

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
имени М.В.Ломоносова

---

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

*На правах рукописи*

Хрущёв Роман Витальевич

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ  
В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ЗАКУПОК

Специальность 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва - 2009

Работа выполнена на кафедре учёта, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Хорин Александр Николаевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Палий Виталий Фёдорович, аудиторская  
фирма ООО «Палий и сыновья»

кандидат экономических наук, доцент  
Амелёнков Андрей Алексеевич,  
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита,  
Московский государственный лингвистический университет

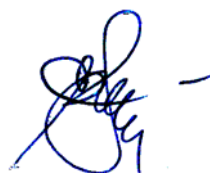
Ведущая организация: Финансовая академия  
при Правительстве Российской Федерации

Защита состоится «04» июня 2009 г. в 15.00 часов на заседании Диссертационного совета Д-501. 001. 18 при Московском государственном университете имени М.В.Ломоносова по адресу: 119991, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ, экономический факультет, 2-й учебный корпус, ауд. № 413.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке гуманитарных факультетов МГУ имени М.В.Ломоносова.

Автореферат разослан «30» апреля 2009г.

Ученый секретарь  
Диссертационного совета Д 501. 001. 18  
при МГУ им. М.В. Ломоносова  
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современном обществе публичные институты сталкиваются с необходимостью эффективного регулирования финансовых потоков, связанных осуществлением закупок для государственных и социальных нужд. Значительные суммы расходов, финансируемых из федерального и муниципальных бюджетов, должны обеспечивать высокий уровень экономичности и результативности деятельности операторов бюджетных средств. Рыночный характер экономических взаимоотношений позволяет обеспечивать сбалансированность публичного и частного хозяйственного интересов посредством проведения публичных торгов в форме размещения заказов на конкурсной основе.

Социальный заказ на эффективное исполнение бюджета с привлечением исполнителей по государственным заказам в статусе коммерческих предприятий был и остается основой постоянной работы по совершенствованию законодательных норм и организационных процедур в размещении заказов на удовлетворение общественных потребностей. При этом предполагается использование бухгалтерской информации о деятельности претендента на право доступа и оперирования бюджетными средствами в формате, устанавливаемом отчетными единицами в общем порядке. Практический же опыт такой работы по организации и проведению конкурсных закупок показал недостаточную эффективность использования стандартного пакета форм бухгалтерской отчетности во взаимодействии между коммерческими организациями для сферы взаимоотношений участников бюджетного процесса и гражданско-правового оборота. Привносимые улучшения и усовершенствования в систему прокьюремета не могут основываться только на преодолении неудач практически апробированных административных решений, методом эмпирически подтвержденных «проб и ошибок». Необходимо изучить общественную практику отбора претендентов и мониторинга за деятельностью исполнения государственного заказа путем конструктивных и продуктивных исследований опережающего и упреждающего характера.

Наряду с общеправовой и общеэкономической проработкой проблемы, следует вести соответствующую специальную разработку вопросов информационного бухгалтерского обеспечения прокьюремета. Отметим тот факт, что до настоящего времени исследования в области адаптации системного бухгалтерского учета и отчетности для целей ведения деятельности по конкурсному размещению государственных заказов не проводились подобающим образом. Существующие процедуры аудита финансовой отчетности и их стандартизация мало приспособлены к удовлетворению информационных запросов инициаторов и организаторов конкурсных закупок. Аналитические приемы проработки отчетных данных, их интерпретации и информационного расширения учетных и отчетных показателей не соответствуют масштабу, характеру и содержанию возникающих экономико-правовых взаимоотношений между распорядителями и получателями бюджетных средств, с одной стороны, и исполнителями государственного заказа – с другой стороны. Рассмотрение проблем бухгалтерского обеспечения информацией инициаторов и организаторов конкурсов для бюджетных нужд предполагает изменение парадигмы раскрытия полезной информации в формате финансовой отчетности, а также

подтверждения ее качества в контексте контрольных процедур в прокьюременте. Эти обстоятельства придают актуальность исследованиям в области выработки научных основ использования всех классических элементов метода бухгалтерского учета – от идентификации, оценки, признания учетных фактов до раскрытия бухгалтерских обобщений в полезном для пользователей формате.

Разработанные современными специалистами положения применимы главным образом к общим основам финансовой отчетности. Большинство авторов предлагают балансовые обобщения и элементы форм отчетности, традиционно и формально выводимые с точки зрения закрытия счетов финансового учета. Многие конкретные вопросы в литературе вообще не раскрываются, в т.ч. необходимость адаптации учета в современных условиях рынка к целому ряду рыночных функциональных целей и придание отчетности свойства полезности в этом контексте. Трактовка большинством специалистов финансовой отчетности в основном соответствует своим сферам приложения, без учета новой сферы приложения отчетности, которая должна быть ориентирована на функциональные цели госзаказа. Проблема бухгалтерского обеспечения системы государственных закупок все еще не является разработанной, в т.ч. в связи вступлением в силу новой редакции Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд». Необходимость ее решения вытекает из потребности объективного развития государства и общества в связи с возрастанием закупок продукции в частном секторе, модификацией бюджетного процесса, переводом отчетности на МСФО и усилением современных информационных процессов в экономике. Поэтому тема исследования выбрана в соответствии с современными вызовами в области взаимодействия государственных и частных финансов и имеет высокую социально-экономическую значимость.

**Степень разработанности и оценка степени изученности темы.** Научный интерес к обозначенной области исследования продиктован практически отсутствием теоретических, методологических и методических разработок по адаптации данных системного бухгалтерского учета к информационным запросам, возникающим у операторов бюджетных средств в сфере перехода денежных средств от уполномоченных лиц государства к хозяйствующим субъектам предпринимательской деятельности частного сектора экономики. Формат и содержание отчетных показателей бухгалтерской отчетности для коммерческих, инвестиционных, фискальных, управленческих целей малопригоден для обеспечения прокьюремента, повышения эффективности исполнения бюджета в социальном секторе экономики. Финансовая отчетность в прокьюременте не может и не должна формироваться в контексте характеристики ведения деловой активности, ее основная целевая установка состоит в демонстрации достигнутого уровня развития экономического субъекта, что позволяет рассматривать его как реального претендента на доступ к оперированию бюджетными средствами. Оценка финансового состояния, имущественного положения и финансовых результатов деятельности претендента – исполнителя государственного заказа по данным бухгалтерской отчетности должны быть представлены во всех существенных аспектах и в учетном контексте так, чтобы был обеспечен приоритет государственных интересов при разумном и достаточном уровне доходности частного хозяйственного капитала.

