

СОДЕРЖАНИЕ

Организация предпринимательской
деятельности

Переверзев П.П.
ИННОВАЦИОННАЯ СИСТЕМА
БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ
В СФЕРЕ УСЛУГ2

Николаевская О.А., Тихонова Н.В.
О РАЗВИТИИ ГУДВИЛЛ-БИЗНЕСА...10

Алькарави Хайдер Дж. Ваннес
ПРЕИМУЩЕСТВА И ПРЕДЕЛЫ
АУТСОРСИНГА БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА В ТЕКУЩЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ОБСТАНОВКЕ ИРАКА16

Методология учета, аудита
и экономического анализа

Афоница О.А.
РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ
РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
ОБОРОННЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ19

Сумкин А.С.
АНАЛИЗ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ....29

Номер регистрации средства массовой ин-
формации
ПИ ФС77-4260 от 13 октября 2010 г

ISSN 1997-7077

**ИННОВАЦИОННАЯ СИСТЕМА БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ
В СФЕРЕ УСЛУГ****INNOVATIONAL SYSTEM OF BUSINESS-PROSESSES
IN SERVICE INDUSTRY****П.П. ПЕРЕВЕРЗЕВ,***профессор кафедры экономики и финансов**E-mail: dtnppp@yandex.ru**Челябинский филиал Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации***P.P. PEREVERZEV,***professor of Economics and Finance Faculty**E-mail: dtnppp@yandex.ru**Chelyabinsk filial branch of Financial University
under the Government of the Russian Federation***Аннотация**

В статье приведена авторская концепция оптимизации бизнес-процессов в сфере услуг и состав действий, направленных на их модернизацию.

Ключевые слова: *бизнес-процесс, методология, алгоритм, технология, доработка, реинжиниринг, бенчмаркинг, стадия.*

Abstract

The article shows author's conception of business processes optimization in service industry and the order of activities to upgrade those processes.

Keywords: *business process, methodology, algorithm, technology, revision, reengineering, benchmarking, stage.*

Эффективность и качество бизнес-процессов в сфере услуг в нашей стране имеют большие резервы для их увеличения. Не последнюю роль в этом вопросе играет наличие на предприятии системы постоянного улучшения бизнес-процессов (БП). Наличие такой системы жизненно важно для любого предприятия, т.к. главная задача предприятия состоит в том, чтобы наращивать ресурсы для своего развития, постоянно развиваться, улучшать структуру и БП в соответствии с принятой стратегией, конкурентной обстановкой, миссией и целями предприятия. Не секрет, что для современного предприятия характерной чертой стали постоянные изменения (носящие не только добровольный характер, но и вынужденный), обусловленные изменениями среды,

которая стала чрезвычайно динамичной. Цель таких изменений состоит не только в достижении большей эффективности производства и повышения конкурентоспособности, но и просто в выживании на рынке и уход от разорения. Изменения касаются одновременно и продукции выводимой на рынок и новой организации деятельности. Современные предприятия вынуждены постоянно заниматься улучшением своей деятельности. Это требует разработки новых технологий и приемов ведения бизнеса, повышения качества конечных результатов деятельности и, конечно, внедрения новых, более эффективных методов управления и организации деятельности предприятий.

Совершенно очевидно, что если не проводить постоянных улучшений БП пред-

приятия, то они будут становиться все хуже и хуже по сравнению с БП конкурентов. Любое совершенствование БП предприятия предполагает их изменение. Поэтому, чтобы БП предприятия были совершенными, они должны изменяться достаточно часто, а организация работы по их совершенствованию должна быть постоянной и проводиться по всем направлениям с использованием всех возможностей и ресурсов. Отсюда следует, что одна из главных задач руководителя любого предприятия – это эффективная реализация бизнес-процессов.

В соответствии с нормативной документацией системы менеджмента качества (СМК), постоянное улучшение БП можно достаточно просто проводить по нижеследующему алгоритму.

1. Оценить результативность и эффективность существующего процесса.

2. Выявить проблемы, которые чаще всего возникают.

3. Выбрать конкретную проблему и поставить задачу по ее устранению с целью улучшения процесса.

4. Провести анализ существующего процесса и выявить причины возникновения проблемы.

5. Выбрать лучшее решение, которое устранит причины проблемы и предотвратит ее повторное возникновение.

6. Оценить последствия выполнения принятого решения с целью подтверждения устранения причин и самой проблемы, и, что задача по улучшению БП будет выполнена.

7. Внедрить улучшенный бизнес-процесс, в котором гарантировано отсутствие выявленной проблемы.

8. Оценить результативность и эффективность улучшенного БП и провести его тиражирование в организации.

Этот алгоритм – чисто концептуальный, т.к. в нем не содержатся рекомендации по организации эффективной массовой работы по постоянному улучшению БП предприятия. Учитывая, что вопросы создания систем постоянного улучшения БП плохо освещены в литературе, т.к. эта информация относится к коммерческой тайне, то предприятия пытаются самостоятельно проводить подобные разработки. В результате, на

предприятиях наблюдается такое массовое явление, как отсутствие систематизированной деятельности по постоянному улучшению БП. Чаще всего система постоянного улучшения БП существует только на бумаге, да и в документах она описывается общими фразами. На многих предприятиях существует только часть системы постоянного улучшения БП. На предприятии внедряются те или иные современные технологии, но при этом отсутствует система постоянного улучшения БП. Поэтому вопрос по созданию и эффективному функционированию системы постоянного улучшения БП является в высшей степени актуальным для предприятий, особенно для предприятий, сертифицированных по СМК.

На основе сложившейся передовой практики и обобщения опыта предприятий, можно выделить нижеследующие методологии постоянного улучшения процессов.

1. Методология улучшения процессов на макроуровне (вовлечены несколько подразделений или функциональных служб предприятия), включающая в себя:

а) проведение усовершенствований прорывного характера — проекты прорыва, ведущие или к пересмотру и улучшению существующих процессов, или внедрению новых процессов;

б) проведение поэтапных усовершенствований — деятельность по поэтапному постоянному улучшению процессов, проводимая работниками в рамках существующих процессов.

2. Методология улучшения процессов на микроуровне (вовлечены группы исполнителей, отдельные исполнители или отдельные подразделения), включающая в себя:

а) систематизированный подход к управлению совершенствованием процессов на микроуровне – сосредотачиваются усилия рабочей группы на решении проблем процесса.

б) инициативный подход к управлению совершенствованием процессов на микроуровне – обученному персоналу предоставляется полную свободу в поиске проблем процесса и их решению.

Проведение усовершенствований прорывного характера (методология 1а) осуще-

ствляется на основе трех известных основных подходов к совершенствованию БП с помощью внедрения научно-технических достижений, обеспечивающих прорывной характер вносимых усовершенствований:

- 1) доработка (перепроектирование) процесса;
- 2) реинжиниринг, или радикальная модернизация;
- 3) бенчмаркинг.

Доработка (перепроектирование) процесса — заключается в его изучении и устранении всех непроизводительных затрат и потерь с одновременным сокращением времени производственного цикла и повышением эффективности совершенствуемого процесса, путем решения следующих основных задач:

- исключения бюрократических процедур;
- оценки добавленной ценности;
- исключения дублирования;
- упрощения;
- сокращения времени цикла;
- защиты от ошибок;
- обновления (апгрейда) процесса;
- упрощения терминологии;
- стандартизации;
- установления партнерских отношений с поставщиками;
- автоматизации, механизации, компьютеризации, внедрения информационных технологий.

Для решения вышеперечисленных задач используются следующие методы:

- 1) интеграция процессного подхода со стратегическими целями на основе системы сбалансированных показателей;
- 2) внедрение технологий электронного бизнеса;
- 3) внедрение экономики качества;
- 4) система визуализации ключевых показателей деятельности предприятия;
- 5) создание базы знаний бизнес-процессов;
- 6) использование лицензионных программных продуктов и технологий;
- 7) использование технологий ГИС в управлении предприятием;
- 8) бизнес-процессы БЖД;
- 9) комплексная автоматизация бизнес-процессов;
- 10) стандартизация БП;

11) совершенствование показателей БП. После доработки (перепроектирования) процесса он характеризуется следующим:

- 1) более быстро приносит результаты;
- 2) сопряжен с меньшими рисками и затратами;
- 3) является самым распространенным, т.к. охватывает 75% всех усовершенствований процессов;
- 4) длительность — от 80 до 100 дней;
- 5) обеспечивает сокращение затрат и продолжительность цикла на 30–60%;
- 6) обеспечивает повышение уровня качества выходных результатов процесса на 40—100%.

Реинжиниринг является самым радикальным из известных подходов к совершенствованию процессов на основе научно-технических достижений. Он применяется в тех случаях, когда существующий процесс устарел и его невозможно улучшить путем доработок.

Реинжиниринг характеризуется следующим:

- 1) обеспечивает крупные усовершенствования процессов;
- 2) сопряжен с меньшими рисками и затратами;
- 3) охватывает 15% всех усовершенствований процессов;
- 4) длительность — от 9 до 12 месяцев;
- 5) обеспечивает сокращению затрат и продолжительности цикла примерно на 60—90%;
- 6) обеспечивает повышение уровня качества выходных результатов процесса на 20—100%.

Бенчмаркинг представляет собой методологию сравнения процессов, применяемых организацией, с аналогичными, признанными лучшими в мире по своим характеристикам.

Характеристика бенчмаркинга:

- 1) типовые объекты бенчмаркинга: применение информационных технологий; обучение и повышение квалификации работников; управление документацией и отчетностью; управление человеческими ресурсами; обеспечение удовлетворенности потребителей качеством сервиса; оценка и улучшение показателей работы компании; работа справочно-информационных центров;

бухгалтерский учет; управление совершенствованием процессов; системы оплаты труда и программы морального и материального поощрения сотрудников;

2) сопряжен с умеренными рисками и затратами;

3) охватывает до 10% всех усовершенствований процессов;

4) длительность – от 90 до 120 дней;

5) обеспечивает сокращению затрат и продолжительности цикла примерно на 20–50%;

6) обеспечивает повышение уровня качества выходных результатов процесса на 10–150%.

Проведение поэтапных усовершенствований бизнес-процессов на макроуровне (методология 1б) применяют к главным процессам, определяющим деятельность организации. Этот БП включает в себя следующие основные этапы:

1) подготовка к улучшению процесса;

2) осмысление процесса;

3) улучшение процесса;

4) перестройка процесса, измерение и контроль.

Систематизированный подход к управлению совершенствования процессов на микроуровне (методология 2а) является одним из наиболее универсальных. Он основан на использовании знаний людей, непосредственно выполняющими данный процесс, и, которые лучше других понимают его содержание и могут осуществить усовершенствование процесса. Исходя из передового зарубежного опыта, наиболее подходящими являются методология «AAA» и методология «Цикл использования возможностей».

Методология «AAA» (area activity analysis) переводится, как «анализ работы участка». Эта методология считается лучшей для решения проблем, возникающих на микроуровне управления процессами. Процедура применения методологии AAA включает следующие стадии:

- стадия 1 – подготовка к внедрению методологии AAA;

- стадия 2 – документированное обоснование целесообразности улучшения процесса.

- стадия 3 – определение направлений деятельности участка (подпроцессов);

- стадия 4 – установление взаимоотношений с потребителями;

- стадия 5 – анализ эффективности процессов;

- стадия 6 – установление партнерских отношений с поставщиками;

- стадия 7 – повышение эффективности.

Методология «Цикл использования возможностей» применяется, чтобы решить возникшую проблему. Процедура применения методологии включает следующие стадии:

- стадия 1 – отбор возможностей;

- стадия 2 – защита;

- стадия 3 – анализ;

- стадия 4 – устранение проблемы;

- стадия 5 – оценка результативности принятого решения;

- стадия 6 – предупреждение повторного возникновения проблемы.

Инициативный подход к управлению совершенствованием процессов на микроуровне (методологии 2б) включает в себя формализованные системы сбора и реализации рационализаторских предложений, и позволяет представлять идеи для рассмотрения и последующего внедрения. Такие системы служат эффективным средством привлечения творческих способностей работников к повышению прибыльности компаний. Результатами функционирования системы становится более эффективное использование всех активов компании, повышение ее производительности, сокращение потерь и отходов, снижение себестоимости продукции и повышение ее качества.

В методологии существуют рационализаторские предложения двух основных типов:

а) рацпредложения, подача которых выходит за рамки должностных обязанностей работника. Для них используются классические системы сбора и реализации рацпредложений;

б) рацпредложения, разработка которых предусмотрена должностными инструкциями сотрудников в рамках программ совершенствования работы.

Для сбора и реализации рационализаторских предложений используются сле-

дующие системы совершенствования процессов на микроуровне:

- 1) классические системы сбора и реализации рацпредложений;
- 2) программы совершенствования работ;
- 3) программы рационализации, или упрощенная система кайдзен.

В классической системе производится выплата сотрудникам предприятия вознаграждений за рационализаторские предложения, подача которых не входит в круг их должностных обязанностей. Все предложения подлежат обязательному рассмотрению, хотя и не все внедряются. Автор предложения должен получить в виде вознаграждения определенную долю от экономии, получаемой в результате его внедрения.

Программа совершенствования работ включают в себя систему сбора и реализации рацпредложений от сотрудников, для которых выработка таких предложений входит в должностные обязанности. В программе предусматривается механизм стимулирования творческих способностей работников и их поощрения за соответствующие достижения при исполнении служебных обязанностей.

Программа рационализации, или упрощенная система кайдзен содействует работникам в выдвижении множества новаторских идей и делегировании им необходимых полномочий для принятия решений и самостоятельной (или совместной с коллегами) реализации предлагаемых ими рацпредложений. Программа рационализации предусматривает следующие мероприятия:

- 1) обучение работников поиску и реализации возможностей для совершенствования их деятельности и устранения выявленных недостатков;

- 2) делегирование сотрудникам полномочий по внесению в свою работу изменений, повышающих ее эффективность, но не приводящих к отрицательным последствиям для коллег;

- 3) документальное оформление внедренных идей в простой форме, содержащей следующие сведения:

- а) описание ситуации перед внедрением рацпредложения;

- б) описание ситуации после его внедрения;

- в) достигнутый эффект от внедрения;

- г) обмен идеями и результатами их внедрения с остальными сотрудниками организации.

В системе постоянного улучшения процессов на микроуровне в основном используются следующие методы улучшения бизнес-процессов:

- 1) оптимизация бизнес-процессов на основе анализа его графических схем;

- 2) устранение барьеров на пути процессов;

- 3) устранение пересечения полномочий (дублирования функций);

- 4) устранение фрагментарности управления;

- 5) устранение «вертикальных колодезцев»;

- 6) устранение зон безответственности;

- 7) технологии управления проектом (график Ганта);

- 8) автоматизация бизнес-планирования;

- 9) диаграмма Исикавы «Рыбий скелет»;

- 10) анализ добавленной ценности;

- 11) исключение бюрократии;

- 12) сокращение времени цикла: «Выполняйте действия параллельно, а не последовательно», «Поменяйте порядок действий», «Уменьшайте время простоев (временные разрывы)», «Совершенствуйте использование времени»;

- 13) идеализация процесса;

- 14) АДТ-анализ;

- 15) балансировка показателей бизнес-процесса;

- 16) уменьшение количества входов и выходов бизнес-процесса;

- 17) метод согласования результатов работ бизнес-процесса с требованиями клиентов;

- 18) метод интеграции бизнес-процесса с клиентами и поставщиками;

- 19) устранение несоответствий в бизнес-процессе;

- 20) внедрение функций входного статистического контроля, внештатных ситуаций и др.

