

*Редакционный совет:*

**Голенков В.А.**, д-р техн. наук, проф., председатель  
**Радченко С.Ю.**, д-р техн. наук, проф., зам. председателя  
**Борзенков М.И.**, канд. техн. наук, доц., секретарь  
**Астафичев П.А.**, д-р юрид. наук, проф.  
**Иванова Т.Н.**, д-р техн. наук, проф.  
**Киричек А.В.**, д-р техн. наук, проф.  
**Колчунов В.И.**, д-р техн. наук, проф.  
**Константинов И.С.**, д-р техн. наук, проф.  
**Новиков А.Н.**, д-р техн. наук, проф.  
**Попова Л.В.**, д-р экон. наук, проф.  
**Степанов Ю.С.**, д-р техн. наук, проф.

*Главный редактор:*

**Попова Л.В.**, д-р экон. наук, проф.

*Заместители*

*главного редактора:*

**Варакса Н.Г.**, канд. экон. наук, доц.  
**Коростелкина И.А.**, д-р экон. наук, доц.  
**Маслов Б.Г.**, д-р экон. наук, проф.

*Члены редколлегии:*

**Бархатов А.П.**, д-р экон. наук, проф.  
**Васильева М.В.**, д-р экон. наук, проф.  
**Гетьман В.Г.**, д-р экон. наук, проф.  
**Маслова И.А.**, д-р экон. наук, проф.  
**Павлова Л.П.**, д-р экон. наук, проф.

*Ответственный за выпуск:*

**Дедкова Е.Г.** канд. экон. наук, доц.

*Адрес редакции:*

302020, г. Орел,  
 Наугорское шоссе, 40  
 (4862) 41-98-60  
 www.gu-unpk.ru  
 E-mail: LVP\_134@mail.ru

Зарег. в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций.  
 Свидетельство: ПИ № ФС77-47355 от 03 ноября 2011 года

Подписной индекс **29503**  
 по объединенному каталогу «Пресса России»

## СОДЕРЖАНИЕ

### *Наука социального управления и общественного развития*

<b>Савина О.А., Савина А.Л.</b> Прогнозирование миграционной ситуации на рынке труда в моногороде.....	3
<b>Власов Ф.Б., Семёнова Е.М.</b> Теоретический анализ специфики рынка человеческого капитала.....	10
<b>Перельгин К.Г.</b> Перспективы гармонизации национальных систем интеллектуальной собственности.....	17

### *Научные тенденции развития инвестиций и инноваций*

<b>Маслова И.А.</b> Методология формирования инновационной среды предприятия.....	22
---	----

### *Научная область использования учетно-аналитических систем*

<b>Алимов С.А.</b> Взаимодействие элементов экологического бухгалтерского учета с учетно-аналитической системой промышленных предприятий.....	27
<b>Бархатов А.П.</b> История развития аудита в Великобритании и Италии...	34
<b>Земляков Ю.Д.</b> Сущность учётно-налоговой системы.....	38
<b>Машегов П.Н.</b> Анализ ликвидности как один из методов финансового анализа предприятия.....	41
<b>Самостроенко Г.М.</b> Технологическое нормирование материальных затрат как плано-аналитический инструмент управленческого учета.....	46
<b>Никитин С.А.</b> Формирование учетно-аналитической системы на предприятиях.....	50
<b>Константинов И.С.</b> Процесс формирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО.....	54
<b>Шульдешова О.С.</b> Анализ экономического содержания аудита эффективности на основе опыта зарубежных стран и отечественной экономической мысли.....	60
<b>Москаленко М.С.</b> Формирование добавленной стоимости в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.....	66

### *Научные направления в области финансов, налогов и кредита*

<b>Дедкова Е.Г.</b> Методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль организаций.....	77
<b>Типунова Е.В.</b> История ипотеки в России.....	85
<b>Симонов Д.В., Князев Р.Н.</b> Согласованная налоговая политика.....	92
<b>Перельгина И.Н.</b> Методика планирования и оптимизации налоговой нагрузки на предприятии.....	96

### *Научное развитие экономики и управления предприятием*

<b>Бондарев В.Ф.</b> Теоретические основы естественной монополии.....	103
<b>Ляпин Д.И.</b> Построение и структура бизнес - процессов предприятия..	110
<b>Романчин В.И.</b> Экономические методы управления на государственном уровне.....	117

*Editorial council:*

**Golenkov V.A.**, *Doc. Sc. Tech., Prof., president.*

**Radchenko S.Y.**, *Doc. Sc. Tech., Prof., vice-president.*

**Borzenkov M.I.**, *Candidate Sc. Tech., Assistant Prof., secretary.*

**Astafichev P.A.**, *Doc. Sc. Law., Prof.*

**Ivanova T.N.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Kirichek A.V.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Kolchunov V.I.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Konstantinov I.S.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Novikov A.N.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

**Popova L.V.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Stepanov Y.S.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

*Editor-in-chief:*

**Popova L.V.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

*Editor-in-chief Assistants:*

**Varaksa N.G.**, *Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.*

**Korostelkina I.A.**, *Doc. Sc. Ec., Assistant Prof.*

**Maslov B.G.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

*Associate Editors:*

**Barkhatov A.P.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Vasil'eva M.V.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Get'man V.G.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Maslova I.A.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

**Pavlova L.P.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*

*Responsible for edition:*

**Dedkova E.G.** *Candidate Sc. Ec., Assistant Prof.*

*Address:*

302020 Orel,  
Naugorskoye highway, 40  
(4862) 41-98-60  
www.gu-unpk.ru  
E-mail: LVP\_134@mail.ru

Journal is registered in Federal Agency of supervision in telecommunications, information technology and mass communications. The certificate of registration ПИ № ФС77-47355 from 03.11.2011

Index on the catalogue of the «*Pressa Rossii*» 29503

© State University-ESPC, 2012

## CONTENTS

### *Science of social management and social development*

<b>Savina O.A., Savina A.L. Forecasting of migration situation on labor markets in monoprofile town.....</b>	3
<b>Vlasov F.B., Semjonova E.M. Theoretical analysis of specific human capital market.....</b>	10
<b>Perelygin K.G. Prospects of harmonizing national intellectual property systems.....</b>	17

### *Scientific tendencies of development of investments and innovations*

<b>Maslova I.A. Methodology of formation of innovation environment of enterprise.....</b>	22
---	----

### *Scientific area of use of registration-analytical systems*

<b>Alimov S.A. Interaction of elements of ecological accounting with registration and analytical system of the industrial enterprises.....</b>	27
<b>Barhatov A.P. History of the audit UK and Italy.....</b>	34
<b>Zemljakov Ju.D. Summary of accounting tax system.....</b>	38
<b>Mashegov P.N. Analysis liquidity as a method of financial analysis of enterprise.....</b>	41
<b>Samostroenko G.M. Technological rationing material costs as planned analytical tools management accounting.....</b>	46
<b>Nikitin S.A. Formation of registration and analytical system at the enterprises.....</b>	50
<b>Konstantinov I.S. Process of formation of domestic system of accounting and the reporting according to IFRS.....</b>	54
<b>Shul'deshova O.S. Analysis of the economic content of audit of efficiency on the basis of experience of foreign countries and domestic economic thought.....</b>	60
<b>Moskalenko M.S. Formation of value in accordance with International Financial Reporting Standards.....</b>	66

### *Scientific directions in the field of the finance, taxes and the credit*

<b>Dedkova E.G. Method of analysis of tax income tax offices.....</b>	77
<b>Tipunova E.V. Mortgage history in Russia.....</b>	85
<b>Simonov D.V., Knjazev R.N. Coordinated tax policy.....</b>	92
<b>Perelygina I.N. Methodology for planning and optimizing the tax burden on businesses.....</b>	96

### *Scientific development of economy and operation of business*

<b>Bondarev V.F. Theoretical basis of natural monopoly.....</b>	103
<b>Lyapin D.I. Construction and structure of business - business processes.....</b>	110
<b>Romanchin V.I. Economic methods of management at the state level.....</b>	117

# **НАУКА СОЦИАЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ** **И ОБЩЕСТВЕННОГО РАЗВИТИЯ**

УДК 330.1:338.2

О.А. САВИНА, А.Л. САВИНА

## **ПРОГНОЗИРОВАНИЕ МИГРАЦИОННОЙ СИТУАЦИИ НА РЫНКЕ ТРУДА В МОНОГОРОДЕ**

*В статье рассматривается структура системы управления миграционной ситуацией на рынке труда в моногороде. Определены основные принципы прогнозирования на основе бихейвиористического подхода к моделированию поведения субъектов рынка.*

*Ключевые слова:* рынок труда, миграционная ситуация, моногород.

Анализ демографической ситуации в моногородах России свидетельствует о значительном снижении уровня работоспособного населения за последние десятилетия. Наблюдается процесс перемещения жителей из малых городов в более крупные населённые пункты. Исходящие миграционные потоки складываются из молодежи, уезжающей в большой город с целью получения образования, и квалифицированной рабочей силы. Особое место занимают явления маятниковой миграции, когда житель моногорода находит в большом городе сезонную или посменную работу, а его семья остается в малом городе. Наблюдаемые миграционные процессы способствуют стагнации экономики моногородов и их упадку в демографическом отношении.

При низкой плотности населения в России малые города играют роль экономических, социальных, культурных и административных центров для окружающих поселений сельского типа, поэтому от стабильного развития моногородов зависит сохранение структуры расселения в целом, что является для страны геополитическим приоритетом. В связи с этим для решения проблем малых городов в 2010 году была сформирована межведомственная рабочая группа Министерства регионального развития Российской Федерации по вопросам снижения негативного воздействия финансового кризиса на социально-экономическое развитие моногородов в субъектах Российской Федерации и разработана Программа государственной инвестиционной поддержки монопрофильных населенных пунктов. Геополитическая важность проблемы демографического и экономического упадка малых городов и значительность объема финансирования, требуемого для ее решения (свои предложения в Программу уже представили 335 моногородов, а совокупный объем требуемых инвестиций превышает 1 триллион рублей), обуславливают необходимость оценки альтернатив управленческих решений, основанной на достоверных прогнозах влияния их реализации на миграционную ситуацию.

### **УПРАВЛЕНИЕ МИГРАЦИОННОЙ СИТУАЦИЕЙ НА РЫНКЕ ТРУДА В МОНОГОРОДЕ**

Управление миграционными процессами является составной частью регулирования демографической ситуации, и осуществляется через экономические и законодательные рычаги [1]. На рисунке 1 представлена схема системы управления миграционными процессами в моногороде. Объектом управления является миграционная ситуация в населенном пункте, которая рассматривается в собственно демографическом, а также экономическом (бизнес и инвестиции) и социальном аспектах. Мониторинг миграционной ситуации осуществляется Управлением Федеральной миграционной службы (УФМС) России, которое фиксирует показатели численности, половозрастной структуры, притока и оттока населения. Росстат осуществляет наблюдение за показателями, влияющими на миграционную ситуацию, к важнейшим из которых относятся уровень занятости и доходов и доступность получения образования в моногороде.

Сложности миграционной ситуации в моногородах, обуславливают внимание к этому вопросу различных государственных и муниципальных структур: Правительства РФ, министерства экономического развития, администрации региона и города, которые разрабатывают Программы поддержки малых городов. Мероприятия данных Программ, через механизмы инвестирования, создания новых рабочих мест, подготовки и переподготовки кадров, воздействуют на миграционную ситуацию и способствуют ее коррекции.

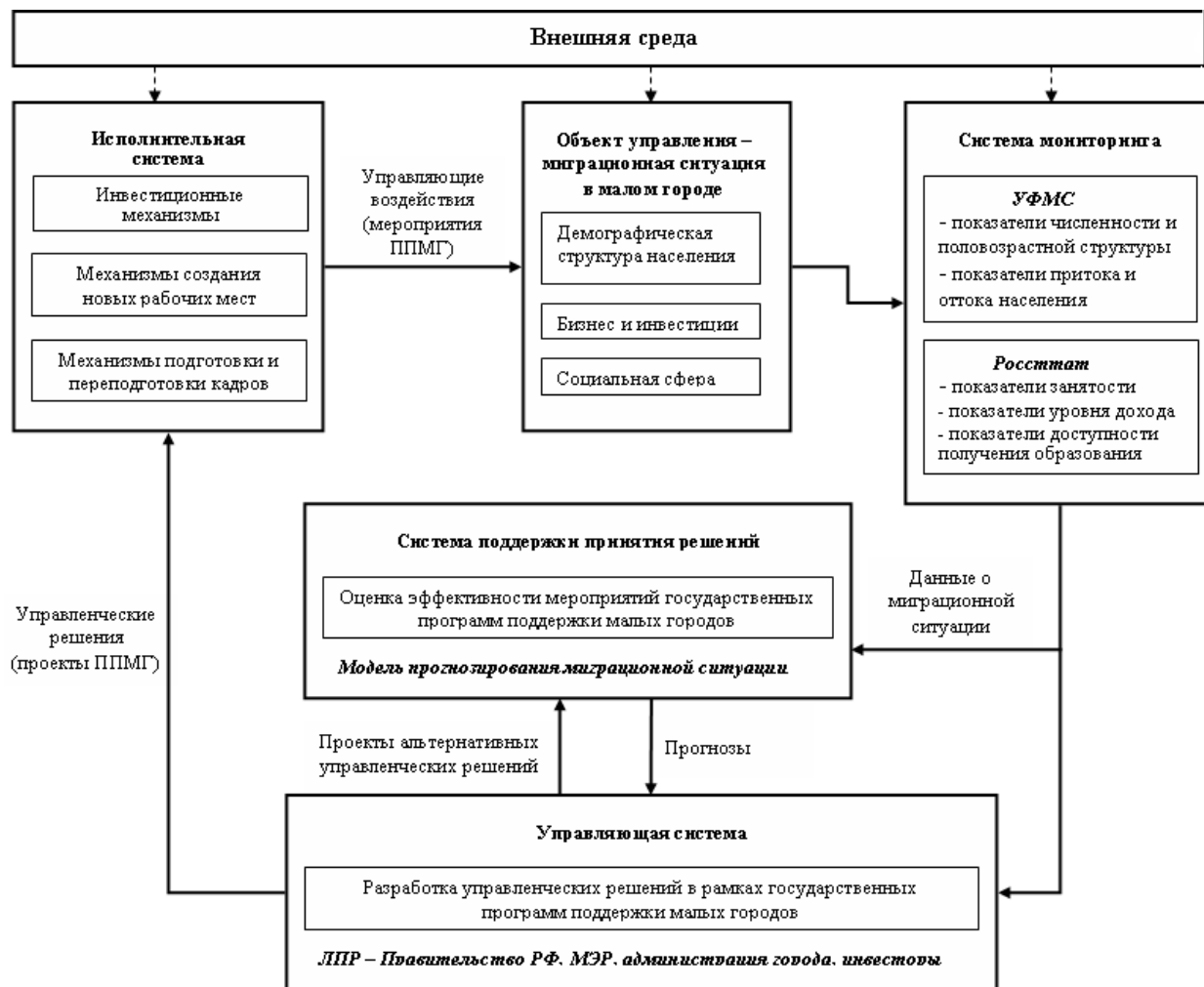


Рисунок 1 – Система управления миграционной ситуацией в моногороде

Для проведения сравнительной оценки различных Программ и прогнозирования эффекта, который окажет их реализация на миграционную ситуацию, предлагается внедрение системы поддержки решений по регулированию миграционных процессов, основанной на прогнозировании последствий предлагаемых мероприятий и оценке их эффективности. Системы поддержки решений (СПР) являются человеко-машинными объектами, которые позволяют лицам, принимающим решения (ЛПР), использовать данные, знания, объективные и субъективные модели для анализа и решения слабоструктурированных и неструктурированных проблем. Характерными чертами применения СПР в управлении социально-экономическими процессами являются [2]:

- переход от строго обоснованных математических методов оптимизации к построению имитационных моделей;
- стремление оценивать решения с различных точек зрения: экономической, экологической, социальной и политической;
- создание информационных компьютерных систем принятия решений,

объединяющих знания бихейвиористических наук с количественно оцениваемыми показателями социально-экономических процессов.

### **АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К МОДЕЛИРОВАНИЮ МИГРАЦИОННОЙ СИТУАЦИИ В МОНОГОРОДАХ**

Адекватность оценки управленческих решений по вопросам коррекции миграционной ситуации во многом определяется эффективностью модели прогнозирования, лежащей в ее основе. Все существующие парадигмы исследования миграционных процессов делятся на структурные, рассматривающие общество как целостность, и интерпретативные парадигмы, которые делают акцент на изучении, интерпретации человеческого поведения, мотивации деятельности личности.

Ведущее место в первой группе подходов занимает концепция «притяжения-выталкивания», разработанная Г. Джером и Е. Ли [3]. Суть данной концепции состоит в следующем: для того чтобы люди захотели изменить привычное для них место жительства, необходимы условия, заставляющие их переселиться в другие города, регионы, страны. Эти условия обычно делят на три основные группы: выталкивание, притяжение и пути миграции. Это стандартная западная модель анализа миграционного процесса применяется и в отечественных исследованиях преимущественно при изучении факторов, влияющих на миграцию населения из стран нового или ближнего зарубежья.

Среди подходов второй группы следует выделить позитивистский подход, связанный со стремлением вскрыть объективные закономерности миграций с целью оценки их социальных последствий и определения эффективности управленческих мер. Суть этого подхода состоит в том, что миграционное поведение каждого отдельного индивида или семьи рассматривается как результат индивидуального выбора, зависящий от целого ряда факторов – географических, экономических, экологических. В основе этого подхода лежит теория рационального выбора и отводится довольно значимая роль индивидам в принятии решения о миграции, но не рассматривается воздействие внешних по отношению к индивиду обстоятельств на его индивидуальный выбор. Важнейшим мотивом миграционного поведения позитивисты рассматривают заинтересованность индивида или семьи в улучшении своего положения, и, прежде всего, в повышении дохода.

На сегодняшний день наиболее широко применяются эконометрические (регрессионные и факторные) модели. К их развитию привело распространение и совершенствование вычислительной техники, которое позволило преодолеть извечную проблему демографических исследований, связанных с построением математических моделей, — трудоемкость расчетов, вызванную необходимостью обработки и обобщения значительного объема статистических данных. Их распространение позволило существенно расширить число рассматриваемых факторов миграции и оценить вклад каждого фактора в изменение направлений и объемов миграционных потоков [3].

Эконометрические модели применяются для анализа зависимости миграционных процессов от различных социально-экономических, демографических, природно-географических, этнополитических, экологических и других факторов. Наряду с несомненными преимуществами, эконометрическим моделям, используемым для прогнозирования миграционных процессов, присущ ряд недостатков. Во-первых, все они основаны на подходах структурной парадигмы (в большинстве случаев – на модели «притяжения-выталкивания»), и не учитывают особенности принятия решения отдельным индивидом. Во-вторых, такие модели жестко детерминированы заданием исходных условий, и при выходе хотя бы одного фактора за установленные пределы утрачивают точность. Кроме того, эконометрические модели строятся на макроуровне, то есть ориентированы на получение прогноза миграционных потоков по стране или между несколькими странами, и не соответствуют специфике поставленной задачи. В связи с этим актуальной задачей является разработка поведенческой модели миграционных процессов, учитывающей нестабильность внешней среды и иррациональность поведения человека.

За последние тридцать лет множество ученых из самых различных областей внесли

значительный вклад в понимание иррациональной природы принятия решений. Фундаментальными трудами в данной области принято считать исследования Д. Канемана и А. Тверски, специалистов в области когнитивной психологии, которые показали, что в реальности люди плохо справляются с решениями, где требуется логический анализ, зато достаточно успешны в быстром распознавании шаблонов поведения или ситуаций, а также в интерпретации информации на основе собственного субъективного опыта, руководствуясь интуитивными решениями, зачастую ошибочными. Многие исследователи отмечают привлекательность агентного подхода к моделированию сложных социально-экономических систем [4]. Применение агентного моделирования позволяет выявлять, как значительные социальные последствия рождаются из небольших и, на первый взгляд, даже незначительных факторов, определяющих поведение и взаимодействие многих агентов. Агентное моделирование базируется на идее моделирования процессов «снизу-вверх»: в основе модели лежит набор основных элементов, из взаимодействия которых рождается обобщенное поведение системы.

### **ПРИМЕНЕНИЕ АГЕНТНОГО ПОДХОДА К МОДЕЛИРОВАНИЮ МИГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ В МОНОГОРОДАХ**

Агентная модель прогнозирования миграционной ситуации в моногороде состоит из двух основных элементов: агентов, представляющих жителей моногорода, и среды, содержащий информацию о наиболее значимых социальных институтах: домохозяйствах, рабочих местах и образовательных учреждениях. Агенты характеризуются:

- параметрами, определяющими их принадлежность к определенной социальной группе;
- связями с внешней средой и другими агентами;
- набором оценок и правилами принятия решения, определяющими их поведение.

Моделирование поведения агентов в агентной модели прогнозирования миграционной ситуации в моногороде осуществлялось в рамках бихейвиористического подхода. В качестве базовой была выбрана модель ТОТЕ (Test–Operate–Test–Exist), которая отражает влияние внутреннего представления агента об окружающем мире на его деятельность. Важнейшими понятиями в модели ТОТЕ, разработанной Д. Миллером, Ю. Галентером и К. Прибрамом [5], являются План и Образ.

План – это всякий иерархически построенный процесс в организме, способный контролировать порядок, в котором должна совершаться какая-либо последовательность операций. Когда человек выполняет План, он делает это шаг за шагом, завершая одну его часть и переходя к следующей. Для организма План представляет собой то же самое, что программа для ЭВМ. Впервые иерархическая структура Плана была применена для моделирования человеческих процессов мышления на скоростных вычислительных устройствах Ньюэллом, Шоу и Саймоном.

Образ – это все накопленные и организованные знания агента о себе самом и о мире, в котором он существует. Образ включает все оценки и факты, приобретенные и организованные агентом при помощи тех понятий, образов и отношений, которые он смог выработать. Формулировки Планов у агента должны включать часть Образа, поскольку то, что человек в состоянии выполнить данные планы, должно являться частью его Образа о самом себе. Знания должны быть включены в План, так как в противном случае План не может служить основой для руководства поведением. Следовательно, Образы могут составлять часть Плана. Можно внести изменения в Образы только путем выполнения Планов по сбору, накоплению и переработке информации. Изменения в Планы вносятся только на основании информации из Образов.

Схема Test–Operate–Test–Exist представляет собой сжатое описание связи между Образом и выполняемыми действиями из Плана. Фаза Test (проба) включает определение знаний, необходимых для сравнения, а фаза Operate (действие) – действия, которые агент выполняет в соответствии с полученными знаниями. Планирование может рассматриваться как составление перечня проб, которые необходимо произвести. Когда имеется отчетливый

Образ желаемого результата, его можно использовать для создания условий, которые необходимо опробовать, и, будучи организованными в нужной последовательности, эти пробы составляют стратегию возможного Плана.

Целью моделирования является построение прогноза миграционной ситуации, то есть Объективного Образа Малого Города через некоторый промежуток времени. Изменение Образа происходит по мере реализации Планов двух уровней: уровня агента и уровня муниципального управления. Планы первого уровня реализуют демографические (рождение, взросление, вступление в брак, развод, смерть, миграция), экономические (поиск работы, увольнение) и образовательные (поступление в образовательное учреждение, обучение в нем и его окончание) процессы, происходящие с отдельным агентом. Планы второго уровня отражают возможности воздействия на миграционную ситуацию со стороны государства. К подобными Планам относятся программы поддержки моногородов, в рамках которых создаются новые рабочие места, осуществляется подготовка и переподготовка кадров.

### СТРУКТУРА АГЕНТНОЙ МОДЕЛИ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ МИГРАЦИОННОЙ СИТУАЦИИ В МОНОГОРОДЕ

На рисунке 2 представлена структура агентной модели прогнозирования миграционной ситуации в моногороде (АМПМС), основанная на бихейвиористическом подходе. Основными компонентами модели являются агенты и среда. Для корректного отображения поведения агента необходимо:

- присвоить ему набор биологических и социальных характеристик;
- разработать систему его представлений о среде и о себе самом;
- выработать правила построения им оценок уровня жизни и принятия решения о миграции;
- составить Планы первого уровня, то есть алгоритмы совершения событий, изменяющих характеристики конкретного агента.

При моделировании среды агентной модели требуется:

- присвоить среде набор социальных и экономических характеристик;
- построить математическую модель прогнозирования динамики среды, то есть изменения ее характеристик при сохранении текущих тенденций и при реализации управляющих воздействий;
- составить Планы второго уровня, то есть алгоритмы совершения событий, изменяющих характеристики среды.

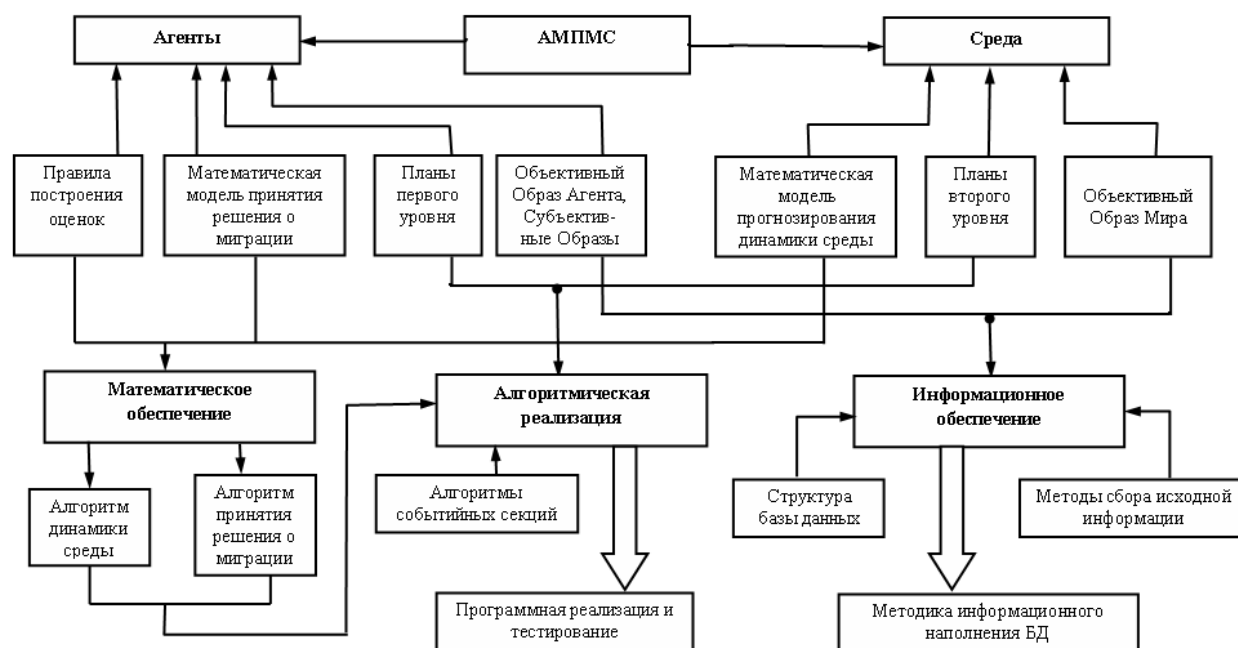


Рисунок 2 – Структура агентной модели прогнозирования миграционной ситуации в моногороде

Решение задач построения оценок уровня жизни, модели принятия решения о миграции и модели прогнозирования динамики среды составляет математическое обеспечение АМПС; система Образов – ее информационное обеспечение; разработка Планов и формализация математических моделей – алгоритмическую реализацию АМПС. Этап концептуального проектирования АМПС завершается разработкой алгоритмов событийных секций и структуры базы данных. Задачами этапа физической реализации системы поддержки решений являются программная реализация и тестирование АМПС, а также разработка методики сбора исходных данных моделирования и внесения их в базу данных [6].

### ВЫВОДЫ

В статье рассмотрена система прогнозирования миграционной ситуации на рынке труда в моногороде, механизм мониторинга и государственного регулирования. При проведении анализа существующих теоретических подходов и математических моделей прогнозирования миграционных процессов выявлены их недостатки, что определило выбор агентно-ориентированной модели прогнозирования миграционной ситуации в качестве базы для оценки эффекта управленческих решений. Структура имитационной агентной модели прогнозирования миграционной ситуации в моногороде, разработанная в рамках бихейвиористического подхода к моделированию поведения, включает набор агентов, представляющих население моногорода, и среду, на которую осуществляются управляющие воздействия. Разработка агентной модели включает задачи построения ее математического и информационного обеспечения, алгоритмической и программной реализации и тестирования.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Глушков, В.М. Введение в кибернетику [Текст] / В.М. Глушков. – К.: АН УССР, 1964. - 325 с.
2. Архипов, О.П. Пути создания автоматизированной системы управления инновационным «умным городом» [Текст] / О.П. Архипов, О.А. Иващук, И.С. Константинов, О.А. Савина // Информационные системы и технологии. - № 6 (68). - Орел: Госуниверситет – УНПК, 2011. - С. 85 – 92.
3. Савина, О.А. Имитационное моделирование экономических систем и процессов [Текст] / О.А. Савина, – Орел: ОрелГТУ, 2004.
4. Алешковский, И.А. Детерминанты внутренней миграции населения в России. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук [Текст] / И.А. Алешковский. – М.: МГУ, 2007.
5. M. Wooldridge and N.R. Jennings. Agent Theories, Architectures, and Languages: A Survey. In: Intelligent Agents. ECAI-94 Workshop on Agent Theories, Architecture and Languages. Amsterdam, The Netherlands, August 8-9, 1994, (Eds. M.J. Wooldridge and N.R. Jennings). Proceedings. Springer Verlag: 3-39, 1994
6. Миллер, Д. Планы и структура поведения [Текст] / Д. Миллер, Ю. Галантер, К. Прибрам // История зарубежной психологии (30-60е гг. XX в.) Тексты. – М.: Издательство Московского университета. - С. 97–116.

#### **Савина Ольга Александровна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Информационные системы»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: + 7(4862) 76-19-10

E-mail: o.a.savina@gmail.com

#### **Савина Александра Леонидовна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Старший преподаватель кафедры «Информационные системы»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: + 7(4862)76-37-37

E-mail: aleks.savina@gmail.com



O.A. SAVINA, A.L. SAVINA

## **FORECASTING OF MIGRATION SITUATION ON LABOR MARKETS IN MONOPROFILE TOWN**

*The article deals with structure of management of the migration situation in the labor market in monoprofile town. There are described the main principles forecasting behaviour based approach to agent modeling the behavior of market participants.*

**Key words:** labor market, migration situation, monoprofile town.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Glushkov, V.M. Vvedenie v kibernetiku [Tekst] / V.M. Glushkov. – K.: AN USSR, 1964. - 325 s.
2. Arhipov, O.P. Puti sozdaniya avtomatizirovannoj sistemy upravlenija innovacionnym «umnym gorodom» [Tekst] / O.P. Arhipov, O.A. Ivashhuk, I.S. Konstantinov, O.A. Savina // Informacionnye sistemy i tehnologii. - № 6 (68). - Orel.: Gosuniversitet – UNPK, 2011. - S. 85 – 92.
3. Savina, O.A. Imitacionnoe modelirovanie jekonomicheskikh sistem i processov [Tekst] / O.A. Savina, – Orel: OrelGTU, 2004.
4. Aleshkovskij, I.A. Determinanty vnutrennej migracii naselenija v Rossii. Avtoreferat dissertacii na soiskanie uchenoj stepeni kandidata jekonomicheskikh nauk [Tekst] / I.A. Aleshkovskij. – M.: MGU, 2007.
5. M. Wooldridge and N.R. Jennings. Agent Theories, Architectures, and Languages: A Survey. In: Intelligent Agents. ECAI-94 Workshop on Agent Theories, Architecture and Languages. Amsterdam, The Netherlands, August 8-9, 1994, (Eds. M.J.Wooldridge and N.R.Jennings). Proceedings. Springer Verlag: 3-39, 1994
6. Miller, D. Plany i struktura povedenija [Tekst] / D. Miller, Ju. Galanter, K. Pribram // Istorija zarubezhnoj psihologii (30-60e gg. HH v.) Teksty. – M.: Izdatel'stvo Moskovskogo universiteta. - S. 97–116.

#### **Savina Ol'ga Aleksandrovna**

State University-ESPC

Doctor of Economic Science, Professor of Department «Information Systems»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: + 7 (4862) 76-19-10

E-mail: o.a.savina @ gmail.com

#### **Savina Aleksandra Leonidovna**

State University-ESPC

Senior teacher of Department «Information Systems»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: + 7 (4862) 76-37-37

E-mail: aleks.savina @ gmail.com

Ф.Б. ВЛАСОВ, Е.М. СЕМЁНОВА

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СПЕЦИФИКИ РЫНКА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА

*В статье с теоретической точки зрения рассмотрен рынок человеческого капитала, его основные элементы и механизм функционирования. Приведены особенности формирования доходов на человеческий капитал и подход к определению эффективности инвестиций в него на макро- и микроуровнях. Предложены мероприятия по повышению эффективности использования человеческого капитала на исследуемом рынке.*

**Ключевые слова:** рынок человеческого капитала, доход на человеческий капитал, эффективность инвестиций в человеческий капитал.

В рыночной экономике человек выступает как собственник определенных видов ресурсов. При этом главными из всех видов ресурсов выступают именно знания, умения, навыки и способности человека, обеспечивающие жизнедеятельность как в нормальных, так и в экстремальных условиях. Целостная совокупность указанных ресурсов составляет человеческий потенциал, который сам по себе дохода не приносит. Он может это делать лишь в определённой системе социально-экономических отношений при наличии потребностей их носителей и необходимых ресурсов, при соответствующих условиях. Отсюда исходит важность формирования и обеспечения высококачественного функционирования рынка человеческого капитала, посредством которого этот потенциал реализуется, трансформируясь в человеческий капитал при вовлечении его в экономические связи и отношения.

Данный рынок является самым сложным из всех видов ресурсных рынков, что связано, прежде всего, со сложностью организации самого объекта рыночных сделок – возможностей, способностей, навыков, знаний, умений, квалификации индивидов.

На рынке человеческого капитала присутствуют прямые (производство и воспроизводство человеческого капитала - рынок - использование) и обратные хозяйственные связи, выражающиеся в «предпринимательском заказе» на рынке человеческого капитала специалистов определенного уровня и квалификации. Наличие не только прямых, но и обратных экономических связей является необходимым условием устойчивости и эффективности функционирования инновационной рыночной системы. Следовательно, рынок человеческого капитала можно рассматривать как сложнейшую систему взаимоотношений собственников и потребителей данного вида капитала, их хозяйственных связей, включая прямые непосредственные многозвенные контакты с участием посредников в виде консультационных фирм, кадровых агентств и т.д., нацеленную на расширенное воспроизводство человеческого капитала индивидов.

Указанный рынок имеет специфические способы организации и функционирования экономических связей хозяйствующих субъектов, основанные на определенных рыночных принципах и обеспечении взаимодействия собственников человеческого капитала и работодателей, а также прямого и обратного воздействия на производство и использование данного вида капитала с участием государства, предприятий и домохозяйств (рис. 1) [3].

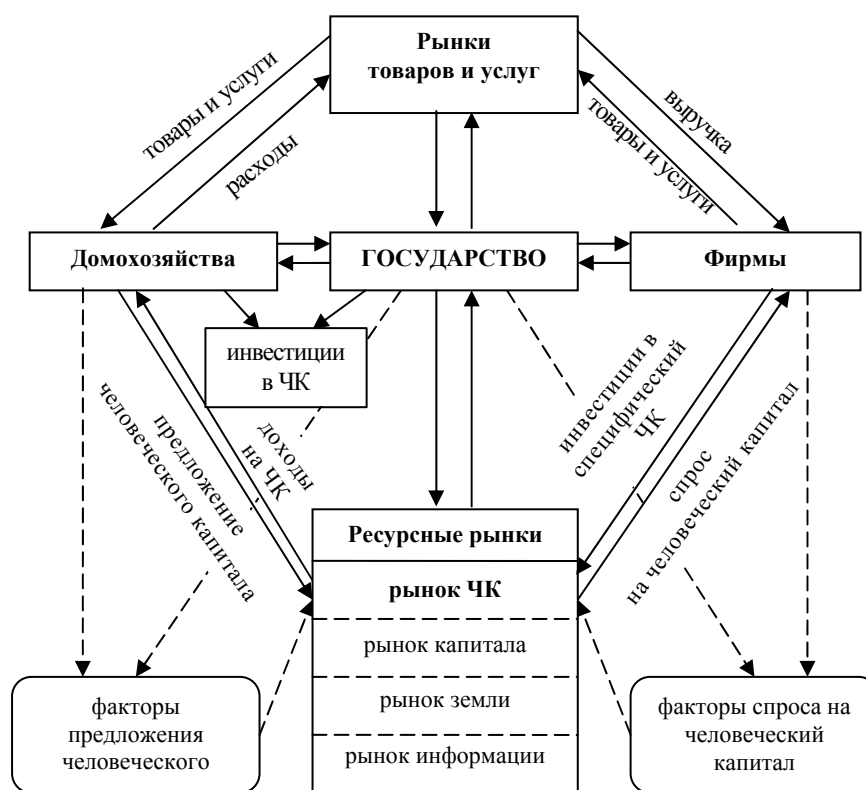


Рисунок 1 – Экономический кругооборот благ и ресурсов с учетом роли рынка человеческого капитала<sup>1</sup>

Исходным и конечным пунктом оборота благ и ресурсов в национальной экономике являются домашние хозяйства, т.к. именно их члены являются собственниками человеческого капитала и вправе распоряжаться им на свое усмотрение. Данный вид капитала, как видно из схемы, представленной на рисунке 1, поставляется домохозяйствами на возмездной основе предприятиям и организациям посредством рынка человеческого капитала. При этом государство осуществляет регулирующую функцию, обеспечивая соблюдение правомерности рыночных процессов, стимулируя развитие перспективных производств посредством субвенций и субсидий и воспроизводство человеческого капитала посредством трансфертных выплат домохозяйствам, финансируя образование и здравоохранение, т.е. инвестиции в формирование общего человеческого капитала.

Важно отметить, что реализуемый на рынке человеческий капитал имеет самовозрастающую стоимость: его величина возрастает в результате повышения качества рабочей силы за счет накопления знаний и умений, повышения квалификации, укрепления здоровья, развития организационных и творческих способностей, морали и нравственности, т.е. происходит расширенное воспроизводство человеческого капитала.

Рынок человеческого капитала включает три взаимосвязанных элемента: спрос на человеческий капитал, его предложение и институциональную инфраструктуру, обеспечивающую эффективное продвижение человеческого капитала на рынке (рис. 2).

На рынке человеческого капитала большую роль играет механизм спроса и предложения. Главной особенностью спроса на данный вида капитала является его производный характер, т.е. работодателю нужны знания и опыт не сами по себе, а для того, чтобы рационально производить конкретные товары и оказывать конкретные услуги.

<sup>1</sup> Пунктирными стрелками обозначено влияние домохозяйств, фирм и государства на спрос и предложение человеческого капитала

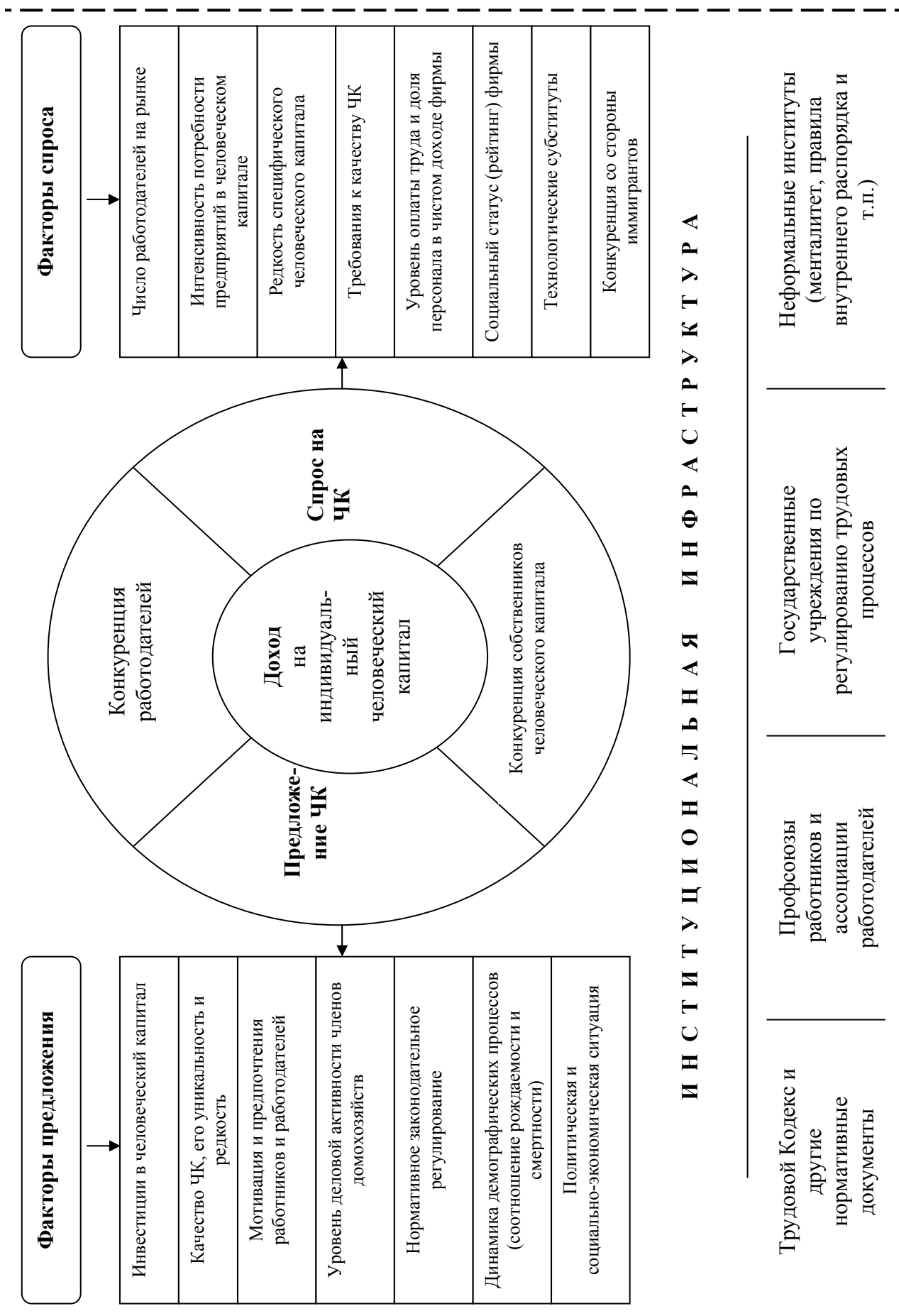


Рисунок 2 – Структура рынка человеческого капитала

Поэтому спрос на человеческий капитал определяется ситуацией на товарных рынках конечной продукции, реагируя на рост или падение спроса на товары и услуги и изменение производственных технологий на соответствующих рынках.

Процесс формирования предложения человеческого капитала в экономике зависит непосредственно от волеизъявления каждого работника, его возможностей, способностей, навыков работы, жизненных планов и т.д.

Наличие взаимосвязи спроса и предложения человеческого капитала выражается посредством конкурентных отношений, во-первых, между работодателями, а во-вторых, между работниками – собственниками данного вида капитала.

Важная роль в вопросах регулирования рыночных механизмов на рынке человеческого капитала отводится институциональной инфраструктуре, основное назначение которой, по словам Д.С. Львова, «...заключается в организации взаимоотношений между людьми» [2].

В результате взаимодействия элементов исследуемого рынка формируется доход на индивидуальный человеческий капитал, который включает в себя необходимый объем материальных и нематериальных благ (товаров и услуг), который требуется работнику для удовлетворения потребностей по воспроизводству личного человеческого капитала и поддержанию на должном уровне человеческого капитала членов своей семьи.

Достижение равновесия спроса и предложения на рынке человеческого капитала опосредуется наличием институциональной инфраструктуры, от которой напрямую зависит установление равновесной цены на данный вид капитала. Среди основных инструментов, используемых на рынке человеческого капитала, можно отметить наличие равновыгодного обмена между собственниками данного вида капитала и работодателями, прозрачной системы найма персонала, равного доступа людей к социокультурным объектам и т.п.

Механизм спроса и предложения основан на конкуренции между работниками за право наиболее выгодного применения своих способностей, и работодателями - за право привлечь и использовать наиболее квалифицированных работников. Отсюда вытекает вопрос: что же является товаром на данном рынке? И здесь можно дать несколько вариантов ответа:

1) товаром является человеческий капитал, обладателем которого является непосредственно каждый работник. Он же и решает, как наиболее выгодно применить свои способности, навыки, знания;

2) товаром является рабочее место, являющееся собственностью работодателя. Здесь необходимо отметить, что снижение числа рабочих мест в экономике обостряет конкуренцию предложения и влияет на рост требований к качеству человеческого капитала персонала.

Важным элементом функционирования рынка человеческого капитала является механизм оплаты труда. На рынке человеческого капитала его доля в доходах определяется в зависимости от вклада в конечные доходы фирмы. При этом необходимо учесть, что низшая граница оплаты труда определяется расходами на простое воспроизводство человеческого капитала, в частности, капитала здоровья, трудового капитала, интеллектуального и культурно-нравственного капитала, т.к. расходы на питание, одежду, жилье, обучение, отдых работник возмещает из заработной платы.

Набор благ и услуг, необходимых для нормального воспроизводства работоспособности, получил название «потребительской корзины». Профсоюзы работников и союзы работодателей согласуют состав и цену приобретения потребительской корзины на очередной период. Кроме того, органами государственной власти устанавливается величина прожиточного минимума на определенный период. Так, в I квартале 2012 года по данным Росстата, величина прожиточного минимума на душу населения в России составила 6307 руб. [1].

Дополнительный заработок в виде премий или части прибыли зависит от величины вклада человеческого капитала в доходы предприятия. Интеллектуальная собственность,

предпринимательские секреты и риск, репутация работника и его положение (статус) в организации учитываются в системах материального поощрения персонала.

Наиболее редкими и значимыми на практике оказываются предпринимательские и организаторские способности. Следовательно, их воспроизводство является не только важным, но и сложным процессом, требующим материальных и нематериальных затрат. Оплата труда высшего управленческого персонала и предпринимателей не ограничивается верхним пределом и зависит от доходов бизнеса. Так, на прибыльных предприятиях руководители и авторы инновационных проектов получают как заработную плату, так и часть дохода в виде бонусов или тантьем (доли в прибыли). Их доля в прибыли может в несколько раз превышать заработную плату.