При выработке нового методологического подхода к функционально ориентированной бухгалтерской отчетности представляются важными и основополагающими работы в области балансоведения, развития логики балансовых обобщений и балансовых построений, исходя из категории финансового капитала.

Подход к традиционным сферам применения бухгалтерской отчетности с точки зрения отношений собственности на капитал рассматривают Палий В.Ф., Хорин А.Н., Бернштейн Н.А., Латиф Н.В., Райс Д.С., Хелферт Э.

Вклад в теорию применения бухгалтерской отчетности с точки зрения интересов органов финансового аудита внесли Барнгольц С.Б., Данилевский Ю.А., Рябухин С.Н., Саунин А.Н., Суйц В.П., Шеремет А.Д., Шохин С.О. и др.

Конструктивные и перспективные приёмы информационного расширения отчетных показателей в виде пояснительной записки, примечаний и приложений к бухгалтерскому балансу, перегруппировки (вторичной группировки) счетных показателей содержатся в трудах Бакаева А.С., Безруких П.С., Бетге Й., Друкера П., Кондракова Н.П., Клинова Н.Н., Новодворского В.Д., Рудановского А.П. и др.

Аналитическим приемам увеличения информационной ценности отчетных данных коммерческих организаций посвящены работы Ендовицкого Д.А., Ефимовой О.В., Петровой В.И., Мельник М.В., Шеремета А.Д. и др. ученых.

Методические подходы к формированию и использованию финансовой отчетности в сфере государственных закупок рассматривается в диссертации как специальное учетно-аналитическое сопровождение прокьюреента не противоречащее и согласующееся с принципами и правилами официального бухгалтерского учета.

**Цель и задачи исследования.** Диссертационная работа ориентирована на научное обоснование содержания финансовой отчетности операторов бюджетных средств в целях повышения эффективности ее использования в системе закупок общественного сектора экономики.

Для достижения поставленной цели решались следующие задачи:

-исследовалось прикладное значение категории государственный интерес в эффективной (с точки зрения государства) трансформации капитала при размещении госзаказа в частном секторе;

-раскрывались характеристики признаков полезной финансовой и немонетарной информации на всех этапах государственных закупок;

-теоретически обосновывались характеристики эффективности бюджетных расходов при конкурсном размещении заказов;

-оценивалась возможность применения традиционного инструментария бухгалтерского учета и отчетности для целей прокьюреента;

-обосновывался инвариантный формат финансового отчета для целей организации государственных закупок;

-описывались условия повышения эффективности финансовой отчетности в системе по размещению заказов для государственных нужд.

**Предмет исследования.** Предметной областью диссертационного исследования является полезная информация учетно-отчетного характера, существенные и уместные данные финансового и нефинансового характера с точки зрения конкурсного размещения государственного и муниципального заказа, государственного фи-

нансового контроля, мониторинга и оценки эффективности бюджетных расходов и управленческих решений в сфере государственных закупок в РФ.

**Объект исследования.** Объект исследования – юридические лица в статусе коммерческих и некоммерческих организаций, принимающие участие в конкурсном размещении государственных и муниципальных заказов в качестве претендентов и поставщиков продукции (работ, услуг, объектов интеллектуальной собственности) для государственных нужд, нужд муниципальных образований Российской Федерации и нужд естественных монополий.

**Теоретико-методологические основы исследования.** В ходе исследования использовались общенаучные и специальные методы и приемы формирования и обработки информации: счетного и балансового обобщения, аналитической обработки, бухгалтерского оценивания, регистрации и бухгалтерской систематизации данных, интерпретации и диагностики полученных результатов. Работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальностей ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет и статистика – п.1.7. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам», п.1.10. «Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности».

**Научная новизна исследования.** В диссертации приведены научно – обоснованные методологические и организационные подходы использования финансовой отчетности в системе прокьюремента.

К научной новизне проведенного исследования относится следующее:

- предложена и разработана структура категории государственного интереса и на этой основе определены существенные и характерные признаки полезной бухгалтерской информации для целей государственных закупок;
- раскрыты и определены основы информационных запросов на данные системного бухгалтерского учета на всех стадиях жизненного цикла государственных закупок;
- обоснована необходимость модификации и адаптации показателей финансовой отчетности к функциональной цели финансового управления государственными закупками, как обоснованных эффективностью бюджетных расходов и удовлетворяющих цензам таких расходов;
- выявлены и исследованы показатели, составляющие основы информационного запроса пользователей финансовой отчетности применительно к сфере управления на всех стадиях государственных закупок, включая формирование, размещение, исполнение и финансирование государственных и муниципальных заказов;
- обоснована необходимость применения критериев эффективности расходов на примере эффективности бюджетных расходов по государственным закупкам на основе категории государственного интереса;
- дана оценка действующему понятийному аппарату и обоснованы классификации сферы финансового учета и отчетности;
- дано обоснование использованию категории справедливой стоимости и метода оценки по справедливой стоимости в методологических разработках финансовой отчетности для сферы государственных закупок;
- определен и предложен формат раскрытия полезной и уместной финансовой и

немонетарной информации со стороны операторов бюджетных средств (претендентов, участников торгов, поставщиков, подрядчиков и исполнителей государственного заказа);

-исследованы современные классификации в сфере финансовой отчетности, учета и форм государственного контроля исполнения требований по эффективному расходованию бюджетных средств;

-проведен анализ понятийного аппарата сферы финансового учета и отчетности;

-разработаны и предложены изменения и дополнения в нормативную правовую базу на основе изучения современных классификаций в сфере финансовой отчетности, учета и форм государственного аудита эффективного расходования бюджетных средств.

**Практическая значимость работы.** В работе обоснована необходимость и возможность модификации финансовых отчетов и финансовой отчетности для такой сферы приложения государственного и муниципального капитала как система государственных и муниципальных закупок.