- 21) статистическое управление процессами (СУП):

- а) диаграмма Парето;

- б) стратификация данных;
- в) контрольные листки;
- г) частотные диаграммы;
- д) графики рассеивания;
- е) контрольные карты Шухарта;
- ж) FMEA;
- и) QFD;
- к) SPC;
- л) дисперсионный и регрессионный анализы и т.д.

Система постоянного совершенствования БП предприятия не может функционировать сама по себе, без участия специально организованных и обученных групп. В соответствии со структурой создаваемой на предприятии системы постоянного улучшения процессов, создаются группы исполнителей, которые в зарубежном менеджменте получили следующие названия и предназначения:

1) группы совершенствования работы подразделения, или естественные рабочие группы (ЕРГ) — состоят из сотрудников одного подразделения, подчиняющихся одному менеджеру. Эти группы нацелены на проблемы, для решения которых их участники располагают необходимыми знаниями и ресурсами;

2) группы совершенствования процессов (ГСП) — предназначены для радикальной реорганизации процессов за очень короткий промежуток времени, нацелены на непрерывное совершенствование производственных процессов;

3) целевые группы (ЦГ) — образуют для решения конкретной задачи, после чего их распускают;

4) специальные рабочие группы (СРГ) — создают для решения одной особо важной задачи;

5) кружки управления качеством (КрК) — создают добровольцы, которые собираются на короткие совещания, стремятся решить определенные проблемы, существующие в их подразделении или на предприятии в целом;

6) автономные рабочие группы (АРГ) — самоуправляемые рабочие группы, которые занимаются своими делами самостоятельно, без вмешательства со стороны руководства. Они отвечают за формирование бюджета группы, управление собственными ресурса-

ми и даже за прием и увольнение своих участников;

7) команды исполнителей проектов с использованием методологии «Шесть сигм» (КШС) и т.д.

Для обеспечения высокой эффективности системы постоянного улучшения БП, все участники групп должны пройти специальное обучение.

Различают следующие шесть основных уровней подготовленности команд к решению стоящих перед ними задач:

1) владение основными методами решения проблем, которыми должен владеть каждый работник предприятия: мозговой штурм; контрольные листы; контрольная карта; графики; метод номинальных групп; анализ поля сил; причинно-следственные диаграммы; диаграммы Парето; процедура 5W&2H («Пять почему и два как»); метод экспертных оценок Дельфи (метод сокращения количества альтернатив); анализ возможных причин и последствий отказов (FMEA); система 5S; гистограммы; графики по вехам; мысленный эксперимент (Mind map (Карта потока мыслей)); анализ коренных причин событий; карты стабильности процессов;

2) владение циклом PDCA (планирование – осуществление – контроль – действие);

3) владение методами, указанными в п. 1 и 2, а также: диаграммы сродства; диаграммы связей; древовидные схемы; матричные диаграммы; матрицы приоритетов; карты принятия решений; сетевые графики с работами на дугах;

4) дополнение всего указанного выше знанием методов статистического анализа и планирования эксперимента;

5) овладение (в дополнение к перечисленному в п. 1–4) методами имитационного моделирования, структурного и причинно-следственного анализа;

6) овладение (в дополнение к перечисленному в п. 1–5) теорией решения изобретательских задач (ТРИЗ).

Команды совершенствования процессов, занимающиеся их перепроектированием, реинжинирингом или бенчмаркингом, дополнительно должны владеть следующими специальными инструментами: теорией совершенствования деловых процессов; функциональными блок-схемами процессов; методам проведения интервью; анализом добавленной ценно-

сти; методам исключения бюрократических процедур; методом упрощения процессов и связанного с ними оборота документов; основам лингвистического анализа и методом упрощения терминологии; методам сквозного анализа процессов; анализом временных и материальных затрат; методам статистического управления процессами; методом управления организационными изменениям; методом управления знаниями.

Владельцы процессов и ГСП должны дополнительно владеть более сложными аналитическими методами, включая: методику развертывания функции качества (QFD); методику PERT (анализа и оценки программ); системное планирование; методы структурного анализа и проектирования; метод анализа процессов; функционально-стоимостной анализ; инфотехнику (методы проектирования и анализа информационных систем); бенчмаркинг процессов; экономику качества и определение

цены низкого качества; планирование эксперимента; имитационное моделирование; управление проектами. Соответственно команды исполнителей проектов с использованием методологии «Шесть сигм» должны быть обучены более сложными методиками решения проблем, включая структурный анализ и методы диагностики.

Таким образом, создание по настоящему эффективной системы постоянного улучшения БП на предприятии представляет собой сложную задачу, требующую использования всех методологий на макро и микроуровне, создания специальных групп, прошедших специальное обучение, а также систему материального поощрения. Комплексное решение этих вопросов позволит создать на предприятии высокоэффективную систему постоянного улучшения бизнес-процессов.

Литература

1. *Бизнес-процессы: регламентация и управление: учебник* / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. – М: ИНФРА-М, 2004. – 319 с.
2. *Информационные технологии управления: учеб. пособие* / Под ред. Г.А. Титоренко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 439 с.
3. *Управление результативностью: как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами* / Гэри Кокинз; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 315 с.
4. *МС ИСО 9000:2000, МС ИСО 9001:2000 и МС ИСО 9004:2000 в различных переводах на русский язык.*
5. *Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей* / Дэвид П. Нортон, Роберт С. Каплан. – М: Олимп-Бизнес, 2004.
6. *Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация* / В.В. Репин. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 240 с.
7. *Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов* / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2004. – 408 с.
8. *Совершенство управления процессами* / Дж. Харрингтон; пер. с англ. А.Л. Раскина; под ред. В.В. Брагина. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 192 с.
9. *Панели индикаторов как инструмент управления: ключевые показатели эффективности, мониторинг деятельности, оценка результатов* / Уэйн У. Эккерсон; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 396 с.

References

1. *Business processes: regulation and management. Textbook.* / V.G. Eliferov, V.V. Repin. – Moscow: INFRA-M, 2004. – 319 p.
2. *Information technologies: educational guidance* / Editor G.A. Titorenko. – Moscow: UNITY-DANA, 2003. – 439 p.

-
3. *Performance management: how to fight the difference between the stated strategy and real* / Gary Kokins – Moscow: Alpina Business Books, 2007. – 315 p.
 4. *MC ICO 9000:2000, MC ICO 9001:2000 u MC ICO 9004:2000 in different translations into Russian.*
 5. *Strategy-oriented organization. How do organizations that use the balanced scorecard system succeed in new business environment* / David P. Norton, Robert S. Kaplan. – Moscow: Olymp-Business, 2004.
 6. *Business processes of the company: creation, analysis, revision* / V.V. Repin. – Moscow: RIA «Standards and quality», 2007. – 240 p.
 7. *Process approach to management. Business modelling* / V.V. Repin, V.G. Eliferov. – Moscow: RIA «Standards and quality», 2004. – 408 p.
 8. *Efficiency of processes control* / G. Harrington; Translator A.R. Raskina; Editor V.V. Bragina. – Moscow: RIA «Standards and quality», 2007. – 192 p.
 9. *Business dashboard as an instrument of management: key indices of efficiency, activity monitoring, evaluation of results* / Wayne U. Ekkerson – Moscow: Alpina Business Books, 2007. – 396 p.

О РАЗВИТИИ ГУДВИЛЛ БИЗНЕСА
ON GOODWILL BUSINESS DEVELOPMENT

О.А. НИКОЛАЕВСКАЯ,

старший преподаватель кафедры экономики и инновационного развития бизнеса

E-mail: dizain80@mail.ru

Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск)

О.А. NIKOLAYEVSKAYA,

senior teacher of economics and innovational business development department

E-mail: dizain80@mail.ru

South-Ural State University (Chelyabinsk)

Н.В. ТИХОНОВА,

студентка группы ЭИП-572

Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск)

N. V. TIKHONOVA,

student of the ЭИП-572 group

South-Ural State University (Chelyabinsk)

Аннотация

В статье представлены результаты исследования экономической категории деловой репутации, применяемой в российской литературе в качестве синонима англоязычного термина «гудвилл». Обозначены направления дальнейших исследований в области гудвилл бизнеса, необходимого для гармоничного развития предпринимательской структуры, продукции которой в условиях инновационного развития важно не только соответствовать всем стандартам менеджмента, а также превосходить значимые ожидания основных групп корпоративной аудитории.

Ключевые слова: *процесс развития, деловая репутация, гудвилл предпринимательской структуры, исследование, анализ.*

Abstract

The article presents the results of the commercial goodwill category research and the use of the term «goodwill» («гудвилл») in Russian economic literature. The next research trends in this field are highlighted. This trends are important for balanced development of business entity because the product of this business entity needs to meet all the standards of management and anticipate the most significant expectations of corporate audience groups.

Keywords: *development process, commercial goodwill, goodwill of the business entity, research, analysis.*

В условиях инновационного развития значительное место занимает проблема формирования деловой репутации, которая играет важную роль в гармонизации темпов

опережающего развития и является своеобразным показателем качества менеджмента.

Деловая репутация – это показатель отношения к предприятию со стороны основных групп корпоративной аудитории, глав-

ным образом, ближайшего окружения – персонала предпринимательской структуры и ее внешних возможностей. Это показатель доверия, готовности к сотрудничеству, приемлемости и понимания стратегии, совместности целей, стиля и намерений действий.

В настоящее время еще недостаточно исследованы и систематизированы факторы формирования, поддержания и развития деловой репутации, управления процессами ее изменения, ее влияния на качество менеджмента. Знание факторов формирования деловой репутации определяет оценку устойчивости развития компании и наделяет ее инструментами экономической безопасности.

Как в мировой и отечественной практике не существуют на сегодня также и единообразного подхода к определению состава и стоимости гудвилл, следствием которого являются множество возникающих противоречий и разногласий. Кроме того, в российской литературе понятия «деловой репутации» и «гудвилл» бизнеса чаще всего выступают синонимами. Однако, несмотря на это нематериальная составляющая стоимости бизнеса все же является весьма востребованной рынком. Участники сделок по слияниям и поглощениям готовы выплачивать до 90% рыночной стоимости компании за нематериальные активы. Так компания Philip Morris в сделке по приобретению Kraft Inc. общей стоимостью 12,9 млрд. долл. заплатила за ее гудвилл 11,61 млрд. долл. В сделке по слиянию Time Warner Inc. 80% из 14 млрд. долл. США пришлось на долю гудвилл [1]. Эффективное развитие ценности гудвилл возможно не только на основе точного определения стоимости гудвилл с учетом правовой и этической основы, а также на основе грамотного управления компетенциями и коммуникационным капиталом в целом.

Вопрос оценки гудвилл является одним из самых важных аспектов для любого бизнеса. В настоящее время в РФ не существует закрепленного законодательно стандарта практики разделения гудвилл на составляющие. Однако при успешном управлении гудвилл существует вероятность того, что его стоимость будет увеличиваться, точно также, как может увеличиваться стоимость

активов материальных, например, таких как завод или оборудование. Основным моментом, вызывающим трудности в восприятии и оценке института гудвилл, является его сложный состав, включающий в себя:

1) нематериальные активы, или активы бизнеса, подлежащие идентификации;

2) «классические» нематериальные активы, регулируемые законодательством об интеллектуальной собственности, которые также могут быть идентифицированы и реализованы отдельно от бизнеса;

3) нематериальные элементы (особые нематериальные активы), не подлежащие идентификации (гудвилл).

Ключевые особенности деловой репутации в качестве нематериального актива заключаются в том, что их можно охарактеризовать, в том числе и неимущественным содержанием, не отчуждаемостью и непередаваемостью иным лицам. С другой стороны экономическое содержание деловой репутации связано с тем, что она учитывается в составе имущества и потому подлежит передаче и оценке.

Российским законодательством выделяется незначительная часть объектного состава гудвилл, в том смысле, который вкладывается в это понятие в странах общего права, а именно лишь одна его составляющая – деловая репутация. Этот термин в российской литературе употребляется как синоним гудвилл. Однако, деловая репутация имеет ряд особенностей, отличающих ее от иных нематериальных активов: невозможность существовать отдельно от предприятия и быть объектом сделки, в виду того, что деловая репутация не принадлежит организации на праве собственности, бесспорное отсутствие материально-вещественной формы; условность стоимости гудвилл, поскольку она не включает фактических затрат на приобретение, создание и правовую охрану; возможность списать, погасить стоимость деловой репутации в учете без риска лишить предприятие репутации.

Сам термин «деловая репутация» был введен в российскую нормативно-правовую базу Положением ПБУ 14/2000. Этим же положением деловая репутация была отнесена к нематериальным активам коммерче-

ских организаций и включен в один из экономических показателей предприятия. ПБУ 14/2007 («Учет нематериальных активов») определило деловую репутацию как разницу между ценой сделки и суммой всех активов и обязательств [1, 4, 5].

Говоря о развитии понятия «гудвилл» с позиции институциональной среды взаимодействий, важно иметь в виду, что здесь всегда тесно переплетались правовая, этическая и экономическая природа. Наполнение содержанием такого многогранного явления как «гудвилл» связано с позицией субъективного восприятия данного понятия, а также институциональной принадлежности к определенной сфере деятельности, будь то бухгалтерский учет, оценка бизнеса или гражданско-правовая сфера, в том числе судебная практика. Однако практическое использование данного термина всегда неразрывно связано с уделением в равной степени внимания как экономическим факторам, которые создают гудвилл и его стоимость, так и правовым обеспечением тех благ, которые обеспечиваются наличием «гудвилл», а также коммуникационным способом его создания и правовой передачи, которые в том числе определяют и конкурентоспособность предприятия в целом.

На современном этапе развития научной мысли у категории «деловая репутация» сложилось целое разнообразие смысловых содержаний и значений.

Во-первых, использование в отечественной практике англоязычного «кальки» заимствованного термина «гудвилл», который привнесен к нам из мирового оборота без учета особенностей и адаптации к ценностям и нормам русского языка.

Во-вторых, применение исследователями и практиками синонимов и близких по смыслу к «деловой репутации» терминов, таких как «бренд», «имидж», «образ компании», «известность». Эти термины односторонне характеризуют деловую репутацию и часто используются для обобщенной, нередко просто эмоциональной оценки. Например, бренд – совокупность устойчивых связей торговой марки компании или ее продукции с потребителем, которые создаются с помощью средств рекламы, фирменного стиля, и/или качества обслуживания.

Имидж – это внешний образ, имеющий, информирующий или корректирующий характер предпринимательства и др. [2].

Одним из препятствий на пути построения системы управления развитием деловой репутации является отсутствие однозначности в терминологии. Множество сложностей возникает также из-за ошибочного смешения понятий «репутация» и «имидж». За последние 20 лет число публикаций, посвященных теме деловой репутации, возросло экспоненциально. Теоретики и практики предлагают множество разнообразных определений, отражая в каждом из них те или иные значимые аспекты данного института. Только за каких-то три года, в период с 2000 по 2003 год, исследователи Колледжа делового администрирования Университета Южной Флориды США выявило 49 оригинальных формулировок [3]. В последнее время интерес к данной тематике существенно возрос, о чем свидетельствует большее количество публикаций, книг и статей по данной тематике.

