию наиболее значимого ограничения, следует подчинить выполнению данного решения функционирование всей системы. Иными словами, требуется подчинение всех «некритических» операций нуждам проблемного участка. Здесь необходимо отметить, что внедрение данного положения обычно идет непросто,

так как может потребоваться значительное изменение корпоративной культуры компании.

Шаг 4. Четвертый шаг предполагает принятие мер по расширению «узкого места», т.е. увеличению количественного показателя, в котором выражается ограничивающий фактор.

Шаг 5. Если на предыдущем этапе ограничение устранено, следует вернуться к первому шагу и начать процесс заново. Согласно теории ограничений, руководство предприятия не должно останавливаться после устранения одного ограничения, поскольку сразу же возникает другое.

Применение теории ограничений предполагает смещение ориентации от традиционного контроля затрат (с целью снижения издержек) к устранению всего, что мешает высокой пропускной способности, понимаемой как скорость извлечения дохода от продаж. Сторонники теории ограничений практически не используют данные традиционного метода калькуляции себестоимости по полным затратам, используемого при составлении финансовой отчетности. Они признают издержки на подсчет полной себестоимости неоправданными в силу их неприемлемости для принятия целого ряда управленческих решений.

Показатели, применяемые в теории ограничений и в учете пропускной способности

В теории ограничений и в учете пропускной способности применяются три основных показателя, которые должны учитываться при принятии решений: доход от пропускной способности, инвестиции и текущие расходы. Однако содержание данных показателей требуют некоторого разъяснения, поскольку оно несколько отличается от традиционного понимания. Рассмотрим каждый из них более подробно.

Доход от пропускной способности (T — *throughput*). Под пропускной способностью, в общем, понимается «скорость, с которой система производит «целевые единицы». Когда «целевыми единицами» считаются деньги (в случае коммерческого предприятия), то пропускная способность — это скорость создания денег² посредством продажи продукции. Причем, акцент делается на

² http://en.wikipedia.org/wiki/Throughput_accounting.

том, что деньги зарабатываются именно в результате продаж, а не выпуска продукции, который может полностью или частично пополнить материально-производственные запасы. Пропускная способность также определяется как «все денежные средства, поступающие в компанию, за минусом денег, выплаченных сторонним продавцам. Это и есть деньги, которые создает данная компания, в то время выплаты сторонним продавцам, представляют собой деньги, созданные другими компаниями»³. Кроме того, в англоязычной литературе для обозначения того же показателя встречается термин, который можно перевести именно как «доход от пропускной способности» (throughput contribution)⁴ по аналогии с термином «маржинальный доход» (contribution margin).

Для более конкретного определения дохода от пропускной способности заметим, что он представляет собой выручку от продаж за вычетом переменных затрат, что, на первый взгляд, идентично показателю маржинального дохода. Однако отличие заключается в том, какие затраты следует считать переменными. При расчете маржинального дохода в качестве переменных затрат признаются прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты, переменные производственные накладные расходы, а также переменные административные и коммерческие расходы. Для исчисления дохода от пропускной способности из выручки вычитаются только прямые материальные затраты⁵ (входящие в себестоимость проданной продукции), которые, согласно учету пропускной способности, часто оказываются единственными переменными расходами. В ряде источников по данному вопросу называются еще некоторые отдельные виды затрат, которые также следует вычитать из выручки, к которым относят «затраты по договорам субподряда, комиссионные продавцам, таможенные пошлины и расходы на транспортировку, если компания не располагает собственными каналами транспортировки продукции»⁶.

³ http://www.corbett-toc.com/eng/pag_09.htm.

⁴ Charles T. Horngren, George Foster, Srikanth M. Datar. Cost accounting: a managerial emphasis, eighth edition, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ 07632, p.817.

⁵ <http://www.solentmgtconsultants.com/smc114.htm>.

⁶ <http://www.nysscpa.org/cpajournal/1997/0197/depts/cpai.htm>.

Инвестиции (*I — investment*). В данном контексте под инвестициями понимаются денежные средства, которые система вкладывает, покупая что-либо сейчас с намерением продать в будущем. «В ранних работах по теории ограничений термин *I* означал и материально-производственные запасы (*inventory*) и инвестиции, полагая оба эти понятия взаимозаменяемыми. В настоящее время более предпочтительным считается термин «инвестиции»⁷. Однако, судя по тому, что данное понятие «включает не только запасы в общепринятом смысле, но и здания, землю, транспортные средства, оборудование»⁸, оно гораздо шире, чем просто материально-производственные запасы или инвестиции. Поэтому термин «инвестиции» в учете пропускной способности скорее означает вложения во все имущество предприятия.

Тем не менее, было бы некорректно рассматривать инвестиции как имущество в традиционном понимании. Во-первых, в учете пропускной способности такое имущество «оценивается только по прямым материальным затратам»⁹. Это делается для того, чтобы исключить образование «мнимой» прибыли в краткосрочном периоде за счет роста незавершенного производства и запасов готовой продукции, а также достаточно произвольного распределения косвенных производственных расходов, включаемых в себестоимость продукции в традиционных системах калькуляции. Во-вторых, запасы, согласно учету пропускной способности, «не являются активами, поскольку руководство должно признавать их обязательствами. Компании с избыточными запасами обременены обязательствами, которые ассоциируются со следующими проблемами: оплата места хранения, устаревание, необходимость переработки и др.»¹⁰.

Текущие расходы (*OE — operating expense*). Согласно подходу, принятому в учете пропускной способности, — это все денежные средства, которые система тратит на преобразование инвестиций в доход от пропускной способности. Исключая добавленную сто-

⁷ http://en.wikipedia.org/wiki/Throughput_accounting.

⁸ <http://www.sytisma.com/cism700/toc.html>.

⁹ http://www.cpaonline.com.au/Archive/9808/pg_aa_9808_throughput.html

¹⁰ <http://www.nysscpa.org/cpajournal/1997/0197/depts/cpai.htm>.

имость из имеющихся запасов, тем не менее, нельзя отрицать наличие данных затрат. Иными словами, текущие расходы представляют собой расходы на функционирование предприятия, которые понимаются как средства, которые тратятся на поддержание оборудования в рабочем состоянии, заработную плату, аренду, отопление, освещение и т.п.

Представляется необходимым в данном случае остановиться на терминологии. Хотя при дословном переводе, безусловно, был бы ближе термин «операционные расходы», учитывая, что из ПБУ 10/99 «Расходы организации» Приказом Минфина от 18.09.2006 г. № 116н было изъято данное понятие, более целесообразно применение термина «текущие расходы».

Следует отметить, в учете пропускной способности такие расходы не классифицируются ни как постоянные и переменные, ни как прямые и косвенные, а рассматриваются как затраты отчетного периода. Включение тех или иных расходов в состав текущих может происходить по остаточному принципу, то есть как не вошедших ни в инвестиции, ни в доход от пропускной способности. Изменение уровня текущих расходов анализируются, как правило, только в том случае, когда они могут оказать значимое влияние на практические результаты деятельности компании.

Иллюстрация применения положений теории ограничений в учете пропускной способности

Данные, предоставленные руководству в соответствии с учетом пропускной способности, позволяют увеличивать доход от пропускной способности и снижать инвестиции и текущие расходы. При этом больше внимания уделяется не контролю над уровнем инвестиций и текущих расходов, а доходу от пропускной способности, для чего необходимо сосредоточиться на ограниченных ресурсах.

Проиллюстрируем применение концепций теории ограничений (пять шагов) на упрощенном примере. Допустим, что предприятие выпускает только два вида продукции: X и Y. Прогноз продаж осуществляется в соответствии с рыночным спросом. Данные по продуктам представлены ниже в таблице 1.

Данные по продуктам

Показатели	Продукт X	Продукт Y
Прогнозируемый объем продаж в месяц (ед.)	250	200
Цена продаж (у.д.е./ед.)	100	110
Себестоимость проданной продукции, исчисленная по прямым материальным затратам (у.д.е./ед.)	40	30
Доход от пропускной способности (у.д.е./ед.)	60	80
Время работы оборудования (машино-часы / ед.), в т.ч.:	1,2	1,2
станок 1	0,4	0,3
станок 2	0,4	0,8
станок 3	0,4	0,1
Текущие расходы за месяц, у.д.е.		10000
Время работы станков за месяц (машино-часы)		176 часов

Как видно из таблицы, и для производства продукта X и для производства продукта Y исходное сырье обрабатывается на всех трех станках. Хотя в целом на производство единицы каждого изделия требуется одинаковое время (по 1,2 машино-часа), загрузка по отдельным станкам разная. Предположим, что на предприятии есть только по одному станку каждого типа. Далее, предположим, что оборудование работает по восемь часов в день; количество рабочих дней в месяц в среднем составляет 22 дня. Тогда предприятие может рассчитывать на 176 машино-часов работы каждого станка ежемесячно.

Учет пропускной способности позволяет найти ответы на два основных вопроса: сколько денег компания способна максимально заработать за месяц и каков оптимальный ассортимент продукции для достижения этой цели. Руководители, которые намерены максимизировать доход от пропускной способности, могут использовать пять шагов теории ограничений, которые следует повторять снова и снова по мере того, как компания проходит путь непрерывного совершенствования.

Шаг 1 — выявление наиболее значимого ограничения системы. Для этого необходимо сравнить наличие конкретного ресурса с потребностью в нем предприятия. В рассматриваемом при-

мере у компании есть три вида ресурсов — станок 1, станок 2 и станок 3. Рассмотрим загрузку первого станка: 0,4 машино-часа уходит на производство единицы продукции X и 0,3 машино-часа — единицы продукции У. Потенциальный спрос на изделия X и У за месяц — 250 единиц и 200 единиц соответственно. Следовательно, время, необходимое для производства 250 единиц изделия X и 200 единиц изделия У составит 160 машино-часов ($0,4 \text{ машино-часа/ед.} \times 250 \text{ ед.} + 0,3 \text{ машино-часа} \times 200 \text{ ед.}$). Поскольку предприятие располагает ежемесячно 176 машино-часами работы каждого станка, первый станок не является ограниченным ресурсом.

Проведя аналогичные подсчеты, получим, что для полного удовлетворения потенциального спроса на изделия X и У ежемесячная загрузка второго станка должна составлять 260 машино-часов ($0,4 \text{ машино-часа/ед.} \times 250 \text{ ед.} + 0,8 \text{ машино-часа/ед.} \times 200 \text{ ед.}$), а третьего станка — 120 машино-часов ($0,4 \text{ машино-часа/ед.} \times 250 \text{ ед.} + 0,1 \text{ машино-часа/ед.} \times 200 \text{ ед.}$). Таким образом, учитывая, что требуемая ежемесячная загрузка второго станка (260 часов) выше, чем та, которая доступна предприятию (176 часов), станок 2 — и есть ресурс, ограничивающий работу предприятия как системы.

Шаг 2 — принятие решения относительно использования выявленного ограничения.

Имея ограниченный ресурс в виде часов работы второго станка, предприятие не может удовлетворять спрос по обоим изделиям. Поэтому для целей максимизации прибыли руководство компании должно наиболее эффективно использовать ограниченный ресурс или, иными словами, получать максимальный размер дохода от пропускной способности ограниченного ресурса. В рассматриваемом примере нужно определить, какой доход от пропускной способности второго станка за час его работы предприятие может получить при производстве как изделия X, так и изделия У. Произведем следующие расчеты:

X: $60 \text{ уд.е./ед.} : 0,4 \text{ машино-часа/ед.} = 150 \text{ уд.е./машино-час}$;

У: $80 \text{ уд.е./ед.} : 0,8 \text{ машино-часа/ед.} = 100 \text{ уд.е./машино-час}$.

Поскольку доход от пропускной способности на единицу ограниченного ресурса для изделия X выше, чем для изделия У, предприятие должно производить продукт X в соответствии со спросом, то есть 250 единиц в месяц, на что будет затрачено

100 часов работы второго станка ($250 \text{ ед.} \times 0,4 \text{ машино-часа/ед.}$). Тогда свободными для использования останутся 76 машино-часов ($176 \text{ машино-часов} - 100 \text{ машино-часов}$), за которые можно изготовить 95 единиц ($76 \text{ машино-часов} : 0,8 \text{ машино-часов/ед.}$) продукта У. С учетом полученного соотношения (250 единиц продукта X и 95 единиц продукта У) совокупный доход от пропускной способности составит 22600 уд.е. ($60 \text{ уд.е./ед.} \times 250 \text{ ед.} + 80 \text{ уд.е./ед.} \times 95 \text{ ед.}$); а прибыль до налогообложения — 12600 уд.е. ($22600 \text{ уд.е.} - 10000 \text{ уд.е.}$).

Шаг 3 — подчинение функционирования системы принятому решению. Приняв решение произвести и продать 250 единиц изделия X и 95 единиц изделия У, следует подчинить этому решению работу всего предприятия. Например, с принятием решения следует соотнести показатели эффективности работы отдельных подразделений. Для иллюстрации рассмотрим, как используется время работы третьего станка. Для производства продуктов X и У в количестве 250 единиц и 95 единиц соответственно необходимо задействовать третий станок всего лишь на 109,5 машино-часов ($250 \text{ ед.} \times 0,4 \text{ машино-часа/ед.} + 95 \text{ ед.} \times 0,1 \text{ машино-часа/ед.}$). Учитывая возможность использования каждого станка по 176 машино-часов в месяц, в работе третьего станка появляется 66,5 машино-часов ($176 \text{ машино-часов} - 109,5 \text{ машино-часов}$) непроизводительного времени.

Если оценивать подразделение, в котором функционирует третий станок, с точки зрения эффективности использования машинного времени, то руководитель данного подразделения может принять решение относительно обработки дополнительного количества сырья. Однако, согласно подходу, принятому в теории ограничений, такие действия приведут к увеличению инвестиций, а не дохода от пропускной способности. Поскольку третий станок не является ограниченным ресурсом, его следует использовать ровно настолько, насколько это необходимо. Таким образом, следует пренебречь мерами по повышению эффективности отдельных звеньев системы, если эти меры противоречат принятому решению по использованию ограниченного ресурса.

Шаг 4 — расширение «узкого места». В рассматриваемом упрощенном примере ограниченный ресурс — время работы второго станка; чтобы устранить выявленное ограничение, можно

организовать работу на данном станке в две смены или закупить еще один аналогичный станок. Если принятые решения неуклонно выполняются, то ограничение в какой-то момент будет преодолено.

Шаг 5 — если ограничение устранено, вернуться к шагу 1 и начать процесс заново. Данный шаг является иллюстрацией того, что применение теории ограничений способствует принятию решений на основе непрерывных улучшений производственного процесса.

Особенности бухгалтерских записей в учете пропускной способности

В учете пропускной способности все затраты, кроме прямых материальных затрат, рассматриваются в качестве текущих расходов. Соответственно, производственная себестоимость продукции исчисляется, исходя только из прямых материальных затрат. Поэтому, стоимость запасов материалов (инвестиций) и прямые материальные затраты рассматриваются как синонимы. Таким образом, в учете пропускной способности стоимость приобретенных основных материалов заносится сразу в дебет счета «Сырье в производстве» (счет, совмещающий два счета — «Запасы» и «Незавершенное производство» — в традиционном учете) в корреспонденции со счетом «Счета к оплате».

Затем единицы готовой продукции (оцененные только по прямым материальным затратам) списываются со счета «Сырье в производстве» в дебет счета «Готовая продукция»; соответственно стоимость единиц продукции, не законченной обработкой, остается на счете «Сырье в производстве» в качестве инвестиций (запасов). Далее себестоимость реализованной продукции (опять же, оцененная только по прямым материальным затратам) списывается со счета «Готовая продукция» в дебет счета «Продажи»; себестоимость непроданной продукции остается на счете «Готовая продукция» в качестве инвестиций.

Затраты на обработку рассматриваются как текущие (или периодические расходы) и собираются на отдельном счете; затем ежемесячно в полной сумме списываются на счет «Продажи». Та-

Возникновение и развитие альтернативных систем учета затрат и калькуляции себестоимости 137

ким образом, по дебету счета «Продажи» образуется полная себестоимость проданной продукции¹¹.

Составление отчета о прибылях и убытках

Формирование отчета о прибылях и убытках в соответствии с методологией, принятой в учете пропускной способности, также имеет свои особенности. Сопоставим данный отчет с отчетами, составляемыми при калькуляции себестоимости по полным и по переменным затратам. Следует отметить, что, хотя обе названные системы калькуляции себестоимости относятся к традиционным видам учета затрат, отчет о прибылях и убытках в системе полных затрат принято называть традиционным, а в системе переменных затрат — маржинальным. Данные для упрощенного примера представлены в таблице 2.

Таблица 2

Данные для примера	
Количество единиц продукции:	—
запасы на начало отчетного периода	200
объем производства за отчетный период	170
объем продаж за отчетный период	
Переменные затраты на единицу продукции (у.д.е./ед.):	200
прямые материальные затраты	100
прямые трудовые затраты	100
производственные накладные расходы	20
административные и коммерческие расходы	
Постоянные расходы за отчетный период (у.д.е.):	50000
производственные накладные расходы	20000
административные и коммерческие расходы	900
Цена единицы продукции (у.д.е./ед.)	

Рассчитаем себестоимость единицы продукции с использованием учета пропускной способности и систем калькуляции по полным и по переменным затратам. Полученные результаты представлены в таблице 3.

¹¹ <http://home.att.net/~jvmartin/Chapter8.htm>.

Таблица 3

Калькуляция себестоимости единицы продукции, у.д.е./ед.

Затраты на единицу продукции	Калькуляция по полным затратам	Калькуляция по переменным затратам	Калькуляция в учете пропускной способности
Прямые материальные затраты	200	200	200
Прямые трудовые затраты	100	100	—
Переменные производственные накладные расходы	100	100	—
Постоянные производственные накладные расходы (50000 у.д.е.: 200 ед.)	250	—	—
Итого себестоимость единицы продукции	650	400	200

Согласно расчету, произведенному в соответствии с системой калькуляции по полным затратам, себестоимость единицы продукции получилась — 650 у.д.е./ед.; в соответствии с системой калькуляции по переменным затратам — 400 у.д.е./ед.; а в соответствии с учетом пропускной способности — 200 у.д.е./ед. Себестоимость единицы продукции в системе калькуляции по полным затратам включает прямые материальные затраты и затраты на обработку (прямые трудовые затраты и производственные накладные расходы). Тот же показатель в системе калькуляции по переменным затратам включает прямые материальные затраты и часть затрат на обработку (только переменные производственные накладные расходы). Себестоимость единицы продукции, исчисленная по методике, принятой в учете пропускной способности, состоит только из прямых материальных затрат (затраты на обработку не рассматриваются как составляющая себестоимости). Непроизводственные накладные расходы (административные и коммерческие), как переменные, так и постоянные, в себестоимость продукции по всем трем системам не включаются.

Используя данные примера, рассмотрим составление отчетов о прибылях и убытках, которые представлены в таблице 4.

Таблица 4

Отчеты о прибылях и убытках, у.д.е.