Внесены конкретные предложения по прикладному использованию категории государственного интереса и справедливой стоимости в методологических разработках финансового учета и контроля.

Положения и выводы могут быть применены в развитии методики проведения контрольных мероприятий органами государственного и муниципального финансового надзора.

Предложения автора могут быть использованы финансовыми органами для совершенствования нормативных правовых актов и методологических разработок, направленных на поддержание и контроль эффективности бюджетных расходов.

Материалы диссертационного исследования могут использоваться операторами бюджетных средств.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения диссертационного исследования доложены, обсуждены и получили одобрение на конференции «Ломоносовские чтения» МГУ имени М.В. Ломоносова (2003г.), Международных конференциях «Татуровские чтения» МГУ имени М.В.Ломоносова (2003, 2004, 2006, 2007, 2008 г.г.), Всероссийской конференции «Государственный и муниципальный заказ 2008» РАГС при Президенте РФ.

Отдельные положения, методические и практические выводы использованы автором при его непосредственном участии в проведении экспертизы при размещении государственного заказа, экспертной и консультационной деятельности (ОАО «Ил» (акт о внедрении от 2008 г.) и др.).

Положения исследования использовались автором в процессе преподавательской деятельности в ВУЗах при подготовке специалистов по размещению государственного заказа (РАГС при Президенте РФ (справка от 2009 г.), МЭИ – Технический университет (справка от 2009 г.).

Отдельные положения исследования использовались автором в процессе преподавательской деятельности в ВУЗах с разработкой учебно–методических материалов (МГУ имени М.В.Ломоносова, Государственный университет – Высшая школа экономики).

**Публикации по теме исследования.** Основные положения диссертационного ис-

следования опубликованы автором в 24 научных печатных работах общим объемом - 8,2 п.л., в т.ч. в изданиях, включенных в перечень ВАК – 3 печатных работы общим объемом - 2,8 п.л.

**Структура и содержание исследования.** Работа состоит из следующих частей – введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Содержание и логическая структура исследования обусловлены целями и задачами диссертации.

Во введении обоснована актуальность темы, раскрыта ее научная новизна, указана цель диссертационного исследования, объектов диссертационной работы, теоретические основы и методологическая база исследования.

Глава первая «Организация бухгалтерского и аудиторского обеспечения государственных закупок» посвящена финансовой отчетности и аудиту в организации конкурентных форм государственных закупок, проявлению государственного интереса в системе прокьюременты, а также информационным потребностям инициаторов размещения заказов.

В главе второй «Экспертный контроль эффективности расходов» раскрываются критерии оценки бюджетной эффективности, отражена практика применения данных критериев, а также система ключевых показателей отчетности, анализа и аудита.

В главе третьей «Адаптация финансовой отчетности и аудита к требованиям обеспечения эффективности государственных закупок» отражены вопросы экспертного аудита в системе государственных закупок, формирования функционально ориентированной для прокьюременты финансовой отчетности, а также информационных расширений к финансовой отчетности операторов бюджетных средств.

В заключении сделаны основные выводы по результатам диссертационного исследования.



## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

В ходе исследования основные группы проблемных вопросов были представлены в виде системы взаимосвязанных и взаимообусловленных модулей.

### **Государственный интерес и информационные запросы инициаторов закупок**

В процессе рыночных преобразований в российской экономике были разработаны и вступили в силу многочисленные нормативные и правовые акты по вопросам проведения торгов в системе государственных закупок. Вместе с тем, многие вопросы все еще остаются непроработанными и неурегулированными, особенно в части информационного обеспечения.

В настоящее время передовые подходы к организации государственных закупок (государственных заказов) заключаются преимущественно в конкурсном размещении государственных и муниципальных заказов на рыночных условиях.

Это ведет к конкурсному отбору претендентов по техническим и финансовым условиям реализации соответствующих заказов. Поскольку именно прокьюремент считается обоснованным и практически оправданным для удовлетворения государственных нужд в товарах (работах, услугах), в РФ уже длительное время законодательно закрепляется и практически осуществляется размещение общественных заказов, в основу которого положено конкурентное поведение поставщиков. Прокьюремент направлен на защиту интересов закупающей стороны, сокращение бюджетных расходов, повышение их эффективности.

Поэтому категория финансового государственного интереса должна быть определяющей в осуществлении попыток разработки бухгалтерского обеспечения системы прокьюремента, включая финансовую отчетность и специализированный для целей государственных закупок экспертный (квалификационный) аудит. В диссертации на основе исследования российской и зарубежной теории были обобщены теоретические и практические элементы, определяющие государственный интерес. Государственный интерес в конкурсном размещении заказов на поставку продукции, товаров, работ и услуг, капвложений и проектов имеет сложную многоаспектную структуру (см. схему 1).

Государственный интерес в достижении финансово-экономической эффективности бюджетных расходов при общественных закупках не должен противоречить другим связанным с ним государственным интересам, включая гармонизацию национального, социального, регионального, сегментного и отраслевого развития.

Представленная структура государственного интереса в сфере закупок описывается двухмерным набором признаков. Общество заинтересовано в жизненно важных, реальных благах для населения страны, которые соответствуют если не лучшим мировым достижениям, то современным требованиям инженерных, технических, технологических и т.п. стандартов.