Анализ показал, что, несмотря на кажущееся многообразие определений, все имеющиеся толкования можно разделить на четыре группы, определяющие деловую репутацию так:

- общая осведомленность о деятельности компании, не предполагающая глубокого анализа и оценки;
- некоторое знание, полученное путем непосредственного вовлечения целевых групп в оценку состояния компании двумя путями – на основе собственного опыта и мнений сторонних экспертов;
- нематериальный объект, который имеет стоимостное выражение, т.е. по сути, является финансовым или экономическим активом;
- динамическая характеристика, отражающая степень восприятия деятельности компании основными группами корпоративной аудитории, побуждающая их добровольно продолжать взаимовыгодное сотрудничество.

В рамках настоящего исследования деловая репутация – это целостное и устойчивое представление о компании как субъекте определенного рода деятельности, которое складывается из восприятия и оценки ре-

зультатов, последствий и перспектив этой деятельности всеми группами корпоративной аудитории.

На современном этапе развития теории и практики использования гудвилл бизнеса

существует множество разработанных концепций, каждая из которых позволяет в целом увидеть концепцию гудвилл. Анализ зарубежных концепций представлен в табл.1.

Таблица 1

Состав зарубежных концепций гудвилл

Р.Х. Нельсон «Теория момента гудвилл»	Дж. Р. Кэтлетт и Н.О. Олсон «Бухгалтерский учет гудвилл»	М.Дж. Тиарни Листинг на Нью-Йоркской фондовой бирже	Х. Фолк и Л.А. Гордон «Несовершенные рынки и природа гудвилл»
<p>Список клиентов Организационные расходы Расходы на развитие бизнеса Товарные знаки, фирменные наименования и бренды Секреты производства и секретные формулы Патенты Авторские права Лицензии Договоры франчайзинга Возможность получения сверхприбылей</p>	<p>Сильная управленческая команда Выдающийся менеджер по продажам или отдел продаж Слабость менеджмента конкурирующих компаний Эффективная реклама Наличие секретных производственных процессов Доброжелательные трудовые отношения Высокие кредитные рейтинги, полученные вследствие установившейся репутации Устойчивое положение в районе вследствие благотворительных пожертвований и участия руководящего состава в общественных мероприятиях Неблагоприятное развитие бизнеса конкурентов Первоклассные тренинговые программы для сотрудников Благоприятные условия налогообложения Благоприятные для бизнеса нормативно-правовое регулирование</p>	<p>Законченное действие по захвату сектора своего рынка – 9,8% Экономия времени при продвижении на новые рынки – 4,3% Наличие квалифицированной управляющей команды и соответствующих технических знаний – 5,6% Наличие диверсификации продукции – 40% Завершенное производственное и технологическое объединение бизнеса – 32,2%</p>	<p>А – увеличение кратковременных денежных потоков: Благоприятный налоговый режим Экономия на производстве Запасы наличности Освоение новых фондов Низкая стоимость фондов В – стабильность Уверенность в поставке Устойчивые деловые связи С – человеческий фактор Талантливый управленческий состав Хорошие трудовые отношения Хорошие тренинговые программы Организационная структура Хорошие отношения с общественностью D – исключительность Доступ к высоким технологиям Созданные бренды</p>

Окончание табл. 1

1	2	3	4
Включение как неидентифицируемых, так и идентифицируемых нематериальных активов, при этом составляющие гудвилл охватывают все стороны бизнеса	Концентрирую внимание на составляющих гудвилл с точки зрения маркетинга, при этом в качестве положительного гудвилл бизнеса учитывают недостатки конкурентов. Исключают идентифицированные нематериальные активы, большинство составляющих в силу своей природы не могут быть идентифицированы	Рассмотрение гудвилл с позиции инвестора и тех показателей бизнеса, которые способствуют принятию решения, оценивая привлекательность той или иной позиции	Выделены четыре основных фактора, каждый из которых включает определенные параметры

Оценка экономического содержания деловой репутации включает три направления:

- общую оценку состояния или положения дел в компании и перспектив ее развития;
- количественную меру стоимости компании как субъекта рыночных отношений;
- качественную меру стоимости потенциала развития компании и практической реализации способностей по формированию, поддержанию и изменению деловых связей предпринимательской структуры.

Таким образом, проблема формирования и развития деловой репутации имеет сложную и неоднозначную трактовку в экономической теории и практической реализации. Для повышения объективности такой оценки необходимо совместить этапы выполнения аналитических работ по фундаментальному (деловая активность, платеже-

способность, стратегия развития) и техническому анализу положения компании на рынке. Существует и необходимость верификации и сопоставления оценочных показателей деловой репутации и возможностей взаимодействия с внешним окружением. Это требует унификации расчетных показателей, приведения различных компаний к ограниченному числу типологических групп, для которых могут быть выведены и обоснованы предельные или нормативные значения аналитических показателей. Оценка текущей стоимости деловой репутации может быть использована в качестве самостоятельного и эффективного критерия гармонизации процесса развития. Использование такой оценки обусловлено необходимостью расчета и выражения экономического содержания рыночной деятельности предприятия в форме капитализации компании, ее добавленной стоимости.

Литература

1. Ершова, Е.А. Гудвилл бизнес / Е.А. Ершова. – М.: Статут, 2013. – 223 с.
2. Коротков, Э.М. Деловая репутация промышленного предприятия в системе рыночной экономики / Э.М. Коротков // Вестник ЮРГТУ (НПИ). – 2012. – №2. – С. 31-38.
3. Новиченкова, Л. Деловая репутация: от системы к результату / Л. Новиченкова // Журнал управления компанией. – №2 (69). – 2007. – С. 60-63.
4. Приказ Минфина России от 16.10.2000 №91 // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=68108> (дата обращения: 06.04.2014 г.).

5. Приказ Минфина России от 27 октября 2007 г. № 153н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=113963> (дата обращения: 06.04.2014 г.).

References

1. Yershova, E.A. *Goodwill business* / E.A. Yershova. – Moscow: Statut, 2013. – 223 p.
2. Korotkov, E.M. *Commercial goodwill of the enterprise in the free-market system* / E.M. Korotkov // *South-Russian State Polytechnic University (NPI) herald*. – 2012. – №2. – P. 31-38.
3. Novichenkova, L. *Commercial goodwill: from system to result* / L. Novichenkova // *Company management journal*. – №2 (69). – 2007. – P. 60-63.
4. *Order of Ministry of Finance of Russian Federation of 16.10.2000 №91* // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=68108> (date of the request: 06.04.2014 г.).
5. *Order of Ministry of Finance of Russian Federation of 27.10.2007 № 153 «On approving regulation on accounting «Accounting for intangible assets»* <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=113963> (date of the request: 06.04.2014 г.).

УДК 334.752

ПРЕИМУЩЕСТВА И ПРЕДЕЛЫ АУТСОРСИНГА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТЕКУЩЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОБСТАНОВКЕ ИРАКА

OUTSOURCING ACCOUNTING – BENEFITS AND LIMITS IN THE CURRENT ECONOMIC ENVIRONMENT IN IRAQ

АЛКАРАВИ ХАЙДЕР ДЖ. ВАННЕС,

аспирант кафедры финансового менеджмента

E-mail: hw_22298@yahoo.com

Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск)

ALKARAVI HEYDER G. WANNES,

candidate postgraduate of the financial management department

E-mail: hw_22298@yahoo.com

South Ural State University (Chelyabinsk)

Аннотация

В результате глобализации и перманентного финансового кризиса экономическая обстановка сегодня может быть охарактеризована как нестабильная. Подобная деловая среда может представлять угрозу для любого предприятия вследствие возможности возникновения значительных трудностей из-за ограниченности ресурсов. Данная статья посвящена одному из способов уменьшения рисков предпринимательской деятельности посредством аутсорсинга в бухгалтерском учёте и выявлению преимуществ и пределов аутсорсинга бухгалтерского учета в текущей экономической обстановке в Ираке.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аутсорсинг, информация, расходы.

Abstract

Economic environment today can be characterized as unstable and unpredictable result of globalization and the financial crisis. In such a business environment any entity is threatened and face significant challenges due to resource constraints. One way to address current challenges is to outsource accounting work. The aim of the paper is to underline (based on literature review) the benefits and limits of outsourcing accounting in the current economic environment in Iraq.

Key words: accounting, outsourcing, outsourcing accounting, benefits, limits.

Учетная информация представляет продукт бухгалтерского учета и получена через методы, процедуры и инструменты, разработанные для этой науки, чтобы обработать экономические данные. Она – самая реальная, точная, полная и эксплуатационная информация – представляет собой поддержку организационного процесса. Учетная информация существует только через правила и нормы, которые определяют ее. Учетная информация – определенный «юридический» продукт, потому что его производство, представление и

распространение должны быть отрегулированы. Рынок учетной информации должен обеспечить свою защиту партнеров и других их интересов, продвигая: развитие учетной информации, изданной с точки зрения количества и качества; публикация учетной информации (прозрачность); увеличение возможностей для сравнения во времени и пространстве. Ценность информации может быть определена как различие между чистой прибылью, произведенной после получения информации и чистой прибылью, полученной, принимая то

же самое решение, незатронутое информацией.

Учетная информация формирует основные инвестиционных решений для их точности и уместности, решительно влияя на процесс достижения оптимального уровня ожидаемых результатов. Годовая финансовая отчетность стала важным источником информации, будучи проанализированным очень тщательно всеми участниками рынков капитала. В последние десятилетия бухгалтерский синтез и сообщение о документах претерпели много ключевых изменений в форме и содержании, например, в юрисдикции и нормах; международные финансовые рынки все более и более оставляют свою отметку на особенностях учетной информации. Качественные особенности финансовой отчетности – основные признаки, которые дают значение полноценности учетной информации и включают: понятность, уместность и вероятность. Разнообразие учетной информации должно приводить к созданию двух представлений той же самой действительности: «внутреннее» представление и «внешнее» представление. Внутреннее представление достигнуто посредством организаторского бухгалтерского учета, в то время как внешнее достигнуто посредством финансового бухгалтерского учета. Процесс получения учетной информации в этих двух уровнях и затем передача его заинтересованным пользователям имеют место в финансовых компаниях и департаментах бухгалтерского учета.

В наше время одна из тенденций, связанная с развитием делегируемых функций, которые не связаны с основной деловой активностью – аутсорсинг услуг. Аутсорсинг – стратегия, посредством которой организация передает некоторую функцию специализированным и эффективным поставщикам услуг, которые затем становятся ценными деловыми партнерами. Результатом аутсорсинга является улучшение таких показателей, как эффективность, конкурентоспособность, гибкость, инновационность. Почему компании прибегают к аутсорсингу? Вот некоторые общие причины: упрощение управления эксплуатационными расходами и уменьшение их; высвобождение внутренних ресурсов для других целей; освобождение от трудоемких функций, недостаточность внутренних ресурсов; уменьшение риска неправильного учета.

Аутсорсинг обычно трактуется как заключение контракта с третьей стороной на предоставление услуг или действий, которые могли бы быть обеспечены внутренним источником.

Аутсорсинг бухгалтерского учета находится среди самых популярных его областей. Малого и среднего размера компании используют его в силу того, что бухгалтерский учет трудоемок. В сегодняшней окружающей среде у организаций может не быть достаточных экспертных знаний и внутренних ресурсов, чтобы эффективно контролировать финансовые показатели. Потребность в поддержке со стороны внешнего бухгалтерского учета и финансовых специалистов выросла по множеству причин, включая увеличивающуюся сложность финансовой отчетности и деловой среды, которая требует более рентабельных и гибких решений, таких, например, как аутсорсинг. Глобальные расходы на финансы и бухгалтерский учет услуг по аутсорсингу бизнес-процесса превысили в 2013 году \$25 миллиардов и будут расти с ежегодным темпом роста 8% до 2017 года.

В Ираке во время предыдущего политического режима не было аутсорсинга, но после 2003 года предприятия начали производить различные услуги на стороне. В результате сегодня почти все может быть отдано «на сторону». Аутсорсинг бухгалтерского учета в Ираке появился в 2004 году.

Бухгалтерский закон Ирака (Счетный Закон 95/2004, установил две возможности:

- в первом случае у фирм есть финансы и департамент бухгалтерского учета под руководством финансового директора, главного бухгалтера или другого человека, уполномоченного выполнять эти функции;

- во втором случае бухгалтерская функция может быть выполнена на договорной основе для предоставления бухгалтерских услуг, сделанных людьми (бухгалтер или бухгалтер-эксперт) или юридическими лицами, которые санкционированы соответствующими органами.

Бухгалтерская деятельность в Ираке ведется двумя способами: финансовый бухгалтерский учет (который нормализован) и управленческий бухгалтерский учет (который не нормализован, применяется согласно потребностям и особенностям бизнеса). Аутсор-

синг этих двух типов деятельности производится в Ираке по-разному. Финансовый бухгалтерский учет производится в требуемые регламентом учета сроки. Одно из объяснений этой ситуации в том, что этот тип бухгалтерского учета нормализован, и фирмы должны обнародовать заявления своей финансовой и учетной информации, в то время как организаторская бухгалтерская информация служит только внутреннему пользованию и может поэтому быть проведена согласно внутренним потребностям компании.

Все типы компаний могут извлечь выгоду из произведенных на стороне бухгалтерских услуг. Компании могут искать услуги фирмы заботиться об их дебиторской задолженности, платежных ведомостях или документах к оплате.

Компания-аутсорсер может предоставить услуги в электронном виде или лично. Для некоторых личный контакт важен, в то время как другие предпочитают, чтобы сотрудники внешней фирмы работали в их собственных

соответствующих офисах. Аутсорсинг бухгалтерской функции имеет и недостатки, которые должны быть взвешены так, чтобы решение менеджера было оправданным. Среди пределов может быть отмечен эмоциональный фактор – организационное сопротивление; отсутствие принятия в компании, риск сотрудничества (сотрудничество может потерпеть неудачу); потеря контроля и ноу-хау и зависимости от внешнего поставщика; появление подозрений в том, что касается информационной конфиденциальности; отношения между предприятием и профессиональным поставщиком – не всегда стабильное; выступление поставщика бухгалтерской услуги не всегда оправдывает ожидания клиента.

В результате мы можем прийти к заключению, что аутсорсинг бухгалтерской функции обладает и преимуществами, и ограничениями, которые необходимо учитывать при принятии решения по заключению договора на аутсорсинг бухгалтерского учета.

УДК 657.1

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ НА ОБОРОННЫХ
ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**OVERHEAD COST ALLOCATION
IN MILITARY-INDUSTRIAL ENTERPRISES**

О.А. АФОНИНА,

*начальник бюро финансового анализа и планирования,
ФГУП «Центральный научно-исследовательский институт химии и механики»
E-mail: Xano4ka@yandex.ru*

O.A. AFONINA,

*The chief of a bureau of the financial analysis and planning,
FSUE «The Central research institute of chemistry and mechanics»
E-mail: Xano4ka@yandex.ru*

Аннотация

В статье рассмотрен алгоритм распределения накладных расходов на предприятиях оборонного промышленного комплекса, где ведется активная деятельность вспомогательных производств, в том числе в условиях выполнения государственного оборонного заказа. Выявлены особенности учета деятельности вспомогательных производств при выпуске продукции (выполнении работ, оказании услуг) для внутренних нужд организации.

Ключевые слова: *накладные расходы, вспомогательные производства, счет, оборонный заказ, оборонный промышленный комплекс, внутренний заказ, учет, себестоимость.*

Abstract

The article shows algorithm of overhead cost allocation in military-industrial enterprises where auxiliary production is actively practiced in the context of fulfilling the government's defense order. The peculiarities in auxiliary production units activities are shown when they are manufacturing products for internal purposes.