В системе калькуляции по полным затратам		В системе калькуляции по переменным затратам		В учете пропускной способности	
Выручка (900 у.д.е./ед. x 170 ед.)	153000	Выручка (900 у.д.е./ед. x 170 ед.)	153000	Выручка (900 у.д.е./ед. x 170 ед.)	153000
Себестоимость проданной продукции (650 у.д.е./ед. x 170 ед.)	(110500)	Себестоимость проданной продукции (400 у.д.е./ед. x 170 ед.)	(68000)	Себестоимость проданной продукции (200 у.д.е./ед. x 170 ед.)	(34000)
		Маржинальный доход от производственной деятельности	(85000)		
		Переменные административные и коммерческие расходы (20 у.д.е./ед. x 170 ед.)	(3400)		
Валовая прибыль	42500	Маржинальный доход	81600	Доход от пропускной способности	119000
Административные и коммерческие расходы (20 у.д.е./ед. x 170 ед. + 20000 у.д.е.)	(23400)	Постоянные производственные накладные расходы	(50000)	Текущие расходы, в т.ч.: Производственные (трудовые) и накладные Административные и коммерческие	90000 (23400)
		Постоянные административные и коммерческие расходы	(20000)		
Прибыль	19100	Прибыль	11600	Прибыль	5600

Как видно из таблицы 3, во всех трех отчетах продажи, естественно, отражаются одинаково. Административные и коммерческие расходы также показываются одинаково, единственно, в маржинальном отчете они подразделяются на переменные и постоянные. Основное отличие заключается в сумме, отражаемой по статье «Себестоимость проданной продукции», и в терминологии и суммах по текущим (периодическим) расходам.

Сопоставим показатели, присутствующие во всех трех отчетах о прибылях и убытках и характеризующие разницу между выручкой и себестоимостью проданной продукции. В традиционном отчете, это — валовая прибыль (gross profit), в маржинальном отчете, это — маржинальный доход от производственной деятельности (manufacturing contribution margin)¹², а в отчете, составленном по методу учета пропускной способности, — доход от пропускной способности (throughput contribution). Чем меньше затрат включается в себестоимость проданной продукции, тем выше данный показатель, что наглядно видно из отчетов.

Сопоставление прибыли¹³ по всем трем отчетам выявляет концептуальные различия, которые можно понять, оценив запасы готовой продукции.

Во-первых, сумма прибыли будет одинаковой во всех трех отчетах, если количество произведенной продукции окажется равным количеству проданной продукции.

Во-вторых, при росте запасов готовой продукции (ситуация, рассмотренная в примере) наибольшая прибыль будет исчислена при системе калькуляции по полным затратам (19100 у.д.е.), затем при системе калькуляции по переменным затратам (11600 у.д.е.) и наименьшая (5600 у.д.е.) — в системе калькуляции согласно учету пропускной способности. В рассмотренном примере предприятие произвело 200 единиц продукции, из которых продало 170 единиц, следовательно, запасы готовой продукции составили 30 единиц.

При сравнении показателя прибыли в традиционном отчете с двумя остальными, видим следующее. Учитывая, что в соответ-

¹² Маржинальный отчет о прибылях и убытках может составляться как с выделением данного показателя, так и без него.

¹³ В рассматриваемом упрощенном примере операционная прибыль равна прибыли до налогообложения.

ствии с системой калькуляции по переменным затратам из себестоимости продукции исключаются постоянные производственные затраты, которые составляют 250 у.д.е./ед., оценка запасов при системе калькуляции по полным затратам будет на 7500 у.д.е. (250 у.д.е./ед. $\times$ 30 ед.) выше. Это означает, что в традиционном отчете о прибылях и убытках из выручки будет вычтено на 7500 у.д.е. меньше периодических затрат, следовательно прибыль будет выше, чем в маржинальном отчете. Аналогично, в системе калькуляции согласно учету пропускной способности из себестоимости продукции исключаются все затраты на обработку, которыми продукция исключаются все затраты на обработку, которые составляют 450 у.д.е./ед. (100 у.д.е./ед. + 1000 у.д.е./ед. + 250 у.д.е./ед.), показатель прибыли в традиционном отчете будет на 13500 у.д.е. (450 у.д.е./ед. $\times$ 30 ед.) выше.

При сопоставлении показателя прибыли в маржинальном отчете и в отчете согласно учету пропускной способности, получим разницу в 6000 у.д.е. В системе калькуляции по переменным затратам из производственных затрат в качестве периодических рассматриваются только постоянные накладные расходы, а в учете пропускной способности — все затраты на обработку. Иными словами, разница состоит в сумме трудовых и переменных производственных накладных расходов (200 у.д.е./ед. $\times$ 30 ед.), которые в учете пропускной способности исключаются из оценки запаса готовой продукции, а подлежат списанию в текущем периоде.

В-третьих, при снижении запасов готовой продукции наблюдается обратная картина.

С точки зрения теории ограничений, применение системы калькуляции по полным затратам для принятия ряда управленческих решений приводит к неверным результатам. Так, руководители, уделяющие большое внимание полной себестоимости, для снижения этого показателя в расчете на единицу изделия могут увеличить объем выпуска продукции сверх того количества, которое может быть реализовано. Такое решение приведет к появлению излишних запасов, содержание которых потребует дополнительных расходов, хотя и обеспечит получение высокой «мнимой» прибыли. В то же время использование системы калькуляции, основанной на методе пропускной способности, наоборот, ограничивает производство только тем количеством продукции, которое предприятие может продать.

Аналитические процедуры в теории ограничений и в учете пропускной способности

Доход от пропускной способности либо на единицу ограничивающего фактора, либо на единицу продукции не являются единственными показателями, которые принимаются во внимание при принятии решений. Для определения эффективности любого изменения в деятельности предприятия целесообразно представлять степень, до которой подобное изменение сможет улучшить результаты этой деятельности. Для этого должна быть установлена взаимосвязь между тремя показателями, применяемыми в теории ограничений (дохода от пропускной способности (Т), инвестиций (I) и текущих расходов (OE)), и такими финансовыми показателями, как чистая прибыль (NP) и рентабельность инвестированного капитала (ROI), а также денежными потоками (CF). Первый показатель представляет собой абсолютную величину, которая приводится в отчете о прибылях и убытках, второй — относительную величину, данные для расчета которой можно найти из балансового отчета.

Во-первых, чистая прибыль, по сути, представляет собой доход от пропускной способности за вычетом текущих расходов за отчетный период:

$$NP = T - OE$$

Логично предположить, что чистая прибыль увеличивается с увеличением дохода от пропускной способности или уменьшением текущих расходов. Доход от пропускной способности может увеличиваться в результате увеличения поступлений от продаж или сокращения переменных производственных затрат (как правило, прямых материальных затрат).

Во-вторых, рентабельность инвестированного капитала можно выразить как чистую прибыль, деленную на инвестиции:

$$ROI = NP / I$$

$$\text{или } ROI = (T - OE) / I$$

Все, что повышает чистую прибыль, также улучшает показатель рентабельности инвестированного капитала, если инвестиции остаются неизменными. Если инвестиции могут быть сокращены, рентабельность инвестированного капитала повышается и без увеличения чистой прибыли. Таким образом, «чтобы улуч-

шить показатель рентабельности инвестированного капитала, нужно изменить доход от пропускной способности, текущие расходы и инвестиции таким образом, чтобы их комбинация давала наилучший результат»¹⁴.

В-третьих, при оценке деятельности предприятия рассчитывается показатель производительности (Р), который устанавливает взаимосвязь дохода от пропускной способности и текущих расходов:

$$P = T / OE$$

Делая упор на доход от пропускной способности, а не на традиционные финансовые показатели, теория ограничений исключает достижение производительности при производстве продукции только в целях ее хранения.

В-четвертых, при оценке деятельности предприятия также анализируется показатель оборачиваемости инвестиций (IT), который рассчитывается как отношение дохода от пропускной способности к инвестициям:

$$IT = T / I$$

Чем выше показатель оборачиваемости инвестиций, тем выше скорость их прохождения через систему, и тем выше ее эффективность.

И, в-пятых, можно говорить о том, что при изменении дохода от пропускной способности происходит изменение денежного потока. Денежный поток, представленный в отчете о движении денежных средств, не является показателем, используемым для оценки результатов деятельности предприятия, однако позволяет определить, располагает ли оно достаточным пространством для маневра. Денежный поток представляет собой чистую прибыль (доход от пропускной способности — текущие расходы) плюс-минус изменения инвестиций за тот же период:

$$CF = NP \text{ плюс-минус } I$$

$$\text{или } CF = (T - OE) \text{ плюс-минус } I$$

Таким образом, используя рассмотренные взаимосвязи, можно определить, какое влияние на результаты деятельности компании окажет то или иное решение.

¹⁴ <http://www.flow4u.com/articles.htm>.

Основные отличия учета пропускной способности и традиционного учета

Учет пропускной способности, основанный на концепции управления, известной как теория ограничений, имеет следующие основные отличия от традиционных принципов, принятых в управленческом учете:

Во-первых, в основе учета пропускной способности лежит полное изменение принятого в системе традиционного учета распределения постоянных затрат по единицам продукции. Поскольку такие затраты не могут изменяться в краткосрочном периоде и не имеют значения на оперативном уровне, в учете пропускной способности они исключаются из набора ключевых показателей, используемых руководителями; что приводит к кардинально новым управленческим решениям.

Во-вторых, учет пропускной способности, по сути, представляет собой разновидность калькуляции себестоимости по переменным затратам, однако отличается выделением «истинно» переменных затрат из соответствующих им полупеременных, полупостоянных и смешанных затрат.

В-третьих, добавленная системой стоимость (затраты на обработку) не включается в расчет стоимости инвестиций. Они оцениваются только по прямым материальным затратам, которые затем должны преобразоваться в доход от пропускной способности.

В-четвертых, запасы (инвестиции) сырья, незавершенного производства и готовой продукции рассматриваются как пассивы. Они приводят к возникновению обязательств (хранение, устаревание и т.п.), а не к основной цели — увеличению дохода от пропускной способности.

В-пятых, в учете пропускной способности существует допущение о том, что при существующем уровне производственных мощностей все связанные с ним текущие расходы (включающие в том числе и многие переменные в традиционном понимании затраты) не изменяются. Согласно теории ограничений, технология улучшается только с целью устранения ограничений для повышения дохода от пропускной способности.

В-шестых, признание дохода в учете пропускной способности осуществляется не по факту начисления, а по факту оплаты, то

есть, по сути, «учет пропускной способности является кассовым методом»¹⁵.

Можно сделать вывод, что учет пропускной способности несколько упрощает традиционный управленческий учет. В то же время, именно простоту использования и сравнительно низкую стоимость составления отчетов нередко называют основным преимуществом учета пропускной способности. Предоставляемые отчеты более легки и доступны для понимания, поскольку, как правило, содержат только три показателя (доход от пропускной способности, инвестиции, текущие расходы).

В заключение необходимо отметить, что вопрос состоит не в том, какой вид учета является более предпочтительным — учет пропускной способности, представляющий собой альтернативную концепцию управленческого учета, или традиционный управленческий учет, а в том, какой вид информации окажется более полезным руководству для конкретных целей. Учет пропускной способности дает ценный аналитический инструмент принятия решений об оптимизации ассортимента выпускаемой продукции, который следует использовать в тех случаях, когда он на практике применим.

¹⁵ <http://www.dbmfg.co.nz/Bottom%20Line%20Accounting%20for%20Change.htm>.

Российские и зарубежные подходы к формированию показателя прибыли

Для оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия в финансовом анализе используется комплексная система показателей, формирующая целостное представление о различных сторонах ведения бизнеса. Показатели являются важнейшими инструментами менеджмента, позволяющими с одной стороны, дать оценку достигнутым результатам, а с другой, определить целевые ориентиры на будущее.

Финансовые показатели формируются в результате сложного пути, который информационные потоки проходят в системе бухгалтерского учета: от разрозненных данных первичных учетных документов до итоговых значений, представленных в финансовых отчетах.

Получаемые в результате бухгалтерской обработки первичных сведений о хозяйственных операциях компании значения показателей во многом зависят от принятой методологии учёта. Огромное влияние на них оказывают такие особенности финансового учета, как метод начисления, использование для оценки активов исторической первоначальной стоимости, применение различных способов начисления амортизации, отпуска материалов в производство, различия в подходах к учету расходов и т.д. Кроме того, в последние годы серьёзную проблему для аналитиков представляет ситуация всё увеличивающегося разрыва между рыночной и балансовой стоимостью активов, связанная с ростом значения их нематериальной части и сложностями в методологии их учёта.

Тем не менее, несмотря на все проблемы, связанные с использованием информации бухгалтерской отчетности для аналитических целей, на сегодняшний день какая-либо другая альтернатива отсутствует: данные отчетности являются единственным доступным источником информации о результатах деятельности предприятия. Плодами труда бухгалтеров широко пользуются ру-

ководство компании, её акционеры, кредиторы, реальные и потенциальные инвесторы, финансисты, налоговые органы, аналитики конкурентов и др.

Применение информации, содержащейся в финансовых отчетах, для аналитических целей предполагает четкое понимание сути тот или иного показателя. В этом смысле одним из наиболее сложных является показатель прибыли, которому и посвящена данная работа.

Прибыль является ключевым показателем для определения важнейшей качественной характеристики деятельности предприятия — рентабельности. На протяжении многих лет рентабельность является основным индикатором успешности ведения бизнеса. В последнее время в качестве стратегической цели коммерческой деятельности довольно часто заявляется рост экономически добавленной стоимости компании (EVA) — показатель, разработанный и запатентованный американской компанией Stern Stewart & Co., но и он напрямую связан с прибылью.

В современной модели финансового учёта существует целый ряд показателей прибыли: одни из них непосредственно фигурируют в бухгалтерской отчетности, другие являются результатом расчётов аналитиков, стремящихся избавиться от искажений, связанных с особенностями её формирования в системе бухгалтерского учета: «неденежных» статей расходов, возможных манипуляций с особенностями признания доходов и расходов т. п. Кроме того, в последнее время российские коммерческие организации при оценке результатов своей деятельности все чаще используют западные термины, обозначающие различные варианты расчета прибыли.

Для начала рассмотрим те показатели прибыли, которые непосредственно формируются системой бухгалтерского учета. Эта информация содержится в Отчёте о прибылях и убытках (далее ОПУ/отчет), показывающем процесс формирования итогового финансового результата деятельности организации — чистой прибыли (Net income, Net profit) за отчетный период, довольно часто с легкой руки американских аналитиков называемого «bottom line», то есть нижней строкой отчета.

Современные ОПУ имеют многоступенчатую форму (multiple-step), то есть чистая прибыль определяется в ходе ряда после-

довательных расчётов, сопоставляющих доходы и расходы, сгруппированные определенным образом. При этом выводятся ряд промежуточных показателей прибыли.

Существует два основных подхода к группировке расходов, определяющих различные форматы отчета (различия касаются только первой части ОПУ, в которой показан процесс формирования операционного финансового результата): континентальный (франко-германский) основанный на классификации расходов по их сущности, и англо-американский, основанный на классификации расходов по их функциям [метод себестоимости продаж (cost of sales method)].

По сущности расходы подразделяются на:

- расходы материалов (raw material and consumable used);
- расходы на оплату труда (staff (wages) expenses);
- расходы на амортизацию (depreciation and amortization expenses).

По функциям расходы подразделяются на:

- производственные расходы (cost of sales);
- управленческие расходы (distribution expenses);
- коммерческие расходы (administrative expenses).

При использовании группировки расходов по функциям в отчёте выводятся промежуточный показатель — валовая прибыль, представляющий разницу между выручкой (revenue) и себестоимостью проданных товаров (cost of sales). Следует заметить, что, в отличие от российской практики, в себестоимость проданных товаров в англо — американской модели никогда не включаются управленческие расходы. В этом случае промежуточный показатель валовой прибыли имеет определенный экономический смысл, так как представляет собой разницу между выручкой и расходами переменного характера, то есть приблизительно равен маржинальной прибыли, что делает его весьма полезным для аналитических целей.

Отчет о прибылях и убытках, формируемый в РСБУ, основан на классификации расходов по функциям, и состоит из двух разделов: «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» (информация 90 счёта «Продажи») и «Прочие доходы и расходы» (информация 91 счёта «Прочие доходы и расходы»). Его форма

утверждена Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчётности организаций»

В отличие от англо — американской модели, российская модель ОПУ допускает смешение производственной и управленческой функций (вариант формирования полной себестоимости с распределением управленческих расходов по видам выпускаемой продукции). В этом случае выводимый промежуточный показатель *валовой прибыли* теряет свою полезность с точки зрения возможности его использования для проведения аналитических расчетов.

Вторым показателем прибыли в российском ОПУ является *прибыль (убыток) от продаж*. Этот показатель аналитики чаще называют операционной прибылью. При её формировании из валовой прибыли вычитают расходы, связанные с коммерческой и управленческой функциями. Операционная прибыль — особо любимый аналитиками показатель, так как характеризует способность предприятия зарабатывать в своей основной деятельности и довольно часто используется в анализе.

Далее в Отчете показываются прочие доходы и расходы, связанные с продажей или предоставлением во временное пользование внеоборотных активов, штрафами, неустойками, курсовыми разницами и т.п.

Отметим, что в соответствии с Приказом Министерства финансов РФ от 18 сентября 2006г. №118н отменено деление прочих расходов и доходов на операционные и внереализационные. В составе прочих доходов и расходов отдельными строками показываются процентные доходы и расходы, а также доходы от участия в других организациях. Путем прибавления всех прочих доходов и вычитания всех прочих расходов формируется показатель: *прибыль (убыток) до налогообложения*.

Последний вид прибыли, который представлен в российском отчёте о прибылях и убытках — *чистая прибыль (убыток) отчетного периода*. Для её расчета необходимо вычесть из прибыли до налогообложения отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль и прибавить отложенные налоговые активы. После введения в 2002 г. 18-го Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт расчетов по налогу на прибыль» текущий налог на прибыль непосредственно формируется в системе российского бухгалтерского учета, а в ОПУ отражаются отложенные налоговые

активы и обязательства, образующиеся в результате различий между финансовым и налоговым учета. Также в конце отчёта справочно показываются возникающие постоянные налоговые активы и обязательства.

Чистая прибыль часто используется в финансовом анализе. Основные показатели рентабельности, такие как рентабельность собственного капитала и рентабельность совокупных активов, в российской практике финансового анализа, как правило, рассчитывается именно на основе чистой прибыли.

Используя чистую прибыль в аналитических целях, следует отдавать себе отчет в том, что её наличие еще не означает отсутствия проблем у предприятия. Во-первых, это величина сформированная по методу начисления (то есть доходы и расходы признаются независимо от движения денежных средств), во-вторых, она может быть заработана не в операционной деятельности, а за счет прочих доходов, например, от распродажи имущества и, наконец, само значение чистой прибыли — есть результат применения определенных учетных правил и процедур, заметно отличающихся в принятых разными странами учетных стандартах.

Российский подход к формированию основных показателей прибыли, непосредственно представленных в отчете о прибылях и убытках, показан в таблице 1 (см. с. 151).

Помимо четырех видов прибыли, которые непосредственно содержатся в Отчете о прибылях и убытках, в российской практике финансового анализа в последнее время все чаще используется ряд *расчетных показателей прибыли*, разработанных американской системой измерения результативности финансовой деятельности компаний.

Реакция наших аналитиков на их внедрение сводится, как правило, либо к полному отрицанию иностранной терминологии со ссылками на её неадаптированность к российской системе бухгалтерского учета, либо, напротив, к желанию оперировать звучными терминами при каждом удобном случае, не сильно заботясь о смысле применяемых аббревиатур.

Для начала рассмотрим общие подходы к понятию прибыли, характерные для американских стандартов финансовой отчетности.