Схема 1. Государственные интересы в закупках общественных благ

Характер контролируемых данных	Контролируемые признаки, которыми обладает участник размещения заказа (претендент), оператор бюджетных средств или производимые им ресурсы
Денежные (финансовые) характеристики	<p><u>Ценовые (фактологические)</u></p> <p>Исторические Текущие (расходы) (издержки) (затраты) (себестоимость) (налоговая база) Дифлированные денежные измерители</p> <p><u>Стоимостные (оценочные)</u></p> <p>дисконтированные рыночные по справедливой стоимости</p>
Потребительные ценности (нефинансовые) характеристики	<p>Время предоставления благ, ритмичность поставок Сопрягаемость с др. ресурсами Техническое обслуживание, гарантийное обслуживание Гарантийный ремонт, послегарантийный ремонт Запасные части и материалы, авторское сопровождение Статистические коды, технический контроль на производстве Соответствие стандартам качества, система контроля качества Экологические стандарты, эргономичность Лицензирование, сертификация, технические условия Высокие места в рейтинге Национальные цензы производства, национальное лидерство Занятость, достойное вознаграждение за труд Отсутствие межотраслевых "перекосов" Иные немонетарные качества</p>

Качественные характеристики закупаемых товаров, продукции и услуг должны обеспечить достойный жизненный уровень граждан страны и качество их жизни. Бухгалтерский учет, являясь денежным учетом, не может прямо фиксировать и раскрывать информацию в натуральных, условно-натуральных, параметрических и других немонетарных единицах измерения по всему набору результатов предметной деятельности предприятия - участника размещения государственного заказа. Однако претендент на оперирование бюджетными средствами может в рамках справочных сведений к отчетности указать на свою эксклюзивную специальную правоспособность, на обладание особыми знаниями и возможностями в создании потребительной ценности точно по профилю заказчика (№ свидетельства, сертификата, статистические коды и т.д.). К декларируемым признакам способ-

ности ведения требуемого вида деятельности следует относить соответствие производства системе стандартов качества (ISO 9000), экологическим стандартам, сертификации результатов эксплуатационных испытаний и т.п. Раскрытие сведений о характере контроля за созданием потребительных стоимостей позволяет квалифицировать содержание расходов исполнителя заказа, а в дальнейшем оценить возможности управления последними путем их экономии, оптимизации, изменения уровня их эффективности и т.д.

Вторую группу характеристических признаков государственного интереса образуют критерии и цензы, выражаемые в денежных измерителях. С присвоением им квалифицирующих свойств. К такого рода категориям предлагается относить финансово-эффективные бюджетные расходы. В основу понятия финансово – эффективных бюджетных расходов положена система факторов и детерминант, которые определяют цензы таких расходов.

### **Финансово–эффективные бюджетные расходы**

Государственные интересы при закупках требуют бюджетной эффективности расходов при закупках капитального и текущего характера, прочих закупок и экстраординарных закупок. Удовлетворение государственного интереса при проведении торгов предполагает снижение затрат на проведение торгов, конкурсный отказ неэффективным поставщикам и неэффективным предложениям (проектам и программам). Государственным интересам соответствует бюджетная и социально-экономическая эффективность поставщиков. Соблюдение государственного интереса при расходовании средств бюджета в закупках для государственных нужд заключается в бюджетной и социально–экономической эффективности закупок. В ходе работы обосновывается необходимость синтезирования в термине «финансово-эффективные бюджетные расходы» сочетания денежных и натурально-вещественных показателей. На схеме 2 развернуто показаны детерминанты, сочетание которых определяет финансово-эффективные бюджетные расходы.

Функционально ориентированная финансовая отчетность должна быть направлена на выбор одного из многих предложений поставщиков, наилучшей заявки, лучшего поставщика, лучшего проекта. Указанный выбор должен быть основан не только на подтверждении положительных тенденций изменения финансового состояния организаций - операторов бюджетных средств, не только на минимизации рисков заказчика, но и на обеспечении эффективности управления финансовыми ресурсами общества и государства. Подтверждение последнего условия возможно на основе факторов и детерминант финансово-эффективных бюджетных расходов.

При закупках в общественном секторе полезный эффект (полезный результат), включая финансовый, определяется как мера того, что должно быть достигнуто с точки зрения конкретного государственного заказчика. Выигрывает та заявка, которая окажется наилучшей с точки зрения системы критериев данного государственного заказчика.

Правомерно, что именно государственный заказчик имеет наиболее адекватное представление о необходимом ему эффекте и ресурсах, которыми он располагает. Финансовая эффективность бюджетных расходов отражает то, как соот-

носятся с полезными результатами затраты и усилия. Извлечение экономических выгод происходит в форме положительных эффектов и результатов, которые характеризуют меру оптимизации бюджетных расходов. Чем вызвана необходимость введения в научный и практический оборот понятия «эффективность бюджетных расходов».

Схема 2. Факторы и детерминанты, определяющие цены финансово-эффективных бюджетных расходов



Законность расходов подразумевает, что конкретный вид расхода в данный момент является вытекающим из требований юридических правоустанавливающих документов.

Эффективность экономическая подразумевает, что уполномоченные органы должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с наименьшими бюджетными затратами и достижения наилучших экономических показателей с использованием определенного объема средств.

Эффективность социальная - отношение связанного с данным расходом социального эффекта к расходу бюджета на конкретную закупку, возможно, не имеющую непосредственной социальной направленности.

Эффективность экологическая связана с достижением заданных природоохранных результатов или с наименьшим вредом окружающей среде.

Эффективность бюджетная и результативность в целях исчисления эффективности бюджетных расходов означает отношение налоговой отдачи от бюджетного расхода на закупку.

Продуктивность характеризует результативность расходов, выражаемую только в натуральном измерителе.

Целесообразность характеризует, насколько расходы соответствуют поставленным целям.

Рациональность означает, что должно быть подтверждено (определено), находится ли в научных рамках возможного то или иное предлагаемое решение, его осуществимость, последствия.

Синергетичность – согласованность данного вида расходов с другими видами расходов, например, последовательность расходов, взаимосвязанность тех или иных капитальных или текущих расходов, длительности разработок, длительности гарантий, особенностей жизненного цикла закупаемых ресурсов и т.д.

Обоснованность – наличие объективных оснований и правильных обоснований несения расходов.

Адекватность – соответствуют ли поставленным целям процесс реализации решений, применяемые методы и прогнозируемые результаты.

Своевременность – уместность по моменту, срокам, периодам, жизненному циклу предмета закупки.

Справедливость – обоснованность расходов в оценке по справедливой стоимости.

Тестирование на соответствие расходов системе факторов и детерминант, определяющих цензы финансово – эффективных расходов используется при проведении экспертного квалификационного аудита бюджетных расходов. Формирование цензов происходит на основе комбинации факторов и детерминант. Различаются минимально-достаточные и целевые цензы. Только в случае соответствия расходов указанным факторам и детерминантам достигается бюджетная эффективность предложений (заявок), проектов и программ.