Keywords: *overhead cost, auxiliary production, bill, defense order, military industrial complex, internal order, accounting, self-cost.*

Анализируя современные методы учета затрат и калькуляции, большинство авторов рассматривают учет затрат с точки зрения основной деятельности предприятия. Деятельности вспомогательных производств, а также учету их затрат, уделено гораздо меньшее внимание.

Однако, существуют условия хозяйственной деятельности, в которых деятельности вспомогательных производств должно быть уделено внимание не менее значительное, чем основному производству. Эти условия возникают, если предприятие имеет в своей штатной структуре такие подразделения:

- энергослужбы;
- транспортный отдел;
- ремонтные службы;
- службы по изготовлению инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- службы по возведению временных, нетитульных сооружений;
- службы по добыче камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- службы по лесозаготовке, лесопилению (если это не является основной деятельностью организации);

– службы по засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т.д.

Деятельность вспомогательных производств является не менее важной в рамках выполнения государственного оборонного заказа, т.к. контроль мероприятий по минимизации затрат по государственным контрактам осуществляется заказчиком по всем стадиям выпуска продукции (оказания услуг, выполнения работ), в том числе и по вспомогательным производствам, а одним из факторов снижения себестоимости выпускаемой продукции является сокращение количества соисполнителей работ путем частичного выполнения вспомогательных работ своими силами.

Для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, используется счет 23 «Вспомогательные производства» бухгалтерского плана счетов [1]. Согласно Плану счетов [1] по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» (без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы»). Потери от брака списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

Отражение затрат по дебету 23 счета не вызывает вопросов, чего нельзя сказать об отражении себестоимости продукции, выпускаемой вспомогательными производствами.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

– 20 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

– 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;

– 90 «Продажи» – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

– 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Таким образом, вспомогательные производства выпускают продукцию (выполняют работы, оказывают услуги) для основного производства, для обслуживающих производств и хозяйств, и для сторонних контрагентов.

Теперь рассмотрим официальную корреспонденцию 23 счета по кредиту [1].

Как видно из Приказа [1], списание себестоимости выпускаемой продукции возможно и на другие затратные счета. В частности, корреспонденция со счетами 25 и 26 предполагает выполнение заказов вспомогательными производствами для нужд организации, а именно – для управленческих и производственных нужд.

Корреспонденция со счетами 10, 15, 21, 43 говорит о том, что вспомогательные производства могут выпускать продукцию без четкого определения заказчика, впрок или для будущей реализации.

Прочие корреспондирующие счета также говорят о многоплановости деятельности вспомогательных производств, что означает списание себестоимости вспомогательных производств не только в дебет счетов 20, 29, 40 и 90, как указано в приказе [1].

Данное мнение подтверждает в своей статье Дементьева А.Ю. [2], выделяя среди типовых проводок по кредиту 23 счета следующие операции:

- Дт 10 – Кт 23 – оприходованы материалы и конструкции, изготовленные во вспомогательном производстве;

- Дт 20 – Кт 23 – списаны на себестоимость работ услуги вспомогательных производств;

- Дт 23 – Кт 23 – отражены услуги одного вспомогательного производства для нужд другого вспомогательного производства;

- Дт 25 (26) – Кт 23 – списаны услуги вспомогательных производств на общепроизводственные (общехозяйственные) расходы;

- Дт 91 – Кт 23 – списана себестоимость реализованных на сторону услуг вспомогательного производства.

Тихомиров В.М. [3], подтверждая, что деятельность вспомогательных производств может быть достаточно разнообразной и ее учет может требовать высокой степени достоверности, отмечает, что вспомогательные производства могут:

- заниматься созданием имущества, которое используется в деятельности предприятия;

- оказывать услуги для основных цехов, для обслуживающих хозяйств, для сторонних заказчиков;

- оказывать услуги другим вспомогательным производствам и потреблять их услуги;

- оказывать услуги для внутренних нужд предприятия.

Покажем, каким образом производится данная операция на предприятиях оборонного промышленного комплекса.

Рассмотрим характеристики счета 23 «Вспомогательное производство», исходя из Приказа [1]. Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств. Таким образом, упускается необходимость учета себестоимости выпускаемой продукции по заказам, что необходимо в случае организаций ОПК. Также отсутствуют указания на аналитику в разрезе статей затрат, что при распределении накладных расходов

пропорционально фонду оплаты труда основных производственных рабочих является обязательным условием.

Практический опыт авторов по работе на предприятии, осуществляющем выполнение государственного оборонного заказа, в том числе – и силами вспомогательных производств, позволяет утверждать, что при наличии нескольких вспомогательных производств в штате организации, а также при наличии разных направлений выполнения ими заказов, необходимо осуществлять структурированный и скрупулезный учет затрат по каждому отдельному заказу каждого вспомогательного производства. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предполагает распределение 26 счета «Общехозяйственные расходы» на 23 счет, если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону, то есть не предполагает распределение общехозяйственных расходов на внутренние заказы. Однако не упоминается, каким образом осуществлять идентификацию заказов на внутренние и сторонние, если вспомогательное производство на момент выпуска продукции не предполагает ее сбыта и, к примеру, оприходуется ее на складе. То есть, продукция не имеет характеристик сторонней или внутренней.

Осуществление деятельности вспомогательными производствами для нужд предприятия предполагает их закрытие на 25 и 26 счета, тогда как распределение накладных расходов планируется до момента закрытия счета 20 и 23.

Постановления [4, 5] предполагают включение в цену государственного контракта цены вспомогательных работ (услуг), выполняемых на основании условий государственного контракта (в том числе транспортировки, страхования, пусконаладочных и монтажных работ и др.). Исходя из этого, можно говорить о том, что учет затрат по государственному контракту необходимо осуществить не только на счете 20 «Основное производство», но и на счете 23 «Вспомогательные производства».

Учет деятельности вспомогательных производств и списание себестоимости продукции, работ, услуг регламентируется нормативными актами с точки зрения выполнения заказов для основного производства и для сторонних заказчиков. При этом упускается возможность вспомогательных производств выполнять заказы для общехозяйственных и общепроизводственных целей, а также для других вспомогательных производств. В общедоступной литературе нами не выявлено разработанных методик, отражающих последовательность учета затрат и распределения накладных расходов, возникших в результате списания себестоимости заказов вспомогательных производств для внутренних нужд.

Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций регулирует распределение накладных расходов предприятия на 23 счет исключительно на заказы для внешних заказчиков и основного производства [1], тогда как распределение накладных расходов на внутренние заказы не предполагается.

Этот аспект исключает выпуск вспомогательными производствами продукции без идентификации заказчика, то есть продукции «впрок», «на склад». Исходя из данных рекомендаций, заказы вспомогательных производств должны быть идентифицированы по критериям «внешний» и «внутренний» до момента распределения накладных расходов, до наступления факта реализации.

Отсутствие методик учета затрат (в т.ч. распределения накладных расходов) и списания себестоимости заказов вспомогательных производств для внутренних нужд, а также пристальное внимание к затратам организаций ОПК в рамках выполнения государственного оборонного заказа, являются предпосылками разработки алгоритма распределения накладных расходов вспомогательных производств на предприятиях оборонного промышленного комплекса.

Данный алгоритм должен быть применим во всех организациях, где ведется деятельность вспомогательных производств, где необходим детальный учет затрат всех

подразделений и используется позаказный метод учета и распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в том числе и при методе обратной калькуляции [8].

Особенностью учета затрат в рамках деятельности предприятий ОПК является обязательное распределение накладных расходов пропорционально выбранной базе распределения. Если обратиться к официальной корреспонденции 25 и 26 счетов, то можно увидеть, что распределение (списание) расходов осуществляется пропорционально выбранной базе распределения на 20, 23, 29 счета. В нашем случае, в качестве базы распределения используется фонд оплаты труда производственных рабочих. Данная база распределения для деятельности в рамках выполнения государственного оборонного заказа определена приказом ФСТ [7].

В приказе [1] указано следующее.

1. Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. Исходя из этого определения вспомогательные производства могут выпускать продукцию только для основного производства.

2. По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

– 20 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

– 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;

– 90 «Продажи» – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

– 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Таким образом, деятельность вспомогательных производств распространяется

не только на работу для основного производства, но и «на сторону» и выполнение заказов для обслуживающих производств и хозяйств.

Исходя из этих свойств 23 счета, вспомогательные производства не оказывают услуг общехозяйственным и общепроизводственным службам организации, а так же прочим вспомогательным производствам. Если мы обратим внимание на корреспонденцию счета 23, указанную в Приказе [1], то увидим по кредиту счета 23, 25 и 26. Наличие данных корреспондирующих счетов в кредите счета 23, прямо указывает на возможность осуществления вспомогательными производствами деятельности для внутренних нужд организации и других вспомогательных производств.

Этот фактор учтен автором при разработке алгоритма распределения накладных расходов вспомогательных производств на предприятиях оборонного промышленного комплекса.

3. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предполагает распределение 26 счета «Общехозяйственные расходы» на 23 счет, если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону, то есть не предполагает распределение общехозяйственных расходов на внутренние заказы. Однако не упоминается каким образом осуществлять идентификацию заказов на внутренние и сторонние, если вспомогательное производство на момент выпуска продукции не предполагает ее сбыта и, к примеру, оприходуется ее на складе, то есть продукция не имеет характеристик сторонней или внутренней.

Мы считаем, что осуществлять распределение общехозяйственных расходов необходимо на все заказы вспомогательных подразделений без идентификации их на внутренние и внешние, поскольку в этом случае отпадает необходимость корректировочных операций при изменении статуса заказа. В случае, когда после распределения общехозяйственных расходов на внутренний заказ, затраты спишутся на 26 счет,

общехозяйственные расходы в этом заказе подлежат дальнейшему (повторному) распределению на открытые заказы на 20, 23, 29 счетах пропорционально выбранной базе распределения.

В разработанном нами методе обратной калькуляции [8] и сопряженном с ним методе учета затрат базой для распределения накладных расходов является фонд оплаты труда основных производственных рабочих. В случае необходимости (например, при большом объеме работ) работники, состоящие в штате вспомогательных подразделений, также приравниваются к основным производственным рабочим. В этом случае распределение накладных расходов осуществляется на 20 и 23 счета. При оказании обслуживающими производствами и хозяйствами услуг сторонним организациям, соответствующая доля общехозяйственных расходов списывается с кредита счета 26 в дебет счета 29.

Разработанный алгоритм предполагает распределение накладных расходов 25 и 26 счетов по следующим направлениям.

1. Счет 20 «Основное производство»:

а) наряд-заказы по выпуску продукции оборонного назначения;

б) наряд-заказы по выпуску гражданской продукции.

2. Счет 23 «Вспомогательные производства»:

а) наряд-заказы для основного производства оборонной продукции. Заккрытие на 20 балансовый счет;

б) наряд-заказы для основного производства гражданской продукции. Заккрытие на 20 балансовый счет;

в) наряд-заказы для общепроизводственных нужд. Заккрытие на 25 балансовый счет;

г) наряд-заказы для общехозяйственных нужд. Заккрытие на 26 балансовый счет;

д) наряд-заказы для нужд других вспомогательных производств. Заккрытие на 23 балансовый счет;

е) наряд-заказы для обслуживающих производств и хозяйств. Заккрытие на 29 балансовый счет.

ж) наряд-заказы для сторонних контрагентов. Заккрытие на 90 балансовый счет.

3. Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»:

а) затраты обслуживающих производств и хозяйств. Заккрытие на 90 балансовый счет.

Определение алгоритма распределения накладных расходов вспомогательных производств на предприятиях оборонного промышленного комплекса, как и любой частный научный метод, основывается на ряде допущений. Опыт авторов данного научного исследования в области алгоритмизации учета затрат в оборонной отрасли позволяет вынести профессиональное суждение, о том, что алгоритм может быть сформирован без ущерба для достоверности результата *на основе следующих ниже допущений*:

1) в данном алгоритме рассмотрены направления деятельности вспомогательных производств, однако в случае существенной деятельности обслуживающих производств и хозяйств, так же возможно применение данного алгоритма;

2) распределение общепроизводственных расходов со счета 25 ведется по отдельным подразделениям организации, на заказы выполняемые этими подразделениями, однако при целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счетах 20, 23, 29;

3) в разработанном алгоритме базой для распределения накладных расходов является фонд оплаты труда основных производственных рабочих. Применение данного алгоритма возможно пропорционально другой базе распределения;

4) заказы основного производства разделены на заказы оборонного назначения и гражданскую продукцию, т.к. деятельность организаций, выполняющих государственный оборонный заказ является предметом данного научного исследования, однако группировка заказов основного производства может быть изменена согласно условиям работы предприятия.

Учитывая вышеизложенное, разработанный алгоритм включает следующие этапы:

1) начисление прямых затрат на заказы основных, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств;

2) распределение общепроизводственных расходов с кредита счета 25 по каждому подразделению выполняющему заказ, пропорционально фонду оплаты труда основных производственных рабочих в дебет счетов 20, 23, 29;

3) распределение общехозяйственных расходов с кредита счета 26, пропорционально фонду оплаты труда основных производственных рабочих в дебет счетов 20, 23, 29;

4) списание себестоимости заказов вспомогательных производств в дебет:

а) 20 счета при выполнении заказов для основного производства;

б) 23 счета при выполнении заказов для других вспомогательных производств;

в) 25 счета при выполнении заказов для нужд общепроизводственных служб;

г) 26 счета при выполнении заказов для нужд общехозяйственных служб;

д) 29 счета при выполнении заказов для нужд обслуживающих производств и хозяйств;

5) списание себестоимости заказов других вспомогательных производств, при выполнении работ по этапу «4», пункту «б», настоящего алгоритма. Повторение этапа «4»;

6) распределение общепроизводственных расходов с кредита счета 25 по каждому подразделению выполняющему заказ, пропорционально фонду оплаты труда основных производственных рабочих в дебет счетов 20 (по всем открытым заказам), 23 (по заказам для сторонних контрагентов), 29;

7) распределение общехозяйственных расходов с кредита счета 26, пропорционально фонду оплаты труда основных производственных рабочих в дебет счетов 20 (по всем открытым заказам), 23 (по заказам для сторонних контрагентов), 29;

Данный алгоритм распределения накладных расходов вспомогательных производств на предприятиях оборонного промышленного комплекса представлен на рисунке 1.