Таблица 1

Формирование показателей прибыли в российской системе бухгалтерского учета*

I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности	
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг	X
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	(X)
Валовая прибыль	X
Коммерческие расходы	(X)
Управленческие расходы	(X)
Прибыль (убыток) от продаж	X
II. Прочие доходы и расходы	
Проценты к получению	X
Проценты к уплате	(X)
Доходы от участия в других организациях	X
Прочие доходы	X
Прочие расходы	(X)
Прибыль (убыток) до налогообложения	X
Отложенные налоговые активы	
Отложенные налоговые обязательства	
Текущий налог на прибыль	(X)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	X

* Здесь и в последующих таблицах «X» обозначает положительное значение показателя, (X) — вычитаемую величину, X — расчетный показатель прибыли.

Исторически в США сформировалось два методологических подхода к определению прибыли. Первый заключается в том, что для правильного измерения эффективности деятельности предприятий, при формировании прибыли, необходимо учитывать только стабильно повторяющиеся текущие операции. Этот подход нашел свое отражение в концепции, получившей название «*current operating performance income concept*».

Другого взгляда придерживаются сторонники *«all-inclusive income concept»*: по их мнению, при расчете прибыли необходимо учитывать доходы и расходы, связанные как с повторяющимися операциями, так и со случайными нерегулярными доходами и расходами.

Современная методология американского финансового учета представляет собой определенный компромисс между сторонниками этих точек зрения: операционный результат выводится в ОПУ как промежуточный (*operating profit, operating income*), а итоговые показатели формируются с учетом прочих доходов и расходов (*net profit, net income*).

Реализация того подхода оказалась затруднительной, возникли проблемы с учетом результатов некоторых операций, которые в соответствии с принятыми правилами следует отражать не на счетах доходов и расходов, формирующих ОПУ, а на счетах капитала, сальдо которых показывается в составе собственного капитала в балансе предприятия.

К операциям, результат которых не попадает в состав чистой прибыли текущего периода, относятся учет курсовых разниц, возникающих при пересчете иностранных валют на счета в банках в местную и при ведении расчетов с иностранными контрагентами в иностранной валюте, учет изменения стоимости краткосрочных финансовых вложений, убытки по дополнительным пенсионным обязательствам и ряд других.

Результаты таких операций отражаются в балансе по статье добавочный капитал и не оказывают влияния на показатель чистой прибыли. Таким образом, появилась потребность в новом показателе, отражающем влияние всех операций на изменение величины собственного капитала компании. Так возникла новая концепция *«concept comprehensive income»*, вводящая новый термин — совокупный доход (*comprehensive income*). Суммарный совокупный доход за все годы функционирования предприятия равен разнице между всеми поступлениями денежных средств и их расходованиями без учета поступлений и изъятий собственников.

Таким образом, общий подход к формированию показателей прибыли в соответствии с американскими учетными стандартами выглядит следующим образом:

Таблица 2

Формирование показателей прибыли
в соответствии с американскими учетными стандартами*

Net Sales (выручка от продаж без возвратов и скидок)	X
Cost of Sales (себестоимость проданной продукции)	(X)
Gross Profit (валовая прибыль)	X
General & Administrative Costs (общие и административные расходы)	(X)
Distribution Costs (коммерческие расходы)	(X)
Operating Profit (операционная прибыль)	X
Gains & Losses (прочие доходы и расходы, могут группироваться различным образом)	X/(X)
Profit before Tax (прибыль до налогообложения)	X
Income Tax (налог на прибыль)	(X)
Net Income (чистая прибыль)	X
Other Comprehensive Income (прочие составляющие совокупного дохода)	X
Comprehensive Income (совокупный доход)	X

Говоря об общем подходе американских учетных стандартов к показателю прибыли, следует заметить, что технические термины «Income» и «Profit» зачастую применяются как синонимы, хотя «Profit» чаще используется в более широком смысле, для определения общего положительного результата и успешности бизнеса.

Кроме того, понятие «Net Income» в последнее время активно вытесняется относительно новым термином «Earning», который был введен Комитетом по стандартам финансовой отчетности в 1978 году в связи с переходом от кассового метода учета к учёту по методу начисления. По существу эти два понятия отличались друг от друга на величину бухгалтерских корректировок, связанных с учетом в текущем отчетном периоде финансовых результатов прошлых или будущих периодов: «Earning» их исключала; таким образом «Net Income» включала большее число составляющих, чем «Earning». Однако позже термин «Net Income» был переопределен и сегодня эти два понятия также используются как синонимы.

Всего многообразие бухгалтерских прибылей оказалось недостаточно для потребностей аналитиков и финансистов, которые, пытаясь избавиться от влияния особенностей учетных стандартов, приложили немало усилий и разработали собственную систему показателей прибыли.

Основными статьями, подвергшимися корректировкам со стороны аналитиков, являются амортизация, налог на прибыль, а также процентные расходы. Главная цель, которая преследуется в ходе манипуляций с указанными статьями, заключается в желании получить показатель, наиболее точно раскрывающий потенциал бизнеса.

Для этого представляется целесообразным, прежде всего, устранить влияние на итоговые значения амортизационных отчислений, так как, во-первых, данная статья расходов не связана с движением денежных средств, а во-вторых, величина амортизационных расходов во многом определяется принятой в организации учетной политикой.

Значение, которое аналитики уделяют прибылям до процентных расходов и уплаты налога на прибыль, объясняется тем, что, с одной стороны, они позволяют сопоставлять результаты деятельности предприятий, находящихся в разных условиях налогообложения и стоимости заёмного капитала, а с другой — в большей степени отражают эффективность, непосредственно обеспеченную хозяйственной деятельностью, а не решениями в области финансового и налогового планирования.

Рассмотрим наиболее часто используемые в финансовом анализе показатели прибыли:

EBT (Earning Before Tax) — прибыль до расходов по налогообложению. Устраняет влияние различий в системах налогообложения, существенно различающихся в разных странах. По существу ничем не отличается от терминов, используемых в GAAP — Profit before Tax и Income before Tax.

EBIT (Earning Before Interest & Tax) — прибыль до расходов по налогообложению и % к уплате. В этом случае мы абстрагируемся не только от величины налога на прибыль, но и от стоимости заёмного капитала, что важно для сравнения предприятий, находящихся в разных с этой точки зрения условиях.

EBITDA (Earning Before Interest, Tax, Depreciation & Amortization) — прибыль до расходов по налогообложению, про-

центов к уплате и амортизации. Для её расчета необходимо к EBIT прибавить амортизационные расходы, величина которых в большей степени связана с принятыми методами и нормами, чем с эффективностью производства. Заметим, что долгое время этот показатель использовался американскими финансистами для обозначения операционной прибыли до вычета процентных платежей, налога на прибыль и амортизации. В этом смысле он и сегодня часто используется в литературе. Однако, как мы видели выше, Earning вовсе не является операционной прибылью, а является показателем, сформированным по методу начисления с учётом прочих доходов и расходов, то есть по своей сути это чистая прибыль компании. Сложившаяся ситуация вынудила вмешаться Комиссию по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission — SEC), по мнению которой EBITDA должна включать неоперационные прибыли и убытки. В результате компании вынуждены были рассчитывать этот показатель, отталкиваясь от чистой прибыли, а для обозначения аналогичного показателя, рассчитанного на основе операционной прибыли была введена новая аббревиатура OIBDA.

OIBDA (Operating Income before Depreciation (OC) & Amortization (HA)) — сумма операционной прибыли и амортизационных расходов. OIBDA характеризует эффективность основной деятельности предприятия, нивелируя разницу, связанную с применяемыми методами начисления амортизации. Кроме того, OIBDA раскрывает потенциальную способность компании осуществлять инвестиции в развитие материальной базы бизнеса, в финансовые инструменты, обслуживать проценты по полученным займам. В связи с этим новый показатель сегодня широко используется экономистами, финансистами, аналитиками, рейтинговыми агентствами, которые часто предпочитают его показателям прибыли, фигурирующим в финансовых отчётах.

NOPAT (Net Operating Profit after Tax) — операционная прибыль за вычетом налога на прибыль. «Чистая» здесь, как и в случае с другими показателями прибыли, означает, очищенная от налоговых платежей. NOPAT является в некотором смысле условным показателем, поскольку налог на прибыль никогда не выплачивается из операционной прибыли, однако он дает представление о возможных прибылях компании, на которые можно было бы рассчитывать, не используя заёмный капитал. Значимость

NOPAT определяется также тем, что этот показатель является основой для расчета важнейшего индикатора, характеризующего эффективность бизнеса — экономически добавленной стоимости (EVA). EVA представляет собой разницу между NOPAT и стоимостью инвестированного капитала.

Таблица 3

Место расчетных показателей прибыли
в системе показателей GAAP*

Net Sales (выручка от продаж без возвратов и скидок)	X
Cost of Sales (себестоимость проданной продукции)	(X)
Gross Profit (валовая прибыль)	X
General & Administrative Costs (общие и административные расходы)	(X)
Distribution Costs (коммерческие расходы)	(X)
Depreciation & Amortization	X
OIBDA	X
Depreciation & Amortization	(X)
Operating Profit (операционная прибыль)	X
Income Tax (налог на прибыль)	(X)
NOPAT	X
Income Tax (налог на прибыль)	X
Gains & Losses (прочие доходы и расходы могут группироваться различным образом)	X/(X)
Depreciation & Amortization	X
EBITDA	X
Depreciation & Amortization	(X)
EBIT	X
Interest Expenses	(X)
Profit before Tax (прибыль до налогообложения) = EBT	X
Income Tax (налог на прибыль)	(X)
Net Income (чистая прибыль)	X
Other Comprehensive Income (прочие составляющие совокупного дохода)	X
Comprehensive Income (совокупный доход)	X

* Показатели прибыли, используемые в финансовом анализе, выделены жирным курсивом.

Помимо вышеперечисленных, аналитики используют такие показатели, как NOPLAT (чистая операционная прибыль после вычета скорректированных налогов), EBIAT (прибыль до уплаты процентов, но после налогообложения), EBITDAR (прибыль до процентных платежей, налогов, амортизации и расходов по аренде и лизингу) и целый ряд других. Однако наибольшее распространение в среде экономистов и финансистов нашли показатели, представленные в этой работе. В таблице 3 (см. с. 156) дана последовательность расчетов необходимых для их определения, а также место в системе показателей GAAP.

Таким образом, как следует из вышеизложенного, существует целая система показателей прибыли. Использование каждого из них зависит от цели и задач проводимого исследования, имеющейся в распоряжении аналитика информации, его представлений об особенностях рассматриваемого бизнеса. Сопоставляя между собой данные о рентабельности деятельности различных предприятий, тенденциях в изменениях их экономически добавленной стоимости необходимо особое внимание уделять изучению методологии формирования результирующих показателей, поскольку при их расчете могут использоваться совершенно разные по своей сути показатели прибыли.

Особенности организации аудиторской проверки внешнеэкономических операций

В последние десятилетия система внешнеэкономических связей России претерпела существенные изменения. В настоящее время все новые страны вовлекаются в различные формы международного экономического сотрудничества, наблюдается глобализация внешнеэкономических связей. Внешнеэкономическая деятельность охватывает все аспекты экономической жизни государства: производство, торговлю, финансы, инвестиционную деятельность.

Начавшиеся в России демократические процессы затронули прежде всего систему внешнеэкономических связей, предоставив предприятиям право самостоятельного выхода на внешний рынок. Значительно расширился круг внешнеэкономических партнеров России. Изменилась и география внешнеэкономической деятельности.

Однако «демократизация» внешнеэкономической деятельности имеет и обратную сторону, связанную с многочисленными нарушениями финансовой, таможенной и налоговой дисциплины, бегством капиталов, недобросовестными сделками и другими «инструментами» хозяйственной политики компаний и предприятий. Все это вызвало активный поиск мер по укреплению рыночной дисциплины и минимизации криминальной внешнеэкономической практики. Одной из важных составных частей этого комплексного контрольного механизма, соединяющего как государственные мероприятия, так и рыночные подходы, является аудит.

Особенностью современного этапа функционирования внешнеэкономической деятельности является жесткое международное регулирование внешнеэкономических сделок. В результате каждая двусторонняя внешнеэкономическая сделка становится многосторонней, так как она должна соответствовать Уставу и Положениям Всемирной торговой организации (ВТО), а также

выполнять требования около 40 международных организаций в этой области.

Проведение внешнеэкономических сделок имеет ряд отличительных особенностей:

- один из участников внешнеэкономического контракта находится за пределами территории Российской Федерации;
- ведение внешнеэкономической деятельности осуществляется на основании специальных норм валютного, налогового и таможенного законодательства;
- расчеты по внешнеэкономическим контрактам производятся, как правило, в иностранной валюте;
- при учете хозяйственных операций по внешнеэкономической деятельности производится пересчет в рубли сумм, числящихся в первичных документах в иностранной валюте;
- при отражении внешнеэкономических операций образуется курсовая разница.

К данному виду деятельности невозможно применить стандартные аудиторские процедуры, разработанные для проверки хозяйственных операций, проводимых внутри страны. В процессе организации аудиторской проверки внешнеэкономических операций необходимо выделять в самостоятельное направление. Это позволяет обеспечить высокое качество проведения аудиторской проверки. В то же время аудит внешнеэкономических операций является составной частью аудиторской проверки организации в целом, что необходимо учитывать в ходе планирования и проведения аудиторских процедур.

Целью аудита внешнеэкономических операций является выражение мнения о достоверности отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности внешнеэкономических операций во всех существенных аспектах. Существенной признается информация, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Существуют требования законодательства, предъявляемые к процессу проведения аудиторской проверки организации. Это — Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности № 696 от 23 сентября 2002 года с последующими изменениями и дополнениями. В этих правилах определен общий подход

и требования к аудиторской проверке организации. На основании данных правил аудиторская компания должна разработать внутрифирменные стандарты проверки внешнеторговых операций как одного из направлений аудиторской проверки.

Проведение аудиторской проверки внешнеторговых операций можно разделить на несколько этапов:

1. Определение объема внешнеторговых операций, проводимых организацией.

2. Планирование аудиторской проверки внешнеторговых операций.

3. Сбор аудиторских доказательств.

4. Выражение мнения о достоверности внешнеторговых операций, входящих в состав финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета внешнеторговых операций действующему в РФ законодательству.

Знакомство с деятельностью организации начинается с анализа отчетности. Аудиторы должны оценить масштабы предприятия, особенности отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица. Понимание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального суждения аудитора. Информация, полученная на данном этапе, используется аудитором для оценки основных рисков, влияющих на деятельность аудируемой организации. Предварительный анализ внешнеторговых операций помогает аудитору эффективно планировать и проводить проверку, а также оценивать аудиторские доказательства. На данном этапе необходимо оценить систему управления организацией. Аудиторам должен быть предоставлен список акционеров, а также информация о всех органах управления компанией.

Аудиторам необходимо ознакомиться с организационной структурой компании. Наличие внутренних контрольных подразделений может сократить объем аудиторских процедур по ряду направлений проверки внешнеторговых операций. Система внутреннего контроля организации должна представлять собой совокупность организационных мер и процедур, применяемых для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности. Применяемая система внутреннего контроля должна способствовать решению следующих задач:

— обеспечение соблюдения требований законодательства РФ в процессе осуществления внешнеторговых операций;

- контроль за своевременностью поступления валютной выручки на счета организации;
- контроль за своевременностью списания валютных средств в оплату товаров, работ, услуг по внешнеторговым контрактам;
- оценка эффективности форм расчетов между сторонами;
- контроль за правильностью оформления паспортов импортных сделок;
- исполнение приказов, распоряжений и других указаний руководства компании, касающихся внешнеторговых операций, всеми структурными подразделениями.

В ходе знакомства с организацией целесообразно провести тестирование системы подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности организации. На основании установленного объема и структуры внешнеторговых операций необходимо составить схему документооборота, сопровождающего данный вид деятельности. Это позволяет определить эффективность применяемых организацией контрольных процедур.

На следующем этапе осуществляется планирование аудиторской проверки внешнеторговых операций. На основании собранной ранее информации определяются приоритетные направления аудиторской проверки, разрабатывается общая стратегия предстоящего аудита. В ходе планирования аудиторской проверки внешнеторговых операций должны быть учтены наиболее существенные риски, присущие осуществлению внешнеторговой деятельности. Для успешного проведения аудиторской проверки внешнеторговых операций план проведения проверки должен включать в себя следующее:

- анализ внешнеторговых контрактов на предмет согласованных условий расчетов и определения момента перехода права собственности на товары;
- определение соответствия проведенных внешнеторговых операций требованиям валютного, налогового и таможенного законодательства;
- тестирование применяемой системы бухгалтерского учета внешнеторговых операций, в том числе оценка качества применяемой компьютерной системы обработки информации;
- определение соответствия данных бухгалтерского и оперативного учета внешнеторговых операций;

- тестирование системы внутреннего контроля внешнеторговых операций.

Особенность внешнеторговых операций состоит в том, что их осуществление регулируется валютным законодательством и является объектом валютного контроля со стороны уполномоченного банка.

В 2004 году была изменена система валютного регулирования и валютного контроля. Был введен в действие Федеральный закон № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 года. В соответствии с данным Законом, внесены существенные изменения в регулирование валютных операций между резидентами и нерезидентами. Был отменен разрешительный порядок осуществления валютных операций, связанных с движением капитала. Центральным банком отменено требование об обязательном использовании специальных счетов, а также об обязательной продаже части валютной выручки по экспортным контрактам; Правительство РФ отменило нормативные акты, которыми было введено резервирование. Таким образом, отменены основные ограничения на проведение валютных операций между резидентами и нерезидентами.

Тем не менее, в процессе проведения аудиторской проверки необходимо уделить особое внимание соблюдению требований действующего валютного законодательства РФ. Валютный контроль за осуществлением внешнеторговых операций, как и прежде, осуществляют уполномоченные банки, куда должны предоставляться паспорта сделок, а также документы, подтверждающие совершение внешнеторговых операций (контракты, соглашения, выписки из протокола общего собрания, документы, подтверждающие факт передачи товаров и др.). Продолжает действовать и требование о репатриации.

Основным документом, подтверждающим совершение внешнеторговой операции является внешнеторговый контракт. Определение законности внешнеторговой сделки начинается для аудитора с оценки положений контракта. Особенностью внешнеторговой сделки является то, что, с одной стороны, участником договора выступает российское юридическое лицо, а с другой — иностранная компания. Как правило, участники внешнеторгового контракта имеют разную законодательную и налоговую базы

внутри страны, таможенную политику, направленную на защиту национальных интересов. Согласно статьи 166 Основ гражданского законодательства 1991 года, которые действуют в Российской Федерации с 3 августа 1992 года, «права и обязанности сторон по внешнеторговым сделкам определяются по праву страны, избранному сторонами при совершении сделки, или в силу последующего соглашения». Выбор может быть сделан как в момент заключения сделки, так и путем заключения международно-го соглашения (т.е. уже после заключения сделки). В том случае, если внешнеторговым контрактом не определено применение права соответствующей стороны, то применяется право страны — экспортера.

Существенно упростила заключение внешнеторговых контрактов и Венская конвенция 1980 года, которая ввела единообразное толкование и применение условий сделок. У участников внешнеторгового контракта есть право определить условия сделки в соответствии с достигнутой ими договоренностью. В том случае, если такое соглашение не достигнуто, применяются положения, указанные в Конвенции.

Одним из основных условий внешнеторгового контракта является определение порядка расчетов покупателя за товар. Международной торговой палатой разработаны Унифицированные правила расчетов по внешнеторговым контрактам: по аккредитиву, инкассо, открытому счету, коммерческому кредиту и т.д. Данные правила предусматривают порядок расчетов покупателя за приобретаемый товар, место и сроки осуществления платежа.

Аудиторам необходимо убедиться, что внешнеторговый контракт отвечает всем предъявляемым к нему требованиям. В ходе проведения проверки аудитор должен проверить правильность осуществления расчетов по внешнеторговому контракту.