Сложность работы и высокая ответственность менеджеров предполагает эффективное воспроизводство и использование организационно-предпринимательского капитала. На передовых предприятиях активно используются разнообразные алгоритмы управленческой деятельности, основной целью которых является формирование массива и систематизация управленческих действий в рыночных условиях. Данные модели позволяют наиболее точно сформулировать должностные инструкции, учитывающие особенности ведения бизнеса, позволяют оценить сложность предпринимательской деятельности и вознаграждение за вклад в успехи фирмы, а также определить наиболее эффективные направления воспроизводства человеческого капитала управленческого персонала.

В силу того, что каждый работник обладает уникальными способностями и знаниями, которые требуют постоянного поддержания и совершенствования, появляется необходимость говорить о том, что рынок человеческого капитала является более емким по содержанию и формам проявления, по сравнению, например, с рынком труда. Кроме того, способности человека формируются путем сочетания врожденных свойств человека с образованием, миграцией, охраной его здоровья и образом жизни, уровнем развития его творческих способностей и моральных качеств. Данный факт не вполне учитывается на рынке труда, в то время как рынок человеческого капитала в полной мере может принять его в качестве объекта своего исследования.

В целом рынок человеческого капитала выражает систему отношений между собственниками предприятий, персоналом и государством. В рыночной экономике данный рынок опосредует продвижение работниками-собственниками своих знаний, умений, навыков и способностей относительно выбора отрасли бизнеса, в которой возможно максимально рациональное применение отдельных видов человеческого капитала, а также определяет наиболее эффективные направления воспроизводства человеческого капитала.

Необходимо отметить, что эффективность воспроизводства человеческого капитала на всех уровнях организации экономики зависит от объема инвестиций в развитие данного вида капитала. На микроэкономическом уровне хозяйствования, эффект от инвестирования можно определить как разницу между суммарным значением таких факторов, как потенциальный доход от вложений в человеческий капитал и сумма вложенных средств с учетом всей совокупности материальных и нематериальных выгод и преимуществ, которые обеспечиваются за счет инвестиций в человеческий капитал по формуле 1:

$$\mathcal{E}_{чк} = \sum_{t=1}^n \frac{RI}{(1+i)^t} - \sum_{t=1}^n \frac{I_{ic}}{(1+i)^t}, \quad (1)$$

где  $\mathcal{E}_{чк}$  – эффективность вложений в человеческий капитал;

$RI$  – потенциальный доход от вложений в человеческий капитал;

$I_{ic}$  – сумма средств, вложенных в человеческий капитал;

$i$  – норма процента (коэффициент дисконтирования);

$t$  – период инвестирования в человеческий капитал.

На макроэкономическом уровне направления инвестиций в человеческий капитал диктуются требованиями, предъявляемыми научно-техническим прогрессом к качественным

характеристикам человеческих ресурсов. Рост национального человеческого капитала ведет в конечном итоге к росту валового национального продукта страны. В связи с этим можно предложить следующую зависимость (формула 2):

$$\varepsilon_{чк} = \frac{\Delta B_{чк}}{\Delta ВВП}, \quad (2)$$

где  $\Delta B_{чк}$  – изменение объема вложений в человеческий капитал за счет расширения финансирования сфер здравоохранения, образования, науки, культуры и т.п.;

$\Delta ВВП$  – изменение объема ВВП в течение определенного временного периода (как правило, за год).

Совокупность инвестиций во все виды человеческого капитала (биофизический, трудовой, интеллектуальный, культурно-нравственный, организационно-предпринимательский) непосредственно будет отражаться на эффективности воспроизводства данного вида капитала.

При детальном анализе рынка человеческого капитала в России становится очевидным, что человеческий фактор приобретает решающее значение, а основополагающими активами компаний являются именно человеческие активы. Для того чтобы состояние человеческого потенциала не вступило в конфликт с необходимостью обеспечения высокой динамики ВВП, необходим переход к инновационной модели развития экономики. Она ориентирована на постоянное наращивание инвестиций в разработку и внедрение новой техники, прогрессивных технологий, научные исследования, а также на принципиальное обновление всей системы трудовых отношений, превращение их действительно в партнерские [4].

В связи с этим, для повышения эффективности воспроизводства человеческого капитала необходимо проведение следующих важных мероприятий:

1. Активное применение гибких форм управления предприятием, ориентирующихся на расширение сферы применения человеческого капитала работников, увеличение степени их участия в управлении и контроле за производственно-хозяйственной и финансовой деятельностью и частных фирм, и государственных предприятий;

2. Поощрение различных форм накопления, активного использования и передачи специфического человеческого капитала (опыта, знаний, навыков, способностей и т.п.);

3. Стимулирование коллективного решения важных производственных и социальных задач посредством объединения работников в группы для увеличения производительности труда, совершенствования производства, повышения его эффективности и т.п.;

4. Обязательный учет разнообразных способностей, возможностей и навыков работников при принятии решений об изменении в характере использования рабочего времени (например, при изменении графика работы, области деятельности и т.п.).

Следовательно, проблемы обеспечения качественного развития России, так или иначе, упираются в проблему обеспечения эффективного воспроизводства человеческого капитала.

Таким образом, в современных условиях инновационной экономики России именно рынок человеческого капитала призван осуществлять расширенное воспроизводство и продвижение человеческого капитала как главного производственного ресурса от производителей (домохозяйств) к потребителям (работодателям – предприятиям и организациям). Более детальное исследование данного рынка посредством его сегментирования позволяет найти рациональные пути применения человеческого капитала работников и получения большего дохода от трудовой деятельности. В то же время расширяющееся воспроизводство человеческого капитала обеспечивает все большее развитие рынка человеческого капитала, эффективное функционирование которого, в свою очередь, способствует и стимулирует расширенное воспроизводство человеческого капитала.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Постановление Правительства от 19 июня 2012 г. №613 «Об установлении величины прожиточного

минимума на душу населения и по основным социально-демографическим группам населения в целом по РФ за I квартал 2012 г.» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://afga.ru/?p=48>

2. Институциональная экономика: учебное пособие [Текст] / Под рук. акад. Д.С. Львова. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 318 с.

3. Смирнов, В.Т. Рынок человеческого капитала: монография [Текст] / В.Т. Смирнов, Е.М. Семенова, Т.Л. Лукьянчикова. – М.: Машиностроение – 1, 2008. – 271 с.

4. Чижова, Л. Развитие трудового потенциала: обоснование стратегии [Текст] / Л. Чижова // Человек и труд. – 2006. – №1. – С.48-53.

**Власов Федор Борисович**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет – УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-58-04

E-mail: [econte@ostu.ru](mailto:econte@ostu.ru)

**Семёнова Елена Михайловна**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет – УНПК»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-58-04

E-mail: [EM\\_Semenova@mail.ru](mailto:EM_Semenova@mail.ru)

---

F.B. VLASOV, E.M. SEMJONOVA

**THEORETICAL ANALYSIS OF SPECIFIC HUMAN CAPITAL MARKET**

*In article from the theoretical point of view the market of the human capital, its basic elements and the functioning mechanism is considered. On the human capital and the approach features of formation of incomes are resulted in definition of efficiency of investments into it on macro- and microlevels. Actions for increase of efficiency of use of the human capital in the investigated market are offered.*

**Keywords:** *the market of the human capital, the income on the human capital, efficiency of investments into the human capital.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Postanovlenie Pravitel'stva ot 19 ijunja 2012 g. №613 «Ob ustanovlenii velichiny prozhitochnogo minimuma na dushu naselenija i po osnovnym social'no-demograficheskim gruppam naselenija v celom po RF za I kvartal 2012 g.» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://afga.ru/?p=48>

2. Institucional'naja jekonomika: uchebnoe posobie [Tekst] / Pod ruk. akad. D.S. L'vova. – М.: INFRA-M, 2001. – 318 s.

3. Smirnov, V.T. Rynok chelovecheskogo kapitala: monografija [Tekst] / V.T. Smirnov, E.M. Semenova, T.L. Luk'janchikova. – М.: Mashinostroenie – 1, 2008. – 271 s.

4. Chizhova, L. Razvitie trudovogo potenciala: obosnovanie strategii [Tekst] / L. Chizhova // Chelovek i trud. – 2006. – №1. – S.48-53.

**Vlasov Fedor Borisovich**

State University-ESPC

Doctor of Economic Science, Professor of Department «Economic theory and personnel management»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-58-04

E-mail: [econte@ostu.ru](mailto:econte@ostu.ru)

**Semjonova Elena Mihajlovna**

State University-ESPC

Candidate of Economic Science, Assistant Professor of Department «Economics and Human Resources»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-58-04

E-mail: [EM\\_Semenova@mail.ru](mailto:EM_Semenova@mail.ru)



К.Г. ПЕРЕЛЫГИН

## ПЕРСПЕКТИВЫ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

*В настоящей статье рассмотрены перспективы взаимодействия национальных и международных правовых институтов в сфере интеллектуальной собственности. Показана роль международных организаций в процессе согласования правовых институтов интеллектуальной собственности на мировом уровне.*

**Ключевые слова:** интеллектуальная собственность, всемирная организация интеллектуальной собственности, международная защита прав интеллектуальной собственности.

В мировой экономике, характеризующейся все большей степенью интеграции, развитие международного сотрудничества по вопросам интеллектуальной собственности в значительной степени определяется эффективностью взаимодействия соответствующих национальных и международных правовых институтов. Существенные различия в национальных патентных законах и нормативных документах препятствуют международному трансферу технологий и тормозят развитие мировой торговли.

Такие несоответствия во многом проистекают из разной направленности национальных патентных систем. В мировой практике существуют две системы правовой охраны интеллектуальной собственности - по факту регистрации и по факту преждепользования. В странах романо-германской правовой системы (Франция, Россия, Италия) изобретение принадлежит тому, кто первым подал заявку на получение охранного документа. В странах с англо-саксонской системой права (США, Канада, Англия) действует «принцип первого изобретателя», т.е. по факту преждепользования.

В отличие от стран, использующих принцип первой заявки, - отмечает научный сотрудник ИМЭМО РАН Ю.А. Варфоломеева [1], - страны англо-саксонской правовой семьи делают акцент не на предупреждение конфликтов, а на их разрешение по мере возникновения, в результате основная часть издержек по охране прав собственников ложится на судебную систему, а для предпринимателей значительно снижаются регистрационные издержки. Применение системы преждепользования благоприятствует небольшим компаниям, которые могут позволить себе подавать заявки на ранних стадиях разработки.

Существенные отличия имеет японская система защиты прав интеллектуальной собственности, которая в отличие от западной системы, целью которой является обеспечение прав владельца собственности, делает акцент на «общественной полезности». В Японии особое внимание уделяется практическому применению инноваций. Соответственно, предпочтение отдается защите практически применяемого патента, что способствует ускорению научно-технического прогресса. Действующие здесь правовые нормы позволяют обходить патент, блокирующий использование инноваций. Кроме того, в стране создан особо благоприятный психологический настрой. Японское общественное мнение благосклонно к компаниям, совершенствующим зарубежные технические достижения и внедряющим их на территории своей страны [1].

Таким образом, в разных странах национальные правовые институты интеллектуальной собственности имеют существенные отличия, несмотря на то, что уже достигнута определенная степень гармонизации в рамках регионального и многостороннего (глобального) подходов.

В основе регионального подхода лежит создание региональных объединений по вопросам интеллектуальной собственности. Примерами таких образований могут служить на территории ЕС - Европейское патентное ведомство, в странах Африки - Африканская организация интеллектуальной собственности, в рамках СНГ - Евразийское патентное

ведомство. В пределах таких объединений перспективы унификации правовых норм в сфере интеллектуальной собственности связаны с установлением единых правовых стандартов и обеспечением контроля за их соблюдением.

Вместе с тем, опыт Европейского Союза свидетельствует о сложности задачи гармонизации национальных систем интеллектуальной собственности. Так, странам, присоединившимся к ЕС, потребовалось 17 лет, чтобы согласовать свои законодательства только по патентам. Основная же цель интеграции – введение общеевропейского патента, хотя и прописана в тексте Патентной конвенции ЕС еще в 1975 году, осуществлена на практике лишь недавно [2].

Глобальный подход к согласованию уровней правовой защиты интеллектуальной собственности основан на международных соглашениях, принятых под эгидой специализированных учреждений Организации объединенных наций. Практика распространения международных соглашений в рамках глобального подхода к выравниванию уровней правовой защиты интеллектуальной собственности повлекла за собой необходимость существенных изменений в национальном законодательстве большинства стран. Важнейшими из них являются применение общемировых стандартов правовой защиты авторских прав, в том числе для компьютерных программ и баз данных, установление строгой защиты широко известных торговых знаков, распространение патентования на фармацевтическую продукцию, изобретений в области биотехнологий, защиту смежных прав для авторов фонограмм и исполнителей, значительные изменения в нормах рентных платежей, распространение защиты на товары с образцами интегральных микросхем.

Повышению эффективности процесса согласования правовых институтов интеллектуальной собственности на мировом уровне призваны способствовать международные организации. Вопросами интеллектуальной собственности, связанными с правовой охраной различных ее объектов и торговыми аспектами прав интеллектуальной собственности, занимаются Всемирная организация интеллектуальной собственности (ВОИС) и Всемирная торговая организация (ВТО).

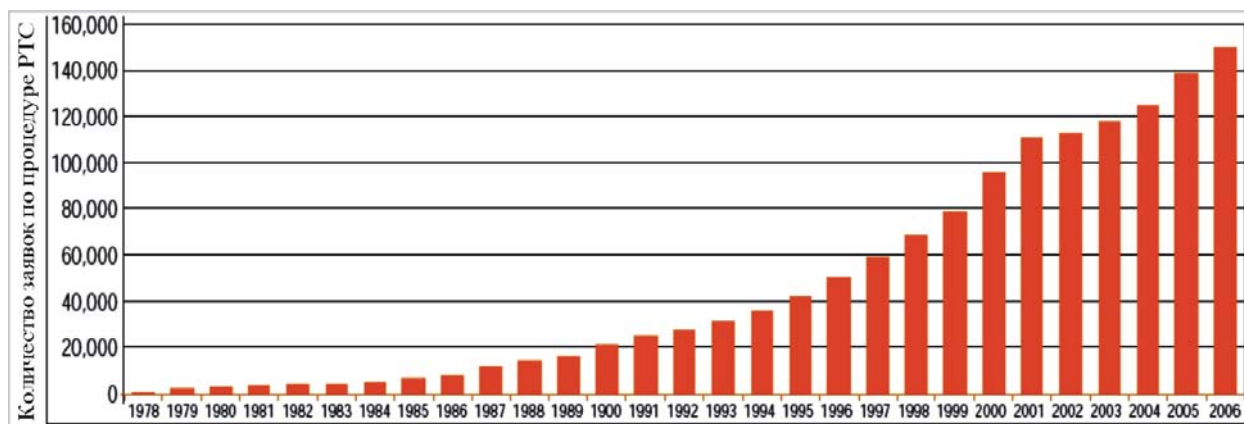
ВОИС является наиболее крупной международной организацией, в число функций которой входит обширный спектр вопросов, связанных с охраной и использованием результатов интеллектуальной деятельности. Решение о создании ВОИС было принято в 1967 году на международной конференции в Стокгольме. В настоящее время ВОИС является независимым межправительственным органом в статусе специализированного учреждения Организации Объединенных Наций и объединяет 184 государства. Целью создания ВОИС явилось придание интеллектуальной собственности наднационального характера путем признания единых норм в области интеллектуальной собственности и согласования с ними основных норм национальных законодательств.

Взаимодействие Всемирной организации интеллектуальной собственности с национальными институтами осуществляется не только по вопросам гармонизации правовых норм, но и по другим направлениям деятельности ВОИС, к числу которых относятся:

- обеспечение международной регистрации объектов интеллектуальной деятельности;
- материальная (программная) деятельность, включающая «сотрудничество в целях развития», а также распространение информации по проблемам интеллектуальной собственности.

Регистрационная деятельность ВОИС связана с оказанием прямых услуг лицам, подающим заявки на промышленную собственность, обработкой заявок на международные патенты и их регистрацией. В рамках этого направления особое значение приобретает сотрудничество Всемирной организации интеллектуальной собственности с национальными патентными ведомствами с целью устранения формальных различий в правовых системах отдельных стран. В качестве одного из примеров гармонизации национальных и международных систем регистрации объектов интеллектуальной собственности можно рассматривать Договор о патентной кооперации (РСТ), который существенно упрощает

процедуру международной регистрации изобретений. Эффективность данной системы подтверждается статистическими данными о росте количества заявок, подаваемых в ВОИС по процедуре РСТ (рис. 1).



Источник: WIPO Statistics Database

Рисунок 1 – Динамика международной регистрации заявок по процедуре РСТ

Основной целью сотрудничества национальных правовых институтов и организаций с ВОИС является их интеграция в мировой процесс гармонизации систем интеллектуальной собственности под эгидой ВОИС. Однако, признавая важную роль ВОИС в деле обеспечения согласования национальных институтов международным нормам защиты интеллектуальной собственности, многие страны не вполне удовлетворены ее деятельностью. Основной причиной этого является угроза коммерческим интересам государств, являющихся экспортерами результатов интеллектуальной деятельности. Таких государств меньшинство, в то время как правила международных соглашений диктуются большинством государств-членов ВОИС, являющихся, в основном, импортерами интеллектуальной продукции. Указанные обстоятельства послужили причиной смещения сферы коммерциализации интеллектуальной собственности под эгиду новой международной структуры - Всемирной торговой организации (ВТО).

Присоединение сферы интеллектуальной собственности к системе ВТО осуществлено путем утверждения Соглашения о торговых аспектах прав на интеллектуальную собственность (ТРИПС), в рамках которого интеллектуальная собственность рассматривается как объект международной торговли, а ее защита предстает, по сути дела, как одна из форм внешнеторгового регулирования.

Соглашение ТРИПС охватывает практически все виды объектов интеллектуальной собственности, регламентирует взаимоотношения между ее владельцем и государством, устанавливает степень ответственности за нарушение прав на интеллектуальную собственность. В отличие от других международных соглашений в этой сфере, в нем подробно описаны требования к законодательствам, участвующих в Соглашении государств, а также унифицированы судебные процедуры, что дает возможность владельцам интеллектуальных прав значительно эффективнее бороться за их соблюдение в странах-участниках ВТО.

Необходимость такого соглашения обусловлена увеличением масштабов нарушения прав интеллектуальной собственности в сфере международной торговли, а также значительным ростом сектора контрафактной продукции. Так, по оценкам экспертов, несанкционированное использование объектов интеллектуальной собственности при производстве контрафактной продукции стало самым быстрорастущим бизнесом в мире. Согласно данным Всемирной таможенной организации, на долю контрафактной продукции приходится 7% мировой товарной торговли, что в 2004 г. было эквивалентно 512 млрд. долл., а в 2006 году – 630 млрд. долл. [3]. Наибольшие потери от международного

пиратства в сфере интеллектуальной собственности несут США, которые и инициировали создание Соглашения о торговых аспектах прав на интеллектуальную собственность. В «Специальном докладе 301» за 2005 год потери американской промышленности от нарушений прав интеллектуальной собственности оцениваются в 250 млрд. долларов в год [4].

Следовательно, основной экономической причиной включения интеллектуальной собственности в объект регулирования ВТО является защита коммерческих интересов стран-экспортеров интеллектуальной продукции.

Усиление защиты прав интеллектуальной собственности способствует углублению дифференциации стран по уровню технологического и экономического развития. Внедрение более жестких мировых стандартов защиты интеллектуальной собственности позволяет крупным компаниям – экспортерам и поддерживающим их странам получать дополнительную сверхприбыль за счет монопольного присвоения интеллектуальной ренты. Страны с низким уровнем технологического и социально-экономического развития, являющиеся исключительно потребителями интеллектуальной продукции, напротив, не заинтересованы в соблюдении требований ТРИПС, поскольку это может привести к более высоким ценам на импортируемые наукоемкие изделия и новые технологии, а также к снижению общей конкурентоспособности их производства.

Высокая степень защиты прав интеллектуальной собственности болезненна для многих потребителей и производителей развивающихся стран. Например, в таких государствах, как Китай, Россия, Бразилия, Аргентина, Индия, Филиппины и Венесуэла функционируют целые отрасли, существующие преимущественно за счет нарушения исключительных прав [5].

Вместе с тем, как отмечается в докладе Всемирного банка, заинтересованность в поощрении мало затратного имитационного производства доминирует в политике развивающихся государств, до тех пор, пока эти страны не перейдут в разряд среднего дохода с соответствующими изобретательскими и инновационными возможностями”. Действительно, наименее развитые страны не выделяют фактически никаких ресурсов на инновационное развитие и им мало, что охранять. По мере роста доходов и технических возможностей до среднего уровня, появляются некоторые заимствованные инновации, конкуренция, в основном, базируется на имитационном производстве, поощряемом слабой патентной защитой. С ростом экономики до более высокого уровня технологических мощностей и со смещением потребностей в сторону высококачественных изделий национальные компании все в большей степени начинают ценить охрану прав интеллектуальной собственности. Степень защиты интеллектуальной собственности усиливается при наивысших уровнях доходов. При этом охрана прав интеллектуальной собственности становится сильнее не только в законодательном плане, но их защита и соблюдение в правоприменительном плане также растет с ростом доходов [4].

Важным фактором, определяющим последствия усиления международного института интеллектуальной собственности, является национальный уровень цен. В частности, это проявляется в сфере авторского права, которая уже давно распространила свое влияние из области охраны культурных ценностей в технологическую сферу. Одним из ярких примеров этому являются монопольно высокие цены на операционные системы компании «Microsoft», которые, вполне соответствуя общему уровню цен американского и европейского рынков, являются неприемлемыми для потребителей из развивающихся стран, в том числе и России. Такое несоответствие стоимости программного продукта экономическим возможностям потребителей является одной из основных причин широкого распространения «пиратских» копий этого продукта, и, следовательно, причиной финансовых потерь компании-производителя. Подтверждением такого предположения, является опыт изменения ценовой политики российской компании 1С, которая существенно увеличила свои продажи, снизив цены на продаваемые на российском рынке игровые программные продукты в среднем с 20 до 4 долл. за экземпляр [3].

Таким образом, в ряде случаев распространение и усиление системы защиты интеллектуальной собственности может оказывать негативное воздействие на развитие экономик развивающихся государств. С учетом этого обстоятельство согласование национальных законодательств в сфере интеллектуальных прав и распространение действия соглашения ТРИПС должно учитывать особенности национальных экономик.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Варфоломеева, Ю.А. Мирохозяйственные аспекты управления интеллектуальной собственностью [Текст] / Ю.А. Варфоломеева // Внешнеторговое право. – 2005. - №2.
2. Дынкин, А.А. Контуры инновационного развития мировой экономики: Прогноз на 2000-2015 гг. [Текст] / А.А. Дынкин. – М.: Наука, 2000. – 143 с.
3. Press Release PR/476/2007 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.wipo.int/pressroom/en/>
4. Специальный доклад 301 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.invur.ru/index.php?page=innstr>
5. Шульгин, Д.Б. системы управления интеллектуальной собственностью: монография [Текст] / Д.Б. Шульгин. – Екатеринбург: ГОУ ВПО УГТУ-УПИ, 2006. – 258с.

**Перельгин Константин Геннадьевич**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Аспирант кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-58-04

E-mail: [econte@ostu.ru](mailto:econte@ostu.ru)

---

K.G. PERELYGIN

### **PROSPECTS OF HARMONIZING NATIONAL INTELLECTUAL PROPERTY SYSTEMS**

*In this paper, the prospects for cooperation between national and international legal institutions in the field of intellectual property. The role of international organizations in the process of harmonization of the legal institutions of intellectual property globally.*

**Keywords:** *intellectual property, World Intellectual Property Organization, the international protection of intellectual property rights.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Varfolomeeva, Ju.A. Mirohozjajstvennyye aspekty upravlenija intellektual'noj sobstvennost'ju [Tekst] / Ju.A. Varfolomeeva // Vneshnetorgovoe pravo. – 2005. - №2.
2. Dynkin, A.A. Kontury innovacionnogo razvitija mirovoj jekonomiki: Prognoz na 2000-2015 gg. [Tekst] / A.A. Dynkin. – М.: Nauka, 2000. – 143 s.
3. Press Release PR/476/2007 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.wipo.int/pressroom/en/>
4. Special'nyj doklad 301 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.invur.ru/index.php?page=innstr>
5. Shul'gin, D.B. sistemy upravlenija intellektual'noj sobstvennost'ju: monografija [Tekst] / D.B. Shul'gin. – Ekaterinburg: GOU VPO UGTU-UPI, 2006. – 258s.

**Perelygin Konstantin Gennad'evich**

State University-ESPC

Postgraduate student of Department «Economic theory and personnel management»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-58-04

E-mail: [econte@ostu.ru](mailto:econte@ostu.ru)

# НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

УДК 001.895

И.А. МАСЛОВА

## МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ СРЕДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

*В статье рассмотрена методология формирования инновационной среды промышленного предприятия. Формирование инновационной среды показано в разрезе взаимодействия экономических субъектов при создании и потреблении инновационной стоимости на основе инфраструктурного подхода. Предложены варианты организации процесса формирования инновационной среды предприятия, в том числе инноватинг.*

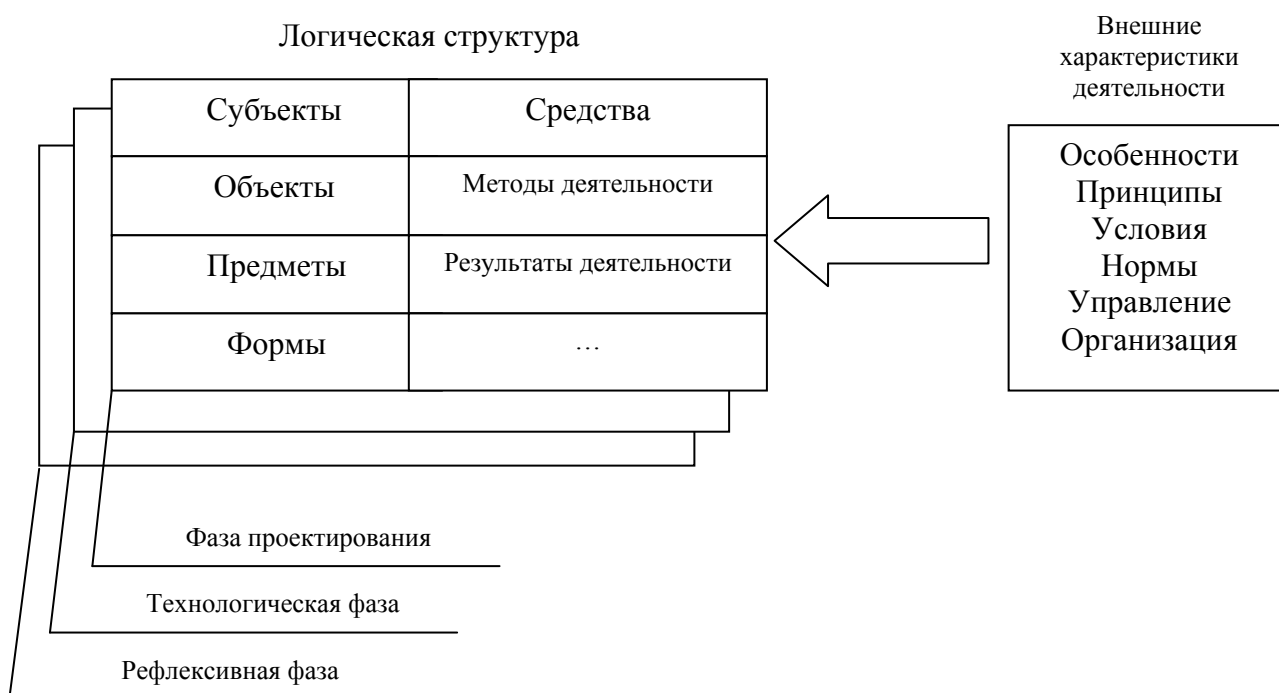
**Ключевые слова:** инновации, инновационная среда, методология, инфраструктура, инновационная стоимость

Инновации не возникают чудесным образом. Для их появления, как и для всего остального в этом мире нужна причинная основа. Методология, как раз и решает задачи создания причинной основы.

**Инновация, нововведение** (англ. *innovation*) — это внедрённое новшество, обеспечивающее качественный рост эффективности процессов или продукции, востребованное рынком. Является конечным результатом интеллектуальной деятельности человека, его фантазии, творческого процесса, открытий, изобретений и рационализации [1].

Таким образом, **инновационная среда** — совокупность объектов, изменение свойств которых влияет на процесс создания инноваций, а также тех объектов, чьи свойства меняются под воздействием процесса создания инноваций.

Методология рассматривает организацию деятельности. Организовать деятельность - означает упорядочить ее в целостную систему с четко определенными характеристиками, создающими причинную основу желаемого процесса и результата. Систему, обладающей логической структурой и процессом ее осуществления – временной структурой (рис. 1).



*Рисунок 1 – Структура методологии*

Логическая структура включает в себя следующие компоненты: субъекты, объекты, предметы, формы, средства, методы деятельности и ее результат.

Внешними, по отношению к логической структуре являются следующие характеристики деятельности: особенности, принципы, условия, нормы, управление и собственно организация структуры и процесса.

Процесс формирования инновационной среды рассматривается в рамках проекта, реализуемого в определенной временной последовательности по фазам, стадиям и этапам, причем последовательность эта является общей для всех видов деятельности.

Завершенность цикла деятельности или проекта определяется тремя фазами:

- фаза проектирования, результатом которой является построенная модель создаваемой системы и план ее реализации;

- технологическая фаза, результатом которой является реализация системы;

- рефлексивная фаза, результатом которой является оценка реализованной системы и определение необходимости либо ее дальнейшей коррекции, либо «запуска» нового проекта.

Таким образом, для формирования инновационной среды требуются:

- субъекты, формирующие эту среду;

- в качестве объекта выступает собственно инновационная среда;

- предметами являются элементы и связи инновационной среды.

Форма инновационной среды зависит от масштаба, традиций, организационной структуры и принципов разделения труда на конкретном предприятии.

Средствами формирования инновационной среды являются разного рода ресурсы, имеющиеся в распоряжении предприятия

Методы формирования инновационной среды, в сущности, составляют технологию этой деятельности

А результатом является собственно инновационная среда.

Процесс создания инноваций сопряжен с затратами труда и материальных ресурсов и в результате, как и любой производительный процесс, приводит к образованию общественно полезной стоимости, овеществленной в инновационной продукции.

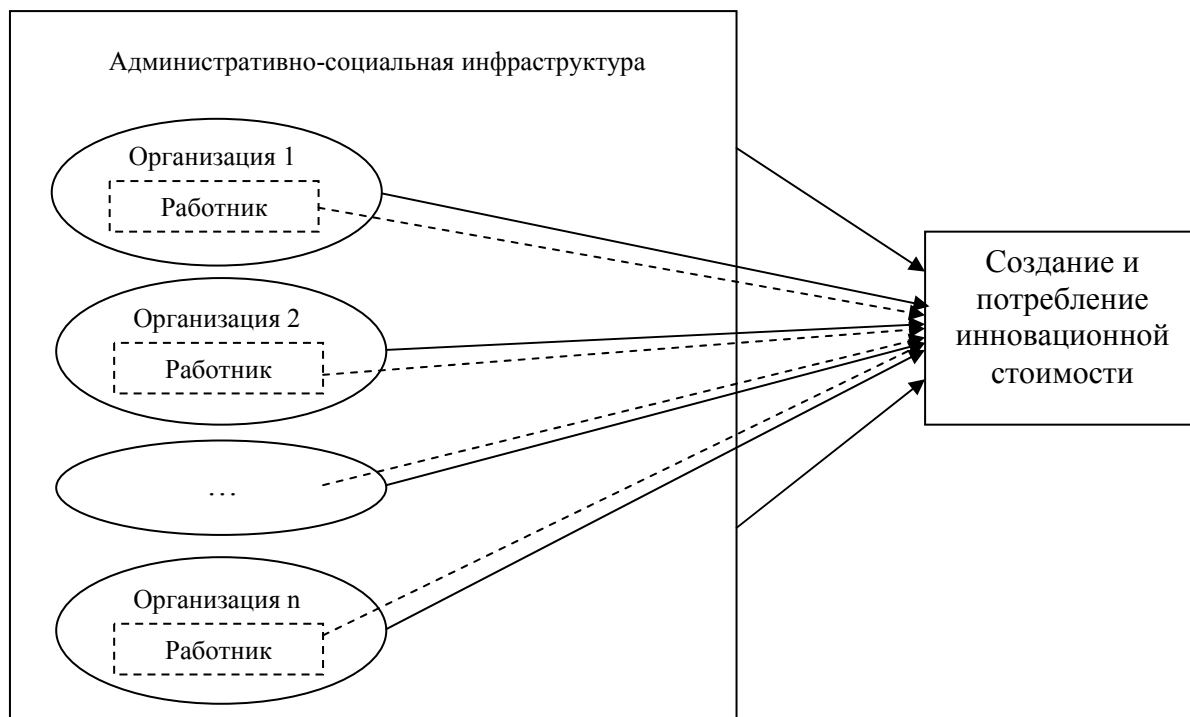
В соответствии с экономическими законами образование стоимости нуждается в использовании труда, и труд нуждается в благоприятных условиях для своего эффективного приложения [2].

Трудящимся, с одной стороны, необходимы соответствующие средства производства и условия труда, с другой – нужна социальная среда, позволяющая оптимально формировать, распределять, поддерживать и возобновлять трудовой и квалификационный потенциал.

Процесс создания и потребления инновационной стоимости схематично можно представить как взаимодействие трех групп экономических субъектов и двух уровней инновационной среды (рис. 2)

Ключевой характеристикой инновационной среды для создания и потребления инновационной стоимости является уровень развития экономической инфраструктуры. На основании вышесказанного можно выделить три макроэкономических элемента требующихся для эффективного создания добавленной стоимости на современном этапе развития экономических отношений: персонал, организационную среду и административно-социальную инфраструктуру.

Перечисленные макроэкономические элементы участвуют в образовании и одновременно в потреблении инновационной стоимости, обеспечивая тем самым новый виток ее создания. Следовательно, для интенсивного экономического развития территории существует наиболее благоприятная пропорция распределения потребления инновационной стоимости между выше упомянутыми макроэкономическими элементами.



*Рисунок 2 – Взаимодействие экономических субъектов при создании и потреблении инновационной стоимости*

Инноваторство, как трудовой процесс - это совокупность действий исполнителей по целенаправленному получению и внедрению новых знаний в существующий экономический процесс.

Его организация призвана обеспечить решение поставленных задач с минимальными затратами рабочего времени, эффективное использование основных средств, материальных ресурсов, высокое качество инновационной продукции.

В основе организованного трудового процесса лежит технология создания инноваций.

Развивая мысль о роли субъектов инновационной среды по инфраструктурной концепции, можно сказать о том, что сейчас в России на государственном уровне (административно-социальная инфраструктура) созданы предпосылки для цивилизованного процесса создания инноваций. Рассмотрение плюсов, минусов и рекомендаций по совершенствованию существующего государственного регулирования и поддержки рынка интеллектуальной сферы – тема для отдельного разговора, поскольку сейчас речь идет о формировании внутренней инновационной среды предприятия с учетом существующих реалий инновационного макроклимата.

Творческий потенциал работников также имеет место. Наибольший пробел существует в формировании и развитии внутренней инновационной среды предприятия, создающей благоприятные условия для создания инноваций.

На рисунке 3 представлены элементы внутренней инновационной среды предприятия, которые представляют собой основные инновационно-ориентированные административные и исполнительные блоки, необходимые для реализации инновационного потенциала работников. При этом для адекватного информационного обеспечения, анализа и контроля, необходимо, чтобы в каждом элементе была закреплена функция инноватора и функция куратора инноваций. Кураторы призваны осуществлять обеспечение инновационного процесса на предприятии и обеспечивать учетно-информационное сопровождение анализ и контроль результатов, как по всем стадиям создания инновационной стоимости, так и на выходе, и осуществлять их оценку.



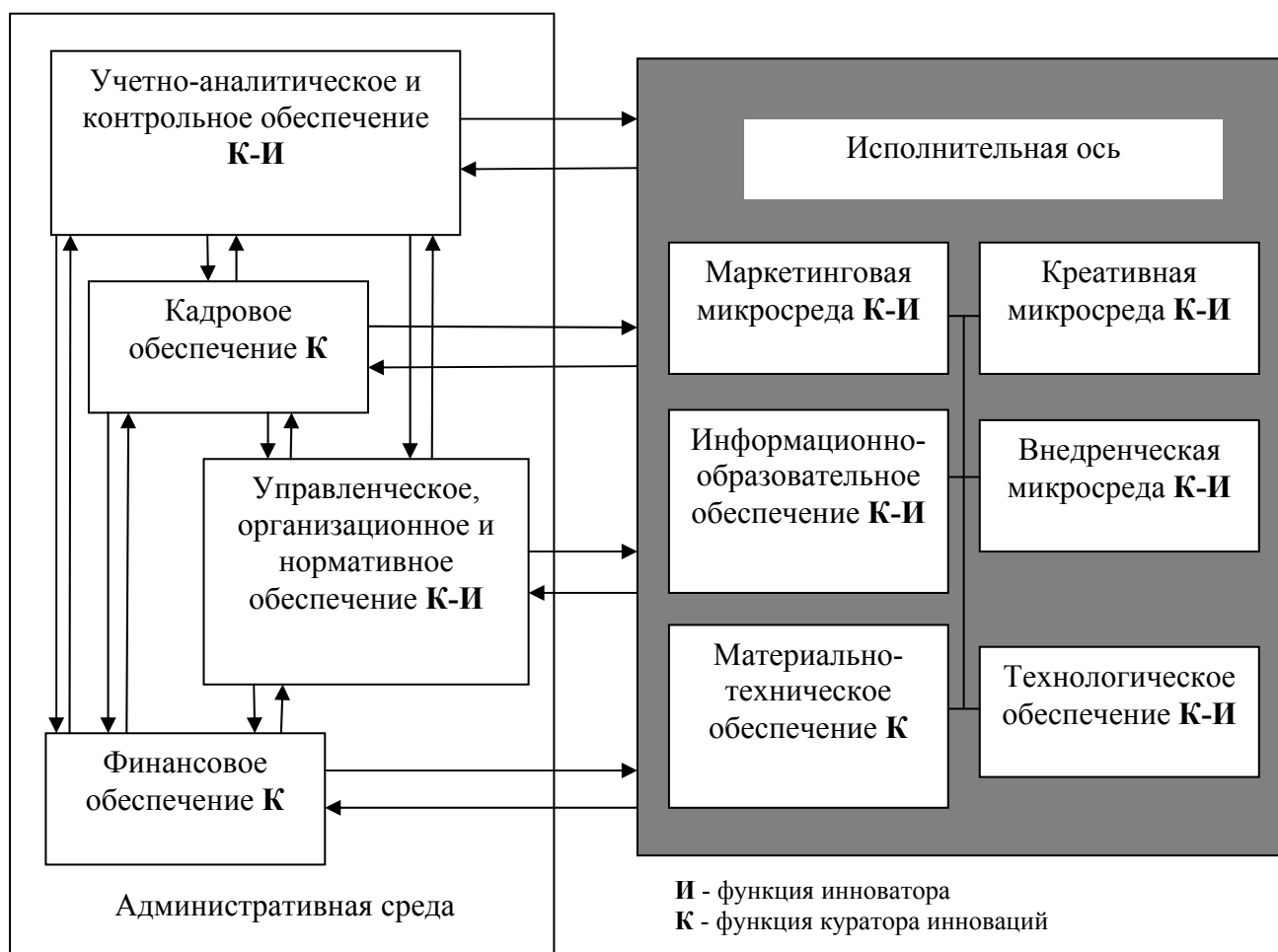


Рисунок 3 – Системное взаимодействие элементов инновационной среды промышленного предприятия

Оптимальная организационная структура инновационной среды предприятия учитывает масштаб организации, особенности централизации, сложившиеся принципы разделения труда и внутрифирменные традиции.

Проблема создания инновационной среды на предприятии принципиально может быть решена одним из следующих способов (рис. 4).

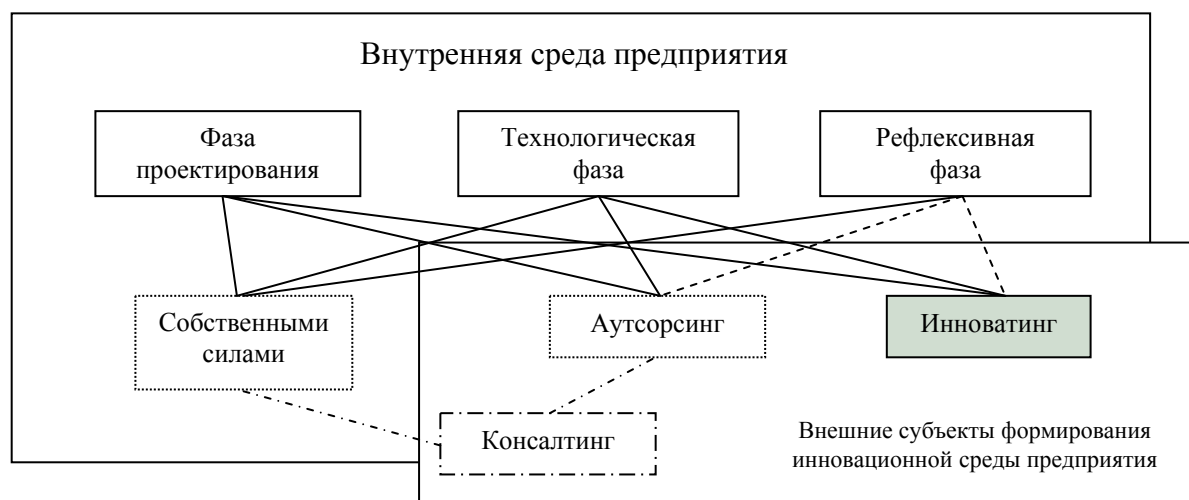


Рисунок 4 – Варианты организации процесса формирования инновационной среды предприятия

Первый вариант: внутренняя инновационная среда на предприятии может быть сформирована собственными силами. Это оправдано, когда не доступны другие способы и относительно долго, дорого и не всегда эффективно.

Второй вариант – формирование внутренней инновационной среды предприятия собственными силами с привлечением внешнего консалтинга. По эффективности и доступности - это промежуточный вариант.

Третий и четвертый варианты - формирование внутренней инновационной среды предприятия силами аутсорсеров с привлечением или без привлечения внешнего консалтинга. По эффективности и доступности - это также промежуточные варианты, но с возрастающими специфическими рисками в области качества результата.

Пятый вариант – поручить на договорной основе формирование внутренней инновационной среды предприятия хорошо зарекомендовавшим себя профессионалам в этой области, т.е. воспользоваться услугами **Инноватинга**. По эффективности и качеству результата это наиболее предпочтительный вариант.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Инновация [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F>

2. Маслова И.А. Инфраструктурная концепция образования стоимости и распределение добавленной стоимости по группам экономических субъектов [Текст] / И.А. Маслова. - Финансы и кредит. – 2006. - №4

**Маслова Ирина Алексеевна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: [tera\\_27@mail.ru](mailto:tera_27@mail.ru)

I.A. MASLOVA

### **METHODOLOGY OF FORMATION OF INNOVATION ENVIRONMENT OF ENTERPRISE**

*The article describes the methodology of formation of innovation to industry. Creating an innovation environment is shown in the context of interaction of economic agents in the creation and consumption of innovative value-based infrastructure approach. The variants of the organizations making the innovative environment of the enterprise, including innovating.*

**Keywords:** *innovation, innovative environment, methodology, infrastructure, innovation, cost.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Innovacija [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F>

2. Maslova I.A. Infrastrukturnaja koncepcija obrazovanija stoimosti i raspredelenie dobavlennoj stoimosti po gruppam jekonomicheskikh sub#ektov [Tekst] / I.A. Maslova. - Finansy i kredit. – 2006. - №4

**Maslova Irina Alekseevna**

State university-ESPC

Doctor of Economic Science, Professor of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe shosse, 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: [tera\\_27@mail.ru](mailto:tera_27@mail.ru)

# **НАУЧНАЯ ОБЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ** **УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ**

УДК 657.6

С.А. АЛИМОВ

## **ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ЭЛЕМЕНТОВ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМОЙ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

*В статье рассмотрены элементы экологически ориентированной учетно-аналитической системы, основы взаимодействия экологического бухгалтерского учета с основными составляющими учетно-аналитической системы, а также дана сравнительная характеристика налогового, финансового, управленческого и экологического учета.*

**Ключевые слова:** *экологический бухгалтерский учет, учетно-аналитическая система, экологически-ориентированная учетно-аналитическая система.*

Исследование современного учетно-аналитического обеспечения промышленных предприятий позволило установить, что в настоящее время природоохранные мероприятия учитываются в общем составе бухгалтерских синтетических счетов. Это не позволяет получать полного представления об объемах вложений в природоохранные мероприятия ни внутренним, ни внешним потребителям информации. Для исправления данного недостатка необходимо внедрение экологически-ориентированной учетно-аналитической системы.

По нашему мнению, экологически ориентированная учетно-аналитическая система – это система, составные компоненты которой осуществляют сбор, обработку и оценку всех видов информации, в том числе экологической, необходимой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях [2].

Схема экологически-ориентированной учетно-аналитической системы (УАС) представлена на рисунке 1.

Так как в настоящее время общепризнанны ограничения методов традиционного финансового и управленческого учета по обеспечению руководства информацией, необходимой для интеграции данных экологического учета в процессы принятия решений, раскрытие и признание экологических затрат является важным условием для принятия оптимальных управленческих решений.

Изменения в учете связаны с нововведениями и изменением принципов, систем и процессов учета.

Экологически-ориентированная УАС - это система идентификации, сбора, использования информации о движении материальных и энергетических потоков об экологических и других затратах, анализа экологической отчетности для принятия как традиционных, так и экологических решений в пределах организации [2].

Экологический бухгалтерский учет в рамках учетно-аналитической системы определяется как самостоятельное направление бухгалтерского учета хозяйственного субъекта, которое обеспечит бухгалтерский учет соответствующей экологической информацией, в настоящее время не имеющей систематизированного характера.

Поэтому в рамках учетного блока экологически-ориентированной учетно-аналитической системы разрабатывается система учета формирования экологических затрат и стоимостных показателей взаимосвязи окружающей среды и экономики для оценки экологических факторов.