### **Элементы финансовой отчетности и способы расширения информации**

Хотя не все информационные потребности в системе государственных закупок могут быть удовлетворены с помощью финансовой отчетности операторов

бюджетных средств, такая отчетность остается главным источником информации в качестве основы адекватных решений, аналитических оценок, прогнозов и оценок результатов. К сожалению, существующий в своем нынешнем виде состав и формат бухгалтерской (финансовой) отчетности не учитывает многих современных трудно решаемых задач. Например, не включена такая существенная информация, как информация о динамике и завершенности расчетов по налогам и сборам, занятости граждан, степени завершенности расчетов по оплате труда и др. В данной связи далее выявлены, обобщены, взаимоувязаны и соотнесены основные элементы финансовой отчетности.

С точки зрения достижения государственных финансовых и нефинансовых интересов речь должна идти не только о финансово-экономических, но и социально-экономических критериях и показателях. Поэтому финансовая отчетность (и ее информационные расширения) для целей государственных закупок в большей мере отвечает требованию полезности, если в нее наряду с финансовыми включены показатели нефинансового характера.

Существует два возможных варианта разработки финансовой отчетности для системы государственных закупок. Первый – доработка состава уже существующей обязательной для всех организаций бухгалтерской отчетности с помощью включения в нее расширений информации. Второй – создание особенной финансовой отчетности для системы государственных закупок. Нами выбран первый вариант методологических разработок. Поскольку этот вариант уже законодательно оформлен как по формату, так и по составу форм, то его повсеместное распространение вызовет минимум сложностей. Потребуется отдельные дополнения пояснительной записки к отчетности, расширения ключевой информации в виде таблиц и сжатых текстовых материалов. Кроме информации финансовой включается и полезная информация нефинансового характера.

Важно, чтобы формат отчетности был инвариантным. При распределении бюджетных средств требуемые результаты (данные) должны быть описаны с использованием четких критериев и индикаторов оценки достижения этих результатов. Этого требует управление расходами. Поскольку информация расширений к отчетности сфокусирована на расходах за период, то предпочтительной оказывается динамическая модель, в которой внимание сосредоточено на оборотах и связанных с ними показателях. Значительное внимание уделено раскрытию информации налогового характера. Подлежит раскрытию относительная и абсолютная налоговая нагрузка на организацию, завершенность налоговых расчетов с бюджетом (налоги, включая ЕСН) и с персоналом по зарплате. Создается основа для проверки показателей бюджетной эффективности (см. схему 2, схему 5). Сделаны взаимоувязки с отдельными формами налоговой отчетности (см. табл. 1, табл.2).

Таблица 1. Пояснения ООО "Оператор" за 20XX г. Платежи в бюджет, в государственные внебюджетные фонды и по иным социальным нуждам

Вид платежей	Сальдо обязательств на 01.01. 20XX г.	Начисления обязательств	Итого подлежит к уплате	Погашено обязательств	Сальдо обязательств на 31.12. 20XX г.
Налог на прибыль федер. бюджет	8	20	28	30	-2
Налог на прибыль регион. бюджет	8	20	28	30	-2
НДС	15	335	350	336	14
Налог на имущество	3	1	4	4	0
Транспортный налог	5	1	6	6	0
НДФЛ	2	1	3	5	-2
ЕСН (пен.фонд, накопит. часть)	4	3	7	4	3
ЕСН (пен. фонд, остальная часть)	3	3	6	6	0
ЕСН (фонд соц. страхования)	6	3	9	5	4
ЕСН (фонд ОМС 1)	1	5	6	7	-1
ЕСН (фонд ОМС 2)	1	5	6	6	0
Травматизм	2	5	7	4	3
Добровольное мед. страхование	4	7	11	3	8
ЕНВД	5	7	12	7	5
прочее	4	7	11	2	9
Итого:	71	423	494	455	39

Таблица 2. Пояснения ООО "Оператор" за 20XX г. Завершенность расчетов по заработной плате, стимулирующим выплатам и депонентам

Вид платежей	Сальдо обязательств на 01.01. 20XX г.	Начисления обязательств (рост сальдо)	Итого подлежит к уплате	Погашено обязательств	Сальдо обязательств на 31.12. 20XX г.
Высшему менеджменту	125 000	145 000	270 000	125 000	145 000
Административному персоналу	15 000	19 000	34 000	15 000	19 000
Работникам обычной деятельности	126 000	150 000	276 000	125 500	150 500
Депоненты	15	500	515	336	179
Итого:	266 015	314 500	580 515	265 836	314 679

Информационные расширения раскрывают показатели бухгалтерской отчетности для последующего анализа зависимости оператора бюджетных средств от заемного капитала (см. табл. 3).

Таблица 3. Пояснения ООО "Оператор" за 20XX г. Изменения и остатки заимствований для определения зависимости от заемного капитала

тыс. руб.				
Договор	Кредитор, заимодавец	01 января 20XX г.	31 декабря 20XX г.	Рост сальдо
Генеральное Соглашение об овердрафтных кредитах	"Сбербанк России" (ОАО)	0	1 113 206	1 113 206
Договор о невозобновляемой кредитной линии	"Сбербанк России" (ОАО)	10 000 000	10 000 000	0
Договор о возобновляемой кредитной линии	"Сбербанк России" (ОАО)	320 000 000	10 000 000	-310 000 000
Договор займа	"Авиация и Сервис" (ОАО)	4 600 000	8 900 000	4 300 000
Договор банковского кредита	АКБ "Росбанк" (ОАО)	18 000 000	3 400 000	-14 600 000
Договор банковского кредита	АКБ "Внешторгбанк" (ОАО)	0	19 200 000	19 200 000
Договор займа	"Национальное финансовое бюро" (ОАО)	8 500 000	0	-8 500 000
Итого:		361 100 000	52 613 206	-308 486 794

Рекомендована необходимость применения в финансовой отчетности участников размещения государственных заказов такого вида оценки выгод, запасов, денежных потоков и материальных потоков, как оценка по справедливой стоимости.

Раскрытие информации в составе финансовой отчетности на предмет ее соответствия государственным интересам, информационным ожиданиям инициаторов торгов по размещению заказов устанавливается в процессе проведения экспертного (квалификационного) аудита.