Например, при аккредитивной форме расчетов необходимо проанализировать условия выставления аккредитива; обратить внимание на правильность и своевременность выставления аккредитива; проверить пакет документов, на основании которых был списан аккредитив; проверить правильность возврата аккредитива.

В ходе проверки расчетов по коммерческому кредиту важно установить условия кредитования, определить, в какой валюте был предоставлен кредит и в какой валюте кредит был возвращен, а также установить сроки кредитования.

В процессе исполнения внешнеторгового контракта на счетах бухгалтерского учета возникает курсовая разница. В ходе аудиторской проверки необходимо оценить правильность расчета и отражения курсовой разницы на счетах бухгалтерского учета. Основное внимание должно уделяться правильности применения курсов валют при пересчете в рубли сумм, выраженных в иностранной валюте.

На основании внешнеторгового контракта заключаются договора с транспортной организацией на доставку товара от продавца к покупателю, осуществляется страхование груза на случай гибели, либо повреждения товара. Расходы по данным договорам могут оплачиваться как за счет покупателя, так и за счет продавца в зависимости от условий поставки, оговоренных во внешнеторговом контракте. В ходе проведения аудиторской проверки необходимо проверить правильность и своевременность отражения накладных расходов.

Таким образом, внешнеторговый контракт осуществляет юридическое оформление международной сделки купли-продажи товаров, работ, услуг; определяет порядок, способы и последовательность совершения действий партнеров, а также предусматривает способы обеспечения выполнения обязательств. Аудиторы должны проследить на выборочной основе исполнение внешнеторговых контрактов. В случае расторжения внешнеторговых контрактов следует установить причины и возможные последствия. Особое внимание должно быть уделено анализу движения денежных средств по аннулированным контрактам.

В том случае, если во внешнеторговом контракте не определен момент перехода права собственности, аудитор должен отнести операции по данному контракту к разряду рискованных. Неопределенность в отношении момента перехода права собственности может повлечь выплату штрафных санкций по контракту, а также привести к искажениям в данных бухгалтерского учета. В этом случае аудитору следует принимать во внимание нормы Гражданского Кодекса РФ. Определение момента перехода права собственности является основополагающим условием внешнеторгового контракта. В соответствии со статьями 223 и 224 ГК РФ, право собственности у приобретателя вещи возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей материальной вещи признается:

- вручение вещи или товарораспорядительного документа лично импортеру;
- сдача вещи перевозчику для отправки приобретателю;
- передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

В ходе проведения аудиторской проверки необходимо определить не дату товарораспорядительного документа, а именно дату передачи этого документа импортеру. Однако этот момент регулируется также нормами международного законодательства, что является отличием внешнеторгового контракта от любого другого договора.

Формирование цены на экспортный или импортный товар оказывает существенное влияние на размер финансового результата от внешнеторговой сделки. На определение цены по внешнеторговому контракту большое влияние оказывают условия поставки, определяющие, какие расходы при реализации товара берет на себя грузоотправитель, а какие — грузополучатель. Аудитор должен проверить правильность учета расходов, связанных с поставкой товара, а также оценить эффективность внешнеторговой сделки.

В ходе проведения аудиторской проверки необходимо убедиться в правильности применения норм таможенного и налогового законодательства.

В соответствии со статьей 1 Таможенного Кодекса РФ, таможенное регулирование заключается в установлении порядка и правил, при соблюдении которых лица, как юридические, так и физические, реализуют право на перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации.

Таможенное законодательство осуществляет регулирование процесса пересечения границы Российской Федерации экспортерами и импортерами: осуществление таможенного оформления и таможенного контроля, обжалования актов, действий (бездействий) таможенных органов и их должностных лиц. Таможенное законодательство также регулирует порядок применения таможенных режимов, то есть совокупности положений, определяющих статус товаров и транспортных средств, вывозимых и ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации; устанавливает таможенный тариф, представляющий собой свод

ставок таможенных пошлин, взимаемых с товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу. В соответствии со статьей 318 Таможенного Кодекса Российской Федерации, установлены следующие виды таможенных платежей:

- Ввозная таможенная пошлина.
- Вывозная таможенная пошлина.
- Налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.
- Акциз, взимаемый с ряда товаров, при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.
- Таможенные сборы.

В соответствии со статьей 324 Таможенного Кодекса РФ, исчисление сумм, подлежащих уплате таможенных пошлин и налогов, производится в валюте РФ.

В соответствии со статьей 13 Налогового Кодекса РФ, к числу федеральных налогов и сборов относятся:

- Налог на добавленную стоимость.
- Акцизы.
- Государственная пошлина.

В соответствии со статьей 318 Таможенного Кодекса РФ, а также на основании главы 21 Налогового Кодекса РФ при ввозе на таможенную территорию РФ импортных товаров взимается налог на добавленную стоимость. В то же время, экспортные операции освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость при подтверждении факта вывоза товара с таможенной территории Российской Федерации. Однако в случае осуществления расчетов по внешнеторговому экспортному контракту до момента фактического пересечения товарами границы РФ, налог на добавленную стоимость должен быть перечислен в бюджет. В ходе проведения аудиторской проверки необходимо уделить особое внимание проблеме возвратности налога на добавленную стоимость после подтверждения факта вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации.

Таким образом, порядок исчисления и взимания таможенных платежей устанавливается на федеральном уровне и регулируется таможенным и налоговым законодательством. Правильность применения организацией норм таможенного и налогового законодательства также является объектом аудиторской проверки.

Расчет вышеуказанных таможенных платежей осуществляется на основании таможенной стоимости товара. Методы определения таможенной стоимости, применяемые в российской практике государственного регулирования внешнеторговой деятельности, полностью соответствуют методологии, сформированной в рамках Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ). Статья VII ГАТТ именуется Кодексом о таможенной стоимости и является тем международно-правовым стандартом, на который была сориентирована российская практика таможенно-тарифного регулирования. В ходе проведения проверки аудиторы должны руководствоваться вышеуказанными документами.

Таким образом, в ходе проведения аудита внешнеторговых операций необходимо получить достаточное количество аудиторских доказательств для утверждения о том, что в бухгалтерском учете отражается полная и достоверная информация о деятельности проверяемой организации. Основополагающим документом для аудитора при оценке достоверности внешнеэкономических операций является Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года, который устанавливает обязательное наличие первичных документов при регистрации фактов хозяйственной деятельности организации на счетах бухгалтерского учета. При отражении в бухгалтерском учете внешнеторговых операций часто встречаются ошибки, когда первичные документы еще не поступили, а хозяйственная операция уже отражена в учете. Например, организация не должна отражать на соответствующих счетах суммы таможенных платежей, если Грузовая таможенная декларация не поступила в организацию. В ходе проведения аудиторской проверки внешнеторговых операций аудитор должен обратить внимание организации на соответствующие нарушения действующего законодательства.

Особенностью аудита внешнеторговых операций является использование в качестве аудиторских доказательств документов, являющихся объектом валютного контроля. Для выражения объективного мнения о деятельности проверяемой организации аудитору необходимо знание организации системы валютного контроля как на уровне Банка России, так и на уровне уполномоченных банков. Аудитору необходимо подробно рассмотреть функции всех органов, осуществляющих валютный контроль,

для использования соответствующих документов в качестве аудиторских доказательств.

В соответствии с правилом (стандартом) №5 «Аудиторские доказательства», аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении аудиторской проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников.

Особенности осуществления внешнеторговых операций обязывают аудиторов получать аудиторские доказательства не только на основании данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности, но и использовать документы, подтверждающие соответствие внешнеторговой сделки валютному, налоговому и таможенному законодательству. Необходимо также учитывать нормы международного и гражданского права.

Результаты, полученные в ходе проведения аудиторской проверки внешнеторговых операций, дают возможность аудитору выразить мнение о достоверности отражения внешнеторговых операций, входящих в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета внешнеторговых операций действующему в РФ законодательству.

Современная система налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли России

Построение эффективной налоговой системы нефтегазового сектора экономики России имеет чрезвычайно важное значение, так как отрасли, связанные с добычей и переработкой нефти и газа, вносят основной вклад в формирование доходов государственного бюджета и активного сальдо торгового баланса страны. По данным журнала «Экономика России XXI век», в 2005 году 50 % налоговых доходов и 65 % экспортных доходов бюджета было получено именно от предприятий нефтегазового сектора¹. Не вызывает сомнения, что для разработки эффективной налоговой политики государства в данной отрасли необходимо обеспечить, с одной стороны, пополнение доходной части бюджета, с другой — сохранение достаточных стимулов для инвестиций в данный сектор экономики.

Компании нефтегазового комплекса несут более высокую налоговую нагрузку по сравнению с предприятиями других отраслей, так как, помимо налогов, уплачиваемых всеми российскими организациями (налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, акцизы, единый социальный налог и другие налоги и сборы), они являются налогоплательщиками и ряда специфических налогов и сборов, таких, как разовые и регулярные платежи за пользование недрами, плата за геологическую информацию о недрах, налог на добычу полезных ископаемых. При этом основная налоговая нагрузка приходится именно на специфические платежи (достаточно отметить, что в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2005 год было собрано налога на добычу полезных ископаемых на сумму свыше 900 млрд рублей, и это почти в два раза больше, чем в 2004 году)².

© Пилевина Е.В.

¹ www.ruseconomy.ru

² Петрунин В.В. Комментарий к законодательным нормам, принятым в целях стимулирования добычи нефти // Налоговый вестник. — 2006. — № 11.

В период 2000–2004 гг. была проведена реформа системы налогообложения нефтегазовой промышленности, которая позволила существенно повысить бюджетную эффективность налоговой системы. Основным результатом реформы явилось введение налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), заменившего действовавшие до этого платежи за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизы на нефть и природный газ (но, тем не менее, остались акцизы на нефтепродукты, в том числе на автомобильный бензин и дизельное топливо). Установление специфических ставок НДПИ применительно к нефти (с учетом мировых цен на нефть и валютного курса рубля) и природному газу позволило упростить налоговую систему и привести ее в соответствие с мировой практикой. Кроме того, были реформированы основы применения специальных налоговых режимов в форме соглашений о разделе продукции.

В настоящее время добывающие и перерабатывающие компании могут применять либо общий, либо специальный режим налогообложения в виде системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Особенности применения каждого режима будут рассмотрены отдельно.

Общий режим налогообложения

В соответствии с действующим законодательством, предприятия нефтегазовой отрасли, применяющие общий режим налогообложения, используют следующую систему платежей при пользовании недрами:

- разовые платежи за пользование недрами;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- плата за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий;
- прочие налоги и сборы (налог на прибыль организаций; налог на добавленную стоимость; единый социальный налог; земельный налог; другие налоги и сборы).

Разовые платежи за пользование недрами взимаются при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии. Минимальные размеры разовых платежей устанавливаются в размере не менее 10% от величины суммы налога на добычу полезных

ископаемых. Уплата разовых платежей производится в порядке, установленном в лицензии.

Регулярные платежи за пользование недрами взимаются за предоставление пользователям недр исключительных прав на поиск, разведку и оценку месторождений полезных ископаемых.

Размеры регулярных платежей за пользование недрами определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работ, степени геологической изученности территории.

Ставка регулярного платежа за пользование недрами устанавливается в определенных пределах исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации за один квадратный километр площади участка недр в год. Сумма регулярных платежей за пользование недрами в течение года равными долями включается организациями в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Плата за пользование геологической информацией о недрах. За пользование геологической информацией о недрах, полученной в результате государственного геологического изучения недр от федерального органа управления государственным фондом недр, взимается плата, размер и порядок взимания которой определяются Правительством Российской Федерации.

Сбор за участие в конкурсе (аукционе) вносится всеми участниками конкурса и является одним из условий регистрации заявки. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса, а также оплату труда привлекаемых экспертов. Сумма сбора за участие в конкурсе (аукционе) используются для покрытия расходов на проведение конкурсов. Часть средств сбора может быть направлена на проверку выполнения пользователями недр условий лицензий.

Сбор за выдачу лицензий на пользование недрами вносится пользователями недр при выдаче лицензии. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, оформление и регистрацию выдаваемой лицензии.

Налог на добычу полезных ископаемых. С 1 января 2002 г. в соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 N 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты зако-

нодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» вступила в силу глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового Кодекса Российской Федерации.

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации. Таким образом, наличие любого вида лицензии обуславливает признание недропользователя плательщиком налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с главой 26 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Объектом налогообложения выступают полезные ископаемые, добытые из недр на территории России или на территориях, находящихся под юрисдикцией России, в том числе извлеченные из отходов добывающего производства. При этом ряд полезных ископаемых не признается объектом налогообложения. К таким полезным ископаемым, в частности, относятся геологические коллекционные материалы; дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых и др.³

Налоговая база определяется либо как стоимость добытых полезных ископаемых, исчисленная исходя из объема добытых полезных ископаемых и примененного способа оценки, либо как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении⁴.

При этом налогоплательщик определяет количество добытого полезного ископаемого прямым методом (применяя измерительные приборы и устройства) или косвенным (расчетным) методом, исходя из содержания полезного ископаемого в извлекаемом из недр (либо отходов и потерь) минеральном сырье. Применяемый метод должен быть отражен в учетной политике налогоплательщика и применяться в течение всей деятельности по добыче конкретного ископаемого. Изменение его допускается только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения в связи с применением другой технологии добычи ископаемого⁵.

³ Налоговый Кодекс РФ. Ст. 336.

⁴ Налоговый Кодекс РФ. Ст. 338.

⁵ Налоговый Кодекс РФ. Ст. 339.

Предусмотрено три способа оценки стоимости полезных ископаемых⁶:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых является календарный месяц.

Налоговые ставки дифференцированы по видам полезных ископаемых и установлены в процентах от их стоимости. По двум видам полезных ископаемых ставки установлены в твердой сумме: по природному горючему газу — с единицы измерения его количества (1000 м³); с 1 января 2007 г. — по нефти за тонну добытой нефти (при этом налоговая ставка корректируется на коэффициенты, учитывающие динамику мировых цен на нефть, валютный курс и степень выработанности конкретного участка недр)⁷.

Кроме того, при добыче ряда полезных ископаемых (например, в части нормативных потерь полезных ископаемых; при разработке некондиционных запасов полезных ископаемых; минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях; подземных вод, используемых в сельскохозяйственных целях, а также при добыче сверхвязкой нефти) налогообложение производится по нулевой ставке.

Предусмотрена также пониженная на 30 % ставка НДС для налогоплательщиков, освобожденных на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и осуществивших за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений (или полностью возместивших все расходы государства на поиск и разведку данных месторождений).

Особенности исчисления налога на прибыль организаций. Глава 25 Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» определяет два типа расходов по освоению природных ресурсов:

⁶ Налоговый Кодекс РФ. Ст. 340.

⁷ Налоговый Кодекс РФ. Ст. 342.

расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензии и расходы на освоение природных ресурсов.

К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, можно отнести: расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения; расходы на приобретение геологической и иной информации; расходы на оплату участия в конкурсе. Если по результатам конкурса налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами, то расходы, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензии, которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов. Расходы на приобретение лицензий на право пользования недрами в регистрах налогового учета следует отразить обособленно. При этом расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии, учитываются отдельно.

К расходам на освоение природных ресурсов, в частности, относятся: расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания; расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ; расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам, и другие. Расходы на освоение природных ресурсов отражаются в аналитических регистрах налогового учета обособленно по каждому участку недр, отраженному в лицензионном соглашении.

Текущие расходы на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (в том числе расходы на оплату труда, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией временных сооружений, и иные подобные расходы), а также расходы на до-разведку месторождения или его участков, находящихся в пределах горного или земельного отвода организации, в полной сумме включаются в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены.

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Соглашение о разделе продукции (СРП) является договором, в соответствии с которым государство предоставляет инвестору на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиск, разведку и добычу минерального сырья на опре-

деленном участке недр. В свою очередь, инвестор обязан осуществить проведение указанных работ в оговоренные сроки, за свой счет и на свой риск. При этом производится раздел произведенной продукции, условия которого оговаривается в рамках каждого конкретного соглашения. Сторонами соглашения являются государство, с одной стороны, и инвестор — с другой. Инвесторами в соответствии с действующим российским законодательством могут быть либо юридические лица, либо объединения юридических лиц, не имеющие статуса юридического лица.

Закон «О соглашениях о разделе продукции» предусматривает особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, установленный Налоговым Кодексом Российской Федерации и другими законодательными актами Российской Федерации о налогах и сборах.

При выполнении соглашения инвестор уплачивает⁸:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении событий, определенных в соглашении и лицензии (бонусы);
- плату за геологическую информацию о недрах;
- ежегодные платежи за договорную акваторию и участки морского дна, уплачиваемые в порядке, установленном соглашением в соответствии с законодательством Российской Федерации на дату подписания соглашения;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензии;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- компенсацию расходов государства на поиски и разведку полезных ископаемых;
- компенсацию ущерба, причиняемого в результате выполнения работ по соглашению коренным малочисленным народам Российской Федерации в местах их традиционного проживания и хозяйственной деятельности.

Суммы указанных платежей, а также сроки их уплаты определяются условиями соглашения.

При этом порядок определения сумм компенсации расходов государства на поиски и разведку полезных ископаемых, компен-

⁸ Федеральный Закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»

сации ущерба, причиняемого в результате выполнения работ по соглашению коренным малочисленным народам Российской Федерации в местах их традиционного проживания и хозяйственной деятельности, устанавливается Правительством Российской Федерации.

Применение рассматриваемого налогового режима предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов разделом продукции в соответствии с условиями соглашения, за исключением тех налогов и сборов, которые предусмотрены при применении СРП.

Закон «О соглашениях о разделе продукции» предусматривает два способа раздела продукции, от которых зависит совокупность налогов и сборов, подлежащих уплате.

При первом способе раздела продукции произведенной продукцией признается количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащиеся в фактически добытом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье, добытое инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенное на количество технологических потерь в пределах нормативов. При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75 процентов, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации — 90 процентов общего объема произведенной продукции.

При применении данного способа раздела продукции инвестор уплачивает следующие налоги и сборы⁹:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

⁹ Налоговый Кодекс РФ. П. 7 ст. 34635

В отдельных случаях раздел произведенной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением может осуществляться в ином порядке. При этом пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геологоэкономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения, но доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68 процентов.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы¹⁰:

- единый социальный налог;
- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы.

Соглашение может предусматривать только один способ раздела продукции и не может предусматривать переход с одного способа раздела продукции на другой, а также замену одного способа раздела продукции другим.

При применении любого из способов раздела продукции инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Особенности исчисления налога на добычу полезных ископаемых. Налогоплательщики, уплачивающие налог на добычу полезных ископаемых при выполнении СРП, применяют специальную налоговую ставку. При добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений налоговая ставка составляет 340 рублей за одну тонну, при этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть. Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{\kappa} = (\kappa - 8) \times P / 252$$

где κ — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель,

¹⁰ Налоговый Кодекс РФ. П. 8 ст. 34635

Р — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

При добыче всех остальных полезных ископаемых, ставки налога на добычу полезных ископаемых, установленные для данного вида полезных ископаемых, применяются с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата (если такой уровень установлен СРП), а при достижении предельного уровня — с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Особенности исчисления налога на прибыль организаций. Для инвесторов, исчисляющих и уплачивающих налог на прибыль организаций, объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, т.е. доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов. При этом доходом налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы¹¹. Расходами налогоплательщика признаются документально подтвержденные расходы, произведенные в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, и внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

При выполнении СРП расходы налогоплательщика подразделяются на:

- расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции, — расходы, понесенные в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов;
- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса РФ и не включенные в состав возмещаемых расходов. В данные расходы не включаются суммы налога на добычу полезных ископаемых.