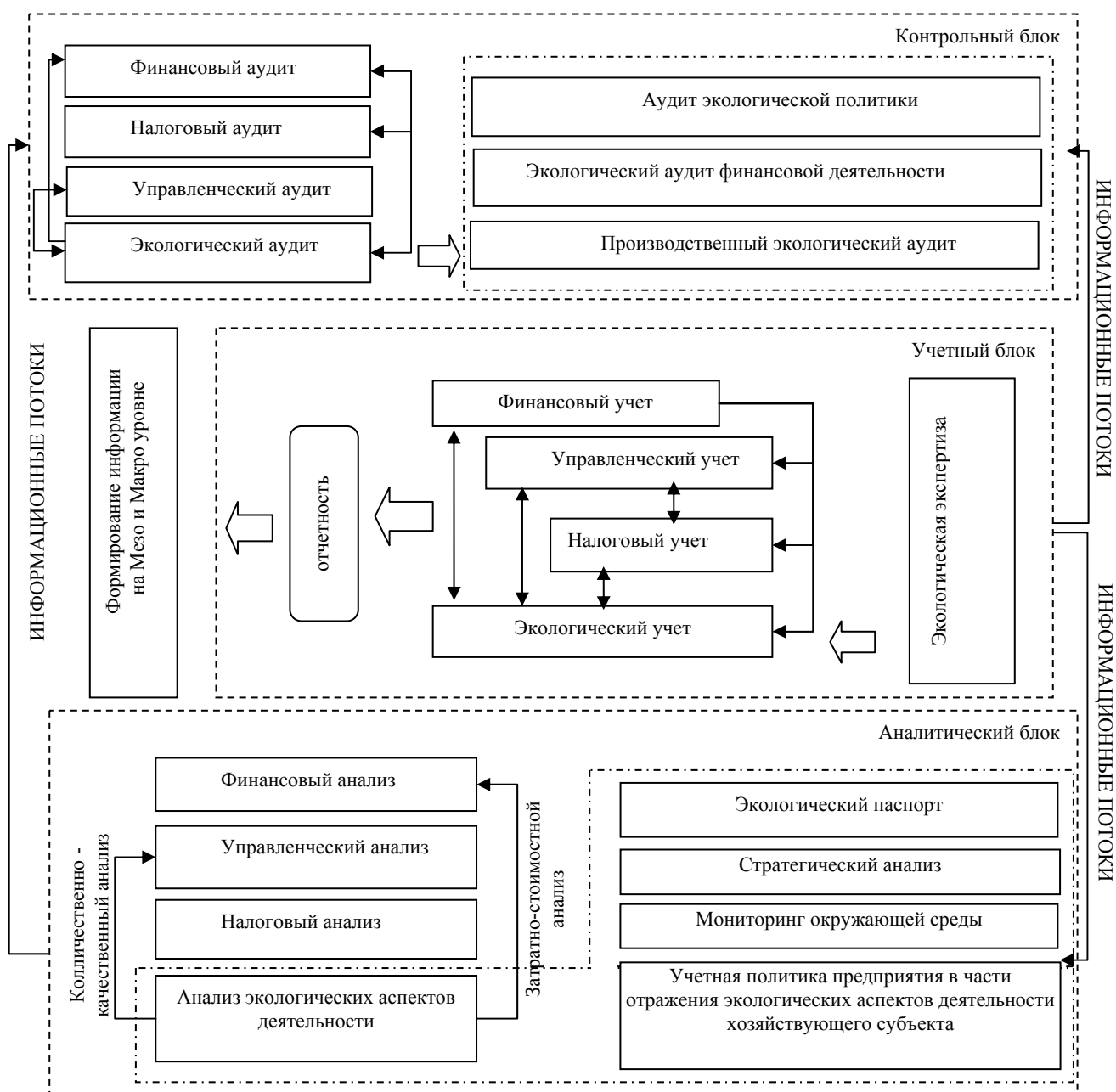


Рисунок 1 – Экологически-ориентированная учетно-аналитическая система

В таблице 1 представлена сравнительная характеристика финансового, управленческого, налогового и экологического учетов, в рамках учетного блока экологически-ориентированной учетно-аналитической системы.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика налогового, финансового, управленческого и экологического учета

Признаки	Виды учета			
	Финансовый	Управленческий	Налоговый	Экологический
Понятие	Учет наличия и движения денежных средств, финансовых ресурсов	Система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью	Система обобщения информации для определения налоговой базы	Система сбора, регистрации и обобщения информации, которая обеспечит возможность выявления, оценки, планирования и прогнозирования, контроля и анализа экологических затрат и экологических обязательств

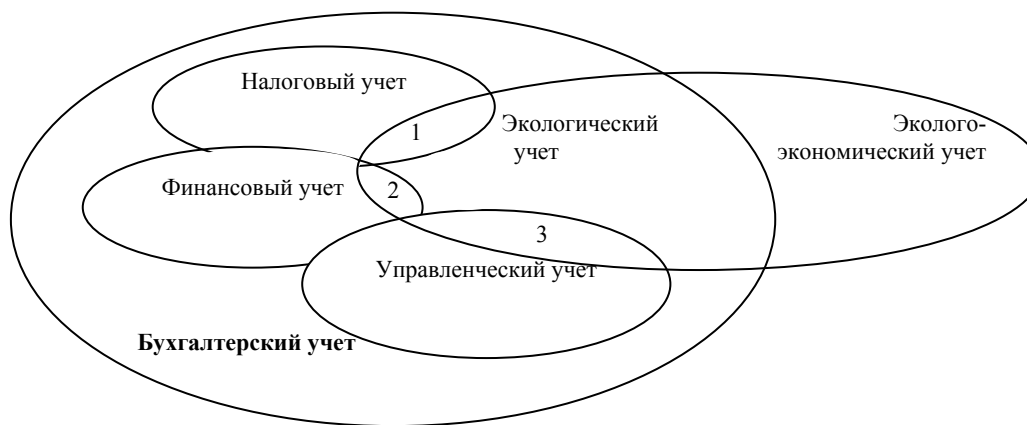
Продолжение таблицы 1

Цель	Формирование достоверной информации для составления бухгалтерской финансовой отчетности, в целях осуществления контроля за деятельностью организации заинтересованными пользователями	Информационное обеспечение о деятельности организации и внешнем окружении для принятия обоснованных управленческих решений	Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения и контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов	Координация экологической и экономической составляющей бизнеса, обозначение возможных рисков и затруднений, определение путей их преодоления
Основная задача	Сбор информации для анализа деятельности предприятия и его финансового состояния	Сбор информации для оперативного и стратегического планирования и управления деятельностью предприятия	Сбор информации для расчета налогов и сборов	Сбор и регистрация информации для оценки экологических затрат и экологических обязательств
Пользователи информации	Внешние пользователи: деловые партнеры, собственники, работники предприятия, налоговые инспекции, кредитные учреждения и т.д.	Управленческий персонал организации	Внешние и внутренние пользователи	Внешние и внутренние пользователи
Основные отчеты	Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения к отчетности	Структурированная отчетность: внутренние сметы, бюджеты	Экологические отчеты	Налоговые декларации
Обязательность ведения учета	Обязателен	Не обязателен, вводится по решению администрации	Ведение учета обязательно	Ведение учета обязательно
Нормативное регулирование	Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ	Внутреннее ведение управленческого учета на предприятии	Налоговый кодекс РФ	ФЗ «О бухгалтерском учете», Экологическая доктрина РФ и т.д.

Исходя из данных таблицы можно сделать вывод о том, что целью экологического бухгалтерского учета является координация экологической и экономической составляющей бизнеса, обозначение возможных экологических рисков и затруднений, определение путей их преодоления.

Экологический учет предназначен для оценки экологических факторов и составления бухгалтерской экологической отчетности установленной формы и содержания, в основном ориентированной как на внешних, так и внутренних пользователей [4].

Информацией об экологических факторах могут пользоваться собственники, кредиторы, инвесторы, налоговые органы, органы государственной власти и т.д. Проведенное в таблице 1 сравнение видов учета, обосновало место бухгалтерского экологического учета и его взаимосвязь с другими видами учета в рамках учетного блока экологически-ориентированной УАС, схематично отраженную на рисунке 2.



**Рисунок 2 – Взаимосвязь финансового, управленческого, налогового и экологического учета, в рамках учетного блока экологически-ориентированной УАС**

Как видно из рисунка 2, бухгалтерский учет является частью финансового учета, управленческого учета и экологического учета. Оставшаяся вне системы бухгалтерского учета область (эколого-экономический учет) является той частью подсистемы экологического учета, которая, будучи частью учетной системы, не является частью системы бухгалтерского учета.

В области 1 формируется информация для расчета налогов экологического характера, а также организуются расчеты с бюджетом по ним.

В области 2 происходит регистрация и оценка потенциальных экологических обязательств. Современные разработки обусловлены необходимостью большего раскрытия информации, а также необходимостью модификации (расширения и детализации) за счет предоставления дополнительных данных.

Область 3 связана с совершенствованием системы распределения расходов на охрану окружающей среды в частном секторе (совершенствование учета «скрытых» затрат на охрану окружающей среды).

Экологический бухгалтерский учет является сегментом общей системы учета, обслуживающей все уровни управления и контроля за экономико-экологическими процессами объекта хозяйствования.

Области, находящиеся на пересечении систем налогового, финансового и части управленческого учета, являются зонами повышенного контроля, так как информация, формализуемая в данных зонах, представляет наибольший интерес для всех категорий заинтересованных пользователей. Однако учетные процедуры, проходящие в данных областях, не являются предметом непосредственного внимания в рамках экологически-ориентированной УАС.

Инструменты экологически-ориентированной учетно-аналитической системы представлены на рисунке 3.

Финансовый учет в рамках экологически-ориентированной УАС использует оценку потребляемых предприятием природных ресурсов не только в натуральном, но и в денежном выражении. Он использует такие понятия как: экологические затраты и доходы, отражающиеся на счете прибылей и убытков, отчете о финансовых результатах деятельности, налоговой декларации; активы и пассивы - в балансе [2].

В рамках финансового учета экологически-ориентированной УАС характеристика хозяйственной деятельности охватывает также оценку использования природопользования, направленную на наиболее полную систему учета экологических издержек. Это дает возможность не только вести учет средозащитной деятельности в экономическом анализе, но и создает возможность ориентирования в части выбора затратного механизма.

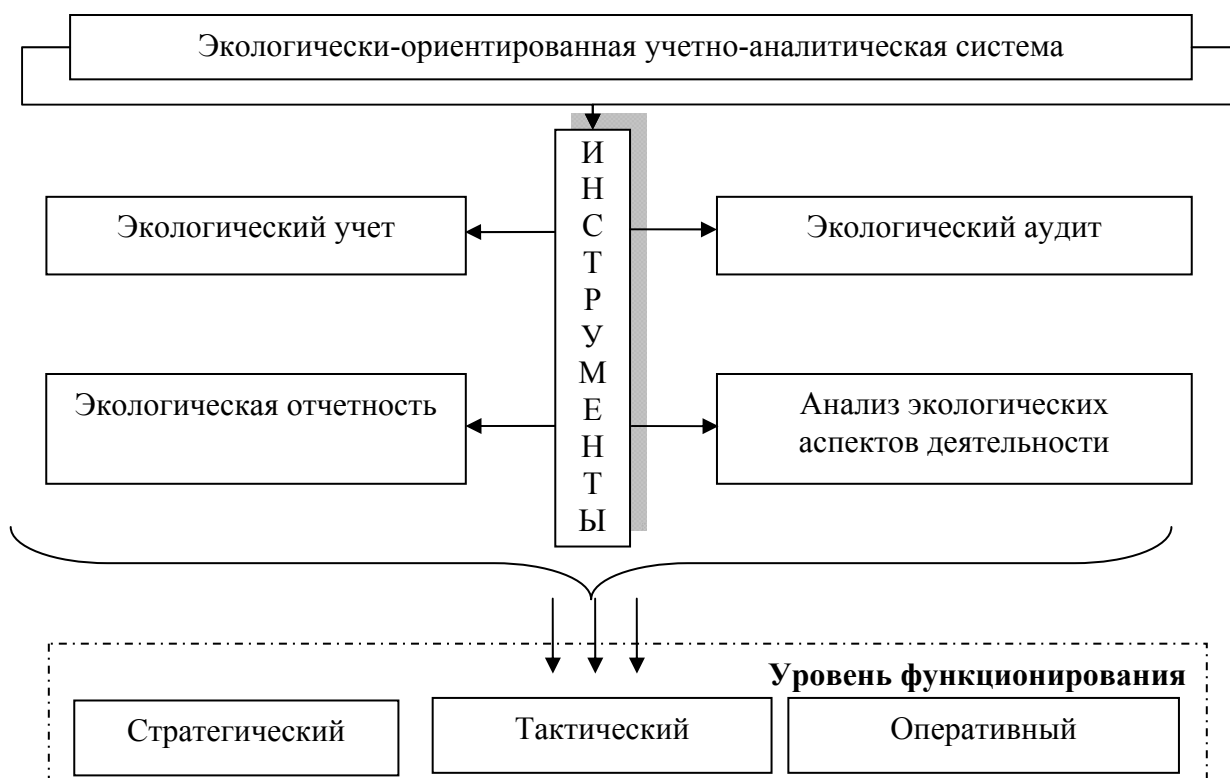


Рисунок 3 – Инструменты функционирования экологически-ориентированной учетно-аналитической системы

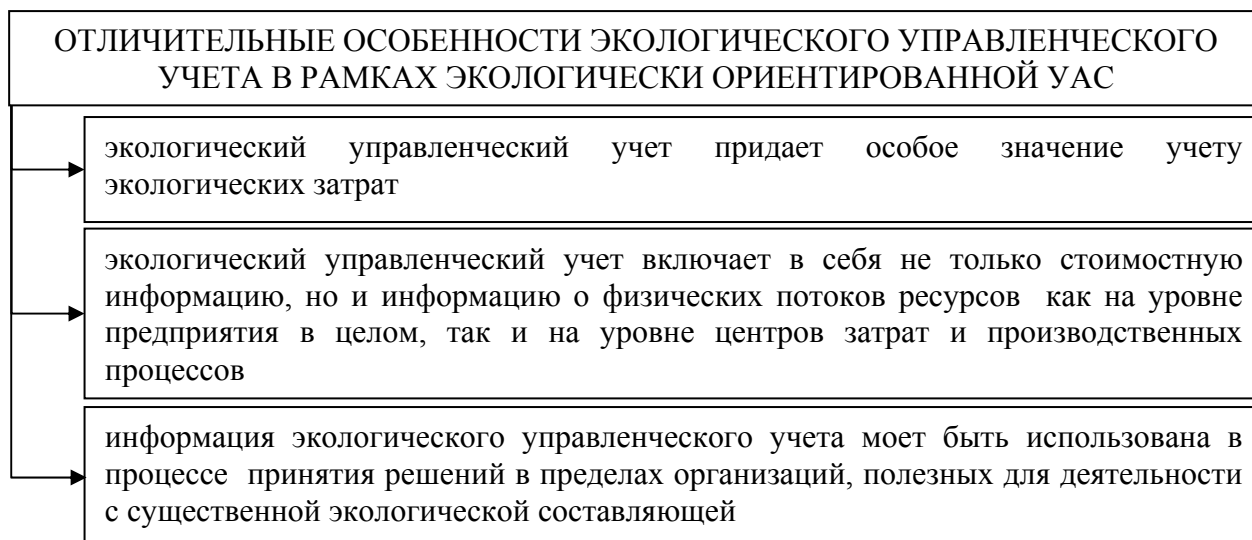
Экологический бухгалтерский учет ведется только по природоохранной деятельности предприятия, в то время как финансовый учет ведется в целом по предприятию и рассматривает его как единый хозяйственный комплекс. Управленческий учет ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений и лишь при необходимости обобщается в целом по предприятию.

Основными объектами экологического учета являются все операции природоохранной деятельности организации. Финансовый и экологический учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулировать бухгалтерский учет. За нарушение методологии финансового и экологического учета предусмотрена законодательная ответственность [3].

Управленческий учет, в рамках экологически-ориентированной УАС, может быть определен как сбор, анализ и использование финансовой и нефинансовой информации необходимой для оптимизации экологической и экономической деятельности компании и обеспечения устойчивости бизнеса [5].

Информация, предоставляемая экологически-ориентированным управленческим учетом, может быть использована для любого типа управленческой деятельности в рамках организации, но особенно она полезна там, где присутствует определенный экологический компонент. На основе такой информации руководители могут управлять, а работники осознавать фактические и потенциальные экономические последствия экологических аспектов. Хотя внедрение экологически-ориентированного управленческого учета колеблется от простых корректировок в существующих учетных системах до комплексных методов, оно в любом случае предполагает наличие в организации системы экологического управления.

Экологическая составляющая в рамках управленческой УАС является неотъемлемой частью общей системы УАС. Особенности их взаимодействия представлены на рисунке 4.



*Рисунок 4 – Отличительные особенности взаимодействия экологического и управленческого учета в рамках экологически-ориентированной УАС*

Систематическое использование принципов экологически-ориентированного управленческого учета помогает в идентификации экологических расходов, скрытых в традиционном учете, в более точном соотношении экологических расходов с продуктами, в определении доходов (например, от сэкономленной энергии при использовании энергосберегающего оборудования), в принятии решений по инвестициям в природоохранные мероприятия, в использовании нефинансовой информации, связанной с окружающей средой [1].

Таким образом, экологический бухгалтерский учет в рамках учетно-аналитической системы обеспечивает бухгалтерский учет соответствующей экологической информацией, в настоящее время не имеющей систематизированного характера.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алимов, С.А. Методика проведения управленческого анализа экологических затрат [Текст] / С.А. Алимов // Экономический анализ: теория и практика. – М.: «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ». – 2010. - №29 (сентябрь). – С. 17-23.
2. Алимов, С.А. Управленческий учет и анализ экологических затрат промышленных предприятий: Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук [Текст] / С.А. Алимов. – Орел, 2006. – 24 с.
3. Алимов, С.А. Экономические и рыночные методы управления экологической деятельностью [Текст] / С.А. Алимов // Концептуальные основы построения системы учета, анализа и аудита в условиях посттрансформационной экономики России: материалы международной научно-практической конференции (13-14 апреля 2009 года, Орел). – Москва: Дело и сервис, 2009. - С. 341-345.
4. Алимов, С.А. Управленческий учет и анализ экологических затрат промышленных предприятий (глава монографии) [Текст] / С.А. Алимов // Интеграция учетно-аналитических и налоговых процессов на микро- и макроуровнях: под общ. ред. Л.В. Поповой. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2010.
5. Галактинова, Н.А. Промышленная экология. Часть 1. Учебное пособие для студентов [Текст] / Н.А. Галактинова. – М: изд-во МНЭПУ, 2002. – 133 с.

**Алимов Сергей Александрович**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет - УНПК»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Адрес: 302040, г. Орел, Наугорское шоссе, 40, №-704а

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: alimov\_sergei@mail.ru



S.A. ALIMOV

## INTERACTION OF ELEMENTS OF ECOLOGICAL ACCOUNTING WITH REGISTRATION AND ANALYTICAL SYSTEM OF THE INDUSTRIAL ENTERPRISES

*In article elements of ecologically focused registration and analytical system, a basis of interaction of ecological accounting with the main components of registration and analytical system, and also the comparative characteristic of the tax, financial, management and ecological accounting are considered.*

**Keywords:** *ecological accounting, registration and analytical system, ecological the focused registration and analytical system.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Alimov, S.A. Metodika provedenija upravlencheskogo analiza jekologicheskikh zatrat [Tekst] / S.A. Alimov // Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika. – M.: «Izdatel'skij dom FINANSY i KREDIT». – 2010. – №29 (sentjabr'). – S. 17-23.
2. Alimov, S.A. Upravlencheskij uchet i analiz jekologicheskikh zatrat promyshlennyh predpriyatij: Avtoreferat na soiskanie uchenoj stepeni kandidata jekonomicheskikh nauk [Tekst] / S.A. Alimov. – Orel, 2006. – 24 s.
3. Alimov, S.A. Jekonomicheskie i rynochnye metody upravlenija jekologicheskoy dejatel'nost'ju [Tekst] / S.A. Alimov // Konceptual'nye osnovy postroenija sistemy ucheta, analiza i audita v uslovijah postransformacionnoj jekonomiki Rossii: materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii (13-14 aprelja 2009 goda, Orel). – Moskva: Delo i servis, 2009. – S. 341-345.
4. Alimov, S.A. Upravlencheskij uchet i analiz jekologicheskikh zatrat promyshlennyh predpriyatij (glava monografii) [Tekst] / S.A. Alimov // Integracija uchetno-analiticheskikh i nalogovyh processov na mikro- i makrourovnjah: pod obshh red. L.V. Popovoj. – M.: ZAO «Finpress». – 2010.
5. Galaktinova, N.A. Promyshlennaja jekologija. Chast' 1. Uchebnoe posobie dlja studentov [Tekst] / N.A. Galaktinova. – M: izd-vo MNJePU, 2002. – 133 s.

#### **Alimov Sergej Aleksandrovich**

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Department of «Accounting and the taxation»

302040, Orel, Naugorskoe sh., 40, N-704a

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: alimov\_sergei@mail.ru

## ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ АУДИТА В ВЕЛИКОБРИТАНИИ И ИТАЛИИ

*В статье рассматривается развитие аудита в Великобритании и Италии, появление первых бухгалтеров – аудиторов.*

**Ключевое слово:** аудит, бухгалтерский учет, бухгалтерские и аудиторские организации.

Слово «аудит» происходит от латинского «audio», что означает – «он слышит», «слушатель» [1].

Составление аудиторских отчетов восходит к древним цивилизациям Ближнего Востока. По мере налаживания государственно – хозяйственной деятельности власти занимались учетом доходов и расходов, сбором налогов. Соответственно, возникала необходимость контроля, целью которого являлось уменьшение ошибок и предотвращение обмана со стороны некомпетентных или нечестных чиновников [8].

История аудита началась в XIV веке, когда учетные книги стали фигурировать в качестве вещественного доказательства в суде. С XVI века во многих странах был введен правовой контроль учетных книг и стал использоваться термин «аудитор» для обозначения людей, которые занимаются проверкой учетных записей.

Первый в мире законодательный акт, который регулировал деятельность аудиторов, был выдан в 1285 году королем Англии Едвардом I. Соответственно этому Закону от лица государства предоставлялись определенные привилегии аудиторам, которыми были не только лица из числа доверенных слуг сеньоров, но и некоторые категории гражданских служащих.

О появлении бухгалтеров – аудиторов можно говорить с XVIII века, когда Джордж Уотсон (1645 – 1723) – первый профессиональный бухгалтер – порекомендовал ряду шотландских предпринимателей проверить их бухгалтерскую отчетность. В то же время развитие и усложнение финансово – хозяйственных процессов обусловили появление профессиональных бухгалтеров – аудиторов.

Уже в 1773 г. в адресной книге Эдинбурга значились имена семи аудиторов, а в первом отдельном аудиторском справочнике по Эдинбургу, изданном в 1805 г., были приведены имена 17 аудиторов. К числу первых профессионалов аудиторов относят Уильяма Велш Дейлота.

Он был известен как специалист, проявивший себя в аудиторских проверках. Денлот разработал системы финансовой отчетности английских железных дорог, гостиничного бизнеса, основы которых до сих пор применяются у него на родине в Англии. В 1905 г. во всем мире численность аудиторов составляла 11 тысяч, из которых половина приходилась на Великобританию [2].

В XVII – XIX ст., когда финансовые кризисы превратились в актуальную проблему, аудит приобрел наибольшее развитие. Из-за кризисов увеличивалось количество обанкротившихся предприятий, которое повышало спрос на бухгалтеров-экспертов, которые бы защищали интересы населения. Фактическая работа аудитора состояла в контроле за правильностью ведения бухгалтерского учета и складывания отчетности. После окончания кризиса началось стремительное развитие акционерных обществ.

Первым документально зафиксированным случаем проведения независимого аудита спекулятивной деятельности акционерных обществ считается крах «Южноморской Компании» в Великобритании в 1720 году. Это событие в истории известно как «Южноморской пузырь».

Когда выяснилось, что директорат компании несостоятелен выполнить взятые обязательства по уплате дивидендов, ни выкупить выпущенные в биржевое обращение акции, в дело вмешались государственные органы.

Ими был назначен бухгалтер по имени Чарльз Снел для независимой дополнительной проверки вспомогательных учетных записей этой компании [3].

В этот же период с целью предотвращения недобросовестных соглашений, была начата практика государственного регулирования профессиональной деятельности учетных работников.

Важным достижением стало признание на государственном уровне необходимости проведения независимого анализа счетов больших и малых предприятий. В 1720 г. парламент Великобритании принял «Акт о Мыльном пузыре», который запрещал корпоративную форму предпринимательской деятельности и единой возможной признавал партнерство. Лишь в 1825 г. акт было упразднено под давлением общественности. С 1844 г. в Великобритании вышла серия законов о компаниях, в соответствии с которыми их руководители были обязаны один раз на протяжении года предоставлять акционерам подписанный ими балансовый отчет предприятия и приглашать независимого бухгалтера (аудитора) для проверки и подтверждения отчетности перед акционерами [7].

После принятия в 1862 г. закона о британских компаниях, согласно которому компании, по меньшей мере, один раз в год должны были представить счета и отчеты для проверки специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю, ряды аудиторов существенно пополнились [4].

В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе. Сто лет спустя (на 1 января 1983 г.) он имел 76 тысяч членов, причем почти половина из их числа имела возраст ниже 35 лет, две трети - ниже 45 лет. Всего в Великобритании насчитывается пять основных бухгалтерских и аудиторских организаций (рис. 1).

Тем не менее, правом заниматься именно аудитом обладают только члены институтов присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, Шотландии, Ирландии и Ассоциации дипломированных бухгалтеров.

Институт присяжных бухгалтеров в Шотландии получил королевскую грамоту на основании в 1951 г. и включил в свой состав существовавшие ранее отдельно институты присяжных бухгалтеров Эдинбурга, Глазго и Абердина.

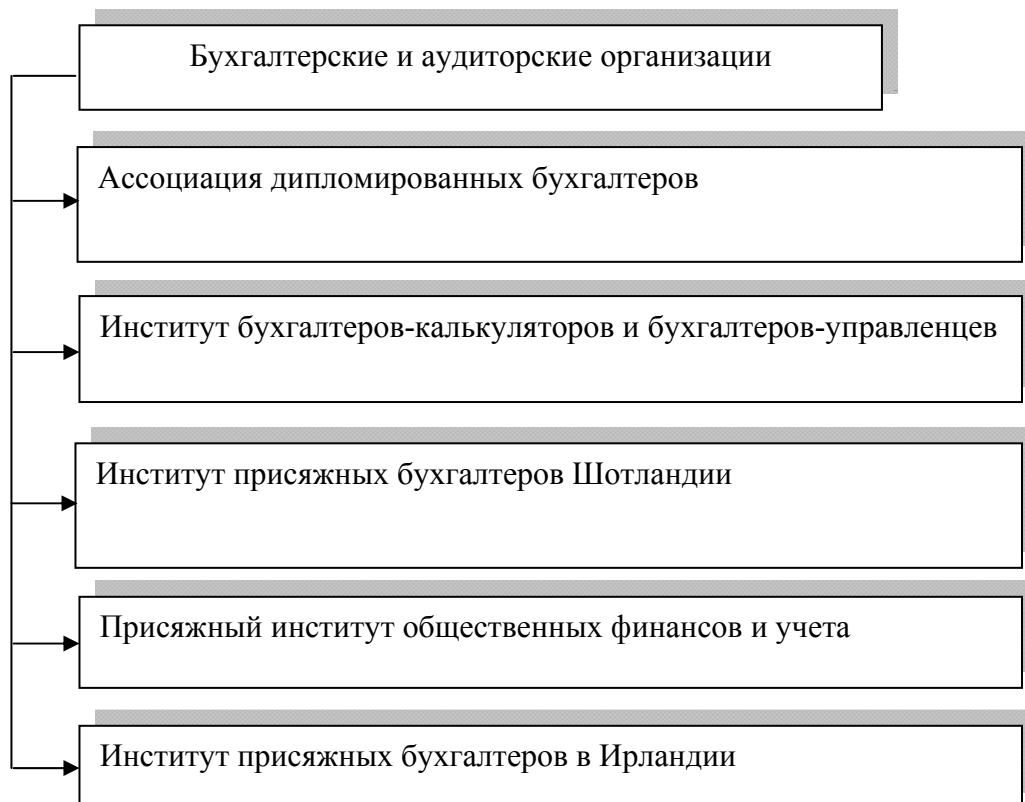


Рисунок 1 – Бухгалтерские и аудиторские организации

Сначала обязанности аудитора не были четко определены: все инвесторы - и

акционеры, и кредиторы - видели в нем защитника своих интересов.

Современный взгляд на аудитора как на лицо, ответственное только перед акционерами, начал формироваться после принятия закона о компаниях в 1929 г., согласно которому все компании обязаны включать в свои финансовые отчеты счет прибылей и убытков.

Английские ученые внесли большой вклад в развитие теории и методов аудита. Им же современный аудит обязан появлению анкет, позволяющих существенно сократить трудоемкость проверок.

Италия же относится к числу стран, где сильно развито государственное регулирование аудита.

В конце января 1992 г. в Италии принято правительственное постановление, согласно которому законную аудиторскую деятельность могут осуществлять только те лица, которые внесены в именной реестр, находящийся под контролем министерства юстиции [6].

Соискатели звания аудитора должны обладать дипломами о высшем экономическом, юридическом, коммерческом образовании либо о среднем бухгалтерском образовании при наличии не менее трех лет практического стажа.

Для того чтобы получить право заниматься аудитом, соискатели должны сдать экзамены по бухгалтерскому учету, праву, вычислительной технике и информатике. Сдачу экзаменов также контролирует министерство юстиции.

В именном реестре должны числиться как аудиторские фирмы, так и отдельные лица. Большинство руководителей зарегистрированных аудиторских фирм должны пройти также персональную регистрацию [5].

В Италии аудиторы делятся на две категории: проверку и подтверждение финансовой отчетности осуществляют так называемые «доттори коммерциалисти», а постановку бухгалтерского учета и текущее консультирование по учетным делам осуществляют «раджионьери».

Таким образом, родиной аудита считается Великобритания. В 1844 году в Англии выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных обществ обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами

Английские специалисты середины - конца прошлого века внесли существенный вклад в развитие аудита и техники ревизий.

Италия относится к числу стран, где сильно развито государственное регулирование аудита.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аудит [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.libr.dp.ua/site-libr/?idm=1&idp=27&ida=287>
2. Мерзликина, Е.М. Аудит [Текст] / Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. – М.: Инфра-М, 2006
3. Парушина, Н.В. Аудит [Текст] / Н.В. Парушина, С.П. Суворова. – М.: Инфра-М, 2008
4. Рогуленко, Т.М. Аудит [Текст] / Т.М. Рогуленко. – М.: Экономика, 2006
5. Зуева, И. Аудит в государственном секторе: путь развития [Текст] / И. Зуева // Бухгалтерский учет. - 2005. - № 20
6. Маслова, И.А. Аудит затрат на производство и реализацию продукции на промышленном предприятии [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2009. - №9. - С. 37-41
7. Потапова, Н.А. Внутренний аудит внешнеэкономических операций [Текст] / Н.А. Потапова // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №8 (235). – С. 40-44.
8. Алимов, С.А. Теоретические основы экологического аудита территориально-хозяйственных систем [Текст] / С.А. Алимов // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №7 (246). – С. 22-26.

**Бархатов Анатолий Петрович**

ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет»

125993, г. Москва, ул. Смольная, д.36

Тел.: (495) 660-19-32

E-mail: mail@rsute.ru

---

A.P. BARHATOV

## **HISTORY OF THE AUDIT UK AND ITALY**

*The article deals with the development of audit in the UK and Italy, the emergence of first Accountants - Auditors.*

**Keywords:** *audit, accounting, bookkeeping and auditing organizations.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Audit [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.libr.dp.ua/site-libr/?idm=1&idp=27&ida=287>
2. Merzlikina, E.M. Audit [Tekst] / E.M. Merzlikina, Ju.P. Nikol'skaja. – M.: Infra-M, 2006
3. Parushina, N.V. Audit [Tekst] / N.V. Parushina, S.P. Suvorova. – M.: Infra-M, 2008
4. Rogulenko, T.M. Audit [Tekst] / T.M. Rogulenko. – M.: Jekonomist#, 2006
5. Zueva, I. Audit v gosudarstvennom sektore: put' razvitija [Tekst] / I. Zueva // Buhgalterskij uchet. - 2005. - № 20
6. Maslova, I.A. Audit zatrat na proizvodstvo i realizaciju produkcii na promyshlennom predpriyatii [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2009. - №9. - S. 37-41
7. Potapova, N.A. Vnutrennij audit vneshnejekonomicheskikh operacij [Tekst] / N.A. Potapova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №8 (235). – S. 40-44.
8. Alimov, S.A. Teoreticheskie osnovy jekologicheskogo audita territorial'no-hozjajstvennyh sistem [Tekst] / S.A. Alimov // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - №7 (246). – S. 22-26.

**Barhatov Anatolij Petrovich**

Russian State Trade and Economic University

Doctor of Economic Science, Professor of Department «Accounting»

125993, Moscow, str. Smolnaja, 36

Numb.: (495) 660-19-32

E-mail: mail@rsute.ru

Ю.Д. ЗЕМЛЯКОВ

## СУЩНОСТЬ УЧЕТНО-НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

*В статье рассматривается понятие учетно – налоговой системы, также рассмотрено место учетно-налоговой системы в общей системе управления организацией.*

**Ключевые слова:** *учётно – налоговая система, роль налогового анализа, система управления, аудит налоговой отчетности, учетный процесс.*

Учетно-налоговая система является сложной системой, представляющей собой процесс объединения учетно-налоговых процедур с аналитическими и контрольными процедурами, при этом, как показывает отечественный и мировой опыт, развитие учетно-налоговой системы должно происходить в непрерывной связи с изменениями социально-экономической ситуации и отвечать характеру и уровню развития финансово-хозяйственного механизма в стране.

По мнению профессора Васильевой М.В. учетно-налоговая система – это определенная экономическим субъектом объединение законных способов определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [1].

Учётно-налоговая система усиливает качество информационно-аналитических потоков, раскрывает область практического применения учётно-отчётной информации и позволяет своевременно анализировать показатели финансовой устойчивости предприятия.

Формирование эффективной учетно-налоговой системы обеспечения финансовой устойчивости допускает связь процедуры учета, анализа и аудита, направленные на постоянный контроль финансово-хозяйственной системы, а также на выявление и мобилизацию внутрипроизводственных резервов для повышения эффективности хозяйствования. Место учётно-налоговой системы в общей системе управления организацией изображено на рисунке 1.

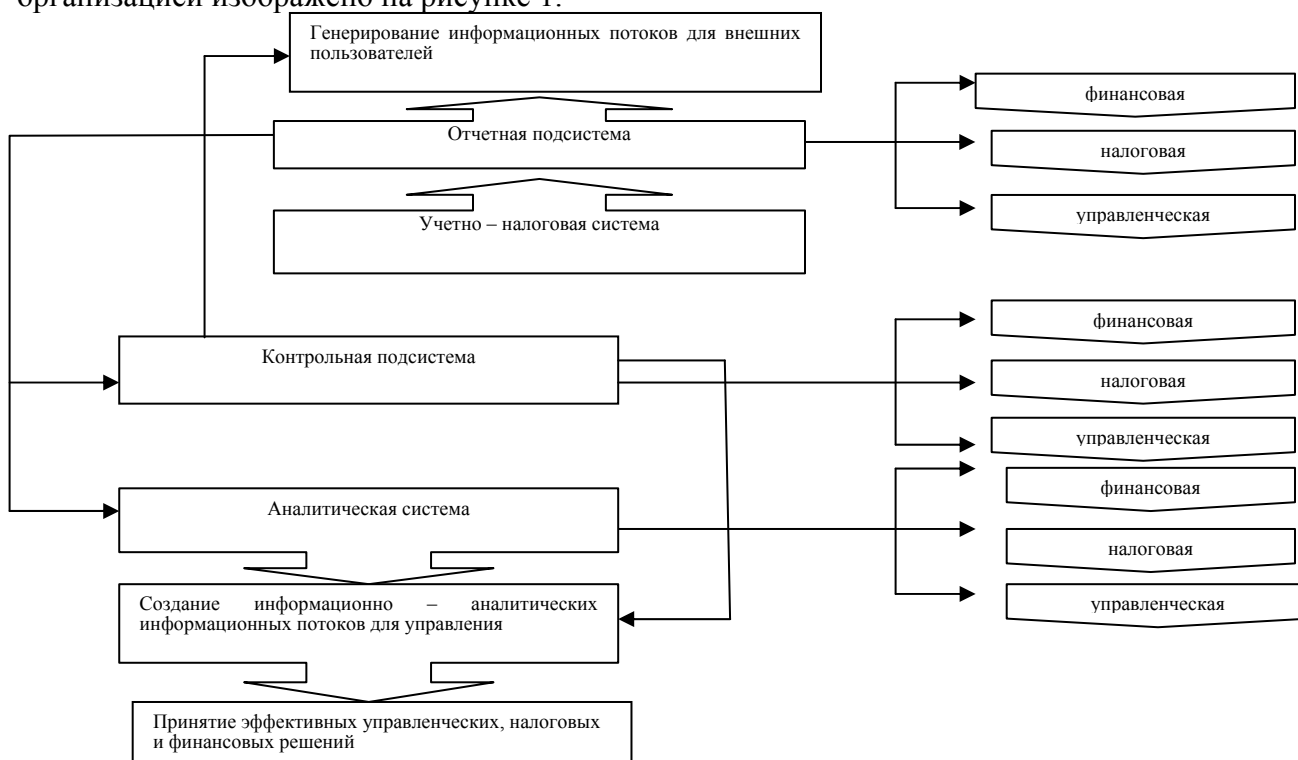


Рисунок 1 - Место учётно-налоговой системы в общей системе управления организацией

В рамках информационной учетно-налоговой системы нужно постоянно осуществлять процедуры налогового анализа. Они выделяются в самостоятельную подсистему, являющуюся элементом системы управления учетно-налоговой системой предприятия.



*Рисунок 2 – Роль налогового анализа как составляющей учетно-налоговой системы организации*

Объектом прогнозного налогового анализа являются налоговые показатели предприятия; информационной базой оказываются данные информационно-налогового обеспечения, которые аккумулированы в различных блоках системы финансового и налогового учета (рис. 2). Обладая такой информацией, можно рассчитывать наличие и степень использования ресурсных и налоговых возможностей предприятия, представлять краткосрочные и стратегические прогнозы налоговых обязательств. Важным элементом информационной учетно-налоговой системы является аудит налоговой отчетности организации. Своевременность и полнота уплаты налогов и сборов позволяет достичь стабильности и эффективности деятельности организации, а также рационализировать процесс формирования доходной части бюджета государства. Существующие методики в области аудита налогообложения, разработанные отечественными экономистами и рекомендованные уполномоченными органами, раскрывают организацию и технологию проверок отдельных налогов, носят частный характер, противоречат друг другу в части формулировки цели, задач, критериев в области аудита, а также различаются по методикам расчета основных параметров аудита [2]. Аудит налоговой отчетности является процессом сбора, анализа, оценки и обобщения информации, отраженной в налоговой отчетности с целью оценки соответствия налоговому законодательству и определения суммы налоговых отклонений.

Цель и критерии аудиторской проверки налоговой отчетности ориентированы на соблюдение налогового законодательства. Объекты проверки - показатели статей налоговой отчетности. Критериям проверки аудита являются требования законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению. Методики расчета основных параметров аудита – это аудиторский риск при проведении проверки налоговой отчетности – «самый низкий»; уровень существенности должен обеспечивать выбранный

уровень аудиторского риска; выборка – максимальная. Сложность учета налогов и проверки налоговой отчетности проявляется в том, что существуют различия между организациями по отраслевыми, экономическими, иными особенностями. При этом используются различные системы налогообложения, что делает достаточно проблематичной задачу создания универсальной комплексной методики проверки налоговой отчетности с описанием этапа проверки по существу. Эффективность учетного процесса и процесса аудиторской проверки налоговой отчетности может быть улучшена за счет установления унифицированных объектов учета, в качестве которых выступает система налогооблагаемых показателей. Они формируются в бухгалтерском учете и в тоже время служат информационной основой для определения налогооблагаемых баз. Аналитические данные бухгалтерского учета помогают получить информацию для формирования налогооблагаемых показателей внесистемного характера: кадастровая стоимость земельного участка, мощность транспортных средств. Таким образом, учётно-налоговая система занимает ключевое место в общей системе управления организацией, наряду с такими подсистемами, как аналитическая, отчётная и контрольная.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Васильева, М.В. Теоретические аспекты взаимодействия элементов учетно-аналитической системы финансовых результатов и системы налогового планирования деятельности торговых организаций [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2009. - №5. – С. 32.

2. Варакса, Н.Г. Методика формирования единого информационного поля учетно-налоговой системы [Текст] / Н.Г. Варакса // Управленческий учет. - 2012. - № 1 – С. 64-69

**Земляков Юрий Дмитриевич**

Новомосковский институт (филиал)

ФГБОУ ВПО «Российский химико-технологический университет имени Д.И. Менделеева»

Зав. кафедрой «Экономика, бухгалтерский учет и финансы»

Доктор экономических наук, профессор

301650, Тульская обл., Новомосковск г., ул. Дружбы, 8

Тел.: +7 (48762) 4-55-19

---

JU.D. ZEMLJAKOV

### **SUMMARY OF ACCOUNTING TAX SYSTEM**

*The article discusses the concept of registration - the tax system, as well considered the place of accounting and taxation system in the general system of management of the organization.*

**Keywords:** *accounting - the tax system, the role of tax analysis, management system, audit tax returns, accounting process.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Vasil'eva, M.V. Teoreticheskie aspekty vzaimodejstvija jelementov uchetno-analiticheskoj sistemy finansovyh rezul'tatov i sistemy nalogovogo planirovanija dejatel'nosti torgovyh organizacij [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2009. - №5. – S. 32.

2. Varaksa, N.G. Metodika formirovanija edinogo informacionnogo polja uchetno-nalogovoj sistemy [Tekst] / N.G. Varaksa // Upravlencheskij uchet. - 2012. - № 1 – S. 64-69

**Zemljakov Jurij Dmitrievich**

Novomoskovsk Institute (branch)

Russian University of Chemical Technology Mendeleev's

Head of Department «Economics, Accounting and Finance»

Doctor of Economic Science, Professor

301650, Tula Region, Novomoskovsk, str. Friendship, 8

Numb.: +7 (48762) 4-55-19



## АНАЛИЗ ЛИКВИДНОСТИ КАК ОДИН ИЗ МЕТОДОВ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА ПРЕДПРИЯТИЯ

*В статье рассматривается анализ ликвидности как одного из методов проведения финансового анализа, также рассмотрены ликвидность актива и пассива бухгалтерского баланса и относительные показатели ликвидности баланса.*

**Ключевое слово:** финансовый анализ, ликвидность, бухгалтерский баланс.

Платежеспособность и финансовая устойчивость являются важнейшими характеристиками финансово-экономической деятельности предприятия в условиях рыночной экономики.

Проведение анализа ликвидности позволяет бухгалтеру оперативно устранять причины различных финансовых потерь.

Владелец предприятия должен постоянно иметь свежую и достоверную информацию о состоянии финансов и заранее предпринимать меры по обеспечению недостающих денежных фондов.

Одним из наиболее важных аспектов анализа финансового положения организации по данным бухгалтерского баланса является оценка ее ликвидности и платежеспособности.

В общепринятом смысле ликвидность – это способность ценностей превращаться в деньги (наиболее ликвидные активы). Уровень ликвидности активов характеризуется суммой денежных средств, которую можно получить от их продажи, и временем, которое для этого необходимо. Умение организации в оптимальные сроки превращать в деньги свои активы, не поступаясь их ценой, характеризует высокий уровень ее ликвидности [5].

Поскольку для организации деньги выполняют, как правило, одну функцию, являясь лишь средством платежа, то поддержание достаточного уровня ликвидности заключается в формировании оптимальной структуры вложений капитала в активы, обеспечивающей приток денежных средств за счет продажи активов (товаров, продукции и т.п.) с целью погашения обязательств по мере наступления установленных сроков. Вместе с тем ликвидность и платежеспособность не тождественные понятия. Так, рассчитываемые по данным бухгалтерского баланса показатели ликвидности могут свидетельствовать об их удовлетворительном уровне, но, по существу, организация может иметь просроченные обязательства в связи с замедлением непосредственного денежного оборота, если в составе оборотных активов имеются неликвидные материальные запасы, просроченная дебиторская задолженность [6].

Для оценки ликвидности абсолютным способом нужно сопоставлять оборотные активы и краткосрочные пассивы.

Ликвидность актива – его способность трансформироваться в денежные средства. Степень ликвидности определяется продолжительностью временного периода, в течение которого эта трансформация может быть осуществлена. Чем короче период, тем выше ликвидность данного вида активов. Таким образом, любые активы, которые можно обратить в деньги, являются ликвидными. Основным признаком ликвидности – формальное превышение (в стоимостной оценке) оборотных активов над краткосрочными пассивами. И чем больше это превышение, тем более благоприятное финансовое состояние имеет предприятие с позиции ликвидности. Если величина оборотных активов не на много превышает величину краткосрочных пассивов, то можно оценить текущее состояние предприятия как неустойчивое, и может наступить момент, когда предприятие не сможет рассчитаться по своим обязательствам. Ликвидность баланса – это соответствие активов и пассивов определенной срочности как возможность высвобождения из оборота средств в денежной форме для погашения долговых обязательств, то есть достаточность средств для покрытия

обязательств и их соответствие по срокам возникновения. Она обеспечивается в том случае, когда менее ликвидные активы покрываются относительно устойчивыми пассивами, а краткосрочным долговым обязательствам соответствует наиболее ликвидная часть активов. Анализ ликвидности баланса предприятия можно производить с использованием абсолютных и относительных показателей.

Смысл анализа ликвидности с помощью абсолютных показателей заключается в следующем: проверить, какие источники средств и в каком объеме использовались для покрытия краткосрочных обязательств. Для этого необходимо провести перегруппировку статей баланса: активов – по убыванию ликвидности, пассивов – по повышению сроков обязательств [7].

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. Такая группировка статей бухгалтерского баланса организации представлена в таблице 1 [1].

