

Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНОЙ СИТУАЦИИ В МАЛОМ БИЗНЕСЕ

Содержание статьи раскрывает современные направления развития системы управления затратами в условиях сложившейся кризисной ситуации в малом бизнесе, реформировании учетных подсистем, позволяющих формировать оперативную детализированную информацию по затратам на всех участках хозяйственной деятельности в целях принятия управленческих решений.

Ключевые слова: затраты, малый бизнес, кризисная ситуация, информация, управленческий учет, процесс управления, производственный учет, оперативность.

В экономике малый бизнес играет значительную роль, выполняя такие социально-экономические функции, как обеспечение занятости, формирование конкурентной среды, смягчение социального неравенства. В России количественный рост субъектов малого предпринимательства не отражает их потенциала в формировании валового внутреннего продукта.

Реформированием экономики России в настоящее время взят курс на развитие и поддержку малого и среднего бизнеса. Инновационное предпринимательство, которому в настоящее время уделяется серьезное внимание со стороны Правительства РФ, требует подъема уровня производства и развития хозяйственной деятельности малых и средних предприятий в различных отраслях экономики, что позволит преодолеть возникшие кризисные ситуации в секторе малого предпринимательства.

Государственная политика в области развития малого и среднего бизнеса направлена на решение широкого перечня задач, начиная с обеспечения благоприятных условий для ведения деятельности и заканчивая содействием в продвижении товаров (работ, услуг), увеличением доли производимых субъектами малого и среднего предпринимательства товаров (работ, услуг) и доли уплачиваемых налогов. Развитию малого предпринимательства объективно способствует совершенствование системы кредитования, создание благоприятных финансово-экономических условий для устойчивого развития хозяйствующих субъектов малого бизнеса.

Статьей 7 Закона N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 в целях реализации государственной политики нормативно-правовыми актами РФ предусматриваются следующие меры:

- 1) специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета, упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам для малых предприятий;
- 2) упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых

предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности;

3) упрощенный порядок составления субъектами малого и среднего предпринимательства статистической отчетности;

4) льготный порядок расчетов за приватизированное субъектами малого и среднего предпринимательства государственное и муниципальное имущество;

5) особенности участия субъектов малого предпринимательства в качестве поставщиков (исполнителей, подрядчиков) в целях размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд;

6) меры по обеспечению прав и законных интересов субъектов малого и среднего предпринимательства при осуществлении государственного контроля (надзора);

7) меры по обеспечению финансовой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;

8) меры по развитию инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;

9) иные направленные на обеспечение реализации целей и принципов Федерального закона N 209-ФЗ меры.

В целях развития малого предпринимательства в России в Законе N 209-ФЗ предусмотрены налоговые льготы в виде специальных налоговых режимов, упрощенные правила ведения налогового и бухгалтерского учета и составления бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности, финансовая и имущественная, информационная поддержка.

Финансовая поддержка оказывается за счет средств бюджетов разных уровней в виде субсидий, бюджетных инвестиций, государственных и муниципальных гарантий по обязательствам субъектов малого и среднего бизнеса. Она не предоставляется тем, кто производит и реализует подакцизные товары, а также добывает и реализует полезные ископаемые (за исключением общераспространенных полезных ископаемых).

Имущественная поддержка предусматривает передачу во владение и (или) пользование государственного либо муниципального имущества, в том числе земельных участков, зданий, строений, сооружений, нежилых помещений, оборудования, машин, механизмов, установок, транспортных средств, инвентаря, инструментов. Передача может происходить на возмездной, безвозмездной основе или на льготных условиях.

Информационная поддержка заключается в создании информационных систем и телекоммуникационных сетей для обеспечения экономической, правовой, статистической и другой информацией субъектов малого и среднего бизнеса. Такая информация, например, может быть размещена на официальных сайтах органов исполнительной власти.

Консультационная поддержка бывает двух видов. Во-первых, это создание организаций, оказывающих консультационные услуги. Такие организации образуют инфраструктуру поддержки малого и среднего предпринимательства

и включаются в программы по поддержке и развитию. Во-вторых, это компенсации произведенных и документально подтвержденных затрат на оплату консультационных услуг.

Налоговая поддержка заключается в применении специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства.

Вместе с тем, развитие поддержки малого и среднего предпринимательства на местах в ряде случаев сталкивается с серьезными проблемами - это не только отсутствие необходимых ресурсов и стимулов у органов управления регионального и местного уровня, но и противоречия федеральной нормативной базы по развитию малого и среднего предпринимательства.