¹¹ Определяются в соответствии со ст. 250 Налогового Кодекса РФ

Налоговая база определяется по каждому соглашению раздельно.

Налоговая ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения. При отсутствии раздельного учета применяется порядок налогообложения прибыли, установленный главой 25 Налогового Кодекса РФ, без учета особенностей, установленных для реализации СРП.

Особенности исчисления налога на добавленную стоимость. При выполнении соглашений сохраняется общий порядок исчисления и уплаты НДС в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового Кодекса РФ. Однако перечень операций, освобождаемых от налогообложения дополняется следующими:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;
- передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;
- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

В отношении остальных налогов сохраняется общий порядок исчисления и уплаты в бюджет.

Итак, можно с уверенностью утверждать, что предприятия нефтегазодобывающей отрасли несут дополнительную налоговую нагрузку по сравнению с предприятиями других отраслей, так как

добывающие и перерабатывающие компании, помимо корпоративных налогов, действующих на территории Российской Федерации, уплачивают ряд специфических налогов и отчислений, установленных для нефтегазодобывающих предприятий.

На сегодняшний день российские нефтяные компании с одной тонны нефти в процентном соотношении платят гораздо больше налогов, чем аналогичные компании в ряде западных стран.

Тем не менее, следует отметить и ряд положительных изменений налогового законодательства, вступивших в силу с 1 января 2007 года: предоставление налоговых каникул для новых месторождений Восточной Сибири; снижение налогового бремени при освоении новых месторождений путем установления нулевой ставки НДС до достижения определенного накопленного объема добычи нефти; продление срока рентабельной разработки месторождений путем введения понижающего коэффициента НДС по отношению к старым месторождениям (с выработанностью более чем на 80%); введение льготного режима налогообложения по ставке 0% при добыче сверхвязкой нефти; корректировка НДС в зависимости от степени выработанности конкретного участка месторождения.

В 2007 году будет разработан законопроект о введении налоговых льгот по НДС при освоении нефтегазового потенциала континентального шельфа Российской Федерации, а также подготовлены поправки в Налоговый Кодекс, связанные с дифференциацией акцизов на нефтепродукты в зависимости от их качества.

Тем не менее, установление баланса между налоговыми изъятиями и инвестиционными потребностями нефтегазовой промышленности, создание благоприятных условий для инвестиций требуют дополнительного изучения ряда нерешенных проблем, таких, как определение и применение в целях налогообложения диапазона рыночных цен на нефть и нефтепродукты, дифференциация налогообложения в зависимости от горно-геологических и экономико-технических характеристик конкретных месторождений, применение в налогообложении специальных налогов на природную ренту (дополнительный доход).

Акцизное регулирование табачной отрасли в Европейском Союзе и России

Акцизы являются давним и достаточно широко распространенным фискальным инструментом, а табачные изделия — одним из самых важных объектов акцизного налогообложения наряду с алкогольной продукцией. Еще в середине XX века акцизы на табачную продукцию играли значимую роль в формировании государственного бюджета. Так, например, в Швеции в начале 40-х гг. табачные акцизы обеспечивали до 13% государственных доходов¹.

Однако в настоящее время акцизы используются в большей степени не для пополнения бюджета (в развитых странах доля акцизов составляет лишь около 1% доходной части бюджета²), а для регулирования табачного рынка, производства и потребления табачных изделий. Это происходит на фоне интенсификации борьбы против курения, поэтому акциз рассматривается еще и как один из способов снижения потребления сигарет.

Современная структура налогообложения табачной индустрии в Европейском Союзе (ЕС) является результатом реформирования и гармонизации налоговых систем членов союза в течение последних 35 лет, а также политических компромиссов относительно наиболее острых вопросов регулирования. Прием в ЕС новых членов каждый раз приводил к необходимости пересмотра прежних положений единого подхода в сфере табачных акцизов, чтобы нивелировать различия в налоговых системах старых и новых членов союза.

Налогообложение табачных изделий в рамках союза регулируется Директивами ЕС, которые устанавливают общие принципы налогообложения, учитываемые в национальном законодатель-

© Вериго П.П.

¹ Waldemar Ingdahl Unintended Consequences of Excise Taxes — Tankesmedjan Eudoxa AB, September 2006. P. 2.

² Ibid.

стве каждой из стран, входящих в ЕС. На современном этапе в ЕС законодательно закреплены следующие общие требования³:

- страны — члены ЕС должны использовать комбинированную структуру табачных акцизов на основе специфического и адвалорного компонента;
- с 1 июля 2006 года минимальная общая сумма акциза закреплена на уровне €64 на тысячу сигарет (€1,28 на пачку);
- минимальная общая сумма акциза на сигареты самой популярной ценовой категории в каждой стране ЕС должна составлять 57% от розничной цены с учетом всех налогов (марки, принадлежащие к самой популярной категории, определяются индивидуально в каждой стране на основе предпочтений курильщиков, ситуации на рынке, акцизной политики и других факторов), от этого требования освобождаются страны, где общая сумма акциза на сигареты самой популярной ценовой категории составляет €101 и более на тысячу сигарет (€2,02 на пачку);
- страны имеют право установить минимальный уровень общей суммы акциза по всем сигаретам как 100% уровня акциза на сигареты самой популярной ценовой категории;
- в составе акциза должен выделяться специфический и адвалорный компонент, при этом специфический компонент должен составлять не меньше 5% и не больше 55% общей суммы акциза на сигареты самой популярной ценовой категории;
- все табачные изделия облагаются по стандартной ставке НДС, которая не должна быть ниже 15%.

Несмотря на все усилия по гармонизации, между странами ЕС до сих пор существуют значительные отличия, как в абсолютном уровне табачного акциза, так и в структуре распределения акцизного бремени между специфическим и адвалорным компонентом. Например, средняя доля налогов (акциз и НДС) в розничной цене пачки сигарет в странах ЕС составляет около 75%. Однако абсолютные значения существенно колеблются от страны к стране: так, в Великобритании общее налоговое бремя составляет 5,88 на пачку сигарет самой популярной ценовой категории (доля специфического компонента €3,06), тогда как в Испании об-

щий налог составляет только €1,76 (доля специфического компонента €0,16)⁴.

Во всех 15 «старых» членах ЕС соблюдается общеевропейское требование о минимальном акцизе в размере €64 на тысячу сигарет. В Дании и Швеции общий уровень акциза меньше 57% от розничной цены, однако все равно превышает €101. Среди «новых» членов ЕС только Кипр и Мальта соответствуют всем требованиям ЕС в части акцизного налогообложения табачной индустрии, а Венгрия выполняет критерий о минимуме в 57% от розничной цены. Однако другим «новым» членам еще предстоит проделать значительную работу по гармонизации своих систем акцизного налогообложения в соответствии с общеевропейскими критериями: так, Словении придется повысить общий уровень акцизов в среднем на 18%, а Латвии на 310%.

В структуре акциза предпочтение может быть отдано адвалорному или специфическому компоненту. По этому критерию страны ЕС разделились практически поровну. Баланс между компонентами зависит не столько от теоретических выкладок относительно качества продукта, издержек и доходов, сколько от позиции в области протекционизма, а также особенностей исторического и экономического развития.

Так, в южных странах Европы до сих пор сильны позиции местных фермеров, выращивающих табак, и мелких производителей сигарет. Их продукция, обычно, более низкого качества и реализуется по невысоким ценам. Приоритетное применение специфического компонента акциза в этом случае приведет к размыванию ценовой границы между дешевыми и более дорогими марками за счет относительного повышения цен на дешевые сигареты. Это, естественно, невыгодно местным производителям, поэтому в южных странах Европы большее значение имеет адвалорный компонент, благодаря которому устанавливаются более четкие пропорции между ценой продукции и величиной акциза. Исключением является Португалия, где доминирующую роль играет специфический компонент.

Северные страны Европы традиционно выступают в роли импортеров табачных изделий. Там нет собственных производителей

³ Sijbren Cnossen Tobacco Taxation in the European Union — CESifo Working Paper No. 1718, May 2006. P. 4.

⁴ Sijbren Cnossen Tobacco Taxation in the European Union — CESifo Working Paper No. 1718, May 2006. P. 5.

лей табака и табачных изделий, что позволяет широко использовать специфическую ставку в структуре акциза. От общего правила отходят только Бельгия, Финляндия, Люксембург и Швеция, где более распространена адвалорная ставка.

В России табачная промышленность является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей экономики. Этому в значительной мере способствует благоприятный инвестиционный климат, позволивший привлечь в отрасль более 2 млрд долл. иностранных инвестиций. По итогам 2006 года стоимостной объем рынка сигарет вырос на 16,4% по сравнению с 2005 годом, а физический объем рынка достиг 350 млрд штук. Кроме того, акцизное налогообложение табачных изделий играет важную роль в формировании доходных статей государственного бюджета. Согласно закону «О федеральном бюджете на 2007 год», на акцизы на табачную продукцию приходится 49 млрд руб. или 45,9% всех акцизных поступлений в государственный бюджет⁵. Рост акцизных поступлений относительно 2006 года составит около 48%.

Однако, несмотря на общий рост в отрасли, табачные компании постоянно нивелируют фактор нестабильности, связанный с изменениями системы взимания акцизов. Именно поэтому самые крупные производители табачных изделий выступают за последовательную и прозрачную систему государственного регулирования рынка табака. Рассмотрим некоторые аспекты и перспективные изменения системы акцизного налогообложения табачных изделий в России.

С 1992 по 1997 год в России применялась адвалорная система акцизного налогообложения табачных изделий, в соответствии с которой ставки устанавливались в процентах от цены продукции. В условиях высоких темпов инфляции эта система позволяла автоматически индексировать поступления в бюджет от акциза в случае изменения цен, что должно было гарантировать стабильные доходы государства в этот сложный период развития экономики. Однако именно на этом этапе в полной мере проявились и существенные недостатки адвалорной системы, выражавшиеся, прежде всего, в занижении отпускной стоимости товаров

⁵ Федеральный закон Российской Федерации от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год». Приложение №7 «Поступления доходов в федеральный бюджет в 2007 году».

производителями и импортерами. В результате снижалась налоговая база, что приводило к существенному недополучению налоговых поступлений в бюджет. Широкое распространение получили контрабанда и производство контрафактной продукции, объемы которой на рынке достигали 50%.

Для преодоления этих недостатков, а также благодаря относительной стабилизации инфляционных процессов, в 1997 году был осуществлен переход на специфическую систему акцизного налогообложения табачных изделий, в соответствии с которой была установлена фиксированная ставка за определенное количество продукции в натуральном выражении.

Практика функционирования данной системы налогообложения показала ее достаточно высокую эффективность. В этот период были достигнуты высокие темпы роста налоговых поступлений акцизов на табачные изделия. За период с 1997 по 2002 год налоговые поступления от акциза на табачные изделия возросли с 1,2 до 12 млрд руб., то есть увеличились в 10 раз. Резко выросла собираемость акциза. Она увеличилась с 20% до 100%. Объем подделок и контрабанды на рынке табачной продукции сократился с 50% до 5%⁶.

В июле 2002 года были внесены изменения в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации, в соответствии с которыми с 1 января 2003 года вводилась так называемая смешанная (или комбинированная) система акцизного налогообложения табачных изделий, при которой ставка акциза состоит как из специфического, так и адвалорного компонентов.

Введение смешанной системы акцизного обложения табачной продукции ее сторонники обычно связывали с наличием такой системы акцизного налогообложения в странах ЕС. Однако влияние этого фактора преувеличено, поскольку принятая в России комбинированная система имела значительные отличия от системы, которая успешно работала в Европе. В отличие от ЕС, где адвалорная составляющая ставки исчислялась на базе розничной цены сигарет, в России она была установлена на отпускную цену

⁶ Отчет «О результатах проверки в территориальных налоговых органах и в организациях вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия в 2002 году и за 9 месяцев 2003 года» — Бюллетень Счетной палаты №5 (77) / 2004 (<http://www.ach.gov.ru/bulletins/2004/5-5.php>).

продукции. Это предоставляло производителям легальные возможности уменьшения налоговой базы для исчисления суммы акцизов по адвалорной ставке за счет снижения отпускных цен на табачную продукцию, а также за счет ассортиментных сдвигов в сторону увеличения выпуска сигарет более низкого ценового сегмента.

Следует отметить, что создание комбинированной системы противоречило и некоторым провозглашенным и проводимым в жизнь принципам построения российской налоговой системы:

- действующая в настоящее время российская система налогообложения в части акцизного регулирования построена на преобладании специфических ставок налогообложения, и только по табачным изделиям сделано исключение из общего правила путем установления комбинированной ставки;
- введение адвалорной составляющей ставит доходы государственного бюджета в существенную зависимость от ценовой политики производителей табачной продукции, однако риск возникновения «ценовых войн» между товаропроизводителями табачных изделий в современных условиях достаточно велик;
- введение комбинированной ставки акцизного обложения идет вразрез с политикой удешевления и упрощения налогового администрирования.

Действительно, при комбинированной системе акцизов сложнее управлять реальным уровнем налогообложения, поскольку существует элемент определения стоимости сигарет, при котором возможно ее занижение, перенос прибыли на последующие стадии реализации и другие операции по уменьшению налоговой нагрузки в рамках налогового планирования, не противоречащего действующему законодательству. Усложняется как форма налоговой декларации, так и контроль налоговых органов за ее правильным составлением.

Зависимость уровня налогообложения от цены затрудняет бюджетное прогнозирование. В 2003 году табачное производство стало единственной подакцизной категорией, где государственное налоговое задание было снижено с 20 до 18 млрд руб., несмотря на 70% увеличение акциза по сравнению с 2002 г. и сохранении объема производства практически на уровне предыдущего

года. При этом даже сниженное бюджетное задание было значительно недовыполнено: фактические сборы составили около 16 млрд руб. Таким образом, при росте ставок акциза на 70% фактические акцизные сборы выросли относительно 2002 года только на 55,8%. Для сравнения, при специфической системе акцизного налогообложения табачных изделий рост ставок акциза на 12% в 2002 году привел к 30% росту поступлений в бюджет⁷.

Комбинированная ставка акциза, равно как и чисто адвалорная ставка, создают возможность для снижения налоговой базы акциза и налога на прибыль за счет трансфертного ценообразования. Проведенная Счетной палатой Российской Федерации проверка показала, что каждый проверенный производитель табачных изделий осуществляет реализацию большей части своей продукции на внутренний рынок через единственного оптового покупателя, который является в ряде случаев аффилированным лицом. В частности, ОАО «БАТ-Ява» 99,6% своей продукции в 2003 году реализовало через ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака», ОАО «Донской табак» 98,6% своих сигарет продало через Торговый дом ООО «Донской табак: продажи и маркетинг», ЗАО «Лигетт-Дукат» через ООО «ЛД Трейдинг» реализовало 99,8% своей продукции⁸.

Снижая отпускные цены, организации-производители в этом случае не теряли свою прибыль, получая ее через своего оптового посредника. Но государство несло потери акцизов, поскольку этот налог платит исключительно производитель табачной продукции. В целом по стране в расчетах к бюджету на 2003 год была заложена средняя цена на сигареты с фильтром 312 руб. за 1000 шт. Фактические отпускные цены составили 242 руб., или почти на 23% ниже. На сигареты без фильтра средняя цена оказалась ниже на 42%⁹.

В качестве дополнительного аргумента в пользу введения комбинированной ставки акцизов на табачные изделия приводилась

⁷ Отчет «О результатах проверки в территориальных налоговых органах и в организациях вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия в 2002 году и за 9 месяцев 2003 года» — Бюллетень Счетной палаты №5 (77) / 2004 (<http://www.ach.gov.ru/bulletins/2004/5-5.php>).

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

также необходимость более справедливого распределения налогового бремени между различными по уровню доходов слоями населения, при котором более обеспеченные слои населения, потребляющие дорогие сигареты, должны, соответственно, и платить акциз по более высокой ставке. Вместе с тем за период действия комбинированной системы взимания акцизов наибольший рост акцизной нагрузки в связи с ежегодным увеличением ставок акцизов произошёл по самым дешевым, следовательно, и самым «социально ориентированным» сигаретам без фильтра и папиросам. Так, акцизная нагрузка на сигареты без фильтра в 2005 году по сравнению с 2002 годом увеличилась более чем в 2,5 раза¹⁰.

Дальнейшее развитие комбинированная система табачных акцизов получила в 2005 году, когда был введен так называемый «минимальный акциз» в размере 20% от отпускной цены. Это привело к дополнительному усложнению всей системы налогообложения табачного производства, поскольку методика определения и расчета этой составляющей акциза не была сформулирована достаточно четко. В 2006 году «минимальный» компонент был повышен до 25% от отпускной цены, однако законодатели учли недоработки прошлого года и уточнили методику его расчета: «минимальный акциз» должен определяться относительно отпускной цены некой усредненной партии сигарет, произведенных за определенный период.

В 2007 году Россия вступила в новую фазу развития акцизного налогообложения табачной отрасли. В целях обеспечения стабильного поступления акцизов законодатели, используя опыт стран ЕС, решили усовершенствовать комбинированную налоговую ставку в направлении исчисления ее адвалторной составляющей от заявленной производителем максимальной розничной цены.

Теперь расчетная стоимость табачных изделий для целей акцизного налогообложения определяется в соответствии с максимальной розничной ценой, указанной на пачке табачных изделий. Максимальная розничная цена представляет собой цену, вы-

¹⁰ Аналитическая записка по результатам экспертно-аналитического мероприятия оценки эффективности действующей системы взимания акцизов на табачные изделия, развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия. — Бюллетень Счетной палаты №4 (100) / 2006 (<http://www.sch.gov.ru/bulletins/2006/4-12.php>).

ше которой пачка табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком (производителем или импортером) самостоятельно отдельно по каждой марке табачных изделий¹¹.

Несмотря на общий прогрессивный характер этих изменений и их широкую поддержку табачными производителями, новый порядок взимания табачных акцизов связан с рядом технических трудностей. В первую очередь, это — необходимость нанесения максимальной розничной цены, что требует дополнительных расходов по переоборудованию производственных линий, установке и наладке нового оборудования, которое будет печатать на пачках цену и дату производства. Для небольших местных производителей дешевых сигарет это требование может стать невыполнимой задачей, поскольку изыскать свободные средства для модернизации оборудования будет проблематично. Уже с 1 января 2007 года на производителей, которые игнорируют требование о нанесении максимальной розничной стоимости, будут налагаться штрафы, а сама продукция будет конфискована.

Кроме того, возможно возникновение ряда процедурных проблем в переходный период, когда на рынке будет обращаться продукция как нового, так и старого образца, выпущенная до введения требования об обязательном нанесении максимальной розничной цены на пачку. Ведь если производство сигарет с фильтром без указания цены запрещено уже с 1 января 2007 года, то их реализация возможна еще в течение целого года до 1 января 2008 года. Высока вероятность того, что розничные продавцы будут стремиться дезинформировать потребителей и продавать сигареты выше цены, указанной производителем, мотивируя это тем, что еще распродают старые запасы.