### **Бухгалтерское обеспечение и экспертный аудит в прокьюременте**

Все вышесказанное необходимо дополнить тем, что цивилизованные инструменты конкурса должны обеспечиваться не только финансовой отчетностью, но и таким учетно-экономическим инструментом как экспертный аудит, в основе которого должна быть положена его согласованность с организацией этапов и процедур конкурентных государственных закупок.

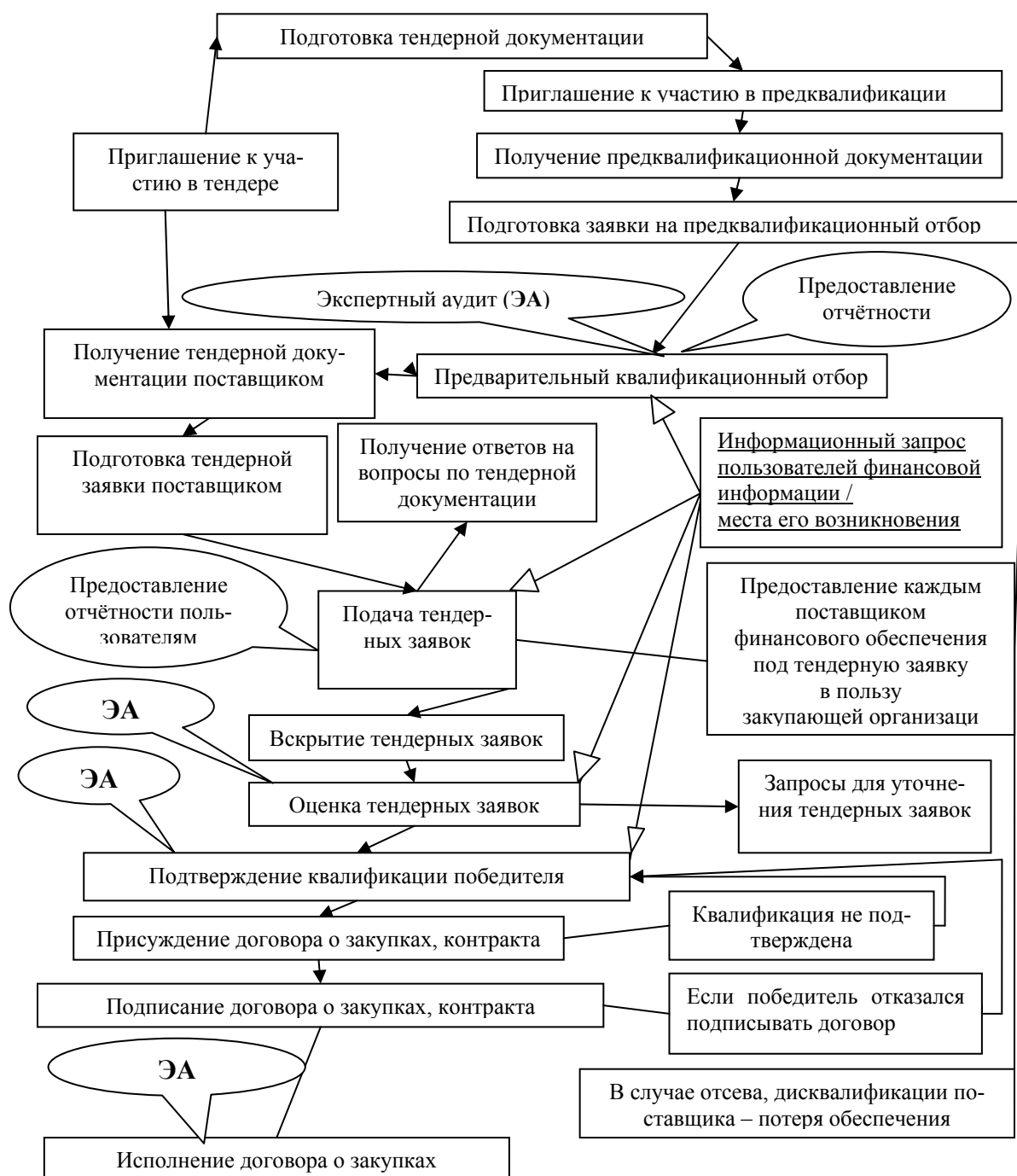
В отличие от аудита финансовой отчетности услуг сопутствующих аудиту и прочих услуг аудиторских организаций экспертный (квалификационный) аудит направлен не на публичные цели. Его проводят не обязательно аудиторские организации. Степень охвата контролируемых объектов экспертного (квалификационного) аудита шире, чем у аудита, установленного федеральным законодательством об аудиторской деятельности.

Подлежит проверке целый ряд вопросов. Взаимоувязанными элементами ориентированного на разумное управление бюджетными расходами в сфере государственного заказа учетно-экономического информационного обеспечения должны стать финансовая отчетность и экспертный аудит. Только интегрированный в прокьюремент организационно и методически экспертный аудит последовательно



(см. схему 3), а не фрагментарно позволит аудитору выразить свое мнение об эффективности бюджетных расходов, результатах применения общественного капитала, квалификации организаций, подавших заявки на конкурс. С точки зрения алгоритмов конкурсного размещения государственных заказов экспертный аудит и финансовая отчетность актуальны начиная с момента предварительного квалификационного отбора, затем необходимы на стадиях оценки и сравнения тендерных заявок, подтверждения квалификации победителя конкурса, на стадии исполнения соответствующего договора о закупках (см. там же).

Схема 3. Бухгалтерское обеспечение в системном алгоритме процедур тендера (открытых конкурсных торгов) с указанием ключевых точек контроля



Понимая важность и потенциал комплексного классического аудита, мы считаем обязательным внедрение в системе государственных закупок экспертного аудита на всех основных стадиях проведения закупок, что позволит обеспечить инициаторов конкурсов и распорядителей денежных средств полезной информацией обо всем цикле размещения (исполнения) заказов.

Организация бухгалтерского обеспечения системы государственных закупок ориентированная на эффективные бюджетные расходы соотнесена с процедурами открытых конкурсных торгов (тендеров). В ходе исследования раскрыт свойственный экспертному аудиту предметный аспект проверок (см. схему 4), который во многом обусловлен факторами и детерминантами финансово-эффективных бюджетных расходов.