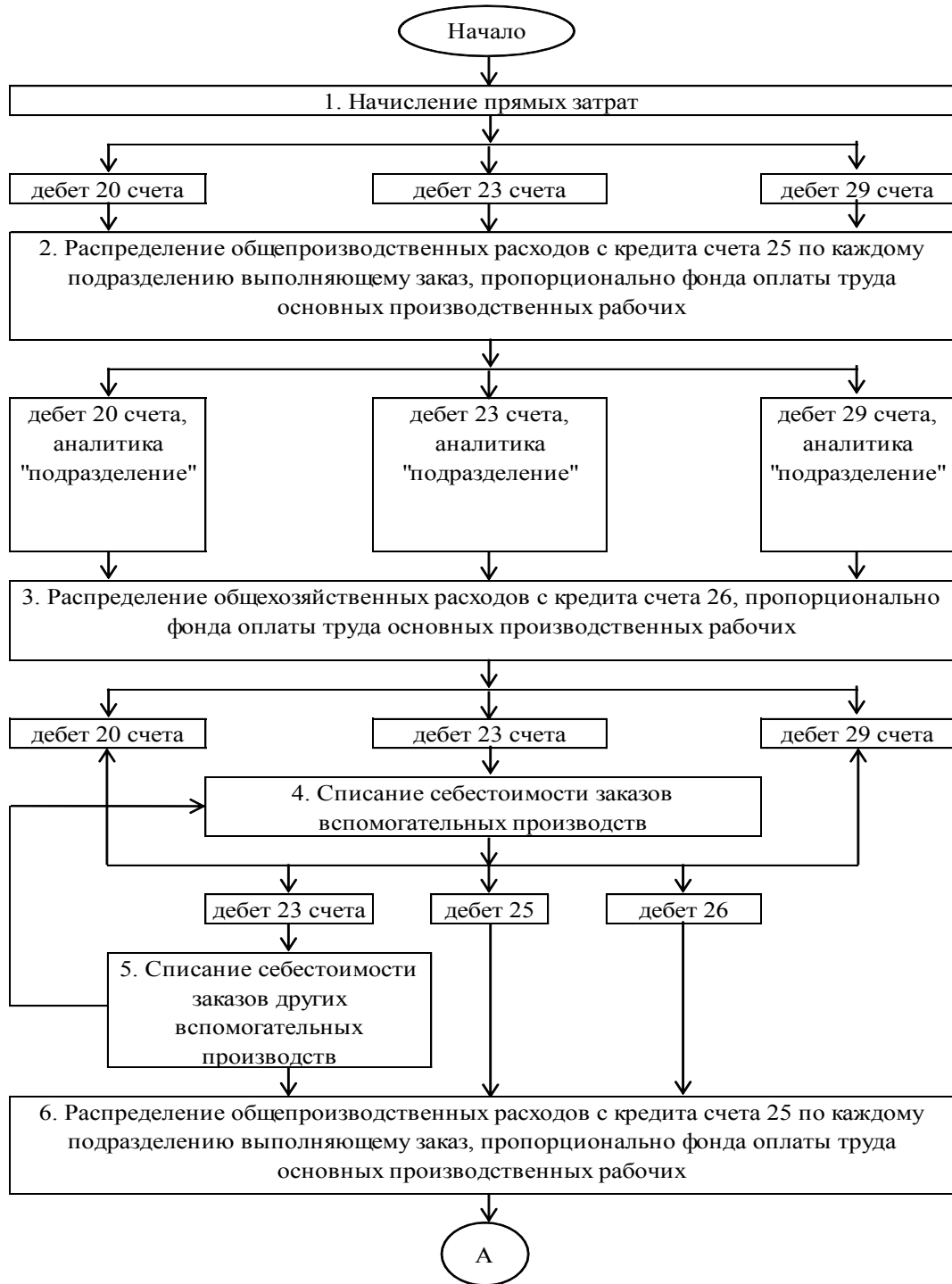
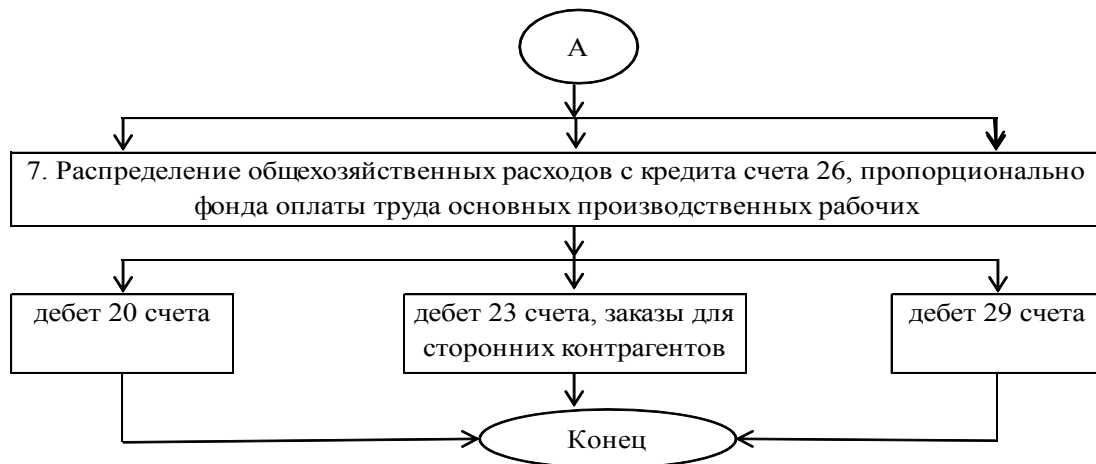


Рис. 1. Алгоритм распределения накладных расходов вспомогательных производств



Продолжение рис. 1. Алгоритм распределения накладных расходов вспомогательных производств

Как видно из рисунка 1, особенностью данного алгоритма является выделение следующих заказов:

- заказы основного производства (для наглядности они разделены на гражданские и военного назначения);

- заказы вспомогательных производств, среди которых присутствуют заказы основного производства, сторонние (для внешних контрагентов), внутренние (для административных и общепроизводственных нужд), заказы для других вспомогательных производств (например, такие заказы актуальны, когда на предприятии существует несколько различных по функциям вспомогательных производств, которые могут выполнять работы друг друга), заказы обслуживающих производств и хозяйств (т.к. обслуживающие производства и хозяйства могут так же пользоваться услугами вспомогательных производств);

- заказы обслуживающих производств и хозяйств, которые при необходимости, в случае развитой структуры данного вида производства можно разделить аналогичным вспомогательному производству образом.

Учитывая тот факт, что в соответствии с Приказом [6] при калькуляции себестоимости продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу, должны преимущественно использоваться прямые методы отнесения затрат на себестоимость конкретной продукции, вышеуказанное детальное позаказное распреде-

ление на предприятиях ОПК можно считать оправданным.

Исходя из сказанного, в случае отсутствия такого распределения, себестоимость всех внутренних заказов будет списываться на общехозяйственные или общепроизводственные нужды, то есть относиться к косвенным расходам.

Еще одной особенностью разработанного алгоритма распределения накладных расходов можно назвать распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов на все заказы основного, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств вне зависимости от их принадлежности к заказчику (без разделения на сторонние и внутренние). Данная особенность характерна, если деятельность вспомогательных производств осуществляется не только при конкретном заказе, но и на склад, либо один и тот же продукт выпускается для разных заказчиков и детализация невозможна.

Например, на предприятии существует собственная типография (являющаяся вспомогательным подразделением), которая ежегодно выпускает календари. Часть календарей предназначена для внутреннего использования по подразделениям, часть предполагается использовать в качестве рекламной продукции, оставшуюся часть реализовать. До момента совершения данных операций, количественные характеристики внутренних и внешних заказов неизвестны. Поэтому целесообразно начислить накладные расходы полностью на

всю партию продукции, и осуществить списание себестоимости товара в момент его реализации. Стоимость продукции для внутренних нужд будет списана на 23, 25, 26, 29 счета бухгалтерского учета, включать первоначально распределенные на-

кладные расходы, и подлежит дальнейшему распределению с кредита 25, 26 счетов.

Повторное, дальнейшее распределение накладных расходов, включающих себестоимость внутренних заказов вспомогательных производств, является еще одной особенностью разработанного алгоритма

Литература

1. Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» от 31.10.2000 №94н. – СПС «Гарант».

2. Дементьева, А.Ю. Вспомогательное производство в строительстве / А.Ю. Дементьева // Учет в строительстве. – 2011. – №5 // режим доступа: <http://www.stroychet.ru/reader.htm?id=2400>.

3. Тихомиров, В.М. Сбор и распределение «вспомогательных» производственных затрат / В.М. Тихомиров // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. – № 5 // режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/28602>.

4. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил определения начальной цены государственного оборонного заказа путем проведения торгов, а также цены государственного контракта в случае размещения государственного оборонного заказа у единственного поставщика (исполнителя, подрядчика)» от 04.11.2006 №656. – СПС «Гарант».

5. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил формирования цен на вооружение и военную технику, которые не имеют российских аналогов и производство которых осуществляется единственным производителем» от 25.01.2008 №29. – СПС «Гарант».

6. Приказ Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации «Об утверждении порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу» от 23.08.2006 №200. – СПС «Гарант».

7. Приказ ФСТ РФ «Об утверждении Методических рекомендаций по расчету цен на вооружение и военную технику, которые не имеют российских аналогов и производство которых осуществляется единственным производителем» от 18.04.2008 №118. – СПС «Гарант».

8. Черненко, А.Ф. Обратная калькуляция и учет затрат на предприятиях оборонного промышленного комплекса / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №11 (257). – С. 16–29.

References

1. Order of the Ministry of the finance of Russian Federation «On the statement of the Plan of the bills of book keeping of financial economic activity of organizations and instruction on its application» from 31.10.2000 №94н. – Service subsystem «The Garant».

2. Dementeva, A.U. Auxiliary manufacture in construction / A.U. Dementeva, // the Account in construction. – 2011. – №5 // a mode of access: <http://www.stroychet.ru/reader.htm?id=2400>.

3. Tichomirov, V.M. The tax and distribution of «auxiliary» industrial expenses / V.M. Tichomirov // an Industry: book keeping and taxation. – 2009. – № 5 // a mode of access: <http://www.lawmix.ru/bux/28602>.

4. Decision of Government of Russian Federation «About the statement of Rules of definition of the initial price of the state defensive order by tendering, and also price of the state contract in case of accommodation of the state defensive order at the unique supplier» from 04.11.2006 №656. – Service subsystem «The Garant».

5. *The decision of Government of Russian Federation «On the statement of Rules of formation of the prices on arms and military engineering, which have no the Russian analogues and which manufacture is carried out by the unique manufacturer» from 25.01.2008 №29. – Service subsystem «The Garant».*

6. *Order of the Ministry of an industry and power of Russian Federation «On the statement about definition of structure of expenses on production of defensive purpose delivered on the state defensive order» from 23.08.2006 №200. – Service subsystem «The Garant».*

7. *The order FST Russian Federation «On the statement of the Methodical recommendations on account of the prices on arms and military engineering, which have no the Russian analogues and which manufacture is carried out by the unique manufacturer» from 18.04.2008 №118. – Service subsystem «The Garant».*

8. *Return accounting and account of expenses at the enterprises of a defensive industrial complex / A.F. Chernenko, O.A. Afonina // the International book keeping. – 2013. – №11 (257). – C. 16–29.*

АНАЛИЗ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДИК ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ АУДИТА**ANALYSIS OF MODERN TECHNIQUES FOR DEFINITION OF AUDIT SELF-COST****А.С. СУМКИН,**

директор аудиторской фирмы «Вектор-Аудит»,
член саморегулируемой организации аудиторов «Некоммерческое партнерство
«Аудиторская Палата России»»
E-mail: vector-audit@mail.ru

A.S. SUMKIN,

The director of firm "Vector - audit",
The member of «Self Regulated Organization non-profit partnership «Audit Chamber of Russia»»
E-mail: vector-audit@mail.ru

Аннотация

В статье приводится обоснование необходимости разработки единой методики определения стоимости аудита, проведен подробный анализ соответствующих современных методик, определены направления решения проблем, препятствующих созданию единой методики определения стоимости аудита.

Ключевые слова: аудит, методика, демпинг, стоимость, анализ, проблема.

Abstract

The article explains why is it necessary to develop uniform technique for defining the audit process cost. The thorough analysis has been carried out that shows modern techniques for that matter that already exist and the problems, which hinder the creation of this unified technique have been outlined.

Keywords: audit, technique, dumping, cost, analysis, problem.

Необходимость создания единой методики по определению стоимости аудиторской проверки. Для любой аудиторской организации обвинение в демпинге является одним из наиболее тяжких обвинений. В отдельных публикациях, появляющихся в Интернете и средствах массовой информации, порой можно прочесть гневные слова в адрес аудиторских организаций, которые «демпингуют» на рынке. Критерием демпинга служит стоимость услуг аудита, которая, по мнению авторов этих публикаций, является явно заниженной. Например, в статье [1], опубликованной на бизнес-портале СHEL.ru, говорится, что «сегодня масштабы демпинга катастрофичны. Ряд аудиторских компаний предлагает на своих сайтах услуги по проведе-

нию обязательного аудита стоимостью от 25 тыс. рублей!».

Гнев авторов подобных статей вполне понятен: демпинг действительно не самая красивая черта рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. Благодаря демпингу многие добросовестные аудиторские компании теряют своих реальных и потенциальных клиентов. Благодаря демпингу падает престиж аудиторской профессии, и она становится гораздо менее привлекательной для молодых специалистов в области бухгалтерского учета и аудита, чем это было несколько лет назад. Не понятно другое – каким образом авторы статей определяют значения минимальных цен на аудиторские услуги, ниже которых эти цены становятся «демпинговыми»? Опреде-

лены ли эти минимальные цены по какой-либо методике или значения их основаны на профессиональном опыте авторов статей?

На многих официальных сайтах аудиторских организаций указывается, что стоимость аудиторской проверки в отношении конкретного аудируемого лица определяется индивидуально после заполнения потенциальным клиентом соответствующей анкеты, в которую вносится необходимая информация о его коммерческой деятельности. В такую анкету, как правило, включаются вопросы о структуре предприятия, видах деятельности и их отраслевых признаках, составе и количестве основных средств, численности сотрудников предприятия в целом и бухгалтерии в частности, важных экономических показателей и тому подобное. На основании этих данных аудиторская организация и определяет стоимость предстоящей аудиторской проверки, исходя при этом из своего практического опыта, либо используя специально разработанные методики.

Данные методики, как правило, закрыты для потенциальных клиентов, да и для других аудиторских организаций тоже. Судя по таким признакам, как разброс минимальных цен на проведение аудита, различный состав вопросов в предварительных анкетах при определении стоимости предстоящей проверки, можно с достаточной степенью уверенности утверждать, что упомянутые выше методики по определению стоимости аудита являются авторскими разработками аудиторских организаций. В настоящее время нет какой-либо методики, единой для всех участников аудиторского рынка и которая учитывала бы особенности российского аудита на современном этапе. С точки зрения противодействия демпингу необходимость разработки такой единой методики по определению стоимости аудиторской проверки назрела давно. Об этом в аудиторском сообществе в последнее время говорится неоднократно. В [1] сказано, что эффективной мерой по противодействию демпингу «будет принятие на уровне федерального акта методики оценки трудоемкости аудита и ми-

нимального значения часовой тарифной ставки».

Такая методика должна быть научно обоснованной и законодательно закрепленной и должна позволять уже на этапе подписания договора на оказание аудиторских услуг определить с достаточной степенью точности реальную стоимость аудиторской проверки. Базой для определения стоимости аудита, как и любой оказываемой услуги, служат затраты на его проведение. Поскольку наиболее существенной составляющей себестоимости аудита являются затраты на оплату труда и отчисления в государственные внебюджетные фонды, то определение стоимости конкретной аудиторской проверки должно основываться на значении трудозатрат, необходимых для ее проведения.

Создание этой методики требует проведения глубоких теоретических исследований по вопросам определения реальной стоимости аудиторских услуг. Приступая к таким исследованиям, необходимо прежде определиться с направлениями этих исследований и более четко обозначить проблемы, связанные с решением такой задачи, как установление стоимости аудиторской проверки. На наш взгляд, было бы целесообразно провести анализ методик по определению стоимости аудита, разработанных отдельными аудиторскими организациями. Нами были рассмотрены семь таких методик, авторами шести из которых являются аудиторские организации – члены СРО Некоммерческое партнерство «Аудиторская Палата России», проект одной методики размещен на официальном сайте СРО НП АПР.