Тем не менее, опыт стран ЕС, где смешанная система акцизного налогообложения применяется уже более тридцати лет, а также Украины, которая перешла на систему взимания акцизов

¹¹ Федеральный закон Российской Федерации от 26 июля 2006 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового Кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

от максимальной розничной цены пару лет назад, свидетельствует о том, что на новый виток развития комбинированной системы табачных акцизов следует смотреть с оптимизмом.

Совершенствование этого механизма должно привести к повышению прозрачности и эффективности налогообложения отрасли и, как следствие, росту акцизных поступлений в бюджет и дополнительным потребительским преимуществам, связанным с лучшей информированностью об актуальных ценах на потребляемую продукцию.

Критерии малого бизнеса в отечественной и зарубежной статистике

Важной составляющей рыночной экономики является предпринимательство, нашедшее отражение, прежде всего в малом бизнесе, который в значительной мере способствует созданию конкурентной среды на потребительском рынке, влияет на темпы экономического роста, структуру и качество валового внутреннего продукта. Надо отметить, что в силу исторической специфики современной России, прочных традиций развития малый бизнес в стране не имел, однако с середины 90-ых годов ((в. тема поддержки его функционирования стала очень актуальной не только среди представителей ряда политических движений и партий, но и среди высшего государственного чиновничества. Российское общество все более осознает, что предпринимательство является одним из основных факторов формирования и развития свободной экономики с рыночным механизмом хозяйствования, в которой есть место и государственному регулированию на основе познания и использования законов рынка.

Субъектами предпринимательства могут быть как отдельные частные лица, так и объединения партнеров. Частные лица, как субъекты предпринимательства выступают в этом качестве обычно путем организации единоличного или семейного предприятия, они могут ограничиваться затратами собственного труда или использовать наемный труд. Объединения партнеров, как субъекты предпринимательства, могут выступать в форме различных хозяйственных ассоциаций: арендных коллективов, акционерных обществ закрытого и открытого типа, различных товариществ и др.

Малое предпринимательство можно рассматривать с количественной и качественной стороны. Как количественная определенность малое предпринимательство представляет собой совокупность малых предприятий, личных подсобных хозяйств и ин-

дивидуальных предпринимателей. Как качественная определенность малое предпринимательство является особым сектором экономики, характеризующимся специфическими производственными отношениями. С точки зрения качественной определенности под малым предпринимательством — в противовес крупному — понимают такую форму предпринимательства, которая отличается соединением в одном лице собственника и управляющего. В малом предпринимательстве владелец фирмы обычно не только вкладывает собственные средства, не только контролирует их использование, но и лично осуществляет руководство всеми основными процессами — маркетингом, привлечением средств, осуществлением сделок и взаиморасчетов, наймом и увольнением работников и т.д. Он несет все риски и разоряется в случае неудачи, но зато в случае удачи он один пользуется плодами успеха. Отсюда исключительно сильная мотивация к успешному, энергичному хозяйствованию, исключительно сильный экономический интерес. Малые предприятия представляют собой особую категорию предприятий, их нельзя считать ни «усеченной» моделью более крупной фирмы, ни промежуточной формой в процессе перехода к фирме более крупного размера.

Обобщая информацию, касающуюся сущности предпринимательства, можно отметить, что к важнейшим его чертам (качественным критериям) относятся:

1. Самостоятельность и независимость хозяйствующих субъектов (организационно-функциональная гибкость). Предприниматель свободен в принятии решения по тому или иному вопросу в рамках правовых норм.
2. Менее развитые системы управления, сравнительно несложные процедуры оценки и контроля стратегического положения фирмы.
3. Несистематичность менеджмента, преобладание «управления здравого смысла».
4. Концентрация большинства акций и соответственно управленческих постов у основателей предприятия или их родственников (функции собственности и управления чаще всего не разделены).
5. Экономическая заинтересованность. Главная цель предпринимательства — получение максимально возможной прибыли.

- ли. Вместе с тем, преследуя свои, сугубо личные интересы получения высокого дохода, предприниматель способствует и достижению общественного интереса.
6. Хозяйственный риск и ответственность. При любых, самых выверенных расчетах, неопределенность и риск остаются.
7. Относительно небольшое число производимых продуктов (услуг), ограниченные возможности разработки крупномасштабных рынков.
8. Сравнительно ограниченные ресурсы (финансовые, кадровые и др.) и преимущественное использование нецентрализованных (неформальных) источников финансирования, что практически не позволяет выходить за рамки основной деятельности.

Перечисленные признаки, определяющие сектор малого предпринимательства, взаимосвязаны и проявляются одновременно.

Одним из важнейших вопросов становления малого предпринимательства является научное обоснование его критериев. От того, насколько правильно она решена, во многом зависит эффективность правового регулирования деятельности малых предприятий, налоговая политика, государственная поддержка и др. При разработке таких критериев, на наш взгляд, необходимо придерживаться ряда принципов: объективность; простота в понимании и использовании; дифференциация величины критериев в зависимости от специфики и отраслевой принадлежности предприятия. Кроме того, количество критериев не должно превышать трех и должна быть обеспечена стабильность выбранных критериев. В специальной литературе и мировой практике выделяют различные подходы и критерии к классификации и определению малых предприятий.

Следует различать количественные и качественные критерии малых предприятий. К количественным критериям относятся такие показатели, как: численность занятых, годовой оборот, собственный капитал. К качественным критериям принято относить: отраслевую принадлежность, долю предприятия на локальном рынке, участие собственников в управлении предприятием.

Можно отметить, что основными недостатками количественных подходов к оценке малого предпринимательства яв-

ляется отсутствие теоретической базы, определяющей выбор того или иного показателя и границ его изменения, и в связи с этим трудность их использования для сравнительного анализа. Варианты качественных оценок предусматривают использование качественных критериев, в равной степени относящихся как к отдельному малому предприятию, так и к малому бизнесу в целом.

Существует точка зрения, предлагающая рассматривать в качестве критериев, определяющих малое предприятие, только качественные показатели предпринимательства, однако, далеко не все из них могут быть применимы на практике в виду ограниченного доступа к внутрифирменной информации. Преимуществом такого подхода является возможность теоретического обоснования общих критериев малого предпринимательства в сочетании с учетом присущих предприятиям индивидуальных качественных критериев. Однако и такой подход опирается, в основном, на субъективные суждения и опыт.

В связи с тем, что подходы к определению основных параметров малого предпринимательства зависят от сложившейся в стране практики, структурных особенностей производства, а также целей государственной политики в отношении малых предприятий в различных странах эти параметры существенно отличаются. В настоящее время в мировой практике для отнесения предприятий к малым используется более 50 критериев. Наиболее распространенными являются следующие три показателя:

1. Средняя численность занятых на предприятии работников.
2. Ежегодный оборот предприятия.
3. Величина активов.

Однако чаще всего, за основной критерий малого предпринимательства принимается численность занятых на предприятии, поскольку остальные критерии: величина активов, товарооборот, объем реализации и другие, выраженные в стоимостном измерении, менее объективны и достоверны. Их недостатки проявляются в том, что в связи с инфляцией, особенно гиперинфляцией, их необходимо корректировать с учетом этого явления. Примеры использования отдельными странами критерия численности занятых на предприятиях промышленности приведены в табл. 1.

Классификация предприятий в промышленности по численности занятых в некоторых странах

Страна	Другой статус*	Малые	Средние
Великобритания	—	до 100	100–199
Германия	менее 10	до 100	100–199
Россия:			
– с 1990 по 20 июня 1995 г.	—	до 200	—
– с 20 июня 1995 г.	—	до 100	—
США	—	до 100	100–499
Франция	менее 20	20–99	100–499
Япония	менее 30	30–99	100–299

* Мелкие предприятия, имеющие отличия в законодательстве по регулированию их функционирования.

Источник: По материалам сайта <http://www.os.bishelp.ru/>

В Германии и некоторых других странах не принято обособлять малый бизнес от среднего, они трактуются как определенное единство, т.н. «Mittelstand» (средний слой). В соответствии с принятой в ФРГ методологией к этому сектору экономики отнесены:

1. Самостоятельно функционирующие лица (в нашей терминологии — занимающиеся индивидуальной предпринимательской деятельностью) — врачи, юристы, педагоги, т.е. специалисты.
2. Мелкие предприятия с численностью занятых от 1 до 49 человек.
3. Средние предприятия с численностью занятых от 50 до 499.

До 1996 г. в каждой из стран-участниц ЕС имелись собственные критерии для выделения субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) из общего числа субъектов предпринимательской деятельности, что приводило к неравным условиям их участия в реализации общеевропейских программ. Поэтому решением Европейской комиссии №280 от 03.04.1996г. были приняты рекомендации по определению критериев МСП, не носящие обязательного характера. При этом предприятие относится к категории микро, малых или средних, если оно соответствует критерию численности и одному из двух финансовых показателей.

В 2003 году Европейская комиссия приняла решение (№ 361 от 06.05.2003г.), в котором дано следующее определение критериев малого и среднего предпринимательства (Табл.2):

Таблица 2

Критерии определения малых и средних предприятий
в странах-членах ЕС

Критерий	Микро	Малые	Средние
Максимальное число работающих: – с 03.04.96., чел.	10	50	250
– с 06.05.03., чел.	10	50	250
Максимальная величина годового оборота: – с 03.04.96., млн экю.	–	7	40
– с 06.05.03., млн евро.	2	10	50
Максимальная величина балансовой стоимости активов: – с 03.04.96., млн экю.	–	5	27
– с 06.05.03., млн евро.	2	10	43

Источник: составлено по: Мачеринскене И.М., Симанавичене Ж.И. Формирование малого и среднего бизнеса в Литве // Вести. Моск. ун-та. Сер. 6. Экономика. – 2006. – № 1. – С. 51-65.

Без изменения при этом остались требования, предъявляемые к юридической и экономической самостоятельности предприятия, а также обязательное соответствие двум критериальным параметрам: численность работников, годовой оборот или балансовая стоимость активов. Предприятие не признается самостоятельным, если 25 или более процентов его уставного капитала либо количества голосов на общем собрании участников принадлежит государственным органам, либо одному или нескольким предприятиям, не являющимся малыми или средними.

Таким образом, в ЕС сектор малого и среднего предпринимательства представлен средними, малыми и микро-предприятиями, критериями разграничения которых являются численность наемных работников, годовой оборот или балансовая стоимость активов.

В настоящее время в странах Западной Европы¹, по данным за 2005 г., 99,9% из 16,4 млн предприятий частного сектора несельскохозяйственных отраслей представляют собой малые и средние предприятия. На их долю приходится около 50% общего объема продаж в промышленности, 67% — в сфере услуг, почти 90% — в строительстве и торговле. Малый и средний бизнес обеспечивает свыше 70% общего числа рабочих мест. Весьма типичным для стран этого региона является микропредприятие с числом занятых до 9 чел., их насчитывается более 14,5 млн. Численность малых предприятий составляет более 1 млн, средних (СП) — около 70 тыс. Количество крупных предприятий составляет всего 12 тыс., и лишь на 45 из них было занято свыше тысячи человек. Среднестатистическое предприятие ЕС имеет всего 6 наемных работников, а среднее МСП — 4–5 чел. От 12 до 25% всех рабочих мест несельскохозяйственного сектора в экономике стран ЕС приходится на ремесленные предприятия.

Активный рост доли малых предприятий в структуре экономики западных стран начал происходить с середины 70-х — начала 90-х годов. На сегодняшний день в наиболее развитых странах Запада малые фирмы составляют 70–90% от общего числа предприятий. Во многих промышленно — развитых странах Западной Европы, Америки и Юго-Восточной Азии сектор МСП оказывает существенное влияние на экономическое развитие, так как на его долю приходится до 60% валового национального продукта. В государствах Европейского Союза на 1000 человек населения приходится не менее 30 малых предприятий. Вместе с тем, эффективность малых предприятий в странах существенно различна. Известно, например, что эффективность малых предприятий в Германии несколько выше, чем в США и в Японии. Здесь (в Германии) на долю 12,3% крупных предприятий и 34% занятых на них работников приходится 52,6% национального дохода. Кроме того, 2/3 рабочих мест создается за счет мелкого предпринимательства. Поэтому число малых предприятий растет.

В законодательстве Японии нет четкого определения размеров малого или среднего предприятия, но выделены те из них, которые в условиях рыночной экономики не могут существовать без

¹ По материалам сайта <http://www.os.bishelp.ru/>

государственной поддержки, имеющей целевой характер и исходящей из прогнозных расчетов.

В соответствии с Законом «О предприятиях в Украине»² от 27.03.1991г. к субъектам малого предпринимательства, независимо от формы собственности и величины хозяйственного оборота, были отнесены предприятия с числом занятых:

- в промышленности и строительстве — до 200 чел.;
- в иных сферах производства — до 50 чел.;
- в сфере науки — до 100 чел.;
- в непромышленной сфере — до 25 чел.;
- в розничной торговле — до 15 чел.

Однако для оказания государственной поддержки³ малому бизнесу в Украине используются несколько иные критериальные параметры, а именно: 1. Физические лица, зарегистрированные в установленном законом порядке в качестве субъектов предпринимательской деятельности.

2. Юридические лица — субъекты предпринимательской деятельности любой организационно-правовой формы и формы собственности, у которых среднесписочная численность работающих за календарный год не превышает 50 чел, а объем годового валового дохода составляет менее 500,0 тыс. евро.). Понятие «среднее предпринимательство» в Украине законодательно не закреплено.

В отечественной экономической науке не сложилось пока достаточно аргументированного научного подхода к вопросу о том, что считать малым предприятием, и, видимо, споры будут продолжаться еще долго, пока, на наш взгляд, не будет четко определена конечная цель таких исследований. До 1985 года вопрос о малом предприятии как отличной от крупных предприятий формы хозяйствования экономической наукой вообще не рассматривался, поскольку принципы функционирования предприятий определялись государственной формой собственности, а условия работы предприятий различной размерности существенного отличия не имели, они носили лишь отраслевой характер. Существующая при сборе и обработке статистических дан-

² Закон Украины «О предприятиях в Украине» от 27.03.1991, № 887-ХІІ.

³ Закон Украины от 19.10.2000г. №2063-ІІІ «О государственной поддержке малого предпринимательства» от 19.10.2000г., ст.1

ных градация предприятий по численности занятых проводилась исключительно с целью анализа концентрации производства.

Официальный статус малым предприятиям как особой форме хозяйствования был придан Постановлением Совета Министров СССР от 08 августа 1990 года №790 «О мерах по созданию и развитию малых предприятий». В соответствии с этим Постановлением, в качестве критерия отнесения предприятия к малому, независимо от формы собственности и организационно-правовой формы была установлена численность персонала, дифференцируемая по видам деятельности: в промышленности — до 200 человек; в науке и научном обслуживании — до 100 человек; в других отраслях производственной сферы — до 50 человек; в непромышленной сфере — до 25 человек; в розничной торговле — до 15 человек. Как видно из приведенных данных, за основу было взято, в основном, усредненное значение критериев численности малых и средних предприятий в развитых странах.

В соответствии с Федеральным Законом от 14.06.1995г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»⁴, субъектами малого предпринимательства являются коммерческие организации любых форм собственности, соответствующие установленным критериям, а также физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

При этом критерии определения субъектов малого предпринимательства разграничены:

- по цели деятельности. Малыми могут признаваться только коммерческие организации, основной целью деятельности которых является извлечение прибыли;
- по составу учредителей. Малыми предприятиями могут являться только коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций (объединений) не превышает 25%; доля, принадлежащая одному или нескольким лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%. Кроме того, доля иностранных юридических лиц в уставном капитале предприятия также не должна превышать 25%.

⁴ Федеральный закон от 14 июня 1995 г. №88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» (с изменениями и дополнениями от 31 июля 1998 г., 21 марта 2002 г.).

- по средней численности работников за отчетный период. Малыми могут считаться только коммерческие организации, средняя численность работников которых за отчетный период не превышает:
- в промышленности, строительстве, на транспорте — 100 чел.;
- в сельском хозяйстве и научно-технической сфере — 60 чел.;
- в оптовой торговле — 50 чел.;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — 30 чел.;
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности — 50 чел.).

Таким образом, в Российской Федерации для определения субъектов малого предпринимательства используется два критерия — количественный (численность занятых) и качественный (принадлежность к определенной отрасли, юридическая самостоятельность, коммерческая направленность деятельности).

Термин «среднее предпринимательство», как юридически закреплённое понятие, в Российской Федерации отсутствует, однако в разрабатываемом новом законопроекте «О малом и среднем предпринимательстве» предлагается ввести три категории компаний, в числе которых будут выделены средние предприятия. Основным критерием для отнесения предприятия к той или иной группе останется среднесписочная численность работников. Так, микрокомпаниями предполагается считать предприятия с численностью работающих до 15 человек, малыми компаниями — от 16 до 100 человек и средними компаниями — от 101 до 250 человек⁵.

Анализируя количество и качество критериев малого бизнеса, закреплённых в Законе «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» можно отметить некоторые, на наш взгляд, существенные недостатки. Во-первых, не учитывается, что промышленность довольно неоднородна и в ней существует множество отраслей и подотраслей: нефтяная, газовая, химическая, текстильная, пищевая и многие другие. Минимально необходимая численность работающих для поддержания производства на нормальном уровне, например, в нефтедобыче, энергетике и фармацевтике, довольно сильно различается, поэтому, на наш взгляд, было бы целесообразно внести в Закон поправки, отражающие более

⁵ Вопросы статистики. — 2006. — № 12. — С. 7.

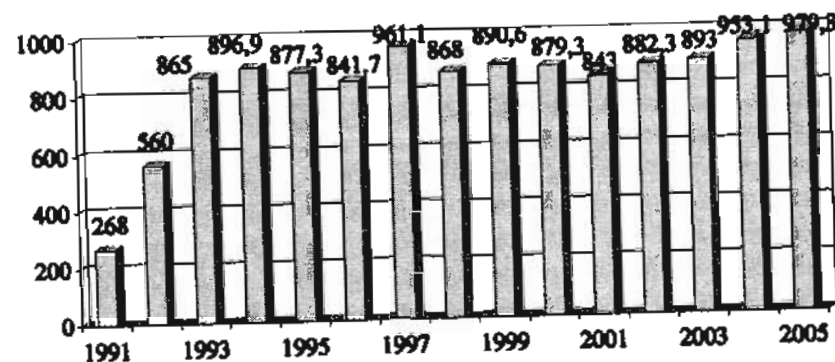
глубокое ранжирование численности субъектов малого предпринимательства в разных отраслях экономики. Помимо этого, размер малого предприятия по количеству работающих может отличаться не только в отраслевом, но и в региональных аспектах. Следовательно, Законом необходимо установить определенные рамки, в которых субъекты Федерации могут корректировать критерии отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства.

Во-вторых, критерии, установленные в Законе, не позволяют бороться с фирмами — однодневками, которые создаются крупными и (или) криминальными структурами для самых различных целей: уход от налогов, «отмывание денег», построение финансовых пирамид и других. Поэтому следовало бы внести в Закон критерий максимального годового оборота для малых предприятий (поскольку через такие фирмы, попадающие под льготный режим налогообложения, проводятся многомиллионные сделки), а также установить жесткий контроль за тем, чтобы малая фирма занималась только предусмотренной в ее Уставе деятельностью.

Опираясь на критерий малого предприятия по численности занятых, динамика развития малого предпринимательства в России может быть представлена рисунком 1.

Рисунок 1

Динамика численности малых предприятий РФ за период 1991–2005 гг. (на конец года), тыс.ед.



Источники: Малое предпринимательство в России: Стат. сб./ Госкомстат России. — М., 2002. — С. 102.
Российский статистический ежегодник. 2006: Стат.сб. / Росстат. — М., 2006. — С. 347.