Работа малых предприятий в условиях рыночной экономики требует эффективного ведения хозяйства. Собственники все больше связывают понятие успеха с внутренней экономикой своих предприятий и предпринимают активные действия с тем, чтобы обеспечить наибольшую эффективность финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим в сфере предпринимательства все большее внимание уделяется вопросам, связанным с наблюдением и предупреждением на предприятиях опасных ситуаций собственного развития. Залогом успеха деятельности компании становится не укрепление на ранее завоеванных позициях, не удержание имеющегося конкурентного преимущества, а постоянное движение вперед. Стратегическое управление определяется в современной теории менеджмента как процесс управления развитием компании и сохранением соответствия стратегии и организации деятельности компании изменениям внешних и внутренних условий. Другими словами, речь идет о развитии менеджмента как особого подхода к управлению предприятием.

Изменения теории и практики общего менеджмента, происходящие в современных условиях, требуют перестройки всех управленческих подсистем, в том числе подсистемы управления затратами. В условиях кризисной ситуации в малом бизнесе система управления затратами позволяет оптимизировать затраты вслед за внешними и внутренними изменениями, при этом от скорости принятия решений по снижению затрат может зависеть выживаемость организации в целом.

Кризисная ситуация - это состояние компании, когда она не может работать достаточно эффективно, приносить ожидаемую прибыль собственникам и соответствовать ожиданиям сотрудников. Кризисные ситуации, для преодоления которых не было принято соответствующих профилактических мер, в конечном счете могут привести к банкротству компании. Управление затратами является обязательным элементом финансового менеджмента, поскольку отражает философию бизнеса независимо от сферы его функционирования: получение наибольшей прибыли при наименьших затратах. Ориентация на максимальную эффективность, разумеется, не раскрывает специфику бизнеса, поскольку при всей очевидности такого рода целевой установки бизнес может являться конкурентоспособным лишь при его соответствии требованиям и условиям рынка. Последний, по мере развития, предъявляет достаточно жесткие требования к качеству производимых продуктов и услуг. Пер-

воначальный этап развития российского бизнеса можно назвать этапом формирования рынка качественных услуг, хотя прибыль, получаемая организациями, была весьма значительной. Сегодня ситуация существенно изменилась - значительное число руководителей и собственников организаций пришли к пониманию, что управление активами и пассивами не означает в буквальном смысле ориентации на повышение прибыли. Практический опыт выживания российского бизнеса в целом и каждой организации в отдельности закономерно привел к пониманию, что успешное управление активами и пассивами состоит в неизбежной взаимосвязи доходности, затрат и риска. Само по себе получение прибыли перестало служить единственным критерием успешности ведения бизнеса вообще.

Особенностью современного этапа развития бизнеса является необходимость решения ряда задач, связанных с обеспечением финансовой устойчивости организаций, увеличением собственного капитала и переоценкой активов в целях приведения их в соответствие с требованиями МСФО. Это, естественно, отразилось и на отношении менеджеров к управлению затратами.

На современных предприятиях возникает потребность в четком планировании, рассмотрении и контроле над затратами в двух направлениях:

- 1) в качестве базы для принятия управленческих решений;
- 2) в качестве одной из составляющих системы управления (управление затратами).

К основным задачам создания системы управления затратами на предприятии можно отнести:

- 1) своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных не только с производством, но и обязательно со сбытом продукции, выполнением работ и оказанием услуг для получения необходимого объема информации в целях принятия правильных управленческих решений и планирования развития;

- 2) контроль эффективности использования предоставленных ресурсов, а также контроль за соблюдением смет расходов на обслуживание и управление предприятием, то есть контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности;

- 3) выявление ресурсов по снижению себестоимости продукции и накладных расходов за счет соизмерения себестоимости произведенной продукции и определенного размера полученной прибыли.

Успешное выполнение этих трех перечисленных задач управления затратами может гарантировать эффективность управления производством и процессом сбыта, направленными на достижение поставленных целей перед предприятием.

Правильная постановка процесса управления затратами позволяет обеспечить следующие концептуальные направления, необходимые для принятия адекватных и своевременных решений:

- контроль издержек производства и коммерческих расходов, направленный на их снижение и рост прибыли;

- оперативность в получении информации административно-техническим персоналом предприятия об отклонениях от нормального хода процесса производства и реализации в целях их быстрее устранения;
- определение и анализ фактических затрат и, как следствие, себестоимости и рентабельности продукции;
- оценку эффективности мер по развитию и совершенствованию производства и результатов деятельности структурных подразделений и предприятия в целом.