Все исследуемые методики доступны только членам НП «Аудиторская Палата России». Поэтому, чтобы не нарушать принцип конфиденциальности, установленный Кодексом этики аудиторов России [2], мы не будем называть авторов этих методик и давать подробное их описание. В настоящей статье мы только обозначим данные методики, дадим краткую характеристику каждой из этих методик и проведем их сравнительный анализ по отдельным основным параметрам.

Хотя, с другой стороны, скрывать эти методики неправильно, поскольку борьба с демпингом на рынке аудиторских услуг является делом каждой аудиторской организации, независимо от того, членом какой саморегулируемой организации аудиторов она является. И это дело каждой СРО аудиторов. Здесь нельзя не сказать об инициативе аудиторских компаний Уральского региона [1], которые для борьбы с демпингом объединились в некоммерческое партнерство «Уральский экспертный совет по аудиторской деятельности» (УЭСАД). Основной задачей этого партнерства является борьба с недобросовестной конкуренцией и демпингом на рынке аудита. Создание УЭСАД – это попытка объединить в одно некоммерческое партнерство филиалы различных саморегулируемых организаций аудиторов на уровне Уральского федерального округа.

Характеристика существующих методик по определению стоимости аудита. Предварительный анализ показал, что в рассматриваемых методиках применяются два подхода для определения стоимости аудиторской проверки. *Первый подход* основан на изначально установленных значениях трудозатрат, необходимых для проверки каждого из объектов аудита (например, аудит учредительных документов, аудит учета основных средств, аудит расчетов по оплате труда и так далее). При этом в отдельных методиках значения трудозатрат по каждому объекту аудита меняются в зависимости от категории аудируемого лица. *Второй подход* основан на установлении значения трудозатрат, необходимых для проведения аудиторской проверки так называемого «базового» предприятия, а значение трудозатрат на проведение аудиторской проверки конкретного аудируемого лица определяется посредством корректировки трудозатрат на аудит «базового» предприятия. Такая корректировка производится либо путем применения повышающих или понижающих коэффициентов, либо путем перерасчета значений трудозатрат по тем или иным объектам аудита.

Для удобства всем исследуемым методикам присвоены номера от 1 до 7. Дадим

краткое описание всех рассмотренных методик. Начнем с методики №1, так как она практически полностью копирует методику, описанную в [3] и доступна широкому кругу читателей. Тем более, что принципы расчета стоимости аудиторских проверок, применяемые в ней, используются в большинстве исследуемых методик. Суть методики №1 заключается в том, что для каждого вида работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки, предлагается свое значение трудоемкости в часах. При этом аудируемые лица могут быть отнесены к одной из шести категорий, для каждой из которых предложены свои значения трудоемкости по каждому виду работ. Критерием для отнесения аудируемого лица к той или иной категории служит сумма активов бухгалтерского баланса (итог баланса). Например, к первой категории отнесены аудируемые лица, итог баланса которых менее 30 млн. рублей, ко второй категории – аудируемые лица, у которых итог баланса находится в диапазоне от 30 млн. рублей до 100 млн. рублей, и так далее. Самые крупные проверяемые предприятия отнесены к шестой категории: итог баланса у таких предприятий превышает 1 млрд. рублей. В качестве объектов аудита служат работы по аудиторской проверке на различных участках бухгалтерского учета, а также работы, связанные с планированием аудита, оформлением результатов аудиторской проверки и обсуждением результатов с заказчиком. Таких объектов аудита в данной методике предложено 48 видов (например, экспертиза учетной политики, экспертиза хозяйственных договоров, аудит формирования уставного капитала, аудит денежных средств и тому подобное). Кроме того, все трудозатраты, необходимые на проведение проверки, распределены между отдельными категориями сотрудников и специалистов аудиторской организации, такими как генеральный директор, руководитель отдела, руководитель проверки, эксперт и ассистент. Таким образом, данная методика позволяет определить стоимость предстоящей аудиторской проверки как сумму произведений трудозатрат, приходящихся на каждую категорию специалистов, на стоимость одно-

го часа работы специалиста данной категории.

В основе расчета минимальной стоимости аудиторской проверки, предложенной авторами методики №2, лежит фиксированное значение трудоемкости в размере 110 чел./часов и фиксированное значение стоимости 1 чел./часа работы аудитора в размере 500 рублей. В методике №2 отсутствуют какие-либо характеристики аудируемого лица. Соответственно, в данной методике отсутствует и градация аудируемых лиц по категориям. Общая трудоемкость аудиторской проверки распределена по этапам аудита (предварительное планирование, планирование, сбор и документирование аудиторских доказательств, завершение аудита), а внутри каждого этапа – по объектам аудита. Например, на этапе сбора и документирования аудиторских доказательств выделены, в частности, такие виды работ, как аудит основных средств, аудит денежных средств, аудит капитала и резервов и тому подобное. Всего в данной методике определены 36 объектов аудита.

В методике №3 градация аудируемых лиц производится в соответствии с федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [4]. В зависимости от значения годовой выручки и среднесписочной численности персонала аудируемые лица делятся на малые, средние и крупные предприятия, а среди малых предприятий выделяются также микропредприятия. Как сказано в примечании к данной методике, объекты аудита по существу определены на основе Типового технического задания на проведение обязательного аудита [5], разработанного Министерством имущественных отношений Российской Федерации. Значения трудоемкости по каждому объекту аудита в методике №3 не приводятся, но в примечании сказано, что показатели трудозатрат определяются аудиторской фирмой самостоятельно на основании статистических данных за предшествующий период и с учетом собственных особенностей (число аудиторов, техническая оснащенность, мобильность и тому подобное). В методике

также предусмотрены коэффициенты, повышающие трудозатраты (чел./час) в зависимости от характеристик деятельности аудируемого лица (автоматизация учетной работы, состояние бухгалтерского учета, количество видов деятельности и так далее), а также коэффициенты, повышающие стоимость одного часа работы аудитора (необходимость командировок, квалификация аудитора). Кроме того, в методике №3 предусмотрено увеличение трудозатрат за счет детализации объектов аудита на каком-либо участке бухгалтерского учета.

В методике №4 аудируемые лица делятся по видам деятельности (производство, строительно-монтажные работы, оптовая и розничная торговля, туристическая деятельность и так далее). Кроме того, для каждого вида деятельности определены значения годового дохода. В качестве объектов аудита выбраны укрупненные участки учета, которые соответствуют разделам плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций (например, аудит внеоборотных активов, аудит производственных запасов, аудит денежных средств, аудит расчетов, аудит забалансовых счетов и тому подобное). Для каждого объекта аудита определены значения трудозатрат в чел./днях в зависимости от категории проверяемого предприятия. Стоимость предстоящей аудиторской проверки определяется путем умножения трудоемкости в чел./часах (из расчета 8 часов за каждый день проверки) на стоимость одного часа работы аудитора. При определении стоимости аудиторской проверки предприятия любой категории используется фиксированное значение стоимости одного чел./часа в размере 250 рублей.

Методика №5 по своей сути похожа на методику №2. В основе расчета минимальной стоимости аудиторской проверки также лежит фиксированное значение трудоемкости, которое в данной методике равно 120 чел./часам. В методике №5 также отсутствуют какие-либо характеристики аудируемого лица, и нет градации аудируемых лиц по категориям. Однако имеются и определенные отличия данной методики от методики №2. Например, общая трудоем-

кость аудиторской проверки распределена только по этапам аудита (предварительное планирование, планирование, аудит по существу, заключительный этап). Кроме того, в методике предусмотрено распределение общей трудоемкости между отдельными категориями сотрудников аудиторской организации, такими как директор, руководитель проверки (аудитор), ассистент аудитора и аудитор-контролер. Стоимость предстоящей аудиторской проверки определяется путем суммирования произведений трудозатрат, приходящихся на каждую категорию специалистов, на стоимость 1 часа работы соответствующего специалиста. Общая сумма трудозатрат в данной методике корректируется на повышающие коэффициенты, устанавливаемые в зависимости от отраслевого признака проверяемого предприятия, наличия у проверяемого предприятия филиалов, возникновения командировочных расходов. Значения данных коэффициентов в методике не установлены.

В методике №6 в основе определения стоимости аудиторской проверки любого предприятия лежит расчет минимальной стоимости аудита для «базового» предприятия, в ходе которого выполняется определенный набор обязательных видов работ (аудит учредительных документов, аудит основных средств, аудит денежных средств и так далее). Для каждого вида работ установлена своя трудоемкость и определена группа сложности. Всего в методике №6 выделены три группы сложности, и для каждой группы сложности назначена своя стоимость 1 часа работы аудитора. Таким образом, минимальная стоимость аудита «базового» предприятия определяется как сумма произведений трудоемкости всех работ, относящихся к одной из групп сложности, на стоимость 1 часа таких работ.

В методике №6 определены значения следующих основных характеристик «базового» предприятия:

- объем продаж;
- итог баланса;
- численность участников (акционеров);
- количество видов деятельности;

- количество видов продукции (работ, услуг).

Стоимость аудиторской проверки в отношении нового аудируемого лица в методике №6 определяется путем увеличения минимальной стоимости аудита «базового» предприятия. Увеличение минимальной стоимости вызвано увеличением трудозатрат на проведение дополнительных видов работ, причинами возникновения которых являются различные значения основных характеристик «базового» предприятия и нового аудируемого лица, появление новых объектов аудита, необходимость проверки которых возникает при аудите именно данного аудируемого лица.

Для каждого вида дополнительных работ установлена своя трудоемкость и определена группа сложности. Стоимость дополнительных видов работ определяется как сумма произведений трудоемкости всех работ, относящихся к одной из групп сложности, на стоимость 1 часа таких работ.

В методике №7 (как и в методике №6), в основе определения стоимости аудиторской проверки предприятия лежит расчет минимальной стоимости аудита для «базового» предприятия. Для «базового» предприятия определено фиксированное значение общей трудоемкости, равное 160 чел./час. В данной методике предусмотрено распределение общей трудоемкости между отдельными категориями сотрудников аудиторской организации, такими как руководитель проверки, аудитор, специалист, юрист и финансовый аналитик. Для каждой категории сотрудников установлена цена 1 чел./часа работы. Стоимость аудиторской проверки «базового» предприятия определяется путем суммирования произведений трудозатрат, приходящихся на каждую категорию специалистов, на стоимость 1 часа работы соответствующего специалиста.

Для расчета трудозатрат по проведению аудиторской проверки в отношении нового аудируемого лица в методике №7 предложена система показателей, таких, как списочная численность работников бухгалтерии, списочная численность сотрудников аудируемого лица, объем вы-

ручки, количество этапов проведения аудита. Каждый из этих показателей имеет ряд значений, а каждому значению показателя соответствует свой корректирующий коэффициент. Корректирующие коэффициенты применяются к условным трудозатратам на проведение аудита «базового» предприятия. При этом, «базовым» предприятием признается предприятие, имеющее показатели, соответствующие корректирующим коэффициентам, равным единице. Стоимость аудиторской проверки определяется как произведение стоимости аудита «базового» предприятия на корректирующие коэффициенты. Следует отметить, что в данной методике предложены, как правило, повышающие коэффициенты, только по одному показателю (среднесписочная численность работников бухгалтерии) корректирующий коэффициент имеет значение, меньшее единицы.

Основные параметры исследуемых методик и их значения. В отношении всех описанных выше методик был проведен анализ по следующим параметрам:

1) возможность применения методики к различным категориям аудируемых лиц;

2) критерии отнесения аудируемого лица к соответствующей категории;

3) количество и состав объектов аудита (видов работ);

4) наличие работ, связанных с контролем качества аудита;

5) установленная трудоемкость видов работ;

6) распределение трудозатрат по категориям специалистов аудиторской организации;

7) порядок определения стоимости аудиторской проверки;

8) установленная цена 1 часа работы аудитора и ориентировочная стоимость аудиторской проверки.

Перечисленные параметры были выбраны для анализа не случайно, а по той простой причине, что именно по ним во всех рассматриваемых методиках имеются существенные разногласия либо в подходах применения того или иного параметра, либо в установленных значениях этих параметров.

Для удобства значения параметров 1, 2, 3, 4 и 6 сведены в таблицы 1–5. Информация о параметрах 5, 7 и 8 будет дана в ходе анализа соответствующего параметра.

Таблица 1

Возможность применения методики к различным категориям аудируемых лиц и количество таких категорий

Исследуемая методика	Разделение аудируемых лиц по категориям	Количество категорий	Примечание
Методика №1	Да	6	–
Методика №2	Нет	–	–
Методика №3	Да	4	–
Методика №4	Да	7	–
Методика №5	Нет	–	–
Методика №6	Нет	–	–
Методика №7	Нет	–	–

Таблица 2

Критерии отнесения аудируемого лица к соответствующей категории

Исследуемая методика	Наименование критерия	Значение критерия	Примечание
Методика №1	Итог баланса, млн. руб.	1 кат. – до 30 2 кат. – от 30 до 100 3 кат. – от 100 до 300 4 кат. – от 300 до 600 5 кат. – от 600 до 1000 5 кат. – свыше 1000	
Методика №2	–	–	–
Методика №3	Годовая выручка, млн. руб. Численность сотрудников, чел.	1 кат. – до 60; 15 2 кат. – до 400; 100 3 кат. – до 1 000; 250 4 кат. – > 1 000; > 250	В соответствии с федеральным законом [4]
Методика №4	Вид деятельности; годовой доход, млн. руб.	1 кат. – производство; 400 2 кат. – СМР; 350 3 кат. – оптовая торговля; 200 4 кат. – розничная торговля; 100 5 кат. – туристическая деятельность; 60 6 кат. – общественное питание; 150 7 кат. – управление жилым или нежилым фондом; 120	–
Методика №5	–	–	–
Методика №6	–	–	–
Методика №7	–	–	–

Таблица 3

Количество и состав объектов аудита (видов работ)

Исследуемая методика	Количество объектов аудита	Распределение объектов аудита по этапам	Примечание
Методика №1	48	Планирование – 1; аудит по существу – 45; заключительный этап – 2	Отсутствует детализация видов работ на 1-м этапе; основные виды работ на 2-м этапе – аудит видов имущества и обязательств, аудит учредительных документов, учетной политики, договорной работы и т.д.; слабая детализация видов работ на 3-м этапе;
Методика №2	36	Предварительное планирование – 8; планирование – 7; сбор и документирование доказательств аудита – 16; завершение аудита – 5	Достаточно хорошая детализация видов работ на 1-м, 2-м и 4-м этапах; виды работ на 3-м этапе – аудит по видам имущества и обязательств

Окончание табл. 3

1	2	3	4
Методика №3	38	Планирование – 1; аудит по существу – 35; заключительный этап – 2	Отсутствует детализация видов работ на 1-м этапе; основные виды работ на 2-м этапе – аудит по счетам бухгалтерского учета, аудит учредительных документов, учетной политики и т.д.; слабая детализация видов работ на 3-м этапе
Методика №4	14	Аудит по существу – 14	Отсутствуют виды работ на этапах планирования и на заключительном этапе
Методика №5	–	–	Распределение трудозатрат производится только по этапам аудита, перечень видов работ по этапам аудита отсутствует
Методика №6	79	Аудит по существу – 79	Перечни видов работ на этапах планирования и завершения аудита отсутствуют
Методика №7	–	–	Перечень видов работ отсутствует

Таблица 4

Наличие работ, связанных с контролем качества аудита

Исследуемая методика	Наличие работ, связанных с контролем качества аудита	Наличие контролера качества	Примечание
Методика №1	Нет	Нет	–
Методика №2	Да	Нет	В перечень видов работ на 4-м этапе включены работы по внутреннему контролю качества аудита
Методика №3	Да	Нет	Работы, связанные с контролем качества аудита, запланированы на 3-м этапе, но в перечне видов работ эти работы отсутствуют
Методика №4	Нет	Нет	–
Методика №5	Нет	Да	В состав группы аудиторов включен аудитор-контролер
Методика №6	Нет	Нет	–
Методика №7	Нет	Нет	–

Таблица 5

Распределение трудозатрат по категориям специалистов аудиторской организации

Исследуемая методика	Распределение трудозатрат по категориям специалистов	Категории специалистов и доля каждой категории в общем объеме трудозатрат
Методика №1	Да	Генеральный директор; 1-3%; руководитель отдела; 1-15%; руководитель проекта; 14-40%; эксперт; 10,5-42%; ассистент; 31,5-43%
Методика №2	Нет	—
Методика №3	Нет	—
Методика №4	Нет	—
Методика №5	Да	Директор; 2%; руководитель проверки (аудитор); 49%; ассистент аудитора; 46%; аудитор-контролер; 3%
Методика №6	Нет	—
Методика №7	Да	Руководитель проверки; 15%; аудитор; 35%; специалист; 35%; юрист; 5%; финансовый аналитик; 10%

Анализ исследуемых методик. Рассмотрим результаты анализа по каждому из параметров.