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются все четыре неравенства:  $A1 > П1$ ;  $A2 > П2$ ;  $A3 > П3$ ;  $A4 < П4$ . Выполнение первых трех неравенств в данной системе влечет выполнение и четвертого неравенства, поэтому важно сопоставить итоги первых трех групп по активу и пассиву. Если одно или несколько неравенств системы не выполняются, то ликвидность баланса отличается от абсолютной. Недостаток средств в той или иной группе активов при сложении их итогов ( $A1+A2+A3$ ) может быть компенсирован избытком по другой группе. В реальной же ситуации менее ликвидные активы в целях платежеспособности не всегда могут компенсировать в полной мере недостаток более ликвидных.

Минимально необходимым условием для признания структуры баланса удовлетворительной является соблюдение неравенства  $A4 < П4$ . В противном случае, когда величина группы постоянных пассивов (собственного капитала) меньше величины группы трудно реализуемых (внеоборотных) активов, это означает, что организация осуществляет рискованную финансовую политику, используя на формирование долгосрочных вложений часть обязательств. Снижение финансовых рисков в данной ситуации может быть обеспечено за счет привлечения долгосрочных заемных средств в виде инвестиционных кредитов и займов. Если же такой вид обязательств ( $П3$ ) у организации отсутствует, это означает, что часть внеоборотных активов финансируется за счет привлечения краткосрочного заемного капитала, срок возврата которого наступит раньше, чем окупятся внеоборотные активы. Следствием этого может стать стойкая неплатежеспособность, грозящая банкротством [8].

Таблица 1 – Группировка активов по степени ликвидности и пассивов по срочности оплаты.

Группа активов	Группа пассивов
Наиболее ликвидные активы (A1): денежные средства, краткосрочные финансовые вложения	Наиболее срочные обязательства (П1): кредиторская задолженность, задолженность перед собственниками по выплате дивидендов, просроченная задолженность по кредитам и займам
Быстро реализуемые активы (A2): краткосрочная дебиторская задолженность (кроме просроченной и сомнительной), прочие оборотные активы	Краткосрочные обязательства (П2): краткосрочные кредиты и займы (кроме просроченных), резервы предстоящих расходов, прочие краткосрочные обязательства
Медленно реализуемые активы (A3): запасы (кроме неликвидных запасов сырья, материалов, готовой продукции), НДС по приобретенным ценностям	Долгосрочные обязательства (П3): долгосрочные кредиты, займы и другие долгосрочные обязательства

Продолжение таблицы 1

Трудно реализуемые активы (А4): внеоборотные активы, долгосрочная дебиторская задолженность, неликвидные запасы сырья, материалов, готовой продукции, просроченная и сомнительная дебиторская задолженность	Постоянные пассивы (П4): собственный капитал (уставный, добавочный, резервный капитал, нераспределенная прибыль, доходы будущих периодов)
Валюта актива баланса	Валюта пассива баланса

Сопоставление групп активов и обязательств позволяет установить уровень ликвидности по состоянию на отчетную дату, а также спрогнозировать ее на перспективу. Текущая ликвидность свидетельствует о наличии у организации избыточной величины ликвидных активов (А1+А2) для погашения краткосрочных обязательств (П1+П2) в ближайшее время, т.е. соблюдается неравенство  $A1 + A2 > П1 + П2$ . Перспективная ликвидность представляет собой прогноз платежеспособности организации на более длительный срок [2].

Вместе с тем прогноз ликвидности, устанавливаемый по вышеприведенной схеме с использованием только статичных данных бухгалтерского баланса, это — суждение приближенное. Для более точных выводов следует привлечь внутренние данные бухгалтерского учета, конкретизировать включаемые в группы активов и пассивов показатели, изучить их динамику, выявить тренд [3].

Для окончательного вывода о состоянии ликвидности предприятия в количественном измерении следует рассчитать ряд относительных показателей (коэффициентов). Алгоритмы расчетов наиболее распространенных коэффициентов ликвидности представлены в таблице 2 [1].

Значение коэффициента текущей ликвидности на уровне 2 означает, что балансовая стоимость оборотных активов в два раза превышает балансовую стоимость краткосрочных обязательств, что свидетельствует о высоком уровне гарантий в части погашения долгов организации, о наличии необходимых ресурсов и условий для устойчивого функционирования и развития производственно-финансовой деятельности. Такая финансовая ситуация также свидетельствует о наличии у организации чистых оборотных активов. В международной финансово-аналитической практике разность между оборотными активами и краткосрочными обязательствами называется чистыми оборотными активами или рабочим капиталом [9]. Ниже представлено преобразование балансового уравнения, из которого следует, что величина собственного оборотного капитала равна чистым оборотным активам.

Таблица 2 – Относительные показатели ликвидности баланса организации

№ п/п	Показатель	Формула расчета	Содержание	Оптимальное значение
1	Общий показатель ликвидности	$\frac{A1+0,5A2+0,3A3}{П1+0,5П2+0,3П3}$	Применяется для оценки ликвидности баланса в целом, для оценки изменения финансовой ситуации в организации с точки зрения ликвидности	>1
2	Коэффициент текущей ликвидности	$\frac{A1+A2+A3}{П1+П2}$	Показывает, сколько рублей оборотных активов приходится на рубль краткосрочных обязательств	>2
3	Коэффициент критической ликвидности (промежуточного покрытия)	$A1 + A2 / П1+П2$	Показывает прогнозируемую платежеспособность организации при условии своевременного проведения расчетов с дебиторами	>0,8

Продолжение таблицы 2

4	Коэффициент абсолютной ликвидности	$A1 / П1+П2$	Показывает, какая часть краткосрочных заемных обязательств может быть при необходимости погашена немедленно за счет денежных средств	$>0,2$
5	Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными средствами	$\frac{П4+П3-A1}{A1+A2+A3}$	Показывает, какая часть оборотных активов сформирована за счет собственного капитала	$>0,1$

Коэффициентный метод анализа ликвидности имеет как преимущества, так и недостатки представленные в таблице 3.

Таблица 3 – Преимущества и недостатки коэффициентного метода

Преимущества	Недостатки
– позволяет показать, какова возможность организации ответить по своим обязательствам различными видами оборотных активов, для превращения которых в денежные средства либо совсем не требуется времени, либо требуется время, соответствующее периоду их оборота; – характеризует уровень покрытия краткосрочных обязательств оборотными активами; – свидетельствует о степени соответствия достигнутого уровня ликвидности оборотных активов их оптимальному значению.	– коэффициенты ликвидности можно рассчитать по данным баланса, т.е. значительно позже отчетной даты; – критериальные значения коэффициентов ликвидности не ранжированы в зависимости от вида деятельности, масштабов и специфики организации; – группировка активов и обязательств по балансовым данным носит достаточно условный характер, так как балансовая величина некоторых показателей может существенно отличаться от их реальной ликвидной величины (например, в результате различий в формировании учетной политики, при наличии в составе обязательств так называемых неденежных и т.п.).

Можно сделать вывод что, одним из основных показателей, характеризующим финансовую устойчивость предприятия, является ликвидность. Под ликвидностью организации понимается ее способность покрывать свои обязательства активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Маслова, И.А. Методика анализа производственного и ресурсного потенциала предприятия [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2009 - №4. - С. 43-49
2. Прыкина, Л.В. Экономический анализ предприятия: учебник для вузов [Текст] / Л.В. Прыкина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.-с 307-310
3. Маслов, Б.Г. Экспресс – анализ финансового кризиса предприятий [Текст] / Б.Г. Маслов, Н.В. Пчеленок // Управленческий учет. - 2005. - №6. – С. 43-57.
4. Анализ ликвидности [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.1-fin.ru/>
5. Маслов, Б.Г. основные аспекты стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат [Текст]/ Б.Г. Маслов, Е.Н. Токмакова // Управленческий учет. - 2008. - №1. – С. 62-69.
6. Маслов, Б.Г. Анализ себестоимости и финансовых результатов промышленного предприятия [Текст] / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. - 2009. - №5/211 (579). – С. 25-31.
7. Коростелкин, М.М. Методические рекомендации по внедрению управленческого учета и анализа финансовых результатов на промышленных предприятиях [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. - 2011. - №5. – С. 10-15.
8. Дедкова, Е.Г. Информационное обеспечение анализа налоговых затрат [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. - 2010. - №8. – С. 49-56.

9. Перельгина, И.Н. Особенности маржинального анализа затрат в мебельной промышленности [Текст] / И.Н. Перельгина // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. - №9. - С. 62-65.

**Машегов Петр Николаевич**

ФГБОУ ВПО «Орловский государственный университет»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Прикладные экономические дисциплины»

302026, г. Орел, ул. Комсомольская, д. 95

Тел.: (4862) 77-73-18

E-mail: info@univ-orel.ru

---

P.N. MASHEGOV

**ANALYSIS LIQUIDITY AS A METHOD OF FINANCIAL ANALYSIS OF ENTERPRISE**

*The article deals with the analysis of liquidity as a method of financial analysis also considered the liquidity of assets and liabilities of the balance sheet and the relative liquidity balance.*

**Keyword:** financial analysis, liquidity, balance sheet.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Maslova, I.A. Metodika analiza proizvodstvennogo i resursnogo potenciala predpriyatija [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2009 - №4. - S. 43-49
2. Prykina, L.V. Jekonomicheskij analiz predpriyatija: uchebnik dlja vuzov [Tekst] / L.V. Prykina. – M.: JuNITI-DANA, 2001.-s 307-310
3. Maslov, B.G. Jekspress – analiz finansovogo krizisa predpriyatij [Tekst] / B.G. Maslov, N.V. Pchelenok // Upravlencheskij uchet. - 2005. - №6. – S. 43-57.
4. Analiz likvidnosti [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.1-fin.ru/>
5. Maslov, B.G. osnovnye aspekty strategicheskogo upravlencheskogo ucheta i strategicheskogo analiza zatrat [Tekst]/ B.G. Maslov, E.N. Tokmakova // Upravlencheskij uchet. - 2008. - №1. – S. 62-69.
6. Maslov, B.G. Analiz sebestoimosti i finansovyh rezul'tatov promyshlennogo predpriyatija [Tekst] / B.G. Maslov // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2009. - №5/211 (579). – S. 25-31.
7. Korostelkin, M.M. Metodicheskie rekomendacii po vnedreniju upravlencheskogo ucheta i analiza finansovyh rezul'tatov na promyshlennyh predpriyatijah [Tekst] / M.M. Korostelkin // Upravlencheskij uchet. - 2011. - №5. – S. 10-15.
8. Dedkova, E.G. Informacionnoe obespechenie analiza nalogovyh zatrat [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №8. – S. 49-56.
9. Perelygina, I.N. Osobennosti marzhinal'nogo analiza zatrat v mebel'noj promyshlennosti [Tekst] / I.N. Perelygina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2009. - №9. - S. 62-65.

**Mashegov Petr Nikolaevich**

Orel State University

Doctor of Economic Science, Professor of Department «Applied economic discipline»

302026, Orel, str. Komsomolskaya, 95

Numb.: (4862) 77-73-18

E-mail: info@univ-orel.ru

Г.М. САМОСТРОЕНКО

## ТЕХНОЛОГИЧЕСКОЕ НОРМИРОВАНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ КАК ПЛАНОВО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*В статье автором рассмотрена сущность планово-аналитических инструментов управленческого учета, проведена группировка затрат на основе их нормирования, а также предложена методика технологического нормирования материальных затрат на предприятии.*

**Ключевые слова:** нормирование, затраты, управленческий учет.

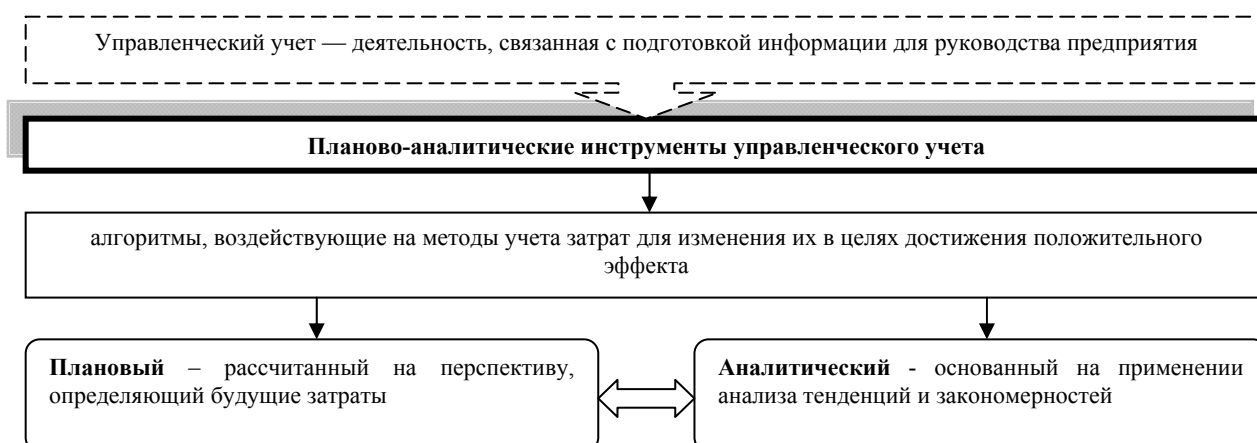
В условиях динамичного развития рыночных отношений требования к качеству информации, необходимой для принятия обоснованных и эффективных управленческих решений, стремительно растут. Ведущая роль в формировании информации, которая бы соответствовала всем требованиям управления, принадлежит системе управленческого учета.

Управленческий учет - деятельность, связанная с подготовкой информации для руководства предприятия, существенную часть управленческого учета составляют учет и анализ затрат (себестоимости).

Однако в настоящее время у руководства и собственников предприятий возникает сложность постановки управленческого учета, поскольку не существует общепринятых правил его ведения. Поэтому особую актуальность приобретают вопросы организации управленческого учета на предприятии [3].

Для влияния на финансово-хозяйственную деятельность предприятия в управленческом учете используется ряд инструментов. В широком смысле инструмент - средство воздействия на объект, преобразования и создания объекта. Инструменты управленческого учета - алгоритмы, воздействующие на методы учета затрат для изменения их в целях достижения положительного эффекта.

Таким образом, планово-аналитические инструменты управленческого учета — алгоритмы воздействия на систему учета затрат, определяющие будущие методы калькулирования себестоимости на основе экономического анализа закономерностей и тенденций в управлении предприятием (рис. 1).



**Рисунок 1 - Сущность планово-аналитических инструментов управленческого учета**

К планово-аналитическим инструментам управленческого учета можно отнести:

- технологическое нормирование (нормирование материальных и трудовых затрат);
- нормирование в зависимости от величины прямых затрат и объема выпуска (нормирование вспомогательных материалов, общехозяйственных и общепроизводственных

расходов);

- нормирование в зависимости от объема продаж (нормирование коммерческих расходов);
- планирование «от нулевой точки» и «от достигнутого уровня»;
- метод условных единиц;
- метод мини-макси.

Все перечисленные виды планово-аналитических инструментов объединяет ключевое понятие – нормирование. Нормирование — установление меры затрат в зависимости от какого-либо условия (например, объема выпуска и продаж) [4].

Расчет себестоимости продукции – наиболее сложная и трудоемкая часть планово-аналитической деятельности предприятия. Поэтому внедрение нормирования существенно упрощает данный процесс. С точки зрения управления всю совокупность затрат можно дифференцировать по отношению к факторам зависимости (табл. 1).

Таблица 1 - Группировка затрат на основе их нормирования

Группа затрат	Фактор зависимости	Группа затрат, соответствующая отечественной классификации
Материалозависимые	Объем продукции	Производственные и вспомогательные сырье и материалы
Трудозависимые	Человеко-часы	Зарплата производственных рабочих и отчисления на социальные нужды в их части
Машинозависимые	Машино-часы	Сырье и материалы общецехового назначения, энергия, горюче-смазочные материалы, зарплата обслуживающего персонала

Материальные затраты объединяют обширный блок издержек производства, включающий расход сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топливно-энергетических ресурсов. Материальные затраты имеют наибольший удельный вес в себестоимости продукции, именно поэтому им необходимо уделять пристальное внимание [5].

Потребность в основных материалах калькулируется на основе плановой величины валового выпуска. Классическим способом калькуляции прямых затрат (материальных и трудовых) является метод технологического нормирования, при котором, исходя из технологии производства, определяются удельные прямые затраты в физическом (например, в килограммах или метрах) или денежном выражении на единицу выпуска [2].



Рисунок 2 - Методика технологического нормирования материальных затрат на предприятии

На небольших предприятиях с часто меняющейся номенклатурой производства можно использовать более упрощенный метод анализа, в котором за ряд прошедших периодов сопоставляется динамика прямых затрат и динамика объема выпуска и, таким образом, исчисляется средняя величина удельных прямых затрат на единицу выпускаемой продукции – материалоемкость [1].

Выходным отчетом технологического нормирования материальных затрат является смета расхода материалов по основному производству.

Схематично методика технологического нормирования материальных затрат на предприятии представлена на рисунке 2.

Рассмотрим данный метод нормирования на конкретном примере.

Предположим, что предприятие «Восход» производит стулья и табуреты. Объем выпуска стульев и табуретов, величина материальных затрат (древесина и лакокрасочные материалы) на производство в 2009-2011 годах представлены в таблице 2. В 2012 году планируемый объем производства равен 2600 стульям и 3700 стульев.

Таблица 2 - Данные по предприятию «Восход» за 2009-2011 годы

№	Показатель	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Среднее значение
1	Объем выпуска стульев, шт.	1900	2000	2400	2100
	Объем выпуска табуретов, шт.	2700	2900	3400	3000
2	Материальные затраты на производство стульев, в том числе:				
	— древесина, м	5947	6800	7392	6713
	— лакокрасочные материалы, кг	295	288	360	314
3	Материальные затраты на производство табуретов, в том числе:				
	— древесина, м	5805	6699	7106	6537
	— лакокрасочные материалы, кг	270	203	374	282

Используя эти данные, с помощью средней арифметической можно найти средние величины за период.

Средняя материалоемкость по затратам на древесину равна 3,2 м/шт. для стула и 2,18 м/шт. для табурета, на лакокрасочные материалы – 0,15 кг/шт. для стула и 0,09 для табурета.

Можно рассчитать плановую норму материальных затрат по каждому виду (табл. 3).

Таблица 3 - Определение потребности в материалах по плану производства предприятия «Восход» на 2012 год

№	Материалы	Материалоемкость		Планируемый объем выпуска, шт.		Потребность в материалах	
		Стулья	Табуреты	Стулья	Табуреты	Стулья	Табуреты
1	Древесина	3,2 м/шт.	2,18 м/шт.	2600 шт.	3700 шт.	8320 м.	8066 м.
2	Лакокрасочные материалы	0,15 кг/шт.	0,09 кг/шт.			390 кг.	333 кг.

Потребность в древесине на производство изделий составляет 16386 метров, в лакокрасочных изделиях - 723 килограмма.

Таким образом, такие плано-аналитические инструменты управленческого учета, как нормирование затрат на предприятии, позволяют предприятию рассчитать количественную и качественную оценку различных элементов затрат: материальных затрат, трудозатрат, а также накладных расходов. Определение максимально допустимой величины расходов на предприятии способствует ее эффективному функционированию в экономической системе. Для того, чтобы определить технологическую норму материальных затрат на предприятии, необходимо определить планируемый объем выпуска продукции и



рассчитать материалоемкость каждого из видов затрат.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / под ред. А.Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.
2. Жарикова, Л.А. Управленческий учет. Учебное пособие [Текст] / Л.А. Жарикова. - Тамбов. Изд-во ТГТУ, 2004. - 136 с.
3. Лубошникова, Е.А. Инструменты управленческого учета на предприятии [Текст] / Е.А. Лубошникова, Н.Н. Нелюбова // Управленческий учет. - № 7. – 2008. – С. 54
4. Константинов, В.А. Управленческий учет как механизм фиксации качественной информации деятельности предприятия [Текст] / В.А. Константинов // Управленческий учет. - 2010. - №1. – С. 22-27.
5. Коростелкин М.М. Методические рекомендации по внедрению управленческого учета и анализа финансовых результатов на промышленных предприятиях [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. - 2011. - №5. – С. 10-15.

**Самостроенко Георгий Максимович**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Государственное управление и финансы»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 42-11-05

E-mail: guif@ostu.ru

---

G.M. SAMOSTROENKO

### **TECHNOLOGICAL RATIONING MATERIAL COSTS AS PLANNED ANALYTICAL TOOLS MANAGEMENT ACCOUNTING**

*In this paper the author on the essence of planning and analytical tools of management accounting, cost-held group based on their valuation, as well as the technique of technological standardization of material costs in the company.*

**Keywords:** valuation, cost management accounting.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Bol'shoj buhgalterskij slovar' [Tekst] / pod red. A.N. Azrilijana. - M.: Institut novoj jekonomiki, 1999. - 574 s.
2. Zharikova, L.A. Upravlencheskij uchet. Uchebnoe posobie [Tekst] / L.A. Zharikova. - Tambov. Izd-vo TGTU, 2004. - 136 s.
3. Luboshnikova, E.A. Instrumenty upravlencheskogo ucheta na predpriyatii [Tekst] / E.A. Luboshnikova, N.N. Neljubova // Upravlencheskij uchet. - № 7. – 2008. – S. 54
4. Konstantinov, V.A. Upravlencheskij uchet kak mehanizm fiksacii kachestvennoj informacii dejatel'nosti predpriyatija [Tekst] / V.A. Konstantinov // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №1. – S. 22-27.
5. Korostelkin M.M. Metodicheskie rekomendacii po vnedreniju upravlencheskogo ucheta i analiza finansovyh rezul'tatov na promyshlennyh predpriyatijah [Tekst] / M.M. Korostelkin // Upravlencheskij uchet. - 2011. - №5. – S. 10-15.

**Samostroenko Georgij Maksimovich**

State University-ESPC

Doctor of Economic Science,

Professor of Department «Public Administration and Finance»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 05.11.42

E-mail: guif@ostu.ru

## ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

*В статье рассмотрена учетно-аналитическая система, предназначение которой заключается в объединении учетных и аналитических операций в один процесс, непрерывность этого процесса и использование его результатов при выработке рекомендаций для принятия управленческих решений.*

**Ключевые слова:** *учетно-аналитическая система, объект и объект, управленческий учет, налоговый учет, информационное обеспечение.*

В настоящее время в условиях рыночной экономики на предприятиях формируется учетно-аналитическая система (УАС). Первоначальные исследования в области формирования учетно-аналитической системы были проведены в середине 90-х гг. XX в. авторами Л.В. Поповой и И.П. Ульяновым, а затем расширены И.А. Масловой и другими учеными.

В широком смысле учетно-аналитическая система - это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации.

По мнению И.А. Масловой, учетно-аналитическая система – это полностью или частично децентрализованная система, элементарные системы которой осуществляют собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макро-уровнях [4].

Содержание понятия учетно-аналитической системы можно рассматривать как в узком, так и в широком смысле. С одной стороны - это учетно-аналитическая система конкретного предприятия, которая зависит не только от структуры системы, но и от специфики деятельности предприятия. С другой стороны - это учетно-аналитическая система, которая абстрагируется от предприятия, формируя принципы и методы, универсальные для разных субъектов [1].

Под учетно-аналитической системой (УАС) следует так же понимать комплекс взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, которые обеспечивают процесс непрерывного целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений.

Учетно-аналитическая система имеет предмет и объект исследования. Субъектом УАС является группа процессов хозяйствующего субъекта, подлежащих учетно-аналитической обработке. Понятие «объект» выступает в качестве взаимодействующей с субъектом ее части. Объектом учетно-аналитической системы является конкретный хозяйствующий субъект.

Основными целями учетно-аналитической системы являются:

- своевременное предоставление информационной поддержки в принятии решений;
- строгий контроль и планирование экономической эффективности деятельности предприятия;
- проведение анализа и оценки эффективности деятельности предприятия в целом и по подразделениям;
- выбор направлений развития экономического субъекта.

Действенность учетно-аналитической системы в первую очередь зависит от учета специфики деятельности экономического субъекта. В основе учетно-аналитической системы лежит системный подход, позволяющий рассматривать предприятие как сложный объект, состоящий из ряда подсистем [2].

Основные составляющие учетно-аналитической системы на предприятии представлены на рисунке 1.

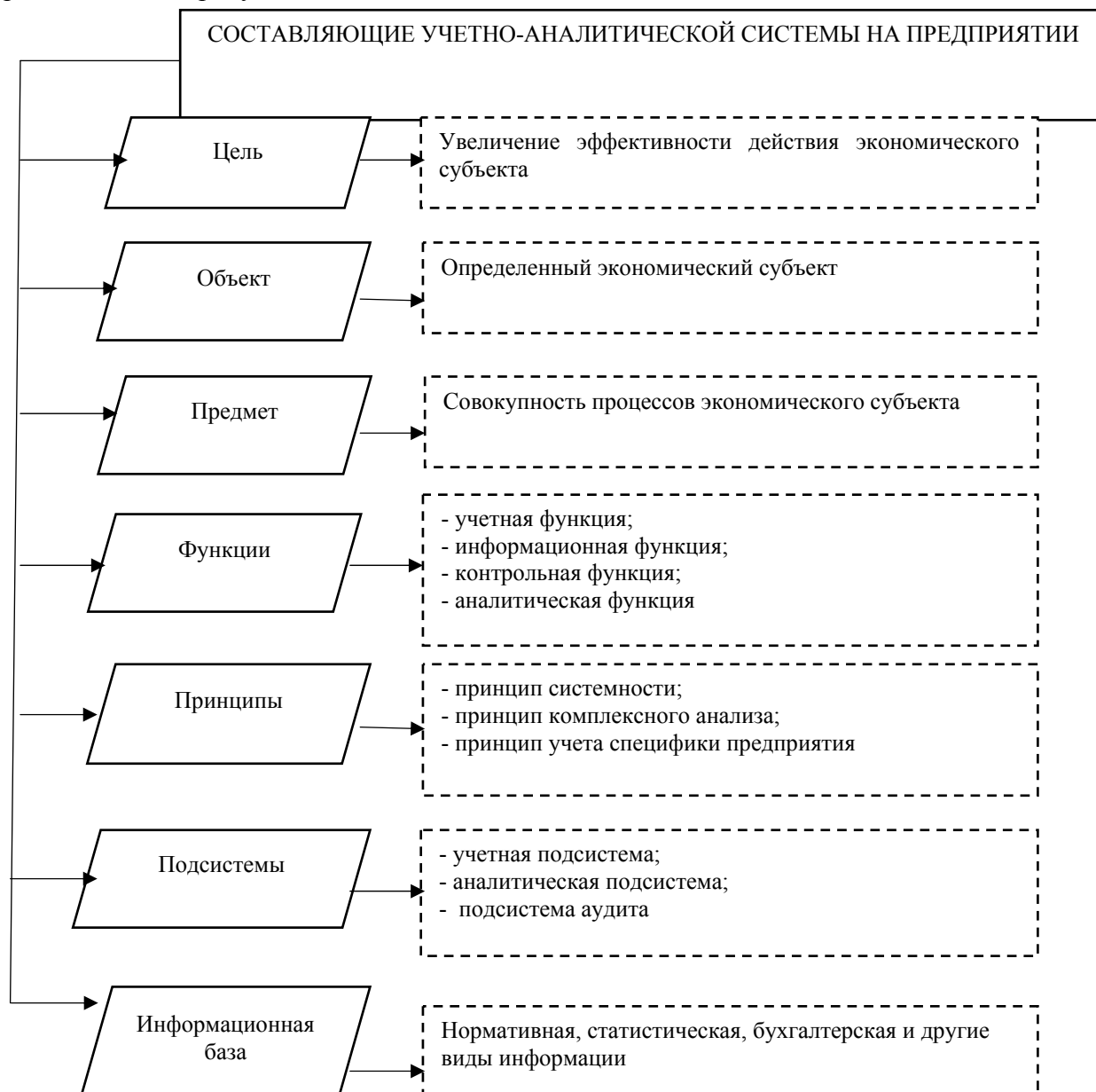


Рисунок 1 - Составляющие учетно-аналитической системы на предприятии

Действенность функционирования учетно-аналитической системы в большей мере зависит от ее информационного обеспечения. Информационное обеспечение - это совокупность информационных ресурсов и способов их организации, необходимых для реализации аналитических процедур [5].

Любая информация, используемая в рамках учетно-аналитической системы, является экономической по своему содержанию и подразделяется на внутреннюю и внешнюю информацию.

При использовании информации из разных источников, к ней должны предъявляться определенные требования:

- аналитичность, то есть информация должна соответствовать потребностям, данные должны поступать о тех направлениях деятельности и с детализацией, которая необходима для решения поставленных задач;
- объективность - экономическая информация должна объективно отражать сведения на текущий момент и о перспективах их изменений;

- своевременность, то есть информация должна поступать к руководству как можно быстрее (в момент появления в учетных регистрах предприятия);
- единство информации, поступающей из разных источников;
- существенность или релевантность - информация должна быть достаточной для принятия решений;
- другие требования.

Помимо подсистемы информационного обеспечения учетно-аналитическая система представлена тремя видами подсистем: финансовая, управленческая и налоговая [3].

Финансовый учет - это система сбора, регистрации, обобщения информации о хозяйственной деятельности организации, установленная в соответствии с системой нормативного регулирования бухгалтерского учета, для составления финансовой отчетности, осуществления контроля и выявления резервов. Финансовый учет является основной частью информационной системы предприятия. Финансовый учет определяется как процесс формирования финансовой отчетности в целях предоставления достоверной информации о компании всем заинтересованным пользователям.

Управленческий учет - это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, анализа, контроля и управления этой деятельностью. Управленческий учет охватывает те виды учетной информации, которые необходимы менеджерам предприятия в целях внутреннего управления. Важной особенностью национальной учетной системы является то, что методология учета устанавливается нормативными актами. Так как управленческий учет законодательно не регламентирован, в литературе не выделяют присущие ему методы.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Налоговый учет имеет целью использование информации для правильного расчета налоговых платежей и налогового планирования. Таким образом, цели построения каждой подсистемы четко выражены.

Учетно-аналитическая система должна строиться по принципу хронологии сбора, обработки данных и формирования отчетных документов, от оперативной информации до бухгалтерских балансов и приложений к ним [6].

При организации непрерывного анализа достигается повышение его оперативности и действенности, так как анализ непосредственно следует за учетом, а также выполняется в ходе хозяйственного финансового учета. При этом подсистема аналитического обеспечения управления хозяйственной деятельностью превращается в постоянно действующий фактор повышения эффективности производства за счет активизации всего информационного фонда организации [7].

Таким образом, учетно-аналитическая система, действуя непрерывно, благоприятно влияет на потребность каждой организации, которая непосредственно заинтересована в проведении анализа для нахождения необходимых решений, которые позволяют достичь прогнозируемой величины роста.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Боброва, Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита [Текст] / Е.А. Боброва // Аудиторские ведомости. - 2007. - № 2.
2. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. - 2003. - № 5
3. Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин - М.: Дело и Сервис, 2007.
4. Маслова, И.А. Дескриптивно-нормативная методология отражения в учетно-аналитической системе движения стоимости, создания и актуализации добавленной стоимости [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет — 2006. - №1. - С. 17-25

5. Маслова, И.А. Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости в промышленности [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет — 2009. - №7. - С. 89-99
6. Васильева, М.В. Теоретический аспект взаимодействия элементов учетно-аналитической системы финансовых результатов и системы налогового планирования деятельности торговых организаций [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2009. - №5 – С. 74-83.
7. Дрожжина, И.А. Учетно-аналитическое обеспечение формирования финансового результата деятельности предприятия в целях налогообложения [Текст] / И.А. Дрожжина // Экономические и гуманитарные науки. - 2009. - №7/213 (581). – С. 37-46.

**Никитин Святослав Аркадьевич**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика и менеджмент»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-95-65

E-mail: kafeim@mail.ru

---

S.A. NIKITIN

**FORMATION OF REGISTRATION AND ANALYTICAL SYSTEM AT THE ENTERPRISES**

*In article the registration and analytical system which mission consists in association of registration and analytical operations in one process, a continuity of this process and use of its results at development of recommendations for adoption of administrative decisions is considered.*

**Keywords:** *registration and analytical system, object and object, management accounting, tax accounting, information support.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Bobrova, E.A. Uchetno-analiticheskaja sistema zatrat na proizvodstvo: vidy ucheta i audita [Tekst] / E.A. Bobrova // Auditorskie vedomosti. - 2007. - № 2.
2. Popova, L.V. Osnovnye teoreticheskie principy postroenija uchetno-analiticheskoi sistemy [Tekst] / L.V. Popova, B. G. Maslov, I. A. Maslova // Finansovij menedzhment. - 2003. – № 5
3. Popova, L.V. Formirovanie uchetno-analiticheskoi sistemy zatrat na promyshlennyyh predpriyatijah [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Maslova, V.A. Konstantinov, M.M. Korostelkin - M.: Delo i Servis, 2007.
4. Maslova, I.A. Desriptivno-normativnaja metodologija otrazhenija v uchetno-analiticheskoi sisteme dvizhenija stoimosti, sozdaniya i aktualizacii dobavlennoj stoimosti [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uchet — 2006. - №1. - S. 17-25
5. Maslova, I.A. Teoretiko-metodicheskie aspekty uchetno-analiticheskoi sistemy formirovanija sebestoimosti v promyshlennosti [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uchet — 2009. - №7. - S. 89-99
6. Vasil'eva, M.V. Teoreticheskij aspekt vzaimodejstvija jelementov uchetno-analiticheskoi sistemy finansovyh rezul'tatov i sistemy nalogovogo planirovanija dejatel'nosti torgovyh organizacij [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2009. - №5 – S. 74-83.
7. Drozhzhina, I.A. Uchetno-analiticheskoe obespechenie formirovanija finansovogo rezul'tata dejatel'nosti predpriyatija v celjah nalogooblozhenija [Tekst] / I.A. Drozhzhina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2009. - №7/213 (581). – S. 37-46.

**Nikitin Svyatoslav Arkad'evich**

State University-ESPC

Doctor of Economic Science, Professor of Department «Economics and Management»

302020, Ore1, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-95-65

E-mail: kafeim@mail.ru

И.С. КОНСТАНТИНОВ

## ПРОЦЕСС ФОРМИРОВАНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*В статье рассмотрены международные стандарты финансовой отчетности, для чего и для кого они были разработаны и на основе чего и каких процессов и концепции, так как МСФО является необходимым условием развития современного бизнеса.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, анализ, аудит, отчетность.

Реформирование системы бухгалтерского учета в России в соответствии с Государственной программой перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и отчетности, как наиболее полно отвечающей требованиям рыночной экономики, является одной из основных и актуальных задач, стоящих перед отечественной бухгалтерской наукой.

Процесс интеграции экономики России в мировую хозяйственную систему обуславливает необходимость построения системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и потребностям реформируемой рыночной экономики. Этот процесс предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, установления взаимосвязи между ними, а также порядка их признания и оценки [1].

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) были разработаны для того чтобы пользователи финансовой отчетности из разных стран могли говорить на одном языке. Сами международные стандарты разрабатываются с 1973 года. Именно тогда был создан Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета - КМСБУ (International Accounting Standards Committee - IASC).

В 2000 году комитет был реформирован. В результате в составе КМСБУ был создан совет (у нас его еще часто называют правлением) по международным стандартам бухгалтерского учета - СМСБУ (International Accounting Standards Board - IASB). К нему и перешли функции по разработке стандартов. Строго говоря, именно разрабатываемые им стандарты являются международными стандартами финансовой отчетности - МСФО (International Financial Reporting Standards - IFRS). В то же время прежние правила, разработанные комитетом, являются международными стандартами бухгалтерского учета - МСБУ (International Accounting Standards - IAS). Сейчас постепенно идет разработка новых МСФО взамен устаревших МСБУ [2].

Переход на МСФО изменяет как принципы подготовки самой финансовой отчетности, так и принципы контроля ее качества и аудита. Так, порядок подготовки отчетности по РСБУ основан на исполнении инструктивных положений и требований регулирующих органов. В то же время международные правила предоставляют бухгалтеру гораздо большую свободу действий.

Если говорить кратко, то МСФО базируются на трех концепциях (рис. 1).

Суть концепции справедливой стоимости состоит в том, чтобы дать пользователю информацию о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия исходя из его реальной цены. Этот подход очень важен, так как позволяет ответить на вопрос о том, сколько стоит бизнес сегодня.

Примером может служить корректировка стоимости основных средств с учетом инфляции или, например, их обесценения из-за других факторов. Во-первых, потребуется анализ динамики цен. Во-вторых, оценка денежных поступлений и платежей, возникающих в

связи с использованием основного средства и его окончательным выбытием. В-третьих, техническое исследование объекта. В результате могут быть списаны основные средства, длительное время не применявшиеся на предприятии, и прочие неликвиды.



Рисунок 1 – Структура концепций МСФО

В российском учете, как правило, показывается только остаточная стоимость. Регулярно переоценивают свое имущество лишь немногие организации.

Согласно МСФО, не столь важно, в какую правовую форму облечен тот или иной факт хозяйственной деятельности. Гораздо важнее, что он собой представляет с экономической точки зрения.

Согласно МСФО в отчетности должен быть представлен достаточно большой объем сведений о деятельности предприятия. Причем таким образом, чтобы заострить внимание пользователей на всех существенных деталях работы организации. Это говорит о том, что составление отчетности по МСФО дает возможность более реально видеть финансовое состояние предприятия.

В России в настоящее время существует около 3000 предприятий, акции которых котируются на международных биржах. Им уже сейчас рекомендовано составлять отчетность в соответствии с МСФО. Это: РАО «ЕЭС России», РАО «Газпром», «Транснефть», МНС России, «МДМ Банк», «Российский кредит», «Ростелеком» и многие др.

Выделим основные показательные отличия МСФО от российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ):

1. Основные средства. Ключевые различия касаются амортизации. В соответствии с МСФО руководству компании разрешено самостоятельно устанавливать сроки службы основных средств. Это зависит от того, в течение какого периода предприятие собирается получать экономическую выгоду от их использования. Правда, в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» также сказано, что организация сама назначает эти сроки. На практике же в бухгалтерском учете применяют нормы амортизации из постановления Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Кроме того, в МСФО предусмотрены такие нюансы. Если основное средство самортизировано, но продолжает использоваться в производстве, срок службы должен быть пересмотрен. Возможна и обратная ситуация — эксплуатация объекта завершена, а амортизация не закончена. В обоих случаях прибыль предыдущих периодов пересчитывается. В российской практике такой подход отсутствует [3].

Еще одним важным отличием МСФО является то, что со временем можно изменить метод амортизации. Например, при увеличении объема и номенклатуры выпускаемой продукции. Такое решение нужно просто обосновать в пояснительной записке к финансовой отчетности. ПБУ 6/01 в принципе не предполагает этого;

2. Запасы. В соответствии с международными стандартами запасы оценивают по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене реализации. Причем последний критерий - за вычетом расходов на продажу. Такой способ оценки не предусмотрен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Кроме того, важным отличием МСФО и РСБУ является то, что в российском учете не практикуется регулярная проверка активов на предмет их обесценения. И не только запасов. МСФО 36 «Обесценение активов» применяется в отношении большого числа активов, признаваемых в бухгалтерском балансе (основным средствам, нематериальным активам, запасам, инвестициям). Основная задача данного стандарта — обеспечить реальную оценку активов в финансовой отчетности [4].

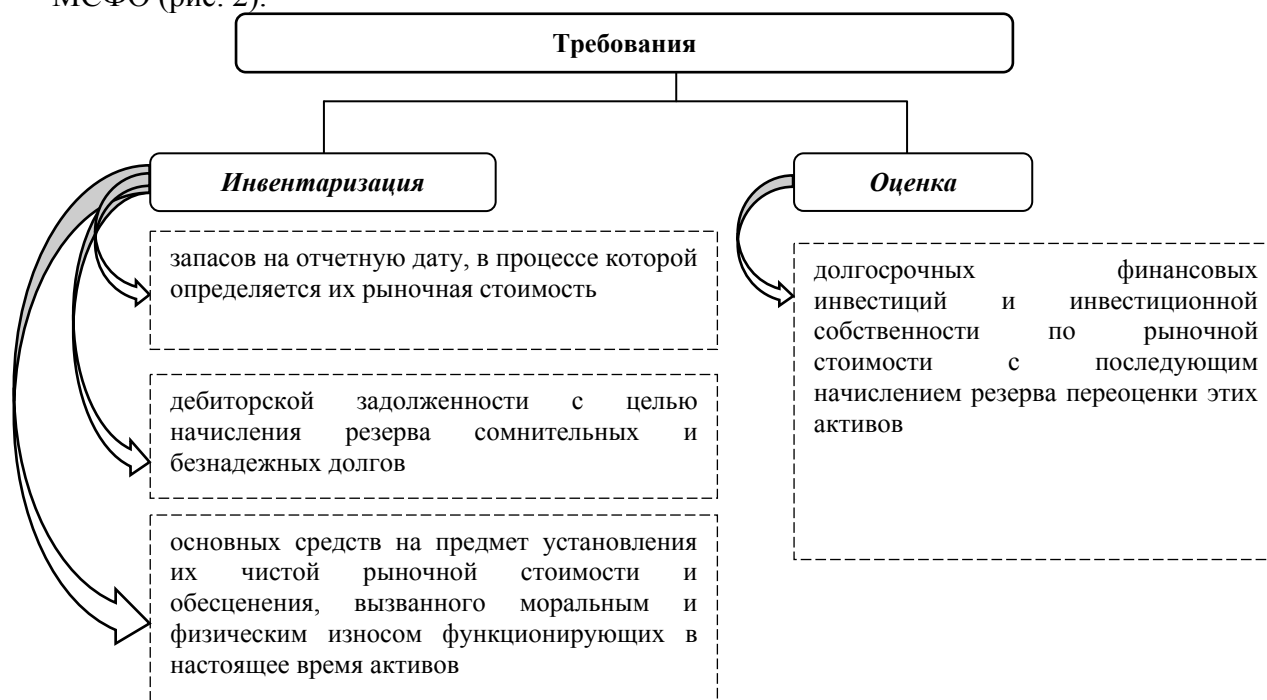
3. Доходы. По российским стандартам главным является факт: произошел переход права собственности на товары или нет. Тогда как МСФО делают упор на экономическое содержание. Предположим, по условиям договора продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку. По международным стандартам это может быть признано не реализацией, а предоставлением займа под залог имущества. Здесь основной вопрос для определения характера сделки: насколько высока вероятность того, что товар будет выкуплен;

4. Расходы. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» включено дополнительное условие: расход можно признать, если он «производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота». То есть в отличие от МСФО затраты не могут быть признаны только на основании профессионального суждения бухгалтера. Они обязательно должны быть подтверждены документально.

Трансформация бухгалтерской отчетности согласно МСФО способствует повышению информативности и полезности для рядовых пользователей, что доказано международной практикой, т.к. российский рынок изобилует огромным количеством различных дочерних предприятий, развивающихся за счет зарубежных инвесторов, для которых финансовая отчетность МСФО является одной из составляющих консалтинговой политики материнских предприятий [5].

Трансформация финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами должна осуществляться следующим образом:

*Во-первых, необходимо* выявить расхождения в учете по российским стандартам с МСФО (рис. 2).



*Рисунок 2- Схема расхождения в учете по российским стандартам с МСФО*

*Во-вторых,* составляются корректировочные проводки, а План счетов приводится в соответствие с планом счетов по МСФО.



Заметим, что международные стандарты финансовой отчетности не предписывают определенную структуру для Плана счетов и их нумерацию [6]. Поэтому каждая фирма в зависимости от вида своей деятельности вправе самостоятельно разработать свой План счетов. Схематически его структуру можно представить на рисунке 3.

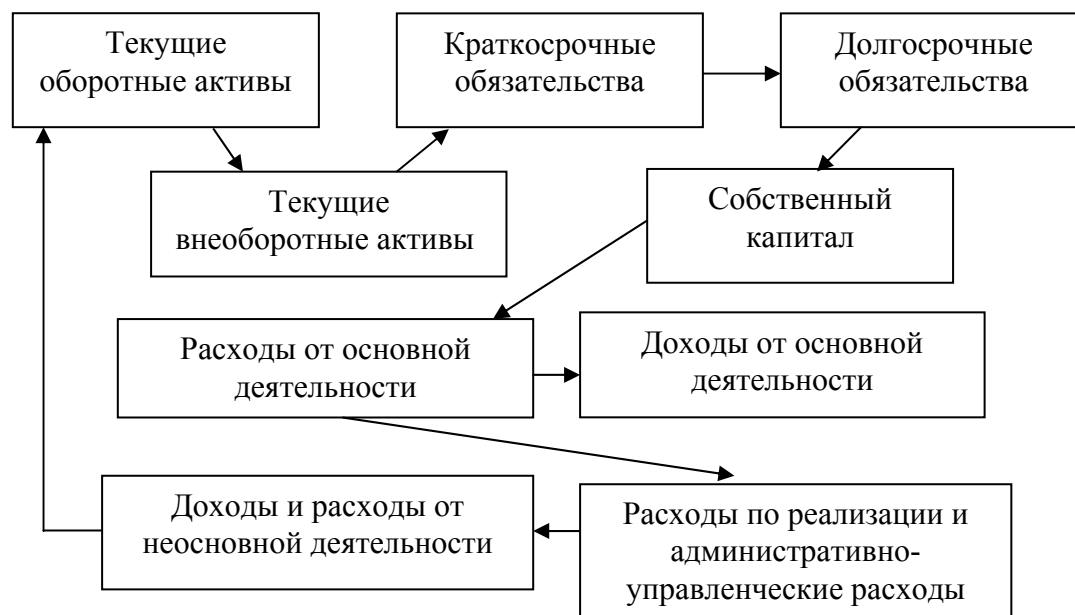


Рисунок 3 – Схематическая структура плана счетов

В-третьих, разрабатывается трансформационная модель. Это совокупность электронных таблиц, куда заносятся данные российской бухгалтерской отчетности, корректировки и получаемые в результате данные международной отчетности. В самом простом варианте у предприятия может быть всего одна трансформационная таблица, в которой по строкам показывается наименование статей баланса и отчета о прибылях и убытках по МСФО, а по столбцам - остатки по данным российского бухучета, номера трансформационных проводок и выводимые на их основе цифры отчетности по МСФО.

После этого составляются проводки по реклассификации. Это означает, что нужно перенести уже скорректированные остатки с российского Плана счетов на план счетов по МСФО. Его фирма разрабатывает сама в зависимости от вида своей деятельности.