Схема 4. Предметный аспект контрольных мероприятий в ходе аудита (экспертный аудит, т.е. квалификационный аудит, интегрированный в прокьюремент)

Примечания	Предварительная квалификация претендентов	Квалификационный отбор претендентов	Наименования видов (подвидов), форм квалификационного аудита			
			Финансовый аудит	Аудит рациональности	Аудит адекватности	Аудит результативности и эффективности
Раскрытие задач	Предварительное рассмотрение квалификации претендентов	Рассмотрение квалификации претендентов	Определение правильности ведения, полноты учета и отчетности, законности и целевого использования государственных средств.	Определение того, находится ли в научных рамках возможного то или иное предлагаемое решение, его осуществимость, последствия.	Определение того, соответствует ли процесс реализации принятых решений, применяемые методы и возможные последствия реализации решений намеченным целям.	Определение того, какой результат достигнут в процессе реализации решений, связанных с расходованием бюджетных средств (эффективность, экономичность, продуктивность, результативность).
Указание времени проведения	до размещения заказа	до размещения заказа	По окончании отчетного периода	Применим к предварительной проработке решений, проектов и программ	Применим к решениям, реализовать которые возможно (до принятия решения и в тот период, когда решение реализуется).	По окончании отчетного периода
Объект аудиторской проверки	экспертиза	экспертиза	законное совершение операций, их правильное отражение в учете и финансовой отчетности	экспертиза бюджетных характеристик соответствия	исследование и оценка отклонений	финансовый анализ (по критериям) во взаимосвязи с финансовым аудитом
Уместность проведения на стадиях	до размещения заказа	до размещения заказа	контроль исполнения и финансирования госзаказа (контроль исполнения бюджета)	планирование и формирование госзаказа (определение ресурсов и потребностей)	планирование, формирование, размещение и сопровождение исполнения и финансирования госзаказа (весь жизненный цикл бюджета)	контроль исполнения и финансирования госзаказа (контроль исполнения бюджета)

Учетная и отчетная информация в процессе конкурсного отбора не является самодостаточной в силу того, что для оценки и выбора заявок не достаточно информации, ограниченной форматом отчетности.

### Аналитические приемы

Государственный интерес должен выступать в качестве основы, во-первых, формирования (удовлетворения) информационного запроса инициаторов торгов, во-вторых, организации данных в финансовой отчетности с помощью показателей и критериев эффективности. Необходимо отметить, что такой подход гарантирует группировку на полезную и непрофильную информацию. Непрофильная информация будет не нужна, даже будучи правдивой, а потому не должна включаться в отчетность и проверяться.

Все это направлено на удовлетворение информационного запроса, которое является необходимым фактором принятия решений, делающих финансово-эффективными расходы бюджета (см. схему 2).

Схема 5. Категории эффективного расходования бюджетных средств

Категория расходования бюджетных средств в закупках	Обобщенная характеристика	Получатель экономических выгод
Бюджетная эффективность	Частное от деления дополнительных платежей поставщика в консолидированный бюджет в период исполнения контракта на контрактную цену	Консолидированный бюджет по месту уплаты поставщиками налогов и сборов
Экономическая эффективность (общественная эффективность)	Частное от деления стоимостного выражения дополнительных экономических эффектов обществу в период исполнения контракта на контрактную цену	Непосредственное общественно - экономическое окружение госзаказчиков
Социальная эффективность (совокупно по приращению ЕСН, других взносов в государственные внебюджетные фонды, оплаты труда и НДФЛ)	Частное от деления дополнительных платежей поставщика в государственные внебюджетные фонды в период исполнения контракта на контрактную цену	Непосредственное социальное окружение государственных и муниципальных заказчиков (регион, город, ведомство, отрасль, народное хозяйство в целом)
	Частное от деления приращения заработной платы в период исполнения контракта на контрактную цену	
Сокращение расходов бюджетных средств в результате проведения конкурсных торгов (тендера) (как модификация финансовой эффективности)	1. Сокращение абсолютное (тыс.руб.): стоимость предложения, выставленного заказчиком на конкурс, минус стоимость заключенного контракта, минус затраты на конкурс	Государственные и муниципальные заказчики, главные распорядители бюджетных средств
	2. Сокращение относительное (%): частное от деления положительного эффекта конкурса, т.е. сокращения абсолютного на стоимость предложения, выставленного на конкурс	
Сравнительная эффективность проведения конкурсных торгов (тендера) (как модификация финансовой эффективности)	1. Абсолютная эффективность (тыс. руб.): произведение количества товара, закупленного на конкурсе, на разницу между ценой товара, с которой сравнивается контрактная цена, и контрактной ценой по результатам проведенного конкурса	Государственные и муниципальные заказчики, главные распорядители бюджетных средств
	2. Относительная эффективность (%): частное от деления разницы между ценой товара, с которой сравнивается контрактная цена, и контрактной ценой по результатам проведенного конкурса на контрактную цену товара по результатам проведенного конкурса	

Корректное проектирование информационного запроса пользователей отчетности, показатели финансовой отчетности и экспертного аудита в основном сосредоточены на такой финансовой и нефинансовой информации, факторах, интересах, критериях и показателях, которые полезны и достаточны для того, чтобы привести бюджетные расходы на финансирование государственных заказов к желаемому состоянию. Категории (показатели) эффективного расходования средств – важные и немногочисленные. Однако все они будут характеризовать заданную меру легитимных выгод (финансово-экономические, налоговые, социальные и др.), необходимых государству и муниципальному образованию, которое собирается разместить заказ в частном секторе.

Показатели финансовой отчетности взаимосвязаны в работе с основными контрольными инструментами, используемыми в сфере бюджетного процесса и прокьюремента. Их величины контролируются в процессе экспертного аудита. В информационных расширениях к финансовой отчетности поставщик представит свои данные для проверки аудитором. На данной основе аудитор сможет оценить и выбрать оптимальных операторов и наиболее предпочтительное для государства с точки зрения условий бюджетной эффективности конкурсное предложение (заявку).