1. *Возможность применения методики к различным категориям аудируемых лиц и критерии отнесения аудируемого лица к соответствующей категории.* Анализ таблиц 1 и 2 показал, что в трех методиках из семи предполагается возможность их применения к различным категориям аудируемых лиц. В методике №1 определены шесть категорий аудируемых лиц, при этом критерием отнесения аудируемого лица к соответствующей категории служит сумма активов бухгалтерского баланса. В методике №3 применяются критерии, установленные действующим законодательством для субъектов малого и среднего предпринимательства. В связи с этим в методике №3 аудируемые лица подразделяются на малые, средние и крупные предприятия, а также на микропредприятия. В методике №4 предлагается градация аудируемых лиц по отраслевому признаку. Всего предложено семь категорий аудируемых лиц, видами деятельности которых

являются производство продукции, строительство-монтажные работы, оптовая и розничная торговля, туристическая деятельность, общественное питание и управление жилым или нежилым фондом. Кроме того, для каждого проверяемого предприятия, осуществляющего определенный вид деятельности, установлены значения годового дохода.

Всю информацию о параметрах 1 и 2, полученную в результате анализа по данным параметрам, можно представить в следующем, более компактном виде:

- в трех методиках из семи предусмотрена возможность применения данных методик к различным категориям аудируемых лиц;

- аудируемые лица в этих методиках подразделяются на четыре, шесть и семь категорий;

- в методике №1 критерием отнесения аудируемого лица к одной из шести категорий служит значение валюты баланса;

- в методике №3 критериями отнесения аудируемого лица к одной из четырех ка-

тегорий служат годовая выручка и среднесписочная численность персонала;

- в методике №4 критериями отнесения аудируемого лица к одной из семи категорий служат отраслевой признак основного вида деятельности аудируемого лица, а также значение годового дохода;

- в методике №3 значения критериев определены Федеральным законом [4] и Постановлением Правительства Российской Федерации [6].

Проведенный анализ позволил сделать следующие выводы:

- 1) только три методики из семи предполагают их использование для различных категорий аудируемых лиц;
- 2) количество категорий аудируемых лиц различно во всех трех методиках;
- 3) в каждой из трех методик применены свои критерии отнесения аудируемого лица к соответствующей категории;
- 4) только в одной методике в качестве критериев используются законодательно закрепленные показатели деятельности предприятий.

Данные выводы наводят на определенные размышления и выдвигают на первый план некоторые вопросы. Прежде всего, надо определиться: а для каких участников аудиторского рынка необходима разрабатываемая методика?

Согласно справочной информации [7], размещенной на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации, в 2011 году аудиторские организации провели обязательный и инициативный аудит бухгалтерской отчетности 75569 клиентов, при этом подавляющее их количество приходилось на малые и средние аудиторские организации (60,4% и 24,9% от общего количества клиентов соответственно). Среди клиентов аудиторских организаций 75,2% от их общего количества составляют аудируемые лица с выручкой до 400 млн. рублей. Клиенты с выручкой от 400 млн. рублей до 1 млрд. рублей составляют 13,8%, а клиенты с выручкой более 1 млрд. рублей составляют 11,0%.

Кроме того, в справочной информации [7] отмечается, что 47,8% всех клиентов подлежали обязательному аудиту в связи с тем, что их финансовые показатели превы-

сили пороговые значения, определенные законом [8].

Согласно закону [4] и постановлению Правительства Российской Федерации [6] коммерческие организации, годовая выручка которых не превышает 400 млн. рублей, относятся к малым предприятиям, а организации с выручкой от 400 млн. рублей до 1 млрд. рублей – к средним предприятиям.

Приведенные выше показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации иллюстрируют тот факт, что наиболее многочисленными участниками аудиторского рынка являются представители малого и среднего бизнеса в аудите, а в качестве их клиентов выступают, в основном, малые и средние предприятия.

В статье [9] рассмотрена классификация аудиторских рынков в Российской Федерации и дана характеристика участников данных рынков. По мнению авторов статьи [9] рынок, «на котором осуществляют свою деятельность представители малого и среднего бизнеса в аудите», нельзя назвать рынком совершенной конкуренции. «Это связано с тем, что группа этого рынка объединяет большую часть списочного состава аудиторского сообщества и очень разнородна – в ее составе есть как солидные фирмы, удерживающие достаточно высокие цены на свои услуги («крепкие середняки»), так и те, кто, даже демпингуя, едва сводит концы с концами». Именно для этого рынка характерно такое явление, как демпинг. И в связи с этим именно для этого рынка особенно актуальны вопросы определения реальной стоимости аудиторских проверок.

Таким образом, исходя из вышесказанного, мы можем сделать два очень важных и существенных заключения, определяющих ход дальнейших теоретических исследований по разработке методики:

- 1) разрабатываемая методика определения стоимости аудиторской проверки необходима, прежде всего, для субъектов малого и среднего бизнеса в аудите;
- 2) применять данную методику следует для аудиторских проверок, проводимых в отношении аудируемых

лиц, являющихся в соответствии с действующим законодательством малыми и средними предприятиями.

Эти заключения автоматически сужают круг аудируемых лиц, в отношении которых возможно применение разрабатываемой методики: из состава аудируемых лиц исключаются крупные предприятия.

С точки зрения определения стоимости аудиторской проверки градация аудируемых лиц по категориям будет оправданной только в том случае, если в каждой категории будет дана реальная оценка трудозатрат на проведение определенного вида аудиторских работ. При этом величина трудоемкости для каждого вида работ должна напрямую зависеть от значения критерия, в соответствии с которым аудируемое лицо отнесено к определенной категории. В исследуемых методиках применяются один либо два критерия, в соответствии с которыми аудируемое лицо может быть отнесено к соответствующей категории. В качестве критериев в этих методиках предложены такие показатели деятельности аудируемых лиц, как итог баланса, годовая выручка, среднесписочная численность сотрудников и отраслевые признаки. И здесь возникает новый вопрос: а можно ли по значению перечисленных выше показателей дать реальную оценку трудозатратам, необходимым на проведение аудиторской проверки?

Конечно, и по итогу баланса, и по значению годовой выручки, и по среднесписочной численности персонала можно в определенной мере судить о величине аудируемого лица и объемах его деятельности, но данные критерии, по нашему твердому убеждению, не могут реально отражать значение трудоемкости предстоящей аудиторской проверки. Вернее сказать, какая-либо зависимость между значениями предложенных критериев и значением трудоемкости отсутствует.

Возьмем для примера такой критерий, как итог баланса и рассмотрим условия аудита в отношении двух аудируемых лиц. В первом случае аудиторская проверка осуществляется в отношении производственного предприятия, выпускающего несколько видов продукции с небольшим

циклом производства, арендуемого производственные мощности, успешно реализующую свою продукцию десяткам добросовестных покупателей, вовремя производящих расчеты с данным предприятием. В другом случае аудит проводится в отношении аудируемого лица, основным видом которого является сдача в аренду собственных производственных помещений одному или двум арендаторам. У первого предприятия итог баланса может быть много ниже итога баланса второго предприятия ввиду отсутствия основных средств, наличия незначительных материальных запасов на конец отчетного периода, небольшой дебиторской задолженности и тому подобное. Однако трудозатраты на проведение аудита первого предприятия могут быть существенно выше трудозатрат на проведение проверки второго предприятия в связи со значительным объемом хозяйственных операций и большим оборотом первичной документации. Аналогичные примеры можно привести и по другим рассматриваемым критериям, в том числе и по отраслевым признакам.

Исходя из вышеизложенного, напрашивается вывод, что в рассматриваемых методиках градацию аудируемых лиц по предложенным критериям нельзя считать целесообразной и оправданной.

Любая аудиторская проверка является уникальной в силу уникальности аудируемого лица по его организационным, техническим, экономическим и прочим параметрам. И значение трудозатрат на ее проведение будет зависеть именно от значений этих параметров. При этом нельзя рассматривать трудоемкость аудиторской проверки в зависимости только от какого-то одного параметра. Значение трудоемкости необходимо определять в зависимости от комплекса значений всех параметров аудируемого лица. В общем виде к таким основным параметрам, характеризующим аудируемое лицо как объект проверки, можно отнести, например, такие параметры, как:

- организационная структура;
- виды деятельности;
- эффективность системы внутреннего контроля;

- состояние системы бухгалтерского учета;
- объем первичной учетной документации;
- степень автоматизации учетной работы;
- квалификация сотрудников бухгалтерии и некоторые другие.

Таким образом, одним из направлений теоретических исследований является определение зависимости значения трудоемкости от перечисленных выше параметров. Такую зависимость можно получить либо расчетным путем, либо путем построения некой функциональной зависимости величины трудоемкости отдельных видов работ от параметров аудируемого лица.

2. Количество и состав объектов аудита (видов работ). Наличие работ, связанных с контролем качества аудита. Анализ табл. 3 показал, что только в методике №7 отсутствует перечень видов работ. В методике № 5 распределение трудозатрат производится только по этапам аудита, перечень видов работ по этапам аудита отсутствует. В остальных пяти методиках трудозатраты распределены по объектам аудита (видам работ), при этом количество таких объектов аудита различно в каждой из пяти исследуемых методик. Как правило, объекты аудита распределены по трем этапам аудиторской проверки, таким как: планирование, аудит по существу и заключительный этап. В методике № 2 имеется также этап предварительного планирования. В методиках №4 и №6 этап планирования и заключительный этап отсутствует. Количество видов работ варьируется от 14 (методика №4) до 79 (методика №6). Основное количество видов работ выполняются в ходе аудита по существу. Во всех методиках, кроме методики №2, количество видов работ на этапе планирования и заключительном этапе минимально, либо работы на данных этапах не предусмотрены. Основными видами работ, выполняемыми в ходе аудита по существу, являются аудит видов имущества и обязательств, аудит учредительных документов, учетной политики, договорной работы и так далее. В методике №3 объекты аудита по существу определены на основе Типо-

вого технического задания на проведение обязательного аудита [5].

Анализ табл. 4 показал, что только в методике №2 в перечень видов работ на заключительном этапе включены работы по внутреннему контролю качества аудита. В методике №3 работы, связанные с контролем качества аудита, запланированы на 3-м этапе, но в перечне видов работ они отсутствуют. Анализ табл. 4 показал также, что только в методике №5 в состав участников аудиторской проверки включен сотрудник, отвечающий за контроль качества аудита.

Всю информацию о параметрах 3 и 4, полученную в результате анализа по данным параметрам, можно представить в следующем, более компактном виде:

- объекты аудита (виды работ) обозначены в пяти методиках из семи;
 - в методике №5 распределение трудозатрат производится только по этапам аудита;
 - объекты аудита (виды работ) распределены по этапам проверки;
 - количество объектов аудита (видов работ) варьируется от 14 до 79;
 - количество видов работ на этапе планирования и заключительном этапе минимально либо работы на данных этапах не предусмотрены (за исключением методики №2);
 - основными видами работ, выполняемыми в ходе аудита по существу, являются аудит видов имущества и обязательств, аудит учредительных документов, учетной политики, договорной работы и так далее;
 - только в методике №3 в качестве объектов аудита приняты виды работ, обозначенные в нормативном акте [5];
 - работы, связанные с контролем качества аудита, прямо предусмотрены только в методике №2 и упомянуты в методике №3;
 - в методике №5 в состав группы аудиторов включен контролер качества (аудитор-контролер).
- Проведенный анализ позволил сделать следующие выводы:
- 1) объекты аудита обозначены в пяти методиках из семи;

2) количество объектов аудита (видов работ) не повторяется ни в одной методике и варьируется от 14 до 79;

3) распределение видов работ по этапам аудита в достаточно полной мере представлено только в одной методике;

4) состав видов работ, выполняемых в ходе аудита по существу, в каждой методике различен как по количеству выполняемых работ, так и по объектам аудита;

5) только в одной методике состав видов работ соответствует перечню объектов аудита, рекомендованному нормативным актом [5];

6) работы, связанные с контролем качества аудита, предусмотрены только в одной методике и косвенно обозначены еще в двух.

Данные выводы обозначают, как минимум, две проблемы, связанные с определением стоимости аудиторской проверки:

- отсутствие единого для всех аудиторских организаций перечня объектов аудита в разрезе этапов аудиторской проверки;

- отсутствие единого для всех аудиторских организаций перечня видов работ, связанных с контролем качества аудита.

Решение этих проблем предложено в статье [10]. В данной статье рассмотрены вопросы, связанные с определением и классификацией работ (видов работ), «которые в соответствии с международными и федеральными стандартами аудиторской деятельности необходимо выполнить в ходе аудиторской проверки, чтобы верно сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица и при этом осуществить аудит с надлежащим качеством». В статье [10] представлен перечень работ, который «составлен на основе федеральных стандартов аудита, прямо или косвенно определяющих порядок осуществления аудиторской проверки». По мнению авторов статьи, этот перечень работ нельзя считать исчерпывающим, и он, как минимум, должен быть дополнен контрольными видами работ, которые выполняются аудиторскими организациями для обеспечения надлежащего качества аудита. И объем этих контрольных работ достаточно велик. Это связано с тем обстоятельством, что время, потраченное

аудиторами на подготовку материалов аудиторской проверки и оформление рабочих документов, превышает время нахождения в аудируемой организации в 1,5-2 раза [10].

Таким образом, одним из направлений теоретических исследований является составление подробного перечня работ, которые необходимо выполнить в ходе аудиторской проверки в соответствии с федеральными и международными стандартами аудита. При этом помимо работ, связанных с аудитом как таковым, необходимо составить перечень контрольных видов работ, то есть работ, которые связаны с обеспечением надлежащего контроля качества аудита. Такие перечни работ должны быть составлены в максимально возможном объеме, чтобы при подготовке аудиторской проверки аудиторская организация могла отобрать из данных перечней те виды работ, которые присущи именно данной аудиторской проверке.