В-пятых, составляется трансформированная отчетность.

Процесс трансформации финансовой отчетности требует тщательной подготовки исходной информации. Наряду с использованием отчетных форм российской финансовой отчетности необходимо подготовить большой объем аналитической информации по счетам бухгалтерского учета, подлежащим трансформации например, анализ дебиторской и кредиторской задолженности в разрезе временной структуры, для облегчения процесса инфлирования и начисления резервов, перегруппировка основных средств, и начисление амортизации [7].

Для наглядности процессов представим схематически этапы трансформации финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами (рис. 4).

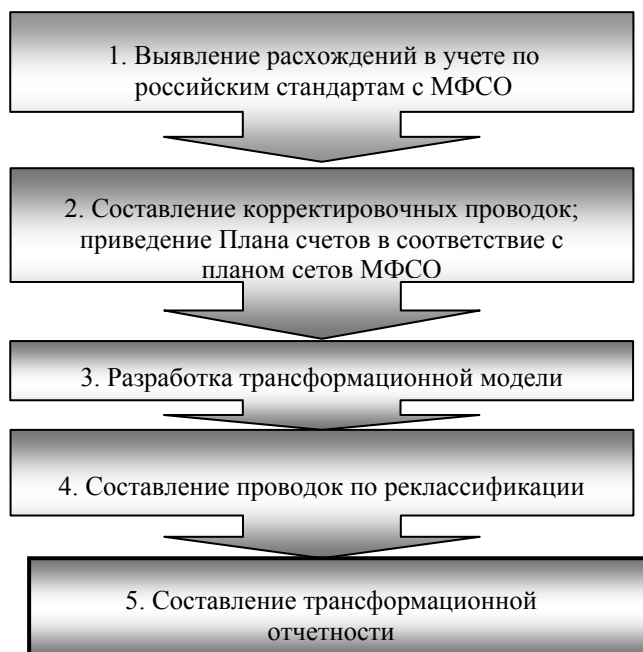


Рисунок 4 - Этапы трансформации финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами

Для предприятий, предлагающих свою продукцию на российском рынке товаров и услуг, предоставление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) является необходимым условием развития современного бизнеса [8]. Компании, имеющие отчетность МФСО, считаются наиболее конкурентно способными в своем секторе рынка, а иностранные инвесторы с большим энтузиазмом вкладывают свои средства для их развития.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова, Л.В. Формирование информационных потоков в рамках гармонизации отечественных и международных учетно-налоговых систем [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2011. - №3. - С. 97-106
2. Коростелкина, И.А. Особенности учета расчетов с контрагентами при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №8 (223). - С. 44-51
3. Коростелкин, М.М. Формирование адаптированной к МСФО налоговой составляющей отечественной информационной учетно-аналитической системы [Текст] / М.М. Коростелкин // Управленческий учет. - 2012. - №3. - С. 92-99.
4. Дедкова, Е.Г. Методика учета финансовых результатов в соответствии с МСФО [Текст] / Е.Г. Дедкова // Известия ОрелГТУ. - 2009. - №9-2/215(583). - С. 56-61.
5. Дедкова, Е.Г. Алгоритм сближения принципов учета и отчетности с принципами МСФО [Текст] / Е.Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №2 (241). - С. 33-41.
6. Попова, Л.В. Формирование стоимости готовой продукции в соответствии с МСФО [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №7. - С.20-25
7. Маслова, И.А. Особенности применения требований МСФО при ведении учета и составлении отчетности по капитальным вложениям [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. - 2010. - №4. - С. 91-95
8. Маслов, Б.Г. Трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / Б.Г. Маслов, Б.Н. Никитенко // Управленческий учет. - 2006. - №1. - С. 86-95.

**Константинов Игорь Сергеевич**  
ФГБОУ ВПО «Госунiversитет - УНПК»  
Доктор технических наук, профессор  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29  
Тел.: (4862) 41-98-60  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

I.S. KONSTANTINOV

## PROCESS OF FORMATION OF DOMESTIC SYSTEM OF ACCOUNTING AND THE REPORTING ACCORDING TO IFRS

*In article International Financial Reporting Standards, for what and for whom they were developed and on the basis of what and what processes and the concept as IFRS is a necessary condition of development of modern business are considered.*

**Keywords:** *accounting, analysis, audit, reporting.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Popova, L.V. Formirovanie informacionnyh potokov v ramkah garmonizacii otechestvennyh i mezhdunarodnyh uchetho-nalogovyh sistem [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uch. - 2011. - №3. – S. 97-106
2. Korostelkina, I.A. Osobennosti ucheta raschetov s kontragentami pri perehode na Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №8 (223). – S. 44-51
3. Korostelkin, M.M. Formirovanie adaptirovannoj k MSFO nalogovoj sostavljajushhej otechestvennoj informacionnoj uchetho-analiticheskoj sistemy [Tekst] / M.M. Korostelkin // Upravlencheskij uch. - 2012. - №3. – S. 92-99.
4. Dedkova, E.G. Metodika ucheta finansovyh rezul'tatov v sootvetstvii s MSFO [Tekst] / E.G. Dedkova // Izvestija OrelGTU. - 2009. - №9-2/215(583). – S. 56-61.
5. Dedkova, E.G. Algoritm sbliženija principov ucheta i otchetnosti s principami MSFO [Tekst] / E.G. Dedkova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - №2 (241). – S. 33-41.
6. Popova, L.V. Formirovanie stoimosti gotovoj produkcii v sootvetstvii s MSFO [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №7. – S.20-25
7. Maslova, I.A. Osobennosti primenenija trebovanij MSFO pri vedenii ucheta i sostavlenii otchetnosti po kapital'nym vlozhenijam [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uch. - 2010. - №4. – S. 91-95
8. Maslov, B.G. Transformacija rossijskoj otchetnosti v sootvetstvii s MSFO [Tekst] / B.G. Maslov, B.N. Nikitenko // Upravlencheskij uch. - 2006. - №1. – S. 86-95.

**Konstantinov Igor' Sergeevich**

State University-ESPC

Doctor of Technical Sciences, Professor

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

О.С. ШУЛЬДЕШОВА

## АНАЛИЗ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОДЕРЖАНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ НА ОСНОВЕ ОПЫТА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН И ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ МЫСЛИ

*В Российской Федерации развитие аудита эффективности является следствием закономерного процесса развития финансовой системы государства и становится фактором реформирования системы внешнего финансового контроля в направлении повышения эффективности использования бюджетных средств. В этой связи уместно исследование опыта зарубежных стран в раскрытии сущности аудита эффективности и его роли в бюджетном процессе. В статье исследовано экономическое содержание понятия «аудит эффективности» с позиции элемента системы финансового контроля и установлена сфера его применения.*

**Ключевые слова:** финансовый контроль, аудит эффективности, бюджетный процесс.

Переход бюджетного процесса в России на принципы результативности использования бюджетных средств требует создания адекватных механизмов финансового контроля, позволяющих определять степень достижения запланированных социально-экономических результатов. Такие механизмы содержит аудит эффективности использования бюджетных средств, широко применяемый в государственном финансовом контроле зарубежных стран.

В англоязычной литературе зарубежных стран используются термины:

- «effectiveness audit» - «аудит эффективности»;
- «performance audit» - («аудит исполнения» или «аудит управления») – в Норвегии, Швеции;
- «value for money audit» - («аудит выгоды от использования денег») - в Великобритании, Канаде;
- «operational audit» - («операционный аудит») - в США.

Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля в ряде зарубежных стран является результатом закономерного развития их финансовых систем и используется параллельно с традиционным финансовым аудитом. Финансовый направлен в основном на оценку правомерности затрат бюджетов, а аудит эффективности предполагает анализ конкретных результатов бюджетных расходов и их последствий. Более того в деятельности органов, осуществляющих государственный аудит, аудит эффективности бюджетных расходов значительно преобладает или приравнен по объему мероприятий по финансовому контролю.

В практике контрольно-счетных органов России основными формами осуществления финансового контроля остаются проверка и ревизия, а аудит эффективности по-прежнему носит второстепенный характер. Из 370 контрольных мероприятий, проведенных Счетной палатой РФ в 2011 г., только 16 были проведены в рамках аудита эффективности.

Учитывая опыт зарубежных стран, а также возрастание степени прозрачности и публичности бюджетного процесса в России, формирование концептуальных основ аудита эффективности и методической базы его применения является определяющим фактором развития системы государственного финансового контроля в нашей стране.

В этой связи уместно исследование трактовки содержания и сферы применения аудита эффективности, в частности сформированной на законодательном (нормативном) уровне зарубежных стран, представленной в таблице 1.

Таблица 1 – Содержания аудита эффективности в трактовках органов финансового контроля зарубежных странах и России

<b>Наименование органа финансового контроля</b>	<b>Трактовка содержания аудита эффективности</b>
<b>Управление Генерального аудитора Канады</b>	Аудит эффективности расходования государственных средств представляет собой систематическую, целенаправленную, организованную и объективную проверку деятельности органов государственной власти и включает аудит экономичности, продуктивности и результативности деятельности органов государственной власти, а также оценку воздействия этой деятельности на окружающую среду.
<b>Главное контрольное управление США</b>	Аудит эффективности расходования государственных средств представляет собой объективную и систематическую проверку фактических данных (документов) с целью независимой оценки работы государственной организации, выполнения функций или программ, информация о результатах которой предоставляется для усиления подотчетности обществу и способствует принятию соответствующими государственными органами решений, необходимых для повышения эффективности.
<b>Контрольная палата Польши</b>	Аудит эффективности – систематический процесс получения информации о том, действует ли правительство наиболее эффективным, продуктивным и наименее затратным образом. Аудит эффективности – инструмент в руках ответственных за принятие решений лиц, помогающий им убедиться в том, что все функционирует согласно намерениям.
<b>Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан</b>	Аудит эффективности – это независимая проверка, анализ и оценка экономичности, продуктивности и результативности использования объектом контроля финансовых ресурсов государства. Аудит эффективности представляет собой комплексную оценку эффективности, которая состоит из трех компонентов контроля: экономности, продуктивности, результативности.
<b>Счетная палата Российской Федерации</b>	Аудит эффективности представляет собой тип финансового контроля, осуществляемого посредством проведения контрольного мероприятия, целями которого является определение эффективности использования государственных средств, полученных проверяемыми организациями и учреждениями для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач и выполнения возложенных функций.

Таким образом, несмотря на организационные особенности и различия в названиях органов финансового контроля, аудит эффективности в зарубежных странах имеет закрепление на законодательном уровне и результативную практику применения.

В практическом аспекте примечателен опыт США по оценке эффективности федеральных программ.

Правительство США систематически проводит оценку Федеральных Программ США, которая определяет насколько эффективно они работают. Для ответственного министерства разрабатывается стандартный вопросник с 25 вопросами о результатах программ и их управлении. Для каждого вопроса предусматривается как короткий ответ, так и развернутое объяснение с подтверждающими фактами. Ответы определяют общий рейтинг программ, который составляется для того, чтобы общественность видела, как тратятся деньги налогоплательщиков. Рейтинговая оценка федеральных программа, применяемая в США, представлена на рисунке 1.

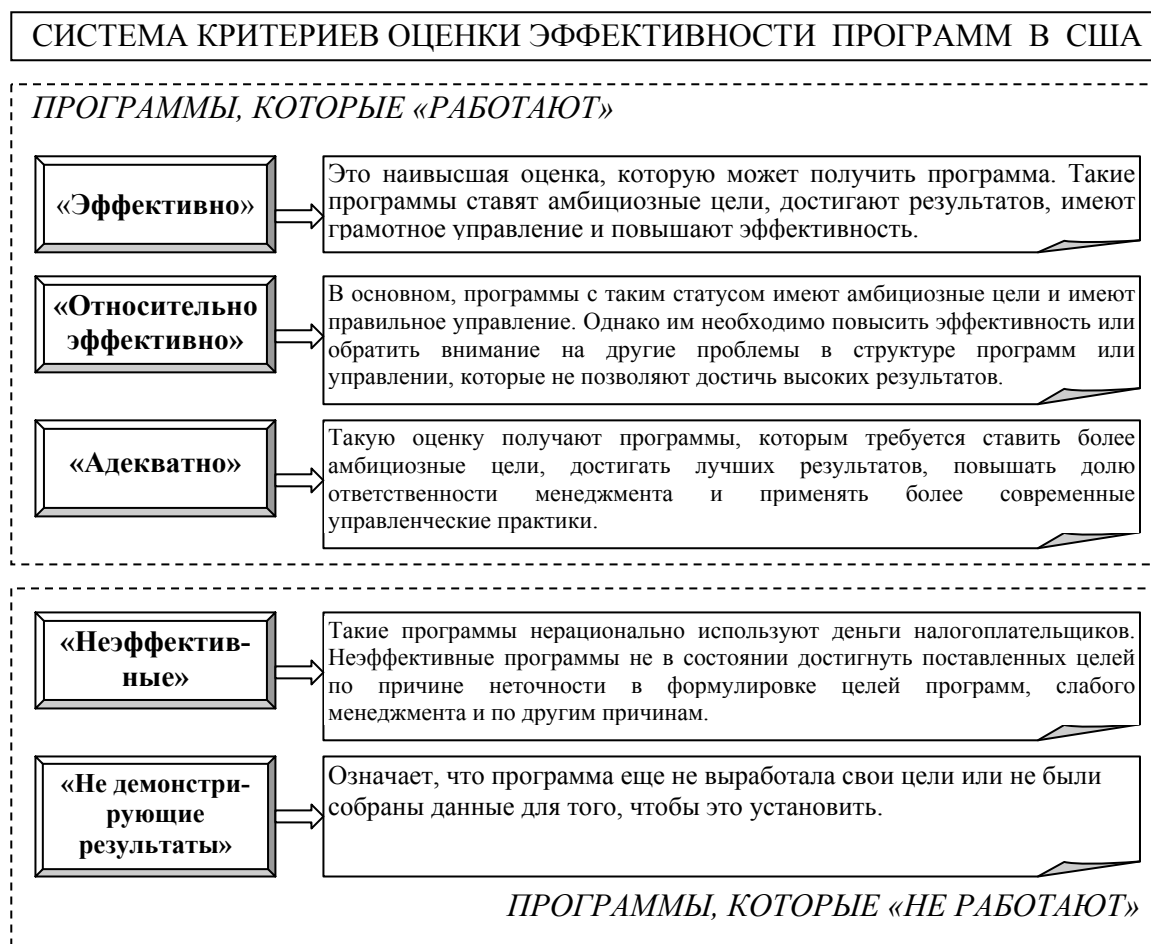


Рисунок 1 – Система критериев оценки эффективности программ в США

После проведения оценки программ, разрабатывается план по улучшению показателей и системы управления. Эти планы разрабатывает Офис по Управлению и Бюджетированию США, а затем Федеральные ведомства создают совместные планы [2].

Вид и масштаб последующих действий по улучшению сильно различаются. В некоторых случаях, рекомендуется сконцентрироваться на одной-двух областях. В других случаях, последующие действия имеют более полномасштабный характер. Иногда, при оценивании программы выясняется, что программа дублирует другую, или же ее цели уже достигнуты.

Мировой опыт свидетельствует, что аудит эффективности оказывает существенное влияние на качество принятия и исполнения органами исполнительной власти решений в сфере управления государственными финансами, а также способствует повышению ответственности, прозрачности и подотчетности их деятельности.

История финансового контроля в России говорит, что и у нас до революции эффективность государственных средств в разные годы оценивалась по-разному. Например, Валериан Алексеевич Татарин (1816-1871) – Государственный контролер России требовал, чтобы каждый ревизор независимо от проверки правильности оборотов ревизуемого управления обращал внимание и на существующие в нем способы производства хозяйственных операций и на их результаты. При нем в 1860-е годы был проведен 1-й «аудит эффективности» в России – Николаевская ж/д и распространение лучшей практики.

В современной России становление аудита эффективности связано с утверждением в июне 2009г. Контрольно-счетной палатой РФ стандарта финансового контроля СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств».

При подготовке Стандарта были учтены положения стандартов аудита ИНТОСАИ, руководств по аудиту эффективности, принятых в рамках ИНТОСАИ и АЗОСАИ, опыт

высших органов государственного финансового контроля зарубежных стран и Счетной палаты по проведению аудита эффективности, а также использованы материалы отчетов по результатам научно-исследовательских работ по проблемам аудита эффективности, проведенных Государственным научно-исследовательским институтом системного анализа Счетной палаты Российской Федерации.

Стандарт устанавливает нормы, основные правила и требования, которые должны выполняться в Счетной палате при организации и проведении аудита эффективности использования государственных средств.

Структурирование системы государственного финансового контроля на нормативном уровне оформилось в апреле 2010 г. с принятием стандарта СФК 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия», согласно пункту 2.4 которого контрольные мероприятия Счетной палаты в зависимости от поставленных целей и характера решаемых задач классифицируются по следующим типам финансового контроля: финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит.

В экономической науке широкую дискуссию получил вопрос о сфере применения аудита эффективности в бюджетном процессе.

Идею об использовании аудита эффективности как средства предварительного контроля высказывает В.Г. Пансков, полагая, что «аудит эффективности может и, думается, должен проводиться и в форме предварительного контроля, до формирования и утверждения показателей бюджета и тех или иных программ» [3].

Эту точку зрения развивает Н.Е. Кондаурова, полагая, что аудит эффективности имеет превентивную функцию, направленную на предотвращение нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств на наиболее ранних этапах бюджетного процесса. «В рамках реализации превентивной функции аудита эффективности на уровне бюджета муниципального образования в процессе экспертно-аналитического исследования проекта бюджета необходимо осуществлять прогнозирование ожидаемой эффективности различных бюджетных расходов и производить поиск статей расходов, для которых потенциально характерна повышенная вероятность нецелевого и неэффективного расходования средств» [1].

Еще более широкая трактовка сфер применения аудита эффективности в государственном финансовом контроле наиболее ярко выражена в монографии С.Н. Рябухина, который считает, что аудит эффективности может применяться для:

- оценки эффективности «бюджетного процесса в целом», «распределения и доведения государственных средств до их потребителей» и «бюджетных расходов (по конкретным бюджетным статьям)»;
- количественной оценки эффективности исполнения государственного бюджета, которая «должна оцениваться достижением поставленных целей социально-экономического развития страны»;
- обеспечения «контроля за принятием экономических решений (отдельными аспектами финансово-экономической политики) с точки зрения их результативности» [4].

В научном осмыслении обоснованная трактовка содержания аудита эффективности заключается не в сужении или расширении сферы его применения, а, прежде всего, в ином понимании самой концепции аудита эффективности, тех целей и задач, которые он должен решать. С позиции системного подхода содержание понятия «аудит эффективности» включает организационный (субъектный), временной и оценочный аспекты, смоделированные на рисунке 2.

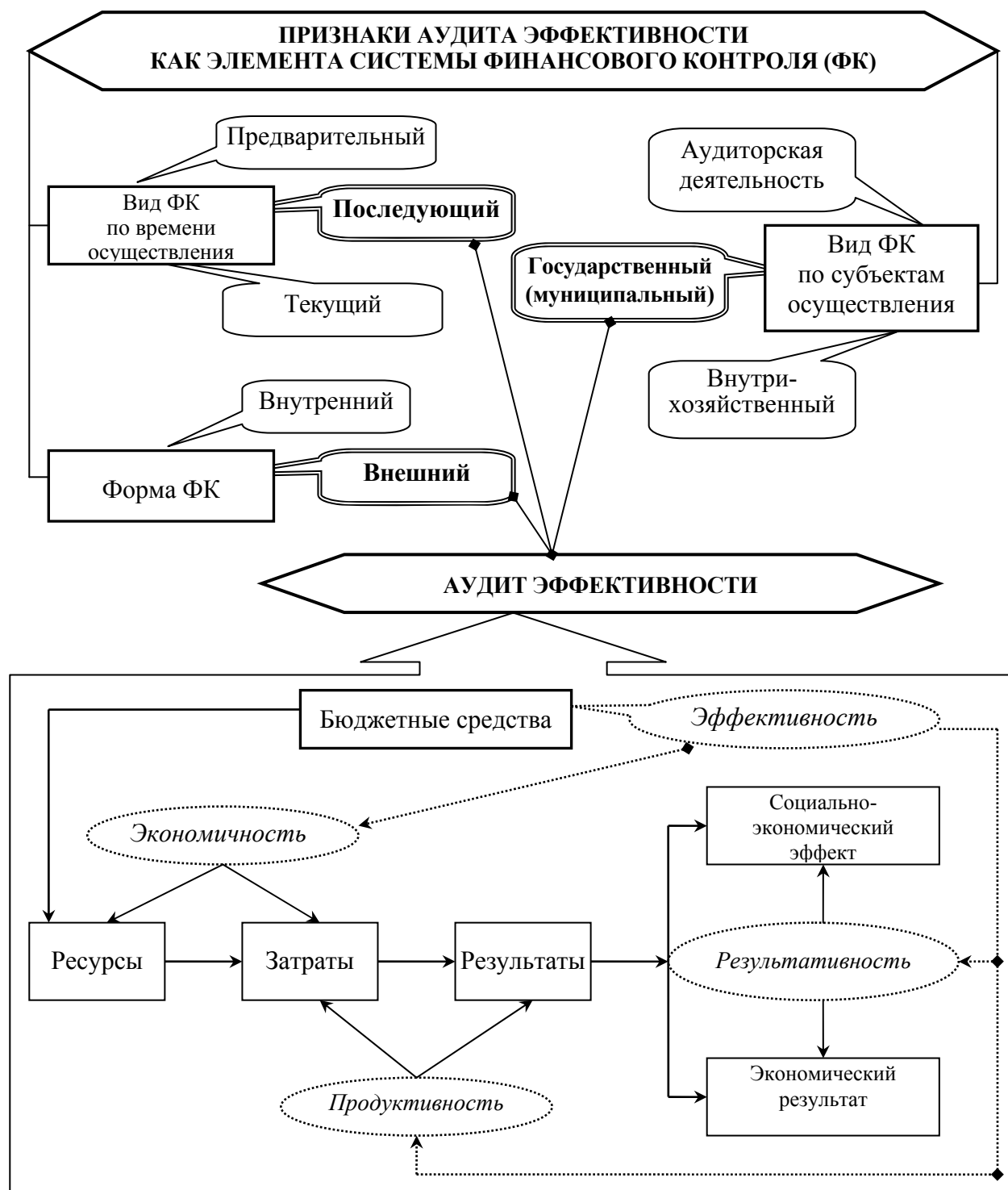


Рисунок 2 – Модель экономического содержания аудита эффективности как элемента системы финансового контроля

Таким образом, аудит эффективности как элемент системы государственного финансового контроля предназначен для оценки полученных результатов бюджетных расходов, а не прогнозирования их ожидаемой эффективности.

В общей постановке проблем аудит эффективности использования ресурсов представляет собой информационно-прозрачную, достоверную проверку деятельности экономических субъектов в области использования различного вида средств. Особую разновидность аудита эффективности представляет аудит эффективности расходования средств государственного бюджета (аудит эффективности бюджетных расходов), ориентированный на активизацию контроля за бюджетным процессом не только на стадии



распределения и доведения государственных средств до их потребителей, но и включая оценку эффективности, целесообразности и результативности бюджетных расходов. Таким образом, обеспечивается контроль за принятием экономических решений (отдельными аспектами финансовой экономической политики) с точки зрения их результативности.

Аудит эффективности (наряду с традиционным финансовым аудитом) должен занимать доминирующую позицию в структуре учета в рамках государственной контрольной системы, ибо его цель - дать гарантии эффективного использования государственных ресурсов.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Кондаурова, Н.Е. Превентивная функция аудита эффективности бюджетных расходов на уровне муниципальных образований [Текст] / Н.Е. Кондаурова // Финансы и кредит. - 2005. - № 13.
2. Официальный сайт компании РМ Expert [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.pmexpert.ru/press-center/news/detail.php?ID=1866>.
3. Пансков, В.Г. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения [Текст] / В.Г. Пансков // Финансовый контроль. - 2005. - № 9.
4. Рябухин, С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов. [Текст] / С.Н. Рябухин. - М.: Наука, 2004.

#### **Шульдешова Олеся Сергеевна**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 8-919-261-25-79

E-mail: olseya@orel.ru

---

O.S. SHUL'DESHOVA

### **ANALYSIS OF THE ECONOMIC CONTENT OF AUDIT OF EFFICIENCY ON THE BASIS OF EXPERIENCE OF FOREIGN COUNTRIES AND DOMESTIC ECONOMIC THOUGHT**

*In the Russian Federation development of audit of efficiency is a consequence of natural development of state financial system and becomes a factor of reforming of system of external financial control in the direction of increase of efficiency of use of budgetary funds. In this regard research of experience of foreign countries in disclosure of essence of audit of efficiency and its role in the budgetary process is pertinent. In article it is investigated economic contents of the concept «efficiency audit» from a position of an element of system of financial control and the sphere of its application is established.*

**Keywords:** financial control, audit of efficiency, the budgetary process.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kondayrova, N.E. Preventivnaya funkchiya audita effektivnosti bydjetnyh rashodov na yrovne mynicipalnyex obrasovaniy [Tekst] / N.E Kondayrova // Financyh i kredit. -2005. - № 13.
2. Ofichialnye sait kompanii РМ Expert [Electronnyye resyrs] / Regim dostypa: <http://www.pmexpert.ru/press-center/news/detail.php?ID=1866>.
3. Panskov, V.G. Audit effektivnosti: problema adaptazi i vnedreniya [Tekst] / V.G. Panskov // Financhovyi control. - 2005. - № 9.
4. Ryabyhin, C.N. Audit effektivnosti ispolzovania gosudarstvennyh resursov [Tekst] / C.N. Ryabyhin. - М.:Nauka, 2004.

#### **Shul'deshova Olesya Sergeevna**

State University-ESPC

Postgraduate student of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: 8-919-261-25-79

E-mail: olseya@orel.ru

М.С. МОСКАЛЕНКО

## ФОРМИРОВАНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*В современных рыночных условиях все большее значение приобретает категория стоимости и методы ее оценки. В соответствии с российским законодательством бухгалтерский учет активов и обязательств ведется по исторической стоимости, то есть цены актива или обязательства в момент его приобретения или образования. В статье с авторской позиции представлен процесс формирования добавленной стоимости в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.*

**Ключевые слова:** *учет, добавленная стоимость, международные стандарты, прибыль, амортизация, налоги, заработная плата.*

В результате протекания процессов глобализации для интеграции предприятия в мировое сообщество и привлечение иностранных инвесторов необходимо составлять отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, по которым для оценки активов и обязательств применяются различные виды стоимости (табл. 1) [1].

Таблица 1 - Виды стоимости активов и обязательств в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности

Вид стоимости	МСФО	
	Активы	Обязательства
Фактическая стоимость приобретения	Сумма уплаченных за активы денежных средств или их эквивалентов либо справедливая стоимость, предложенных за них на момент приобретения	Сумма выручки, полученная в обмен на обязательство, или сумма денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.
Текущая (восстановительная) стоимость	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае приобретения таких же или аналогичных активов в настоящий момент.	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательств в настоящий момент.
Возможная стоимость продажи (погашения)	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях.	Стоимость погашения обязательств, т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, которая предположительно будет потрачена для погашения обязательств при нормальном ходе дел.
Дисконтированная стоимость	Дисконтированная стоимость будущих чистых поступлений денежных средств, которые предположительно будут создаваться активом в ходе нормальной деятельности.	Дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые предположительно потребуются для погашения обязательств в ходе нормальной деятельности.
Справедливая стоимость	Сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. В разных ситуациях в качестве справедливой стоимости может использоваться любая из 4х видов оценок.	

Поскольку практически все экономические субъекты работают в условиях нестабильности денежного измерителя, то использование фактической стоимости не может полностью удовлетворять информационные потребности собственников и инвесторов

предприятий, поэтому в целях получения наиболее точной и реальной информации в МСФО помимо рассмотренных стоимостных измерителей применяется справедливая стоимость. Ее следует трактовать как оценку, наиболее адекватную цели представления достоверных и оперативных данных внешним и внутренним пользователям финансовой отчетности. В МСФО концепция справедливой стоимости распространяется на все активы и обязательства компании. Отечественные стандарты учета не содержат понятия как дисконтированной, так и справедливой стоимости, введение которых способствовало бы более адекватной оценке потенциала баланса и влияния совокупности активов экономического субъекта на его стоимость [2].

Помимо применения справедливой стоимости в учете необходимо использовать ее в оценке деятельности предприятия. Так как одним из показателей эффективности функционирования организации является добавленная стоимость, то данный вид определения стоимости распространяется и на нее.

Следует отметить, что в Международных стандартах финансовой отчетности не используется такое понятие как добавленная стоимость. Однако необходимо рассмотреть каждый из ее элементов по отдельности в справедливой оценке, чтобы увидеть различия Российских стандартов и Международных в области расчета денежного эквивалента добавленной стоимости [3].

Учету амортизации в МСФО посвящена часть стандарта IAS 16 «Основные средства». При этом учет амортизации основных средств в соответствии с МСФО отличается от ее учета в РСБУ (табл. 2).

Таблица 2 – Сравнение МСФО и РСБУ в части учета амортизации основных средств

Критерии сравнения	МСФО	РСБУ
Нормативное регулирование	I.A.S. 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Понятие амортизации	систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на рассчитанный срок его полезной службы	погашение стоимости объекта основных средств постепенно по мере износа в течение срока его полезного использования
Критерии отнесения к амортизируемому имуществу	<ul style="list-style-type: none"> <li>- планируется использовать на протяжении нескольких отчетных периодов;</li> <li>- имеют ограниченный срок полезного использования;</li> <li>- содержатся для использования в производстве или поставке товаров, или услуг, для сдачи в аренду или для административных или других хозяйственных целей</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;</li> <li>- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</li> <li>- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;</li> <li>- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.</li> </ul>
Понятие срока полезного использования	период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, или количество единиц производства или аналогичных единиц, которое ожидается получить от использования актива	период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации
Возможность пересмотра срока полезного использования	Если объект основных средств продолжает использоваться после истечения срока полезного использования, такой срок должен быть пересмотрен	Пересмотр срока полезного использования возможен только в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией

Обычно амортизация прямо или косвенно относится на чистую прибыль или убыток за период. Это обозначает, что под амортизацией понимается процесс перенесения стоимости амортизируемого объекта на готовый продукт. Амортизация признается даже в том случае, если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость.

Ликвидационная стоимость актива при этом не может превышать его балансовую стоимость. Ремонт или обслуживание актива не исключают необходимость амортизации.

Очень важным является показатель полезного использования, или срок полезной службы, под которым подразумевается период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, или количество единиц производства или аналогичных единиц, которое ожидается получить от использования актива.

Таким образом, амортизируемой стоимостью актива является фактическая первоначальная стоимость приобретения или других величин, заменяющая фактическую стоимость приобретения в финансовой отчетности, за минусом расчетной ликвидационной стоимости [4].

Первоначальная стоимость объектов, приобретаемых за плату, включает следующие элементы:

- 1) покупную стоимость, в том числе пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом предоставленных торговых скидок);
- 2) прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведению его в рабочее состояние (затраты на подготовку площадки, затраты на доставку и разгрузку, на установку, стоимость профессиональных услуг архитекторов, инженеров и др.);
- 3) предполагаемую стоимость разборки и удаления актива (затраты на демонтаж) и восстановление площадки, на которой он располагался (регулируется МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

В качестве примера следует рассмотреть возможность покупки ООО «Навигатор» станка, который при его ликвидации потребует некоторых затрат на демонтаж. Все данные по этому объекту основных средств представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Основные показатели по приобретению станка

Показатель	Сумма, тыс. руб.
Прямые затраты на приобретение	880
Расходы на транспортировку	50
Расходы на монтаж	10
Срок полезного использования, лет	7
Сумма расходов по выводу оборудования из эксплуатации	45
Ставка дисконтирования, %	8

Первоначальная стоимость такого станка будет складываться из величин прямых расходов на приобретение, расходов на транспортировку, монтаж и резерва по текущей дисконтированной стоимости.

Данный резерв определяется по формуле:

$$P_{д.д.} = P_{д.} * \frac{1}{(1+r)^n} \quad (1)$$

где  $P_{д.д.}$  – резерв по текущей дисконтированной стоимости,

$P_{д.}$  – расходы по демонтажу основного средства,

$r$  – ставка дисконтирования,

$n$  – срок полезного использования основного средства.

Таким образом, для рассматриваемого станка резерв по текущей стоимости будет равен:

$$P_{д.д.} = 45 * \frac{1}{(1+0,08)^7} = 26 \text{ тыс. руб.}$$

При этом первоначальная стоимости станка будет равна:

$$C_{перв.} = 880 + 50 + 10 + 26 = 966 \text{ тыс. руб.}$$

Ввод в эксплуатацию основного средства будет отражен следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета «Основные средства»

Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

940 тыс. руб.

Дебет счета «Основные средства»

Кредит счета «Резерв по выводу из эксплуатации»

26 тыс. руб.

Таким образом, учет в составе первоначальной стоимости основного средства дисконтированных расходов по демонтажу является логически обоснованным, особенно в случаях значительности расходов на вывод из эксплуатации приобретаемого объекта.

Амортизация актива начинается с того времени, когда его возможно использовать по местоположению и состоянию. Прекращается начисление амортизации на более раннюю из двух дат: даты классификации актива как предназначенного для продажи (или включения его в группу выбытия, предназначенную для продажи), в соответствии с IFRS 5, и даты прекращения признания данного актива. Соответственно, если актив признан, но активно не используется, начисление амортизации не прекращается. Однако в зависимости от метода амортизации, фактическая амортизация может быть равна нулю, если актив ничего не производит [5].

МСФО IAS 16 «Основные средства» определен и порядок начисления и отражения в учете и финансовой отчетности амортизации основных средств (рис. 1).

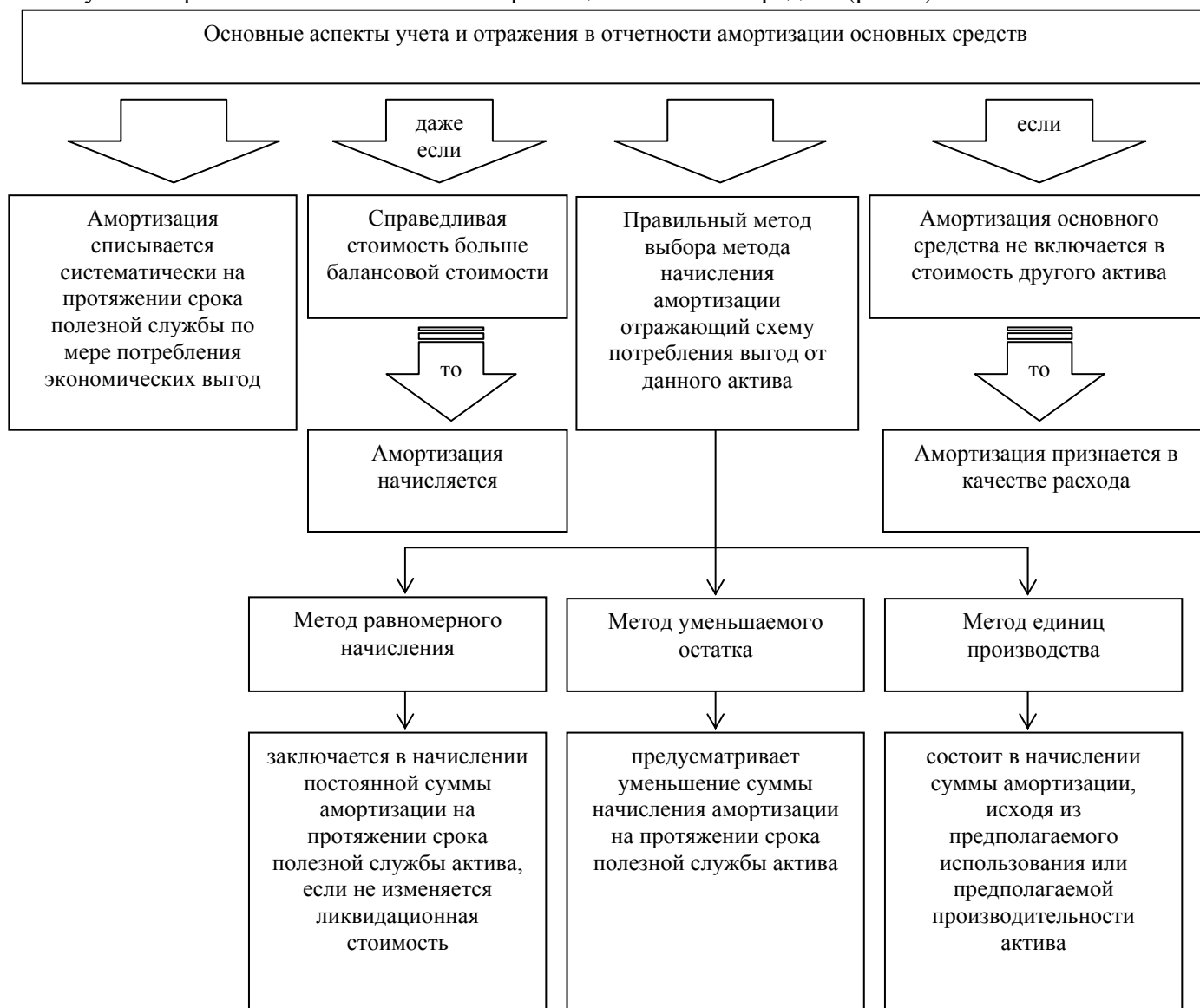


Рисунок 1 - Порядок начисления и отражения в учете и финансовой отчетности амортизации основных средств в соответствии с МСФО

Таким образом, Международными стандартами финансовой отчетности предусмотрены три метода начисления амортизации основных средств. При этом следует выбрать тот метод, который наиболее полно отражает схему потребления будущих экономических выгод от актива.

Говоря о концепции справедливой стоимости, нужно отметить, что в МСФО, в отличие от российского учета, нет понятия полностью самортизированных основных средств. Если актив используется в деятельности компании и она получает от него доход, то этот актив чего-то стоит. А значит, справедливая стоимость и срок полезной службы актива должны быть пересмотрены. В свою очередь в отечественном учете фактические сроки полезного использования основных средств не определяют, а применяют устаревшие нормы амортизации.

Для оценки социальных обязательств компании используются такие Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), как:

- IAS 19 «Вознаграждения работникам»;
- IAS 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

МСФО (IAS) 19 регламентирует все формы выплат вознаграждений работникам (не только заработной платы и установленных законодательством пособий), но и вознаграждений по окончании трудовой деятельности работника (пенсионное обеспечение, компенсационные выплаты долевыми инструментами). При этом в отличие от российской практики, в состав вознаграждений входят выплачиваемые организацией суммы и в отношении супругов работников, их детей и иных лиц.

Помимо денежных вознаграждений в сферу регулирования стандарта входят вознаграждения, получаемые в натуральной форме, а также выгода, возникающая от получения тех или иных ресурсов на нерыночных условиях.

В состав вознаграждений работников, входят расходы на оплату труда, являющиеся как следствием юридически обусловленной обязанности (законодательство, трудовой договор, коллективный договор), так и обязанности, вытекающей из деловой практики (например, практики прошлых выплат) [2]. Вознаграждения работникам включают в себя несколько групп (рис. 2).

Учет краткосрочных вознаграждений работникам обычно не вызывает затруднений, поскольку для оценки обязательств или затрат не требуется использование актуарных допущений, и у предприятия не может возникнуть актуарная прибыль или убыток. Более того, обязательства по краткосрочным вознаграждениям работникам оцениваются на недисконтируемой основе [3].

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся на планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий.

План классифицируется в качестве плана с установленными взносами, если предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельный (независимый) фонд и у него не возникнет никаких дополнительных обязательств (юридически обусловленных или вытекающих из деловой практики) по дальнейшей выплате дополнительных сумм. Таким образом, риски по недостаточности сумм для выплат лежат на сотрудниках, а не на работодателе.

Все прочие планы относятся к планам с установленными выплатами.

Для учета взносов в пенсионные планы с установленными взносами предприятия применяют метод начисления. В результате авансовых платежей или причитающихся платежей по взносам в пенсионный фонд может признаваться, соответственно, актив (предоплаченные будущие расходы) или обязательство по выплате таких взносов.

Стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами уменьшается на справедливую стоимость активов пенсионного плана.

МСФО (IAS) 19 предусматривает, что при определении величины обязательств следует использовать механизм дисконтирования будущих потоков.

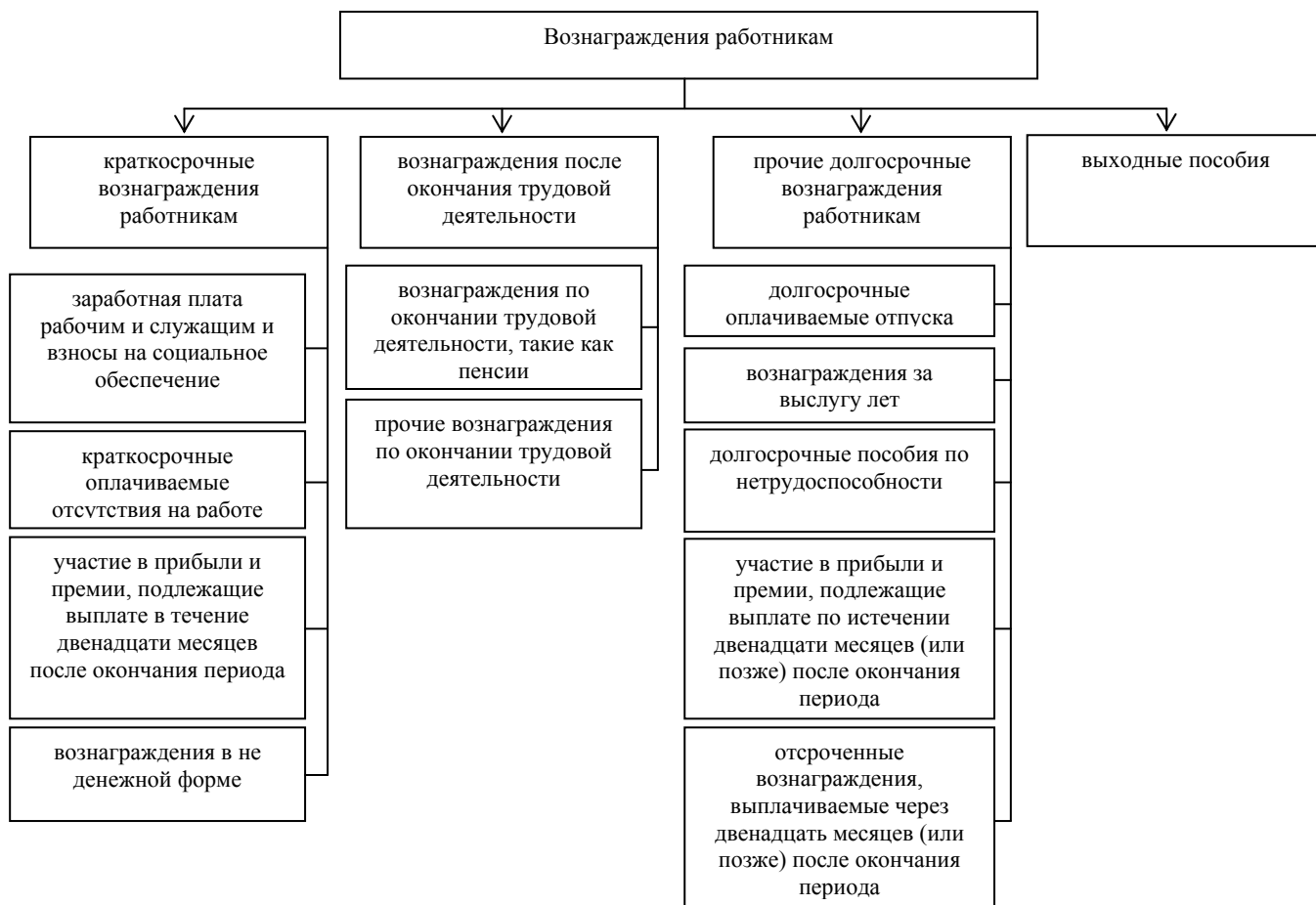


Рисунок 2 – Классификация вознаграждений работникам

Активы плана подлежат оценке по справедливой стоимости. В случае, если в отношении активов плана отсутствуют данные о рыночной стоимости, справедливая стоимость активов плана определяется на основании расчетных методов, например, путем дисконтирования будущих денежных потоков. МСФО (IAS) 19 предусматривает использование актуарных оценок разнообразных характеристик, влияющих на текущую оценку обязательств [6]. Актуарные допущения делятся на два вида (рис. 3).



Рисунок 3 – Основные составляющие актуарных допущений

Актуарные прибыли или убытки могут возникать в результате увеличения или уменьшения дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами или справедливой стоимости соответствующих активов. Актуарные прибыли и убытки возникают вследствие разницы между фактическим и ожидаемым результатом при оценке величины обязательств и активов и включают корректировки на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло) и результаты изменений в актуарных допущениях.

МСФО (IAS) 19 допускает два возможных способа учета актуарных прибылей и убытков (рис. 4).



**Рисунок 4 – Способы учета актуарных прибылей и убытков**

Сумма обязательства по предоставлению прочих долгосрочных вознаграждений работникам определяется как разность между дисконтированной стоимостью обязательств по программе долгосрочных вознаграждений минус справедливая стоимость активов программы, которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств.

При этом актуарные прибыли и убытки, а также стоимость прошлых услуг признаются одновременно без применения «правила коридора».

МСФО (IAS) 19 выходные пособия выделены в отдельную категорию вознаграждений, поскольку их возникновение связано не с оказанием услуг работниками, а с фактом прекращения трудовой деятельности работника. Вследствие этого расходы на выходные пособия не связаны с получением будущих экономических выгод и должны признаваться немедленно.

Затраты, связанные с выплатой выходных пособий, признаются при условии, что компания имеет формальные обязательства в отношении увольнения работников до достижения ими пенсионного возраста или в отношении выплаты выходного пособия при принятии работником предложения о добровольном увольнении.

Еще одним элементом добавленной стоимости является прибыль организации, которая формируется из взаимосвязи доходов и расходов. Международные стандарты финансовой отчетности определяют эти понятия иначе, чем российское законодательство.



Необходимо подчеркнуть, что доходы и расходы в МСФО рассматриваются как категории, являющиеся подчиненными категориям активов и обязательств. Это связано с тем, что доходы и расходы привязываются к определенному отчетному периоду, формируя финансовый результат данного периода (прибыль или убыток), и тем самым выступают факторами прироста (или сокращения) капитала. Последний в свою очередь определяется как результат вычитания из активов организации всех ее обязательств.