Управление невозможно без информации о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и о внешней среде. Поэтому все этапы процесса управления, а также и указанные аспекты управления затратами связаны с переработкой информации, которую менеджеры предприятий могут получать непосредственно от объекта управления либо в переработанном виде от специальных информационных служб.

Следовательно, сбор данных для принятия вышеперечисленных решений должен быть подкреплён следующими видами систематически производимых работ:

- определение состава затрат, включаемых, например, в себестоимость продукции, или затрат на какое-либо структурное подразделение с целью определения эффективности данных вложений;
- обеспечение методологической согласованности планирования, прогнозирования и оценки эффективности затрат в отношении их состава, группировок и методов определения;
- управление затратами с учетом подразделения их величин на две категории: в пределах оперативных (текущих) норм и сверхнормативных затрат;
- постановка документооборота, помогающего четкой фиксации необходимых данных, а также текущему анализу представленной информации.

Системы сбора информации о затратах на предприятиях в целях управления имеют некоторые существенные недостатки. К ним можно отнести:

- запаздывание поступления и представления информации, что ведет к задержке принятия решений и влияет на оперативность управленческих воздействий;
- дублирование информационных потоков о состоянии затрат, приводящее к искусственному завышению некоторых показателей;
- отсутствие оперативной информации об отклонениях в процессе производства и реализации, что не позволяет управляющим лицам оперативно исправлять положение;
- вынужденный отказ от некоторой части информации, связанный с трудностью ее переработки и проверки ее достоверности.

В современных условиях хозяйствования создание системы формирования информации о затратах организации, применение новых подходов к управлению ими, повышение ценности получаемой информации для анализа являются необходимыми условиями успешного функционирования организации. Од-

ним из основных источников формирования информации о затратах является система управленческого учета, он заключается в сборе и группировке затрат, а затем их распределении по объектам учета (единицы продукции, подразделения, центры затрат и т.п.), для которых требуется отдельный учет или оценка. Системы учета затрат часто базируются на аналогичных МСФО принципах и наборе транзакций, в то время как задачи управленческих отчетов имеют свое отличие.

По нашему мнению, применительно к современным условиям отечественной методологии бухгалтерского учета и практики учетной работы под управленческим учетом затрат (производственным учетом) следует понимать способ обобщения, сбора и обработки информации, необходимой для осуществления процесса управления производственным процессом и контроля формирования и списания затрат предприятия.

Таким образом, исходя из результатов обобщения различных мнений и определений понятия производственного учета, на современном этапе к нему предъявляются иные требования: он призван следить за текущими издержками, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также выявлять возможные резервы экономии. Он должен детально отражать все расходы, связанные с обычными видами деятельности организации. Взаимосвязь различных функций управленческого учета позволяет рассчитать себестоимость единицы продукции и приходящуюся на нее прибыль, а также уровень рентабельности. Однако информация учета необходима, но не достаточна для принятия управленческих решений во всем их многообразии. Поэтому управленческий учет должен включать контроль, прогнозирование, планирование и бюджетирование затрат.

Контроль и регулирование формирования издержек производства — процесс изучения результатов производственной деятельности с целью оценки решений по формированию затрат и текущему регулированию уровня себестоимости продукции для достижения целей, поставленных перед предприятием.

При прогнозировании издержек производства оцениваются тенденции формирования их под влиянием различных факторов с целью выявления путей развития предприятия и повышения эффективности его предпринимательской деятельности. Планирование издержек производства заключается в осуществлении экономически обоснованного расчета в бизнес-плане величины издержек производства на более короткий промежуток времени с учетом организационного и технического уровня производства, программы производства новых изделий и снятия с выпуска устаревших; оценки экономической эффективности внедрения новой программы продаж, мероприятий по рационализации и изобретательству.

В ходе анализа издержек производства изучают процесс формирования фактических издержек производства, сопоставляют их с плановыми и нормативными расходами с целью определения факторов, вызвавших отклонения от нормального хода производственного процесса и повлиявших на величину себестоимости, а также выявляют резервы ее снижения.

Исследование показало, что сложившаяся практика производственного учета на российских предприятиях в условиях интегрированной системы бухгалтерской информации позволяет осуществлять процесс принятия управленческих решений по формированию затрат производства и регулированию себестоимости продукции. Поэтому нельзя согласиться с Ч.Т. Хорнгреном и Дж. Фостером в том, что главная цель производственного учета — калькулирование себестоимости продукции и услуг [3], так как наряду с традиционными методами производственного учета в управленческом учете затрат производства информация о расходах должна группироваться по экономическим и географическим сегментам, структурным подразделениям предприятия, центрам затрат и ответственности, сметам управленческих расходов, что отмечают В.Ф. Палий и В.В. Палий [2]. Кроме того, эта информация используется менеджерами, например для установления продажных цен, оценки непроданных запасов продукции, исчисления прибыли. Такого рода информация поступает к внутренним пользователям и является конфиденциальной; значит, управленческий учет издержек производства шире производственного учета.