Анализируя изменение численности малых предприятий РФ за приведенный период, можно отметить тенденцию роста числа малых предприятий на фоне общей стабилизации процесса становления малого бизнеса в стране. Так, число малых предприятий в стране за 14 лет увеличилось на 711,3 тыс. ед., т.е. в 3,65 раза.

Необходимость разработки интегрального критерия, учитывающего в равной степени количественные и качественные характеристики малого бизнеса особенно актуальна в условиях отсутствия надежного правового обеспечения, противоречивого экономического законодательства, невыполнения принятых решений. Таким образом, вопрос определения критериев малого предприятия является немаловажным и должен рассматриваться в общем контексте системы государственного регулирования и поддержки этого сектора экономики с учетом целого ряда других факторов: социально-экономических, региональных и т.д. В социально-экономическом плане использование критериев определения особенностей предприятий малого бизнеса должно быть системным, учитывающим не только экономические показатели работы предприятий на данном этапе, но и организационные аспекты их деятельности, особенности выхода на рынок, связь с потребителями, а также социальное значение предприятий малого бизнеса. Следует также заранее определить на прогнозируемые периоды количественные и качественные критерии оценки результативности деятельности государственных структур, контролирующих развитие малого бизнеса.

Критерии оценки результативности государственных структур, в свою очередь, должны определяться целями и приоритетами развития малого бизнеса за конкретный период.

Так, в качестве определенных количественных критериев оценки деятельности государственных структур в сфере развития малого предпринимательства могут быть использованы показатели: сокращение численности ликвидируемых, а также растущее количество функционирующих предприятий из числа зарегистрированных, но ранее так и не начавших свою деятельность. Начало деятельности этих предприятий станет индикатором создания реальных благоприятных условий для работы.

Общее количество малых предприятий, которым была оказана методическая, информационная, консультационная, правовая, финансовая помощь из фондов поддержки малого предпри-

нимательства, размеры финансовой помощи и ее результаты, количество привлеченных малых предприятий для выполнения государственных и муниципальных заказов также могут быть использованы для оценки результативности различных органов, непосредственно связанных с деятельностью малых предприятий.

К качественным критериям, прежде всего, следует отнести изменения в структуре малого бизнеса, отражающие положительные сдвиги в пользу отраслей материального производства. Стимулирование развития сферы материального производства и инновационной деятельности, декларируемое как государственный приоритет, должно осуществляться на основе внедрения прогрессивных технологий поддержки малого предпринимательства.

Кроме названных качественных критериев, несомненно являющихся приоритетными на текущий период развития, таковыми в ближайшей перспективе, на наш взгляд, должны стать: создание условий для расширения внешнеэкономической деятельности и межрегионального сотрудничества малых предприятий, а также разработка механизмов финансирования малого бизнеса и эффективных форм сотрудничества государственных и предпринимательских структур.

В.А. Онучак

Региональный аспект статистики малого бизнеса (на примере нефтяной отрасли)

В отечественной нефтяной промышленности много лет существует и успешно действует целый сектор неинтегрированных малых и средних компаний. По данным «АссоНефть» в 2006 году на четыре региона (республики Татарстан, Коми, Ханты-Мансийский автономный округ — Югра и Оренбургскую обл.) приходится 59,5% действующих малых предприятий. Еще в пяти регионах (Томской, Самарской, Саратовской областях, Калмыкии и Удмуртии) работает 31 компания, или 20,3% от их общего числа. Всего на эти девять регионов приходится более трех четвертей независимых производителей нефти — 122 организации, или 79,7%. Три четверти объема добычи нефти по сектору независимых нефтяных компаний (74,2%) приходится на три нефтяных региона: ХМАО, республику Татарстан и республику Коми¹.

И это в то время, когда неинтегрированные производители нефти, как правило, работают на месторождениях с трудноизвлекаемыми запасами сырья, на участках, истощенных многолетней добычей нефти. Крупные компании часто создают дискриминационные условия пользования промысловыми трубопроводами, диктуют свои условия в вопросе о поставках нефти на перерабатывающие заводы. Малые компании работают в условиях, когда налоговый режим и право доступа к экспортному нефтепроводу приспособлены под крупные нефтяные компании.

Малые и средние предприятия нефтяной отрасли занимаются фактически в основном добычей нефти и в силу этого испытывают на себе все колебания мировых цен на топливо в сочетании с таможенными пошлинами и обязательными поставками нефти на заводы. В результате условный доход, полученный с реализации 1 тонны нефти, составил для крупных компаний 115 долларов, а для неинтегрированных производителей — лишь 75 долларов².

© Онучак В.А.

¹ АссоНефть (Ассоциация малых и средних нефтегазодобывающих организаций России) <http://www.assoneft.ru>.

² Российская газета. — 2005. — 9 июня.

Основные показатели, характеризующие малый бизнес в нефтедобывающих регионах России, представлены в таблице 1.

Таблица 1

Показатели развития малого предпринимательства
в нефтедобывающих регионах России в 2004 г.

Регионы	Число МП, тыс.	В том числе в промыш- ленности, %	Объем продук- ции, млн	Инвести- ции млн руб.	Ср. спис. числ. раб., тыс.	Прибыль (убыток) млн руб.
Татарстан	17,5	13,1	41888,0	4032,9	133,4	2068,0
Коми	4,0	16,4	22452,9	1345,1	45,4	288,0
ХМАО	4,8	12,0	43531,0	1081,8	46,6	23947,0
Оренбургская	7,9	16,2	14588,7	398,2	121,0	402,0
Томская	7,8	15,3	19566,9	2486,4	66,1	963,0
Самарская	32,4	12,9	83822,7	1663,6	242,4	4005,0
Саратовская	13,7	14,3	21196,5	550,5	88,0	1110,0
Удмуртия	7,8	14,3	13507,9	702,3	47,8	713,0
Калмыкия	0,7	14,0	360,4	7,6	2,4	2278,0
Итого	99,6	—	260915,0	12268,4	793,1	35774,0

Источник: Малое предпринимательство в России. Госкомстат, 2005 г.

Региональные органы понимают необходимость поддержки малого и среднего нефтяного бизнеса. В Минэнерго разработана и уже действует специальная методика допуска неинтегрированных производителей к дополнительному экспорту нефти. В ближайшее время может быть создан наблюдательно-координационный совет, призванный усилить государственный контроль за доступом к экспортным трубопроводам. Вертикальные холдинги заинтересованы в соседстве с малыми предприятиями, которые дорабатывают истощенные месторождения, осваивают трудноизвлекаемые запасы, вводят в строй нерентабельные скважины. С помощью малых инновационных предприятий крупные нефтяные компании могут испытывать новые технологии добычи и переработки нефти. Количество простаивающих скважин в неинтегрированных компаниях в 2,5 раза меньше, чем у вертикально интегрированных нефтяных компаний (ВИНК).

Для проведения детального анализа эффективности деятельности малых предприятий в нефтедобывающих регионах необходимо иметь соответствующую статистическую информацию. В 2006 г. различными государственными структурами было разработано несколько систем показателей, характеризующих в той или иной степени социально-экономическое развитие субъектов Российской Федерации. В частности, разработана «Унифицированная система показателей, характеризующих место субъекта Российской Федерации в социально-экономическом развитии Российской Федерации», которая была представлена в Правительство и одобрена Президиумом Государственного совета Российской Федерации 13 марта 2006 г. (№ МФ-П11-1013). Основой единого государственного интегрированного информационно-статистического пространства становится Единая национальная система показателей, формируемая на основе официальной статистики, а также данных других федеральных органов исполнительной власти, которая может быть использована для решения сразу нескольких практических задач федеральными и региональными органами государственной власти Российской Федерации, в том числе мониторинга малого предпринимательства в регионах.

В 2007 году Правительство приняло к обсуждению законопроект «О развитии малого и среднего предпринимательства», который предусматривает, в частности, следующие критерии выделения субъектов малого и среднего бизнеса. Средняя численность работников за два предшествующих календарных года для микропредприятия — не более 15 человек, для малого предприятия — от 16 до 100 человек, для среднего предприятия — от 101 до 250 человек. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и/или балансовая стоимость активов за календарный год не должна превышать предельных значений, устанавливаемых Правительством РФ для малых предприятий³.

Принятая 13 сентября 2006 г. «Унифицированная система показателей», включает примерно 170 показателей, из них 60 (35%) разрабатывается в системе государственной статистики. В октябре 2006 г. эта система была переработана и включает уже порядка 300 показателей, из них 160 (53%) разрабатывается в системе го-

сударственной статистики. При этом первоначально стояла задача по формированию унифицированной системы показателей с годовой периодичностью. Доработанная система предусматривает месячную отчетность.

В связи с внедрением с 1 января 2005 года Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД) органами статистики прекращена разработка информации по отраслям экономики и все данные предоставляются пользователям по видам экономической деятельности на основе ОКВЭД.

В структуре ОКВЭД нет вида деятельности «Промышленность». Практически вся промышленная деятельность в ОКВЭД сгруппирована в трех разделах «Добыча полезных ископаемых», «Обрабатывающие производства», «Производство и распределение энергии, газа и воды». В обновленном статистическом сборнике отсутствует такой финансовый показатель, как выпуск товаров и услуг.

В связи с этим в наиболее сложное положение попали территориальные органы статистики. Информационные потребности органов власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления существенно превышают имеющиеся в настоящее время информационные ресурсы государственной статистики, которые ориентируются в большей степени на отраслевую систему показателей, разрабатываемую на федеральном уровне. При этом, к сожалению, многие показатели деятельности малых предприятий в нефтяном секторе промышленности на муниципальном уровне до сих пор не представляется возможным рассчитать и в мировой практике таких аналогов нет.

В то же время ряд основных показателей, таких, как валовый региональный продукт, конечное потребление, накопление основного капитала, оплата труда, налоги и субсидии на производство, применяемые на практике и сопоставимые с системой национального счетоводства рассчитать можно. Использование этих показателей для анализа экономической ситуации в малом бизнесе нефтедобывающего региона чрезвычайно важно, поскольку эти показатели методологически согласованы с аналогичными показателями национального уровня и способны дать количественные характеристики вклада региона в развитие страны, проанализировать пропорции спроса и предложения, определить степень экономического развития региона, динамику ма-

³ Вопросы статистики. — 2006. — № 12. — С. 7.

лого предпринимательства. Во исполнение поручения Правительства Российской Федерации от 24 мая 2006 года (протокол № 17) Росстатом было направлено в МЭРТ России (письмо от 22.06.2006 № КЛ-03-21/1691) предложение по проведению в России сплошного обследования субъектов малого предпринимательства (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица) в октябре 2007 года. Однако предложения Росстата не нашли поддержки, и в федеральном бюджете на 2007 г. средства на проведение этой работы не предусмотрены.

Учитывая важность и необходимость указанного обследования, при сложившихся обстоятельствах Росстат РФ прорабатывает вопрос о проведении в первом квартале 2007 г. пилотного сплошного обследования малых предприятий и индивидуальных предпринимателей в пяти субъектах Российской Федерации (город Москва, Астраханская, Калининградская, Тамбовская и Тверская области), которые готовы изыскать ресурсы для финансирования указанного обследования. Часть работ должна быть профинансирована из федерального бюджета, а другая часть — субъектами РФ, при этом, к сожалению, участие основных нефтедобывающих регионов в этом обследовании не предусмотрено.

Таким образом, произошедшие изменения в статистическом учете субъектов малого предпринимательства, связанные с введением новых критериев для малых предприятий и практики проведения статистических наблюдений за динамикой малого бизнеса, к сожалению, по-прежнему не полностью учитывают региональный аспект малого предпринимательства.

Всероссийская сельскохозяйственная перепись 2006 года: вопросы организации и методологии

К числу важнейших и не теряющих своей актуальности задач статистики следует отнести обеспечение достаточно полной и объективной информацией органов государственного управления и широкой общественности страны о функционировании важнейших секторов экономики, позволяющей оперативно оценивать макроэкономическую ситуацию, формировать прогнозы социально-экономического развития, обеспечивать контроль выполнения принятых программ.

Как и в других развитых государствах мира, сельское хозяйство занимает особое место в народнохозяйственном комплексе России. В 2005 году на него вместе с охотой и лесным хозяйством приходилось около 9,5% численности всего населения, занятого в российской экономике. Это более высокий показатель для сельского хозяйства по сравнению с такими странами, как Великобритания (1,2%), Германия (2,3%), США (1,6%), Франция (4,0%)¹.

Переход России к рыночным отношениям в 90-е годы XX века сопровождался большими преобразованиями в аграрной отрасли не только с точки зрения появления новых экономических условий. Он способствовал активизации индивидуального сектора, существенным изменениям в структуре сельскохозяйственного производства и в составе производителей. В настоящее время уже можно говорить о том, что на смену крупным государственным предприятиям (колхозам, совхозам) пришла новая многоукладная система, складывающаяся из трёх основных групп производителей — сельскохозяйственных организаций, крестьянских и фермерских хозяйств, хозяйств населения. Меняются основы функционирования важнейшей отрасли экономики страны.

В традиционной статистической практике государств источником формирования системы отраслевых показателей является

© Григорук Н.Е.

¹ Россия в цифрах. 2006. — М., 2006. — С. 88-89.

сбор первичных данных от всех действующих объектов. В связи с этим к числу наиболее полных информационных источников относят экономические переписи. Для аграрного сектора — это сельскохозяйственные переписи. Текущий учёт и выборочные обследования как виды статистического наблюдения не позволяют в должном объёме собрать все необходимые статистические данные о происходящих процессах. Всеобщие сельскохозяйственные переписи остаются важнейшим первоисточником формирования информационных ресурсов для характеристики динамики, структуры и тенденций развития сельского хозяйства страны.

Столь крупномасштабное статистическое мероприятие, как сельскохозяйственная перепись, стало новым явлением для современной реформированной России. Предыдущая перепись российского сельского хозяйства была проведена 86 лет назад — в 1920 году. В последующие годы основное внимание уделялось специализированным переписям. Так, в 1964, 1976 и в 1985 годах были осуществлены переписи посевных площадей сельскохозяйственных культур. В 1970 и 1984 годах переписали плодово-ягодные насаждения и виноградники, а также поголовье скота у населения. Последняя перепись поголовья скота была проведена по состоянию на 1 января 1996 года. Все вышеперечисленные переписи состоялись до проведения глубоких преобразований в аграрной отрасли страны, что сделало актуальным организацию её комплексного статистического обследования.

2006 год ознаменовался вступлением Российской Федерации в Продовольственную и сельскохозяйственную Организацию Объединённых Наций — ФАО ООН. Членство в этом международном специализированном учреждении позволило России стать одним из первых государств, включившихся во Всемирную сельскохозяйственную перепись 2006—2015 годов под эгидой ООН. До 2006 года сельскохозяйственные переписи состоялись в двух странах ближнего зарубежья: в Киргизии — в 2002 году и в Грузии — в 2005 году. В Республике Беларусь и на Украине они будут проведены в 2007 году. В 2006 — 2015 годах аналогичные переписи будут подготовлены более чем в 100 странах мира².

² Сельская жизнь. — 2006. — 16 ноября.

Организационные и методологические положения Всемирной сельскохозяйственной переписи, разработанные ФАО ООН совместно с другими международными органами, отвечают целям изучения состояния и динамики развития обследуемой отрасли, оценки уровня обеспеченности продовольствием отдельных государств. Для стран-членов ФАО статистический аппарат этой организации составил рекомендации относительно программы переписи, включив в неё 16 основных позиций. Разработанная международная программа стала своеобразным ключевым модулем для подготовки национальных программ сельскохозяйственных переписей, более кратких или обширных в зависимости от решаемых государствами на данном этапе задач.

Всероссийская сельскохозяйственная перепись (ВСХП) была проведена с 1 по 25 июля 2006 года в соответствии с рекомендациями ФАО ООН, с учётом опыта организации подобных экономических переписей в США, в Канаде, в Германии и в других государствах мира. Она рассматривается руководством страны как важнейшее статистическое обследование сельского хозяйства, способствующее успешному выполнению ныне действующих национальных программ социально-экономического развития Российской Федерации, в частности, программы «Развитие АПК».

Реализация столь значительного статистического мероприятия потребовала, прежде всего, разработки нормативно-правовой базы, комплекса организационно-методологических положений.

В нормативно-правовую базу ВСХП вошли несколько основополагающих законодательных актов, к которым в первую очередь следует отнести:

- Распоряжение Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2003 года № 1626-Р «О подготовке и проведении Всероссийской сельскохозяйственной переписи».
- Федеральный закон № 108-ФЗ «О Всероссийской сельскохозяйственной переписи».
- Постановление Правительства Российской Федерации от 31 октября 2005 года № 651 «Об организации Всероссийской сельскохозяйственной переписи».

В Распоряжении Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2003 года № 1626-Р Госкомстату России и Минсельхо-

зу России было поручено провести совместно с Минфином России и Росземелькадастром выборочное статистическое обследование сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Правительство Российской Федерации приняло решение о проведении в 2006 году Всероссийской сельскохозяйственной переписи и поручило Госкомстату и Минсельхозу России подготовить совместно с другими ведомствами предложения о разработке Федерального закона о Всероссийской сельскохозяйственной переписи.

В 2003 году Госкомстатом России была сформирована Межведомственная рабочая группа по подготовке и проведению ВСХП при Комиссии Правительства Российской Федерации по вопросам агропромышленного и рыбохозяйственного комплекса и были намечены организационные мероприятия: составление программы и методологических положений по проведению переписи (необходимо было разработать не только систему показателей, характеризующих деятельность объектов переписи, сельскохозяйственных производителей, но и программу переписных анкет, инструкции по их заполнению, правила составления списков объектов переписи, методы сбора информации от них, осуществить подготовку бланков переписи, установить методы контроля первичных данных); обучение лиц, осуществляющих сбор сведений об объектах сельскохозяйственной переписи, организации их деятельности; проведение информационно-разъяснительной работы среди населения о целях и значении планируемого статистического мероприятия.

Для апробации организационных и методологических концепций ВСХП с 1 по 25 августа 2004 года в России была проведена пробная сельскохозяйственная перепись. Она охватила по два района в Краснодарском (Брюховецкий и Крымский), Красноярском (Партизанский и Шушенский) краях, а также в Пензенской и Саратовской областях. Выбор регионов был определен необходимостью получить информацию обо всех климатических зонах России. В ходе пробной переписи были собраны данные относительно 1,4 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей; 46,6 тыс. семей, входящих в садоводческие, огороднические, животноводческие и дачные некоммерческие объединения граждан. В переписные листы были включены вопросы относительно численности лиц, прожива-

ющих и занимающихся хозяйственной деятельностью, размера земельных ресурсов, посевов сельскохозяйственных культур, а также об объемах продажи сельскохозяйственной продукции, используемой технике и др.

21 июля 2005 года вступил в силу Федеральный закон № 108-ФЗ «О Всероссийской сельскохозяйственной переписи». В нём нашли отражение основные понятия переписи (дата, срок проведения, переписной лист, итоги переписи, сельскохозяйственные животные), определены её цели, такие, как формирование федеральных информационных ресурсов об объемах и об отраслевой структуре сельского хозяйства, о статистической информации для прогнозирования развития этой отрасли экономики. Одной из главных целей ВСХП является создание современной системы учёта в сельском хозяйстве, обеспечение проведения международных сопоставлений отраслевых показателей.

Особое внимание в Федеральном законе № 108-ФЗ «О Всероссийской сельскохозяйственной переписи» уделено принципам, правовой основе переписи. Закон чётко определяет, что собранная в ходе реализации переписи информация не может быть использована в целях причинения вреда физическим и юридическим лицам, объектам сельскохозяйственной переписи.