Иными словами, если изменение величины активов или обязательств прямо отражается на величине капитала, что не обусловлено операцией с собственниками организации как таковыми, то организация получила доход или понесла расход.

В тех случаях, когда собственник организации выступает в операции не как участник капитала, а, например, как покупатель или заимодавец, факты продажи ему товара или начисления процентов по займу обуславливают признание актива (дебиторской задолженности покупателя) или обязательства (начисленных процентов по займу) в балансе и соответствующего дохода (выручки от продажи) или расхода (по процентам).

Очевидно, что в ходе хозяйственной деятельности компании происходит непрерывное изменение величин ее активов и обязательств. Коммерческая деятельность направлена на извлечение прибыли, а это значит, что организации, как правило, несут расходы и получают доходы.

В Принципах МСФО доходы подразделяются на выручку и прочие доходы. Организация зарабатывает выручку в ходе своей обычной (основной) деятельности при продаже товаров и продукции, выполнении работ, оказании услуг, предоставлении в пользование своего имущества и займов, осуществлении инвестиционной деятельности. По сути, выручка предполагает обмен имуществом и представляет собой полученные или ожидаемые денежные средства.

Прочие доходы обусловлены побочной деятельностью, которая также может быть связана с передачей в пользование или продажей имущества, предоставлением займов, осуществлением инвестиций. Выручка и прочие доходы принимают форму прироста актива (возникновение дебиторской задолженности, поступление денежных средств) или сокращения обязательства (при погашении обязательства предоставлением товара, при списании доходов будущих периодов) [6].

В свою очередь, в составе расходов выделяются расходы по обычной деятельности и убытки. Расходы по обычной деятельности - это, как правило, расходы продуктивные, то есть принесшие доход (например, себестоимость проданных товаров, расходы на оплату труда, амортизация основных средств и нематериальных активов, коммерческие и управленческие расходы). Убытки же, по большей части, обусловлены потерями в связи со стихийными бедствиями, неблагоприятными рыночными и иными внешними условиями или специфическими формами выбытия имущества. Расходы принимают форму оттока активов (например, при списании проданной продукции или иного имущества) или прироста обязательства (при начислении расходов, например, по процентам или по оплате услуг).

Однако определение доходов и расходов в МСФО таково, что финансовый результат деятельности организации представляется более широким понятием, чем только чистая прибыль отчетного периода (то есть результат, отраженный в традиционном отчете о прибылях и убытках). Дело в том, что вполне очевидно существование финансового результата, который формируется не за счет доходов и расходов, отраженных в отчете о прибылях и убытках, а за счет тех из них, которые отражаются «на счетах капитала».

Например, прирост или сокращение дебиторской задолженности учредителей (участников) в иностранной валюте по вкладам в уставный капитал отвечает определению дохода или расхода по курсовой валютной разнице, но в отчете о прибылях и убытках не отражается. То же самое можно сказать и об изменении балансовой стоимости переоцениваемых основных средств, доходах или потерях по инструментам хеджирования денежных потоков и валютных рисков, а также о результатах переоценки финансовых активов, доступных для продажи.

Следует отметить, что указанные доходы и расходы имеют одну важную особенность - они обусловлены внешними факторами, неподконтрольными аппарату управления организации.

И если они и не свидетельствуют об эффективности деятельности менеджмента, то со всей очевидностью отражают эффективность деятельности самой организации как хозяйствующего субъекта. Таким образом, можно утверждать, что существует более широкое понятие прибыли, чем традиционно принятое в бухгалтерской отчетности, а также в большей степени отвечающее концепции поддержания капитала.

Данная трактовка доходов и расходов привела к появлению в конце XX века в США нового отчетного показателя - полной прибыли, который также в соответствии с требованиями МСФО вводится в отчетность за периоды после 1 января 2009 года. Этот показатель формируется всеми признанными в отчетном периоде доходами и расходами. Представленный определенной новой версией МСФО (IAS) 1 в структуре отчетности, он позволяет пользователям бухгалтерской финансовой отчетности более адекватно оценивать результаты деятельности, как самой организации, так и ее руководства.

Порядок признания доходов и расходов, определенный в Принципах подготовки и составления финансовой, носит самый общий характер.

Если за отчетный период величина активов организации возросла (или обязательств - сократилась), этот прирост (сокращение) отвечает определению дохода и ему можно дать надежную оценку, то организация получила доход.

Особое внимание в МСФО отводится категории выручки, ей даже посвящен отдельный стандарт - IAS 18. Здесь порядок измерения и признания выручки определен в зависимости от вида деятельности, приносящего доход.

Так выручка от продажи товаров (продукции) измеряется справедливой стоимостью (ценностью) переданного продавцом имущества (за минусом суммы переданных продавцом денежных средств), а признается при выполнении пяти условий признания, среди которых отсутствует критерий перехода права собственности.

Следует рассмотреть, каким образом будет отражаться выручка от реализации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Например, ООО «Навигатор» реализовало металлоконструкцию на сумму 800 тыс. руб. При этом ставка дисконтирования на момент продажи продукции составляла 8% годовых.

В соответствии с российскими стандартами учета выручка будет отражена в учете при соблюдении всех критериев признания в размере 800 тыс. руб.

Международными стандартами финансовой отчетности предусмотрен другой порядок признания выручки. Полученную от реализации сумму следует продисконтировать:

$$\text{Выручка} = 800 * \frac{1}{(1+0,08)^1} = 740,74 \text{ тыс. руб.}$$

То есть в виде выручке в учете и отчетности по МСФО будет признана только сумма в 740,74 тыс. руб., а остальная сумма будет отражена как финансовые доходы (800-740,74 = 59,26 тыс. руб.).

Таким образом, из-за разности оценки выручки образуются существенные отличия в отчетности, составленной по МСФО и РСБУ.

А, например, доход на инвестиции в уставный капитал других организаций (дивиденды) признается, только когда инвестор вступает в права на получение средств, то есть после официального объявления о выплате дивидендов.

МСФО упор делают на экономическое содержание сделки.

Следует рассмотреть вариант реализации продукции через посредника ООО «Альфа». При этом по условиям договора право собственности на нее остается у ООО «Навигатор» до момента ее приобретения конечным покупателем. Кроме того посредник осуществляет страхование товара, а так же несет транспортные расходы в случае его возврата ООО «Навигатор». ООО «Альфа» ни один год сотрудничает с рассматриваемым предприятием и имеет безупречную деловую репутацию.

Если следовать российским стандартам учета выручка от реализации в учете ООО «Навигатор» будет отражена только после реализации товара конечному продавцу.

Однако по правилам МСФО предприятие имеет право отразить выручку сразу после передачи продукции посреднику, так как все значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товаром переходят ООО «Альфа».

Конечно, в большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с покупкой, совпадает с передачей прав собственности покупателю. Но так бывает не всегда. Например, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана не реализацией, а предоставлением займа с залогом имущества. Здесь основной вопрос: насколько высока вероятность того, что товар будет выкуплен обратно.

Вот еще несколько примеров, когда согласно МСФО выручка не может быть признана:

- получение выручки от конкретной продажи возможно только после перепродажи товаров покупателем;

- проданные объекты подлежат установке, а она составляет значительную часть стоимости контракта, который еще не выполнен компанией. Выручка по этой сделке не признается до завершения установки;

- покупатель имеет право расторгнуть сделку. Например, если условиями контракта предусмотрен возврат товаров, но невозможно оценить его вероятность.

Если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара, согласно МСФО выручка признается в течение всего периода обслуживания. Признание расходов означает передачу, утрату актива или возникновение обязательства и сопряжено с получением дохода, обусловленного данными расходами (принцип соответствия).

Получение экономических выгод от объектов активов на протяжении нескольких отчетных периодов предполагают списание в расход таких активов не одновременно, а постепенно, то есть их амортизацию. Затраты, понесенные организацией, которые не отвечают критериям признания актива, не могут сформировать стоимость актива, а рассматриваются расходами того отчетного периода, когда они были понесены. Это относится, например, к организационным затратам и затратам, понесенным при создании нематериального актива на этапе исследования (IAS 38).

МСФО не содержит ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и отражение в отчетности расходов.

В МСФО те или иные доходы и расходы могут быть признаны и без документального подтверждения. Главное, кто фактически владеет активом и может получать выгоду от его использования. Есть и другие различия в учете, которые, прежде всего, касаются момента признания выручки.

Таким образом, главное отличие в расчете величины добавленной стоимости по Международным стандартам финансовой отчетности и российским правилам ведения учета состоит в оценке активов и обязательств. В соответствии с МСФО предприятия обязаны применять справедливую стоимость при определении вышеуказанных категорий. Таким образом, для гармонизации национальной и международной системы в российском учете следует ввести дисконтированную и справедливую стоимость.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Информация о бухгалтерском учете и балансе, налоговом учёте и налогах [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.2buhgalter.ru>
2. Чайковский, Д.В. Теория и методология формирования и применения добавленной стоимости в условиях МСФО на микро и макроуровне [Текст] / Д.В. Чайковский Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. - ОрелГТУ, 2011 г.
3. Маслова, И.А. Порядок формирования денежного эквивалента добавленной стоимости [Текст] / И.А. Маслова // Управленческий учет. - 2010. - №9. – С. 27-35
4. Маренков, Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие [Текст]

/ Н.Л. Маренков // М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 432 с.

5. Васильева, М.В. Нормирование расходов денежного эквивалента добавленной стоимости в рамках государственной поддержки на примере сельскохозяйственной отрасли [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2011. - №10 – С. 3-10

6. Ильина, Л.А. Управление персоналом. Учебное пособие [Текст] / Л.А. Ильина, Ю.Н. Горбунова. – СамГТУ, 2008

7. Пятов, М.Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Текст] / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова. – СПб.: СПбГУ, 2008

**Москаленко Максим Сергеевич**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862)41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

M.S. MOSKALENKO

**FORMATION OF VALUE IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

*In modern market conditions the increasing value is gained by category of cost and methods of its assessment. According to the Russian legislation accounting of assets and obligations is conducted at historical cost, that is the prices of an asset or the obligation at the time of its acquisition or education. Process of formation of a value added is presented in article from an author's position according to International Financial Reporting Standards*

**Keywords:** account, value added, international standards, profit, depreciation, taxes, salary

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Informacija o buhgalterskom uchete i balanse, nalgovom uchjote i nalogah [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.2buhgalter.ru>

2. Chajkovskij, D.V. Teorija i metodologija formirovanija i primenenija dobavlennoj stoimosti v uslovijah MSFO na mikro i makrourovne [Tekst] / D.V. Chajkovskij Avtoreferat dissertacii na soiskanie uchenoj stepeni doktora jekonomicheskikh nauk. - OrelGTU, 2011 g.

3. Maslova, I.A. Porjadok formirovanija denezhnogo jekvivalenta dobavlennoj stoimosti [Tekst] / I.A. Maslova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №9. – S. 27-35

4. Marenkov, N.L. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: uchebnoe posobie [Tekst] / N.L. Marenkov // М.: Izdatel'stvo «Jekzamen», 2005. – 432 s.

5. Vasil'eva, M.V. Normirovanie rashodovanija denezhnogo jekvivalenta dobavlennoj stoimosti v ramkah gosudarstvennoj podderzhki na primere sel'skohozjajstvennoj otrasli [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2011. - №10 – С. 3-10

6. Il'ina, L.A. Upravlenie personalom. Uchebnoe posobie [Tekst] / L.A. Il'ina, Ju.N. Gorbunova. – SamGTU, 2008

7. Pjatov, M.L. Dohody i rashody organizacii: traktovka MSFO [Tekst] / M.L. Pjatov, I.A. Smirnova. – SPb.: SPbGU, 2008

**Moskalenko Maksim Sergeevich**

State University-ESPC

Postgraduate student of the Department «Accounting and Taxation»

302020, Orel, Naugorskoe shosse, 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

# **НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА**

УДК 336.22

Е.Г. ДЕДКОВА

## **МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

*В статье предложена методика налогового анализа, проведен глубокий анализ по налогу на прибыль организаций, представлены рекомендации по оптимизации налогообложения финансового результата организации.*

**Ключевые слова:** методика анализа, налог на прибыль организаций, оптимизация финансового результата.

Обеспечение консультанта по налогам и сборам достоверной и своевременной информацией для проведения налогового анализа является главной задачей руководства предприятия. Материальным выражением данной задачи служит система финансовой, управленческой и налоговой отчетности, являющейся частью общей системы управления организацией. На стадии реализации плана аналитической работы при проведении налоговым консультантом анализа бухгалтерской и финансовой отчетности в целях оптимизации налога на прибыль организаций возникает потребность в создании методики налогового анализа на объекте исследования (рис. 1).

На первом этапе определяется динамика налога на прибыль организаций за исследуемый период времени. Рассчитываются цепные и базисные темпы роста платежей по данному налогу. Определяются причины, вызвавшие наиболее значимые изменения. Выявляются факторы, под влиянием которых произошли наиболее значимые изменения в динамике и структуре налога на прибыль [1].

Второй этап методики содержит общие аналитические коэффициенты относительно налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций. Данные коэффициенты характеризуют степень воздействия на выручку обложения налогом на прибыль и преимущественного налогообложения [3].

На третьем этапе проводится сравнительный анализ налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, который включает в себя анализ раздела 1, подраздела 1.1 налоговой декларации по налогу на прибыль, листа 02, приложения № 1 и № 2 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Для подготовки рекомендаций по оптимизации налогообложения финансового результата организации проведем сравнительный анализ налоговой декларации по налогу на прибыль организаций предприятия Орловской области с показателями налоговой и бухгалтерского отчетности изучаемого хозяйствующего субъекта [2].

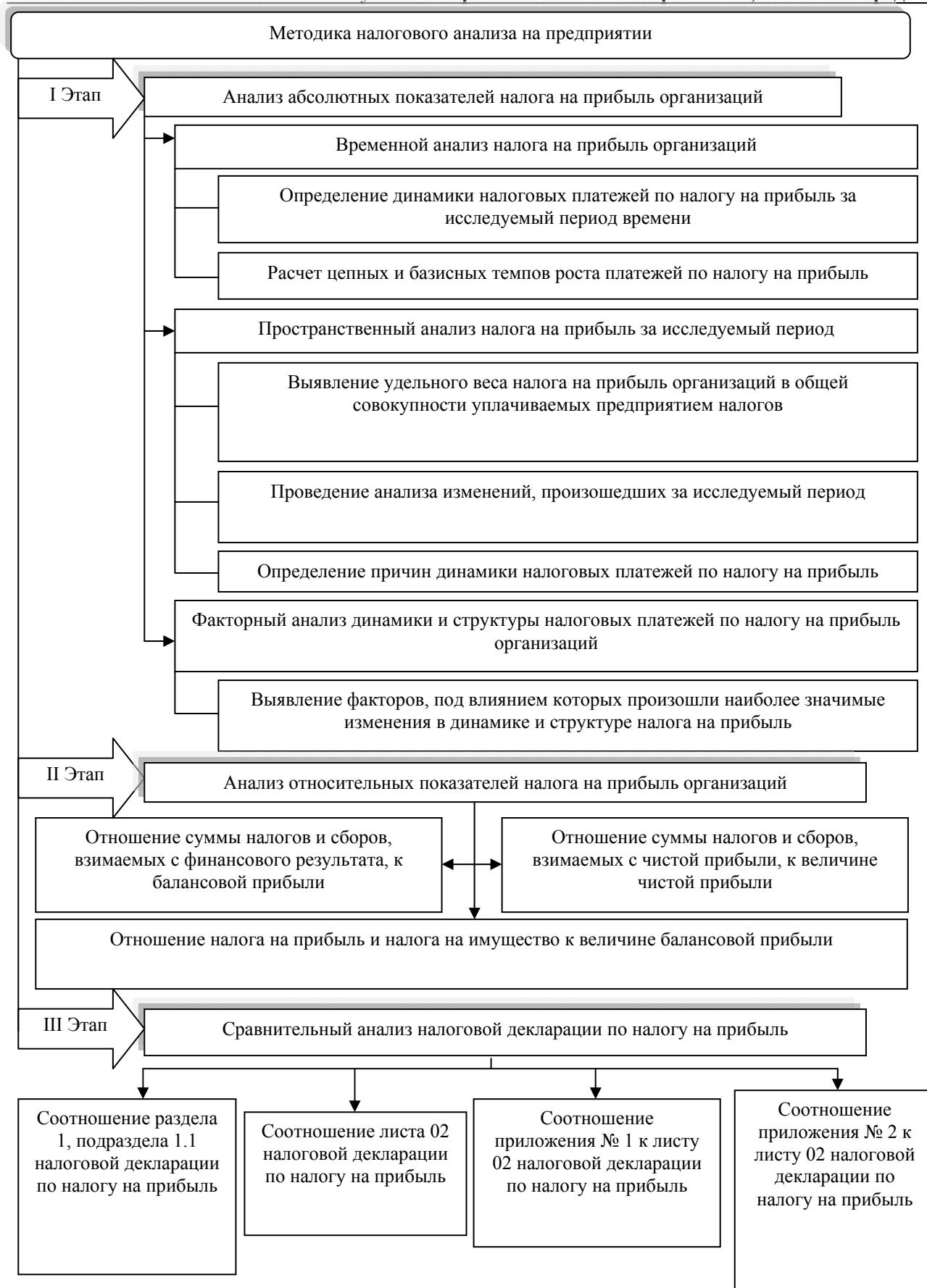


Рисунок 1 – Методика налогового анализа на предприятии

В таблице 1 представим соотношения раздела 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика», подраздела 1.1. – для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль [4].

Таблица 1 – Соотношения раздела 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика», подраздела 1.1. – для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль декларации по налогу на прибыль организаций за 2009 – 2011 года ОАО «Ли́ра»

№ п/п	Показатель	Соотношение	Показатель	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
2009 год				
1	20784,0	=	$39422,7 - 18638,7 = 20784,0$	Равенство верно
2	0	=	$39422,7 + 0 - 39422,7 = 0$	Равенство верно
3	55957,2	=	$106138,2 - 50181,0 - 0 = 55957,2$	Равенство верно
4	0	=	$50181,0 + 0 - 50181,0 = 0$	Равенство верно
2010 год				
5	0	=	$11603,7 - 11761,2 = -157,5$	Равенство не верно, это свидетельствует о завышении суммы налога
6	156,6	=	$11761,2 + 0 - 11603,7 = 157,5$	Равенство верно
7	0	=	$104434,5 - 105855,0 - 0 = -1420,5$	Равенство не верно, это свидетельствует о завышении суммы налога
8	1420,5	=	$105855,0 + 0 - 104434,5 = 1420,5$	Равенство верно
2011 год				
9	165,6	=	$2759,1 - 2593,5 + 0 = 165,6$	Равенство верно
10	0	=	$2593,5 + 0 - 2759,1 = -165,6$	Равенство не верно
11	1489,8	=	$24831,0 - 23341,2 - 0 = 1489,8$	Равенство верно
12	0	=	$23341,2 + 0 - 24831,0 = -1489,8$	Равенство не верно, это свидетельствует о завышении суммы налога

В результате проведенного сравнительного анализа налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2009 год, можно сделать вывод о том, что налоговая отчетность была составлена корректно, тождества нарушены не были. В 2010 году наблюдается завышение суммы уплаченного налога в федеральный бюджет и в бюджет субъектов Российской Федерации. Подобные просчеты были обнаружены при проверке соотношения показателей за 2011 год.

В таблице 2 представлены расчеты соотношений показателей листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций [5].

Таблица 2 – Соотношения листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций»  
ОАО «Лира»

№ п/п	Показатель	Соотношение	Показатель	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
2009 год				
1	3647099,4	=	3647099,4	Арифметической ошибки не выявлено
2	4920	=	4920,0	Арифметической ошибки не выявлено
3	3035031,6	=	3035031,6	Арифметической ошибки не выявлено
4	606503,4	=	$3647099,4 + 4920 - 3035031,6 - 10484,4 + 0 = 606503,4$	Арифметической ошибки не выявлено
2010 год				
5	606503,4	=	$606503,4 - 0 - 0 - 0 = 606503,4$	Арифметической ошибки не выявлено
6	606503,4	=	$606503,4 - 0 = 606503,4$	Необоснованного занижение налоговой базы на сумму убытков по ценным бумагам не выявлено
7	145560,9	=	$39421,8 + 106138,2 = 145560,9$	Арифметической ошибки не выявлено
8	68819,7	=	$18638,7 + 50181,0 = 68819,7$	Арифметической ошибки не выявлено
9	20784,0	=	$20784,0 + 55957,2 = 20784,0$	Арифметической ошибки не выявлено
2011 год				
10	3558257,1	=	3558287,0	Арифметической ошибки не выявлено
11	60,0	=	60	Арифметической ошибки не выявлено
12	2967768,9	=	2967768,9	Арифметической ошибки не выявлено
13	10357,2	=	$10357,2 + 0 = 10357,2$	Арифметической ошибки не выявлено
14	580191,0	=	$3558257,1 + 60 - 2967768,9 - 10357,2 = 580191,0$	Арифметической ошибки не выявлено
15	580191,0	=	$580191,0 - 0 - 0 - 0 = 580191,0$	Арифметической ошибки не выявлено
16	580191,0	=	$580191,0 - 0 = 580191,0$	Необоснованного занижение налоговой базы на сумму убытков по ценным бумагам не выявлено.
17	116038,2	=	$11603,7 + 104434,5 = 116038,2$	Арифметической ошибки не выявлено
18	117616,6	=	$11761,2 + 105855,0 = 117616,2$	Арифметической ошибки не выявлено



Продолжение таблицы 2

№ п/п	Показатель	Соотношение	Показатель	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
2011 год				
16	580191,0	=	$580191,0 - 0 = 580191,0$	Необоснованного занижение налоговой базы на сумму убытков по ценным бумагам не выявлено.
17	116038,2	=	$11603,7 + 104434,5 = 116038,2$	Арифметической ошибки не выявлено
18	117616,2	=	$11761,2 + 105855,0 = 117616,2$	Арифметической ошибки не выявлено

В результате проведенного анализа отклонений выявлено не было, что свидетельствует об отсутствии арифметических ошибок при составлении бухгалтером предприятия налоговой отчетности.

Соотношения показателей листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2011 год представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Соотношения листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций ОАО «Лира» за 2011 год

№ п/п	Показатель	Соотношение	Показатель	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
1	5259480,0	=	5259480,0	Арифметической ошибки не выявлено
2	415,5	=	415,5	Арифметической ошибки не выявлено
3	4560422,7	=	4560422,7	Арифметической ошибки не выявлено
4	9726,6	=	$9726,6 + 0 = 32422$	Арифметической ошибки не выявлено
5	689746,2	=	$5259480,0 + 415,5 - 4560422,7 - 9726,6 - 0 = 689746,2$	Арифметической ошибки не выявлено
6	689746,2	=	$689746,2 - 0 - 0 - 0 = 2689746,2$	Арифметической ошибки не выявлено
7	689746,2	=	$689746,2 - 0 = 689746,2$	Необоснованного занижение налоговой базы на сумму убытков по ценным бумагам не выявлено.
8	137949,3	=	$2759,1 + 24831,0 = 137949,3$	Арифметической ошибки не выявлено
9	129673,8	=	$2593,5 + 233,52 = 129673,8$	Арифметической ошибки не выявлено
10	1655,4	=	$15,6 + 1489,8 = 1655,4$	Арифметической ошибки не выявлено
11	0	=	$0 + 0 = 0$	Арифметической ошибки не выявлено
12	0	=	0	Арифметической ошибки не выявлено

За 2011 год отклонений в тождествах для листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций не выявлено, следовательно, данный лист декларации составлен корректно. Соотношения приложения №1

к Листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные доходы» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций рассчитаны и представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Соотношения приложения №1 к Листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные доходы» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций ОАО «Лира»

№ п/п	Показатель	Соотношение	Показатель	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
2009				
1	3647099,4	$\geq$	$3647099,4 + 0 + 0 + 0 = 3647099,4$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
2	606503,4	$\geq$	$0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
2010				
3	3558257,1	$\geq$	$3558257,1 + 0 + 0 + 0 = 3558257,1$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
4	580191,0	$\geq$	$0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
2011				
5	5259480,0	$\geq$	$5259480,0 + 0 + 0 + 0 = 5259480,0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлено
6	689746,2	$\geq$	$0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена

Отклонений при проверке тождеств для приложения №1 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций не выявлено, следовательно, данный раздел налоговой отчетности составлен правильно.

Соотношения приложения № 2 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Соотношения приложения № 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций

№ п/п	Показатель	Соотношение	Показатель	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
2009 год				
1	10484,4	$\geq$	$10484,4 + 0 = 10484,4$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
2	353794	$\geq$	$0 + 0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
3	0	$\geq$	$0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
2010 год				
4	10357,2	$\geq$	$10357,2 + 0 = 10357,2$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
5	104434,5	$\geq$	$0 + 0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
6	0	$\geq$	$0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
2011 год				
7	9726,6	$\geq$	$9726,6 + 0 = 9726,6$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена

Продолжение таблицы 5

8	24831,0	$\geq$	$0 + 0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена
9	0	$\geq$	$0 + 0 = 0$	Соблюдено, арифметическая ошибка не выявлена

При расчетах соотношений приложения 2 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль все тождества соблюдены, арифметических ошибок не выявлено.

Соотношения декларации по налогу на прибыль организаций с бухгалтерской отчетностью представлены в таблице 6, в данном случае видом бухгалтерской отчетности является форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» объекта исследования.

Таблица 6 - Соотношения декларации по налогу на прибыль организаций с бухгалтерской отчетностью

№ п/п	Декларация	Соотношение	Форма №2 «Отчет о прибылях и убытках»	Соблюдение соотношения
1	2	3	4	5
2009 год				
1	$3647099,4 + 4920 = 3652019,4$	=	$3647100,0 + 0 + 0 + 5100 = 3652019,4$	Тождество верно
2009 год				
2	$3647099,4 + 4920 - 0 - 3647099,4 = 5100$	=	5100	Тождество верно
3	$0 + 3647099,4 = 3647099,4$	=	3647099,4	Тождество верно
2010 год				
4	$3558257,1 + 60 = 3558317,1$	=	$3558317,1 + 0 + 0 + 0 = 3558317,1$	Тождество верно
5	$3558257,1 + 60 - 0 - 3558257,1 = 60$	=	60	Тождество верно
6	$0 + 11860857 = 3558257,1$	=	3558257,1	Тождество верно
2011 год				
7	$5259480 + 407,4 = 5259895,5$	=	$5259300,0 + 0 + 0 + 0 + 330 = 5259895,5$	Тождество верно
8	$5259480,0 + 330 + 0 - 5259480,0 = 330$	=	330	Тождество верно
9	$0 + 5259300,0 = 5259300,0$	=	5259300,0	Тождество верно

Соотношения налоговой отчетности организации с бухгалтерской отчетностью также приблизительно равны, отклонения обусловлены данными формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках», которые даны в тысячах рублей.

На основе проведенного анализа можно сделать вывод о том, что налоговая и бухгалтерская отчетность на объекте исследования заполняется корректно, а, следовательно, при проверке деятельности организации налоговыми органами, санкции предъявлены не будут [6].

На основе полученных данных налоговый консультант формирует мнение о деятельности организации и выдает заключение, содержащее рекомендации по устранению ошибок, а также конкретные решения выявленных проблем.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дедкова, Е.Г. Бухгалтерский учет налогооблагаемой прибыли для целей налогового консультирования [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. – 2012. - №10. – С. 90-98.
2. Козлюк, Н.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на формирование финансовых результатов [Текст] / Н.В. Козлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. - №10. – С. 78-83.
3. Васильева, М.В. Модели налогового планирования и управление прибылью предприятия в современных условиях экономики [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2009. - №3 – С. 56-63.
4. Васильева, М.В. Налоговое прогнозирование налога на прибыль организаций [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2009. - №9 – С. 60-66.
5. Васильева, М.В. Учетно-информационная база проведения налогового анализа как этапа налогового планирования на микроуровне [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2010. - №1 – С. 28-33.
6. Варакса, Н.Г. Структурные элементы налогового анализа по налогу на прибыль: макроэкономический аспект [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - № 8/(223). – С. 122-128.

**Дедкова Елена Геннадьевна**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

---

E.G. DEDKOVA

**METHOD OF ANALYSIS OF TAX INCOME TAX OFFICES**

*The paper proposed a method for tax analysis, deep analysis on the corporate income tax, provided recommendations on tax optimization of the financial result of the organization.*

**Keywords:** *methods of analysis, corporate income tax, the optimization of the financial result.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Dedkova, E.G. Buhgalterskij uchet nalogooblagaemoj pribyli dlja celej nalogovogo konsul'tirovanija [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. – 2012. - №10. – S. 90-98.
2. Kozljuk, N.V. Analiz vlijanija nalogovoj nagruzki na formirovanie finansovyh rezul'tatov [Tekst] / N.V. Kozljuk // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – 2012. - №10. – S. 78-83.
3. Vasil'eva, M.V. Modeli nalogovogo planirovanija i upravlenie pribyl'ju predpriyatija v sovremennyh uslovijah jekonomiki [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2009. - №3 – S. 56-63.
4. Vasil'eva, M.V. Nalogovoe prognozirovanie naloga na pribyl' organizacij [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2009. - №9 – S. 60-66.
5. Vasil'eva, M.V. Uchetno-informacionnaja baza provedenija nalogovogo analiza kak jetapa nalogovogo planirovanija na mikrourovne [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Upravlencheskij uchet. – 2010. - №1 – S. 28-33.
6. Varaksa, N.G. Strukturnye jelementy // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - № 8/(223). – S. 122-128. nalogovogo analiza po nalogu na pribyl': makrojekonomicheskij aspekt [Tekst] / N.G. Varaksa

**Dedkova Elena Gennad'evna**

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

Е.В. ТИПУНОВА

## ИСТОРИЯ ИПОТЕКИ В РОССИИ

*В статье автором определены исторические корни и этапы развития ипотеки в России, рассмотрены взаимосвязи особенностей общественно-экономического развития страны с этапами эволюции и современными чертами ипотеки в ней, проанализирована модель ипотечного кредитования в дореволюционной России.*

**Ключевые слова:** ипотека, ипотечное кредитование, залог, история ипотеки.

Первые упоминания о залоге содержатся в Псковской Судной Грамоте – своде законов Псковской феодальной республики, составленной на основании отдельных постановлений псковского веча, господы (совета бояр), княжеских грамот, норм Русской правды и обычного права (XV век). Залог в то время не требовал передачи заложенного имущества во владение кредитора. Требование о передаче вещи появилось уже в XVIII веке, то есть значительно позднее. Таким образом, своеобразие российской ипотеки как правовой системы состояло в том, что она развивалась от высшей формы залога – ипотеки к низшей, а не наоборот.

В XIII – XIV веках на Руси возникает частная собственность на землю и одновременно – первый вид кредитования, получивший название «заклад». Вследствие хозяйственного оживления и интенсивного развития различных форм феодальной собственности с середины XV века возрастает интерес феодалов к земле, обостряется борьба за нее. Об этом свидетельствуют сохранившиеся частноправовые акты той поры – закладные, раздельные, полюбовные, разъезжие, меновые и пр. Наибольшее распространение среди них получали закладные, оформлявшие денежный заем (под проценты или без них) под залог недвижимого имущества.

Одна из особенностей развития ипотеки в этот период заключалась в том, что условия получения ссуды под залог недвижимости мало чем отличались от других форм кредита. Большая ограниченность свободных денежных средств, правовая необеспеченность кредитов делали его очень дорогим. Судебник 1596 года и указ 1626 года признавали нормальной ссудную ставку в 20 %. Однако, названный указ разрешал взимать проценты только на протяжении пяти лет. Под такой «умеренный» процент выдавали более или менее обеспеченные ссуды, к которым, в первую очередь, относились ссуды под недвижимость. В практике, особенно торговой, встречались значительно более дорогие кредиты – 30 % и даже 120 % [1].

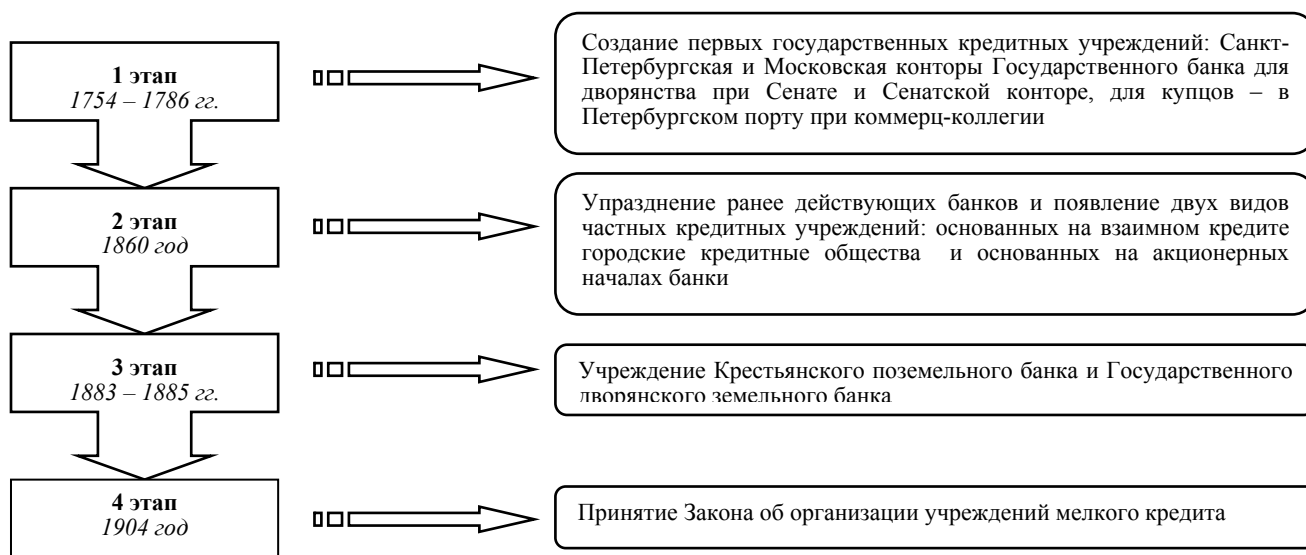
Неразвитость кредитных отношений находила свое выражение в архаичных формах обеспечения прав кредиторов. За исключением ссуд под недвижимость, основной формой обеспечения долга оставался «правеж», при котором неисправного должника выводили ежедневно на площадь перед приказом (орган центрального управления в XVI—XVII веках) и били прутьями. Разрешалось выставлять на «правеж» своих людей дворянам и детям боярским. «Выколачивать» долг по закону разрешалось не более месяца, после этого в случае неуплаты должник поступал в распоряжение истца и находился в полной зависимости от него вплоть до уплаты долга. В первой половине XVII века была распространена еще и такая форма погашения долга, как отдача в «зажив». Отношение хозяина и работника в этом случае имели характер практически рабской зависимости. Известны случаи, когда несостоятельные родители из низших сословий отдавали в холопство на более или менее продолжительный срок своих детей. Землевладельцы же в большинстве случаев стремились получать ссуду под залог земли.

В середине XVII века (при царе Алексее Михайловиче) государство уже активно выступает в качестве организующей и все контролирующей силы. Переход к абсолютизму ознаменовался принятием Соборного Уложения 1649 года, остававшегося в течение почти

двух столетий главным кодексом России. Это Уложение разрешило брать ссуды под залог вотчинных (то есть наследственных) земель, правда, без крестьян. Тем самым было положено начало законодательному оформлению ипотеки в России. Также был предусмотрен безусловный переход заложенного имущества в собственность кредитора.

В 1656 году царь Алексей Михайлович предписал выдавать ссуды и под незаселенные поместные (то есть полученные за службу) земли. В 1685 году в правление его дочери Софьи Алексеевны был издан закон, по которому обеспечением залога могло стать любое имущество, в том числе и крепостные, если землевладелец по своему сословному положению имел право владеть ими.

Уже с середины XVIII века начинает зарождаться система ипотечного кредитования (рис. 1).



**Рисунок 1 – Этапы становления системы ипотечного кредитования в России**

В 1754 году созданы первые в России государственные кредитные учреждения: Санкт-Петербургская и Московская конторы Государственного банка для дворянства при Сенате и Сенатской конторе, для купцов – в Петербургском порту при коммерц-коллегии. Пользоваться ссудами данных кредитных учреждений могли только русские дворяне и иностранцы, которые находились в русском подданстве и владели недвижимыми имениями в пределах России. Срок ссуды определялся в один год с допущением двух отсрочек и взысканием процентных денег вперед. Банки кредитовали дворянство и купечество под залог имений. С 1776 года дворянские банки начали выдавать ссуды крестьянам.

Первый этап развития ипотечного кредитования в России начался во времена правления Екатерины II. Она начала свою деятельность с дальнейшего развития дворянских банков. Но вскоре обнаружился ряд их недостатков. В первую очередь, это плохая проверка предоставляемых заемщиками поручительств. Также, недостатком было плохое соизмерение и учет операций по выдачи денег и их получению от населения. В связи с этим, 28 июня 1786 года был издан манифест об учреждении Государственного заемного банка, упразднивший прежние дворянские банки. Это было первое именно ипотечное кредитное учреждение долгосрочного кредита. Срок ссуды определялся: для дворянства – 20 лет под 8 % годовых, для городов – 22 года под 7 % годовых.

Манифестом Екатерины II от 29 октября 1768 года в России впервые был юридически закреплен выпуск бумажных денег – ассигнаций. Эмиссия бумажных денег была возложена на ассигнационные банки, созданные в Москве и Санкт-Петербурге в 1769 году. Дополнительное заимствование кредитных ресурсов на государственные нужды производилось из средств Государственного Заемного банка [4].

Таким образом, в России ипотека широко использовалась помещным дворянством еще в дореформенную эпоху. В отличие от других стран, где предметом залога была земля, в

России тогда закладывались преимущественно «души». В дореформенных кредитных учреждениях (среди которых главное место занимал Государственный заемный банк) из общего количества крепостных душ (около 11 млн.) 65 % (7 млн.) было заложено на сумму 425 млн. рублей.

В том же 1786 году при Государственном заемном банке была образована Страховая экспедиция – первое страховое учреждение в России. Манифест Екатерины II предусматривал страхование каменных домов, принимаемых в залог при осуществлении кредитных операций. Страховая оценка здания устанавливалась в том же размере, что и залоговая, а страховая премия – в 1,5 % от установленной страховой суммы. В целях минимизации страхового риска, связанного с ущербом, причиняемым огнем, на страхование не принимались деревянные строения или хозяйственные постройки, а также здания, имевшие соломенную или камышовую кровли. Процедура оформления договора страхования сопровождалась выдачей страхового полиса, неотъемлемой частью которого являлся архитектурный план объекта залога, передаваемого под обеспечение ссуды в Государственный заемный банк.

В Российской Империи 1 января 1835 году был введен Свод законов гражданских (автор М. Сперанский), где залоговое право было подробно регламентировано. Залог в России в это время существовал в следующих видах (при этом само понятие «залог» относилось только к недвижимому имуществу): с казной; между частными лицами. Существовал и третий вид залога, представленный в уставах учреждений кредитного и общественного призрения. С 1842 года в Санкт-Петербурге и Москве при сохранных казнах начали открывать первые сберегательные кассы.

Что касается правовой стороны ипотечной системы того времени, то в X томе Свода законов Российской империи мы находим ряд статей, регулирующих и определяющих правовую основу залога недвижимого имущества. Так, статьи 1627, 1663 Свода указывают, что в связи с тем, что передача имущества в залог может привести к отчуждению этого имущества, закладывать его может только тот, кто способен отчуждать, т. е. исключительно собственник имущества, и при этом никоим образом не ограниченный в праве распоряжения этим имуществом. Право Российской империи не предусматривало законного и судебного залогов. Для действительности залога недвижимости необходимо было придать договору о залоге особую форму – форму крепостного акта (закладной крепости), который должен был быть подписан двумя свидетелями. Договор о залоге движимых вещей заключался в нотариальной форме. Залог как движимого, так и недвижимого имущества влек за собой запрет его отчуждения. Наряду с общими нормами о залоге существовали специальные правила о залоге для казны, кредитных институтов (Устав кредитный), ссудных касс и товарных складов (Устав торговый) [2].

Главным препятствием к правильности реального кредита в то время являлась фактическая негласность многих сделок, и все усилия законодателя были направлены на искоренение данного обстоятельства для достижения достоверности. Дополнительно к общим сведениям о недвижимости, которые получал Государственный заемный банк, также требовали об относительной стоимости отдельного имения. Эта стоимость порой зависела от случайных моментов, как например, смертности среди крестьян. Государство при этом не имело в виду только свои хозяйственные соображения, прежде всего оно охраняло интересы всего общества, о чем свидетельствуют узаконения, установленные Государственным заемным банком.

В результате банковской реформы в 1859 – 1860 годах в связи с подготовкой реформы по отмене крепостного права появились два рода частных кредитных учреждений: основанные на взаимном кредите городские кредитные общества и основанные на акционерных началах.

Уже в 1861 году в Петербурге и в 1862 году в Москве городские кредитные общества стали осуществлять основное количество операций с городской жилой недвижимостью. Сумма ипотечных кредитов, выдаваемых заемщиком, должна была соответствовать сумме

находившихся в обращении облигаций общества. Размер ссуды основывался на заключении оценочной комиссии, определявшей стоимость недвижимости и уровень ее доходности. Ссуда давалась в размере 50 % – 60 % от стоимости залога. Кредит выдавался только закладными листами и облигациями общества, сроком от 15 до 36 лет с правом преждевременного погашения.

Согласно распоряжениям Министерства финансов при приеме залога основной акцент ставился на возможности приносить в течение всего займа постоянный доход. Под доходом понимались условия отдачи заложенного имущества в аренду, наемная плата за землю, контракты, приносящие доход. А потому ипотечным институтам не разрешалось выдавать ссуды под залог фабрик и заводов, лесов, неоконченных построек.

Однако, ни одной нормы, ни максимальных цен не было установлено при оценке недвижимого имущества, каждый банк определял цены по-своему. Оценка могла производиться либо по «нормальному», либо по «специальному» способу. Нормальный способ оценки был основан на заранее определенной для известных местностей подешаичной цене удобной земли и предназначался для ускорения выдачи ссуд, то есть принятая цена земли для местности умножалась на число десятин. Этим способом не могла быть определена действительная стоимость закладываемого имущества, поскольку его ценность исчислялась по общему количеству конкретной пригодной для землевладения земли. Специальный способ оценки основывался на проверке представленной описи путем подробного осмотра этого имущества и базировался на учете всех качеств имения, его доходности и продажной цены.

Заемщик продавал облигации на вторичном рынке. В 1862 году Министерство финансов разрешило Государственному банку выдавать кредиты под залог облигаций Петербургского общества в размере 90 % их стоимости. Через несколько лет облигации кредитных обществ стали пользоваться спросом – эти ценные бумаги имели устойчивый курс и высокий процент дохода.

Положением 1883 года городским общественным банком стало возможным выдавать кредиты под залог земель от 1 года до 12 лет и строений от трех до восьми лет не выше 50 % от оценочной стоимости. Эти банки не выпускали ипотечных ценных бумаг.

Ипотечные облигации выпускали не только частные банки. Для государственных банков источником средств на выдачу кредитов являлись процентные бумаги. Они назывались закладными листами Государственного дворянского земельного банка и государственными свидетельствами Крестьянского поземельного банка и гарантировались государством.

Таким образом, систему ипотечного кредитования в России в данный период можно представить следующим образом (рис. 2).



*Рисунок 2 – Система ипотечного кредитования в России в дореволюционный период*

Ипотечное кредитование становилось очень распространенным. Например, в 1867 году было выдано кредитов на сумму 99,6 млн. рублей., в 1874 году – 294,9 млн. рублей, в 1877 году – 415 млн. рублей. Рост кредитных институтов привел к жесткой конкуренции.



В связи с этим Правительство в 1872 году приняло меры, ограничивающие образование новых государственных залоговых институтов в течение 20 лет. Возросшие неплатежи помещиков и дворян по ссудам в государственные банки и развитие новых рыночных институтов резко изменили последующую кредитно-финансовую политику государства.

По российскому законодательству того времени на одной территории не могли действовать одновременно более двух земельных банков, чтобы не создавать друг другу ненужной конкуренции.

Для создания благоприятной кредитной среды в сфере ипотечных отношений частных финансовых организаций оказалось недостаточно. В 1883 году был учрежден Крестьянский поземельный банк, предназначенный для выкупа крестьянами помещичьей земли. Банк выдавал крестьянам долгосрочные ссуды сроком до 35 лет. За 1883 - 1895 годы банк выдал 15 тыс. ссуд на общую сумму 82 млн. рублей. При его участии было продано и куплено 2,4 млн. десятин земли, в основном помещичьей. Ссуды выдавались в объеме до 75 % от стоимости приобретаемого имущества, на срок 24,5 и 34,5 года, процентная ставка была достаточно высока и составляла 7,5 % – 8,5 % годовых.

В 1885 году Правительство учредило Государственный дворянский земельный банк. С помощью него поддерживалось помещичье землевладение путем выдачи дворянам ипотечных ссуд сроком на 66 лет в размере 60 % стоимости дворянских имений. Банк оказал помещикам финансовую поддержку, выдав ссуды в 1887 году на 69 млн. рублей, а в 1890 году – уже свыше 600 млн. рублей (дополнительно взималась плата за банковские услуги и страховой процент). Заемщикам предоставлялись разные льготы: процент по ссудам снижался с 5 % до 4 %, были установлены 9 различных сроков возврата ссуд (от 11 до 66,5 лет). Всего на 1 января 1893 года было заложено 102313 имений с 46,3 млн. десятин земли и остатком долга 1131 млн. рублей. Однако основную сумму составлял долг Государственного Дворянского земельного банка. В 1896 году условия кредитования улучшились для крестьян: размер вырос до 100 % приобретаемой земли, ставка снизилась до 3,5 % – 4,5 % [3].

К 1890 году была закончена работа над проектом вотчинного устава, который, как предполагалось, должен был включать в себя большую часть правил, относящихся к праву собственности и залогом на недвижимость. В ходе работы над этим законопроектом активно использовалось законодательство всех европейских стран, уже имевших к тому времени ипотечные системы залога недвижимости, а также соответствующие разделы проекта общегерманского уложения.