Стремление работать с максимальной экономической отдачей заставляет сегодня многие организации реформировать как свою внутреннюю организационную структуру, так и методы управления бизнесом, важным компонентом которых является управленческий учет.

Система управленческого учета в каждой отдельной организации уникальна, так как она «привязана» к ее специфическим особенностям. В то же время существуют общие для всех рыночных субъектов вопросы методологии организации управленческого учета.

Одной из целей отечественного управленческого учета было составление точных калькуляций, причем точность определялась полнотой включения в калькуляцию всех затрат отчетного периода. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность организаций. В этих условиях задача калькулирования — не только определить точную фактическую себестоимость изделия, но и позволить рассчитать такую себестоимость, которая могла бы дать определенную прибыль.

В современных условиях традиционные подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции должны постепенно вытесняться более совершенными стратегиями производственного учета на предприятии. Так, преследуя цель получения максимально возможной прибыли, руководство предприятия должно ориентироваться не столько на внешние факторы производства, определяемые условиями рыночной среды, сколько на изыскание внутренних резервов снижения уровня затрат на производство продукции.

Важной функцией управленческого учета затрат на современном этапе является формирование информации для анализа производственной деятельности предприятия в целом и отдельных его подразделений. Конкретные методические приемы анализа определяются содержанием и структурой управленческой информации, системой показателей, используемых для оценки фактического состояния объектов управленческого учета.

Для всестороннего и полного понимания сущности управленческого учета нельзя обойти вниманием вопрос о взаимодействии и соотношении финансового, управленческого и производственных учетов.

Существуют различные точки зрения авторов по данному вопросу: некоторые противоречат, а некоторые дополняют друг друга. Так, по мнению Вахрушиной М.И. [1], с течением времени процесс управления предприятием перетерпел существенные изменения как в отношении постановки задач, так и с точки зрения методов их решения. Производственный учет в современных условиях не является самоцелью. Как уже отмечалось, его информация необходима менеджерам для принятия оперативных управленческих решений. Производственный учет является «базой» управленческого учета. Управленческий учет пересекается с финансовым в части издержек, различие состоит лишь в методах затрат: в первом случае речь идет об аналитическом учете, во втором - о синтетическом. Как показывает практика, информация финансового и управленческого учета может использоваться в налоговых расчетах.

Однако формирование информации в нескольких учетных системах вызывает ряд проблем: взаимосвязь информационных потоков, создание оптимальных пакетов показателей в интегрированной системе, разработка переходных таблиц и др. Поэтому при проведении работ по интеграции учетных систем, разработке учетных политик нужно помнить, что учетная система является наиболее полной и достоверной информационной системой практически в каждой организации. В ней должны накапливаться данные для:

- формирования стратегических и долгосрочных планов информация для решения вопросов инвестирования в материальные и нематериальные активы, освоения производства новой продукции, новых рынков сбыта, др.);
- решения вопросов по возмещению ресурсов, ценообразованию (данные о рентабельности продукции, работ и услуг, брендов, поставщиков и т.д.);
- бюджетирования и контроля затрат и активов;
- мотивации (данные, полученные в результате сравнения фактических и бюджетных показателей, др.);
- составления бухгалтерской и налоговой отчетности.

Характеризуя сущность управленческого учета, следует отметить его важнейшую особенность: бухгалтерский управленческий учет связывает процесс управления с учетным процессом.

Предметом управления является процесс воздействия на объект или процесс управления в целях организации и координирования деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Управление воздействует на свой предмет с помощью планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля. Именно эти функции выполняет управленческий учет, образуя систему, которая отвечает целям и задачам управления.

В настоящее время нет четких определений предмета бухгалтерского управленческого учета. Изменяются система и методы управления деятельностью предприятия, соответственно, меняются процедуры и содержание управ-

ленческого учета. Особенно это касается моделирования учета затрат и доходов на предприятиях с разной организационной структурой, влиянием изменяющихся внешних факторов. Отсюда изменяется перечень объектов и субъектов управления.