Для обеспечения сплошного охвата объектов, включенных в списки переписи, в Законе сформулированы положения об обязательности участия в ней юридических лиц и об общественной обязанности физических лиц.

Впервые в российской статистике в Федеральном законе от 21 июля 2005 года № 108-ФЗ установлено, что сельскохозяйственная перепись проводится в России не реже чем один раз в десять лет. Зарубежная практика относительно периодичности проведения сельскохозяйственных переписей довольно разнообразна. Ежегодно такое статистическое обследование крупных сельскохозяйственных производителей проводится в Великобритании, сплошные сельскохозяйственные переписи с интервалом в пять лет — в США, Канаде и ряде других государств.

Статья 6 Федерального закона формулирует понятие объектов переписи: «под объектами сельскохозяйственной переписи понимаются юридические и физические лица, которые являются собственниками, пользователями, владельцами или арендаторами земельных участков, предназначенных или используемых для

производства сельскохозяйственной продукции, либо имеющие сельскохозяйственных животных»³.

Большой интерес представляет включение в закон перечня сведений, которые должны быть собраны об объектах сельскохозяйственной переписи. В него включена информация не только о месте производства продукции сельского хозяйства, о земельных ресурсах, площади земельных участков и их целевом использовании, количестве сельскохозяйственных животных, объёме реализации сельскохозяйственной продукции, технических условиях, инфраструктуре, но и о месте проживания и нахождения, об образовании, возрасте физических лиц, стаже их работы в сельском хозяйстве.

В законе оговорены гарантии защиты (конфиденциальности) содержащихся в переписных листах сведений об объектах, определены источники финансирования переписи сельского хозяйства, процедура подведения итогов и некоторые другие аспекты.

Вопросам организации и проведения ВСХП посвящено и Постановление Правительства Российской Федерации от 31 октября 2005 года № 651 «Об организации Всероссийской сельскохозяйственной переписи». В нём определены 2 этапа её проведения: хронологические рамки первого этапа — с 1 по 25 июля 2006 года (по состоянию на 1 июля 2006 года), второго этапа — с 15 сентября по 15 ноября 2006 года.

В Постановлении выделено четыре уровня управления переписью: федеральный, региональный, районный и полевой. Было решено сформировать переписные комиссии в субъектах Федерации, на уровне отдельных районов.

Своевременная и комплексная работа Федеральной службы статистики и ведомств, ответственных за проведение сельскохозяйственной переписи, позволила решить на должном уровне вопросы её методологического обеспечения в соответствии с Приказом Росстата от 30 ноября 2005 года № 182 «Основные методологические и организационные положения по подготовке и проведению Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2006 года». Среди кардинальных вопросов, разработанных в вышеназванном документе, считаем необходимым назвать следующие:

³ Федеральный закон от 21 июля 2005 года № 108-ФЗ, ст. 6.

- составление списков объектов ВСХП;
- разработка программы переписи;
- подготовка инструментария переписи.

На основании этого Приказа было определено содержание восьми списков объектов переписи, объединивших следующие основные категории сельскохозяйственных производителей:

- крупные и средние сельскохозяйственные организации; малые сельскохозяйственные предприятия; крестьянские (фермерские) хозяйства;
- индивидуальные предприниматели; подсобные хозяйства не-сельскохозяйственных организаций; садоводческие, огороднические, животноводческие и дачные некоммерческие объединения граждан; граждане, имеющие земельные участки для ведения личного подсобного хозяйства и другие земельные участки, не входящие в объединения, или имеющие скот в сельских или городских поселениях.

Как уже отмечалось выше, в программу переписи вошли как вопросы демографического характера, о занятости населения, так и вопросы относительно размера, структуры, форм использования сельскохозяйственных земель, относительно поголовья скота и птицы, объёма производства, реализации сельскохозяйственной продукции, технического оснащения сельскохозяйственных объектов и т.д.

Для проведения переписи сельского хозяйства были предусмотрены переписные листы четырёх видов, а также, в ряде случаев, вкладыши к ним и приложения:⁴

Форма № 1 — Переписной лист сельскохозяйственных организаций;

Вкладыш в переписной лист сельскохозяйственных организаций (вкладыш в форму № 1)

Приложение к переписному листу сельскохозяйственных организаций для районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей (приложение к форме № 1)

⁴ Вопросы статистики. — 2006. — № 4. — С. 53.

Форма № 2 — Переписной лист крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей

Вкладыш в переписной лист крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей (вкладыш в форму № 2)

Приложение к переписному листу крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей для районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей (приложение к форме № 2)

Форма № 3 — Переписной лист личных подсобных и других индивидуальных хозяйств населения

Приложение к переписному листу личных подсобных и других индивидуальных хозяйств населения для районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей (приложение к форме № 3)

Форма № 4 — Переписной лист садоводческих, огороднических, животноводческих и дачных некоммерческих объединений граждан

Приложение к переписному листу № 4 — ПР (заполняется по выборочному статистическому обследованию)

Вкладыши предусмотрены для сбора статистической информации на уровне муниципальных образований для тех объектов ВСХП, которые расположены на территории двух и более муниципальных образований.

Вышеперечисленные Приложения к переписным листам № 1, 2, 3 подготовлены для получения цифрового материала по северным регионам России и должны были заполняться по объектам ВСХП, специализирующимся на северном оленеводстве и табунном коневодстве.

Для сбора статистических данных был предусмотрен метод опроса. Было принято решение о применении трёх видов опроса респондентов (опрашиваемых лиц): метода самозаполнения (саморегистрации); метода сплошного опроса; метода выборочного наблюдения. Такая дифференциация методов опроса позволяет обеспечить сбор достаточно полной информации и в регламентированные сроки.

В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 31 октября 2005 года № 651, подведение полных

предварительных итогов переписи намечено на IV квартал 2007 года, окончательных развёрнутых итогов — в IV квартале 2008 года.

Для полномасштабных экономических переписей особую актуальность приобретают вопросы обеспечения конфиденциальности полученной информации. При проведении ВСХП 2006 года все необходимые меры защиты были гарантированы, прежде всего, принятыми законодательными актами и анонимностью зарегистрированных статистических данных. С этой целью Росстат совместно с другими уполномоченными службами разработал особую технологию сбора и обработки статистического материала: в переписные листы по физическим лицам не были включены такие характеристики, как фамилия, имя, отчество респондентов и их адреса. Эти переписные листы были обезличены и закодированы.

Во всех странах мира проведение экономических, демографических переписей является дорогостоящим мероприятием. Финансирование ВСХП было предусмотрено за счёт средств Федерального бюджета в объёме 6,5 млрд рублей. Их целевое назначение — оплата затрат, связанных с организацией переписи, на оборудование специальных помещений, оплату труда временного переписного персонала (переписчиков), печатание документации, материально-техническое обеспечение, информационно-пропагандистскую работу, автоматизированную обработку данных и их публикацию. Для сравнения на Всероссийскую перепись населения 2002 года было израсходовано около 4 млрд рублей⁵.

Первый этап ВСХП состоялся в планируемые сроки — с 1 по 25 июля 2006 года. С 26 июля в течение недели были осуществлены контрольные обходы объектов переписи для выборочной проверки собранной информации, правильности заполнения переписных листов.

В целом по России первые предварительные итоги проведенной сельскохозяйственной переписи (без учёта объектов, которые были переписаны на втором этапе осенью 2006 года) были подготовлены очень оперативно в августе 2006 года.

Последнее во многом стало возможно благодаря своевременной разработке и созданию автоматизированной системы ВСХП

⁵ Вопросы статистики. — 2006. — №2. — С. 5.

(АС ВСХП). С её помощью сразу же после завершения первого этапа переписи началась обработка заполненных переписных листов в 68 территориальных органах государственной статистики, 7-ми из которых было поручено обрабатывать информацию по нескольким регионам. Первоначально считыванию, проверке и обработке подлежали переписные листы для крупных, средних и малых предприятий АПК и крестьянских (фермерских) хозяйств. Для более развёрнутой обработки полученные статистические данные доставлялись в Главный межрегиональный центр обработки и распространения информации специальной почтой, позволившей обеспечить сохранность и конфиденциальность материалов переписи.

Масштабы проведенного в России статистического обследования сельского хозяйства огромны. При подготовке переписи было намечено охватить статистическим наблюдением 50 тыс. сельскохозяйственных организаций и предприятий, 270 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств, 40 тыс. индивидуальных предпринимателей, 24 млн личных подсобных хозяйств, 75 тыс. садоводческих, огороднических, животноводческих, дачных некоммерческих объединений. По оценкам специалистов, общее количество переписанных объектов должно было составить около 40 млн сельскохозяйственных производителей⁶.

Комиссия Правительства Российской Федерации по вопросам агропромышленного и рыбохозяйственного комплекса совместно с Росстатом уже в августе 2006 года подвела первые предварительные итоги переписи российского сельского хозяйства. Было переписано 58,5 тыс. сельскохозяйственных организаций и предприятий, включая подсобные хозяйства несельскохозяйственных организаций, 250 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств, 31,5 тыс. индивидуальных предприятий, почти 18 млн личных подсобных и других индивидуальных хозяйств граждан, 80,3 тыс. садоводческих, огороднических, животноводческих и дачных некоммерческих объединений граждан. В переписи участвовало около 100 млн человек или более 70% населения современной России⁷.

Комплексу вопросов подведения итогов ВСХП была посвящена и проведенная в октябре 2006 года в посёлке Дагомыс Красно-

дарского края международная конференция «Методология, организация и программа итогов Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2006 года с учётом рекомендаций ФАО ООН». Круг её участников был достаточно представительным: сотрудники центрального аппарата Росстата всех уровней (федерального, территориального), министерств и ведомств, принимавших непосредственное участие в подготовке и проведении переписи, ведущие специалисты ФАО ООН и зарубежных статистических служб ряда европейских государств.

Внимание участников этого трёхдневного форума было обращено и на проблемы практического использования массива ценнейших статистических данных для реализации актуальных задач, поставленных в национальных проектах развития российского аграрно-промышленного комплекса. В своём выступлении на конференции заместитель Руководителя Федеральной службы государственной статистики К. Лайкам отметил, что перепись прошла намного легче, чем ожидали статистики. Население было достаточно полно информировано о целях переписной кампании. Не наблюдалось случаев массового отказа от предоставления сведений, участвовать в переписи отказались лишь 10,5 тыс. опрошиваемых (0,6% от общей численности объектов переписи). Этот показатель значительно меньше, чем существующие для таких мероприятий международные параметры отказа от участия — 1–2%. Своим опытом проведения сельскохозяйственных переписей поделились и представители стран ближнего и дальнего зарубежья⁸.

Второй этап Всероссийской сельскохозяйственной переписи был проведён в соответствии с ранее утверждёнными сроками с 15 сентября по 15 ноября 2006 года (в отдельных местностях перепись была завершена к 15 декабря 2006 года). Этот осенний этап был предназначен для статистического обследования отдалённых и труднодоступных территорий девяти субъектов России — республик Бурятия, Тыва, Саха (Якутия), Архангельской, Мурманской, Камчатской областей, Ханты-Мансийского, Таймырского, Чукотского автономных округов, транспортное сообщение с которыми сложно обеспечить в летнее время.

⁶ Вопросы статистики. — 2006. — № 2. — С. 5.

⁷ Парламентская газета. — 2006. — 8 ноября.

⁸ Официальный Интернет-сайт Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2006 г. (<http://www/perepis2006.ru/>)

При разработке организационного плана для этих районов, как и для объектов переписи, участвующих в первом этапе, провели проверку книг хозяйственного учёта и других документальных источников. Учитывая специфику обследуемых территорий, в ряде случаев было решено пойти по пути формирования экспедиционных бригад из 3–4-х человек с включением в их состав, в случае необходимости, переводчиков редких языков малочисленных народов России. Для переписчиков были предусмотрены и соответствующие меры безопасности.

В ходе второго этапа ВСХП было переписано более 1000 сельскохозяйственных организаций, более 3000 крестьянских (фермерских) хозяйств, около 89 тыс. личных подсобных хозяйств, свыше 50 тыс. огороднических и дачных некоммерческих объединений с общей площадью для всех обследуемых объектов в 112 млн га⁹.

Первые предварительные итоги Всероссийской сельскохозяйственной переписи уникальны по своей информативности и значимости. Собранные статистические данные свидетельствуют об огромных радикальных изменениях не только в структуре сельскохозяйственного производства России, но и в структуре землепользования. Переписанные сельскохозяйственные организации распределились по категориям следующим образом: их общее число равно 47,7 тыс. единиц, из них количество крупных и средних сельскохозяйственных организаций составило 27,7 тыс. единиц или 58,1% от общего числа, малых сельскохозяйственных организаций — 20,0 тыс. единиц или 41,9% соответственно¹⁰.

По уже обработанным материалам переписи общая площадь переписанных земель сельскохозяйственных объектов всех категорий характеризуется показателем в 346 млн га. На сельскохозяйственные организации двух категорий (крупные и средние, а также малые) приходится 304,8 млн га или 88,1%. Эти земли распределились в следующей пропорции: 244,1 млн га или 80,1% сосредоточено в крупных и средних, 60,7 млн га или 19,9% — в малых сельскохозяйственных организациях.

⁹ Официальный Интернет-сайт Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2006 г. (<http://www.perepis2006.ru/>)

¹⁰ Вопросы статистики. — 2006. — № 9. — С. 4.

По первым предварительным итогам ВСХП число крестьянских (фермерских) хозяйств в российском аграрном секторе составляет 250,3 тыс. единиц с общей площадью земли 25,4 млн га, т.е. 7,3% от 346 млн га. Аналогичные показатели по крупным и средним, а также малым сельскохозяйственным организациям соответственно равны 74% и 17,5%. Индивидуальные предприниматели в количестве 31,5 тыс. единиц имеют в пользовании 0,8% от общей площади переписанной земли (2,9 млн га). Категория граждан, использующих земельные участки для ведения личного подсобного хозяйства, имеющих другие земельные участки или скот при численности в 17,9 млн единиц располагает 8,6 млн га, т.е. 2,5% от общей площади переписанных земель.

ВСХП позволила уточнить число объектов, включённых в составленные накануне проведения переписи списки. Расхождение в цифровых показателях по различным категориям переписанных объектов наблюдалось как в сторону их увеличения, так и уменьшения. Так, например, имело место превышение на 5,3% показателя численности индивидуальных предпринимателей, на 1,4% — малых, на 1% — крупных и средних сельскохозяйственных организаций. При проведении переписи были обнаружены сельскохозяйственные производители, незарегистрированные в отраслевых регистрах и в административной документации¹¹.

Отмечен рост земельных площадей под зерновыми культурами.

По мнению специалистов, первые предварительные итоги Всероссийской сельскохозяйственной переписи сигнализируют и о тех проблемах, которые существуют в российском агропромышленном комплексе.

В последние годы наметилась тревожная тенденция сокращения числа подсобных хозяйств населения. Вместо включённых в переписные списки 24 млн объектов этой категории переписали только 18 млн единиц — сокращение на 6 млн хозяйств или на 25%. Как следует из статистических данных, во многих областях России выявлено достаточно внушительное число заброшенных участков (например, 39 тыс. в Свердловской области). В Центральном федеральном округе 90% крестьян вообще не ведут приусадебного хозяйства.

¹¹ Вопросы статистики. — 2006. — № 9. — С. 4.

В ряде областей Центральной России (Тамбовской, Тверской) уменьшается поголовье коров и лошадей. В то же время отмечено увеличение численности мелкого рогатого скота — коз. По предварительным данным, в стране содержат скот только 5% сельских жителей. Уменьшение поголовья сельскохозяйственных животных специалисты объясняют не только старением жителей села в Центральных и Северных российских регионах, изменением психологии сельских жителей, но и трудностями с формированием кормовой базы, отсутствием отлаженной закупочной системы, предприятий по переработке сельскохозяйственной продукции. Ряд аналитиков увязывают весь этот комплекс вопросов с проблемой продовольственной безопасности государства, максимально допустимые количественные оценки которой по отдельным видам продукции сельского хозяйства в России, по их мнению, уже превышены, например, по мясу, импорт которого уже обеспечивает около 30% внутреннего потребления страны вместо допускаемых 20%¹².

Определённые трудности при проведении ВСПХ возникали в связи с отсутствием у некоторых респондентов документов на участки земли, в некоторых областях вскрылись недостатки в учёте использования и движения земель, в отдельных случаях имело место несовпадение сведений сельскохозяйственных организаций о наличии земли и данных Роснедвижимости.

Всероссийская сельскохозяйственная перепись 2006 года, успешное проведение которой было обеспечено скоординированной деятельностью ответственных за её организацию ведомств разных уровней, стала значительным событием в экономической жизни страны. В реализации столь масштабного статистического обследования национального сельского хозяйства принял участие огромный коллектив переписчиков — 200 тысяч временных переписных работников, прошедших своевременное обучение в органах государственной статистики. Было подготовлено и открыто 136,3 тыс. счётных участков, 23,4 тыс. инструкторских участков, 3,6 тыс. координаторских участков¹³.

Впервые удалось получить статистические данные о среднем размере земельных участков отдельных категорий землепользователей.

¹² Аргументы и факты. — 2006. — 6 сентября.

¹³ Вопросы статистики. — 2006. — № 9. — С. 3.

По материалам переписи 2006 года, средняя величина земельного участка на одну сельскохозяйственную организацию составила 6,4 тыс. га, по крупным и средним организациям этот показатель был равен 8,8 тыс. га, по малым — 3,0 тыс. га. Для крестьянского (фермерского) хозяйства средний размер земельного участка составил 101,3 га, индивидуальных предпринимателей — 93,2 га, личного подсобного хозяйства в сельской местности — 52 сотки, городской местности — 14 соток. Приведённые здесь и многие другие полученные данные позволяют сформировать более полное представление о состоянии продовольственного комплекса страны.

Новой автоматизированной системе ВСХП предстоит обработать 225 млн переписных бланков (включая материалы второго этапа переписи), что на 40% больше числа обработанных формуляров Всероссийской переписи населения 2002 года — 160 млн переписных листов¹⁴.

Обработка информации ВСХП в полном объёме позволит создать солидную базу данных для последующих статистических наблюдений, реально оценить состояние и перспективы развития аграрного сектора российской экономики, более успешно работать в направлении повышения эффективности её функционирования. Станет возможным оказание адресной помощи отечественным сельскохозяйственным производителям.

Всесторонний анализ материалов Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2006 года будет иметь большое значение для выработки рекомендаций и принятия адекватных управленческих решений по выполнению программ развития АПК России, для формирования государственной аграрной политики на перспективу.

¹⁴ Официальный Интернет-сайт Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2006 г. (<http://www/perepis2006.ru/>)

Научное издание

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ
РОССИЙСКОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ
УЧЕТНО-СТАТИСТИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ**

Сборник научных статей

Под редакцией
Григорук Н.Е. и Лихачева О.Б.

Редактор *Т.Ф. Тищенко*
Компьютерная верстка *Н.А. Федорова*

Подписано в печать 6.07.07.

Формат 60x84¹/16. Печать офсетная. Бумага офсетная № 1.

Гарнитура «Newton». Уч.-изд. л. 10,5. Усл. печ. л. 13,02.

Тираж 250 экз. Тип. заказ № 229.

Издательство «МГИМО-Университет»
119454, Москва, пр. Вернадского, 76.

Отпечатано в отделе оперативной полиграфии
и множительной техники МГИМО(У) МИД России
119218, Москва, ул. Новочеремушкинская, 26