Основным звеном ипотечной реформы должна была стать новая система оборота, и в том числе залога недвижимости, связанная с введением вотчинной (ипотечной, поземельной) книги. Значение вотчинной книги заключалось бы в том, что сила права собственности, залогового и иных правка недвижимость обуславливалась внесением соответствующей записи в эту книгу. Другим элементом этой реформы должен был стать отказ от правил запрета отчуждения заложенной недвижимости. К сожалению, проекту вотчинного устава не суждено было приобрести законную силу.

Всего, до начала первой мировой войны, Государственным дворянским земельным банком и Крестьянским поземельным банком по приблизительным оценкам было выпущено залговых листов на сумму около 3 млрд. рублей. Спектр ценных бумаг на фондовом рынке, выпускаемых российскими ипотечными организациями в период до 1917 года, был представлен залговыми листами Государственного дворянского земельного банка и государственными свидетельствами Крестьянского поземельного банка, – залговыми листами земельных банков, как с акционерным капиталом, так и основанных на принципах взаимного кредитования, облигациями и залговыми листами кредитных обществ и акциями земельных банков [1].

В это время в России выходит закон об организации учреждений мелкого кредита. Начинается бурный рост залговых учреждений. Возникают ссудосберегательные и

кредитные товарищества, сельские, волостные и станичные общественные ссудосберегательные кассы и земские кассы, которым государство оказывает помощь. Вновь открываемые кредитные институты могли образовывать первоначальный капитал из заемных средств, которые они затем погашали за счет своих прибылей, причем в большинстве случаев кредитором выступал непосредственно Государственный банк России.

В стране приняло массовый характер возникновение ссудно-сберегательных товариществ. Всего за 10 лет было образовано 729 товариществ. В первом десятилетии XX века они объединили интересы 8 миллионов человек. К 1905 году существовало более 500 товариществ мелкого кредита, а в 1915 году – уже 15450. Кредитные товарищества объединялись в кредитные союзы, которых в 1914 году было 11. В это время залог являлся самым надежным и гарантированным способом обеспечения кредита.

К 1914 г. Россия далеко продвинулась вперед в области ипотечного кредита. Существовала развитая кредитно-банковская система долгосрочного кредитования, которая имела хорошее законодательное обеспечение и была отлично организована. Кредитно-банковская система включала: государственные, региональные, городские, местные, общественные и частные кредитные институты. В нее входили: Дворянский земельный банк; Крестьянский поземельный банк; городские кредитные общества и городские общественные банки; земские банки; общества взаимного поземельного кредита; ссудно-сберегательные товарищества; кредита товарищества и др.

К 1917 г. существовал: 21 земельный банк, Государственный Крестьянский поземельный банк, Дворянский банк, Особый отдел государственного Дворянского банка и 18 частных банков.

Долгосрочное финансирование недвижимости способствовало бурному развитию экономики, промышленности, сельского и городского хозяйства. Россия по развитию кредитно-финансовой системы не уступала Западной Европе, более того, по объемам ценных бумаг, обеспеченных ипотечными обязательствами, обращающихся на европейских рынках, Россия превалировала над всей Европой. Специфический российский опыт долгосрочного кредитования, и, в частности, под залог земли, разнообразие кредитно - инвестиционных технологий и инфраструктуры в области залога недвижимости, несомненно сыграли огромную роль в развитии как американской, так и европейской ипотек, послужили базой для создания новых инвестиционных и ипотечных инструментов. В России послереволюционного периода залоговое право продолжало существовать, но в условиях, когда для сколько-нибудь широкого применения института залога из-за необеспечения действительной оборотоспособности вещей, и, прежде всего недвижимости [3].

После 1917 года после того, как институт частой собственности перестал существовать, ипотеки как таковой не стало. В конце 50-х годов пришли к осознанию, что только за счет государства жилищной проблемы не решить. Необходимо было подключить к финансированию строительства жилья не только в сельской местности, но и в городах сбережения самих граждан, а также в широких масштабах кредитовать его. В организации кредитования индивидуального жилищного строительства Госбанком СССР имелись отдельные элементы, свойственные и ипотечной системе. Например, обуславливалась привязка строительства дома к земельному участку, практиковалась защита прав банка перед другими кредиторами в виде первоочередного погашения ссуды из суммы долга, имелись и признаки ипотечного учета.

Кооперативное жилищное строительство являлось лишь незначительным сегментом рыночных отношений в СССР. В начале 90-х годов прошлого века жилищно-строительные кооперативы составляли всего 4 % жилищного фонда. К началу рыночных реформ Россия занимала одно из последних мест среди промышленно развитых стран по уровню жилищной обеспеченности.

Началом кардинальных реформ жилищного сектора в России принято считать закон, принятый 4 июня 1991 г. Верховным Советом РСФСР. Методологически закон установил порядок передачи государственного и муниципального жилья квартиросъемщикам в

частную собственность. В 1998 году вступил в действие Федеральный закон «Об ипотеке».

Таким образом, зарождение ипотеки в России началось в XIII – XIV вв. ввиду возникновения частной собственности на землю. Уже с середины XVIII века начинает формироваться система ипотечного кредитования с создания Государственного заемного банка. После отмены крепостного права были созданы первые частные кредитные учреждения, акционерные коммерческие банки и ипотечные банки. Поэтому можно отметить, что в начале XX века в России существовала высокоразвитая и высокоорганизованная система ипотечного кредитования, которая имела законодательное обеспечение и была хорошо организована. И в отличие от современной двухуровневой модели ипотечного кредитования, присущей современной России, в дореволюционный период в нашей стране сложилась полностью сформированная одноуровневая модель ипотечного кредитования.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Ипотечное кредитование в дореволюционной России [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.rusipoteka.ru/history/before1917/>
2. История и эволюция ипотеки [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=121637>
3. История ипотеки [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.ipoteka-rus.ru/2/48.html>
4. Разумова, И.А. Ипотечное кредитование. 2-е изд. [Текст] / И.А. Разумова. - СПб.: Питер, 2009. – С. 74-80.

**Типунова Екатерина Владимировна**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: babenko.cat@yabndex.ru

---

E.V. TIPUNOVA

### **MORTGAGE HISTORY IN RUSSIA**

*In this article the author described historical roots and stages of development of a mortgage in Russia, examined interrelations of features of socioeconomic development of the country with stages of evolution and modern lines of a mortgage in it, analysed model of mortgage lending in pre-revolutionary Russia.*

**Keywords:** mortgage, mortgage lending, pledge, mortgage history.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Ipotecnoe kreditovanie v dorevoljucionnoj Rossii [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.rusipoteka.ru/history/before1917/>
2. Istorija i jevoljucija ipoteki [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=121637>
3. Istorija ipoteki [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.ipoteka-rus.ru/2/48.html>
4. Razumova, I.A. Ipotecnoe kreditovanie. 2-e izd. [Tekst] / I.A. Razumova. - SPb.: Piter, 2009. – S. 74-80.

**Tipunova Ekaterina Vladimirovna**

State University-ESPC

Postgraduate student Department of «Accounting and Taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: babenko.cat @ yabndex.ru

Д.В. СИМОНОВ, Р.Н. КНЯЗЕВ

## СОГЛАСОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА<sup>1</sup>

*Углубление международной экономической интеграции требует унификации и сближения структур и принципов налогообложения, общих направлений налоговых реформ, согласования налоговой политики и национального налогового права различных государств. Международно-правовое сотрудничество государств в налоговой сфере диктует необходимость устранения негативных последствий международного налогообложения для фискальных интересов государств, противодействия незаконным формам уклонения от налогообложения.*

**Ключевые слова:** согласованная налоговая политика, зона свободной торговли, таможенный союз, единое экономическое пространство, гармонизация налоговых законодательств.

Развитие экономического сотрудничества, в рамках любого интеграционного объединения невозможно без проведения согласованной налоговой политики.

Согласованная налоговая политика - установление гармонизированной системы регулирования налоговых отношений между его участниками.

Основными задачами согласованной налоговой политики являются:

- создание единого налогового пространства;
- согласованное реформирование налоговых систем;
- создание равных условий для хозяйствующих субъектов в части налогообложения их деятельности;
- упрощение системы налогообложения;
- удаление налоговых барьеров, оказывающих влияние на развитие экономических связей между странами;
- обеспечение полноты собираемости налогов и увеличение налоговых поступлений в бюджеты;
- эффективное раскрытие и предотвращение экономических правонарушений;
- устранение проблемы межгосударственных неплатежей;
- использование гармонизированной системы подготовки кадров [1].

Для реализации поставленных целей необходимо решение следующих задач:

- гармонизация принципов налогового законодательства;
- гармонизация методов налогового администрирования;
- согласованное реформирование и переработка и налоговых органов и оптимизация их структуры;
- снижение налоговой нагрузки на физические и юридические лица;
- разработка эффективной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства;
- оптимизация количества применяемых прямых и косвенных налогов;
- формирование интегрированной базы данных налогоплательщиков;
- согласование методов и форм налогового учета и отчетности;
- согласование принципов предоставления налоговых льгот;
- осуществление налогового и таможенного контроля за деятельностью предприятий-экспортеров и импортеров;
- внедрение согласованной системы электронного мониторинга крупных налогоплательщиков;
- создание информационного центра для осуществления информационного обмена между налоговыми органами, согласование форм, методов и перечня обмениваемой

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения соглашения 14.В37.21.0970 «Многоуровневая налоговая политика в системе межгосударственного взаимодействия»

информацией;

- взаимодействие с таможенными органами;
- разработка совместных мероприятий налоговых и таможенных органов, направленных на увеличение поступлений налогов, платежей и сборов, эффективное раскрытие и предотвращение экономических правонарушений;
- усиление совместного налогового и таможенного контроля за перемещением энергоносителей и подакцизной продукции;
- создание базы данных о взаимных неплатежах налогоплательщиков;
- разработка эффективных методов погашения взаимных долгов хозяйствующих субъектов;
- разработка совместных учебных программ подготовки налоговых кадров;
- создание базового центра совместной подготовки и переподготовки кадров [4].

Указанные выше цели и задачи согласованной налоговой политики решаются дифференцировано в зависимости от глубины интеграционного взаимодействия, участвующих в этом процессе государств [2].

На сегодняшний день определены следующие классические стадии интеграционного развития<sup>^</sup>

- Зона свободной торговли;
- Таможенный союз;
- Единое экономическое пространство;
- Экономический и Валютный союз.

Зона свободной торговли - группа из двух и более таможенных территорий, в которых отменены пошлины и другие ограничительные правила регулирования торговли практически для всей торговли между составляющими зону территориями в отношении товаров, происходящих из этих территорий. В торговле с неучаствующими странами каждая территория использует национальные средства регулирования товарами.

Основной проблемой зоны свободной торговли становится налогообложение экспорта - импорта.

Существует два основных подхода:

- принцип страны назначения, когда косвенные налоги взимаются со всего импорта, а экспорт облагается по нулевой ставке;
- принцип страны происхождения, когда косвенными налогами облагается экспорт, а импорт облагается по нулевой ставке [5].

Таможенный союз - замена двух или нескольких таможенных территорий одной таможенной территорией таким образом, чтобы пошлины и другие ограничительные меры регулирования торговли были бы отменены в отношении практически всей торговли товарами, происходящими с этих территорий. Одновременно все таможенные территории, образующие таможенный союз, применяют общие таможенные пошлины и другие меры регулирования торговли в отношении неучаствующих стран.

Таможенный союз охватывает всю торговлю товарами и предусматривает запрещение импортных и экспортных пошлин и любых равнозначных налогов и сборов в торговых отношениях между государствами-членами, а также установление общего таможенного тарифа в их отношениях с третьими странами [3].

На этапе Таможенного союза необходимо применение единой системы взимания косвенных налогов (НДС, акциза) в торговле с третьими странами. В тех случаях, когда продукция экспортируется на территорию другого государства, возмещение внутреннего налогообложения не может превышать внутреннее налогообложение, которому они были подвергнуты прямо или косвенно [6].

Единое экономическое пространство – пространство, на котором существуют однотипные механизмы регулирования экономики, основанные на рыночных принципах и применении гармонизированных правовых норм, существует единая инфраструктура и проводится согласованная налоговая, денежно-кредитная, валютно-финансовая, торговая и

таможенная политика, обеспечивающие свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

Указанный этап интеграционного развития требует гармонизации прямых налогов (налога на прибыль, налога на доходы физических лиц (подходный налог), платежи во внебюджетные фонды и др.). Указанная стадия является этапом перехода к следующему этапу интеграционного развития - экономическому и валютному союзу.

Именно с этого этапа интеграционное объединение наделяется наднациональными полномочиями и особым механизмом формирования собственных средств, имеющей сходные черты с государственной налоговой системой. В едином экономическом пространстве устанавливаются единая облагаемая сбором база и ставки сбора по отдельным видам продукции.

Экономический и валютный союз – единый рынок, где проводится основанная на принципах свободной рыночной экономики единая экономическая и валютная политика на основе единой валюты.

На данном этапе интеграционного развития необходимо проведение единой налоговой политики, на основе унифицированных налоговых систем и методов администрирования, применительно ко всей системе налогов, действующих в условиях единого рынка.

Практически все основные проблемы в налоговой сфере связаны с необходимостью принятия национальных актов, внесения изменений и дополнений в национальные законодательства государств-учредителей, т.е. их гармонизацией [7].

Для обеспечения процесса гармонизации необходимо создание интегрированной базы законодательства, статистической и другой социально-экономической информации. Такая база станет основой для сравнительно-правового анализа национальных законодательств, подготовки соответствующих рекомендаций по их гармонизации и обмену нормативно-правовой информацией между государствами.

Гармонизация национальных налоговых законодательств и администрирования представляет собой систему взаимосогласованных взглядов на общие для них цели и приоритеты формирования правовой основы, пути, мероприятия, механизм и этапы их практического осуществления.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогообложения и налогового законодательства [Текст] / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – СПб.: Питер, 2004. – 256 с.
2. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» [Текст] / И.А. Майбуров. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - С. 312.
3. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - М.: Инфра-М. 2006.
4. Коростелкина, И.А. Анализ методического обеспечения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №5 (232). – С. 44-51.
5. Коростелкина, И.А. Теоретико-прикладные аспекты формирования региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - № 11(238). – С. 63-70.
6. Коростелкина, И.А. Методика анализа структурных параметров многоуровневой налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №7 (246). – С. 71-77.
7. Маслова, И.А. Разработка системы налогового учета как элемента налоговой политики государства [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2012. - №3. - С. 81-84

**Симонов Денис Валерьевич**

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: 89208055272

E-mail: simak06@mail.ru

**Князев Роман Николаевич**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: 41-98-60

E-mail: simak06@mail.ru

---

D.V. SIMONOV, R.N. KNJAZEV

**COORDINATED TAX POLICY**

*Deepening international economic integration requires harmonization and convergence of the structures and principles of taxation, the overall direction of tax reform, tax policy and coordination of national tax laws of different states. International legal cooperation among countries in the tax area dictates the need to address the negative effects of international taxation for the fiscal interests of the states to combat illegal forms of tax evasion.*

**Keywords:** *Coordinated tax policy, free trade area custom union, single economic space, harmonization of tax laws.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Evstigneev, E.N. Osnovy nalogooblozhenija i nalogovogo zakonodatel'stva [Tekst] / E.N. Evstigneev, N.G. Viktorova. – SPb.: Piter, 2004. – 256 s.
2. Majburov, I.A. Teorija i istorija nalogooblozhenija: uchebnik dlja studentov vuzov, obuchajushhihsja po special'nosti «Nalogi i nalogooblozhenie» [Tekst] / I.A. Majburov. - M.: JuNITI-DANA, 2007. - S. 312.
3. Rajzberg, B.A. Sovremennyj jekonomicheskij slovar' [Tekst] / B.A. Rajzberg, L.Sh. Lozovskij, E.B. Starodubceva. - M.: Infra-M. 2006.
4. Korostelkina, I.A. Analiz metodicheskogo obespechenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №5 (232). – S. 44-51.
5. Korostelkina, I.A. Teoretiko-prikladnye aspekty formirovanija regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - № 11(238). – S. 63-70.
6. Korostelkina, I.A. Metodika analiza strukturnyh parametrov mnogourovnevoj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - №7 (246). – S. 71-77.
7. Maslova, I.A. Razrabotka sistemy nalogovogo ucheta kak jelementa nalogovoj politiki gosudarstva [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2012. - №3. - S. 81-84

**Simonov Denis Valer'evich**

State University - ESPC

Postgraduate student of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: 89208055272

E-mail: simak06@mail.ru

**Knjazev Roman Nikolaevich**

State University - ESPC

Postgraduate student of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: 41-98-60

E-mail: simak06@mail.ru

И.Н. ПЕРЕЛЫГИНА

## МЕТОДИКА ПЛАНИРОВАНИЯ И ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

*В статье автором раскрыта взаимосвязь методов планирования и оптимизации налоговой нагрузки с уровнями налогового риска и определена структура рассчитываемой налоговой нагрузки на уровне хозяйствующего субъекта.*

**Ключевые слова:** планирование, оптимизация, налоговая нагрузка.

Единой методики планирования и расчета налоговой нагрузки нет. Оценка же налоговой нагрузки производится с использованием различных методик и подходов.

В целом методики определения налоговой нагрузки налогоплательщика отличаются используемым набором налогов и взносов. Важную роль играет также базисный показатель, к которому можно «привязывать» расчетные показатели, то есть сравнивать с ним общую сумму налогов за расчетный период.

Главным источником информации при определении уровня налоговой нагрузки служат данные налогового и бухгалтерского учета. Следует отметить, что они опираются на различные нормативные правовые базы: бухгалтерский учет ведется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», положениями по бухгалтерскому учету, методическими указаниями, учетной политикой; налоговый же основан на НК РФ и приказах Минфина России и ФНС России, разъясняющих отдельные нормы. В связи с этим возможны расхождения, которые приводят к возникновению постоянных или отложенных налоговых обязательств и активов.

Отражение обязательств по налогам и сборам, подлежащих к уплате в бюджет и внебюджетные фонды, происходит на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По кредиту счетов 68 и 69 отражаются суммы налогов, сборов и социальных отчислений, начисленные организацией за определенный период. В дебете счетов 68 и 69 будут отражены суммы, фактически уплаченные за период, а также налоговые вычеты, которые предоставляются по отдельным видам налогов. В пояснениях к счету 68 указано, что аналитический учет по этому счету ведется по видам налогов. Итоговое кредитовое сальдо по этим счетам показывает задолженность организации перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами на определенную дату. Данная задолженность формируется за счет средств предприятия. Для обобщения информации применяются регистры налогового учета.

Изменение налоговой нагрузки происходит под воздействием методов налогового планирования. Их теоретическую связь и влияние рассмотрим в виде конкретных мер налоговой оптимизации (табл. 1).

Расчет налоговой нагрузки может иметь еще одну важную для организации цель - прогнозирование налогового бремени на будущий период. Для больших предприятий важно предусмотреть налоговую нагрузку в будущих периодах. Важно оценить, какой объем налогов должна будет уплачивать организация, например, за счет расширения своей деятельности.



Таблица 1 - Взаимосвязь методов планирования и оптимизации налоговой нагрузки с уровнями налогового риска

Метод планирования и оптимизации налоговой нагрузки	Влияние на налоговую нагрузку	Налоговый риск
Использование нелинейного метода амортизации (ст. 259 НК РФ)	Перераспределение во времени: снижение в текущем периоде, повышение в будущем периоде	Низкий. Возможно необоснованное применение повышающих коэффициентов
Признание процентов по кредитам с использованием обязательств с сопоставимыми условиями п. 1 ст. 269 НК РФ)	Снижение за счет уменьшения налога на прибыль	Средний. Существуют проблемы в четком определении сопоставимых обязательств
Создание резервов: на ремонт основных средств (ст. 260, 324 НК РФ), на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 255, 324.1 НК РФ)		Средний. Возможно необоснованное превышение резервов
Метод замены отношений: реализация имущества путем его предварительного вноса в уставный капитал и дальнейшей продажи этой доли (подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ)	Снижение налоговой нагрузки за счет снижения НДС	Средний или высокий. В зависимости от суммы сделки может возникнуть подозрение в экономической нецелесообразности сделки, и быть доначислен НДС
Метод холдинга: выделение структурных подразделений в отдельные юридические лица (один из вариантов)	Снижение налоговой нагрузки связано с тем, что если вновь созданные предприятия будут находиться на специальных налоговых режимах, то удастся снизить величину отчислений с заработной платы во внебюджетные фонды, уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на имущество	Низкий. Возможны проблемы, традиционно возникающие в отношениях с дочерними и зависимыми обществами

Дополнительно можно рассчитать долю налогов в выручке, прибыли, зарплатных налогов в фонде оплаты труда и т. д. Все это должно помочь организации в налоговом планировании отчислений в бюджет. При этом также важно предусмотреть различные налоговые риски, которые могут повлиять на увеличение налоговой нагрузки.

Налоговые органы считают налоговую нагрузку очень просто и усредненно путем деления всех налоговых отчислений на выручку налогоплательщика. Но есть и другие методы. Например, можно уточнить методику ФНС России и получить более совершенную формулу (1):

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Сумма налогов, уплаченных по данным отчетности в течение года} \times 100 \%}{\text{Сумма бухгалтерской выручки за год без НДС и акцизов}} \quad (1)$$

При применении каждой методики возникает масса спорных вопросов. Например, следует ли включать в налоговую нагрузку косвенные налоги или НДС/Л.

Выделим несколько методик.

Методика 1. Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки — это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации (2):

$$\text{НН} = \left( \frac{\text{НП}}{\text{В} + \text{ВД}} \right) \times 100 \% \quad (2)$$

где НН - налоговая нагрузка на предприятие;

НП - общая сумма всех уплаченных налогов;

В - выручка от реализации продукции (работ, услуг);

ВД - внереализационные доходы.

Данный расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность продукции (работ или услуг), произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальной картины налогового бремени

налогоплательщика

Методика 2. Существует иная методика, которую предложила Е.А. Кирова, согласно которой:

- сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам. Иными словами, налоговая нагрузка определяется не уплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей;

- в сумму налогов не включается НДС, поскольку он уплачивается работниками организации, а сама организация только перечисляет платежи;

- сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации;

- сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации.

По мнению Кировой, налоговая нагрузка подразделяется на абсолютную и относительную. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, подлежащих перечислению организацией, и рассчитывается следующим образом (3):

$$АНН = НП + ВП + НДС, \quad (3)$$

где АНН - абсолютная налоговая нагрузка;

НП - налоговые платежи, уплаченные организацией;

ВП - уплаченные платежи во внебюджетные фонды;

НДС - недоимка по платежам.

Однако абсолютная налоговая нагрузка отражает лишь сумму налоговых обязательств субъекта хозяйственной деятельности и не учитывает тяжесть налогового бремени. Для определения уровня налоговой нагрузки Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости. Иными словами, сумма налоговых платежей соотносится с источниками их уплаты.

Вновь созданная стоимость продукции организации определяется следующим образом (4), (5):

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР \quad (4)$$

или

$$ВСС = ОТ + НП + ВП + П, \quad (5)$$

где ВСС - вновь созданная стоимость;

В - выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС);

МЗ - материальные затраты;

А - амортизация;

ВД - внереализационные доходы;

ВР - внереализационные расходы (без налоговых платежей);

ОТ - оплата труда;

НП - налоговые платежи;

ВП - платежи во внебюджетные фонды;

П - прибыль организации.

В этом случае относительная налоговая нагрузка определяется по следующей формуле (6):

$$ОНН = (АНН / ВСС) \times 100 \% \quad (6)$$

В качестве положительного момента можно назвать следующее: на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги. Кроме того, в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией. При этом объективность расчета не зависит ни от отраслевой специфики, ни от размера компании.

Тем не менее при использовании данного метода нет возможности качественно

прогнозировать изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Методика 3. Еще один способ расчета нагрузки предлагает М.И. Литвин. Методика включает в себя такие показатели, как количество налоговых платежей, их структура и механизм взимания. В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом НДС (7):

$$НН = (SUM (НП + ВП) / SUM ИС) \times 100 \%, \quad (7)$$

где SUM (НП + ВП) — сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

SUM ИС — сумма источника средств для уплаты налогов.

Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку по вышеперечисленным группам налогов в соотношении с соответствующим источником уплаты. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость (ДС), которая исчисляется следующим образом (8):

$$ДС = В - МЗ \quad (8)$$

или

$$ДС = ОТ + НП + ВП + П + А \quad (9)$$

Данная методика исчисления налогового бремени имеет практическую значимость, поскольку позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции. Отрицательным моментом является то, что в состав налогов включен НДС, хотя организация выступает в роли налогового агента.

Есть и более сложные методики, но нагрузку стоит рассчитывать в первую очередь так, как советуют налоговые органы, а уже затем в целях, например, внутреннего аудита учитывать более подробные показатели [1].

Методика 4. Следующая методика позволяет определять налоговую нагрузку как функцию типа производства, изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию. Налоговое бремя при этом определяется как доля отдаваемой государству добавленной стоимости, а налоги соотносятся с источником их уплаты. Расчет добавленной стоимости производится по следующей формуле (10):

$$ДС = А + (ОТ + СВ) + НДС + П, \quad (10)$$

где ДС - добавленная стоимость;

А - амортизация;

ОТ - оплата труда;

СВ - страховые взносы;

НДС - налог на добавленную стоимость;

П - прибыль.

Выручка определяется как сумма добавленной стоимости и материальных затрат по формуле (11):

$$В = ДС + МЗ \quad (11)$$

Эта методика предполагает применение следующих структурных коэффициентов:

1) доли заработной платы в добавленной стоимости (включая начисления на заработную плату), рассчитываемой по формуле (12):

$$Кот = (ОТ + страховые взносы) / ДС \quad (12)$$

2) удельного веса амортизации в добавленной стоимости, рассчитываемого по формуле (13):

$$Ка = А / ДС \quad (13)$$

3) удельного веса добавленной стоимости в валовой выручке, рассчитываемого по формуле (14):

$$Ко = ДС / В \quad (14)$$

Сумма основных налогов, уплачиваемых организацией, позволяет определить

налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, расходуемую организацией на налоговые платежи, по формуле (15):

$$НН = НДС + \text{Страховые взносы} + Нп + Нпр \quad (15)$$

Таким образом, по этой методике сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, то есть с источником дохода, но при этом в расчет включен налог на доходы физических лиц и не учитывается влияние налога на имущество, платежей за пользование природными ресурсами, земельного налога [2].

На современном этапе развития экономики России налоговая политика имеет инновационный аспект и нацелена на решение двух основных задач - модернизацию российской экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы.

Основные направления налоговой политики за последние пять лет имели главную цель - совершенствование налогового администрирования, снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков. Однако, как показал анализ проведенных изменений и соответствующих последствий, главные проблемы в налоговом администрировании так и не были решены.

Одним из основных показателей, определяющих конкурентоспособность налоговой системы, является совокупная налоговая нагрузка, которая характеризует воздействие налогов на экономику страны в целом и на отдельного плательщика в частности (юридическое и физическое лицо, индивидуального предпринимателя). Данный показатель необходим хозяйствующим субъектам для оценки рисков деятельности, прогнозирования и планирования налоговой нагрузки на будущий период времени, стратегии развития новых производств или расширения видов деятельности, анализа динамики общей выручки, себестоимости, изменения системы и порядка налогообложения.

Вместе с тем ни в налоговом законодательстве, ни в других нормативных документах теоретическое понятие «налоговая нагрузка», методика его расчета не определены, что, соответственно, порождает определенные проблемы [3].

В процессе реформирования налоговой системы понятие «налоговая нагрузка» эволюционировало от более жестких понятий «налоговое бремя», «налоговый гнет», «налоговое давление». Вместе с тем существует позиция, согласно которой указанные понятия не являются тождественными и их следует разграничить. Однако большинство ученых-экономистов правомерно рассматривают их как синонимы.

Существующие подходы к методике расчета налоговой нагрузки классифицируются в основном по трем уровням: на макро- (экономика страны), мезо- (экономика региона), микроуровне (экономика конкретного налогоплательщика). Имеются более расширенные классификации исчисления: на макро-, мезо-, мини-, микроуровне, где на миниуровне рассматривается нагрузка на конкретный хозяйствующий субъект, а на микроуровне - на конкретного работника и домохозяйство [5].

Налоговая нагрузка на уровне хозяйствующих субъектов (микроуровень), в том числе индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных в налоговых органах в установленном порядке, зависит прежде всего от налоговой политики страны, особенностей исчисления и уплаты налогов, системы налогообложения, налоговых ставок, наличия льготированных оборотов, амортизационных отчислений, доли заработной платы в себестоимости, правильности и своевременности налогового планирования, рентабельности производства, профессионального кадрового состава финансовых служб [4].

Применяемые методики определения налоговой нагрузки на микроуровне различаются по двум основным признакам: по структуре налогов, включаемых в расчет, и по базовому показателю, с которым сравнивают уплачиваемые или начисленные налоги. Предлагаемые методики определения уровня налоговой нагрузки позволяют объединить их в группы (рис. 1).



Рисунок 1 – Структура рассчитываемой налоговой нагрузки на уровне хозяйствующего субъекта

На современном этапе развития экономики предлагаются к использованию многовариантные методики определения налоговой нагрузки на макро-, мезо-, мини- и микроуровнях. Однако проблема создания универсального расчета остается нерешенной до сих пор, что создает определенные трудности при проведении анализа для принятия адекватных управленческих решений [6].

Но, несмотря на это, налогоплательщики чаще всего используют метод, предложенный Министерством финансов РФ, или модифицируют его с учетом экономических особенностей деятельности, т.е. выбирают собственную методику.

К недостаткам методик планирования и оптимизации налоговой нагрузки можно отнести следующее:

- отсутствие теоретического понятия «налоговая нагрузка» для налогоплательщика;
- отсутствие состава налоговых платежей, необходимых для исчисления налоговой нагрузки на отрасль, т.е. не определено, будет ли учитываться налог на доходы физических лиц, при уплате которого организация признается налоговым агентом;
- отсутствие дифференциации по подотраслям, регионам, климатическим поясам, которые существенным образом влияют на налоговую нагрузку и не позволяют оперативно выделить регион, благоприятный для инвестиций, т.е. бизнес должен иметь возможность выбирать, в каких условиях комфортнее развиваться (налоговый режим, налоговое администрирование);
- отсутствие оперативности в обновлении данного критерия, поэтому налоговые органы самостоятельно его исчисляют исходя из данных бухгалтерской, налоговой отчетности;
- отсутствие дифференциации по налогоплательщикам (юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям), так как имеются отрасли (виды деятельности), в которых налогоплательщики могут использовать как общую систему налогообложения, так и упрощенную или ЕНВД, соответственно, налоговая нагрузка может быть различной;
- не определено, каким образом налоговый орган определяет основной вид деятельности, в случае если налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности.

В силу указанных недостатков и в целях исключения необоснованных претензий налоговых органов на современном этапе развития необходимо оценивать налоговую нагрузку по выбранной для конкретного предприятия эффективной методике, которая позволит не только определить реальную долю нагрузки на бизнес, но и обозначить стратегию дальнейшего развития.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Варакса, Н.Г. Методические аспекты расчета налоговой нагрузки на макро и микроуровне [Текст] / Н.Г. Варакса // Известия ОрелГТУ. - 2009. - № 2/208 (557). – С. 120-129
2. Варакса, Н.Г. Теоретические аспекты оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта [Текст] / Н.Г. Варакса // Известия ОрелГТУ. - 2010. - № 4/210 (578). – С. 87-93
3. Дрожжина, И.А. Оценка налоговой нагрузки показателей экономической эффективности при планировании налогообложения предприятия [Текст] / И.А. Дрожжина // Известия ОрелГТУ. - 2009. - №3/209 (558). – С. 154-162
4. Коростелкина, И.А. Регулирование налоговой нагрузки предприятия малого бизнеса как фактор увеличения доходной базы бюджета и развития производства [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №10 (225). – С. 123-128
5. Дедкова, Е.Г. Информационное обеспечение анализа налоговых затрат [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. - 2010. - №8. – С. 49-56.
6. Дедкова, Е.Г. Моделирование налогового планирования и прогнозирования на микроуровне [Текст] / Е.Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №3 (242). – С. 85-91

**Перельгина Инна Николаевна**

ФГБОУ ВПО «Госунiversитет-УНПК»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: soleil-77@mail.ru

I.N. PERELYGINA

**METHODOLOGY FOR PLANNING AND OPTIMIZING THE TAX BURDEN ON BUSINESSES**

*In the article the author discloses the relationship of planning and optimizing the tax burden of the tax to the levels of risk and the structure of the tax burden calculated at entity.*

**Keywords:** *planning, optimization, and the tax burden.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Varaksa, N.G. Metodicheskie aspekty rascheta nalogovoj nagruzki na makro i mikrourovne [Tekst] / N.G. Varaksa // Izvestija OrelGTU. - 2009. - № 2/208 (557). – S. 120-129
2. Varaksa, N.G. Teoreticheskie aspekty optimizacii nalogovoj nagruzki jekonomicheskogo sub#ekta [Tekst] / N.G. Varaksa // Izvestija OrelGTU. - 2010. - № 4/210 (578). – S. 87-93
3. Drozhzhina, I.A. Ocenka nalogovoj nagruzki pokazatelej jekonomicheskoi jeffektivnosti pri planirovanii nalogooblozhenija predprijatija [Tekst] / I.A. Drozhzhina // Izvestija OrelGTU. - 2009. - №3/209 (558). – S. 154-162
4. Korostelkina, I.A. Regulirovanie nalogovoj nagruzki predprijatija malogo biznesa kak faktor uvelichenija dohodnoj bazy bjudzhetu i razvitija proizvodstva [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №10 (225). – S. 123-128
5. Dedkova, E.G. Informacionnoe obespechenie analiza nalogovyh zatrat [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №8. – S. 49-56.
6. Dedkova, E.G. Modelirovanie nalogovogo planirovanija i prognozirovanija na mikrourovne [Tekst] / E.G. Dedkova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - №3 (242). – S. 85-91

**Perelygina Inna Nikolaevna**

State University-ESPC

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Department «Accounting and taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: soleil-77@mail.ru

# **НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ** **И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 330.33.01

В.Ф. БОНДАРЕВ

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ЕСТЕСТВЕННОЙ МОНОПОЛИИ**

*В статье рассматриваются теоретические основы естественной монополии и обосновывается необходимость ее государственного регулирования.*

***Ключевые слова:** монополия, естественная монополия, цены и тарифы естественных монополий, государственное регулирование.*

Согласно классической теории естественной монополии, общей причиной, по которой рынки могут быть признаны объективно неконкурентными, является существование растущей экономии на масштабах, когда средние издержки производства снижаются одновременно с ростом объемов производства. В данном случае экономическая эффективность требует ограниченного числа фирм. Отрасли, в которых рост экономии на масштабах настолько значителен, что только одна фирма должна функционировать на соответствующем товарном рынке, рассматриваются как естественные монополии.

К сфере естественных монополий относятся субъекты отраслей, в которых средние валовые издержки минимальны в связи со значительной экономией на масштабах производства, так как один хозяйствующий субъект обслуживает, как правило, весь рынок товаров целиком. К субъектам естественных монополий также следует отнести хозяйствующие субъекты, владеющие уникальными естественными ресурсами. Экономическая теория относит к сферам естественных монополий так называемые предприятия общественного пользования: электро-, водо-, газоснабжения, железнодорожного транспорта, телефонной службы и т.п.

На сегодняшний день в экономической литературе сложилось два взаимодополняющих подхода к пониманию сущности естественных монополий. Первый подход предполагает наличие у монополиста исключительных, юридически оформленных прав, позволяющих ему доминировать на определенном товарном рынке. Второй - подразумевает использование предприятием специфической высокопроизводительной технологии, позволяющей обеспечить минимум совокупных затрат при отраслевой структуре, состоящей из одной фирмы.

Давая общую классификацию производственных монопольных структур, следует выделить два типа монополий, которые, исходя из их сущности, могут быть отнесены к естественным. Это технологические естественные монополии, в которых экономически эффективный крупный размер производства обусловлен, прежде всего, специфической технологией, особенной конфигурацией производства, и монополии, связанные с лидерством предприятий в тех или иных направлениях науки и техники. В отношении второго типа монополий автор утверждает, что такие предприятия в теоретическом плане не должны отождествляться с типичными (технологическими) естественными монополиями, так как в основе их возникновения и существования лежат факторы не экономического, а скорее научно-технического характера.

Следует отметить, что А.Я. Лившиц также относит к естественным монополиям и государственные предприятия, которые могут возникать как в производственной сфере, так и в других сферах (например, в сфере денежного обращения) [1]. Как нам кажется, доминирующее положение таких предприятий, вызвано интересами государственного характера, как правило, не связанными с желанием государства оптимизировать структуру отраслевых рынков через критерии экономической эффективности. На наш взгляд, следует

согласиться с тем, что данный вид монополий следует рассматривать как отдельную категорию, присущую естественному монополизму, так как возникновение государственных монополий вызвано не объективными, а скорее субъективными факторами, формализовать которые через объективные экономические законы достаточно сложно.

Сущностные различия в подходах к естественным монополиям лежат, прежде всего, в предпосылках их возникновения.

В одном случае, возникновение естественной монополии обусловлено юридическими ограничениями входа на рынок, связанными с патентной и лицензионной защитой прав монополиста. Данный вид естественных монополий нецелесообразно рассматривать в долгосрочном периоде, так как монопольное положение хозяйствующего субъекта, обусловленное юридическими ограничениями, носит временный характер и может быть подорвано по окончании срока действия патента.

Во втором случае, возникновение естественной монополии связано с чисто экономическими факторами, оправдывающими единственность производителя или продавца на конкретном товарном рынке в силу объективно высокой эффективности его деятельности. Такие монополии могут существовать достаточно долго, так как имеют высокую степень защиты от вторжения на рынок потенциальных конкурентов. Естество этих монополий основывается на объективных экономических закономерностях, которые аккумулирует в себе теория естественной монополии.

В числе первых исследователей, предпринявших попытку дать экономическую характеристику естественной монополии, следует отметить Томаса Фаррера, относившего к ней те отрасли, в которых конкуренция никогда не существовала или же прекратилась. Для образования естественной монополии, по его мнению, необходимо наличие пяти признаков [1]: отрасль должна поставлять существенно важный продукт или услугу; производство должно быть благоприятно расположено; продукция не должна подлежать хранению; производство должно характеризоваться экономией на масштабе; снабжение продукцией должно отвечать требованиям бесперебойности и точно определенного гармоничного порядка, которые могут быть обеспечены лишь единственным поставщиком.

Большой вклад в развитие теории естественной монополии сделал Дж. М. Кларк. Он тщательно проанализировал структуру и характер накладных издержек, под которыми понимал постоянные издержки. Им было отмечено, что в некоторых отраслях, где доля накладных издержек в составе валовых велика, конкуренция далека от совершенной. Во времена падения спроса цены в таких отраслях могут опуститься ниже средних издержек. В иные же времена можно наблюдать попытки фирм компенсировать понесенные потери путем ценовой дискриминации потребителей, предоставления скрытых скидок и пр. Равновесие на таких рынках вовсе не отличается простотой, характерной для конкурентного рынка, скорее, его характеризуют такие качества, как изменчивость и сложность. В крайних случаях вообще может отсутствовать равновесие, если фирмы не примут меры к координации поведения, переходящего подчас в кооперацию. Важным результатом исследования Дж. М. Кларка является то, что издержки, считающиеся в коротком периоде постоянными, в более длительном периоде могут рассматриваться как переменные, а также то, что необходимо учитывать дифференциацию продукта при анализе экономии на масштабе [1].

А. Кан наиболее полной характеристикой естественной монополии считал тенденцию к уменьшению средних издержек во всем диапазоне рынка, но только в том случае, когда экономия от увеличения выпуска достигается внутри фирмы [1]. Основными же предпосылками являются большая доля постоянных издержек и длительные периоды избытка мощностей, хотя большая доля постоянных издержек не всегда означает, что отрасль непременно носит характер естественной монополии. Заслуживает внимание и отмеченная А. Каном возможность экономии на масштабе, связанная с характером спроса. Чаще всего это справедливо для отраслей общественного пользования. Например, большая переменность потребностей в электрической энергии при данной технологии ее



производства предполагает наличие мощностей, достаточных для покрытия пиковой нагрузки.

В России одним из первых проблему естественных монополий рассмотрел В. Студенцов. Он сделал упор на технологические особенности монопольной организации рынков, делающие рациональные экономические возможности существования более чем одного производителя на рынке, ограниченном территориальными и продуктовыми рамками, невозможным [2].

В. Студенцов определил отличительную черту естественных монополий - наличие сетевых структур, таких как трубопроводный транспорт, система водоснабжения, линии электропередачи, железнодорожные пути и т.п. Как правило, в них высоки постоянные издержки, что обеспечивает возможность экономии на масштабе производства. Именно это определяет эффективность сосредоточения выпуска у единственного производителя. К тому же конкуренция здесь невозможна вследствие высоких необратимых (невозвратных, по терминологии В. Студенцова) издержек. Активы, воплощенные в проложенных железных дорогах, телефонных линиях связи и т.п., исключительно специфичны, имеют ограниченные рамки применимости и не могут быть переориентированы на другие рынки (кроме как конкуренту, продать их практически невозможно).

По мнению Е.Н. Кудряшовой, можно выделить следующие необходимые условия возникновения естественной монополии [1]:

- особенности технологии, обладающей свойством положительной отдачи от масштаба;
- экономия на разнообразии многопродуктовой фирмы, выпускающей различные наименования продукции, используя одни, и те же производственные мощности;
- недостаточная емкость рынка по сравнению с минимально эффективным выпуском.

Условием возникновения естественной монополии также часто называют отсутствие близких заменителей товаров, которое определяется с помощью коэффициента перекрестной эластичности спроса на один товар по цене другого. Однако низкое значение этого коэффициента характерно для продукции как технологической, так и предпринимательской монополии.

Если естественная монополия возникает благодаря экономии от масштаба производства или экономии от разнообразия (ассортимента), кривая долгосрочных средних издержек имеет Z-образную форму. Подобные технологии характеризуются глобальной субаддитивностью функции издержек. Возрастающая отдача от масштаба или разнообразия возникает в связи со значительными первоначальными инвестициями, представляющими собой постоянные издержки. Величина переменных и предельных издержек, ассоциируемых с затратами на производство дополнительной единицы продукции, сравнительно мала.

Кривая издержек естественной монополии, возникшей благодаря недостаточной емкости рыночного спроса, может иметь U-образную форму. У кривой издержек такого вида существует только локальная субаддитивность. В этом случае размер первоначальных инвестиций также имеет существенное значение, так как он влияет на уровень минимально эффективного выпуска. Естественная монополия является устойчивой, если при любой возможной цене фирма удовлетворяет весь предъявляемый спрос, компенсируя при этом свои издержки, и устанавливает такую цену  $P$ , что любая фирма, пытающаяся войти на рынок и предлагающая меньший объем продукции по более низкой цене, понесет убытки. Из этого следует, что достаточным условием устойчивости естественной монополии является выпуск такого объема продукции, при котором удовлетворяется весь рыночный спрос и который не превышает минимального эффективного выпуска. Иными словами, кривая спроса должна пересекать кривую средних издержек на понижающемся участке. Это более строгое условие гарантирует фирме защиту от явления, получившего название «снятие сливок», когда соперники, входя на рынок, продают товары по цене, превышающей минимальное значение средних издержек, но ниже установленной фирмой-монополистом, и получают прибыль, пока монополист не снизит цену до уровня средних издержек, а затем

покидают рынок.

Устойчивость естественной монополии обуславливается существованием входных барьеров:

- значительным объемом первоначальных инвестиций, что определяет как технологические, так и входные барьеры и обеспечивает преимущество фирмы-инсайдера перед потенциальными конкурентами;
- технологией, характеризующейся значительной экономией на масштабе или разнообразии, что приводит к глобальной субаддитивности функции издержек;
- емкостью рынка в сравнении с величиной минимально эффективного выпуска.

В рамках новой институциональной экономической теории у субъектов естественной монополии выделяется множество целей деятельности. Цели определяются при составлении и заключении контрактов. Их конкретизация с позиции субъекта монополии зависит от распределения правомочий между участниками соглашения. Вместе с тем существуют цели, не зависящие от выбора институциональной альтернативы. Их достижение способствует росту благосостояния потребителей.

Контрагентами субъекта естественной монополии являются потребители его услуг, среди которых принято выделять население, коммерческие предприятия и бюджетные организации, а также поставщиков ресурсов и оборудования. Наиболее интересными являются отношения между субъектом естественной монополии и государством.

Фактически речь идет о совокупности отношений, которые оказываются частично трансакциями сделки, поскольку бюджетные организации являются потребителями услуг, частично трансакциями управления, поскольку в рамках ряда контрактных альтернатив государство может в значительной степени ограничить свободу действий субъекта естественной монополии, наконец, поскольку государство задает основные параметры институциональной среды, а также представляет интересы других потребителей — можно говорить о наличии характеристик трансакции рациионирования.

Выделим четыре агрегированных дискретных институциональных альтернативы функционирования естественной монополии:

- нерегулируемая естественная монополия (соглашение, определяющее распределение правомочий, в этом случае отсутствует, и все они сосредоточены в руках собственника естественной монополии, право на остаточный доход и на контроль принадлежит частной компании);
- естественная монополия, находящаяся в государственной собственности (управляющий является наемным рабочим, с которым может быть заключен контракт, право на остаточный доход и на контроль принадлежит государству);
- естественная монополия, находящаяся в государственной собственности и управляемая представителями частного сектора (заключение соглашения между государственным органом и фирмой, находящейся в частной собственности, на предоставление естественно-монопольных услуг в течение определенного периода времени, распределение прав на остаточный доход и на контроль между государственным и частным секторами зависит от типа контракта);
- естественная монополия, регулируемая государством (заключение соглашения между государственным органом и фирмой, находящейся в частной собственности, отражающего регулируемые параметры, право на остаточный доход и на контроль принадлежит частной компании, но право на доход ограничено государством).

Видный теоретик институционализма А. Шаститко под естественной монополией подразумевает монополию, которая существует на основе барьеров, обусловленных особенностями производства и реализации продукции.

Одной из причин, вызывающих состояние, достаточно близкое к абсолютной монополии, является действие закона экономии на масштабе, требующее функционирования единственного товаропроизводителя. В подобных случаях организация конкуренции между предприятиями часто влечет за собой потери, превышающие возможные выгоды от нее.