Предложенная в работе система ключевых показателей анализа, используемая в отборе участников конкурсных торгов, обоснованиях эффективности расходов с точки заказчиков контролируется с помощью информационных расширений к отчетности, содержащей фактические и плановые данные за ряд периодов и дат (3-5).

Проверяемая эффективность (бюджетная, социальная) фактически выполненных участником размещения заказа государственных контрактов отражает то, как соотносятся с полезными результатами затраты на государственные закупки (см. схему 5). В контексте государственных закупок эффективность характеризует как осуществленные расходы, так и полную стоимость закупаемых предметов (изделий, результатов выполненных работ). В качестве эффекта сумма выступает сумма погашенных в бюджет обязательств по налогам (и сборам) в том периоде, когда оператор бюджетных средств получил доход или аванс по выполнению государственного заказа. Также в качестве эффекта может выступать фактически выплаченная начисленная сумма оплаты труда. Это своего рода коэффициент полезного действия бюджетных денежных ресурсов. Эффект (полезный результат) – абсолютный показатель, эффективность – относительный. Формула эффективности ( $\mathcal{E}$ ):  $\mathcal{E} = P/Z$ , где  $P$  – эффект (т.е. полезный результат) деятельности,  $Z$  – затраты на получение данного результата. Эта модель наглядно показывает, что эффективность прямо пропорциональна результату и обратно пропорциональна затратам.

Данный показатель должен быть посчитан и включен в отчетность по каждому оператору за ряд периодов. Возможен пересчет показателя по каждому оператору на основе крупного государственного контракта, заказа, этапа. Затем следует рассмотреть, у которого из операторов бюджетных средств (претендента, участника конкурса, поставщика) данный показатель лучше. Так выявляется лучшее с точки зрения эффективности бюджетных расходов конкурсное предложение (заяв-

ка). Возможно оценивать, как данный показатель варьировался у данного оператора бюджетных средств за ряд периодов или по ряду контрактов или этапов. Таковы особенности практического применения категорий эффективности бюджетных расходов в системе государственных закупок.

Показателей квалификации заявок операторов бюджетных средств не должно быть много. К ним предъявляется требование простоты, уместности и надежности.

Поскольку при размещении государственного заказа необходимо выбирать и оценивать поставщиков, то неизбежно неэффективное корпоративное управление операторов бюджетных средств. Неквалифицированными с точки зрения бюджетной эффективности поставщиков являются такие предприятия и организации, которые финансируют свою деятельность с помощью избыточного объема заимствований, что порождает нездоровую структуру корпоративных финансов.

Для целей определения бюджетной эффективности операторов бюджетных средств предлагаем следующее. Прежде всего анализировать эффективность корпоративного финансового управления на основе коэффициента отношения заимствований к собственному капиталу. Долговой коэффициент = долг / собственный капитал (чистая стоимость активов). Предлагаем считать нормальным значением данного коэффициента от 70 до 190 процентов. Неудовлетворительным значением, свидетельствующим о недостаточной бюджетной эффективности оператора и неудовлетворительной финансовой квалификации, когда значение коэффициента – свыше 190 процентов. Единственным ограничением применения такого коэффициента является то, что, по нашему мнению, анализ на основе данного коэффициента неуместен в условиях гиперинфляции.

Следующим показателем устойчивого корпоративного финансового управления оператора бюджетных средств является коэффициент стоимости имущества. Данный показатель необходим, поскольку он обладает качествами простоты и полезности. Поэтому данный коэффициент мы также предлагаем для определения бюджетной эффективности операторов бюджетных средств (их финансовой квалификации). Коэффициент стоимости имущества = Изменение стоимости имущества (в сопоставимых ценах) / Стоимость имущества в предыдущий период (в сопоставимых ценах). Данный показатель является важным. Если его измерить за ряд лет, то снижение рыночной стоимости имущества – очень опасная тенденция. Требуется оценка по справедливой стоимости. Возможно участие независимого оценщика. Очень многие претенденты на получение авансов государства и государственных заказов не соответствуют данному показателю даже по состоянию на две ближайшие предыдущие отчетные даты.

Рабочие активы (рабочий капитал) являются дополнительным показателем, раскрываемым информационными расширениями отчетности. Показатель принимается в работе в модифицированном для целевых установок прокьюреента виде, т.е. включает сумму денежных средств, а также профильных для соответствующих государственных закупок готовой продукции, высоколиквидных запасов, основных средств и нематериальных активов. Чтобы узнать значение оборачиваемости рабочих активов необходимо разделить полную продажную стоимость продукции (работ, услуг) на среднюю за период величину показателя рабочих активов. Дина-

мика (снижение, увеличение) показателя в условиях сравнимых цен характеризует улучшение или ухудшение качества общего менеджмента участника размещения государственного заказа.

Не должны приниматься к применению в качестве ключевых показатели и категории эффективности, которые при прочих достоинствах не имеют соответствующего бюджетного получателя выгод. Успех применения некоторых показателей за пределами сферы государственных закупок почти не имеет значения в том, будет ли показатель уместен для данной сферы в контексте целей эффективного расходования средств. Такова предлагаемая нами система ключевых аналитических показателей финансовой отчетности и аудита.

### **Список основных работ по теме диссертации**

Работы, опубликованные автором в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России:

1. Хрущёв Р.В. Организация и методология аудита и финансовой отчетности в прокьюременте общественного сектора // Аудит и Финансовый Анализ. 2008. № 5. - 0,7 п.л.
2. Хрущёв Р.В. Квалификационный аудит // Аудит и Финансовый Анализ. 2008. № 6. - 1,3 п.л.
3. Хрущёв Р.В. Организация информационного обеспечения менеджмента системы прокьюремента общественного сектора // Менеджмент в России и за рубежом. 2009. № 1. - 0,8 п.л.

По теме диссертации автором в 1999-2009 г.г. опубликованы и другие работы, включая научные работы и учебно-методические пособия. В следующих периодических изданиях: Экономика и жизнь, Информационно-аналитический бюллетень «Конкурсные торги», Business in Russia Independent Economic Monthly. В следующих издательствах выходили книги и брошюры: НПО «БизнесИнфоСервис» (г. Казань), Издательство «Государственного университета – Высшей школы экономики», Издательство «ТЕИС», Издательство «МАКС Пресс», Издательство «Юриспруденция».