3. Установленная трудоемкость видов работ. Анализ исследуемых методик показал, что значения минимальных трудозатрат, необходимых на проведение аудиторской проверки и обозначенных в разных методиках, колеблются от 77 чел./часов до 400 чел./часов. Следует отметить, что в методике №3 значения трудоемкости по каждому объекту аудита не приводятся, а показатели трудозатрат определяются аудиторской фирмой самостоятельно на основании статистических данных за предшествующий период и с учетом собственных особенностей. Кроме того, следует отметить, что минимальные значения трудозатрат и значения трудоемкости по объектам аудита, представленные в методике №4, существенно превосходят аналогичные значения, представленные в других методиках.

В ходе исследования методик был проведен сравнительный анализ значений трудоемкости по таким видам работ, как:

- аудит учредительных документов;
- аудит учетной политики;
- аудит внеоборотных активов;
- аудит денежных средств;
- аудит расчетов с персоналом;
- аудит бухгалтерской отчетности.

Проведенный анализ показал, что по перечисленным выше объектам аудита также наблюдаются существенные расхождения между значениями трудоемкости, представленными в различных методиках. Например, значения трудоемкости аудита учредительных документов находятся в интервале от 2 чел./часов до 24 чел./часов, аудита учетной политики – от 1 чел./часа до 40 чел./часов, аудита денежных средств – от 5 чел./часов до 40 чел./часов и так далее.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о значительном разбросе значений как минимальных трудозатрат, так и значений трудоемкости по отдельным объектам аудита. Данный вывод обозначает еще одну проблему, связанную с определением стоимости аудиторской проверки – отсутствие общих для всех аудиторских организаций подходов к определению трудозатрат на проведение аудиторской проверки в целом и трудоемкости отдельных видов работ в частности. Решение данной проблемы может и должно осуществляться в двух направлениях: во-первых, необходимо сформировать перечень объектов нормирования, присущих процессу аудиторской проверки, и, во-вторых, надо определиться с научно обоснованными нормами времени, необходимыми на выполнение тех или иных видов работ.

Отдельные вопросы, связанные с определением трудозатрат, необходимых на проведение конкретной аудиторской проверки, и нормированием труда аудиторов, раскрыты в [10]. В данной статье говорится о важности и необходимости формирования объектов нормирования. Если трудоемкость отдельного комплекса работ не зависит от особенностей аудируемого лица, то такой комплекс работ может служить объектом нормирования. В противном случае этот комплекс работ следует разбить на составляющие виды работ (вплоть до аудиторских процедур), и уже эти составляющие виды работ будут являться объектами нормирования.

Нормы времени на осуществление аудиторских видов работ в настоящее время не разработаны и никем не утверждены. И здесь возникает резонный вопрос: а кто

должен разрабатывать и кто должен утверждать такие нормы времени?

Основы нормирования труда определены Трудовым кодексом Российской Федерации [11]. В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации работникам гарантируются:

- государственное содействие системной организации нормирования труда;
- применение систем нормирования труда, определяемых работодателем с учетом мнения представительного органа работников или устанавливаемых коллективным договором.

Согласно статье 161 Трудового кодекса Российской Федерации для однородных работ могут разрабатываться и устанавливаться типовые (межотраслевые, отраслевые, профессиональные и иные) нормы труда. Типовые нормы труда разрабатываются и утверждаются в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти. В соответствии с данной статьей Правительством Российской Федерации разработаны Правила разработки и утверждения типовых норм труда [12].

Согласно данным Правилам «типовые межотраслевые нормы труда утверждаются Министерством труда и социального развития Российской Федерации. Типовые профессиональные, отраслевые и иные нормы труда утверждаются федеральным органом исполнительной власти по согласованию с Министерством труда и социального развития Российской Федерации». Отсюда следует, что нормы труда, связанные с аудиторской деятельностью, должны утверждаться Министерством финансов Российской Федерации.

Что же касается вопроса разработки норм труда аудитора, то здесь, видимо, инициатива должна исходить от саморегулируемых организаций аудиторов.

4. *Распределение трудозатрат по категориям специалистов аудиторской организации.* Анализ табл. 5 показал, что распределение трудозатрат по категориям специалистов аудиторской организации имеется в трех методиках из семи. Следует отметить, что в методике №6 отсутствует

распределение трудозатрат по категориям специалистов, но зато всем видам работ присвоена одна из трех категорий сложности, что, по сути, является распределением трудозатрат по трем категориям участников аудиторской проверки (например, руководитель проверки, аудитор, ассистент аудитора).

Состав категорий специалистов, их количество и доля каждой из этих категорий в общем объеме трудозатрат существенно различаются во всех трех исследуемых методиках. Например, в двух методиках предусмотрена такая категория специалистов, как генеральный директор (директор), а третьей методике такая категория отсутствует. Зато в этой третьей методике в состав участников проверки включены такие специалисты, как юрист и финансовый аналитик. В одной методике предусмотрена такая категория специалистов, как аудитор-контролер, а в других двух такая категория отсутствует. Разброс долей различных категорий в общем объеме трудозатрат достаточно велик, но доля непосредственных участников проверки соизмерима во всех трех методиках – от 70% до 95%.

То, что трудозатраты должны быть распределены по различным категориям специалистов аудиторской организации, ни у кого, видимо, не вызывает сомнений. А вот в том, какой должен быть состав этих категорий и какова должна быть доля каждой категории в общем объеме трудозатрат, единства, судя по результатам проведенного анализа, у авторов методик нет.

В части состава категорий специалистов аудиторской организации, по нашему мнению, следует обратиться к федеральному стандарту аудиторской деятельности №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» [13]. В данном стандарте даны определения всех сотрудников аудиторской организации, которые причастны к процессу оказания аудиторских услуг. Согласно данному стандарту в аудиторских организациях могут быть следующие категории сотрудников:

- руководящий сотрудник аудиторской организации;
- руководитель аудиторской проверки;
- специалист;

- лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания.

Под специалистом понимается работник аудиторской организации, участвующий в аудиторской деятельности и оказании сопутствующих аудиту услуг. Следует отметить, что в стандарте отсутствует деление специалистов по квалификации (аудитор, ассистент аудитора и тому подобное). В штатном расписании аудиторской организации наименования должностей могут отличаться от названий категорий сотрудников, предложенных в федеральном стандарте №7 [13].

Распределение трудозатрат по категориям специалистов на этапе разработки методике представляется не целесообразным. По нашему мнению, более целесообразным будет являться привязка каждого вида работ (объекта нормирования) к той или иной категории специалистов, непосредственно участвующих в аудиторской проверке либо выполняющих контрольные процедуры по обеспечению надлежащего качества аудита. В отношении руководителя аудиторской организации необходимо отметить следующее обстоятельство. Как уже говорилось выше, разрабатываемая методика предназначена для представителей малого и среднего бизнеса в аудите. Специфика деятельности аудиторских организаций, являющихся малым предприятием, такова, что руководитель аудиторской фирмы, как правило, сам участвует в аудиторских проверках, являясь ее руководителем. По этой причине необходимость привязки каких-либо объектов нормирования к такой категории сотрудников, как руководитель аудиторской организации, отсутствует.

Таким образом, при разработке методике по определению стоимости аудиторской проверки необходимо учитывать участие в проверке различных категорий сотрудников аудиторской организации, при этом состав категорий сотрудников в целом должен соответствовать положениям федерального стандарта аудиторской деятельности №7 [13]. При формировании объектов нормирования каждый из этих объектов следует привязать к соответствующей категории специалистов, участ-

вующих в аудиторской проверке либо выполняющих контрольные процедуры по обеспечению качества аудита.

5. *Порядок определения стоимости аудиторской проверки.* Анализ исследуемых методик показал, что при определении стоимости аудиторской проверки используются два подхода. В первых пяти методиках при определении стоимости аудиторской проверки используют значения трудоемкости каждого вида работ. При этом значения трудоемкости по каждому виду работ меняются в зависимости от категории аудируемого лица.

В остальных двух методиках при определении стоимости аудиторской проверки конкретного аудируемого лица исходят из стоимости «базового» предприятия. При этом в методике №6 трудозатраты на аудит «базового» предприятия определяются также исходя из трудоемкости определенных видов работ. В методике №7 значение трудозатрат на проведение аудита «базового» предприятия изначально установлено. Стоимость аудиторской проверки конкретного аудируемого лица в данных двух методиках определяется посредством корректировки трудозатрат «базового» предприятия либо путем пересчета по специальным алгоритмам, либо с использованием корректирующих коэффициентов, значения которых установлены в методике.

По нашему мнению, применение второго подхода будет целесообразным и оправданным только при выполнении двух условий:

- значение трудозатрат на аудит «базового» предприятия должно быть реальным;
- между величиной трудозатрат на проведение аудита и параметрами аудируемого лица должна быть определена функциональная зависимость и значения корректирующих коэффициентов (или алгоритм пересчета трудозатрат) должны учитывать такую зависимость.

Применение первого подхода будет возможно и оправданно при условии корректировки состава видов работ (объектов аудита) и применении научно обоснованных норм времени на осуществление этих работ.

6. *Установленная цена одного часа работы аудитора и ориентировочная стоимость аудиторской проверки.* Анализ исследуемых методик показал, что при определении стоимости аудиторской проверки в одних методиках используются значения стоимости 1 чел./часа работы специалистов различных категорий, в других методиках – значение стоимости 1 чел./часа работы сотрудника аудиторской организации (без привязки к какой-либо категории специалистов). В методике № 6 используется стоимость 1 чел./часа работы аудитора в зависимости от категории сложности выполняемого вида работ.

В пяти методиках из семи указаны значения стоимости 1 чел./часа работы специалистов и, как следствие, значение стоимости аудиторской проверки. Стоимость 1 чел./часа работы сотрудника аудиторской организации (без привязки к какой-либо категории специалистов) в разных методиках колеблется от 250 рублей до 500 рублей. Стоимость 1 чел./часа работы специалистов различных категорий имеет достаточно большой разброс. Например, стоимость 1 чел./часа работы аудитора находится в диапазоне от 625 рублей до 1500 рублей, 1 чел./часа работы ассистента аудитора – от 375 рублей до 900 рублей.

Минимальная стоимость аудиторской проверки находится в диапазоне от 40 тыс. рублей до 150 тыс. рублей. Такой большой разброс минимальной стоимости аудиторской проверки говорит как о необходимости скорейшей разработки единой методики по определению стоимости аудита, так и о регулировании стоимости 1 чел./часа работы аудитора. По нашему мнению, такое регулирование цен на аудиторские услуги должно проводиться на региональном уровне с учетом сложившихся цен рынке аудиторских услуг данного региона.

Таким образом, анализ различных методик по определению стоимости аудиторской проверки позволил сделать следующие выводы.

1. Разрабатываемая методика определения стоимости аудиторской проверки необходима, прежде всего, для субъектов малого и среднего бизнеса в аудите.

2. Разрабатываемую методику определения стоимости аудиторской проверки следует применять для аудиторских проверок, проводимых в отношении аудируемых лиц, являющихся в соответствии с действующим законодательством малыми и средними предприятиями.

3. При разработке методики определения стоимости аудиторской проверки следует провести теоретические исследования по следующим направлениям:

- определение зависимости значений трудоемкости от основных параметров, характеризующих аудируемое лицо как объект проверки;

- составление подробного перечня работ, которые необходимо выполнить в ходе аудиторской проверки;

- формирование перечня объектов нормирования с привязкой каждого объекта к соответствующей категории специалистов;

- разработка единых норм труда аудитора.

4. В разрабатываемой методике определение стоимости аудиторской проверки должно основываться на значениях трудоемкости каждого вида работ.

5. Регулирование цен на аудиторские услуги должно проводиться на региональном уровне с учетом сложившихся цен рынке аудиторских услуг данного региона.

Литература

1. *Аудиторы против демпинга* / Т. Задорина – // http://chel.ru/text/usiness_news/498861.html.

2. *Кодекс этики аудиторов России. Одобрен Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации (протокол № 56 от 31 мая 2007 года).* – СПС «Консультант Плюс».

3. *Сиротенко, Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учебное пособие* / Э.А. Сиротенко. – М.: КНОРУС, 2005. – 224 с.

4. *Федеральный закон от 24 июля 2007 года №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».* – СПС «Консультант Плюс».

5. *Типовое техническое задание на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных государственных унитарных предприятий. Распоряжение Министерство имущественных отношений Российской Федерации от 30 декабря 2002 года № 4521-р.* – СПС «Консультант Плюс».

6. *О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства. Постановление Правительства Российской Федерации от 22 июля 2008 года №556.* – СПС «Консультант Плюс».

7. *Министерство финансов Российской Федерации. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2011 году.* – <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/basics/programs/>.

8. *Федеральный закон от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».* – СПС «Консультант Плюс».

9. *Обеспечение конкурентоспособности в сфере услуг аудита* / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // *Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Экономика и менеджмент».* Выпуск 20. – 2011. – №41 (258). – С. 128-132.

10. *Формирование стоимости услуг аудита* / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // *Международный бухгалтерский учет.* – 2012. – №8. – С. 41-51.

11. *Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. №197-ФЗ «Трудовой кодекс Российской Федерации».* – СПС «Гарант».

12. Правила разработки и утверждения типовых норм труда. Постановление Правительства Российской Федерации от 11 ноября 2002 года №804. – СПС «Консультант Плюс».

13. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту». Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года №696. – СПС «Консультант Плюс».

References

1. Auditors against dumping / T. Zadorina – // http://chel.ru/text/business_news/498861.html.

2. Code of ethics of Russian auditors. Approved by Ministry of Finance of Russian Federation Council on auditing activities (protocol №56 of 31.05.2007). – Service subsystem «Konsul'tant Plyus».

3. Sirotenko E.A. Organization's internal standards of audit: educational guidance / E.A. Sirotenko. – Moscow: KNORUS, 2005. – 224 p.

4. Federal law «On development of small and medium-sized business in Russian Federation» on 24.07.2007 №209-ФЗ – Service subsystem «Konsul'tant Plyus».

5. General technical inquiry on doing the obligatory audit activity for organizations in registered capital of which share of government property amounts in 25% and federal state unitary enterprise of 30.12.2002 №4521-п. – Service subsystem «Konsul'tant Plyus».

6. About limiting meanings of the proceeds from realization of the goods (jobs, services) for each category of the subjects of small and average business. The decision of Government of Russian Federation of 22.07.2008 №556. – Service subsystem «Konsul'tant Plyus».

7. Ministry of the finance of Russian Federation. The basic parameters of the market of services of audit in Russian Federation in 2011. – <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/basics/programs/>.

8. Federal law of 30.12.2008 №307-ФЗ «On audit activities». – Service subsystem «Konsul'tant Plyus».

9. Maintenance of competitiveness in sphere of services of audit / A.F. Chernenko, A.S. Sumkin // the Bulletin of South Urals State University. A series «Economy and management». Issue 20.– 2011.– №41 (258). – 3. 128-132.

10. Formation of cost of services of audit / A.F. Chernenko, A.S. Sumkin // the International book keeping. – 2012. – №8. – P. 41-51.

11. The federal law of 30.12.2001 №197-ФЗ «The Labour code of Russian Federation». – Service subsystem «Garant».

12. Rules of development and statement of typical norms of work. The decision of Government of Russian Federation from November 11, 2002 №804. – Service subsystem «Konsul'tant Plyus».

13. A federal rule of audit activity №7 «Quality surveillance of performance of the tasks on audit». The decision of Government of Russian Federation of 23.09.2002 №696. – Service subsystem «Konsul'tant Plyu».