Такая рыночная ситуация получила название «естественной монополии», традиционное определение которой сводится к следующему: естественная монополия существует, когда экономия от масштаба позволяет одному предприятию удовлетворять весь рыночный спрос без того, чтобы отдача от масштаба стала снижаться. Данное определение широко трактует естественную монополию и требует обратить внимание на такие факторы как: наличие нескольких разновидностей экономии на масштабе производства; наличие временного характера действия этого закона.

Действие закона экономии на масштабе проявляется в снижении долгосрочных средних издержек производства на единицу продукции при росте объема производства до определенного предела. Современное определение естественной монополии охватывает как однопродуктовую, так и многопродуктовую монополию. В его основе лежит понятие субаддитивности затрат, означающее, что совместное производство различных продуктов дешевле их производства порознь. Отрасль называют естественной монополией, если на всем интервале выпуска функция затрат субаддитивна, даже если при этом отсутствует экономия от масштаба. Например, одна железнодорожная компания, осуществляющая как пассажирские, так и грузовые перевозки (два различных экономических товара), технологически более эффективна, чем две компании, специализирующиеся на одном из двух видов перевозок. Аналогично удовлетворение пикового и основного спроса обходится дешевле, если осуществляется одной компанией по производству электричества. Такое определение естественной монополии справедливо в условиях хорошей информации, когда точно известна функция затрат.

Естественно-монопольная структура рынка возникает там, где невозможно безубыточное функционирование более одной фирмы на отраслевом рынке. При этом фирма является субъектом естественной монополии, если она может производить рыночное количество товара с более низкими издержками, чем две или больше фирм.

Рынки, относимые к естественной монополии, имеют ряд общих черт, которые вытекают из сущности явления естественной монополии - высокой экономии на масштабе производства, обуславливающей наибольшую эффективность присутствия на рынке только одного продавца. Можно выделить следующие характерные признаки естественных монополий [1]:

- для естественных монополий характерны большие первоначальные вложения для начала работы системы в целом. Дальнейшее развитие предприятия с уже имеющейся производственной базой требует значительно меньших удельных вложений для увеличения объемов производства до тех пор, пока не будет исчерпан весь производственный потенциал (пропускная способность сетей: электрических сетей, дорог, трубопроводов и т.п.). К примеру, в середине 60-х годов XX века в США удвоение мощности электrorаспределительной сети потребовало увеличения капиталовложений в среднем только на 40-50-%;

- в краткосрочном периоде у естественных монополий высокие постоянные и низкие переменные издержки, поэтому ценообразование по предельным затратам приводит к их убыточности. Большая доля постоянных затрат способствует уменьшению запаса безопасности предприятия, т.е. разницы между плановым объемом продаж и уровнем нулевой прибыли;

- большинство естественных монополий имеет явно выраженный территориальный характер, они привязаны к конкретной местности. Географические границы рынков естественных монополий обусловлены расположением сетей;

- активы субъектов естественных монополий являются в основном высокоспециализированными или даже «невозвратными» (О. Уильямсон называл их специфическими). Они не могут быть перемещены для использования в других местах (как в самой сфере инфраструктуры, так и в прочих сферах экономики) без ущерба для «экономической ценности»;

- естественная монополия - это монополия, для которой не существует потенциальной конкуренции (при неизменном уровне технологии). Следовательно, у фирмы - субъекта естественной монополии нет прямой заинтересованности и необходимости в рекламе, других формах стимулирования сбыта, снижении издержек производства. К примеру, российские железные дороги весной 1999 года начали телевизионную рекламную кампанию пассажирских перевозок, так как именно в этом сегменте рынка почувствовали нарастающую конкуренцию со стороны автомобильного транспорта;

- на продукцию естественных монополий спрос, как правило, имеет меньшую эластичность, чем спрос на другие товары. Это происходит в силу ряда факторов:

- товары, производимые субъектами естественной монополии, зачастую относятся к товарам первой необходимости;

- как правило, отсутствуют товары - заменители, близкие по цене и доступности для потребителя;

- насыщение потребности в данных товарах характеризуется перманентностью (потребность в свете, тепле, других удобствах, передвижении существует постоянно, невозможно, скажем, один раз отогреться на ближайшие несколько дней).

Перечисленные признаки являются характерными, как правило, для всех естественных монополий. Но для каждого типа естественной монополии существует своя специфика, которую необходимо учитывать при выработке регулирующих воздействий государства. В настоящее время естественные монополии соединяют своими сетями всю страну и даже выходят за ее пределы как в случае с нефтепроводами, газопроводами, линиями электропередач. Субъекты естественной монополии способствуют организации и поддержанию единого экономического пространства России. До настоящего времени Российская экономика остается ориентированной на экспорт сырьевых ресурсов, который невозможен без мощной транспортной сети, прежде всего трубопроводного и железнодорожного транспорта.

Ключевая роль естественных монополий в экономике России осознается руководством государства [3]. Как показал опыт 1992-1998 гг., субъекты естественной монополии способны сыграть значительную отрицательную роль в ускорении темпов инфляции в экономике в целом, а также росте неплатежей.

В условиях низкого платежеспособного спроса, дефицита денежных средств, рост тарифов на услуги естественных монополий России становится фактором, способствующим снижению объемов производства во всех отраслях экономики страны, является мощным источником инфляции издержек.

Предприятия - субъекты естественной монополии являются относительно стабильным источником рабочих мест и доходов для населения страны. Многие из этих предприятий имеют и значительную по масштабам социальную инфраструктуру.

Крупные корпорации - субъекты естественной монополии являются бюджетобразующими для многих российских регионов и страны в целом. На предприятия топливно-энергетического комплекса приходится 2/3 налоговых поступлений в бюджет. «Газпром» является основным российским налогоплательщиком, который опережает Сбербанк (у которого второе место) и дает четверть всех налогов, он возвращает 60% цены на газ государству через налоги. Естественные монополии имеют структурообразующий характер для экономики страны. Используя преимущества своего монопольного положения на рынке, они могут выработать стратегическую линию поведения на средне- и долгосрочную перспективу. Заключение долгосрочных соглашений между монополистическими производителями и интеграция монополий по производственной цепочке могут создать основу для роста внутреннего рынка и повысить инвестиционную привлекательность российской экономики. Практика глобальных альянсов, которая пока больше характерна для западных компаний может стать стратегическим направлением развития естественных монополий, что внесет элемент устойчивости и в тенденции регионального и государственного развития в целом.

По мнению ряда российских экономистов, такие естественные монополии как ОАО «Газпром», РАО «РЖД» по своим экономическим, техническим, организационным характеристикам все еще находятся на уровне лучших мировых стандартов, а по отдельным показателям их превосходят. По существу, - это хозяйственные структуры, которые при разумном к ним отношении могут не только вытянуть нашу экономику из сегодняшнего прорыва, но и позволить ей занять в XXI веке одно из ведущих мест в мире. То, что такие инфраструктурные отрасли продолжали успешно функционировать в тяжелейших условиях системного кризиса 1992-1998 гг., объясняется не только тем, что они не успели подвергнуться «радикальному реформированию». Они представляют собой наиболее передовые в техническом, организационном отношении мощные вертикально интегрированные производственно-технические комплексы. Именно данная характеристика придает им значительный запас устойчивости. Естественные монополии следует рассматривать как наше национальное достояние, во многом не имеющее аналогов в мире.

Огромная социальная значимость отраслей естественных монополий, прежде всего, электроэнергетики, железнодорожного и морского транспорта в системе жизнеобеспечения регионов страны, особенно отдаленных, превращает их деятельность в фактор национальной безопасности страны.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Кудряшова, Е.Н. Институциональные соглашения в условиях естественной монополии [Текст] / Е.Н. Кудряшова – М.: ИНФРА-М, 2004. – 112 с.
2. Чемберлин, Э. Теория монополистической конкуренции: (Реориентация теории стоимости) [Текст] / Пер. с англ. Под ред. Ю.Я. Ольсевича. - М.: Экономика, 1996. - 351 с.
3. Баранов, Н.А. Антимонопольное законодательство РФ (вопросы теории и практики) [Текст] / Н.А. Баранов, М.Ю. Козлова. – Волгоград: изд-во ВГУ, 2001.

**Бондарев Владимир Фролович**

ФГБОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

302028, г. Орел, ул. Матросова, д. 50, кв. 3

E-mail: econte@ostu.ru

---

V.F. BONDAREV

### **THEORETICAL BASIS OF NATURAL MONOPOLY**

*The article deals with the theoretical foundations of natural monopoly and justified the need for state regulation of its.*

**Keywords:** *monopoly, natural monopoly, prices and tariffs of natural monopolies of-state regulation.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kudrjashova, E.N. Institucional'nye soglashenija v uslovijah estestvennoj monopolii [Tekst] / E.N. Kudrjashova – М.: INFRA-M, 2004. – 112 s.
2. Chamberlin, Je. Teorija monopolisticheskoj konkurencii: (Reorientacija teorii stoimosti) [Tekst] / Per. s angl. Pod red. Ju.Ja. Ol'sevicha. - М.: Jekonomika, 1996. - 351 s.
3. Baranov, N.A. Antimonopol'noe zakonodatel'stvo RF (voprosy teorii i praktiki) [Tekst] / N.A. Baranov, M.Ju. Kozlova. – Volgograd: izd-vo VGU, 2001.

**Bondarev Vladimir Frolovich**

State University-ESPC

Doctor of Economics, Professor of Department «Economic Theory and the Office of the personnel»

302028, Orel, str. Matrosova, 50/ 3

E-mail: econte@ostu.ru

Д.И. ЛЯПИН

## ПОСТРОЕНИЕ И СТРУКТУРА БИЗНЕС - ПРОЦЕССОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

*В современных экономических условиях управленческий анализ бизнес-процессов стал одной из важных функций управления постольку, поскольку с его помощью обеспечиваются количественная и качественная оценки всех происходящих изменений в управляемом объекте. Управленческий анализ позволяет выявить те причинно-следственные связи и взаимозависимости между отдельными звеньями объекта, носящие скрытый, глубинный характер; установить тенденции в развитии тех или иных процессов и определить лучшие, наиболее эффективные, варианты решений, что в последствии приводит к повышению результативности деятельности предприятия.*

**Ключевые слова:** управление, бизнес-процесс, система, результат, стратегия, анализ, структура, критерий, издержки, показатели.

Обеспечение устойчивого положения организации на рынке в большой степени зависит от наличия эффективной системы бизнес-процессов предприятия. Для управления необходима информация, описывающая будущее, то есть прогнозы, аналитические выкладки, оценки вариантов решений, сценарии развития, бюджеты.

Бизнес-процесс можно представить в виде системы последовательных, целенаправленных и регламентированных видов деятельности, где посредством управляющего воздействия и с помощью ресурсов входы процесса преобразуются в выходы, результаты процесса, представляющие ценность для потребителей [1].

Для управления процессами как системой их необходимо увязать и выстроить в определенном порядке. Каждый процесс предназначен для получения определенного результата, необходимого для достижения следующего результата на более высоких уровнях, поэтому данная структура призвана обеспечить, в конечном итоге, достижение общих целей предприятия (рис. 1). Таким образом, структура процессов определяется структурой дерева целей организации, а для этого цели должны быть четко сформулированы, что является уже вопросами стратегии.

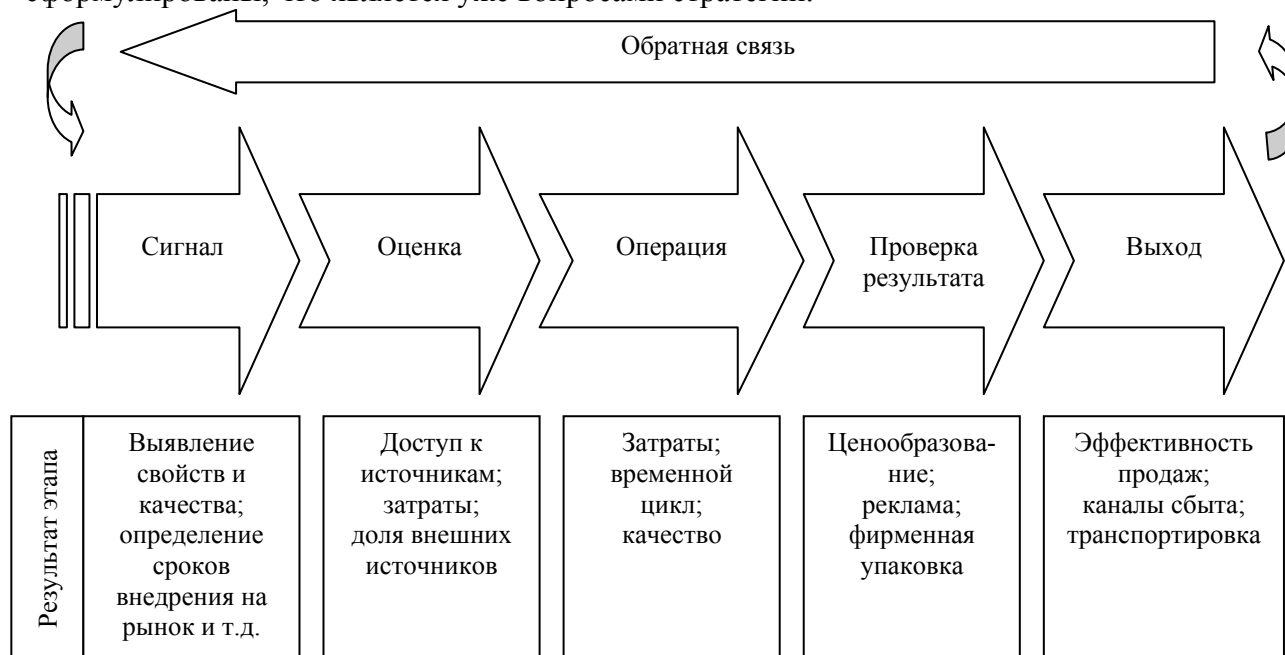


Рисунок 1 – Структура бизнес-процессов

Конечного или стандартного перечня процессов не существует. Их количество определяется необходимостью осуществления определенного вида деятельности. Но все бизнес-процессы имеют общий вид, который представлен на рисунке 2.

Основные бизнес-процессы - это та часть процессов, в ходе которых происходит непосредственное исполнение поставленных перед предприятием задач [2].

Процесс разработки новых и совершенствования существующих продуктов – все виды деятельности, направленные на определение потребности и выбор технологии, создание и реализацию продукта, способного за счет своих качественных свойств удовлетворить целевых потребителей и обеспечить требуемый приток капитала в бизнес-систему.

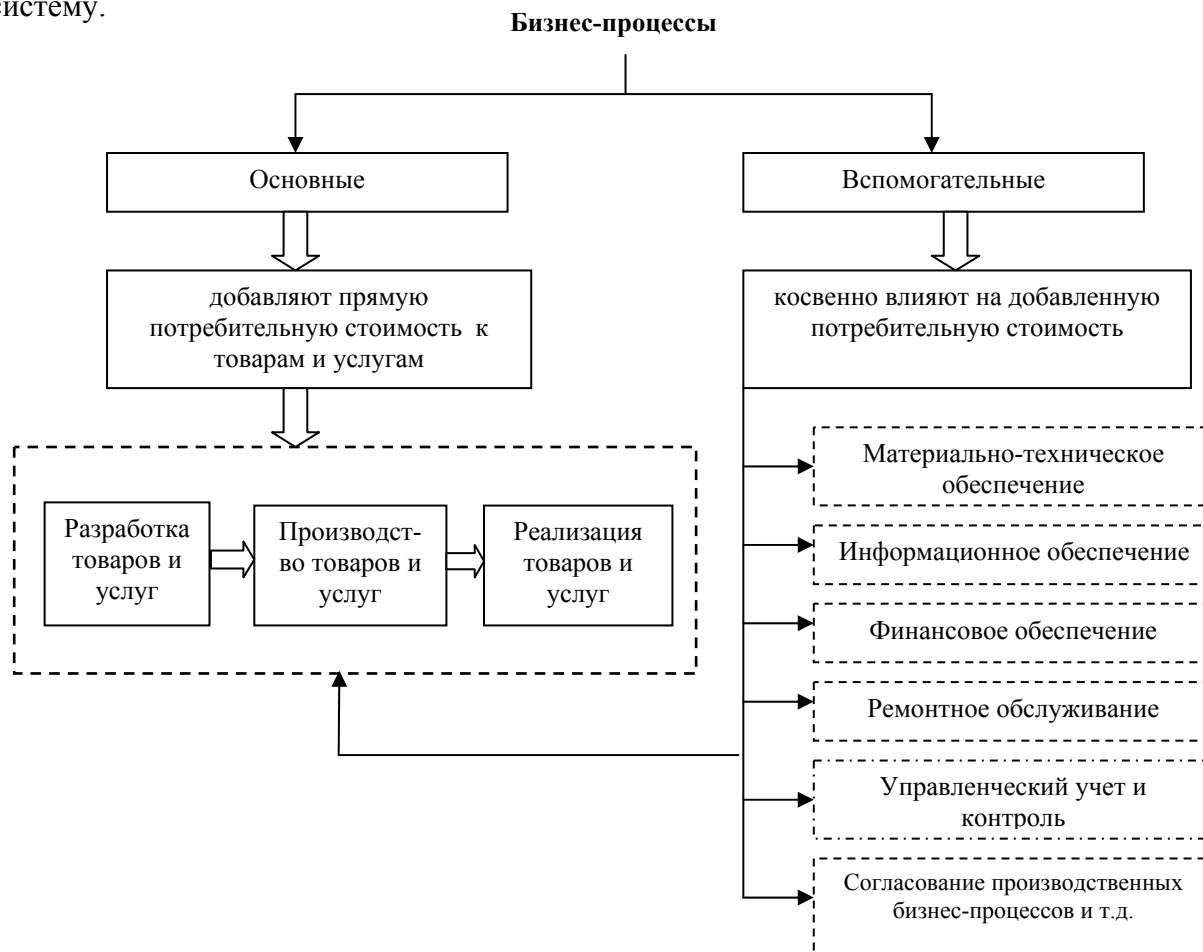


Рисунок 2 – Виды бизнес-процессов

Результатом процесса разработки новых и модификации существующих продуктов и услуг является технология удовлетворения потребителя, включающая в себя:

- технологию продвижения и технику продаж продукта;
- технологию производства продукта;
- требования к ресурсам;
- требования к средствам производства;
- требования к квалификации персонала.

Результаты процесса обеспечивают достижение баланса между текущей и долгосрочной устойчивостью бизнеса через управление развитием продуктов и технологий компании [3].

Критерием результативности процесса разработки новых и совершенствования существующих продуктов является величина отклонения потребительских свойств конкретного продукта от ожидаемых целевым потребителем ценностей.

Критерием эффективности деятельности по разработке новых продуктов является отношение величины совокупной прибыли, полученной от реализации продукта каждого вида за период его жизненного цикла, к величине затрат на его разработку и совершенствование.

Процесс производства ценности – все виды деятельности, направленные на применение заданной технологии и получение продуктов с требуемыми качественными характеристиками.

Результат процесса производства ценности состоит в получении в заданные сроки продукции требуемого качества. Измерителем результата является количество соответствующей продукции, произведенной за определенный период.

Критерием результативности процесса производства ценности является количество несоответствующей продукции, полученной за период.

Критерием эффективности процесса производства ценности является отношение количества соответствующей продукции, полученной за определенный период, к затратам на процесс.

Процесс продвижения и продаж – все виды деятельности, направленные на привлечение, обслуживание и удовлетворение потребителей.

Результат процесса продвижения и продаж состоит в удовлетворении клиентов. Измерителем результата деятельности процесса продвижения и продаж является количество удовлетворенных клиентов за определенный период [4].

Критерием результативности процесса продвижения и продаж является валовой объем выручки от реализации, полученной за период.

Критерием эффективности процесса продвижения и продаж является отношение выручки от реализации, полученной за период, к затратам на осуществление деятельности в рамках процесса.

Вспомогательные бизнес-процессы направлены на выполнение услуг для обеспечения нормального протекания основных процессов. Такие процессы имеют собственные предметы труда, отличные от предметов труда основных бизнес-процессов. Как правило, осуществляются они параллельно с основными процессами. К вспомогательным бизнес-процессам относятся такие, результаты которых используются либо непосредственно в основных процессах, либо для обеспечения их бесперебойного и эффективного осуществления.

В современном процессном управлении выделяют два концептуальных подхода моделирования и построения бизнес-процессов:

1) постепенный (пошаговый) подход построения процессов в рамках существующей организационной структуры управления, требующий незначительных капиталовложений или не требующих их вообще;

2) кардинальный подход, ведущий к существенным изменениям процесса и фундаментальным изменениям в организационной структуре управления.

На рисунке 3 указаны сходства и различия данных подходов.





Рисунок 3 – Сходства и различия постепенного и кардинального подходов построения бизнес-процессов

Построение бизнес-процессов в рамках описанных подходов осуществляется с помощью ряда методов. Исследователи выделяют пять основных методов достижения целей (рис. 4).

Методика быстрого анализа решения (FAST) - «прорывной» подход, который концентрирует внимание на определенном процессе в ходе одно- или двухдневного совещания.



Рисунок 4 - Основные методы построения процессов организации

Реализация подхода FAST показана на рисунке 5.



Рисунок 5 – Реализация методики быстрого анализа решения

Бенчмаркинг процесса основан на сравнительном анализе хозяйственных процессов организации с эталонными процессами, выполняющих одинаковые или схожие процессы, но лучше функционирующих [5].

Реализация бенчмаркинга процесса показана на рисунке 6.

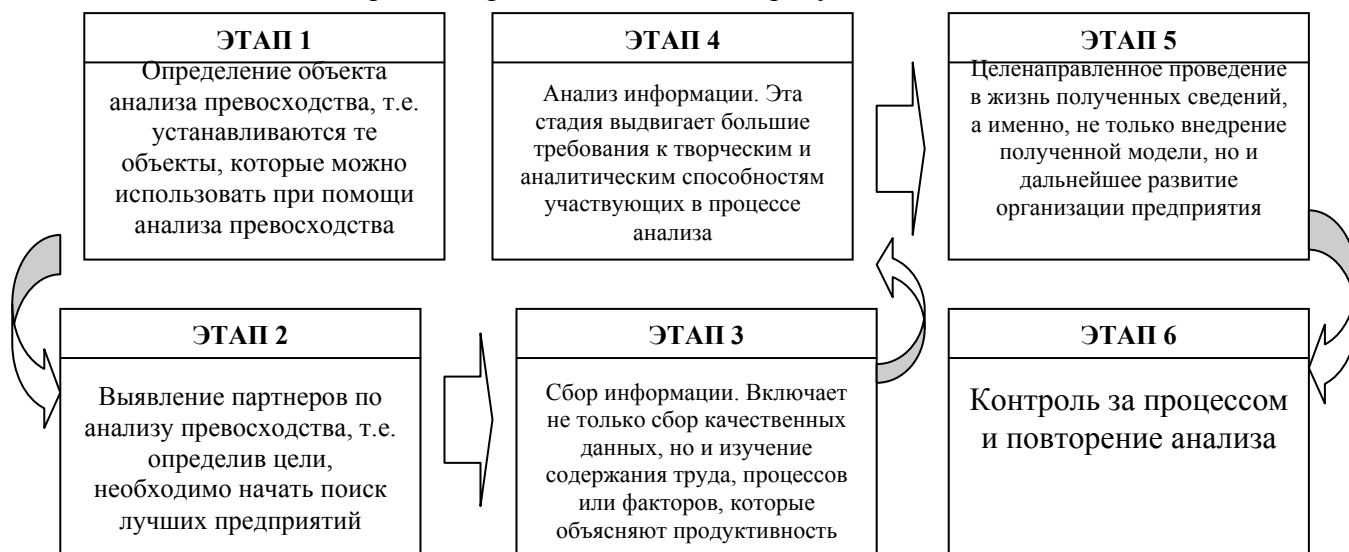


Рисунок 6 – Реализация бенчмаркинга процесс

Бенчмаркинг применим для локальных (фрагментарных) и интеграционных процессов организации, но иногда требует большей степени радикальности в изменении

организационной деятельности.

Перепроектирование процесса концентрирует внимание и усилия на совершенствовании существующего процесса. Данный метод обычно применяется к уже готовой модели, но которая требует доработок в связи с изменившимися требованиями и потребностями клиента или потребителя [6].

Инжиниринг это подготовка технико-экономических обоснований проектов, предоставление рекомендаций в области организации производства и управления. Само понятие «инжиниринг» заимствовано из инженерной деятельности (от англ. engineering — проектировать, изобретать, придумывать) [7].

Реинжиниринг бизнес-процесса - наиболее радикальный из приведенных выше методов совершенствования бизнес-процессов, за исключением инжиниринга, поскольку в прямом смысле не является методом совершенствования, а в большей степени методом процессного управления. Реализация реинжиниринга бизнеса предполагает несколько этапов, которые представлены на рисунке 7.



Рисунок 7 – Этапы реализации реинжиниринга бизнеса

Таким образом, анализ различий и определение общих положений методов по построению бизнес-процессов раскрывает возможности их применения, позволяет в зависимости от поставленных задач отдавать предпочтение конкретным методам или их комбинациям.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Деева, В.А. «Позадачный подход» и «процессный подход», ERP-системы и OLAP-технологии [Текст] / В.А. Деева, М.В. Аветисян, В.Н. Платонова и др. - Управление равновесными случайными процессами на финансовых рынках. – Москва. – Юриспруденция. - 2007
2. Майкл Хаммер Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе.: пер. с англ. Ю.Е. Корнилович [Текст] / Хаммер Майкл, Чампи Джеймс. – М.: Манн, Иванов и Фербер, 2006. – 287 с.
3. Новикова, И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета [Текст] / И.Г. Новикова Новикова, И.Г. // Консультант бухгалтера. – 2006. – №11
4. Репин, В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов [Текст] / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2004.
5. Сергеев, И.В. Экономика предприятия [Текст] / И.В. Сергеев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304 с.
6. Харрингтон, Дж. Совершенство управления процессами [Текст] / Дж. Харрингтон. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 192 с.
7. Шугаев, А.Г. Бизнес-процесс [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org>

**Ляпин Дмитрий Игоревич**  
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Тел.: (4862) 41-98-60  
E-mail: dmitrilyapin.88.ru

D.I. LYAPIN

## **CONSTRUCTION AND STRUCTURE OF BUSINESS - BUSINESS PROCESSES**

*In the current economic conditions a management review of business processes has become one of the important functions of management. Management analysis allows to identify those causal relationships and interdependencies between the individual links of the object, wearing a hidden, deep character, to establish trends in the development of various processes and determine the best, most effective, the solutions, which subsequently leads to increased efficiency of the enterprise.*

**Keywords:** *management, business process, system, results, strategy, analysis, structure, criteria, costs, performance.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Deeva, V.A. «Pozadachnyj podhod» i «processnyj podhod», ERP-sistemy i OLAP-tehnologii [Tekst] / V.A. Deeva, M.V. Avetisjan, V.N. Platonova i dr. - Upravlenie ravnovesnymi sluchajnymi processami na finansovyh rynkah. – Moskva. – Jurisprudencija. - 2007
2. Majkl Hammer Reinzhiniring korporacii: Manifest revoljucii v biznese.: per. s angl. Ju.E. Kornilovich [Tekst] / Hammer Majkl, Champi Dzhejms. – M.: Mann, Ivanov i Ferber, 2006. – 287 s.
3. Novikova, I.G. Osnovy upravlencheskogo ucheta. Opredelenie upravlencheskogo ucheta [Tekst] / I.G. Novikova Novikova, I.G. // Konsul'tant buhgaltera. – 2006. – №11
4. Repin, V.V. Processnyj podhod k upravleniju. Modelirovanie biznes-processov [Tekst] / V.V. Repin, V.G. Eliferov. – M.: RIA «Standarty i kachestvo», 2004.
5. Sergeev, I.V. Jekonomika predpriyatija [Tekst] / I.V. Sergeev. – M.: Finansy i statistika, 2004. – 304 s.
6. Harrington, Dzh. Sovershenstvo upravlenija processami [Tekst] / Dzh. Harrington. – M.: RIA «Standarty i kachestvo», 2007. – 192 s.
7. Shugaev, A.G. Biznes-process [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://ru.wikipedia.org>

**Lyapin Dmitrij Igorevich**  
State University - ESPC  
Postgraduate student of Department «Accounting and taxation»  
302020, Orel, Naugorskoe sh., 40  
Numb.: (4862) 41-98-60  
E-mail: dmitrilyapin.88.ru

В.И. РОМАНЧИН

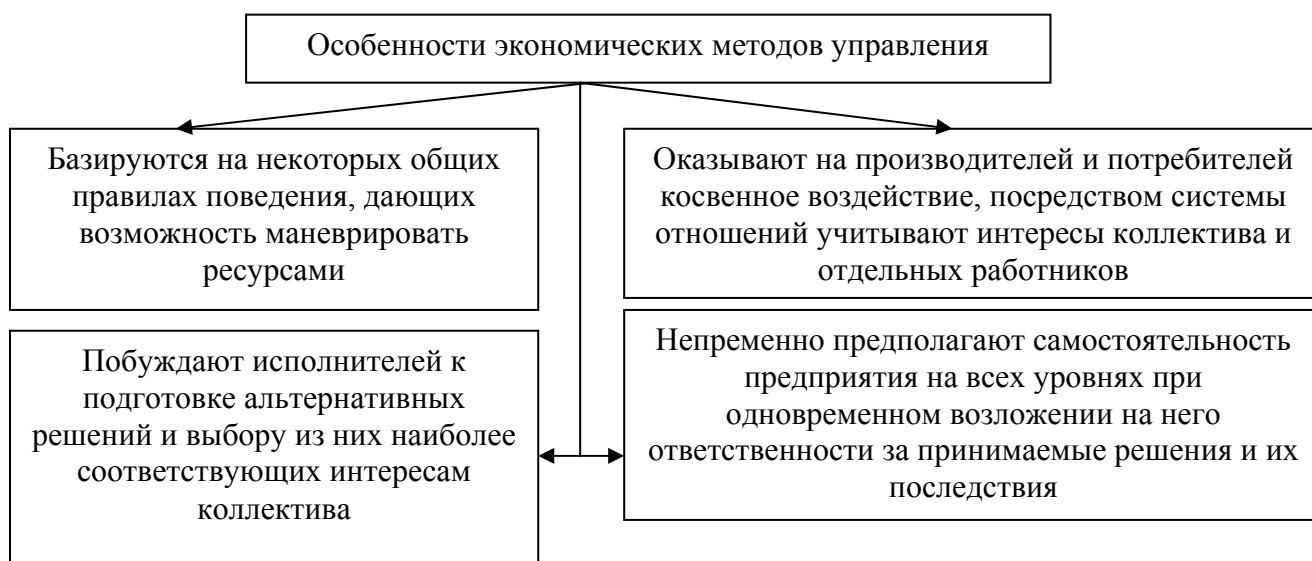
## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ НА ГОСУДАРСТВЕННОМ УРОВНЕ

*В статье автором рассмотрены особенности экономических методов управления, а также определены и обоснованы цели государственного регулирования.*

**Ключевые слова:** экономические методы, управление, государственное регулирование.

Экономические методы управления - способы воздействия на экономические отношения и интересы работников, трудовых коллективов с целью достижения необходимых обществу результатов. К экономическим методам управления относятся хозяйственный расчет, экономические нормативы, цены с системой надбавок и скидок к ним, фонды экономического стимулирования, премии, амортизационные отчисления, кредиты, капитальные вложения и т. д.

Умелое использование экономических методов управления побуждает трудовые коллективы и работников изыскивать новые пути ускорения научно-технического прогресса, повышения эффективности производства, рационального использования ресурсов. Данные методы управления применяются с таким расчетом, чтобы работники и трудовые коллективы, стремясь к удовлетворению собственных интересов, одновременно обеспечивали не только соблюдение, но и приоритет общегосударственных интересов. Особенности экономических методов управления состоят в следующем (рис. 1)/



*Рисунок 1 - Особенности экономических методов управления*

Экономические методы управления должны применяться таким образом, чтобы степень удовлетворения интересов коллектива и каждого работника определялась их вкладом в достижение общих конечных результатов.

Функции управления реализуются посредством определенных методов, то есть способов их осуществления. Методы бывают организационными, административными, экономическими и социально-психологическими (рис. 2).

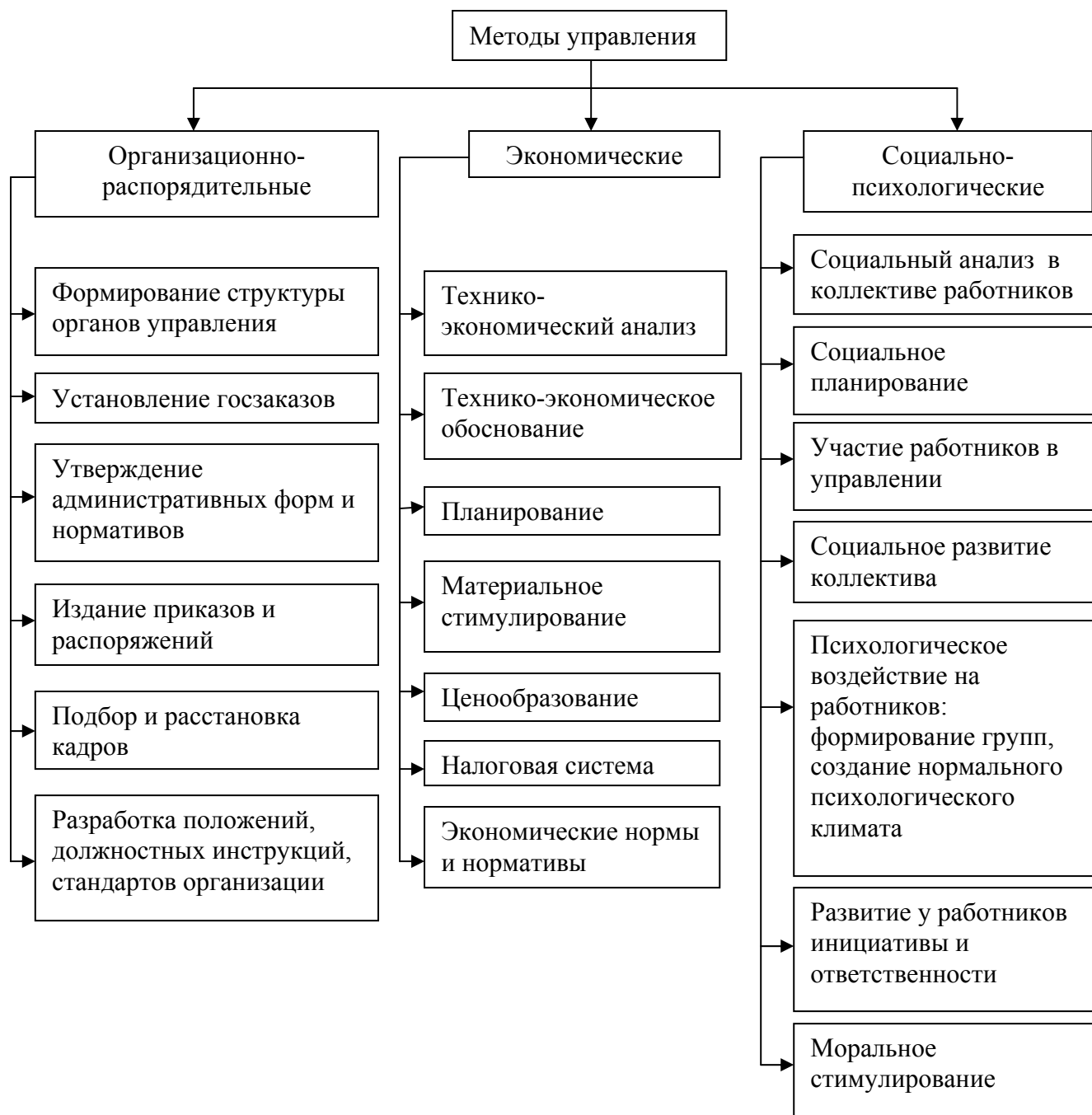


Рисунок 2 – Методы управления

С помощью организационных методов создаются необходимые условия функционирования организации, поэтому они логически предшествуют всем остальным. Посредством их организация проектируется, ориентируется во времени и пространстве; ее деятельность нормируется, регламентируется и обеспечивается инструкциями, фиксирующими расстановку персонала, его права, обязанности, специфику поведения в различных ситуациях. Эти методы создают лишь своего рода рамки, направляющие будущее функционирование и развитие организации, а поэтому по сути своей являются пассивными.

К категории организационных методов относятся, например, методы формирования управленческих структур, методы создания трудовых коллективов, методы подготовки и проведения различных общественных мероприятий и т.п.

В противоположность организационным, административные методы активны, с их помощью происходит вмешательство в саму деятельность. По-другому они называются методами властной мотивации и основываются либо на прямом принуждении людей к определенному поведению в интересах организации, либо на создании возможности такого

принуждения.

Применение административных методов может сопровождаться поощрениями или санкциями по отношению к исполнителям за успешную или неуспешную работу, в том числе экономическими (премии или штрафы). Их принципиальной особенностью является субъективный порядок назначения, отсутствие прямой связи с конкретными позитивными или негативными результатами, полученными исполнителем.

Самый главный недостаток административных методов управления состоит в том, что они ориентируются на достижение заданной результативности, а не на ее рост, поощряют исполнительность, а не инициативу. Поэтому в условиях усложнения деятельности организации, необходимости оперативно решать самые разнообразные проблемы, административные методы перестали соответствовать реальным потребностям управления.

В отличие от административных, экономические методы предполагают не прямое, а косвенное воздействие на объект управления. Исполнителям устанавливаются только цели, ограничения и общая линия поведения, в рамках которых они сами ищут оптимальные способы решения проблем. Своевременное и качественное выполнение заданий вознаграждается денежными выплатами, которые являются уже не просто заслуженными, а заработанными, например, за счет экономии или дополнительной прибыли, полученных вследствие проявленной личной инициативы.

Однако, экономические методы управления также довольно быстро показали свою ограниченность, особенно применительно к работникам интеллектуальных профессий, которых в настоящее время большинство, так как для них деньги - важный, но чаще всего не самый главный стимул работы.

Социально-психологические методы предполагают два направления воздействия на поведение работника и повышение его трудовой активности. С одной стороны они нацелены на формирование благоприятного морально-психологического климата в коллективе, развитие благоприятных отношений между его членами, изменение роли руководителя, а с другой стороны - на раскрытие личных способностей каждого работника, помощи в их совершенствовании, что в конечном итоге ведет к максимальной самореализации человека в своей трудовой деятельности, а следовательно - к повышению ее эффективности.

Государственное регулирование современной экономики осуществляется с помощью системы типовых мер законодательного, исполнительного и контролирующего характера правомочными государственными учреждениями в целях стабилизации и приспособления существующей социально-экономической системы к изменяющимся условиям [1].

Наиболее яркие изменения в современной экономике отразились, прежде всего, на торговой деятельности. Торговля, выступающая как связующее звено между различными отраслями народного хозяйства, не осталась вне государственного регулирования. Современный механизм регулирования экономической деятельности торговли можно представить как интегрированную систему форм, методов, средств, с помощью которых осуществляется воздействие государства на объекты торговли.

Системность проявляется в том, что регулирование осуществляется по трехуровневой системе управления: на федеральном уровне, на уровне субъектов РФ (областных), на уровне органов местного самоуправления.

Региональная система государственного регулирования торговли взаимодействует с негосударственными структурами по вопросам развития торговой деятельности, также опирается на горизонтальные межведомственные согласования.

Субъектом государственного регулирования торговли выступает государство, общественные организации, законодательные органы. Объектом - экономические, организационные и управленческие отношения в сфере торговли на уровне субъектов хозяйствования в виде торговых организаций.

Между субъектом и объектом существует прямая и обратная связь. С помощью прямой связи осуществляется целенаправленное воздействие государства на объект, обратная связь оказывает влияние на экономику страны [2].

Цели государственного регулирования представлены на рисунке 3.



Рисунок 3 - Цели государственного регулирования

Основная задача государственного регулирования заключается в поддержании стабильности потребительского рынка и обеспечении его социальной направленности, что может быть реализовано с помощью основных принципов: динамичности, системности, стабильности, адаптивности, гибкости, оперативности, ответственности, эффективности.

Наряду с ними, в современных условиях перехода к экономическим методам регулирования и саморегулирования все большее значение приобретает принцип децентрализованного управления предприятиями и организациями. В условиях децентрализованного управления права государственного аппарата ограничены и не дают ему возможности командовать деятельностью предприятий и организаций. Помимо ограничения прав центрального аппарата важным является делегирование планово-управленческих функций субъектам хозяйствования, предоставление им значительного уровня самостоятельности в определении своих действий, принятии хозяйственных решений. Децентрализация управления предполагает помимо делегирования права принятия управленческих решений, видоизменения функциональной структуры управления, также и изменение условий самоорганизации предприятия посредством создания самостоятельных структурных единиц, что связано с преобразованием организационных структур управления, самостоятельно устанавливаемых оперативно-хозяйственных параметров деятельности торговых организаций [3].

Непосредственно с целями и приоритетами государственного регулирования торговли связаны общие и частные функции регулирования, но они могут быть сформулированы и самостоятельно в силу их многоаспектности. Цели и приоритеты реализуются посредством функций регулирования. В системе государственного регулирования торговли среди общих функций важнейшей следует считать, создание экономико-правовых условий функционирования механизма регулирования. Как известно, рыночная экономика



объективно предполагает высокую эффективность управления благодаря компетентному использованию ее законов, принципов, методов.

Из всего вышесказанного следует, что осуществляемый в современных условиях страны переход от административно-плановых методов торговой деятельности к экономическим методам применительно к рыночным отношениям повлек резкое увеличение объема законодательных установок, предназначенных для регулирования товарного обращения. Гигантские масштабы торговой деятельности, огромные объемы осуществляемых в стране торговых операций, развитие внешнеторговых связей обязывают учитывать отечественные и зарубежные новые юридические решения, приемы, средства для регулирования торгового оборота.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Пикулькин, А.Б. Система государственного управления [Текст] / А.Б. Пикулькин. - М., 1997.
2. Радченко, Я. Классификация видов управления [Текст] / Я. Радченко // Проблемы теории и практики управления. - 1994.
3. Глазунова, Н.И. Государственное и муниципальное управление: справочник [Текст] / Под. ред. Н.И. Глазуновой, Ю.М. Забродина, А.Г. Поршнева. - М.: Магистр, 1997.

**Романчин Вячеслав Иванович**

НП МСРО «Содействие»

Доктор экономических наук, профессор

302004, г. Орел, ул. 3-я Курская, д.15

Тел.: (4862) 54-21-95

E-mail: mail@msro.ru

---

V.I. ROMANCHIN

### **ECONOMIC METHODS OF MANAGEMENT AT THE STATE LEVEL**

*In this article the author describes the features of economic management, and identified and justified purposes of state regulation.*

**Keywords:** *economic methods, management, government regulation.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Pikul'kin, A.B. Sistema gosudarstvennogo upravlenija [Tekst] / A.B. Pikul'kin. - M., 1997.
2. Radchenko, Ja. Klassifikacija vidov upravlenija [Tekst] / Ja. Radchenko // Problemy teorii i praktiki upravlenija. - 1994.
3. Glazunova, N.I. Gosudarstvennoe i municipal'noe upravlenie: spravochnik [Tekst] / Pod. red. N.I. Glazunovoj, Ju.M. Zabrodina, A.G. Porshneva. - M.: Magistr, 1997.

**Romanchin Vyacheslav Ivanovich**

Assistance

Doctor of Economic Science, Professor

302004, Orel, str. 3-rd Kursk, 15

Numb.: (4862) 54-21-95

E-mail: mail@msro.ru

**Уважаемые авторы!**  
**Просим Вас ознакомиться с основными требованиями**  
**к оформлению научных статей.**

- Объем материала, предлагаемого к публикации, измеряется страницами текста на листах формата А4 и содержит от 3 до 7 страниц; все страницы рукописи должны иметь сплошную нумерацию.

- Статья предоставляется в 1 экземпляре на бумажном носителе и в электронном виде (по электронной почте или на любом электронном носителе).

- В одном сборнике может быть опубликована только **одна** статья **одного** автора, включая соавторство.

- Статьи должны быть набраны шрифтом Times New Roman, размер 12 pt с одинарным интервалом, текст выравнивается по ширине; абзацный отступ – 1,25 см, правое поле – 2 см, левое поле – 2 см, поля внизу и сверху – 2 см.

- Название статьи, а также фамилии и инициалы авторов обязательно дублируются на английском языке.

- К статье прилагается перечень ключевых слов на русском и английском языке.

- Сведения об авторах приводятся в такой последовательности: Фамилия, имя, отчество; учреждение или организация, ученая степень, ученое звание, должность, адрес, телефон, электронная почта.

- В тексте статьи желательно:

- не применять обороты разговорной речи, техницизмы, профессионализмы;

- не применять для одного и того же понятия различные научно-технические термины, близкие по смыслу (синонимы), а также иностранные слова и термины при наличии равнозначных слов и терминов в русском языке;

- не применять произвольные словообразования;

- не применять сокращения слов, кроме установленных правилами русской орфографии, соответствующими государственными стандартами.

- Сокращения и аббревиатуры должны расшифровываться по месту первого упоминания (вхождения) в тексте статьи.

- **Формулы** следует набирать в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. **Формулы, внедренные как изображение, не допускаются!**

- **Рисунки** и другие иллюстрации (чертежи, графики, схемы, диаграммы, фотоснимки) следует располагать непосредственно после текста, в котором они упоминаются впервые.

- Подписи к рисункам (полужирный шрифт курсивного начертания 10 pt) выравнивают по центру страницы, в конце подписи точка не ставится:

***Рисунок 1 – Текст подписи***

С полной версией требований к оформлению научных статей Вы можете ознакомиться на сайте [www.gu-unprk.ru](http://www.gu-unprk.ru).

***Плата с аспирантов за опубликование статей не взимается.***

**Материалы статей печатаются в авторской редакции**  
**Право использования произведений предоставлено авторами на основании**  
**п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации**

*Адрес учредителя журнала:*

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
Тел.: (4862) 42-00-24  
Факс: (4862) 41-66-84  
www.gu-unpk.ru.  
E-mail: unpk@ostu.ru

*Адрес редакции:*

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Тел./факс: (4862) 41-98-60  
www.gu-unpk.ru.  
E-mail: LVP\_134@mail.ru.

*Материалы статей печатаются в авторской редакции*

*Право использования произведений предоставлено авторами на основании п. 2 ст. 1286 Четвертой части Гражданского Кодекса Российской Федерации*

Корректор, компьютерная верстка  
Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 28.11.2012 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № 134/13П1

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе  
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65