Предметом бухгалтерского управленческого учета в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством. Содержание предмета раскрывают его многочисленные объекты, которые можно объединить в две группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входят:

- основные средства - это средства труда (машины, оборудование и т.п.), их состояние и использование;
- нематериальные активы - объекты долгосрочного вложения, их состояние и использование;
- материальные ресурсы - предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Ко второй группе объектов бухгалтерского управленческого учета относятся следующие виды деятельности:

- снабженческо-заготовительную - приобретение, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, а также маркетинговую деятельность, связанную со снабженческими процессами;
- производственную - т.е. процессы, обусловленные технологией производства продукции и состоящие из основных и вспомогательных операций, операции по совершенствованию выпускаемых продуктов и разработке новых;
- финансово-сбытовую - маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции;
- организационную - создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы предприятий с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникационных связей между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; операции координирования действий внутренних пользователей, направленных на выполнение основной цели предприятия;
- контроллинг - представляет собой систему управления процессом реализации конечной цели предприятия. Это понятие очень широкое. В литературе даются различные определения сущности контроллинга.

Контроллинг выступает как регулятор предпринимательской деятельнос-

ти предприятия, потому выполняет специфические функции:

- информационную - формируется информация, обеспечивающая методологию принятия решений и их координацию;
- управляющую - используются нормативные, плановые и фактические данные, отклонения, выявленные по предприятию и его структурным подразделениям в целях координации методов, способов и задач достижения конечной цели предприятия;
- контрольную - ориентируется на контроль экономичности работы предприятия и его подразделений.

Функции контроллинга позволяют сформулировать его отличия от управленческого учета и ревизии .

Для раскрытия сущности бухгалтерского управленческого учета нельзя обойти вопрос о характере существующих взаимоотношений между управленческим и производственным учетами.

Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими и другими факторами, а также компетентность руководителей и их потребность в той или иной управленческой информации обуславливают разнообразие конкретных форм организации управленческого учета.

В практике западной модели учета применяются два варианта взаимосвязи между управленческой (иногда ее называют производственной, или аналитической) и финансовой бухгалтерией. Эта связь осуществляется при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. Наличие прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами свидетельствует об интегрированной (монистической, однокруговой) подсистеме учета, т.е. речь идет о первом варианте связи. Если подсистема управленческого учета автономная (замкнутая), то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета-экраны. Это второй вариант.

Важнейшей характеристикой западных систем управленческого учета является оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе «стандарт-кост». Система «стандарт-кост» включает в себя разработку норм стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной (нормативной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов (норм).

Подсистемы управленческого учета, применяемые на западных промышленных предприятиях, характеризуются многими признаками, которые можно положить в основу их классификации. Один из признаков - полнота включения затрат в себестоимость производства. Тут можно говорить о двух подсистемах (методах) управленческого учета: подсистеме полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. о традиционном учете полной себестоимости, и подсистеме неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например, по признаку зависимости рас-

ходов от объема производства, т.е. «директ-костинг». Поскольку такой признак организации управленческой бухгалтерии, как учет полных затрат, или «директ-костинг», существен и влияет на организацию практически всех элементов подсистемы управленческого учета.

Западные системы управленческого учета в силу их многообразия трудно сравнивать с отечественным учетом. Сделаем это в русле наиболее существенных признаков. Западная система учета, как уже было отмечено, разделена обычно на тесно взаимосвязанные финансовую (внешнюю) и управленческую (внутреннюю) подсистемы. До сих пор в отечественном бухгалтерском учете не было такого разделения, но теперь стала очевидной его необходимость. Отечественный учет - это интегрированная система, организованная в единой системе счетов. В определенном смысле можно утверждать об аналогии между отечественной системой учета и вариантом интеграции финансовой и производственной бухгалтерии на Западе. Основным организационным вопросом в управленческом учете является необходимость детализации Плана счетов.

Список литературы:

1. Вахрушина, М.А. Что такое управленческий учет [Текст]/М.А. Вахрушина//Современный бухучет. — 2004. —№ 9. —С. 24-32.
2. Лытнева, Н.А.Признание расходов при упрощенной системе налогообложения [Текст]/Н.А. Лытнева, Е.А. Кыштымова. //Бухгалтерский учет.— 2011/ -№ 3.- С. 102-105.
3. Палий, В.Ф., Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета [Текст]/ В.Ф. Палий, В.В. Палий//Бухгалтерский учет.-2000. – № 17. – С. 47-53.
4. Хоргрен, Ч.Т.Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст]/ Ч.Т.Хоргрен., Дж.Фостер. -М.: Финансы и статистика, 1995. —410 с.

Боброва Елена Александровна,

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:bobrova77@bk.ru*

Лытнева Наталья Алексеевна

*д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru*