

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., д-р 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»

© Госуниверситет - УНПК, 2013

СОДЕРЖАНИЕ

Наука социального управления и общественного развития

Старостенко К.В., Чекулаев А.А. Модернизация высшего образования в Российской Федерации: актуализация защиты национальных интересов..... 3

Научная область использования учетно-аналитических систем

Григоренко И.А. Организация системы внутреннего контроля бухгалтерского учета продажи готовой продукции..... 14

Кулешова И.Б. Теоретические основы формирования стоимости строительно-монтажных работ..... 19

Козлюк Н.В. Исследование структурных составляющих учетно-аналитического комплекса..... 31

Научные направления в области финансов, налогов и кредита

Алферов В.Н. Прогнозирование и планирование налоговых платежей в рамках учетно-налоговой системы..... 39

Коростелкина И.А. Концепция приемов и способов, ограничивающих налоговую неопределенность..... 49

Мартазанов А.К. Социально-экономическая сущность налогов и налогообложения..... 54

Васильева М.В. Нарушение прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности..... 64

Коростелкин М.М. Исследование теоретических аспектов системы налогового консультирования..... 72

Двоеглазов С.И. Экономико-математическая модель оценки валютного риска предприятия в ходе формирования корпоративной системы валютного регулирования..... 80

Агоева З.И., Зеленина А.В. Факторинговые услуги России: состояние и перспективы развития..... 89

Научное развитие экономики и управления предприятием

Иванова В.Г. Элементы сбалансированной системы показателей как средства управления коммерческой организацией..... 96

Иванов А.А. Спортивный маркетинг как комплекс маркетинговых коммуникаций на рынке товаров и услуг спорта..... 104

Измаилова Н.М. Структурная динамика экономических отношений поликластерного производства..... 113

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., *Doc. 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, 2013

CONTENTS

Science of social management and social development

Starostenko K.V., Chekulaev A.A. Modernization of higher education in the Russian Federation: update to protect national interests..... 3

Scientific area of use of registration-analytical systems

Grigorenko I.A. Organization of the system of internal accounting control the sale of finished products..... 14

Kuleshova I.B. Theoretical bases of formation of cost of construction and installation works..... 19

Kozlyuk N.V. The study of the structural components of the accounting and analytical complex..... 31

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

Alferov V.N. Forecasting and planning of tax payments in the framework of accounting and tax system..... 39

Korostelkina I.A. The concept of techniques and ways of restricting tax uncertainty..... 49

Martazanov A.K. Socio-economic summary of taxes and taxation..... 54

Vasil'eva M.V. Violation of rights of taxpayers with tax uncertainties..... 64

Korostelkin M.M. Study of the theoretical aspects of the system of tax consulting..... 72

Dvoeglazov S.I. Econometric models currency risk companies in the formation of corporate foreign exchange management..... 80

Agoeva Z.I., Zelenina A.V. Factoring services Russia: state and prospects..... 89

Scientific development of economy and operation of business

Ivanova V.G. Elements of the balanced scorecard as a means of control by the commercial organization..... 96

Ivanov A.A. Sports marketing as a set of marketing communications in the goods and services of sports..... 104

Izmailova N.M. Structural dynamics of economic relations poliklasternogo production..... 113

НАУКА СОЦИАЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ **И ОБЩЕСТВЕННОГО РАЗВИТИЯ**

УДК 32(323+323.2)

К.В. СТАРОСТЕНКО, А.А. ЧЕКУЛАЕВ

МОДЕРНИЗАЦИЯ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: АКТУАЛИЗАЦИЯ ЗАЩИТЫ НАЦИОНАЛЬНЫХ ИНТЕРЕСОВ¹

В статье анализируются проблемы модернизации высшего образования в Российской Федерации в аспекте обеспечения ее национальной безопасности. Авторы выделяют проблемы, стоящие сегодня перед российской высшей школой, анализируют процесс ее реформирования и интеграции в европейскую систему образования с позиции национальных интересов, а также определяют направления, которые, по их мнению, будут способствовать обеспечению национальной безопасности в сфере высшего образования.

Ключевые слова: Россия, высшее образование, модернизация, Болонский процесс, национальные интересы и безопасность.

Необходимо отметить, что современное образование, помимо решения своей собственной внутренней, огромной важности задачи - формирования интеллекта общества, напрямую связано с процессами государственного строительства, обороноспособностью страны, национальной безопасностью, гармонизацией национальных отношений в едином российском пространстве, здоровьем наших граждан, экономическими преобразованиями и промышленным развитием, инновационными проектами XXI века.

Согласно статистическим данным, уровень образования населения нашей страны, и, прежде всего молодежи - один из самых высоких в мире. Среди наших граждан в возрасте 25–35 лет высшее образование имеют 57% - такой уровень кроме России отмечен всего в трех странах мира: в Японии, Южной Корее и Канаде [1]. Численность жителей без образования и с начальным общим образованием составляет в Российской Федерации менее 2% - это один из самых низких показателей среди стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Россия превосходит большинство стран ОЭСР по охвату общим образованием населения в возрасте от семи до семнадцати лет (99,8%), являясь одним из мировых лидеров по количеству студентов программ третичного образования. Однако, этот результат обеспечен более высокой долей учащихся среднего профессионального образования, в то время как по уровню населения с высшим образованием Российская Федерация занимает среднее место среди стран ОЭСР [2].

По мнению исследовательницы М.С. Самохваловой, сегодня, на развитие системы высшего образования в мировом масштабе большую роль оказывают три основополагающих фактора: необходимость формирования общества, основанного на знаниях, информационно-коммуникационная революция и глобализация [3]. Все это предполагает создание образовательной системы, способной:

- во-первых, удовлетворять потребностям академической мобильности студентов, образовательных программ и учебных планов;
- во-вторых, претворять в жизнь индивидуализацию и либерализацию учебного процесса, ориентированного на поддержание свободы развития личности учащегося и высокого статуса и профессионального уровня преподавателя;
- в-третьих, реализовывать возможность активного вовлечения граждан и работодателей в процесс совместного финансирования с государством высшего образования;

¹ Статья выполнена при поддержке гранта РГНФ № 12-13-570001.

– в-четвертых, обеспечивать равный доступ всех граждан к получению высшего образования [4].

Несомненно, что все вышеперечисленное требует существенного изменения роли, задач, структуры и условий функционирования высшего образования в Российской Федерации, как важного социального института, способного обеспечить поступательное социально-экономическое развитие страны.

К сожалению, современное состояние российского высшего образования, все еще сохраняющего значительный потенциал для своего развития, характеризуется рядом весьма негативных тенденций, основными из которых являются:

– деформация общего ценностного пространства и частичная утрата исторической памяти на уровне образовательных программ и учебно-методических источников [5];

– несоответствие рынка образовательных услуг реальным потребностям экономики, приводящее к переизбытку специалистов одного профиля и одновременной нехватке квалифицированных кадров других специальностей;

– высокая коммерциализация образовательных услуг, принявшая неуправляемый характер, и ведущая к катастрофическому снижению качества, как предоставляемых услуг, так и подготовки выпускников;

– неравенство доступа к образованию, вызванного его коммерциализацией;

– продолжающийся выезд из страны специалистов, занимающихся высококвалифицированным интеллектуальным и творческим трудом;

– низкий уровень финансирования труда преподавательского корпуса, снижение престижности преподавательского труда;

– увеличение количества учебных дисциплин, ориентированных на рыночные условия деятельности и сокращение чисто научных дисциплин;

– необходимость обновления содержания, и структуры и технологии обучения, а также материально-технической базы вузов.

Необходимо отметить, что причинами данных негативных тенденций явились: ошибочно установленные приоритеты развития высшего образования и малоэффективные методы их осуществления; отсутствие заинтересованности в модернизации высшего образования со стороны различных социальных групп и слоев; недостаточная поддержка со стороны региональных органов власти.

Согласно утверждению исследователя А.М. Бобыло, внутриотраслевой, замкнутый характер образовательной политики в ряде случаев привел не только к межведомственной рассогласованности по различным вопросам проводимых реформ в сфере образования, но и к противодействию различных общественных групп процессу модернизации. В результате этого, механизмы взаимодействия системы образования, рынка труда и общественных институтов не получили своего развития [6]. Так, например, в России из 1,5 миллиона ежегодно выпускаемых вузами специалистов только треть находят работу по специальности. 38 % молодых специалистов до 29 лет числятся безработными. Как отметил заместитель руководителя департамента ВКП (Всеобщей конфедерации профсоюзов) Е. Новожилов, такое свертывание перспектив занятости и экономического роста молодежи, является предвестником начала экономической стагнации или даже упадка, что грозит ослаблением потенциала роста экономики в долгосрочной перспективе, повышает риск социальной и политической нестабильности в обществе [7].

Существует и другое мнение. Отдельными учеными утверждается, что сегодня в России идет негативный процесс - происходит подчинение института высшего образования прикладным узкопрактическим индустриальным целям и требованиям. При этом высшему образованию отводится роль примитивного механизма, удовлетворяющего действующий рынок труда, в котором основным заказчиком является не государство, а бизнесмены и чиновники с узко прагматичным мышлением и эгоистичными социально-экономическими интересами. Полагая, что этот контингент способен обновить, модернизировать высшую школу, российское высшее политическое руководство ошибается и создает серьезную

угрозу, как интеллектуальному и духовному развитию молодого поколения, так и поступательному цивилизованному развитию страны [8].

Все вышесказанное, по нашему мнению, самым непосредственным образом создает реальную угрозу для национальной безопасности российского государства, вследствие того, что не способствует реализации национальных интересов в сфере высшего образования.

Раскрывая понятие «национальный интерес», отметим, что данный термин в научный оборот включен сравнительно недавно. Только в 1935 г. это понятие было внесено в Оксфордскую энциклопедию социальных наук, а приоритет его научной разработки принадлежит американским исследователям Р. Нибуру и Ч. Бирду [9]. Мы определяем национальные интересы как совокупность реальных, объективных внутренних и внешних потребностей государства, определяемых, с одной стороны, социально-экономическими и геополитическими отношениями, культурно-историческими традициями, необходимостью обеспечения безопасности, сохранения суверенитета, территориальной целостности, защитой населения от внешних и внутренних угроз и опасностей, с другой стороны, основополагающими факторами его внутри- и внешнеполитической активности в условиях постоянной конкуренции между государствами [10]. Реализация национальных интересов позволяет обеспечить константное развитие личности, общества и государства в целом.

Формирование национальных интересов представляет собой постепенный и длительный исторический процесс, осуществляющийся в сложном переплетении культурных, экономических, социальных, национально-психологических и иных факторов, в совокупности определяющих содержание и характер национально-исторического опыта данного народа или страны. В таком качестве национальные интересы являются общественно-историческим феноменом и не могут существовать независимо от сознания их носителей. Они имеют самую тесную взаимосвязь с идентичностью конкретной территориальной общности. Каждое суверенное государство проводит политику, направленную на защиту своих национальных интересов во всех сферах общественной жизни, не исключение и политика в образовательной сфере. Важнейшими национальными интересами в данной области является подготовка квалифицированных профессиональных кадров для страны, а также способных создать конкуренцию на мировом рынке труда [11].

Вполне очевидно, что в условиях глобализации и интеграции мирового сообщества, высшее образование, как и другие социальные институты, становится все более открытым для международного делового партнерства. В связи с этим проблема модернизации образовательной сферы, в конце прошлого века, во многих цивилизованных странах приобрела новое, чрезвычайно актуальное значение. Решение этой задачи, связанное с формированием нового порядка ценностей и социально значимых приоритетов началось с расширения международного сотрудничества и взаимного использования мирового опыта. Так, например, в 90-х годах XX в., кардинальные трансформации образовательных систем произошли во всех ведущих странах мира. Открытость национальных систем образования стала общей тенденцией этих преобразований. Наиболее широкомасштабные изменения затронули европейский континент: стали разрушаться традиционные государственные границы и формироваться общеевропейская интегральная система образования [12].

Способствовали этому процессу, принятые большинством стран европейского нормативные акты. Маастрихтский договор (1993 г.) установил, что Европейское сообщество намерено развивать «европейское измерение в образовании», которое ставит своей целью формирование гражданина и профессионала европейского типа: человека, исповедующего терпимость, плюрализм, ценящего культурное наследие сообщества, сознательного участника процесса европейской интеграции, осознающего европейское сходство и воплощающего в себе «наследие прошлого, осуществление настоящего, изображение будущего» [13].

Таким образом, создание единого образовательного пространства должно было позволить национальным образовательным системам европейских стран объединить все лучшее и прогрессивное за счет укрепления связей и сотрудничества между вузами Европы,

в основе которых лежало повышение мобильности студентов, профессорско-преподавательского состава и управленческого персонала. Основными принципами процесса унификации систем высшего образования стран-участниц, стали «прозрачность» и их максимальная сравнимость. Этому, в дальнейшем, способствовало: повсеместное введение однотипных образовательных циклов (бакалавриат - магистратура), применение единых систем образовательных кредитов (зачетных единиц), использование одинаковых форм фиксирования получаемых квалификаций, а также взаимное признание академических квалификаций, структур обеспечения качества подготовки специалистов и т.д.

В 1999 г. была подписана Болонская декларация, которая развила положения, закрепленные Маастрихтским договором. Документ провозгласил: сокращение нормативных сроков обучения и переход национальных систем образования на совпадающие двухуровневые программы и квалификации высшего образования (бакалавр/магистр); введение новых децентрализованных механизмов и процедур обеспечения качества образования; информатизацию образования и развитие дистанционных технологий обучения [14]. Реализация всего этого планировалась в течение десятилетнего периода.

Анализ документов, регламентирующих образовательную деятельность на европейском континенте, показывает, что Болонский процесс способствует единению Европы в области высшего образования и направлен на решение ряда задач:

- создание европейской зоны высшего образования, способствующей развитию трудовой мобильности граждан с вероятностью трудоустройства;
- повышение мирового престижа европейской высшей школы и расширение доступа к ней;
- развитие и укрепление интеллектуального, социально-культурного и научно-технического потенциала европейского сообщества;
- обеспечение высокой конкурентоспособности европейской системы образования с другими мировыми системами в соперничестве за студентов, финансовую прибыль и влияние;
- достижение большей сочетаемости и непротиворечивости различных национальных систем высшего образования;
- расширение академической мобильности студентов и преподавателей;
- повышение качества высшего образования;
- приумножение статуса университетов в формировании и развитии европейских культурных ценностей, в рамках которых высшие учебные заведения предстают как выразители европейского сознания;
- принятие сопоставимой системы ступеней высшего образования с унифицированными для всей Европы приложениями к дипломам;
- формирование единого и конкурентоспособного рынка труда высшей квалификации в Европе.

При реализации вышеперечисленных задач, по мнению исследовательницы Л.С. Онокой, необходимо решить такие вопросы, как устранение языковых барьеров, расширение взаимобмена учащимися и преподавателями между вузами различных государств, взаимное признание дипломов и этапов обучения, претворение в жизнь устойчивого обмена опытом и необходимой информацией о проблемах в образовательных системах европейских стран [15].

В сентябре 2003 г. на Берлинской конференции министров образования стран - участниц Болонского процесса, Россия официально закрепила свое участие в данном процессе. Несмотря на то, что российская высшая школа, по нашему мнению, конкурентоспособна и выгодно отличается фундаментальным характером образовательных программ, мы обязались до 2010 г. воплотить в жизнь основные принципы Болонского процесса и участвовать в построении образовательной общеевропейской системы.

Необходимо подчеркнуть, что главные принципы Болонской декларации в аспекте реформирования высшего образования в Российской Федерации сводятся к нескольким

ключевым моментам:

- внедрение двухступенчатого высшего образования (бакалавра и магистра);
- введение системы зачетных единиц (ECTS) для количественной оценки получаемого высшего образования;
- расширение академической мобильности студентов и преподавателей;
- обеспечение успешного трудоустройства выпускников вузов.

Однако, по нашему мнению, включаясь в процесс модернизации высшего образования, необходимо учитывать то, как реализация Болонской декларации будет способствовать осуществлению национальных интересов и обеспечению национальной безопасности современной России. Необходимо учитывать тот факт, что в соответствии со ст. 24 Стратегии национальной безопасности Российской Федерации, образование, наряду с наукой, технологией, здравоохранением и культурой, входит в число важнейших приоритетов устойчивого развития российского государства [16]. Справедливо, в этом случае, звучат слова исследователя С.В. Демченко, что результативность обеспечения национальной безопасности современного государства напрямую зависит от эффективности проводимой в стране инновационной и образовательной политики [17].

И это вполне очевидно, т.к. состояние национальной безопасности России непосредственным образом зависит от того, какую образовательную подготовку будет иметь российская молодежь в XXI веке, каковы будут ее нравственно-этические и политико-идеологические идеалы, социальные предпочтения и ценности, уровень общей культуры и степень профессиональной подготовки. Эффективное обеспечение социально-политической, экономической, информационной и военной безопасности государства и общества без квалифицированных кадров невозможно; технологическая безопасность немыслима без научных инновационных разработок. Отечественные и зарубежные ученые единодушно утверждают: без инновационного обучения человечество обречено на катастрофу [18].

Необходимо также учитывать, что в конце XX в. развернулась острая геополитическая и геоэкономическая борьба за качество интеллектуальных ресурсов и образования. Поэтому совершенно не случайно, что, начиная с 80-х гг. XX в. Конгресс США регулярно на своих заседаниях производит оценку качества своей системы высшего образования в геополитическом измерении, как высшего приоритета конкурентоспособности экономики. Поэтому вполне очевидно, что в условиях жесткой межстрановой конкуренции рекомендации Международного валютного фонда по сокращению науки и высшего образования на 30-60 % в России имеют скрытую стратегическую цель: лишить Россию необходимого качества образовательного потенциала, чтобы понизить ее стратегическую экономическую конкурентоспособность, создать возможности ее интеллектуально-духовной и информационной колонизации, а на этой основе – экономической колонизации [19].

Поэтому не случайно, что в соответствии со ст. 66 Стратегии национальной безопасности, стратегической целью обеспечения национальной безопасности в сфере высшего образования является повышение социальной мобильности, уровня профессионального образования населения, профессиональных качеств кадров высшей квалификации за счет доступности конкурентоспособного образования. При этом, как отмечается в документе, прямое негативное воздействие на обеспечение национальной безопасности в сфере высшего образования оказывают низкие уровень социальной защищенности профессорско-преподавательского состава и качество высшего образования (ст. 67). Для противодействия угрозам в сфере высшего образования государство во взаимодействии с институтами гражданского общества обеспечивает эффективность государственно-правового регулирования в области интеграции науки, образования и высокотехнологичной промышленности (ст. 69).

Исходя из ст. 70 Стратегии, решение задач национальной безопасности в сфере высшего образования в среднесрочной и долгосрочной перспективе будет достигаться путем:

- создания сети федеральных университетов, национальных исследовательских

университетов, обеспечивающих в рамках кооперационных связей подготовку специалистов для работы в сфере образования;

– создания учебных заведений, ориентированных на подготовку кадров для нужд регионального развития, органов и сил обеспечения национальной безопасности.

В целях реализации поставленных задач, основным приоритетом России, в аспекте повышения качества системы образования, является всемерное укрепление механизмов взаимодействия с европейским сообществом.

Большую роль в аспекте модернизации высшего образования в Российской Федерации, по мнению законодателя, призван сыграть новый закон «Об образовании в Российской Федерации» от 29.12.2012 № 273-ФЗ [20]. Однако необходимо отметить, что данный закон не учитывает национальных культурных традиций и социально-экономических особенностей современного российского государства.

Так, например, в ст. 105, п. 3, п/п 3 данного Федерального закона, одной из новелл является тенденция перенесения центра тяжести фундаментальных исследований в сферу образования в соответствии с западной моделью организации науки и осуществление инновационной деятельности. Несомненно, развитие научных исследований в вузах имеет важное позитивное значение, так как приобщает студентов к исследовательской деятельности. Приобретение ими навыков работы на современном оборудовании способствует формированию высококвалифицированных специалистов, в том числе и для научной сферы. Однако, по мнению авторитетных исследователей, в ближайшем будущем сектор высшего образования не сможет составить конкуренцию академической науке, так как значительно уступает по квалификационному составу, опыту и навыкам исследовательской работы персонала, а также по технической оснащенности [21].

Как справедливо отметил член Общественного Совета Минобрнауки РФ С. Рукшин: «слепой перенос европейского опыта на российскую почву создают угрозу национальной безопасности страны ... Нам надо задуматься о наших национальных приоритетах. Мы не США, мы не Европа, мы не можем «купить» специалистов. И тем более мы не должны повышать мобильность наших выпускников» [22]. По мнению С. Рукшина, Россия выгодна очень многим государствам мира лишь в качестве сырьевого придатка, а если наша страна хочет сохранить самостоятельность, то она должна иметь хорошую систему образования, которая будет сопровождаться социализацией и воспитанием патриотизма. В целом, с утверждением общественного работника можно полностью согласиться.

Вполне очевидно, что реформа отечественного образования должна учитывать культурные и педагогические национальные традиции и приоритеты, вследствие того, что образование в России имеет глубокие исторические корни, прошло долгий путь формирования с учетом ментальности российского сообщества. Поэтому уникальность и неповторимость, высокая социальная значимость сферы образования, не должны превращать ее в площадку для непродуманных экспериментов.

Необходимо особо выделить, что система образования в России, в том числе и высшего, формировалась по инициативе государства в соответствии с его политическими и социально-экономическими целями и задачами. К сожалению, современные попытки перевода системы образования в частную не учитывают того, что она развивалась благодаря государственной поддержке: она исторически, генетически запрограммирована на это. Конечно, генотип можно поменять, но для этого необходимо время (возможно, длительное). Быстрый переход от бюджетного финансирования к оплате обучения учащимися (т.е. их родителями) приведет эту систему к краху. Разумеется, что развитие негосударственного образования имеет право на существование и заслуживает поддержку со стороны государства. Наличие этих подсистем открывает дополнительные возможности для развития образования в стране. Частное решает ряд важных социальных проблем и, конкретно, создает условия для материальной поддержки профессорско-преподавательского состава вузов.

Совмещение позволяет сохранить интеллектуальный потенциал высшей школы и

даже накапливать его [23].

Можно полностью согласиться с исследователем С.В. Камашевым, утверждающим, что включение в Болонский процесс поможет России решить в сфере образования лишь некоторые тактические задачи, но при этом ни одной важной стратегической, долгосрочной задачи решено не будет. Став аналогичным с европейским, российское высшее образование не станет лучше, а может даже многое потерять, если будет бездумно, послушно следовать за Европой. По мнению ученого, Болонский процесс можно использовать лишь как источник повышения эффективности функционирования российской системы образования, строго учитывая традиции отечественной научной школы [24].

17 апреля 2013 г. Председатель Правительства РФ Д.А. Медведев выступил в Государственной Думе с отчетом Правительства РФ о результатах деятельности за 2012 г. Большое внимание в отчете Председателя Правительства было уделено вопросам развития сферы высшего образования. Так, в частности, он отметил, что одной из ключевых задач является создание эффективных связей вузов с промышленностью и работодателями, подготовка востребованных на рынке труда специалистов. Для реализации этих вопросов разрабатывается принципиально новая система профессиональных стандартов при активном участии работодателей. Планируется, что к 2015 г. появятся 800 стандартов, которые охватят все виды деятельности и будут увязаны с новыми образовательными стандартами.

Говоря о международной конкурентоспособности российских университетов, Председатель Правительства РФ отметил, что, несмотря на негативное отношение к существующим сегодня мировым рейтингам, необходимо стремиться сделать так, чтобы Россию воспринимали в качестве интегральной составляющей международной системы образования, только в этом случае к нам поедут учиться. Планируется также продолжить работу по совершенствованию системы аттестации научных и научно-педагогических кадров [25].

По нашему мнению, решению многих спорных вопросов и принятию эффективных управленческих решений, направленных на прогрессивное формирование и развитие системы высшего образования в Российской Федерации будет способствовать открытый режим обсуждения с привлечением широкого круга компетентных экспертов. Только в этом случае мы сможем сохранить лучшие национальные, культурные и педагогические традиции российского образования.

Сегодня, по нашему мнению, в Российской Федерации в сфере высшего образования настоятельно требуется:

- принятие новой концепции высшего образования базирующейся на реалиях современной жизни, бережном сохранении национальных образовательных и культурных традиций и умелой адаптации передового зарубежного опыта высокоразвитых стран к российским условиям;
- разработка базового законодательства в образовательной сфере, учитывающего перспективы социально-экономического развития страны. Необходим анализ того, какие сферы будут наиболее приоритетными в среднесрочной перспективе, чтобы обеспечить эти сферы необходимыми квалифицированными кадрами;
- разработка критериев и моделей отбора для выдвижения на должности руководящего состава в органы управления высшим образованием;
- периодическая оценка и мониторинг качества реализуемых программ высшего образования, их соответствие государственным образовательным стандартам;
- оптимизация норм финансового и материально-технического обеспечения вузов со стороны государства и местных органов власти;
- повышение социального статуса преподавательского корпуса путем повышения его жизненных условий.

В заключение можно отметить, что модернизация высшего образования в качестве прочной основы реализации национальных интересов современной Российской Федерации предполагает решение трех важных задач:

- приведения государственной образовательной политики в соответствии с приоритетами ее национальных интересов и обеспечения национальной безопасности;
- осуществления эффективной модернизации российского высшего образования, повышения его привлекательности и конкурентоспособности на мировом рынке образовательных услуг;
- проведения результативной государственной образовательной политики России, позволяющей обеспечить формирование высшей школы, способной стать действенным фактором в социально-экономическом развитии российского государства [26].

В целях обеспечения национальных интересов в условиях глобального информационно-психологического противоборства, Российская Федерация нуждается в разработке и реализации ряда важных гуманитарных проектов, ориентированных на «мягкое» отражение информационно-психологической агрессии и воспитание у населения, прежде всего у молодежи, способности противостоять гуманитарным вмешательствам - интервенциям - всех типов, направленным на организацию вредоносной для жизни зависимости, в том числе идеологической, культурно-исторической, политической и языковой, умения правильно организовывать собственное свободное время, планировать и достигать высокого качества использования свободного времени.

Интеграция российского образования в мировые образовательные системы и новая функционально-политическая роль образования в современном мироустройстве создает ситуацию, когда само образование становится фокусом информационно-психологической агрессии. Одним из приоритетных направлений деятельности государства по обеспечению национальной безопасности Российской Федерации является защита национальной системы образования, как глобальной технологии воспроизводства традиционного сознания, которая, наряду с тем, что она решает свои собственные задачи, призвана обеспечивать должный уровень устойчивости населения страны к информационно-психологическому воздействию.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Путин В.В. Россия сосредотачивается – вызовы, на которые мы должны ответить [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://putin2012.ru/#article-1>
2. Государственная программа Российской Федерации «Развитие образования» на 2013-2020 годы (Утверждена Распоряжением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2012 г. № 2148-р) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://правительство.рф/docs/21601/>
3. Самохвалова, М.С. Факторы и механизмы модернизации высшего образования в России: дис. ... канд. социол. наук: 22.00.04 [Текст] / М.С. Самохвалова. - Москва, 2006. – С. 3.
4. Сазонов, Б.А. Система зачетных единиц: особенности организации и календарного планирования учебного процесса. – Материалы к седьмому заседанию методологического семинара 17 мая 2005 г. [Текст] / Б.А. Сазонов. – М.: Исследовательский центр проблем качества подготовки специалистов, 2005 г. – С. 3.
5. Ярошенко, Г.В. Государственная образовательная политика и национальная безопасность России: федеральный и региональный аспекты: дис. ... канд. полит. наук: 23.00.02 [Текст] / Г.В. Ярошенко. - Ростов н/Д, 2004. – С. 12.
6. Бобыло, А.М. Современная реформа российской высшей школы в контексте стратегии укрепления национальной безопасности Российской Федерации: автореф. дисс. ... канд. полит. наук: 23.00.02 [Текст] / А.М. Бобыло. - Владивосток, 2011. – С. 21.
7. Грицюк, М. Молодежь остается без работы [Текст] / М. Грицюк // Российская газета. № 6051 от 8 апреля 2013 г.
8. Плаксий, С.И. Парадоксы высшего образования [Текст] / С.И. Плаксий. – М.: Национальный институт бизнеса, 2005. – С. 321.
9. Nieburg R. His Religious, Social and Political Thoughts [Tekst] / Ed. by Ch.W. Kegley and R.W. Breall. N.Y., 1956.
10. Старостенко, К.В. Специфика формирования и реализации национальных интересов России в начале XXI века: монография [Текст] / К.В. Старостенко, А.А. Чекулаев. – Орел: ФГОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК», 2011. – С. 28.

11. Чекулаев, А.А. Национальные интересы России в условиях становления новой системы международных отношений: проблемы и приоритеты реализации: автореф. дисс. ... канд. полит. наук: 23.00.04 [Текст] / А.А. Чекулаев. – Москва, 2011. – С. 15.
12. Онокой, Л.С. Россия на пути интеграции в общеевропейскую систему образования [Текст] / Л.С. Онокой. // Социология образования - 2004. - № 2. - С. 80.
13. Цит. по: Нейматов Я.М. Образование в XXI веке: тенденции и прогнозы [Текст] - М: Алгоритм, 2002. - С. 126.
14. Ван дер Венде, М.К. Болонская декларация: расширение доступности и повышение конкурентоспособности высшего образования в Европе [Текст] / М.К. Ван дер Венде // Высшее образование в Европе. - 2000. - № 3. - Т. XXV.
15. Онокой, Л.С. Россия на пути интеграции в общеевропейскую систему образования [Текст] / Л.С. Онокой // Социология образования - 2004. - № 2. - С. 80.
16. Стратегия национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года (утверждена Указом Президента Российской Федерации от 12 мая 2009 г. № 537) [Текст] / Российская газета. – 2009. - 19 мая.
17. Цит. по: Нестеров В.В. Образование и национальная безопасность [Текст] / Армия и общество. – 2009. - № 2
18. Смолин, О.Н. Образование и наука как фактор модернизации России в XXI веке: что делать и с чего начать? [Текст] / О.Н. Смолин // Образование и общество. - № 6 (71). Ноябрь–декабрь 2011. – С. 4-5.
19. Субетто, А.И. Сочинения. Ноосферизм: В 13 томах. Том шестой. Образование – высший императив ноосферного или устойчивого развития России в XXI веке. Книга 1. [Текст] / Под ред. Л.А. Зеленова. – С.-Петербург – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2008. – С. 167.
20. Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://минобрнауки.рф/документы/2974>
21. Миндели, Л.Э. Обеспечение национальной безопасности в сфере науки, технологий и образования [Текст] / Л.Э. Миндели // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2012. - № 1
22. Эксперт: Новый закон «Об образовании» станет угрозой для национальной безопасности России [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.regnum.ru/news/1605902.html>
23. Аветисян, П.С. Образование в контексте национальной безопасности Российской Федерации и Республики Армения [Текст] / П.С. Аветисян // Вестник Российско-Армянского университета (серия: гуманитарные и общественные науки). Ереван. - 2008. - №1 (6). - С. 104.
24. Камашев, С.В. Безопасность образования России в условиях интеграции в европейское образовательное пространство [Текст] / С.В. Камашев // Философия образования. – 2011. – № 3 (36). – С. 93.
25. Отчёт Правительства Российской Федерации о результатах деятельности за 2012 год [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://минобрнауки.рф/новости/3306>
26. Бобыло, А.М. Современная реформа российской высшей школы в контексте стратегии укрепления национальной безопасности Российской Федерации: автореф. дисс. ... канд. полит. наук: 23.00.02 [Текст] / А.М. Бобыло. - Владивосток, 2011. – С. 14.

Старостенко Константин Викторович

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Доктор политических наук, профессор

Заведующий кафедрой «Социология, культурология и политология»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: 9616244564,

E-mail: pilotskv@bk.ru

Чекулаев Александр Александрович

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

Кандидат политических наук, доцент кафедры «Социология, культурология и политология»

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: 9536279956

E-mail: sascha.chekulaeff@ya.ru

K.V. STAROSTENKO, A.A. CHEKULAEV

MODERNIZATION OF HIGHER EDUCATION IN THE RUSSIAN FEDERATION: UPDATE TO PROTECT NATIONAL INTERESTS

The paper analyzes the problems of the modernization of higher education in the Russian Federation in terms of ensuring its national security. The authors point out the problems now facing the Russian higher education system, analyze the process of reform and integration into the European system of education from the perspective of national interest, as well as determine the direction, which, in their opinion, will help to ensure national security in higher education.

Keywords: *Russia, higher education, modernization of the Bologna process, the national interests and security.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Putin V.V. Rossiya sosredotachivaetsja – vyzovy, na kotorye my dolzhny otvetit' [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://putin2012.ru/#article-1>
2. Gosudarstvennaja programma Rossijskoj Federacii «Razvitie obrazovanija» na 2013-2020 gody (Utverzhdena Rasporjazheniem Pravitel'stva Rossijskoj Federacii ot 22 nojabrja 2012 g. № 2148-r) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://pravitel'stvo.rf/docs/21601/>
3. Samohvalova, M.S. Faktory i mehanizmy modernizacii vysshego obrazovanija v Rossii: dis. ... kand. sociol. nauk: 22.00.04 [Tekst] / M.S. Samohvalova. - Moskva, 2006. – S. 3.
4. Sazonov, B.A. Sistema zachetnyh edinic: osobennosti organizacii i kalendarnogo planirovanija uchebnogo processa. - Materialy k sed'momu zasedaniju metodologičeskogo seminaru 17 maja 2005 g. [Tekst] / B.A. Sazonov. - M.: Issledovatel'skij centr problem kachestva podgotovki specialistov, 2005 g. – S. 3.
5. Jaroshenko, G.V. Gosudarstvennaja obrazovatel'naja politika i nacional'naja bezopasnost' Rossii: federal'nyj i regional'nyj aspekty: dis. ... kand. polit. nauk: 23.00.02 [Tekst] / G.V. Jaroshenko. - Rostov n/D, 2004. – S. 12.
6. Bobylo, A.M. Sovremennaja reforma rossijskoj vysshej shkoly v kontekste strategii ukreplenija nacional'noj bezopasnosti Rossijskoj Federacii: avtoref. diss. ... kand. polit. nauk: 23.00.02 [Tekst] / A.M. Bobylo. - Vladivostok, 2011. – S. 21.
7. Gricjuk, M. Molodezh' ostaetsja bez raboty [Tekst] / M. Gricjuk // Rossijskaja gazeta. № 6051 ot 8 aprelja 2013 g.
8. Plaksij, S.I. Paradoksy vysshego obrazovanija [Tekst] / S.I. Plaksij. – M.: Nacional'nyj institut biznesa, 2005. – С. 321.
9. Nieburg R. His Religious, Social and Political Thoughts [Tekst] / Ed. by Ch.W. Kegley and R.W. Breall. N.Y., 1956.
10. Starostenko, K.V. Specifika formirovanija i realizacii nacional'nyh interesov Rossii v nachale XXI veka: monografija [Tekst] / K.V. Starostenko, A.A. Chekulaev. – Orel: FGOU VPO «Gosuniversitet – UNPK», 2011. – S. 28.
11. Chekulaev, A.A. Nacional'nye interesy Rossii v uslovijah stanovlenija novoj sistemy mezhdunarodnyh otnoshenij: problemy i priority realizacii: avtoref. diss. ... kand. polit. nauk: 23.00.04 [Tekst] / A.A. Chekulaev. – Moskva, 2011. – S. 15.
12. Onokoj, L.S. Rossiya na puti integracii v obshheevropejskuju sistemu obrazovanija [Tekst] / L.S. Onokoj. // Sociologija obrazovanija - 2004. - № 2. - S. 80.
13. Cit. po: Nejmatov Ja.M. Obrazovanie v XXI veke: tendencii i prognozy [Tekst] - M: Algoritm, 2002. - S. 126.
14. Van der Vende, M.K. Bolonskaja deklaracija: rasshirenie dostupnosti i povysenie konkurentosposobnosti vysshego obrazovanija v Evrope [Tekst] / M.K. Van der Vende // Vysshee obrazovanie v Evrope. - 2000. - № 3. - T. HHV.
15. Onokoj, L.S. Rossiya na puti integracii v obshheevropejskuju sistemu obrazovanija [Tekst] / L.S. Onokoj // Sociologija obrazovanija - 2004. - № 2. - S. 80.
16. Strategija nacional'noj bezopasnosti Rossijskoj Federacii do 2020 goda (utverzhdena Ukazom Prezidenta Rossijskoj Federacii ot 12 maja 2009 g. № 537) [Tekst] / Rossijskaja gazeta. – 2009. - 19 maja.
17. Cit. po: Nesterov V.V. Obrazovanie i nacional'naja bezopasnost' [Tekst] / Armija i obshhestvo. – 2009. - № 2
18. Smolin, O.N. Obrazovanie i nauka kak faktor modernizacii Rossii v XXI veke: chto delat' i s chego nachat'? [Tekst] / O.N. Smolin // Obrazovanie i obshhestvo. - № 6 (71). Nojabr'–dekabr' 2011. – S. 4-5.

19. Subetto, A.I. Sochinenija. Noosferizm: V 13 tomah. Tom shestoj. Obrazovanie – vysshij imperativ noosfernogo ili ustojchivogo razvitija Rossii v XXI veke. Kniga 1. [Tekst] / Pod red. L.A. Zelenova. – S.-Peterburg – Kostroma: KGU im. N.A.Nekrasova, 2008. – S. 167.
20. Federal'nyj zakon «Ob obrazovanii v Rossijskoj Federacii» ot 29 dekabnja 2012 g. № 273-FZ [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://minobrnauki.rf/dokumenty/2974>
21. Mindeli, L.Je. Obespechenie nacional'noj bezopasnosti v sfere nauki, tehnologij i obrazovanija [Tekst] / L.Je. Mindeli // JeTAP: jekonomicheskaja teorija, analiz, praktika. – 2012. - № 1
22. Jekspert: Novyj zakon «Ob obrazovanii» stanet ugrozoy dlja nacional'noj bezopasnosti Rossii [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.regnum.ru/news/1605902.html>
23. Avetisjan, P.S. Obrazovanie v kontekste nacional'noj bezopasnosti Rossijskoj Federacii i Respubliki Armenija [Tekst] / P.S. Avetisjan // Vestnik Rossijsko-Armjanskogo universiteta (serija: gumanitarnye i obshhestvennye nauki). Erevan. - 2008. - №1 (6). - S. 104.
24. Kamashev, S.V. Bezopasnost' obrazovanija Rossii v uslovijah integracii v evropejskoe obrazovatel'noe prostranstvo [Tekst] / S.V. Kamashev // Filosofija obrazovanija. – 2011. – № 3 (36). – S. 93.
25. Otchjot Pravitel'stva Rossijskoj Federacii o rezul'tatah dejatel'nosti za 2012 god [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://minobrnauki.rf/novosti/3306>
26. Bobylo, A.M. Sovremennaja reforma rossijskoj vysshej shkoly v kontekste strategii ukreplenija nacional'noj bezopasnosti Rossijskoj Federacii: avtoref. diss. ... kand. polit. nauk: 23.00.02 [Tekst] / A.M. Bobylo. - Vladivostok, 2011. – S. 14.

Starostenko Konstantin Viktorovich

State University-ESPC
Doctor of Political Sciences, Professor
Head of the Department «Sociology, cultural and political sciences»
302040, Orel, Naugorskoe sh., 29
Numb.: 9616244564,
E-mail: pilotskv@bk.ru

Chekulaev Aleksandr Aleksandrovich

State University-ESPC
Candidate of Political Sciences, Assistant Professor of the Department «Sociology, cultural and political sciences»
302040, Orel, Naugorskoe sh., 29
Numb.: 9536279956
E-mail: sascha.chekulaeff@ya.ru

НАУЧНАЯ ОБЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ

УДК 657.6

И.А. ГРИГОРЕНКО

ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Контроль является составной частью управления хозяйственной деятельностью предприятия. Являясь самостоятельной функцией управления экономикой, контроль не поглощает другие функции, а взаимопроникает в них, оказывая активное воздействие на эффективность их использования.

Ключевые слова: *внутренний контроль, бухгалтерский учет, готовая продукция.*

Контроль за хозяйственной деятельностью предприятий является важным звеном контроля. Поскольку результатом деятельности любого промышленного предприятия является производство продукции, то необходим эффективный и объективный контроль за учетом движения готовой продукции.

Руководство предприятия ООО «Чистые ключи» заинтересовано в контроле за результативностью работы отдельных структурных подразделений, точным выполнением принятых решений в области контроля учета и налогообложения продажи готовой продукции.

Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия ООО «Чистые ключи».

Для осуществления внутреннего контроля на анализируемом предприятии ООО «Чистые ключи» можно порекомендовать создание системы внутрихозяйственного контроля учета выпуска и продаж готовой продукции (этилового спирта). Разработкой такой системы должен заниматься создаваемый на предприятии контрольный отдел.

Система внутреннего контроля включает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством контрольного отдела на предприятии ООО «Чистые ключи» в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности. Система внутреннего контроля представлена на рисунке 1.

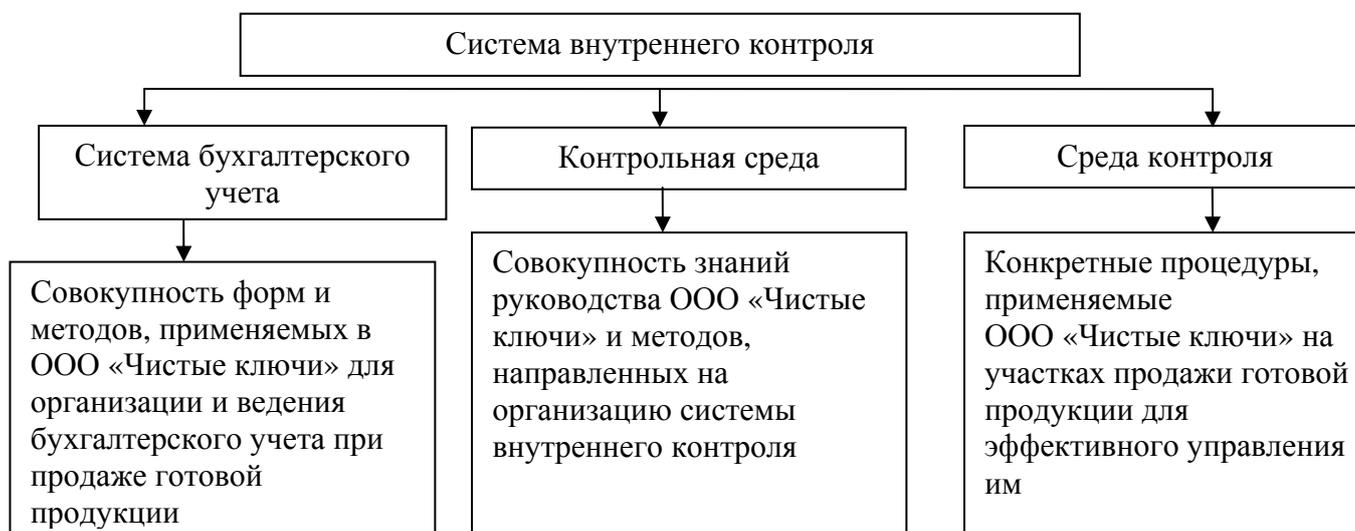


Рисунок 1 - Система внутреннего контроля продажи готовой продукции на предприятии ООО «Чистые ключи»

Контрольный отдел представляет собой важную функцию управления, которая охватывает учет, финансовый анализ и контроль, сравнение и оценку фактически достигнутого результата с поставленными целями и задачами предприятия. Контрольный отдел должен систематически контролировать деятельность всех объектов управления, выявляет причины отступления от стандартов, отклонение от целей поставленных перед конкретным объектом, что способствует оперативному устранению выявленных нарушений. Организация контрольного отдела как функции управления предприятием подразумевает строгую регламентацию своей деятельности, определение прав, обязанностей и ответственности специалистов, квалификационные требования, взаимоотношений с подразделениями и персоналом предприятия.

Организация внутреннего контроля в контрольном отделе на предприятии ООО «Чистые ключи» представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 - Организация отдела внутреннего контроля ООО «Чистые ключи»

Подразделение внутреннего контроля должно выполнять следующие функции:

1) контролер занимается непосредственно осуществлением контроля, в процессе контроля осуществляет непосредственный сплошной контроль за ассистентом, который находится у него в подчинении;

2) начальник контрольного отдела проводит выборочный текущий контроль за осуществлением контрольных функций контролера;

3) начальник контрольного отдела проводит выборочный текущий контроль за ассистентом контролера, который занимается порядком документирования процедур контроля;

4) начальник контрольного отдела ежедневно формирует отчет руководству предприятия ООО «Чистые ключи» о проделанной работе.

В задачи контрольного отдела должно входить создание системы внутреннего контроля, необходимой для осуществления компетенции, прав и ответственности органов управления и должностных лиц, а также четкой системы экономической ответственности должностных лиц и специалистов предприятия.

Затраты на работу службы внутреннего контроля ООО «Чистые ключи» составят 95,2 тыс. руб.

По результатам проведенного аудита были выявлены нарушения (строка «Себестоимость, проданных товаров» занижена на сумму 47 411 245 рублей), которых возможно было избежать при хорошо отлаженной работе службы внутреннего контроля.

Основными задачами контроля по продажам этилового спирта на предприятии ООО «Чистые ключи» являются:

- проверка достоверности отчетных показателей, характеризующих объем продукции в натуральном и стоимостном выражении;
- контроль за выполнением плана по объему выпуска, ассортименту и качеству готовой продукции;
- контроль за своевременностью документального оформления движения

продукции, поступлением на склад из производства;

- контроль за сохранностью продукции на всех этапах движения;
- контроль за организацией учета выполнения договоров поставки продукции покупателям по срокам отгрузки, ассортименту, качеству;
- контроль за своевременностью проведения инвентаризации готовой продукции и правильностью отражения в учете ее результатов;
- контроль за своевременностью и полнотой расчетов по реализации готовой продукции и расчетов за вывезенную продукцию;
- проверка правильности начисления НДС, акцизного сбора;
- проверка правильности отражения финансовых результатов от реализации продукции.

На внутренних контролеров могут возлагаться функции управленческого, финансового и налогового аудита, целью которого является изучение операций для выработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов, оптимальному достижению конечного результата. Управленческий учет должен помогать руководителям в выполнении их функций, формулировании правильной политики предприятия.

Желательно, чтобы контрольный отдел ООО «Чистые ключи» был независим от руководителей подразделения, с целью сохранения его объективности. Подчиняться данная служба должна непосредственно директору ООО «Чистые ключи». Комплектование службы следует производить за счет высококвалифицированных и заслуживших доверие специалистов, знающих специфику предприятия, его организационную структуру, круг вопросов, который подлежит проверке, законодательные и нормативные акты, умеющие владеть техникой и методикой проведения проверок.

Работа службы контрольного отдела на предприятии должна организовываться в соответствии с индивидуальными и календарными планами работ, которые должны быть утверждены руководителем предприятия. По окончании любого вида работ контрольно-ревизионный отдел должен представлять руководителю ООО «Чистые ключи» отчет, позволяющий привлечь внимание руководителя к выявленным или возможным нарушениям. Работа контрольного отдела должна считаться выполненной тогда, когда вопросы, поставленные в отчетах контрольного отдела, рассмотрены руководителем предприятия и когда издано официальное распоряжение о принятии (непринятии) рекомендаций контрольного отдела.

Цель непосредственно контроля цикла продажи готовой продукции и налогообложения, осуществляемой создаваемым контрольным отделом, заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей данного раздела, т.е. выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, расходов и прибыли (убытка) от продажи. при этом в процессе контроля решается комплекс взаимосвязанных задач:

- 1) анализ учетной политики предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;
- 2) контроль договорной дисциплины в соответствии с законодательством;
- 3) проверка правильности документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;
- 4) изучение порядка учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- 5) оценка полноты, своевременности и достоверности оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;
- 6) анализ правильности и законность организации учета операций, связанных с движением готовой продукции;
- 7) контроль соблюдения налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

Информационная база системы внутреннего контроля учета продажи готовой продукции представлена на рисунке 3.

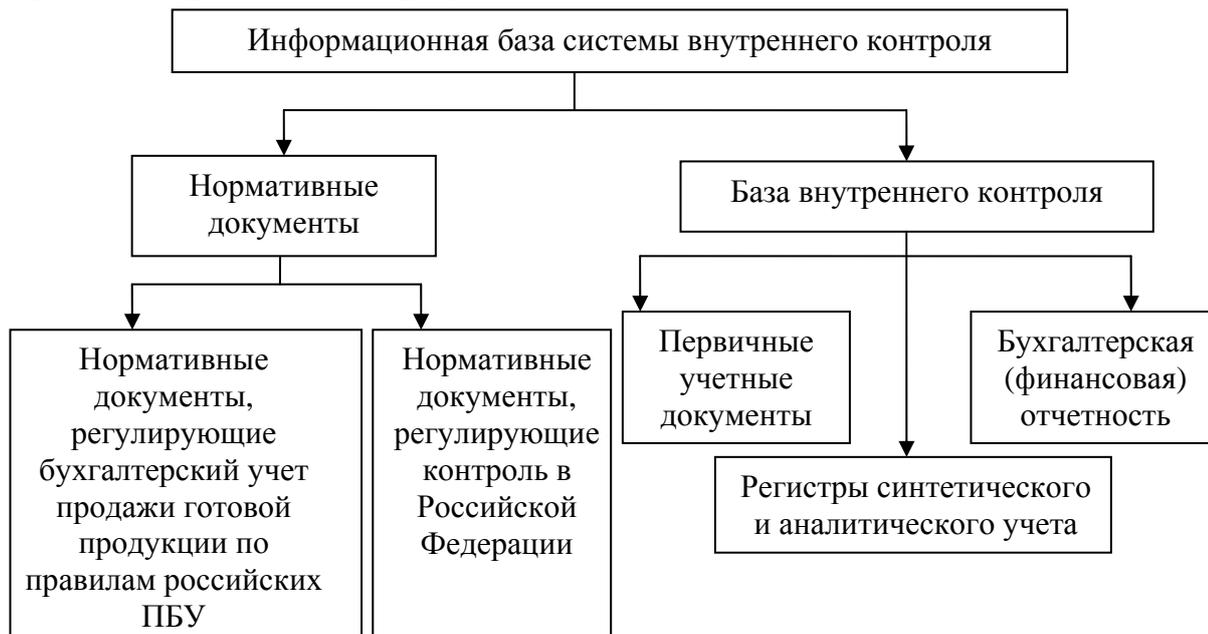


Рисунок 3 - Информационная база системы внутреннего контроля учета продажи готовой продукции

Среди документов, подлежащих контролю, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность, по продажам готовой продукции (рис. 4).



Рисунок 4 – Документы подлежащие контролю по продажам готовой продукции

Таким образом, для контроля продаж готовой продукции и налогообложения продаж готовой продукции руководству предприятия ООО «Чистые ключи» нами рекомендуется создать контрольный отдел, который будет состоять из: начальника контрольного отдела, контролера и ассистента контролера. Работа службы контрольного отдела на предприятии должна организовываться в соответствии с индивидуальными и календарными планами работ. Внутренний контроль по продажам готовой продукции направлен в конечном счете на установление полноты оприходования готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации, подтверждение объемов реализованной продукции. Работники данного отдела будут заниматься изучением и контролем достоверности отражения в учете и отчетности операций связанных с продажей и налогообложением продаж готовой продукции. Результаты внутреннего контроля работниками отдела контроля будут внесены в оперативные отчеты.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова, Л.В. Формирование стоимости готовой продукции в соответствии с МСФО [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки . - 2010. - №7. – С. 20-25
2. Маслова, И.А. Теоретико-методические основы бухгалтерского учета и аудита выпуска и реализации готовой продукции [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки — 2009. - №7. - С. 29-36
3. Маслов, Б.Г. Постановка и решение проблем учета выпуска и реализации готовой продукции на сельскохозяйственных предприятиях в аспекте ее стоимостных характеристик [Текст] / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. - 2009. - №2. – С. 68-79.

Григоренко Инна Анатольевна

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

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

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

I.A. GRIGORENKO

ORGANIZATION OF THE SYSTEM OF INTERNAL ACCOUNTING CONTROL THE SALE OF FINISHED PRODUCTS

Control is an integral part of the management of the enterprise. Being an Autonomous function of economic management, control does not absorb more features and взаимопроникает in them, providing an active impact on the efficiency of their use.

Keywords: *internal control, accounting, finished products.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Popova, L.V. Formirovanie stoimosti gotovoj produkcii v sootvetstvii s MSFO [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki . - 2010. - №7. – S. 20-25
2. Maslova, I.A. Teoretiko-metodicheskie osnovy buhgalterskogo ucheta i audita vypuska i realizacii gotovoj produkcii [Tekst] / I.A. Maslova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki — 2009. - №7. - S. 29-36
3. Maslov, B.G. Postanovka i reshenie problem ucheta vypuska i realizacii gotovoj produkcii na sel'skohozjajstvennyh predpriyatijah v aspekte ee stoimostnyh harakteristik [Tekst] / B.G. Maslov // Upravlencheskij uchet. - 2009. - №2. – S. 68-79.

Grigorenko Inna Anatol'evna

State University-ESPC

Candidate of Economics Science, Doctoral student of Department «Accounting and Taxation»

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

И.Б. КУЛЕШОВА

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫХ РАБОТ

Стоимость строительных работ (продукции) является одним из основных показателей деятельности строительного предприятия. В статье рассмотрены теоретические основы формирования стоимости строительного-монтажных работ.

Ключевые слова: стоимость, учет, анализ, строительного-монтажные работы.

В нормативных документах бухгалтерского и налогового законодательства отсутствует расшифровка такого понятия, как строительство. Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, существуют следующие виды работ:

- строительство вообще, включая монтаж в строительстве;
- отдельно монтажные работы только в сфере строительства;
- монтажные работы в разных сферах деятельности, включая строительство.

Под строительством при этом подразумевается новое строительство, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение зданий.

Особенности определения стоимости в строительстве отражены на рисунке 1.

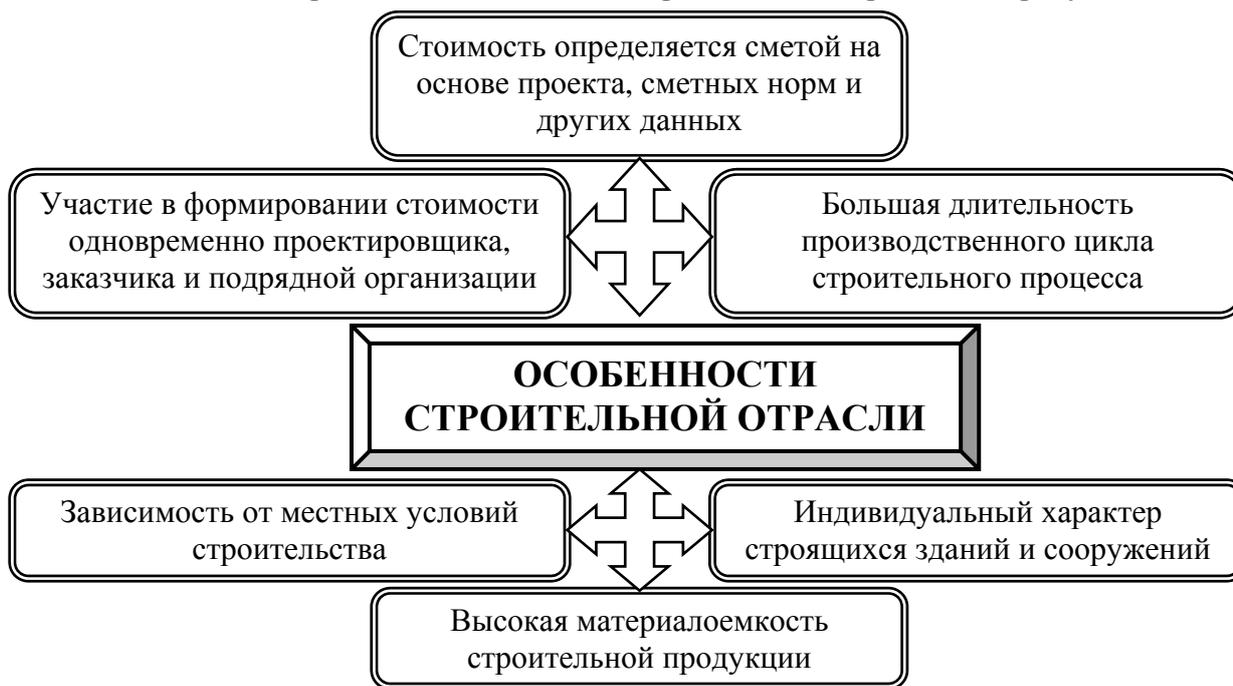


Рисунок 1 – Особенности строительной отрасли, оказывающие влияние на формирование стоимости в строительстве

Все предприятия строительного комплекса Российской Федерации при определении стоимости строительства новых, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий, зданий и сооружений, выполнения ремонтных и пусконаладочных работ вне зависимости от источников финансирования, осуществляемых на территории Российской Федерации, а также при формировании цен на строительную продукцию и расчетах за выполненные работы должны руководствоваться «Методикой определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004» [3].

Строительное производство характеризуется индивидуальным характером в связи с большим многообразием строительной продукции, различных географических и гидрогеологических условий строительства, высокой динамичности процесса производства. Все это обуславливает целесообразность составления индивидуальной сметы по каждому строительному объекту на основе проекта, сметных норм, расценок, с учетом технических решений, принятых в проекте, а также определенных условий производства строительномонтажных работ.

Основой составления сметы является исчисление сметной стоимости строительного объекта. Сметная стоимость – это сумма денежных средств, необходимых для осуществления строительства в соответствии с проектными материалами. Данная стоимость является основой для определения размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные (строительно-монтажные, ремонтно-строительные и др.) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом.

Сметная стоимость строительно-монтажных работ (как основная составляющая сметной стоимости всей строительной продукции) складывается из прямых затрат (ПЗ), накладных расходов (НР) и сметной прибыли (СП) [1]:

$$ССМР = ПЗ + НР + СП \quad (1)$$

Кроме того, при разработке смет учитываются и другие затраты, а также некоторые налоги, в частности налог на добавленную стоимость.

Порядок формирования сметной стоимости строительства в соответствии с разрабатываемой документацией представлен на рисунке 2.

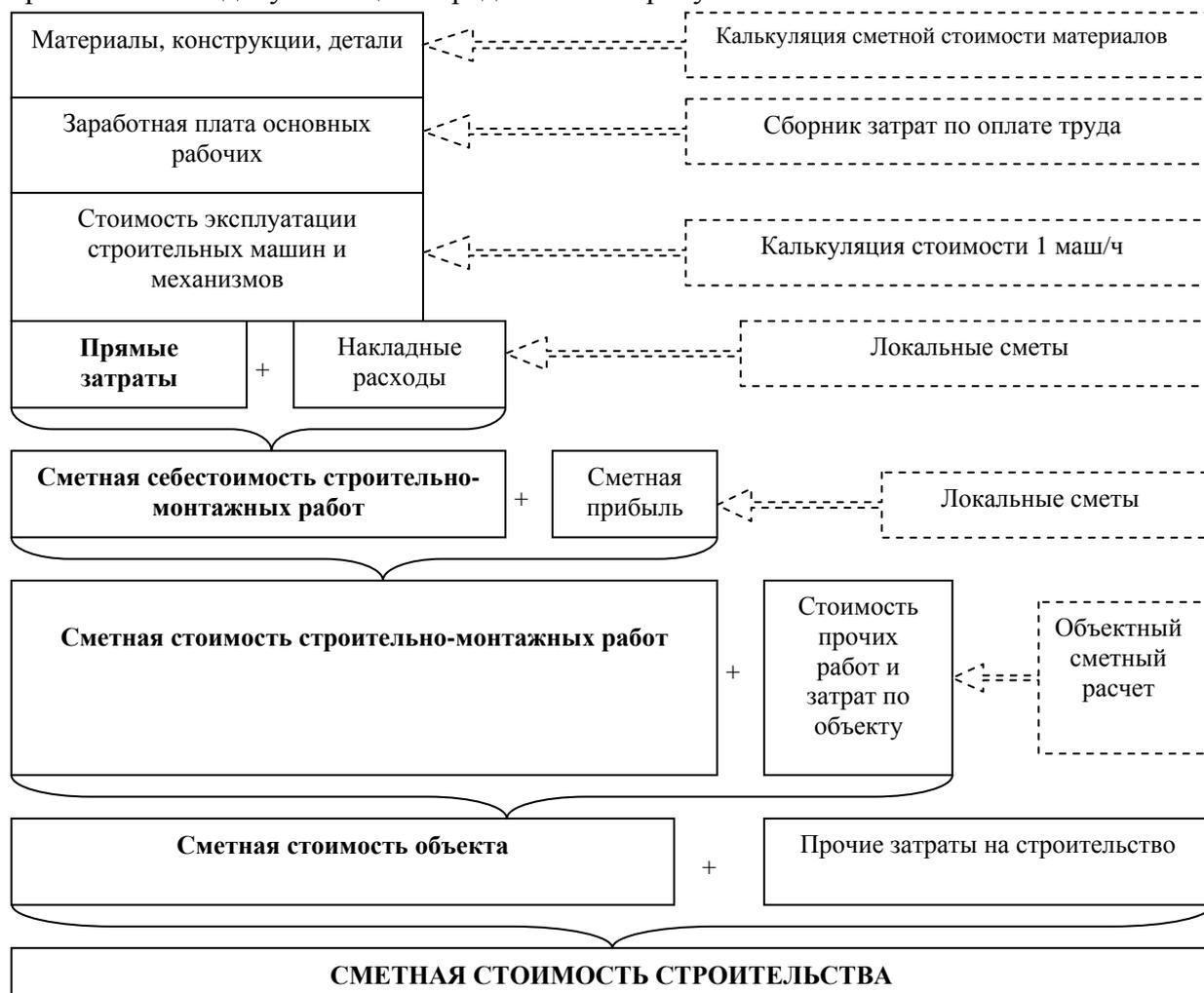


Рисунок 2 – Порядок формирования сметной стоимости строительства

Для определения сметной стоимости строительно-монтажных работ составляются локальные сметы, локальные сметные расчеты, на основе которых разрабатываются объектные сметы, объектные сметные расчеты и сводный сметный расчет стоимости строительной продукции в целом.

Локальные сметы относятся к первичным сметным документам, составляются на отдельные виды работ и затрат и основываются на объемах, сформировавшихся в процессе разработки рабочей документации.

Локальные сметные расчеты составляются в случаях, когда объемы работ и размеры затрат окончательно не определены и будут уточняться на основании рабочей документации, или в случаях, когда объемы работ, характер и методы их выполнения не могут быть достаточно точно определены при проектировании и уточняются в процессе строительства (рис. 3).

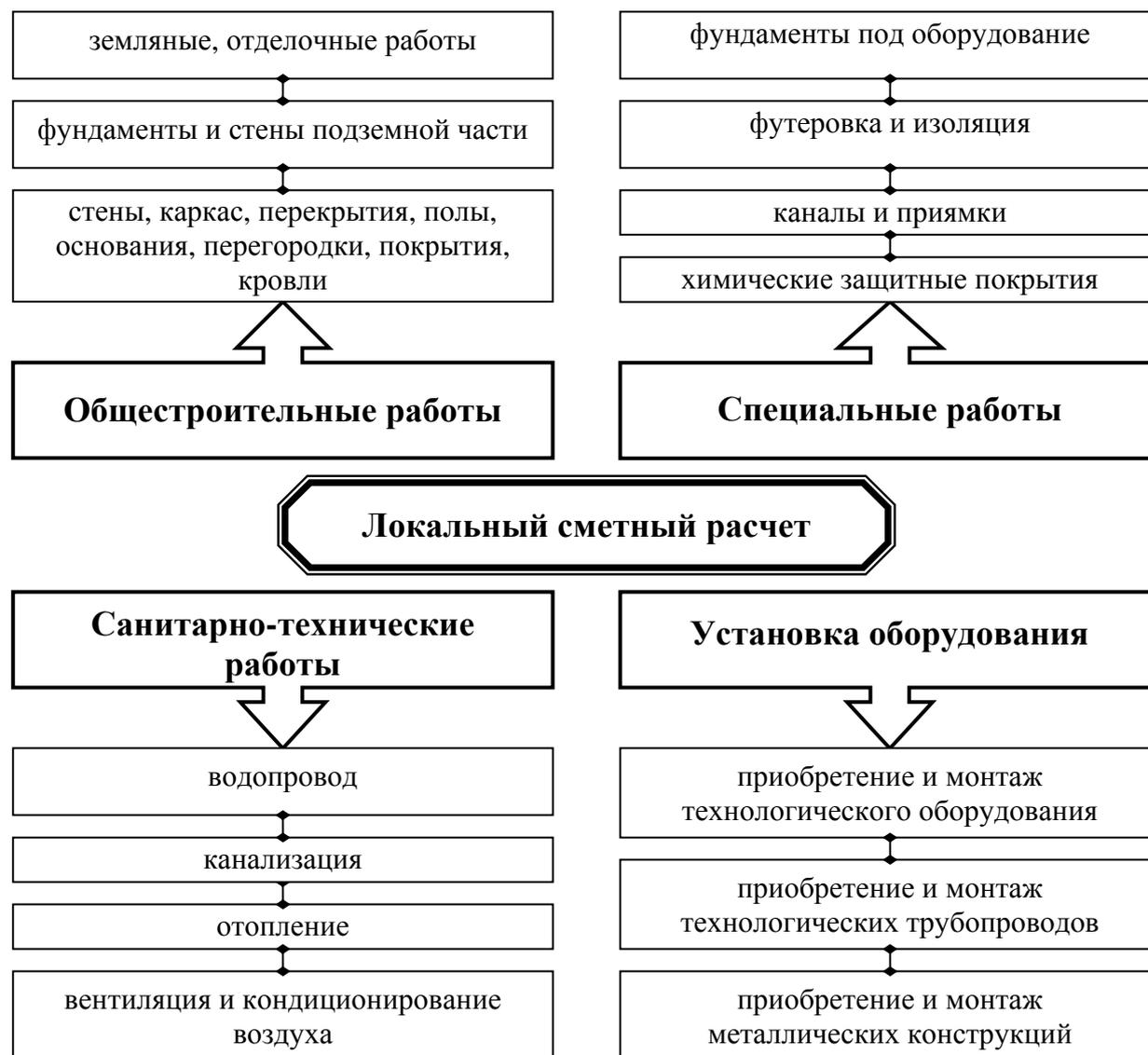


Рисунок 3 – Состав локальных сметных расчетов

Полученный в результате сметного расчета итог в локальной смете представляет собой прямые затраты.

Прямые затраты непосредственно связаны с выполнением определенного объема работ. Их величина определяется прямым счетом и зависит от объемов работ, необходимых ресурсов, сметных норм и цен на ресурсы (рис. 4).

Следовательно, прямые затраты определяются по формуле [1]:

$$ПЗ = М + З_о + Э_м, \quad (2)$$

где ПЗ – прямые затраты;

М – стоимость строительных материалов, деталей и конструкций;

З_о – затраты на основную заработную плату рабочих-строителей;

Э_м – стоимость эксплуатации строительных машин и механизмов.

Прямые затраты на единицу измерения работы называются сметной единичной расценкой.

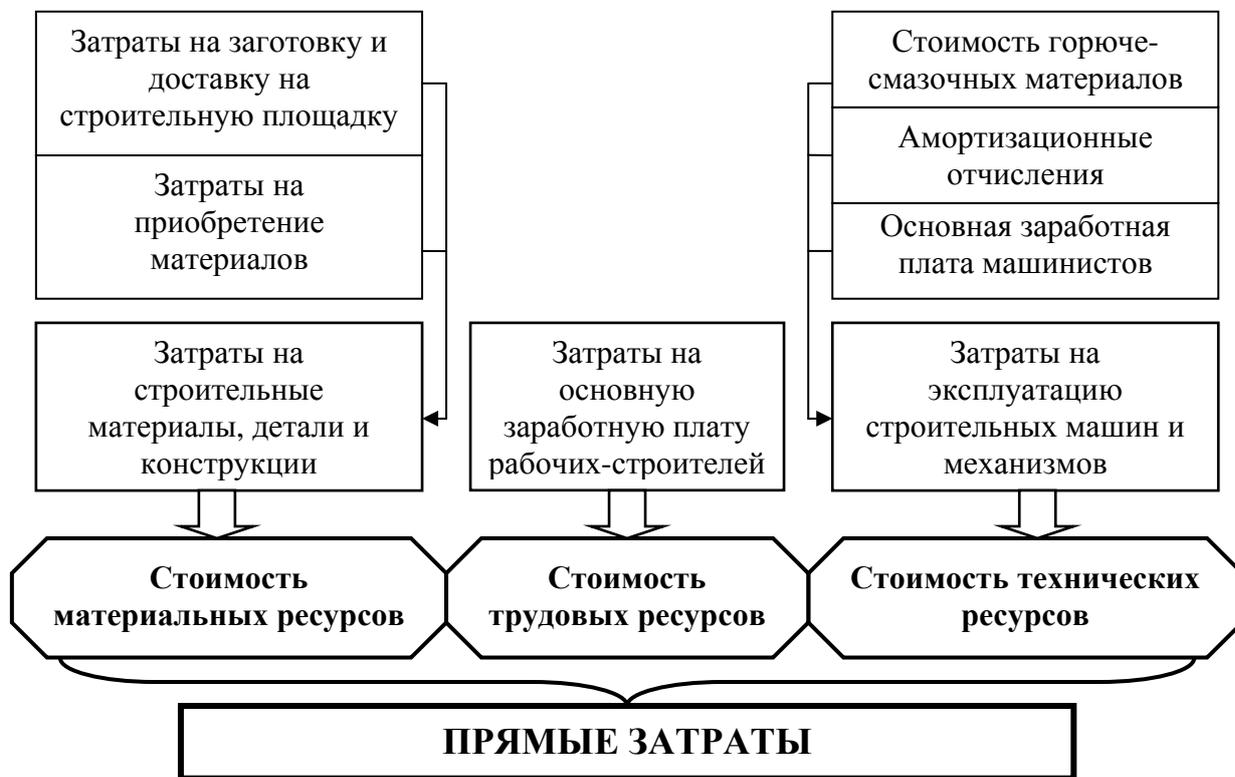


Рисунок 4 – Состав прямых затрат, формируемых в процессе строительства

Накладные расходы как часть сметной стоимости строительно-монтажных работ представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием необходимых условий для выполнения строительных, ремонтно-строительных и пусконаладочных работ, а также их организацией, управлением и обслуживанием [5]. Они предназначены для компенсации расходов строительных организаций на обслуживание, организацию и управление строительством (административно-хозяйственные расходы и др.). Основные расходы, входящие в состав накладных, отображены на рисунке 5.

Прямые затраты и накладные расходы в сумме образуют сметную стоимость работ [1]:

$$Сс = ПЗ + НР \quad (3)$$

Сметная прибыль – это нормативная прибыль подрядной организации в составе цены строительной продукции, идущая в основном на развитие производственной базы и социальной сферы предприятия. Сметная прибыль представляет собой нормативную часть стоимости строительной продукции, не относящуюся на себестоимость работ.

В соответствии с Методическими указаниями МДС 81-25.2001 [4], в составе норматива сметной прибыли учитываются затраты на:

- отдельные федеральные, региональные и местные налоги и сборы, в том числе: налог на прибыль организаций, налог на имущество, налог на прибыль предприятий и организаций по ставкам, устанавливаемым органами местного самоуправления в размере не выше 5 процентов;

- расширенное воспроизводство подрядных организаций (модернизация оборудования, реконструкция объектов основных фондов);
- материальное стимулирование работников (материальная помощь, проведение мероприятий по охране здоровья и отдыха, не связанных непосредственно с участием работников в производственном процессе);
- организацию помощи и бесплатных услуг учебным заведениям.



Рисунок 5 – Классификация накладных расходов, учитываемых при формировании сметной стоимости строительно-монтажных работ

Суммы накладных расходов и сметной прибыли определяются по нормативам в

процентах от величины средств на оплату труда рабочих в текущих ценах в составе сметных прямых затрат. Окончательное решение по выбору нормативов и метода определения стоимости строительной продукции принимается заказчиком и подрядчиком в договоре строительного подряда. В процессе определения сметной стоимости строительно-монтажных работ используется общеотраслевой норматив сметной прибыли, который составляет 65% величины средств на оплату труда рабочих и используется для выполнения общеэкономических расчетов в инвестиционной сфере.

Распределение общей сметной стоимости строительно-монтажных работ, принимаемой за 100% по группам затрат с указанием их удельного веса показывает структуру сметной стоимости строительных работ.

Сметная стоимость строительных и других работ определяется локальными сметными расчетами (сметами). Локальные сметы являются первичными сметными документами и составляются на отдельные виды работ и затрат на основе объемов работ по рабочим чертежам, единичных расценок и цен на неучтенные расценками материальные ресурсы.

Современная экономическая ситуация характеризуется достаточно высокой инфляцией и нестабильностью экономических условий, поэтому невозможно разработать на какой-то относительно продолжительный период единичные расценки на отдельные виды работ, стоимость машино-смен, эксплуатируемых машин и механизмов, определить уровень заработной платы. В связи с этим в последние годы разработаны и широко применяются коэффициенты к сметным ценам, утвержденные Госстроем Российской Федерации в 2001г. [7]. Коэффициенты дают изменения стоимости относительно указанного уровня цен, принимаемого в качестве базисного. Разработка корректирующих коэффициентов, или индексов, возложена на специально созданные региональные центры ценообразования в строительстве (РЦЦС), которые периодически, один раз в квартал, издают Сборник коэффициентов перерасчета сметной стоимости строительно-монтажных работ. Принятые коэффициенты с относительно достаточной степенью точности позволяют определить стоимость строительно-монтажных работ в текущих ценах.

Базисный уровень стоимости – это уровень стоимости, определяемый на основе сметных цен. Базисный уровень сметной стоимости предназначен для сопоставления результатов инвестиционной деятельности в разные периоды времени, экономического анализа и определения стоимости в текущих ценах.

Текущий уровень стоимости – это уровень стоимости, определяемый на основе цен, действующих на момент определения стоимости [8].

Метод сопоставления смет с использованием ранее утвержденных единичных расценок с приведением их к масштабу цен текущего периода с помощью индексов называется базисно-индексным методом.

Объектные сметы составляются на строительство каждого отдельного здания и сооружения и определяют общий размер всех затрат, связанных с возведением данного объекта. Объектные сметы включают в себя данные локальных смет и применяются при формировании договорных цен на объекты. На основе локальных сметных расчетов и локальных смет составляются также объектные сметные расчеты, при этом производится уточнение данных, полученных их локальных смет (расчетов) на основе рабочей документации.

Согласованные с подрядными организациями сметные расчеты (сметы), входящие в объектные сметы, являются основанием для определения сметной стоимости строительной продукции.

В конце объектной сметы в стоимость строительно-монтажных работ также включают средства на покрытие лимитированных затрат. Это позволяет определить полную сметную стоимость объекта, используемую для расчетов между заказчиком и подрядчиком за выполненные работы на текущем уровне цен. К таким средствам относятся следующие затраты:

- на удорожание работ, выполненных в зимнее время, и другие подобные затраты, включаемые в сметную стоимость строительного-монтажных работ;
- прочие работы и затраты, которые определяются в процентах от стоимости каждого вида работ, затрат или от итога строительного-монтажных работ по всем локальным сметам;
- резерв средств на непредвиденные работы и затраты, предусмотренный в сводном сметном расчете стоимости строительства, для возмещения затрат подрядчика, размер которых определяется по отдельному согласованию между заказчиком и подрядчиком.

Объектные сметы, составленные по рабочим чертежам, согласованные с подрядной строительной организацией и утвержденные заказчиком, являются основой для расчетов за выполненные работы. Поэтому от качества объектных смет в значительной степени зависит правильность определения стоимости строительства, цены строительной продукции, а, следовательно, и результаты производственно-хозяйственной деятельности подрядных организаций [13].

В строительстве, как правило, невозможно произвести законченный объект силами одной организации. Поэтому весь объем работ распределяется между несколькими строительными организациями, в результате чего образуется следующая цепочка сторон, принимающих участие в создании стоимости строительных работ [18].

Большинство предприятий строительной отрасли являются подрядчиками. К ним относятся генподрядные и субподрядные организации. Если подрядчик не имеет возможности самостоятельно выполнить весь объем работ, он может привлечь для выполнения другую строительную организацию. В этом случае первая организация выступает в роли генерального подрядчика, вторая – субподрядчика. Отношения субъектов строительной деятельности с генподрядчиком и субподрядчиком осуществляется на основании договора строительного подряда.

Договор строительного подряда, заключенный в соответствии с требованиями гл. 37 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации [2], устанавливает обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, реконструкции, расширению, техническому перевооружению, капитальному ремонту действующих предприятий, зданий и сооружений, а также производству отдельных видов и комплексов подрядных работ.

По такому договору подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик – создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену.

В этой формулировке предмета договора строительного подряда содержатся существенные условия, которые должны быть соблюдены при заключении договора.

Целью учета стоимости строительных работ является своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством и сдачей этих работ заказчику, по видам и объектам строительства, выявление отклонений от применяемых норм и плановой себестоимости, а также контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов [16].

Объектом учета по договору могут быть затраты по объекту строительства, производимые при выполнении отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору на строительство.

Основные положения к организации бухгалтерского учета затрат на производство строительных работ сформулированы в Положении по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» [9].

В соответствии с данным Положением, бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда должен вестись отдельно по каждому заключенному договору. Для целей бухгалтерского учета в качестве отдельного договора может рассматриваться строительство каждого объекта, строящегося в рамках

единого заключенного договора строительного подряда, если соблюдаются следующие условия:

- на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- доходы и расходы по каждому объекту могут быть достоверно определены.

Для целей бухгалтерского учета в качестве отдельного договора могут рассматриваться два и более договора, если они заключены с одним или несколькими заказчиками, при соблюдении следующих условий:

- отдельные договоры в силу их взаимосвязи и взаимозависимости представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли;
- договоры выполняются одновременно или последовательно (один за другим).

Перечень доходов и расходов, а также порядок их отражения в бухгалтерском учете в настоящее время регулируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» [7] и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [8].

Подобный перечень раньше приводился в «Типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ» [12], но в настоящее время отменен.

Однако для практических целей отдельные положения Типовых методических рекомендаций могут быть использованы в части, не противоречащей ПБУ 9/99 и 10/99 и другими документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В зависимости от видов объектов учета затраты на производство строительных работ могут вестись по позаказному методу или методу накопления затрат на определенный период времени с применением элементов нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов (рис. 6).

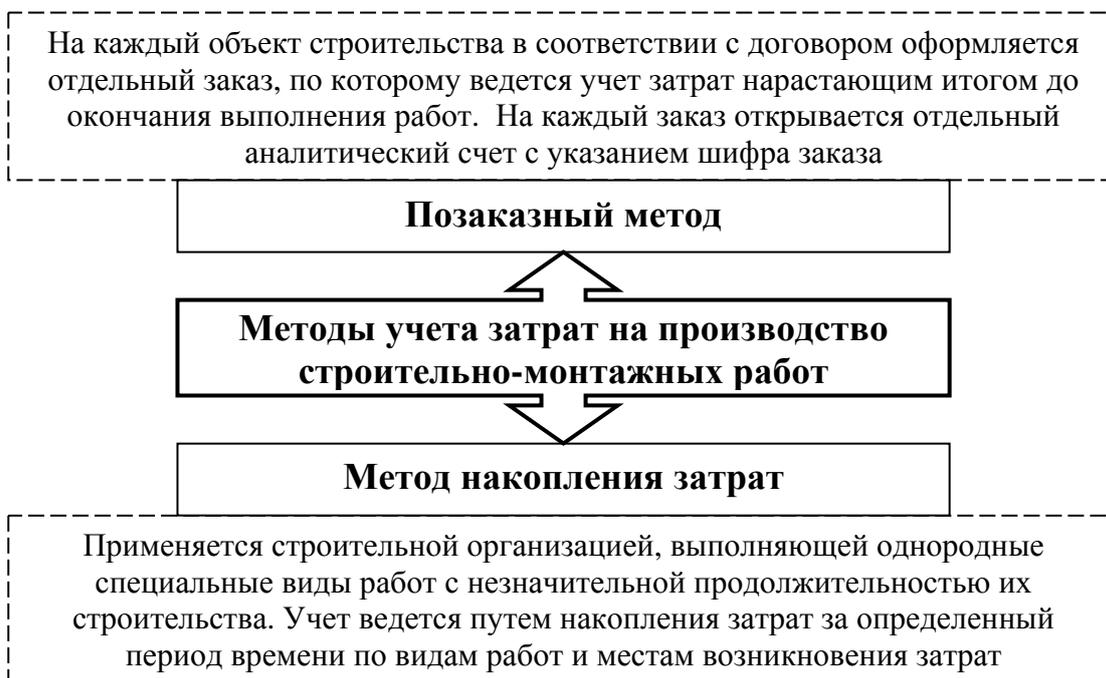


Рисунок 6 – Методы учета затрат на производство строительных работ

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный (рис. 7).

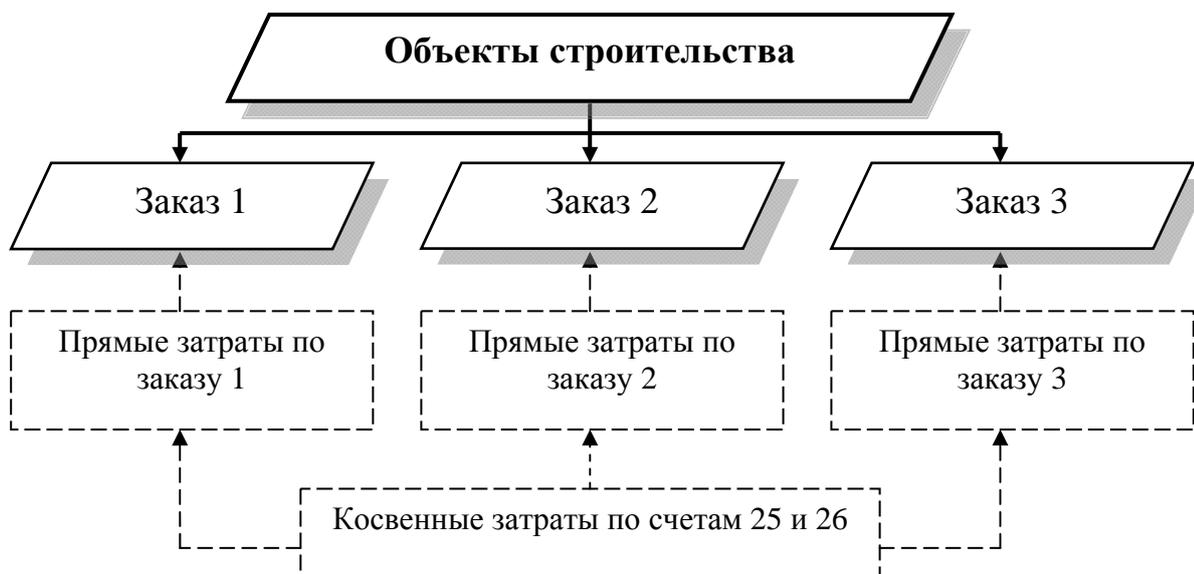


Рисунок 7 – Алгоритм распределения затрат на производство строительных работ при позаказном методе учета затрат

При учете затрат по методу накопления финансовый результат может выявляться по отдельным завершенным работам на конструктивных элементах или этапах как разница между договорной стоимостью и себестоимостью выполненных работ на этапе (рис. 8). Этот метод может быть использован с достаточной степенью эффективности только в условиях ритмичного финансирования и своевременной оплаты работ заказчиками. В иных условиях информация о финансовых результатах может быть существенно искажена [10].

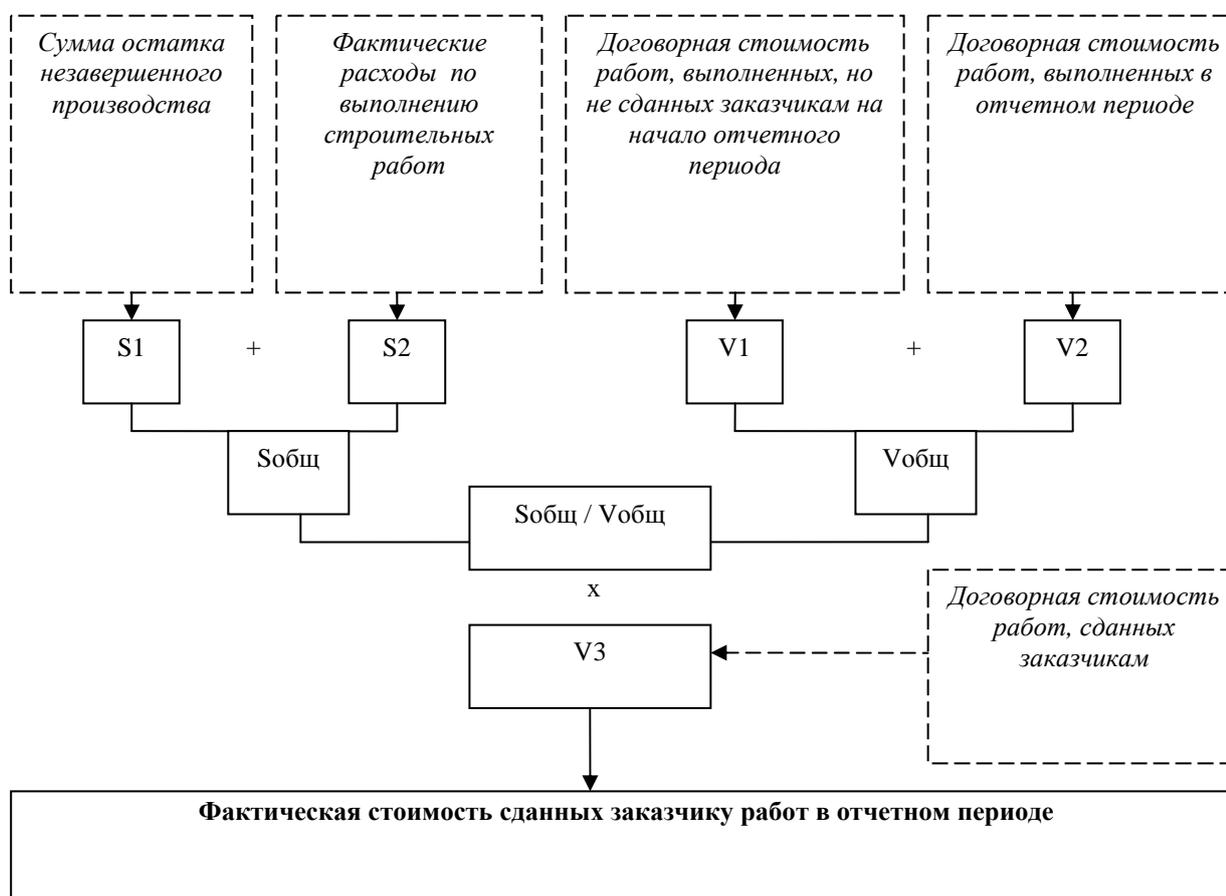


Рисунок 8 – Алгоритм определения фактической стоимости строительных работ по методу накопления затрат

Расходы по договору включают в себя прямые, косвенные и прочие расходы. К прямым, кроме фактических расходов, относятся ожидаемые неизбежные расходы, которые возмещаются заказчиком и принимаются к учету по мере возникновения либо путем создания резерва на покрытие предвиденных расходов [15].

Косвенные расходы распределяются по каждому договору способом, определенным организацией самостоятельно. К прочим расходам относятся расходы на управление организацией, проведение НИОКР и другие расходы, возмещаемые заказчиком.

Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору на строительство, то есть с использованием в процессе строительства объекта материальных и трудовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, а также других видов ресурсов.

Затраты формируются по объектам учета в период с начала исполнения договора на строительство до времени его завершения, то есть окончательного расчета по законченному объекту строительства и передачи его застройщику. Расходы по договору, относящиеся к выполненным по нему работам, учитываются у подрядчика как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами – как расходы будущих периодов.

При формировании стоимости строительной продукции в качестве основного используется допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, то есть затраты на производство строительных работ включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения и независимо от времени оплаты – предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.п.) [14].

По мере сдачи работ застройщику подрядчик списывает стоимость выполненных работ с баланса и формирует финансовый результат.

Таким образом, стоимость строительства представляет собой сумму денежных средств, требующихся для осуществления процесса строительства новых, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих производственных и непромышленных основных фондов, которая определяется при обосновании инвестиций. Она является составной частью затрат по инвестиционным проектам и служит основой для расчета эффективности строительного производства и инвестиционных проектов в целом. Сметная стоимость строительства определяется с использованием различных индексов для перехода к текущим ценам, которые носят общий характер, не в полной мере учитывают особенности конструктивных и объемно-планировочных решений по конкретному объекту, а также имеют значительные погрешности, что недопустимо в условиях острого дефицита финансовых ресурсов, направляемых в капитальное строительство. В этой связи, как показывает мировой опыт, необходим переход к ресурсным методам расчета, позволяющим на основе выборки основных видов ресурсов осуществлять сметные расчеты с высокой степенью точности в текущем уровне цен.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ардзинов В.Д. Ценообразование и составление смет в строительстве [Текст] – СПб.: Питер, 2006. – 240 с.
2. Гражданский Кодекс Российской Федерации Часть 2. Принят Законом РФ от 26.01.1996 г. № 15-ФЗ. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2/>
3. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, утв. постановлением Госстроя РФ от 5 марта 2004 г. N 15/1[Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://files.stroyinf.ru/Data1/43/43541/>
4. Методические указания МДС 81-25.2001 по определению величины сметной прибыли в строительстве, принятые постановлением Госстроя РФ от 28.02.2001 г. №15 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.docload.ru/Basesdoc/8/8428/index.htm>

5. Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве МДС 81-33.2004, утверждены постановлением Госстроя России от 12 января 2004 №6 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://files.stroyinf.ru/Data1/41/41789/>
6. Методические указания по определению стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-1.99, введены в действие постановлением Госстроя России от 26 апреля 1999 г. №31 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.docload.ru/Basesdoc/6/6426/index.htm>
7. Письмо Федерального агентства по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству «Об индексах изменения сметной стоимости» (поквартирно) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70171568/>
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6.05.1999 г. №33н [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115838/>
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.11.2008 г. №116н [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://sprbuh.systems.ru/uchet/pbu/pbu_2.html
10. Соснаускене, О.И. Строительные организации: бухгалтерский учет и налогообложение [Текст] / О.И. Соснаускене. – М.: ЗАО Юстицинформ, 2006. – 184 с.
11. Строительство: учет, налоги, право. Справочник [Текст] - М.: ООО «Статус-Кво 97», 2006.
12. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ, утв. Минстроем Российской Федерации от 4.12.1995 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.stroytop.com/?Page=docs&i=759>
13. Экономика строительства: учебник [Текст] / под общей ред. И.С. Степанова. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 620 с.
14. Коростелкин, М.М. Практические аспекты организации налогового и управленческого учета налоговых расходов на предприятиях машиностроения [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №2 (229). – С. 47-54.
15. Коростелкин, М.М. Налоговые затраты в информационной системе предприятия [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - №7 (246). – 83-87.
16. Дедкова, Е.Г. Информационное обеспечение анализа налоговых затрат [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. - 2010. - №8. – С. 49-56.
17. Алимов, С.А. Теоретические основы управленческого учета услуг по транспортировке и предоставлению природного газа потребителям [Текст] / С.А. Алимов // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №11 (226). – С. 5-12.
18. Константинов, В.А. Разработка системы бухгалтерского (управленческого) учета и внутренней отчетности на малом металлообрабатывающем производственном предприятии [Текст] / В.А. Константинов // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №7/ (222). – С. 64-69.

Кулешова Ирина Борисовна

ОАО «Домостроительный комбинат 1»

Заместитель Председателя Совета директоров по финансово-экономическим вопросам

123007, г. Москва, 3-й Хорошевский пр., д.3

Тел.: (495) 941-10-13

E-mail: buh@dsk1.ru

I.B. KULESHOVA

THEORETICAL BASES OF FORMATION OF COST OF CONSTRUCTION AND INSTALLATION WORKS

The cost of construction works (products) is one of the main indicators of the activity of construction of the enterprise. The article considers theoretical bases of formation of cost of construction and installation works.

Keywords: *cost accounting, analysis, construction and installation works.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Ardzinov V.D. Cenoobrazovanie i sostavlenie smet v stroitel'stve [Tekst] – SPb.: Piter, 2006. – 240 s.
2. Grazhdanskiy Kodeks Rossijskoj Federacii Chast' 2. Prinjat Zakonom RF ot 26.01.1996 g. № 15-FZ. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2/>
3. Metodika opredelenija stoimosti stroitel'noj produkcii na territorii Rossijskoj Federacii MDS 81-35.2004,

utv. postanovleniem Gosstroja RF ot 5 marta 2004 g. N 15/1 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://files.stroyinf.ru/Data1/43/43541/>

4. Metodicheskie ukazaniya MDS 81-25.2001 po opredeleniju velichiny smetnoj priblyi v stroitel'stve, prinjatye postanovleniem Gosstroja RF ot 28.02.2001 g. №15 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.docload.ru/Basesdoc/8/8428/index.htm>

5. Metodicheskie ukazaniya po opredeleniju velichiny nakladnyh rashodov v stroitel'stve MDS 81-33.2004, utverzhdeny postanovleniem Gosstroja Rossii ot 12 janvarja 2004 №6 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://files.stroyinf.ru/Data1/41/41789/>

6. Metodicheskie ukazaniya po opredeleniju stoimosti stroitel'noj produkcii na territorii Rossijskoj Federacii MDS 81-1.99, vvedeny v dejstvie postanovleniem Gosstroja Rossii ot 26 aprelja 1999 g. №31 [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.docload.ru/Basesdoc/6/6426/index.htm>

7. Pis'mo Federal'nogo agentstva po stroitel'stvu i zhilishhno-kommunal'nomu hozjajstvu «Ob indeksah izmenenija smetnoj stoimosti» (pokvartal'no) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70171568/>

8. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizacii» PBU 10/99, utv. Prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 6.05.1999 g. №33n [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.garant.ru/12115838/>

9. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet dogovorov stroitel'nogo podryada» PBU 2/2008, utverzhdennoe Prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 24.11.2008 g. №116n [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: http://sprbuh.systems.ru/uchet/pbu/pbu_2.html

10. Sosnaukene, O.I. Stroitel'nye organizacii: buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie [Tekst] / O.I. Sosnaukene. – M.: ZAO Justicinform, 2006. – 184 s.

11. Stroitel'stvo: uchet, nalogi, pravo. Spravochnik [Tekst] - M.: OOO «Status-Kvo 97», 2006.

12. Tipovye metodicheskie rekomendacii po planirovaniju i uchetu sebestoimosti stroitel'nyh rabot, utv. Minstroem Rossijskoj Federacii ot 4.12.1995 g. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.stroytop.com/?Page=docs&i=759>

13. Jekonomika stroitel'stva: uchebnik [Tekst] / pod obshej red. I.S. Stepanova. – 3-e izd., dop. i pererab. – M.: Jurajt-Izdat, 2007. – 620 s.

14. Korostelkin, M.M. Prakticheskie aspekty organizacii nalogovogo i upravlencheskogo ucheta nalogovyh rashodov na predpriyatijah mashinostroenija [Tekst] / M.M. Korostelkin // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №2 (229). – S. 47-54.

15. Korostelkin, M.M. Nalogovye zatraty v informacionnoj sisteme predpriyatija [Tekst] / M.M. Korostelkin // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2012. - №7 (246). – 83-87.

16. Dedkova, E.G. Informacionnoe obespechenie analiza nalogovyh zatrat [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №8. – S. 49-56.

17. Alimov, S.A. Teoreticheskie osnovy upravlencheskogo ucheta uslug po transportirovke i predostavleniju prirodno go gaza potrebiteljam [Tekst] / S.A. Alimov // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №11 (226). – S. 5-12.

18. Konstantinov, V.A. Razrabotka sistemy buhgalterskogo (upravlencheskogo) ucheta i vnutrennej otchetnosti na malom metalloobrabatyvajushhem proizvodstvennom predpriyatii [Tekst] / V.A. Konstantinov // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №7/ (222). – S. 64-69.

Kuleshova Irina Borisovna

JSC «House-Building Factory 1»

Deputy Chairman of the Board of Directors on financial and economic issues

123007, Moscow, 3-rd Khoroshevsky av., 3

Numb.: (495) 941-10-13

E-mail: buh@dsk1.ru

ИССЛЕДОВАНИЕ СТРУКТУРНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА

Переход России к рыночной экономике вызвал резкий скачок значения информационного обеспечения хозяйственной деятельности, что, в частности, вызвало появление и внедрение таких ранее не известных в отечественной практике отраслей экономики, как аудит, менеджмент, маркетинг, логистика, эконометрика и др.

Ключевые слова: информация, учетно-аналитический комплекс, учет, анализ.

Особенности современного производства поставили новые цели перед экономическими науками, в том числе и перед учетно-аналитическими. На первый план выдвигается задача максимального использования экономической информации для принятия оптимальных управленческих решений. Данная задача не может быть решена в рамках одной прикладной экономической дисциплины, необходимо их слаженное взаимодействие. В этих условиях следует считать положительным процесс интеграции наук, который находит свое отражение в формировании учетно-аналитического комплекса (УАК).

Одной из основных задач УАК является получение информации, ее обработка и принятие на ее основе тактических и стратегических решений. Информация выступает и основой для функционирования УАК, и продуктом его деятельности. Главная нагрузка в получении экономических данных падает на бухгалтерский учет, поскольку он «является и является основным «поставщиком» экономической информации о хозяйственной деятельности предприятий. Доля экономической информации, получаемой через систему бухгалтерского учета, достигает на предприятиях и в объединениях 70% и более» [2]

Однако бухгалтерский учёт не может в одиночку удовлетворить все потребности менеджмента для управления предприятием. Для повышения эффективности принимаемых решений, безусловно, необходима взаимосвязь бухгалтерского учёта с другими экономическими рычагами: планирование, аудит, анализ, правовое обеспечение.

Взаимовлияние этих элементов проявляется через учетно-аналитический комплекс, под которым следует понимать совокупность функций управления, обеспечивающих сбор и обработку данных для получения экономической информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления контроля над их выполнением в целях достижения наивысшей эффективности производства.

Следует отметить, что в экономической литературе понятие, роль и значение УАК не нашли должного освещения. Имеются высказывания отдельных авторов о характере взаимосвязей между учетом и экономическим анализом. Широко используются термины «учётно-аналитическое обеспечение», «учётно-аналитический аппарат», «учетно-аналитическая система» и др.

Ближе всего к понятию УАК следует отнести концепцию учётно-аналитической системы, разработанную коллективом авторов под руководством профессора Л.В. Поповой. По их мнению, «учетно-аналитическая система в широком смысле – это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Поэтому в широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях» [10].

Содержание данной категории достаточно близко понятию «учетно-аналитический комплекс», но только на микроуровне. Авторы особо выделяют, что «бухгалтерская учетно-аналитическая система... базируется только на бухгалтерской информации и осуществляется работниками бухгалтерии».

Учетно-аналитический комплекс – более масштабная категория, он является имманентной составляющей механизма хозяйствования на всех уровнях управления. Кроме того, субъектами реализации УАК являются не только работники бухгалтерии, а все потребители учётно-аналитической информации.

Характеризуя место УАК в системе механизма хозяйствования, можно сказать, что в структуре, построенной по степени абстракции с точки зрения уровней хозяйствования, учётно-аналитический комплекс, пронизывая все ступени экономики, реализуется, главным образом, на микроуровне. Его роль заключается в том, что в рамках УАК происходит согласование хозяйственной деятельности, определяемой экономическими интересами общества, и экономической политики государства.

Действительно, хозяйствующему субъекту, реализующему свои экономические интересы, для управления объектом необходима информация не только о его состоянии и возможных резервах повышения эффективности производства, но и о соответствии хозяйственной деятельности правовым нормам, которые определяются экономическими интересами государства.

Одной из важнейших функций УАК является контроль как за реализацией задач хозяйственной деятельности, так и за выполнением законодательства. Каждая хозяйственная операция осуществляется с учетом правовых требований. Партнерские отношения между хозяйствующими субъектами также регламентируются законодательством. С помощью финансового учета выполняются обязательства по уплате налогов и взносов во внебюджетные фонды. Используя информацию, получаемую посредством УАК, государство имеет возможность контролировать через налоговые и статистические органы выполнение своей экономической политики. Все это дает возможность определить УАК как базовый элемент механизма хозяйствования на микроуровне.

В то же время его сфера не ограничивается только уровнем предприятия. Единый учетно-аналитический комплекс – это сложная система, целая совокупность организационных структур, находящихся в отношениях и связях друг с другом, составляющих целостное образование. Его строение представлено на рисунке 1, из которого видно, что главными критериями изучения структуры УАК являются уровни хозяйствования, отраслевой и операционный признаки.



Рисунок 1 – Структура учетно-аналитического комплекса

Так, с точки зрения уровней хозяйствования помимо УАК предприятия можно выделить учетно-аналитические механизмы отраслевого, регионального и общегосударственного уровня.

Если исходить из того, что хозяйственный комплекс страны выступает как единство относительно обособленных и самостоятельных отраслей, то система распадается на отраслевые учетно-аналитические механизмы, например машиностроительный, военно-промышленный, агропромышленный, транспортный и т.д. Каждый из них, базируясь на общих принципах, общем экономическом инструментарии, тем не менее обладает известной спецификой, вытекающей из особенностей организации производства, техники и технологии в различных отраслях. По операционному признаку целесообразно выделять учетно-аналитические механизмы внутрихозяйственной и внешнеэкономической деятельности.

Нельзя не отметить, что каждый из рассмотренных подходов к структуре учетно-аналитического комплекса, взятый в отдельности, до известной степени условен и односторонен.

Содержанием УАК является процесс обработки информации. Последний представляет собой совокупность совместимых, генетически однородных элементов. Генетическая однородность элементов (их общее свойство) основана на ведущем элементе УАК – экономической информации, которая исполняет роль субстанции системы.

Модуль УАК представлен четырьмя основными стадиями функционирования:

- ввод;
- обработка;
- вывод;
- обратная связь.

На стадии ввода происходит сбор и накопление данных. Источники их возникновения для конкретных предприятий различны, но есть несколько общих, характерных для большинства видов производства [1].

При этом необходимо подчеркнуть различия между понятиями «данные» и «информация». Данные составляют предмет и содержание УАК точно так же, как сырье является объектом деятельности производственных систем. Данные определяются как сырье, которое поступает в систему. Обработанные данные называют информацией, которая облечена в форму, доступную для пользователей.

Обработкой данных занимается целый ряд подсистем, основными из которых являются подсистемы бухгалтерского учета, анализа и аудита. Это родственные прикладные науки. Они основываются на единой информационной базе и в обобщенном виде имеют единый предмет исследования – хозяйственные процессы предприятия.

Специфической формой управления является подсистема планирования, которая базируется на всех вышеперечисленных элементах управления. Как текущее, так и стратегическое планирование невозможно обосновать без использования всего арсенала аналитических способов и приемов.

На стадии вывода мы получаем информацию, которая служит основой для принятия управленческих решений на всех уровнях руководства.

Важнейшим элементом любой системы служит обратная связь, контроль над всеми фазами процесса и за выполнением принятых решений. В УАК функция контроля имманентна всем его рабочим подсистемам.

Для бухгалтерского учета она исторически послужила причиной самого его возникновения. Как функция управления анализ хозяйственно-финансовой деятельности тесным образом связан с планированием, регулированием и контролем. Аудит в первооснове представляет собой процесс проверки и выражения мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Через учетно-аналитический комплекс проявляется эффективность принятых управленческих решений.

Все элементы УАК связаны между собой и взаимообуславливают друг друга. Рассматривая структуру УАК, помимо организационно-экономических форм хозяйствования можно выделить внутреннее ядро, исходный импульс всего механизма и экономико-правовые условия его действия.

В качестве исходного импульса для функционирования учетно-аналитического комплекса (как и всего хозяйственного механизма) выступают экономические интересы общества, одним из проявлений которых является желание отдельных собственников в частности и их совокупности в целом установить контроль над наличием, движением и эффективностью расходования имеющихся ресурсов.

Желание это реализуется через определенные организационно-экономические формы, основными из которых, как мы уже отметили, являются хозяйственный учет, анализ, аудит и планирование. Базовой подсистемой, несомненно, выступает хозяйственный учет – основной поставщик информации. На его основе функционирует подсистема анализа, важнейшая задача которой, в отличие от бухгалтерской подсистемы, – не регистрация, а оценка хозяйственной деятельности [9].

Задачей анализа является выявление наиболее существенных факторов:

- оценка плановых и фактических показателей;
- оценка динамики абсолютных и относительных показателей финансовых результатов;
- определение направленности и размера влияния отдельных факторов на себестоимость, уровень рентабельности и сумму прибыли;
- выявление и оценка возможных резервов роста эффективности производства.

При использовании бухгалтерских данных всегда есть риск их искажения, что может негативно повлиять на принимаемые решения и, в конечном итоге, на эффективность производства. Поэтому для успешного функционирования УАК широко используется такой важный элемент контроля, как аудит, являющийся незаменимым средством повышения надежности экономической информации. В последнее время сфера аудиторской деятельности существенно расширяется, в нем все более активно используются аналитические приемы [5].

Изучение состава и структуры учетно-аналитического механизма позволяет раскрыть и его функции. В качестве основных являются следующие:

1) Информационная функция – подсистема обеспечения управления всей необходимой информацией, раскрывающаяся на практике, как сбор, обработка, группировка и передача учетных данных по назначению.

2) Функция прогнозного планирования – подсистема, создающая основу для составления как текущих, так и перспективных бизнес-планов и способствующая проведению результативного маркетинга и менеджмента в рамках конкретного хозяйственного комплекса.

3) Аналитическая функция – подсистема, позволяющая выявить влияние отдельных хозяйственных операций на формирование прибыли, провести глубокую и всестороннюю оценку результатов деятельности хозяйствующего субъекта, предупредить финансовые риски.

4) Контрольная функция – подсистема обеспечения контроля над ходом выполнения управленческих решений; сохранности товарно-материальных ценностей в процессе их движения; законности финансово-хозяйственных сделок и действий должностных и материально ответственных лиц.

Основой для принятия рациональных планово-управленческих решений является информация, сформированная в учетно-аналитической системе организаций. Поскольку в настоящее время многие крупные организации осуществляют различные виды деятельности, необходимо создание адекватной учетно-аналитической системы, позволяющей проанализировать, оценить и управлять разнообразными бизнес-процессами производства,

выбирая рациональную стратегию развития и повышая эффективность деятельности отдельных организаций и всего холдинга в целом.

Основной целью управления организацией является обеспечение условий, необходимых для реализации избранной бизнес-стратегии и поставленных стратегических и тактических задач, выработки и принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений на основе учета, анализа, внутреннего контроля хозяйственной деятельности и прогнозирования ее развития. Как объект управления организация представляет многоцелевую систему, конкретные цели которой зависят от реализуемых стратегий.

С точки зрения системного подхода, организация представляет динамическую, вероятностную, открытую, сложную, регулируемую систему с обратными связями, элементами которой выступают работники, предметы и средства труда, входящие в свою очередь в отрасль как систему трансформирующую входные ресурсы в готовый продукт, обеспечивающую получение чистой прибыли и создание добавленной экономической стоимости. Организация как система обладает целым рядом свойств, которые необходимо учитывать в процессе управления на основе использования данных УАС, в рамках которой будет формироваться информация для лиц, принимающих решения [6].

Современная концепция УАС предусматривает учет, анализ и контроль не только внутренних хозяйственных операций в разрезе бизнес-процессов, но и анализ параметров внешней макросреды. УАС должна отражать как прямые, так и обратные связи, позволяющие адаптировать систему к меняющимся требованиям внутренних и внешних пользователей информации [7].

Формирование УАС представляет собой сложный динамичный комплексный процесс, направленный на удовлетворение информационных потребностей менеджмента и позволяющий рационализировать деятельность его аппарата. УАС включает органически взаимосвязанную совокупность элементов, взаимодействие которых осуществляется в методическом, техническом и организационном аспектах, закрепленных в учетной политике организации (рис. 2).

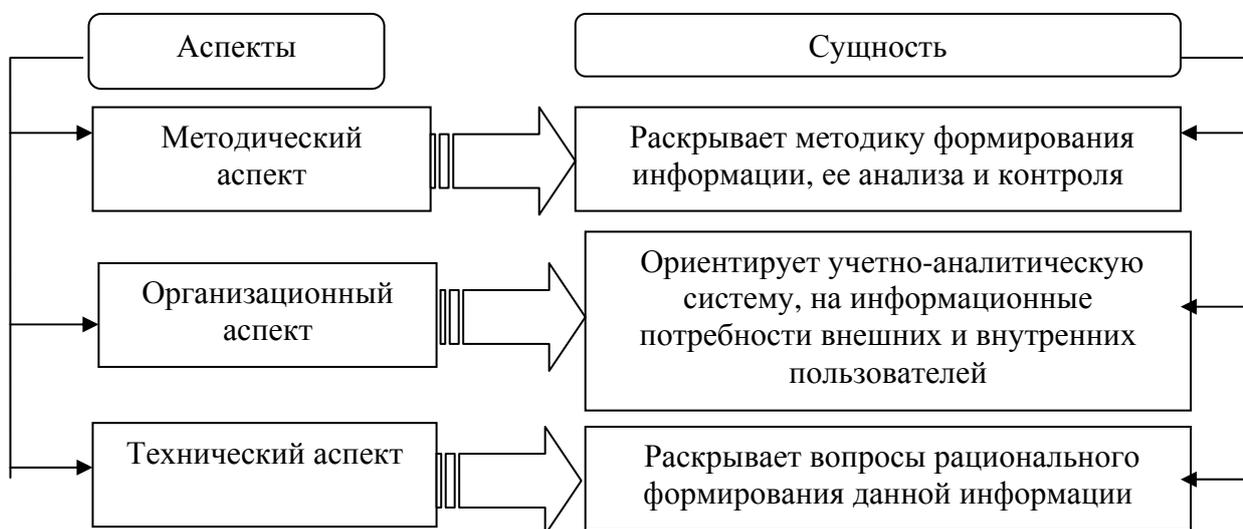


Рисунок 2 – Аспекты взаимодействия элементов УАС

С начала 90-х годов широкое распространение в теории и на практике получила концепция управления бизнес-процессами, способствующая прозрачности информации и позволяющая находить решения проблем, возникающих в коммерческой организации, предвидеть последствия принимаемых решений. Использование в управлении деятельностью строительной организации информации о бизнес-процессах выдвигает новые задачи перед УАС, связанной с процессно-ориентированным управлением.

В УАС организации формируется бухгалтерская, управленческая и внешняя информация. Традиционно в состав бухгалтерского учета включают бухгалтерский

(финансовый) учет и бухгалтерский (управленческий) учет. Современный бухгалтерский учет является частью информационной учетной системы общества, которая распадается на макро- и микроуровни [7].

Методология бухгалтерского учета предполагает построение отчетности коммерческой организации на базе трех основополагающих балансовых теорий:

- 1) статической;
- 2) динамической;
- 3) эволюционно-адаптивной.

Учетная информация, сформированная на основе данных статического учета, ориентирована на оценку стоимости чистых активов. Задачей динамического учета является предоставление информации о финансовых результатах коммерческой организации. Эволюционно-адаптивная балансовая теория позволяет использовать экономические модификации учетной информации в целях повышения ее релевантности. Таким образом, все эти три вида информации представлены в учетной системе каждой организации.

Для целей управления используют оперативную, тактическую и стратегическую информацию. В финансовом учете может формироваться оперативная и тактическая информация, имеющая различные уровни агрегирования, целевую направленность, а также разные методики формирования.

Выделены 4 уровня агрегирования информации в зависимости от применяемых элементов метода (рис. 3).

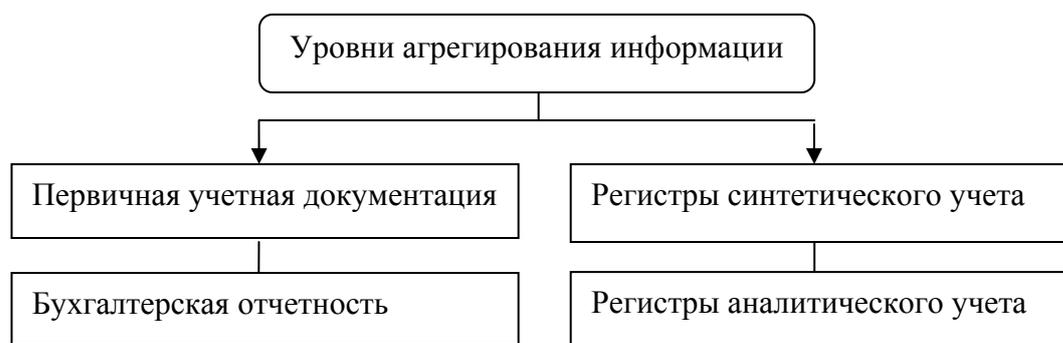


Рисунок 3 – Уровни агрегирования информации в зависимости от применяемых элементов метода

Кроме того в зависимости от организационной структуры могут быть выделены несколько иные уровни детализации бухгалтерской информации, например, бухгалтерская информация по производству строительных материалов по организации в целом, в разрезе цехов и рабочих мест.

Уровень детализации бухгалтерской информации должен обеспечивать:

1) выполнение требований действующего законодательства в области ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (например, в части раздельного учета по видам деятельности),

2) выполнение принципа экономичности, заключающегося в том, что стоимость получения учетной информации должна быть ниже результатов, ожидаемых от использования данной информации;

3) потребность в получении данных, необходимых для принятия оперативных и тактических управленческих решений путем интерпретации бухгалтерской информации. Интерпретация бухгалтерской информации осуществляется путем применения различных методик анализа, например анализа абсолютных и относительных показателей, проведения сравнительного анализа и т.д. [3].

Необходимо определить и систематизировать ограничения использования бухгалтерской информации, в частности:

- субъективизм ее составителей, отражающийся на качестве информации;

- условность некоторых данных финансового учета;
- несопоставимость в ряде случаев бухгалтерской информации по аналогичным организациям;
- несоответствие балансовой оценки активов и пассивов их реальной стоимости;
- исторический характер бухгалтерской информации;
- низкий уровень ориентации на принятие управленческих решений;
- ориентация исключительно на внутреннюю микро среду и игнорирование влияния внешней среды;
- низкая взаимосвязь с осуществляемой стратегией.

В качестве одного из путей преодоления этих ограничений ставятся вопросы использования стратегического управленческого учета, являющегося одной из наиболее перспективных технологий бухгалтерского учета. Особенностью данного вида учета является принятие во внимание внешней информации.

Важную роль в процессе принятия управленческих решений играет управленческая информация, которую необходимо рассматривать в рамках информационного обеспечения бизнеса в целом. В ее состав может входить бухгалтерская управленческая информация, данные маркетинговых исследований, информация о внешней макросреде и т.д. Такая информация может быть получена на основе данных, целенаправленно формируемых в УАС организации. При формировании управленческой информации в рамках УАС первичная информация (бухгалтерская, данные о параметрах внешней макросреды) с помощью специальных методов анализа, предоставляется руководителю в модифицированном виде. Управленческая информация может быть классифицирована по различным классификационным признакам [8].

В кризисных условиях существенно возросла роль информации о внешней среде, на основе которой в УАС управления организацией осуществляется анализ, позволяющий выработать стратегические решения, ориентированные на адаптацию стратегии к меняющимся условиям внешней макросреды, поддерживать ее потенциал для успешной реализации, осуществляемой стратегии.

Выработке методических подходов к формированию и анализу внешней информации предшествовало изучение понятийного аппарата, применяемого в данной области в целях обеспечения его единства. Внешняя информация характеризует параметры внешней макросреды, их изменения могут привести к расширению или сужению рынков, появлению новых видов деятельности и т.д.

Таким образом, менеджмент организации заинтересован в целенаправленном изучении внешней информации, что позволит осуществлять процессы прогнозирования и своевременной адаптации реализуемой стратегии к изменившимся условиям, вплоть до кардинального изменения стратегии. Концепция стратегического учета предусматривает обеспечение единства оперативной и стратегической информации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ хозяйственной деятельности предприятия под общей редакцией доктора экономических наук профессора Л.Л. Ермоловича [Текст] / – Мн.: Интерпрессервис, Эксперспектива, 2001. – 576с.
2. Баканов, Н.И. Теория экономического анализа [Текст] / Н.И. Баканов, А.Д. Шеремет. - М.: Фин. и стат., 1997.
3. Бухгалтерский учет: учебник / В.Э. Керимов [Текст]. – 2-е издание. – М.: издательство «ЭКМО», 2006. – 681 с.
4. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие [Текст] / А.И. Пасько. – М.: КНОРУС, 2005. – 288 с.
5. Верхов, В.А. Аудит-2000: проблемы и перспективы развития [Текст] / В.А. Верхов, Т.В. Козлова // Бухгалтерский учет. - 1998. - № 10. - С. 76–82.
6. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. [Текст] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248с.
7. Залевский, В.А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента [Текст] / В.А. Залевский // Управленческий учет. - 2009. - №1

8. Залевский, В.А. Управленческий учет как часть единой управленческо-учетной системы: сущность, назначение, основы формирования / В.А. Залевский // Управленческий учет. - 2008. - №6
9. Любушин, Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ» и 060400 «Финансы и кредит» [Текст] / Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 448 с.
10. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. - 2003. - № 5.

Козлюк Наталья Васильевна

Южно-Российский институт – филиал ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ»
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налогообложение и бухгалтерский учет»
344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70
Тел.: (8-863) 69-71-86
E-mail: orelbuin@yahoo.com

N.V. KOZLYUK

THE STUDY OF THE STRUCTURAL COMPONENTS OF THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL COMPLEX

Russia's transition to a market economy caused a sharp jump in the value of the information support of economic activity, which, in particular, caused the emergence and implementation of such previously not known in the domestic practice of branches of economy as audit, management, marketing, econometrics, etc

Keywords: *information, accounting-analytical complex, accounting, analysis.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Analiz hozhajstvennoj dejatel'nosti predpriyatija pod obshhej redakciej doktora jekonomicheskikh nauk professora L.L. Ermolovicha [Tekst] / – Mn.: Interpresservis, Jekoperspektiva, 2001. – 576s.
2. Bakanov, N.I. Teorija jekonomicheskogo analiza [Tekst] / N.I. Bakanov, A.D. Sheremet. - M.: Fin. i stat., 1997.
3. Buhgalterskij uchet: uchebnik / V.Je. Kerimov [Tekst]. – 2-e izdanie. – M.: izdatel'stvo «JeKSMO», 2006. – 681 s.
4. Buhgalterskij finansovyj uchet: uchebnoe posobie [Tekst] / A.I. Pas'ko. – M.: KNORUS, 2005. – 288 s.
5. Verhov, V.A. Audit-2000: problemy i perspektivy razvitija [Tekst] / V.A. Verhov, T.V. Kozlova // Buhgalterskij uchet. - 1998. - № 10. - S. 76–82.
6. Voronova, E.Ju. Upravlencheskij uchet na predpriyatii: ucheb. posobie. [Tekst] / E.Ju. Voronova, G.V. Ulina. – M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – 248s.
7. Zalevskij, V.A. Upravlencheskij uchet i analiz formirovanija celevoj sebestoimosti dlja celej strategicheskogo menedzhmenta [Tekst] / V.A. Zalevskij // Upravlencheskij uchet. - 2009. - №1
8. Zalevskij, V.A. Upravlencheskij uchet kak chast' edinoj upravlenchesko-uchetnoj sistemy: sushhnost', naznachenie, osnovy formirovanija / V.A. Zalevskij // Upravlencheskij uchet. - 2008. - №6
9. Ljubushin, N. P. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozhajstvennoj dejatel'nosti: ucheb. posobie dlja studentov vuzov, obuchajushihsja po special'nostjam 060500 «Buhgalterskij uchet, analiz» i 060400 «Finansy i kredit» [Tekst] / N.P. Ljubushin. – 3-e izd., pererab. i dop. – M.: JuNITI-DANA, 2006. – 448 s.
10. Popova, L.V. Osnovnye teoreticheskie principy postroenija uchetno-analiticheskoy sistemy [Tekst] / L.V. Popova, B.G. Maslov, I.A. Maslova // Finansovyj menedzhment. - 2003. - № 5.

Kozlyuk Natal'ya Vasil'evna

South-Russian Institute - a branch «Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation»
Candidate of Economic Sciences, Assistant professor of Department «Taxation and Accounting»
344002, Rostov-on-Don, str. Pushkinskaya, 70
Numb.: (8-863) 69-71-86
E-mail: orelbuin@yahoo.com

НАУЧНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ, НАЛОГОВ И КРЕДИТА

УДК 336.22

В.Н. АЛФЕРОВ

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В РАМКАХ УЧЕТНО-НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

В статье рассмотрены принципы налогового прогнозирования, виды налогового планирования в зависимости от степени использования в деятельности организаций норм налогового законодательства, а также построена модель налогового планирования и прогнозирования.

Ключевые слова: налогообложение, планирование, прогнозирование, учет, анализ.

В связи с частыми изменениями налогового законодательства и динамическими экономическими процессами, происходящими в современном обществе действенность и эффективность развития предприятий определяется грамотным прогнозированием и планированием функционирования налоговых механизмов. Технологически функции планирования и прогнозирования связаны, однако прогнозирование носит абсолютно самостоятельный, завершённый характер, в то время как планирование подчинено результату, принимаемому на окончательных стадиях процесса прогнозирования.

Прогнозирование налогов – это научно-практическая деятельность, охватывающая вопросы методологии, организационно-методического, информационно-технологического и кадрового обеспечения. Комплекс работ, проводимых с целью получения прогноза, основывается на принципах, обозначенных в таблице 1.

Таблица 1 – Принципы налогового прогнозирования

Принципы	Краткая характеристика принципа
Принцип системности	рассмотрение во взаимосвязи и соподчиненности прогнозов объекта прогнозирования, прогнозного фона и их элементов
Принцип согласованности	иерархичность прогнозов и их временной взаимосвязи
Принцип вариантности	требование разработки множества прогнозов
Принцип непрерывности	корректировка прогноза по мере поступления новых данных
Принцип верификации	достоверность, точность и обоснованность прогноза
Принцип рентабельности	превышение эффекта от прогноза над его затратами

В зависимости от степени использования в деятельности организаций норм налогового законодательства различают классическое и оптимизационное налоговое планирование (рис. 1).

В ООО «Агро Центр-Люкс» целесообразно внедрить модель оптимизационного налогового планирования, элементы которого тесно взаимодействуют с такими видами аналитической деятельности, как налоговый анализ и прогнозирование налоговых платежей предприятия. Их взаимосвязь приведет к улучшению финансово-хозяйственной деятельности предприятия.



Рисунок 1 – Виды налогового планирования в зависимости от степени использования в деятельности организаций норм налогового законодательства

Предлагаемая модель планирования и прогнозирования налоговых платежей ООО «Агро Центр-Люкс» представлена на рисунке 2.

В процессе прогнозирования налоговых платежей используются данные налогового анализа, так как на основе данных факторного анализа можно спрогнозировать вероятную величину налоговых обязательств ООО «Агро Центр-Люкс» в будущем. Предлагается составлять сводные регистры по результатам налогового прогнозирования, в котором бухгалтер предприятия будет отражать суммы налогов за отчетный и прогнозируемый периоды, налоговые обязательства и задолженность ООО «Агро Центр-Люкс», а также суммы начисленных пеней и штрафов за нарушение налогового законодательства.



Рисунок 2 – Модель налогового планирования и прогнозирования в ООО «Агро Центр-Люкс»

Предлагаемые этапы расчета прогнозных налоговых платежей (рис. 3) позволят следить и анализировать изменение налоговой базы и других элементов налогообложения, вызванные коррективами в налоговом законодательстве.



Рисунок 3 – Элементы прогнозирования налоговых платежей ООО «Агро Центр-Люкс»

Рассмотрим процесс прогнозирования налоговых платежей ООО «Агро Центр-Люкс». Прогнозирование налоговых платежей на основе линейной трендовой модели является наиболее распространенным в силу своей простоты, наглядности и быстрой реализуемости с использованием таблицы Excel. Для выравнивания ряда используют линейную трендовую модель или уравнение прямой, которое описывается следующей формулой (1):

$$\tilde{Y}_t = a + b \cdot t, \quad (1)$$

где a, b – параметры, исчисляемые по формулам (2) и (3):

$$a = \frac{\sum Y_i}{n}; \quad (2)$$

$$b = \frac{\sum Y_i \cdot t}{\sum t^2}. \quad (3)$$

Составим таблицу, в которой опишем Y_i (величина уплаченного НДС), время t и показатели t^2 и $Y_i \cdot t$ (табл. 2).

Таблица 2 – Данные по налоговым платежам по НДС предприятия за 2009 – 2012 годы

Год	Y_i	t	t^2	$Y_i \cdot t$
2009	103424	-3	9	-310272
2010	114956	-1	1	-114956
2011	157521	1	1	157521
2012	106947	3	9	320841
Итого	482848	0	20	53134

Найдём параметры a и b , решив систему нормальных уравнений, путём алгебраического преобразования:

$$\begin{cases} \sum Y_i = a_n + b \cdot \sum t; \\ \sum (Y_i \cdot t) = a \cdot \sum t + b \cdot \sum t^2; \\ t = 2 \cdot k - (n - 1). \end{cases} \quad (4)$$

Преобразуем систему нормальных уравнений в следующий вид (т.к. $\sum t=0$):

$$\begin{cases} \sum Y_i = a_n; \\ \sum Y_i \cdot t = b \cdot \sum t^2. \end{cases} \quad (5)$$

Из предыдущей системы уравнений найдем параметры а и b:

$$\begin{cases} a = \frac{\sum Y_i}{n}; \\ b = \frac{\sum Y_i \cdot t}{\sum t^2}. \end{cases} \quad (6)$$

$$a = 482848 / 4 = 120712$$

$$b = 53134 / 20 = 2657$$

Уравнение прямой, представляющее собой трендовую модель искомой функции, будет иметь вид:

$$\tilde{Y}_t = 120712 + 2657 * t$$

Подставляя в данное уравнение последовательно значения t, равные -3, -1, 1, 3, находим выровненные уровни Y_i .

Далее составляется таблица, в которой прописываются все переменные трендовой модели (табл. 3).

Таблица 3 – Трендовая модель налоговых платежей по НДС ООО «Агро Центр-Люкс» за 2009 – 2012 годы

Год	Y_i	t	t^2	\tilde{Y}_t	$Y_i * t$	$Y_i - \tilde{Y}_t$
2009	103424	-3	9	112741	-310272	-9317
2010	114956	-1	1	118055	-114956	-3099
2011	157521	1	1	123369	157521	34152
2012	106947	3	9	128683	320841	-21736
Итого	482848	0	20	482848	53134	0

Если расчеты выполнены верно, то сумма Y_i должна быть равна сумме \tilde{Y}_t . Действительно, в наших расчетах эти суммы равны 482848 тысяч рублей. Следовательно, значения уровней выровненного ряда найдены верно.

Полученное уравнение показывает, что с 2009 по 2012 годы налоговые платежи организации по НДС стабильно росли.

Прогнозные налоговые поступления найдем методом экстраполяции, под которой понимают нахождение уровней за пределами изучаемого ряда, то есть продление в будущее тенденции, наблюдавшейся в прошлом. Поскольку в действительности тенденция развития не остается неизменной, то данные, получаемые путем экстраполяции ряда, следует рассматривать как вероятностные оценки.

Экстраполяцию рядов динамики осуществляют различными способами, например, экстраполируя ряды динамики выравниванием по аналитическим формулам. Зная уравнение для теоретических уровней, и подставляя в него значения t за пределами исследованного

ряда, рассчитывают для t вероятностные \tilde{Y}_t .

На основе исчисленного ранее уравнения $\tilde{Y}_t = 120712 + 2657 * t$ экстраполяцией при $t = 5$ можно определить ожидаемое поступление налоговых платежей в 2013 году:

$$\tilde{Y}_t = 120712 + 2657 * 5 = 133997 \text{ тысяч рублей;}$$

при $t = 7$ – ожидаемое поступление налоговых платежей в 2013 году:

$$\tilde{Y}_t = 120712 + 2657 * 7 = 139311 \text{ тысяч рублей;}$$

при $t = 9$ – ожидаемое поступление налоговых платежей в 2014 году:

$$\tilde{Y}_t = 120712 + 2657 * 9 = 144625 \text{ тысяч рублей;}$$

при $t = 11$ – ожидаемое поступление налоговых платежей в 2015 году.

$$\tilde{Y}_t = 120712 + 2657 * 11 = 149939 \text{ тысяч рублей.}$$

Таким образом, по данным прогноза наблюдается тенденция возрастания сумм налоговых платежей ООО «Агро Центр-Люкс» по НДС в бюджет.

Рассмотрим модель планирования НДС на ООО «Агро Центр-Люкс». Стоимость товаров, приобретенных для перепродажи, относится к прямым расходам. Поэтому ООО «Агро Центр-Люкс» необходимо организовать такой учет реализации товаров, позволяющий определить, сколько и каких товаров было реализовано в розницу (в режиме ЕНВД), а сколько – оптом (в рамках общего режима налогообложения). Соответственно расчет суммы «входного» НДС, которую можно принять к вычету, должен осуществляться прямым счетом исходя из стоимости товаров, реализация которых облагается НДС.

На практике в момент приобретения товаров организация может не знать, в каком режиме эти товары будут реализованы: оптом или в розницу, за наличный расчет или путем безналичного перечисления средств. Решение же о порядке учета «входного» НДС нужно принимать уже в момент приобретения [1].

Если на дату приобретения неизвестно, оптом или в розницу товар будет продан, то ООО «Агро Центр-Люкс» может использовать различные подходы при решении этой проблемы. Рассмотрим варианты учета «входного» НДС в данной ситуации.

ООО «Агро Центр-Люкс» приобрело товар у ИП Бондаренко О.В. на сумму 54 605 рублей, включая НДС – 18%. Товар принят к учету на склад в мае и в этом же месяце оплачен. От поставщика получен надлежащим образом оформленный счет-фактура.

В момент приобретения товара ООО «Агро Центр-Люкс» предполагает продать всю партию оптом. НДС в таком случае принимается к вычету по всему счету-фактуре в порядке, установленном статьей 172 Налогового кодекса РФ, с отражением в книге покупок [2].

Впоследствии возможна ситуация, что товар, приобретенный для операций, облагаемых НДС, частично или полностью был передан для реализации через розничный магазин.

В июне 30% товара передаются для реализации в магазин. В таком случае согласно пункту 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ сумма НДС в этой части подлежит восстановлению.

Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж подобные ситуации не предусмотрены. Но поскольку налоговая декларация по НДС составляется на основе данных книги покупок, то следует внести в книгу покупок исправительные записи в том периоде, когда стало известно, что товар будет продан в розницу.

Для ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом и в розницу, бухгалтер ООО «Агро Центр-Люкс» делает записи по счету 19 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»: 19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»; 19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу».

В учете ООО «Агро Центр-Люкс» бухгалтер составляет проводки следующего

содержания (табл. 4):

Таблица 4 – Бухгалтерские проводки в учете ООО «Агро Центр-Люкс» передачи части товара для реализации в магазин

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
На дату принятия к учету товара (май 2012 года) операции отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями:			
41.1 «Товары на складах»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	46 275,00	Приняты к учету приобретенные товары
19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	8 329,57	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, предназначенным для продажи оптом
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	8 329,57	Принят к вычету НДС по товарам, предназначенным для продажи оптом
На дату передачи части товара (30%) со склада в магазин (июнь 2012) составляют следующие записи:			
41.2 «Товары в розничной торговле»	41.1 «Товары на складах»	13 882,5	Передана часть товара, предназначенная для продажи в розницу
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	2 117,7	СТОРНО! Восстановлен к уплате в бюджет НДС в части товара, предназначенного для розничной продажи
19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	2 117,7	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, предназначенным для продажи в розницу
41.2 «Товары в розничной торговле»	19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу»	2 117,7	Восстановленная сумма НДС включена в стоимость товаров, предназначенных для розничной продажи

В данном случае в июне 2012 года в книгу покупок следует внести корректировочную запись, уменьшающую сумму вычетов на 2 117,7 рублей.

Рассмотрим ситуацию, когда в момент приобретения товара ООО «Агро Центр-Люкс» предполагает продать всю партию в розницу. НДС в таком случае в полном объеме необходимо включить в стоимость товаров. От обязанности регистрировать счет-фактуру по такой операции в журнале учета полученных счетов-фактур и книге покупок организация освобождена, так как не является плательщиком НДС.

Если впоследствии товар частично или полностью возвращается из магазина с целью реализации оптом, на дату возврата счет-фактура должен быть зарегистрирован в журнале учета полученных счетов-фактур и отражен в книге покупок в части, приходящейся на стоимость товара, реализованного оптом [3].

ООО «Агро Центр-Люкс» в мае 2012 весь приобретенный товар завезло в магазин для продажи в розницу. А в июне 2012 года непроданный в розницу остаток (30%) товара был возвращен из магазина на склад с целью его реализации оптом.

В учете ООО «Агро Центр-Люкс» бухгалтер составляет проводки следующего содержания (табл. 5).

Таблица 5 – Бухгалтерские проводки в учете ООО «Агро Центр-Люкс» при возвращении части товара на склад с целью его реализации оптом

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
На дату принятия к учету товара (май 2012 года) операции отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями:			
41.2 «Товары в розничной торговле»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	46 275	Принят к учету товар, предназначенный для продажи в розницу (с НДС)
На дату возврата остатка товара из магазина на склад (июнь 2012 года) делаются следующие записи:			
41.1 «Товары на складах»	41.2 «Товары в розничной торговле»	13 882,5	Возвращена часть товара, предназначенная для продажи оптом (без НДС)
19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	41.2 «Товары в розничной торговле»	2 117,7	Отражена сумма НДС в части стоимости товаров, предназначенных для продажи оптом
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	2 117,7	Принят к вычету НДС в части стоимости товаров, предназначенных для продажи оптом

В данном случае в июне 2012 года в книге покупок ООО «Агро Центр-Люкс» регистрируется счет-фактура на сумму 16 000,2 рублей (в том числе НДС 2 117, 7 рублей).

Рассмотрим также вариант, когда приобретенная партия товара будет продана частично оптом, частично в розницу. Но на дату приобретения товара определить размер частей не представляется возможным.

В таком случае, неправомерно принять к вычету НДС полностью по всему счету-фактуре. Следовательно, ООО «Агро Центр-Люкс» необходимо найти способ, определяющий, каким образом суммы «входного» НДС могут быть поделены между оптом и розницей.

ООО «Агро Центр-Люкс» самостоятельно выбирает метод, согласно которому на стадии приобретения товара будет организован учет «входного» НДС, основываясь на специфике своей работы, и отражает его в приказе об учетной политике для целей налогообложения. Происходит деление НДС пропорционально доле товаров, реализованных в предыдущем налоговом периоде оптом и в розницу. Следует обратить внимание, что по мере фактической реализации товаров ООО «Агро Центр-Люкс» необходимо производить уточнение суммы НДС, предъявленной к вычету. В конечном итоге сумма НДС, предъявленная к вычету, должна строго соответствовать стоимости товаров, реализованных оптом [4].

ООО «Агро Центр-Люкс», закупив товар, изначально предполагает, что часть товара будет реализована в розницу через магазин, а часть оптом по безналичному расчету.

В апреле объем реализации без НДС составил 1 000 000 рублей, в том числе:

700 000 рублей – опт,

300 000 рублей – розница.

Рассчитаем долю товаров, реализованных в прошлом налоговом периоде:

- в розницу $300\,000 / 1\,000\,000 * 100\% = 30\%$;

- оптом $700\,000 / 1\,000\,000 * 100\% = 70\%$.

В такой ситуации на дату принятия к учету товара (май 2012 года) составляют следующие бухгалтерские записи (табл. 6).

Таблица 6 – Бухгалтерские проводки в учете ООО «Агро Центр-Люкс» при реализации части товара в розницу через магазин, а части – оптом по безналичному расчету

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41.1 «Товары на складах»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	32 393	Приняты к учету товары, предназначенные для реализации оптом (без НДС) (46 275 * 70%)
41.2 «Товары в розничной торговле»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	13 882	Приняты к учету товары, предназначенные для реализации в розницу (без НДС) (46 275 * 30%)
19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	4 941	Отражен НДС, приходящийся на часть товара, предназначенную для продажи оптом
19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2 118	Отражен НДС, приходящийся на часть товара, предназначенную для реализации в розницу
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	4 941	Принят к вычету НДС по товарам, предназначенным для продажи оптом
41.2 «Товары в розничной торговле»	19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу»	2 118	Сумма НДС отнесена на увеличение стоимости товаров, предназначенных для розничной продажи

В том случае, если ООО «Агро Центр-Люкс» всю партию товара целиком продало в розницу в июне, тогда дату фактической реализации товара в учете необходимо сделать записи (табл. 7):

Таблица 7 – Бухгалтерские проводки в учете ООО «Агро Центр-Люкс» при реализации всей партии товара в розницу в июне 2012 года

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41.2 «Товары в розничной торговле»	41.1 «Товары на складах»	32 393	Передана часть товара, предназначенная для продажи в розницу (46 275 * 70%)
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	4 941	Восстановлен к уплате в бюджет НДС в части товара, реализованного в розницу
19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу»	19.3.1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»	4 941	Отражена сумма НДС по товарам, проданным в розницу
41.2 «Товары в розничной торговле»	19.3.2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу»	4 941	Включена в стоимость товаров, проданных в розницу, восстановленная сумма НДС

Сумму НДС, приходящуюся на стоимость товаров, предназначенных для продажи оптом, ООО «Агро Центр-Люкс» принимает к вычету при наличии счета-фактуры. В июне в книге покупок следует внести корректировочную запись, уменьшающую сумму налоговых вычетов на 4 941 рублей.

Таким образом, система налогового планирования и прогнозирования позволит

оптимизировать налоги, уплачиваемые ООО «Агро Центр-Люкс». Она должна стать обязательным элементом учетно-налоговой системы ООО «Агро Центр-Люкс» при принятии того или иного управленческого решения [5]. Данная подсистема выступает связующим звеном между различными стадиями и комплексами общеэкономического планирования организации, так как данному элементу учетно-налоговой системы присущ комплексный характер, выражающийся в многообразии взаимосвязей с различными проявлениями управленческого воздействия во внутренней структуре организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ финансовой отчетности [Текст] / под ред. О. В. Ефимовой и М. В. Мельник. – М.: «Омега-Л», 2008. – 451 с.
2. Гиляровская, Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Л.Т. Гиляровская, Д.А. Ендовицкий, Д.В. Лысенко. – М.: Велби, 2006.– 360 с.
3. Ковалев, В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие [Текст] / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.
4. Маслов, Б.Г. Формирование информации о стоимостных характеристиках в отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. - 2010. - №6. – С. 91- 93
5. Шредер, Н.Г. Анализ финансовой отчетности [Текст] / Н.Г. Шредер. – М.: Изд-во «Альфа-Пресс», 2008. – 176 с.

Алферов В.Н.

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и антикризисное управление»

125993, Москва, Ленинградский проспект, 49

Тел.: (84862)41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

V.N. ALFEROV

FORECASTING AND PLANNING OF TAX PAYMENTS IN THE FRAMEWORK OF ACCOUNTING AND TAX SYSTEM

The article considers the principles of tax forecasting, the types of tax planning depending on the coverage of the activities of organizations of the tax legislation, and also built a model of tax planning and forecasting.

Keywords: *taxation, planning, forecasting, accounting, analysis.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Analiz finansovoj otchetnosti [Tekst] / pod red. O. V. Efimovoj i M. V. Mel'nik. – М.: «Омега-Л», 2008. – 451 s.
2. Giljarovskaja, L.T. Kompleksnyj jekonomicheskij analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti [Tekst] / L.T. Giljarovskaja, D.A. Endovickij, D.V. Lysenko. – М.: Velbi, 2006.– 360 s.
3. Kovalev, V.V. Finansovaja otchetnost'. Analiz finansovoj otchetnosti (osnovy balansovedenija): ucheb. posobie [Tekst] / V.V. Kovalev, Vit. V. Kovalev. – М.: ТК Velbi, Izd-vo Prospekt, 2006. – 432 s.
4. Maslov, B.G. Formirovanie informacii o stoimostnyh harakteristikah v otchetnosti v sootvetstvii s MSFO [Tekst] / B.G. Maslov // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №6. – S. 91- 93
5. Shreder, N.G. Analiz finansovoj otchetnosti [Tekst] / N.G. Shreder. – М.: Izd-vo «Al'fa-Press», 2008. – 176 s.

Alfyorov V.N.

Financial University under the Government of the Russian Federation

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Department «Economics and crisis management»

125993, Moscow, Leningrad's prosp., 49

Numb.: (84862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

И.А. КОРОСТЕЛКИНА

КОНЦЕПЦИЯ ПРИЕМОВ И СПОСОБОВ, ОГРАНИЧИВАЮЩИХ НАЛОГОВУЮ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ¹

Ограничение нарушения прав налогоплательщиков вследствие налоговой неопределенности возможно осуществить только с помощью инструментов юридической техники. В статье рассмотрены концепции приемов и способов, ограничивающих налоговую неопределенность.

Ключевые слова: *юриспруденция, налогообложение, учет, анализ.*

В современной юриспруденции насчитывается шесть видов юридической техники: правотворческая техника, техника опубликования нормативных актов, техника систематизации нормативных актов, интерпретационная техника, правореализационная техника, правоприменительная техника. Наиболее целесообразным является рассмотрение правотворческой техники для целей ограничения нарушения прав налогоплательщиков.

Так как налоговая неопределенность возникает в силу ряда характеристик налогового законодательства, значит и средства ограничения нарушения прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности должны проистекать из налогового законодательства, а именно в первую очередь из Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Одним из путей решения проблемы налоговой неопределенности является законодательное ограничение нарушения прав налогоплательщиков с помощью применения приемов такого вида юридической техники как правотворческого.

Значительную роль в ограничении налоговой неопределенности выполняет такой прием правотворческой техники как правовые фикции. Другим приемом законодательной техники, ограничивающим нарушение прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности, являются налогово-правовые презумпции. Концепция приемов и способов, ограничивающих налоговую неопределенность представлена на рисунке 1.

Презумпция толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах, закрепленная в п. п. 6, 7 ст. 3 НК РФ, несомненно, имеет непосредственное практическое значение.

НК РФ установил презумпцию правоты налогоплательщика в тех случаях, когда сомнения, противоречия и неясности налоговых законов неустранимы и, тем самым, закрепил эту презумпцию в качестве средства ограничения нарушения прав налогоплательщика в п. 7 ст. 3 НК РФ.

Эта налогово-правовая презумпция служит гарантией прав налогоплательщика, вступая в действие при неясности налогового закона [9]. Исторически рассматриваемая презумпция восходит к основополагающим постулатам римского права - при сомнении решай в пользу подсудимого или слабейшего [7].

Презумпция правоты налогоплательщика в тех случаях, когда сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах неустранимы и создают налоговую неопределенность, направлена на обеспечение дополнительной защиты прав налогоплательщика, гарантирует защиту прав собственности и выступает в качестве эффективного и действенного средства ограничения нарушения прав налогоплательщиков.

Идеологической презумпцией, направленной на ограничение нарушения прав налогоплательщиков является презумпция добросовестности налогоплательщика. Презумпция добросовестности налогоплательщика, положенная в основу формирования

¹ Статья подготовлена в рамках выполнения гранта Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых - кандидатов наук МК-944.2012.6

НК РФ явилась важнейшей гарантией проведения в жизнь правовой политики налоговой справедливости.



Рисунок 1 - Концепция приемов и способов, ограничивающих налоговую неопределенность

Презумпция добросовестности налогоплательщика нашла отражение в правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации. В Определении от 25 июля 2001 г. № 138-О Конституционный Суд Российской Федерации отразил, что в сфере налоговых

отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков [4].

Многие авторы указывают на малую распространенность, редкость применения фикций в современном праве [3], но анализ российского законодательства указывает на значительное распространение фикций в налоговой праве, фикции включены в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению Н.В. Ларионовой, фикции устраняют неопределенность в налоговых правоотношениях, упрощают подход к сложным явлениям со стороны правоприменяющих и правоисполняющих субъектов, обеспечивают оптимизацию юридической практики и процедур разрешения налоговых споров, что позволяет фикциям служить средством ограничения нарушения прав налогоплательщиков, устраняя налоговую неопределенность.

Фикции направлены на урегулирование налоговых отношений и защиту частных интересов налогоплательщиков от неограниченного усмотрения налоговых и иных уполномоченных органов с помощью распространения на «вымышленные явления» необходимого правового режима.

По мнению Н.В. Илларионовой, необходимость в применении правовых фикциях, возникает в случае, когда установленный в законодательстве порядок осуществления соответствующих процедур и процессуальных действий не охватывает всесторонние связи явления в его развитии [1].

К.К. Панько отмечено, что фикции не формулируются без сознательной человеческой деятельности. Наоборот, для их возникновения необходимо, чтобы люди условились между собой, что отныне они будут принимать за истину то или иное положение, хотя всем участникам этой договоренности (или тем, от кого исходит предписание) известно, что на самом деле это положение вымышлено ими, создано искусственно, что в реальной действительности оно не существует, являясь лишь плодом коллективного воображения, созданными в целях урегулирования тех или иных человеческих взаимоотношений [2].

Таким образом, в налоговых отношениях главной заслугой использования фикций является то, что они позволяют ограничить нарушение прав налогоплательщиков в каждом конкретном случае, как при осуществлении налогового контроля, так и при решении других вопросов.

Проведенный анализ положений НК РФ подтверждает мнение К.К. Панько относительно положительной роли фикций. Автором указано, что применение фиктивных положений, несмотря на внутреннюю противоречивость, обусловлено в значительной степени тем, что использование данного приема дает существенные выгоды, избавляя от необходимости излишнего объяснения по поводу тех или иных явлений (институтов), а также условностью многих методов научного исследования [5].

Но нельзя однозначно заявлять только о положительной или только отрицательной роли фикций в преодолении налоговой неопределенности. Все зависит от того, что скрывается за каждой фикцией признание существующим несуществующего и наоборот или же свойство права не соответствовать потребностям общества; во-вторых, придает ли та или иная фикция четкость и однозначность налоговому нормативному материалу или же способствует значительной налоговой неопределенности.

Но при этом нельзя отрицать факт того, что юридические фикции нужны для преодоления налоговой неопределенности и служат важным средством ограничения нарушения прав налогоплательщиков. Преодоление неопределенности в праве происходит в процессе толкования и конкретизации правовых норм. Это напрямую относится и к налоговому законодательству.

Необходимость толкования налоговых норм права возникает перед правоменителем объективно, причинами толкования норм права являются:

- общий и абстрактный характер норм налогового законодательства;
- особенности формулировок норм налогового законодательства (краткость, лаконичность, специальная терминология и т.п.), их смысловые связи с другими нормами, отсылки к иным социальным нормам и оценкам, а иногда и недостатки законодательной

техники [8];

- уяснение воли законодателя и связей между нормами налогового законодательства и нормами права иных отраслей;

- уяснение специальных терминов, юридических конструкций налогового законодательства;

- использование в регулирование налоговых правоотношений оценочных понятий.

Существует еще один способ ограничения нарушения прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности - с помощью судебного толкования. Сущность данного приема представлена на рисунке 2. По мнению А.С. Пиголкина, цель судебного толкования - обеспечить правильное и единообразное применение толкуемой налогово-правовой нормы во всех случаях, на которые она рассчитана, устранить неясности и возможные ошибки [6]. С помощью судебного толкования происходит устранение неопределенности языка налогово-правовой нормы, восполнение оценочных понятий, уточнение смысла толкуемой нормы, что в свою очередь позитивно сказывается на налоговом, правоприменении, так как судебное толкование позволяет ограничить налоговую неопределенность.



Рисунок 2 - Сущность судебного толкования, как способа ограничения нарушения прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности

Отнесение к источникам права решений Конституционного Суда Российской Федерации играет в отношении определенности налоговой обязанности отрицательную роль, так как для налогоплательщиков усложняется возможность заранее предвидеть налоговое вмешательство, что ведет к нарастанию неопределенности налоговой обязанности.

Ограничение налоговой неопределенности возможно путем нормативного и казуального толкования норм арбитражными судами. К нормативному толкованию относятся разъяснения, даваемые Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ, казуальным является толкование, даваемое арбитражным судом в рамках конкретного дела.

Таким образом, одним из путей решения проблемы налоговой неопределенности является законодательное ограничение нарушения прав налогоплательщиков с помощью применения приемов такого вида юридической техники как правотворческого. Значительную роль в ограничении налоговой неопределенности выполняют правовые фикции и налогово-правовые презумпции. Существует еще один способ ограничения нарушения прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности - с помощью судебного толкования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Илларионова, Н.В. Значение правовых фикций в налоговых спорах [Текст] / Н.В. Илларионова // Налоговые споры. - 2005. - №6. - С.24.

2. Каминская, В.И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе [Текст] / В.И. Каминская. - М. - 1948. - С.45.
3. Марохин, Е.Ю. Использование метода юридической фикции в уголовном законодательстве [Текст] / Е.Ю. Марохин // Труды юридического факультета Северо-Кавказского государственного университета. – Ставрополь. - 2004. - С.20.
4. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-0 [Текст] / Вестник Конституционного Суда РФ. – 2002. - №.2.
5. Панько, К.К. Фикции в уголовном праве и правоприменении [Текст] / К.К. Панько. - Воронеж. -1998. - С. 68-69.
6. Пиголкин, А.С. Теория государства и права. Учебник [Текст] / А.С. Пиголкин. - М. - 2006. – С. 484.
7. Тедеев, А.А. Налоговое право. Учебник [Текст] / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. - М. - 2004. - С.97.
8. Черданцев, А.Ф. Понятие, необходимость и общая характеристика толкования права [Текст] / А.Ф. Черданцев // Общая теория государства и права. Академический курс. - М., 1998. - Т. 2. - С.234.
9. Щекин, Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. Учебное пособие [Текст] / Д.М. Щекин. - М. - 2002. - С. 82.

Коростелкина Ирина Алексеевна

ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК»

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

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: cakyra_04@mail.ru

I.A. KOROSTELKINA

**THE CONCEPT OF TECHNIQUES AND WAYS OF RESTRICTING TAX
UNCERTAINTY**

Restricting the rights of taxpayers as a result of violations of the tax uncertainty can only be done using the tools of legal technique. The article deals with the concept of techniques and methods of limiting the tax uncertainty.

Keywords: jurisprudence, taxation, accounting, analysis.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Illarionova, N.V. Znachenie pravovyh fikcij v nalogovyh sporah/ N.V. Illarionova // Nalogovye spory. - 2005. - №6. - S.24.
2. Kaminskaja, V.I. Uchenie o pravovyh prezumpcijah v ugovolnom processe / V.I. Kaminskaja. - М.-1948. - S.45.
3. Marohin, E.Ju. Ispol'zovanie metoda juridicheskoj fikcii v ugovolnom zakonodatel'stve/ E.Ju. Marohin // Trudy juridicheskogo fakul'teta Severo-Kavkazskogo gosudarstvennogo universiteta. – Stavropol'.-2004. - S.20.
4. Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 25.07.2001 g. № 138-0// Vestnik Konstitucionnogo Suda RF. - 2002 - №.2.
5. Pan'ko, K.K. Fikcii v ugovolnom prave i pravoprimenenii / K.K. Pan'ko. - Voronezh.-1998. - S. 68-69.
6. Pigolkin, A.S. Teorija gosudarstva i prava. Uchebnik / A.C. Pigolkin. М.-2006. -S.484.
7. Tedeev, A. A. Nalogovoe pravo. Uchebnik / A.A. Tedeev, V.A. Parygina. - М.-2004. - S.97.
8. Cherdancev, A.F. Ponjatje, neobhodimost' i obshhaja harakteristika tolkovanija prava / A.F. Cherdancev // Obshhaja teorija gosudarstva i prava. Akademicheskij kurs. - М., 1998. - Т. 2. - S.234.
9. Shhekin, D.M. Juridicheskie prezumpcii v nalogovom prave. Uchebnoe posobie / D.M. Shhekin. - М.-2002. - S. 82.

Korostelkina Irina Alekseevna

State University-ESPC

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

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: cakyra_04@mail.ru

СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Начиная анализ поставленной проблемы, необходимо раскрыть социально-экономическую сущность налогов и налогообложения, выделить важнейшие принципы налогообложения, определяющие эффективность проводимой налоговой политики.

Следует отметить, что без определения понятия налога как экономической категории невозможно раскрыть социально-экономическую эффективность налоговой политики и ее влияние на активизацию предпринимательской деятельности в субъектах РФ.

Ключевые слова: налог, налогообложение, социально-экономическая сущность.

Как известно, налоги - одно из древнейших изобретений человечества. Они появились вместе с государством и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения функций этих органов. С одной стороны, ни одно государство не может нормально существовать без взимания налогов, с другой стороны, налоги - это один из признаков государства [1].

К примеру, в Киевской Руси единицей обложения данью являлся дым, в качестве объекта налога учитывалось количество печей и труб в каждой усадьбе, что побуждало хозяина сокращать их число и, таким образом, уменьшить размер дани. В период феодальной «суверенизации» на Руси распространилась практика сборов (пошлин) за провоз товаров по (суверенным) землям (владениям) удельных князей. Пошлина взималась за каждую повозку (единица налога), поэтому в целях экономии на сборах возы старались грузить доверху и сверх того, поэтому случалось, что часть поклажи сваливалась с повозок. Упавшее на землю феодала имущество переходило в его собственность, который таким образом пресекал уклонение от уплаты пошлины. Отсюда родилась и дошла до нас поговорка: «Что с воза упало, то пропало».

Появление налогов в качестве самостоятельной формы мобилизации ресурсов обусловлено большой совокупностью факторов, действовавших на протяжении длительного периода истории. Среди этих факторов наиболее важными являются общественное разделение труда, разложение первобытной общины, появление семьи и института частной собственности, разделение общества на классы, становление и развитие государства.

В целом появление налогов связано с определенной степенью развития общества, где, во-первых, формируются его социально-экономические потребности, во-вторых, появляется возможность удовлетворения этих потребностей путем слаженного функционирования государственных институтов.

По мере развития общества категория налога обретает институциональный характер. Государство придает налоговым отношениям нормативно-правовую форму, учреждает налоговые органы, наделяя их особыми полномочиями, развивает институциональную налоговую среду

Понятия «налог», «налоговые платежи» в отечественном законодательстве последних десятилетий проделали достаточно сложную эволюцию от широкого понимания к дифференцированному. Речь идет, в первую очередь, о налоговых платежах в широком и узком смысле. До принятия части первой Налогового кодекса РФ фактически все обязательные платежи в бюджеты и внебюджетные фонды объединялись законодателем понятием налоговая система. В литературе налог подчас определялся как общеобязательный платеж, взимаемый с физических и юридических лиц.

Согласно ст. 8 Налогового кодекса РФ налог определяется как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или

оперативного управления денежными средствами в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. Сущность налога состоит именно в отчуждении принадлежащих частным лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств. Речь идет о законном изъятии государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса. При этом часть собственности налогоплательщиков - физических лиц и организаций - в денежной форме переходит в собственность государства [2].

Смысл налогов и иных обязательных платежей в философском понимании заключается в проникновении в сущность явлений и процессов налогообложения. Налоги опосредуют процессы обобществления необходимой для общества части индивидуальных доходов (богатств) и олицетворяют необходимость сложения имуществ, богатств участников хозяйственного гражданского оборота для производства общественно значимых работ и затрат. Социальная потребность объединять усилия по производству социально-значимых потребностей объясняет первопричину возникновения налогов как общественно необходимого и полезного явления.

В отличие от философской сущности социально-экономическая сущность налогов проявляется в том, что налоги опосредуются через систему производственных (воспроизводственных) отношений. Налоги с этой точки зрения должны соответствовать сложившейся системе производственных отношений, активизировать и стимулировать производителей, угадывая направление развития производственных отношений, но ни в коем случае не тормозить его. Налоги через призму социально-экономических интересов выступают в качестве неотъемлемого элемента расширенного воспроизводства и фактора роста экономического потенциала, поскольку участвуют в перераспределении валового внутреннего продукта и национального дохода. В целом налогообложение выступает частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений.

Таким образом, налоги являются важнейшей экономической категорией, выражающей отношения, возникающие в процессе перераспределения общественного богатства.

Абзац 3 п. 5 ст. 3 Налогового кодекса РФ устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом. В этой связи особое значение приобретают признаки налогов, к которым относятся:

1. Императивно-обязательный характер. Это признак означает, что уплата налога является конституционной обязанностью, а не благотворительным взносом. Налогоплательщик не вправе отказаться от исполнения налоговой обязанности. Этим налоговые платежи отличаются от такого вида бюджетных доходов, как безвозмездные перечисления, предусмотренные ст. 41 Бюджетного кодекса РФ. Налоги не предполагают каких-либо форм кредитования государства, то есть налогообложение всегда носит экономически безвозвратный характер. Лишь в случае установления налоговых льгот, переплаты налога или неправомерного взыскания недоимки предусмотрен возврат из бюджета соответствующих денежных средств.

2. Индивидуальная безвозмездность. Это признак означает, что уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу налогоплательщика какие-либо конкретные действия. Таким образом, налоговые отношения лишены эквивалентности, характерной для обменных, рыночных отношений. Разумеется, косвенная польза от уплаты налога для субъекта хозяйствования всегда присутствует. Деятельность государства направлена на реализацию общей стратегии экономической политики, достижению максимальных макроэкономических показателей, а также общих и стратегических интересов населения и государства в целом. Налогоплательщик как часть этого целого получает некоторую часть благ от выполнения государством своих функций.

Указанный признак отличает налоги от сборов, носящих частично возмездный характер. Уплата сбора предполагает встречные действия государства в интересах налогоплательщика.

3. Денежная форма налога. Исторически экономические потребности государств и других участников правоотношений в докапиталистическую эпоху удовлетворялись в форме натурального обмена. В странах Древнего Востока, в Римской империи и Византии государственные расходы носили натуральный характер, соответственно государственные ресурсы также мобилизовались за счет натуральных податей и повинностей, труда рабов, дани с побежденных государств. Обязательные взносы в централизованные фонды носили форму натуральных повинностей, где основными были отработочная рента (барщина) - обязанность отработать на суверена определенное количество дней в неделю и натуральная рента (оброк) - обязанность отдавать часть произведенной продукции в натуральной форме. Монарх, олицетворявший государство, являлся полным и единоличным собственником и распорядителем государственной казны. Переход к рыночной системе хозяйствования сопровождается стремительным вытеснением натурального обмена товарно-денежными отношениями [3].

Налоговый кодекс РФ определяет налог как исключительно денежный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Средство платежа - валюта Российской Федерации. В качестве исключения согласно п. 3 ст. 45 Налогового кодекса РФ иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

4. Публичный и нецелевой характер налогов. Налоговые платежи - безусловный атрибут государства, без которого оно не может экономически существовать. Налоги и сборы составляют подавляющую часть доходов бюджетов государства и муниципальных образований (в некоторых странах иногда до 90 %). Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики.

Продолжая анализ понятия налога как экономической категории, рассмотрим важнейшие функции налогов.

В зарубежной экономике данной проблеме посвящено достаточно много трудов. Следует отметить, что в процессе эволюции налогов неизменной оставалась их фискальная природа: «В конце концов налоги служат цели получения дохода, ...первичная цель налогов - покрывать финансовую потребность государства (фискальная цель)» [4].

Вместе с тем принимая во внимание прямое воздействие налогов на материальное положение всех без исключения предприятий и граждан, нельзя не видеть колоссальных возможностей влияния налогов на каждого налогоплательщика в отдельности и на общество в целом. Все государства и во все времена широко использовали эти возможности, в чем проявлялась регулирующая роль налогов. Эти два свойства налогов (фискальное и регулирующее) в советско-российской финансовой науке рассматриваются в качестве самостоятельных функций. При этом если под фискальной функцией всеми понимается одно и то же, то под регулирующей функцией каждый автор подразумевает свое понятие, расширяя регулирующую роль налога до распределительной, контрольной, стимулирующей, запретительной, социальной и т.п.

Следует отметить, что в зарубежной экономической литературе практически не встречается строгое определение налога. Вместе с тем, как отмечал Й. Ланга: «Без легального определения налога с технической точки зрения можно обойтись при условии урегулирования всех налогов в Кодексе налоговых законов. Понятие налога отмирает при институционализации сбора, так что многие налоговые консультанты и служащие в своей практике не занимаются вопросом содержания понятия налога... и вообще обходятся без понятия налога» [4].

Фискальная функция налогов позволяет разделить использование налога в качестве

орудия фиска и в качестве орудия экономической политики. Соответственно, и цели налоговой политики могут находиться в разных плоскостях - фискальной и регулирующей, рассматриваемые в первом случае как внутреннее, вытекающее из природы, объективное, атрибутивное свойство налога и во втором - как внешнее, навязываемое извне, субъективное и меняющееся его качество. Регулирующая роль налога при этом не становится менее значимой, второсортной, алогичной, но двойственность в возможностях и целях применения налога содержит потенциальную противоречивость.

Фискальное предназначение налогов сочетается с их побочным действием: формируя централизованные государственные ресурсы, налоги оказывают существенное влияние на многие экономические и социально-политические процессы. Общий налоговый режим и налоговое бремя, относятся к важным макроэкономическим факторам прогресса. Если налоговая система следует классическим принципам построения (равенство, нейтральность, простота, удобство и др.), то тем самым она способствует созданию благоприятных условий для развития производства. Важным моментом является и то, на что расходуются взимаемые налоги, поскольку направления бюджетных расходов накладывают отпечаток на реальное налоговое бремя и должны учитываться при разработке налоговой политики.

Регулирующий эффект фискального действия налогов в целом проявляется на стадиях экономического цикла в так называемой автоматической фискальной политике, выражающейся в «автоматическом» изменении налоговых поступлений и государственных расходов в результате изменения объемов производства и доходов. Однако конкретное влияние на производство связывается с дискреционной фискальной политикой, которая в отличие от автоматической предполагает принятие специальных решений, в том числе налоговых, для смягчения экономического цикла. В ее арсенале такие орудия, как дополнительные государственные расходы в производственной и социальной сферах, а также изменения в налоговой системе.

Важно отметить, что, в конечном счете, проводимая налоговая политика определяет уровень поступлений в бюджетную систему государства, а, соответственно, позволяет прогнозировать объем поступлений обязательных платежей в долгосрочный период.

При этом дискреционная фискальная политика, то есть использование регулирующих возможностей налогов, широко применялась на протяжении всего периода реформ. По существу же все разговоры о регулирующем действии налогов сводятся к требованию налоговых льгот.

Налоги составляют общее условие хозяйствования и не могут быть инструментом оперативного управления. Эффективность дискреционной фискальной политики в части налогов не слишком высока в силу временных лагов, объективно существующих между возникновением проблемы и ее осознанием, между осознанием и принятием решения, между решением и его результатом. Фискальная политика - это средство достижения экономической стабилизации, которое в лучшем случае доступно только тогда, когда подходящий момент для его применения уже миновал [6].

Итак, анализ функциональных возможностей налогов приводит к выводу о двойственной целенаправленности налоговой политики. В одном случае цели предопределяются сущностными признаками налога и решают задачи внутреннего совершенствования системы обложения, в другом - цели обуславливаются тактическими соображениями и мотивами, находящимися вне налоговой системы, общей социально-экономической политикой.

В настоящее время и внешние обстоятельства, и современный уровень понимания налогов позволяют сделать вывод о том, что только сознательная и грамотная ставка на фиск в налоговой политике позволит нейтрализовать действие административных, по сути своей, налоговых команд и даст возможность развиваться производству по экономическим законам и тем самым создаст условия для роста экономики, которому мешают не столько налоги, сколько налоговое регулирование. Соответственно, налоги могут выступать именно тем рычагом, который способен вызвать всплеск предпринимательской активности или же,

наоборот, существенным образом затормозить процесс развития малого и среднего бизнеса и рыночных отношений в целом.

Интересен подход к определению функций налога Самуэльсона П., который уходит от разграничения фискальной и регулирующей функции обязательных платежей в бюджет и выделяет следующие функции налогов:

- 1) финансирование расходов государства;
- 2) перераспределение доходов государства в пользу беднейших граждан;
- 3) внеэкономическое регулирование производства в целях повышения его эффективности [7].

В целом же налоговая система - это совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

Система налогов - это совокупность отдельных налогов, обладающая организационно-правовым и экономическим единством [8].

Ю.Л. Смирникова дает несколько иное определение: «система налогов и сборов представляет собой совокупность этих платежей, взимаемых в установленном порядке на территории Российской Федерации» [9].

Понятие «система налогов» отличается от понятия «налоговая система».

С точки зрения С.Г. Пепеляева «налоговая система - это совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения [8].

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, с точки зрения автора, являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

В.Г. Пансков приводит два взгляда на налоговую систему:

- налоговые отношения представляют собой систему специфических обязательств, в которых одной стороной является государство, а другой – субъект налогообложения (физические или юридические лица);
- налоги представляют собой инструмент фискальной политики и одновременно метод косвенного регулирования экономических процессов на макроуровне [10].

Можно считать, что более точным является определение С.Г. Пепеляева, так как оно отражает сущность налоговых правоотношений.

К налоговой системе, как и к иной другой системе, предъявляется ряд требований, которым она должна удовлетворять [11].

Требования, предъявляемые к налоговой системе, являются признаками (критериями),

характеризующими ее оптимальность и эффективность функционирования.

К основным требованиям, характеризующим налоговую систему, можно отнести следующие:

- рациональность;
- оптимальность;
- минимизацию количества элементов, составляющих налоговую систему;
- справедливость, в том числе социальную справедливость распределения налогового бремени;
- простоту начисления налогов;
- доступность и понимаемость налогообложения налогоплательщиками;
- экономичность;
- эффективность.

Налоговая система должна быть рациональной системой с единой законодательной базой налогообложения в пределах всего экономического пространства государства, с правовым механизмом регулирования всех ее элементов и минимальным количеством нормативных документов, регулирующих и определяющих порядок взимания (изъятия, уплаты) платежей (налогов, сборов, пошлин) и контроля за их уплатой в соответствующие бюджеты: федеральный, региональный и местный.

Рациональность означает разумную обоснованность с точки зрения целесообразности налоговой системы для данного государства.

Независимо от различных подходов к определению налогов и его функций, можно выделить важнейшие принципы налогообложения, определяющие эффективность налоговой политики.

Часть указанных принципов известна еще со времен Д. Рикардо, А. Смита и В. Петти, другие сформированы на основе опыта и практики современной системы налогообложения. Начнем с главных принципов, которым должны удовлетворять любые современные формы налога: определенность, эффективность, справедливость.

А. Смит сформулировал четыре основополагающих (ставших классическими) принципа налогообложения, желательных в любой экономической системе [12].

- подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Соблюдение этого принципа или, наоборот, пренебрежение им приводит к равенству (справедливости) или неравенству в налогообложении;
- налог, который обязан уплатить отдельный субъект налога, должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа);
- каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику удобнее всего оплатить его;
- каждый налог должен быть задуман и разработан таким образом, чтобы он брал и удерживал из кармана народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства (в противном случае, сбор налога потребует такой большой армии чиновников, что заработная плата их может поглотить значительную долю того, что приносит налог).

Таким образом, принцип определенности в понимании А. Смита означал, что каждый налог должен быть заранее и гласно объявлен в отношении:

- а) лиц, которые должны платить этот налог;
- б) лица или учреждения, которому или в которое этот налог должен быть внесен;
- в) срока, в течение которого или до которого этот налог должен быть уплачен;
- г) твердой определенности той суммы (или ставки дохода/имущества), которую налогоплательщик должен заплатить в качестве этого налога.

Эффективность означает минимизацию для налогоплательщика всех дополнительных затрат времени, труда и денежных средств в связи с выполнением им обязанности уплаты налога. В трактовке А. Смита, это - принципы «в» и «г» (удобство времени и места уплаты налога и минимум добавочных расходов для налогоплательщика) удобства («Каждый налог

должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его»).

Представляется, что в настоящее время принцип «эффективности» должен пониматься значительно шире.

Во-первых, должны учитываться не только расходы государства на осуществление контроля за поступлением налогов, но и затраты налогоплательщиков на выполнение таких дополнительных налоговых повинностей, как ведение налогового учета и представление налоговой отчетности. Во-вторых, следует учитывать, что расходы налоговых органов, связанные с поступлением налогов также непрерывно растут в связи с усложнением налогового законодательства, увеличением затрат на поддержание налогового контроля, на увеличение численности налоговых работников и на оснащение налоговых органов более высокотехнологичными и более дорогостоящими техническими средствами и оборудованием.

Под справедливостью налога А. Смит понимал строгую равномерность распределения бремени налога между всеми его плательщиками. До него такая равномерность иногда трактовалась как арифметическое равенство по сумме налога, взимаемого с каждого гражданина (например «подушевая раскладка налога»). Заслуга А. Смита состоит в том, что он предложил считать налоговой справедливостью соразмерность взимаемого с каждого гражданина налога размеру его дохода (имущества). Иными словами, он ввел за правило пропорциональность налогообложения («Подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»).

В настоящее время идея «налоговой справедливости» продвинулась значительно дальше - к прогрессивности в налогообложении, при которой получатели более высоких доходов должны платить относительно большую их долю в виде налогов [13].

Кроме того, сегодня схема уплаты налога должна быть доступна для восприятия налогоплательщика, а объект налога должен иметь защиту от двойного, тройного обложения. На основе этих принципов к настоящему времени сложились следующие концепции налогообложения.

1. Субъекты налога должны уплачивать налоги пропорционально тем выгодам, которые они получают от государства, т.е. те, кто получил большую выгоду, платят налоги, необходимые для финансирования создания этой выгоды. Например, кто желает пользоваться хорошими дорогами, тот должен оплачивать затраты на поддержание и ремонт этих дорог. Однако всеобщее применение этой концепции связано с определенными трудностями: практически невозможно точно определить, какую личную выгоду и в каком размере получает каждый налогоплательщик от расходов государства на национальную оборону, бесплатное здравоохранение, просвещение и т.п. Кроме того, следуя этой концепции, необходимо было бы облагать налогом малоимущих, безработных для финансирования выплаты им же пособий, что само по себе лишено смысла.

2. Согласно другой концепции, юридические и физические лица должны уплачивать налоги в прямой зависимости от размера полученного дохода. Данная концепция отличается большей рациональностью и справедливостью, поскольку, естественно, существует разница между налогом, который взимается с предполагаемых расходов на предметы роскоши, и налогом, который удерживается из предполагаемых расходов на предметы первой необходимости. Однако при внедрении и этой концепции на практике возникают определенные проблемы, связанные, прежде всего, с тем, что нет строго научного подхода к измерению возможности того или иного лица платить налоги. Ясно только, что средний потребитель действует всегда рационально, т.е. в первую очередь тратит свои доходы на товары и услуги первой необходимости, лишь затем - на не столь важные блага [14].

Известно также, что при высокой ставке подоходного налога (выше 50%) резко снижается деловая активность фирм и населения в целом, что и пытались теоретически

доказать американские экономисты во главе с профессором А. Лаффером [15].

Понятие «налоговая система» характеризует налоговый правопорядок в целом, система налогов - только элемент налоговой системы.

Система налогов включает большое число разных налогов. Идеи единого налога, заменяющего множество фискальных платежей, оказались несостоятельными. Лица получают доходы разными способами и в разных формах. Нет универсального приема, который позволил бы учесть при налогообложении все обстоятельства хозяйствования. Единый налог обернулся бы насилием над многообразием форм хозяйственной жизни, нарушил бы принцип равного налогового бремени, и поэтому его следует считать несправедливым. Кроме того, уклонение от уплаты единого налога было бы очень ощутимо для бюджета, поскольку при этом происходит уклонение от уплаты как бы всех налогов сразу. Риск для государства слишком высок. К тому же возрастают побудительные стимулы к уклонению, так как сумма единого налога значительно превысила бы суммы отдельных налогов.

И.М. Кулишер отмечает, что «народы недаром предпочитали во все времена одному налогу множественность их, памятуя, что человек, который был бы сокрушен тяжестью, заключающейся в одном предмете, легко выносит ее, когда она распределена по всему телу» [16].

Однако обилие налогов способно нанести вред экономическим и социальным отношениям. Запутанная, усложненная система налогов неизбежно порождает нарушения налогового законодательства. В данном случае законность нарушается из-за неразумных действий законодателя. Это оборачивается негативным отношением граждан к правовой системе в целом. Система налогов может быть перегружена неэффективными налогами, и тогда затраты на их административное обслуживание превысят сумму поступлений. Налоговая система большинства стран мира, в том числе России строится на сочетании прямых и косвенных налогов. Первые устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, вторые включаются в виде надбавки в цену товара или тарифа на услуги и оплачиваются потребителем. При прямом налогообложении денежные отношения возникают между государством и самим плательщиком, вносящим налог непосредственно в казну; при косвенном – субъектом этих отношений становится продавец товара или услуги, выступающий посредником между государством и плательщиком (потребителем товара или услуги) [5].

Кроме ставших уже классическими норм, современная практика налогообложения выработала еще ряд не менее важных принципов (на практике эти принципы чаще всего выражаются в виде так называемых запретов). Среди них можно выделить следующие:

1) запрет двойного взимания налога. Этот принцип (запрет) имеет дело с ситуацией, когда один и тот же объект за один и тот же отчетный период может облагаться идентичным налогом более одного раза. Подобная ситуация обычна для нынешней усложненной системы налогообложения, при которой власти разных государств или разные уровни власти в одном и том же государстве пользуются расширенными (пересекающимися) налоговыми правами;

2) запрет необоснованной налоговой дискриминации. Данный запрет касается, в основном, международных отношений и отражает то, что в настоящее время граждане и капиталы широко мигрируют между странами, и сотни тысяч и даже миллионы граждан живут, работают, занимаются бизнесом и получают доходы в разных странах. В большинстве этих стран государство использует в отношении граждан и не граждан принцип резидентства (постоянного местожительства). Соответственно, в этих условиях сама жизненная необходимость требует отказаться от какой-либо налоговой дискриминации иностранцев (хотя бы в расчете на встречную взаимность).

Таким образом, можно сделать вывод, что налоги – это исторически возникшая категория, опосредствующая процесс обобществления необходимой для общества части индивидуальных доходов, обусловленная уровнем развития экономических отношений, степенью влияния государства на экономику и внедрением элементов гражданского

общества. Налоги по своей внутренней сути неотъемлемы от государства, развитие и изменение форм которого всегда сопровождалось преобразованием налоговых систем. Налог как конкретная форма принудительного изъятия части совокупного дохода общества в казну государства отражает все достоинства и недостатки конкретного экономического пространства и конкретной системы государственного устройства и управления. Несмотря на связь налогообложения и государства, исторически первопричиной существования налоговых отношений стала необходимость перераспределить часть доходов для удовлетворения общенациональных потребностей. Государство не должно рассматриваться как первопричина, исходное условие существования налога; оно лишь обладало перераспределительные отношения стоимости в налоговые в соответствии с конкретным историческим этапом развития экономики и самого государства. Выделяется ряд этапов формирования представлений о природе налогообложения: дань с побежденного народа, жертвоприношение, арендная плата за пользование землей, дары, подарки главе государства, помощь государству, обязанность граждан перед государством, «цена» услуг государства, средство обеспечения индивидуальных потребностей через публичные, инструмент социализации личности [9].

Таким образом, анализ сущности налога предполагает исследование двойственности его содержания и внешней формы проявления. Налог - это философская и экономическая категория и одновременно конкретная форма правовых взаимоотношений, закрепляемых в законодательном порядке при наполнении доходами казны государства (бюджета).

Для исследования любых проблем налогообложения необходимо, прежде всего, решить вопрос о происхождении налогов, причинах и условиях их возникновения. Налогообложение по внешним признакам можно определить как совокупность философских, экономических и организационно-правовых отношений, складывающихся на базе объективного процесса перераспределения преимущественно денежной формы стоимости и выражающих собой одностороннее, в большей степени безэквивалентное, принудительно-властное изъятие части доходов корпоративных и индивидуальных собственников в общегосударственное пользование.

В целом, без раскрытия сущности налогов, как элемента налоговой системы, невозможно дать оценку эффективности налоговой политики и ее влияния на активизацию предпринимательства. Все принципы (включая первые принципы А. Смита) необходимы для обеспечения стабильного развития любого государства, на них должна основываться налоговая политика страны, налоговые законы не должны приниматься и проводиться в нарушение этих принципов, их соблюдение является неременным условием эффективного налогового администрирования и планомерного развития налоговой системы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Финансовое право: учебник [Текст] / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. - 2005. - С. 234
2. Налоги: учебное пособие [Текст] / Под ред. Черника Д.В. - М.: Финансы и статистика, 1996 г. - С.47.
3. Бюджетная система Российской Федерации: учебник [Текст] / Под ред. М.В. Романовского. - М.: Юрайт, 1999 г. - С. 118.
4. Ланг, Й. Проект кодекса налоговых законов [Текст] / Й. Ланг. - Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993 г. - С. 29-30.
5. Горский, И.Б. Сколько функций у налога? [Текст] / И.Б. Горский // Налоговый вестник. - 2002 г. - № 3 - С. 7
6. Хейне, П. Экономический образ мышления [Текст] / П. Хейне. - М.: Новости, 1991 г. - С. 601
7. Самуэльсон, П. Экономика [Текст] / П. Самуэльсон. - М.: Прогресс, 1994 г. - С. 165.
8. Налоговое право [Текст] / под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003. - С. 262.
9. Налоговое право России [Текст] / под ред. Ю.А. Крохиной. - М.: Норма, 2004. - С.63.
10. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник [Текст] / В.Г. Пансков. - М.: Книжный мир, 2005. - С.12
11. Черник, Д.Г. Налоги [Текст] / Д.Г. Черник. - М.: Финансы и статистика, 2004 - С. 15
12. Экономическая теория [Текст] / под ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. - Минск, 2005. - С. 142

13. Трубников, А.М. Налоговое планирование: сущность, этапы, инструменты [Текст] / А.М. Трубников // Финансовая газета. - 2002 г. - № 15. - С. 9
14. Барулин, С.В. Лафферовы эффекты в экономике современной России [Текст] / С.В. Барулин, О.Н. Бекетова // Финансы. - 2003. - №4. - С. 34-35.
15. Борисов, Е.Ф. Основы экономической теории [Текст] / Е.Ф. Борисов. - М., 2006. - С. 241
16. Антология мировой правовой мысли. В 5 т. Т. IV. Россия XI-XIX в. [Текст] / под рук. Г.Ю. Семигин. М: Мысль, 1999. - С. 283

Мартазанов Абдулмажит Кадирович

ФГБОУ ВПО «Ингушский государственный университет»

Зав. кафедрой «Налоги и налогообложение»

386132, Республика Ингушетия, г. Назрань, м/о Гамурзиево, ул. Магистральная 39

Тел.: 8 (8732) 22-38-54

E-mail: ing_gu@mail.ru

A.K. MARTAZANOV

SOCIO-ECONOMIC SUMMARY OF TAXES AND TAXATION

From the analysis of the problem, it is necessary to reveal the socio-economic essence of taxes and taxation, to highlight the most important principles of taxation, determining effectiveness of the tax policy. It should be noted that without a definition of tax as an economic category is impossible to reveal the socio-economic efficiency of the tax policy and its effect on the activation of entrepreneurial activity in the regions of Russia.

Keywords: tax, taxation, socio-economic nature.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Finansovoe pravo: uchebnik [Tekst] / Pod red. prof. O.H. Gorbunovoj. - 2005. - S. 234
2. Nalogi: uchebnoe posobie [Tekst] / Pod. red. Chernika D.V. - M.: Finansy i statistika, 1996 g. - S.47.
3. Bjudzhetnaja sistema Rossijskoj Federacii: uchebnik [Tekst] / Pod red. M.V. Romanovskogo. - M.: Jurajt, 1999 g. - S. 118.
4. Lang, J. Proekt kodeksa nalogovyh zakonov [Tekst] / J. Lang. - Bonn: Federal'noe ministerstvo finansov, 1993 g. - S. 29-30.
5. Gorskij, I.B. Skol'ko funkcij u naloga? [Tekst] / I.B. Gorskij // Nalogovyj vestnik. - 2002 g. - № 3 - S. 7
6. Hejne, P. Jekonomicheskij obraz myshlenija [Tekst] / P. Hejne. - M.: Novosti, 1991 g. - S. 601
7. Samujel'son, P. Jekonomika [Tekst] / P. Samujel'son. - M.: Progress, 1994 g. - S. 165.
8. Nalogovoe pravo [Tekst] / pod red. S.G. Pepeljaeva. - M.: Jurist#, 2003. - S. 262.
9. Nalogovoe pravo Rossii [Tekst] / pod red. Ju.A. Krohinoj. - M.: Norma, 2004. - S.63.
10. Panskov, V.G. Nalogi i nalogooblozhenie v Rossijskoj Federacii: uchebnik [Tekst] / V.G. Panskov. - M.: Knizhnyj mir, 2005. - S.12
11. Chernik, D.G. Nalogi [Tekst] / D.G. Chernik. - M.: Finansy i statistika, 2004 - S. 15
12. Jekonomicheskaja teorija [Tekst] / pod red. N.I. Bazyleva, S.P. Gurko. - Minsk, 2005. - S. 142
13. Trubnikov, A.M. Nalogovoe planirovanie: sushhnost', jetapy, instrumenty [Tekst] / A.M. Trubnikov // Finansovaja gazeta. - 2002 g. - № 15. - S. 9
14. Barulin, S.V. Lafferovy jeffekty v jekonomike sovremennoj Rossii [Tekst] / S.V. Barulin, O.N. Beketova // Finansy. - 2003. - №4. - S. 34-35.
15. Borisov, E.F. Osnovy jekonomicheskoi teorii [Tekst] / E.F. Borisov. - M., 2006. - S. 241
16. Antologija mirovoj pravovoi mysli. V 5 t. T. IV. Rossija XI-XIX v. [Tekst] / pod ruk. G.Ju. Semigin. M: Mysl', 1999. - S. 283

Martazanov Abdulmazhit Kadirovich

Ingush State University

Head of Department «Taxes and taxation»

386132, the Republic of Ingushetia, Nazran, Gamurzievo, str. Backbone, 39

Numb.: 8 (8732) 22-38-54

E-mail: ing_gu@mail.ru

М.В. ВАСИЛЬЕВА

НАРУШЕНИЕ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ НАЛОГОВОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ¹

Личность и государство в первую очередь связывает финансовая сфера, когда уплата налогов становится одной из первых обязанностей гражданина. Без взимания налогов государство существовать не может. В статье проанализирована категория «физическое лицо» для целей налогообложения, а также рассмотрено нарушение прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности.

Ключевые слова: права налогоплательщиков, налоговая выгода, налогообложение.

Понятие «физическое лицо» установлено Налоговым кодексом РФ, а именно, физические лица это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, в то время как права и свободы граждан являются высшей ценностью и гарантированы Конституцией Российской Федерации. Статья 55 Конституции РФ отражает, что любое ограничение конституционных прав допустимо лишь в той мере, в какой это необходимо для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны и безопасности государства.

В статье 35 Конституции Российской Федерации закреплён принцип государственной защиты права частной собственности, никто не может быть лишен своего имущества иначе, чем как по решению суда, принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения. В тоже время налог является единственно законной (установленной законом) формой отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязанности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченной государственным принуждением, не носящей характер наказания или контрибуции, а осуществляемой с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти.

Так как реализация норм налогового законодательства участниками налоговых отношений осуществляется в формах соблюдения, использования, исполнения и применения следует рассмотреть влияние налоговой неопределенности на формы правореализации. При этом следует акцентировать внимание на том, что налогоплательщики воздерживаются от запрещенных налоговым законодательством действий, осуществляют субъективные права в виде дозволений, совершают действия в пользу управомоченного лица; на основе налоговых норм принимают решения, устанавливающие права и обязанности участников налоговых отношений. Центральными фигурантами в системе налоговых отношений являются налогоплательщики наравне с налоговыми органами, их юридические обязанности, в частности обязанность по уплате налогов (сборов), имеют конституционное значение и природу. Налоговая неопределенность, при ее понимании в широком смысле, как должного поведения налогоплательщика, вносит свои коррективы в реализацию норм налогового законодательства во всех ее формах, что актуализирует проблему соотношения ответственности и обязанности существующую в налоговых правоотношениях.

Все закреплённые в нормах НК РФ составы налоговых нарушений содержат тот или иной вид вины, таким образом, вина служит обязательным признаком налогового нарушения, причем большинство составов налоговых нарушений, установленных НК РФ, предполагает наличие неосторожной вины. Несмотря на эволюцию мнений в отношении такого признака привлечения к налоговой ответственности как вина остается не решенной проблема безвиновной налоговой ответственности, в рамках исследования нарушения прав

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

налогоплательщиков при налоговой неопределенности она приобретает особую остроту.

При привлечении к налоговой ответственности лица, виновного в совершении налогового нарушения, ответственность реализуется в негативной (государственно-принудительной) форме. Лицо, виновное в совершении налогового нарушения, обязано удовлетворить меры государственно-властного принуждения в виде уплаты санкций, предусмотренными НК РФ, состоящими в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера.

В рамках рассмотрения проблемы безвиновной ответственности при налоговой неопределенности нельзя обойти вниманием существующее мнение о том, что взыскание пени является формой безвиновной ответственности. При этом мы исходили из того, что пени следует рассматривать в качестве меры ответственности. Анализ налогового законодательства РФ позволяет сделать вывод, что пеня является мерой ответственности и содержит необходимые признаки последней: условия возникновения и взыскания пени установлены НК РФ, пеня является следствием совершения налогового правонарушения и связана с реализацией санкции налоговой нормы; взыскание пени производится государственным принуждением, при добровольной уплате происходит реализация налогово-правовой обязанности; взыскание пени причиняет правонарушителю имущественный урон.

Существует противоположенное мнение В.И. Дымченко о том, что взыскание пени в бесспорном порядке является не установлением ответственности без вины, а обязанностью [1]. Мнение В.И. Дымченко основано на том, что термин «взыскание» имеет несколько значений и в НК РФ лишь подчеркивается порядок взыскания пени, но из этого не следует, что субъект, нарушивший налоговую норму, является невиновным.

Е. Имыкшенова указывает на то, что уплата налога в полном объеме и в установленный срок является конституционной обязанностью и возмещение бюджету ущерба, возникшего в результате неисполнения обязанности уплатить налог в срок, должно происходить независимо от каких-либо обстоятельств, в том числе и вины налогоплательщика [3].

Судебный порядок взыскания штрафов для этой категории налогоплательщиков предусмотрен лишь в случае пропуска налоговым органом срока на бесспорное взыскание указанных сумм, наличие неразрешенных разногласий между налоговым органом, а также в случаях указанных в п. 2 ст. 45 НК РФ. При введении процедуры бесспорного взыскания налоговых санкций налоговые органы значительно вмешиваются в сферу имущественных интересов налогоплательщика, тем самым в случае налоговой неопределенности усугубляя негативные последствия безвиновной налоговой ответственности для налогоплательщика.

Следует согласиться с мнением Э.М. Цыганкова о том, что совмещение практических и правовых позиций может быть достигнуто в том случае, когда налоговые доначисления, пени, а также налоговые санкции будут взыскиваться в бесспорном порядке только при условии отсутствия обоснованных возражений налогоплательщика, представленных в установленные законом сроки, то есть при отсутствии спора о праве [11].

В рамках рассмотрения проблемы нарушения прав налогоплательщика при налоговой неопределенности нельзя не отразить вопрос реализации налогоплательщиком позитивной (добровольной, активной) ответственности. Для позитивной ответственности достаточно нормативного основания, так как она возникает не на основе налогового правонарушения, а в силу добровольного выполнения субъектом налогового права своих обязанностей. Одним из важнейших условий осуществления налоговой деятельности государства является добросовестное соблюдение налогоплательщиками, налоговыми агентами предоставленных прав и реализации возложенных обязанностей. Осознание налогоплательщиками смысла и значения своих действий, согласование со своими обязанностями придают налоговой ответственности позитивный смысл.

В рамках защиты прав налогоплательщика при налоговой неопределенности актуальность приобретает вопрос существования помимо налоговой ответственности и иных

мер государственного принуждения, таких как меры безопасности, меры пресечения, меры защиты. Наибольшее распространение в налоговом законодательстве РФ приобрели такие меры государственного принуждения как меры защиты. К мерам защиты относятся меры принудительного исполнения налоговых обязательств. Суть мер принудительного исполнения, как мер защиты, раскрывается в виде, представленном на рисунке 1.

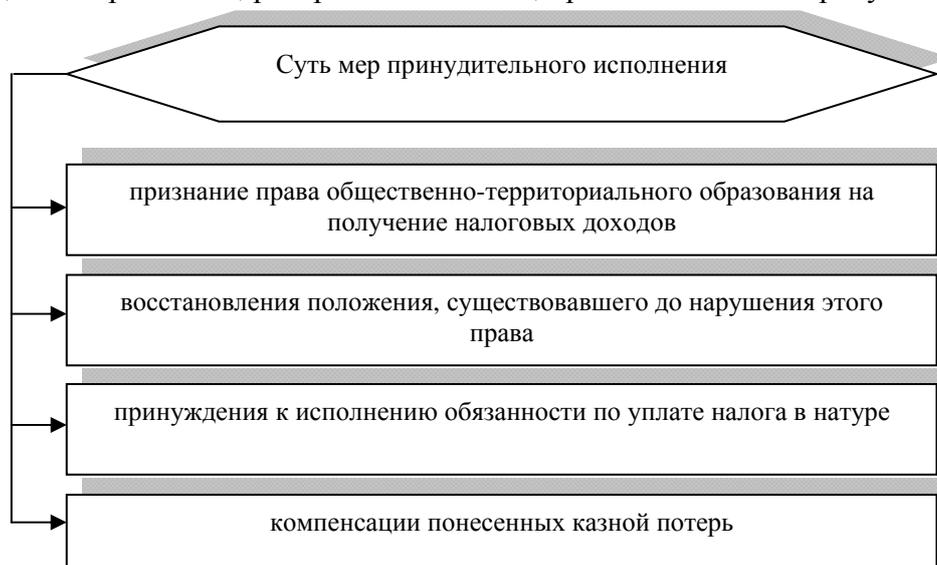


Рисунок 1 - Суть мер принудительного исполнения налоговых обязательств

НК РФ, оперируя понятием «меры принудительного исполнения», не устанавливает их перечня. К их числу относятся: требование об уплате налога и пени и две меры взыскания: взыскание за счет денежных средств, находящихся на счетах в банк; и взыскание за счет имущества налогоплательщика (ст. 69 НК РФ, ст. 46, 47 НК РФ) [2].

Реализация налогоплательщиками норм налогового законодательства в форме исполнения при налоговой неопределенности сопровождается нарушением одного из прав граждан Российской Федерации отраженных в Конституции, а именно, права свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом (ч. 4 ст.29 Конституции РФ) [5]. В налоговых отношениях этот аспект заключается в реализации доступа участников налоговых отношений к информации о своих правах и обязанностях, об элементах налогообложения посредством налогового консультирования.

В соответствии с налоговым законодательством РФ выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом, исключает вину налогоплательщика при совершении налогового нарушения вследствие налоговой неопределенности. Наличие данного обстоятельства обусловлено тем, что лицо не осознает противоправности своих действий, поскольку не должно и не может осознавать ввиду руководства мнением уполномоченного компетентного лица. Но ограничения и недостатки существующего в РФ налогового консультирования не позволяют реализовать права налогоплательщиков, в частности:

1) письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не являются нормативными правовыми актами;

2) противоречия, содержащиеся в письмах Минфина, направленных различным налогоплательщикам в разные периоды времени.

Нарушение прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности находит отражение при применении уполномоченными органами норм налогового законодательства в отношении налоговых нарушений, происходящих в связи с затрудненностью разграничения законной и незаконной минимизации налогов. Причиной этого является

нерешенная проблема «критериев разграничения налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов». Налоговая неопределенность является фактором, который при попытке законной минимизации налогов может привести налогоплательщика к совершению налогового нарушения.

Существующий опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации позволяет их налогоплательщикам уменьшать налоги, то есть правомерно снижать налоговые обязательства посредством действий, разрешенных законом. Также налогоплательщикам Великобритании и США дозволено осуществлять избежание налогов, а именно, создавать законные условия для неуплаты налога посредством действий, незапрещенных законом [2].

Под налоговой оптимизацией понимается использование непротиворечащих закону механизмов уменьшения налоговых платежей, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности.

Можно выделить несколько подходов к решению проблемы разграничения оптимизации и уклонения от уплаты налогов: концепция злоупотребления правом, концепция экономического основания налога, концепция фиктивного действия налогоплательщика [4].

Развитие налоговых правоотношений в Российской Федерации привело к появлению нового понятия «необоснованная налоговая выгода». Конкретные законодательные позиции по данному вопросу используются налоговыми органами при вынесении решений. Таким образом, можно выделить ряд выводов в отношении понятия «необоснованная налоговая выгода» (рис. 2).



Рисунок 2 - Сущность понятия «необоснованная налоговая выгода»

Реализация налогоплательщиками норм налогового законодательства в форме исполнения требует того, чтобы налоговые законы были максимально детальными, так как неопределенность такого закона оборачиваются нарушением конституционного принципа равенства всех налогоплательщиков перед бременем общественных расходов [10].

Как показывает судебная практика, нарушение прав налогоплательщиков в силу налоговой неопределенности происходит не только при исполнении, но и при использовании. Поведение налогоплательщиков и налоговых органов регулируется на

законодательном уровне множеством правил. В частности, установлены сроки, до истечения которых каждая из сторон обязана совершить какое-либо действие или имеет возможность реализовать гарантированные ей права. Если говорить о праве налогоплательщика обратиться в налоговые органы с письменным заявлением о зачете или возврате излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов (сборов, пеней), то для этого установлен определенный срок. При использовании права на зачет и возврат налогоплательщики столкнулись с существенными различиями в подходах к толкованию названной нормы, возникла неоднозначность в отношении того, распространяется ли ограничительный срок на зачет и ограничивает ли данная норма конституционные права налогоплательщика, в том числе права на судебную защиту.

Таким образом, вопросы налоговой неопределенности и нарушения прав налогоплательщиков можно разрешить на основе следующего подхода: налогоплательщик, ущемленный в имущественных интересах в силу субъективных причин (обязанность по исчислению и уплате налога лежит непосредственно на нем), вправе рассчитывать на восстановление утраченного права собственности.

При реализации в форме использования налоговая неопределенность в вопросе регулирования списания безнадежных долгов по налогам нарушает имущественные интересы налогоплательщиков, так как в НК РФ не определены основания для признания налогового долга безнадежным, что не позволяет отнести такое признание к особым обстоятельствам, прекращающим обязанность по уплате налога и сбора.

К предъявлению в суды требований о признании недоимки по налогам безнадежной налогоплательщиков побуждает неопределенность в их взаимоотношениях с государством по поводу своих налоговых обязательств [6]. Арбитражные суды удовлетворяют заявления налогоплательщиков, однако недоимка, право принудительного взыскания которой налоговые органы давно утратили, продолжает числиться на лицевом счете налогоплательщика, что приводит к повторным попыткам ее погашения налоговыми органами и нарушению имущественных интересов налогоплательщиков. В условиях, когда конституционная норма о возмещении гражданам и организациям убытков, принесенных незаконными действиями государственных органов и их должностных лиц, фактически не действует, создается благоприятная среда для нарушения прав налогоплательщиков.

Негативные тенденции нарастания неопределенности в налоговом законодательстве являются предпосылками злоупотреблений со стороны налоговых органов при применении выражающихся в росте зависимости определений налоговых обязательств налогоплательщика от усмотрения чиновников или судей [7].

При этом существо злоупотребления - использование недозволенных конкретных форм в рамках дозволенного законом общего типа поведения. К злоупотреблению правом налоговыми органами относят действия налоговых органов, представленные на рисунке 3.



Рисунок 3 - Действия налоговых органов, относящиеся к злоупотреблению правом

Ключевым в указанных случаях злоупотребления правом налоговыми органами видится связь осуществления управомоченным субъектом принадлежащего ему права с использованием при этом не предусмотренных форм осуществления этого права. В данном случае потребность оправдать отступление от закона якобы публичным (государственным) интересом вызывает налоговую неопределенность налогоплательщика и нарушает конституционное право равенства перед законом [8].

Проведенное исследование нарушения прав налогоплательщиков при налоговой неопределенности позволяет сделать выводы, представленные на рисунке 4.

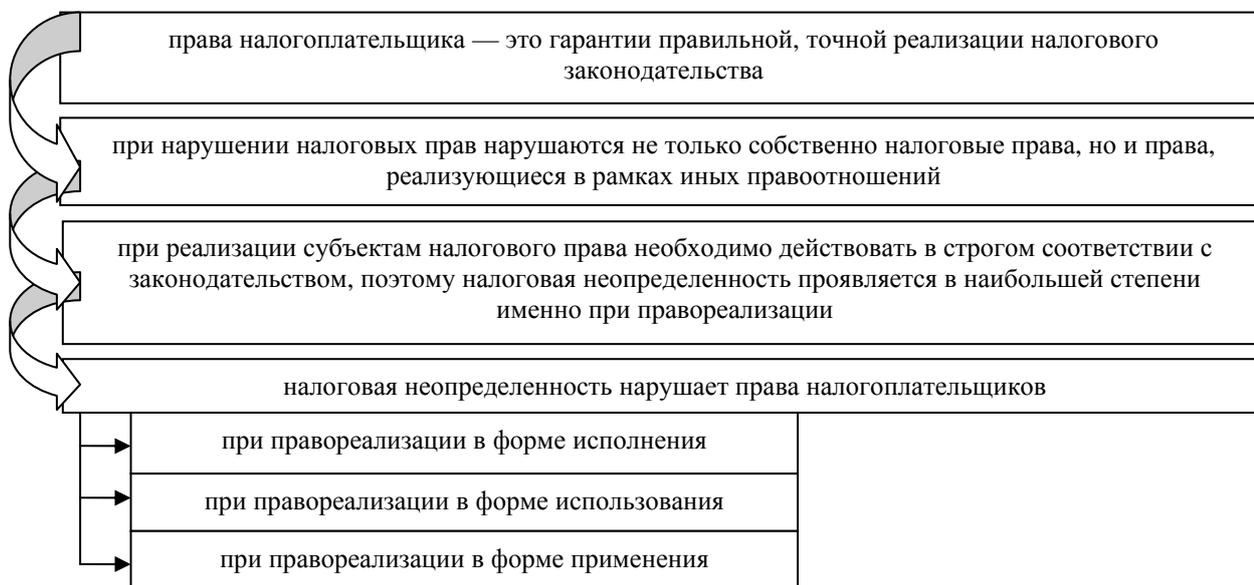


Рисунок 4 – Выводы проведенного исследования нарушения прав налогоплательщика

Из рисунка 4 следует:

1) права налогоплательщика — это гарантии правильной, точной реализации налогового законодательства, общие права налогоплательщиков формируют содержание правосубъектности налогоплательщика;

2) при реализации субъектам налогового права необходимо действовать в строгом соответствии с законодательством, поэтому налоговая неопределенность проявляется в наибольшей степени именно при правореализации;

3) налоговая неопределенность нарушает права налогоплательщиков во всех формах правореализации:

3.1) при правореализации в форме исполнения:

- налогоплательщики при привлечении к ретроспективной налоговой ответственности для исключения неосторожной вины при налоговых правонарушениях совершенных в связи с налоговой неопределенностью вынуждены обращаться к судебной защите своих прав;

- взыскание пени, штрафов в бесспорном порядке как форма безвиновной налоговой ответственности нарушает право налогоплательщика на неприкосновенность частной собственности [9];

- налоговая неопределенность не позволяет налогоплательщикам реализовать позитивную налоговую ответственность и затрудняет реализацию права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности;

- в силу недостатков функционирования института налогового консультирования реализация налогоплательщиками норм налогового права в форме исполнения при налоговой неопределенности сопровождается нарушением одного из прав граждан Российской Федерации, отраженных в Конституции, а именно, права свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом (ч. 4 ст. 29 Конституции РФ);

- неопределенность критериев разграничения налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов затрагивает экономическую свободу предпринимателей в использовании предусмотренных законодательством гражданско-правовых средств;

3.2) при правореализации в форме использования:

- неопределенность норм налогового законодательства регламентирующих право на зачет и возврат излишне уплаченных сумм налогов, а также неопределенность в вопросе правового регулирования списания безнадежных долгов по налогам ущемляет имущественные интересы налогоплательщика;

3.3) при правореализации в форме применения:

- в рамках привлечения к ретроспективной налоговой ответственности широкое применение правоприменительными органами критерия добросовестности и использование его без строго правового содержания приводит к нарушению принципа равенства перед законом;

- в случаях налоговой неопределенности и необоснованных доначислений налогов налоговыми органами конституционная норма о возмещении гражданам и организациям убытков, принесенных незаконными действиями государственных органов и их должностных лиц фактически не действует;

- в случаях злоупотребления правом налоговыми органами потребность оправдать отступление от закона якобы публичным (государственным) интересом вызывает налоговая неопределенность и нарушает конституционное право равенства перед законом;

Таким образом, с одной стороны, определенность обязанностей налогоплательщика имеет большое значение, так как применение ответственности к налогоплательщику обусловлено именно нарушением какой-либо из обязанностей, обусловленных законодательством. С другой стороны, защита своих прав налогоплательщиком основывается на доказательстве факта выполнения налоговых обязательств должным образом, равным счетом также как и правореализация в форме использования затруднена или невозможна при неопределенности норм налогового законодательства.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дымченко, В.И. Административная ответственность организаций: автореф. дис. ... канд. юр. наук: 12.00.14 [Текст] / В.И. Дымченко. – Свердловск. - 1983. – 288 с.
2. Елинский, А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенства российского законодательства [Текст] / А.В. Елинский // Журнал российского права. - 2006. - №10(118). - С. 140-141.
3. Имыкшенова, Е. Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) / Е. Имыкшенова [Текст] // Хозяйство и право. - 2003. - №2 (313). - С. 103.
4. Карнаухов, В. Теория и практика налоговой переквалификации для целей налогообложения / В. Карнаухов [Текст] // Закон. - 2007. - №9. - С.31.
5. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.constitution.ru/>
6. Кустова, М.В. К вопросу о правовом регулировании списания безнадежных долгов по налогам [Текст] / М.В. Кустова, О.Н. Ногина // Закон. - 2005. - № 2 - С. 28.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.zakonrf.info/nk/gl23/>
8. Пепеляев, С.Г. Практика разрешения налоговых споров [Текст] / С.Г.Пепеляев // Закон. - 2005. - №2 - С. 39.
9. Пепеляев, С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие [Текст] / С.Г. Пепеляев. - М.: Инвест Фонд - 2000. - 496с.
10. Сасов, К.А. Недобросовестных налогоплательщиков больше не существует? [Текст] / К.А. Сасов // Налоговые споры теория и практика. - 2006. - № 11(35). - С.14-15.
11. Цыганков, Э.М. Налоговые споры в процессе перезагрузки [Текст] / Э.М. Цыганков // Налоговые споры. - 2006. - №1. - С. 69

Васильева Марина Владимировна

ФГБОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»

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

Зам. директора ФЭИ по УР с исполнением функций декана ФФ

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: vita_977@mail.ru

M.V. VASIL'EVA

VIOLATION OF RIGHTS OF TAXPAYERS WITH TAX UNCERTAINTIES

Personality and the state in the first place binds the financial sphere, and if the payment of taxes on to become one of the first duties of a citizen. Tax-free state can not exist. In the article the category of «natural person» for the purposes of taxation, as well as considered a violation of rights of taxpayers in tax uncertainties.

Keywords: rights of taxpayers, tax benefits, and taxation.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Dymchenko, V.I. Administrativnaja otvetstvennost' organizacij: avtoref. dis. ... kand. jur. nauk: 12.00.14 [Tekst] / V.I. Dymchenko. – Sverdlovsk. - 1983. – 288 s.
2. Elinskij, A.B. Opyt Velikobritanii i SShA po razgranicheniju zakonnoj i nezakonnoj minimizacii nalogov i ego znachenie dlja sovershenstva rossijskogo zakonodatel'stva [Tekst] / A.B. Elinskij // Zhurnal rossijskogo prava. - 2006. - №10(118). - S. 140-141.
3. Imykshenova, E. Penja kak sposob obespechenija ispolnenija objazannosti po uplate nalogov (sborov) / E. Imykshenova [Tekst] // Hozjajstvo i pravo. - 2003. - №2 (313). - S. 103.
4. Karnauhov, V. Teorija i praktika nalogovoj perekvalifikacii dlja celej nalogooblozhenija / V. Karnauhov [Tekst] // Zakon. - 2007. - №9. - S.31.
5. Konstitucija Rossijskoj Federacii [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.constitution.ru/>
6. Kustova, M.V. K voprosu o pravovom regulirovanii spisaniya beznadezhnyh dolgov po nalogam [Tekst] / M.V. Kustova, O.N. Nogina // Zakon. - 2005. - № 2 - S. 28.
7. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.zakonrf.info/nk/gl23/>
8. Pepeljaev, S.G. Praktika razreshenija nalogovyh sporov [Tekst] / S.G.Pepeljaev // Zakon. - 2005. - №2 - S. 39.
9. Pepeljaev, S.G. Osnovy nalogovogo prava: Uchebno-metodicheskoe posobie [Tekst] / S.G. Pepeljaev. - M.: Invest Fond - 2000. - 496s.
10. Sasov, K.A. Nedobrosovestnyh nalogoplatel'shnikov bol'she ne sushhestvuet? [Tekst] / K.A. Sasov // Nalogovyje spory teorija i praktika. - 2006. - № 11(35). - S.14-15.
11. Cygankov, Je.M. Nalogovyje spory v processe perezagruzki [Tekst] / Je.M. Cygankov // Nalogovyje spory. - 2006. - №1. - S. 69

Vasil'eva Marina Vladimirovna

State University-ESPC

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

Deputy Director of Finance Economic Institute for Academic Dean

with the performance of functions of the financial department

302020, Orel, Naugorskoe sh., 40

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: vita_977@mail.ru

М.М. КОРОСТЕЛКИН

ИССЛЕДОВАНИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ¹

В статье рассмотрены теоретические аспекты системы налогового консультирования, проведена систематизация различных точек зрения на определение «налоговое консультирование», рассмотрена зарубежная практика.

Ключевые слова: налоги, консультирования, учет.

Рассматривая сущность категории налогового консультирования, необходимо отметить, что консультирование по налогам и сборам оформилось в отдельную отрасль предпринимательской деятельности и уже на протяжении двух десятков лет фактически является неотъемлемой составляющей экономического развития нашей страны в целом.

В связи с этим необходимо систематизировать основные понятия, касающиеся института налогового консультирования, а также охарактеризовать его сущность.

В первую очередь, налоговое консультирование – это услуга. Под услугами понимаются виды работ, в процессе выполнения которых изменяется качество уже имеющегося, созданного продукта, а не создается новый, ранее не существовавший материально-вещественный продукт [7].

В соответствии с п. 5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности [5].

Консультационным услугам характерны основные признаки, которые отличают их, как и любую другую услугу, от товаров: неосвязаемость, несохраняемость, неотделимость от производства, непостоянство качества (изменчивость).

Таким образом, консультационные услуги - это особый вид услуг: рекомендация, совет, справка, анализ, оценка, прогноз и т.п. Их основой является предоставление информации в различных формах (письменной, устной и пр.). В настоящее время все большую популярность набирают консультационные услуги в сфере информационных технологий, экономики, права, управления.

Анализ понятия и сущности категории консультационных услуг позволяет систематизировать имеющиеся различные точки зрения. В целях определения единой теоретической базы необходимо провести анализ категориального аппарата понятия «налоговое консультирование» (табл. 1).

Наличие разных точек зрения на налоговое консультирование позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время всё ещё отсутствует однозначное определение термина «налоговое консультирование», а отсутствие нормативного регулирования со стороны государства позволяет толковать сущность данного термина произвольно.

В настоящее время в нашей стране официально закреплено только определение термина «консультант по налогам и сборам», приведенное в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденном Постановлением Министерства труда РФ от 04.08.2000 г. № 57.

Таким образом, систематизация определений понятия налогового консультирования позволяет выделить основные признаки услуг по консультированию в сфере налогообложения: профессиональная обособленность деятельности налоговых консультантов от других видов деятельности; платный характер деятельности;

¹ Статья подготовлена в рамках выполнения государственного контракта 6.1848.2011 «Развитие принципов гармонизации и верификации бюджетно-контрольных информационных потоков при вхождении в глобальное образовательное и экономическое пространство в условиях модернизации экономики региона»

вневедомственность; цель консультирования по налогам и сборам – содействие должному исполнению своих обязанностей участниками налоговых отношений, предусмотренных налоговым законодательством.

Таблица 1 – Систематизация различных точек зрения на определение «налоговое консультирование»

Автор (источник)	Определение	Комментарии (недостатки)
В.Л. Ардашев	Квалифицированная помощь, оказываемая профессиональными лицами, получившими статус налогового консультанта, физическим и юридическим лицам «доверителям» по защите и обеспечению их законных прав и интересов как участников налоговых отношений [1]	1) замена понятия «консультируемые лица» термином «доверитель»
Ф.А. Гудков	Оказание лицам, которые являются плательщиками налогов и сборов, предусмотренных законодательством РФ, консультационных, информационных и представительских услуг по вопросам исчисления, уплаты налогов и сборов, установленных законодательством РФ, представления форм налоговой отчетности, а также по вопросам защиты прав и интересов налогоплательщиков и плательщиков сборов, определяемых законодательством РФ о налогах и сборах (услуг по налоговому консультированию) [4]	1) охватывает не всех участников налоговых правоотношений; 2) не выделяет специальности «налоговый консультант»
А.И. Соломатин	Предпринимательская деятельность, осуществляемая лицами, получившими статус налогового консультанта в порядке, установленном проектом Федерального закона «О налоговом консультировании», по оказанию содействия в своевременной и полной уплате налогов и сборов и в обеспечении реализации законных прав и интересов участников налоговых отношений [4]	1) налоговое консультирование не обязательно является предпринимательской деятельностью. Так, консультанты, состоящие в штате предприятия, работают по трудовому договору; 2) содержит неполный перечень услуг в области налогового консультирования
Письмо МНС России от 16.05.2000 г. № АП-6-15/377	Деятельность, которая осуществляется в интересах налогоплательщиков, по даче рекомендаций, составлению документов, представительству. Консультирование - способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала [6]	1) довольно обобщенное понятие, не раскрывающее сущность налогового консультирования; 2) не присутствует указание на специальность налогового консультанта; 3) содержит неполный перечень услуг в области налогового консультирования
Проект Федерального закона «О налоговом консультировании» от 2006 г.	Вид профессиональной деятельности по оказанию заказчику (консультируемому лицу) на платной основе услуг, содействующих должному исполнению участниками налоговых отношений своих обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством [8]	1) довольно обобщенное понятие, не раскрывающее сущность налогового консультирования; 2) акцентирует внимание на соблюдении консультируемыми лицами законодательства, не указывая их права на защиту интересов; 4) не учитывает, чьи интересы должен защищать налоговый консультант в случае спорной ситуации

В то же время следует особо подчеркнуть: сущность налогового консультирования заключается в оказании помощи в отношении при решении проблем, связанных с

налогообложением организаций или физических лиц, осуществляя которую консультант сам не отвечает за результат внедрения принятых решений [2].

Исторически элементы налогового консультирования зародились с возникновением государства. Ретроспективное исследование налогового консультирования в зарубежных странах представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Ретроспективное исследование налогового консультирования в зарубежных странах

Период, страны	Анализ периода
I период (Древний мир – Средние века) Римская империя	Возникновение первых элементов налогообложения. Налоги являются разрозненными разовыми платежами. Отсутствует системное налоговое консультирование.
II период (конец XVII – XIX вв.) Швеция, Англия, Франция, Испания, Бельгия.	Развитие налогообложения, появление первых налоговых теорий и налоговых систем. Возникновение элементов теории налогового консультирования, несмотря на то что прямых указаний на это в трудах учёных не содержится. Таким образом, в этот период практика в данном вопросе опережает теорию.
III период (начало XX века – настоящее время) США, большинство стран Европы, частично – Россия, Япония, Китай, Южная Корея и др.	Совершенствование налогообложения. После Первой мировой войны возникают полностью обоснованные принципы налогообложения, появляются исследования о налоговом бремени. Происходит дальнейшее формирование теории налогового консультирования, внедрение понятийной базы, исследование основных инструментов, принципов и задач налогового консультирования.

В России налоговое консультирование также имеет свою историю развития. Оно возникло на рубеже IX и X веков [3]. Первые попытки налогового консультирования и налоговой оптимизации возникли во времена феодальной раздробленности Руси. Затем, по мере развития налогообложения, развивалась и практическая сторона налогового консультирования, в частности связанная с уменьшением налогового бремени, введением ряда льгот и т.д. С развитием российской финансовой науки в первой половине XIX века осуществляются и попытки формирования теоретической базы налогового консультирования [13]. Однако к чему-либо существенному это не привело.

Этапы развития налогового консультирования в Российской Федерации представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Этапы развития налогового консультирования в Российской Федерации

Период	Характеристика этапа	Характеристика консультационных услуг
1992 – 2000 гг.	Становление налоговой системы в РФ произошло одновременно с созданием рыночных отношений в экономике. На этапе становления налоговой системы центр тяжести налогового бремени переносился с одного направления на другое: прибыль, доходы, имущество, подоходный налог. Налоговая политика имеет ярко выраженный фискальный характер.	Спрос на консультационные услуги информационного характера о введенных налогах, об изменениях и дополнениях в налоговое законодательство и порядке их исчисления и уплаты. Налоговое консультирование по анализу применяемых схем, позволяющих существенно сокращать налоговые платежи.

Продолжение таблицы 3

2001 – 2004 гг.	С принятием закона о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем и принятием второй части НК РФ начался этап борьбы с уклонением от уплаты налогов одновременно с либерализацией налоговой системы.	Налоговое консультирование продолжает ориентироваться на анализ схем, с помощью которых сокращаются налоговые платежи.
2004 г. – настоящее время	Постепенное ужесточение налогового администрирования и финансового мониторинга. Одновременно практически ежегодно вносится огромное количество изменений в налоговое законодательство.	Развитие интеллектуальной составляющей в налоговом консультировании. Появление и развитие профессиональных участников рынка налогового консультирования.

Объективная необходимость налогового консультирования является результатом сложности и изменчивости налоговой системы, многообразие способов ведения дел и форм заключения сделок, а также потребности в независимом взгляде на проблемы налогообложения.

Концептуальные элементы налогового консультирования представлены на рисунке 1.

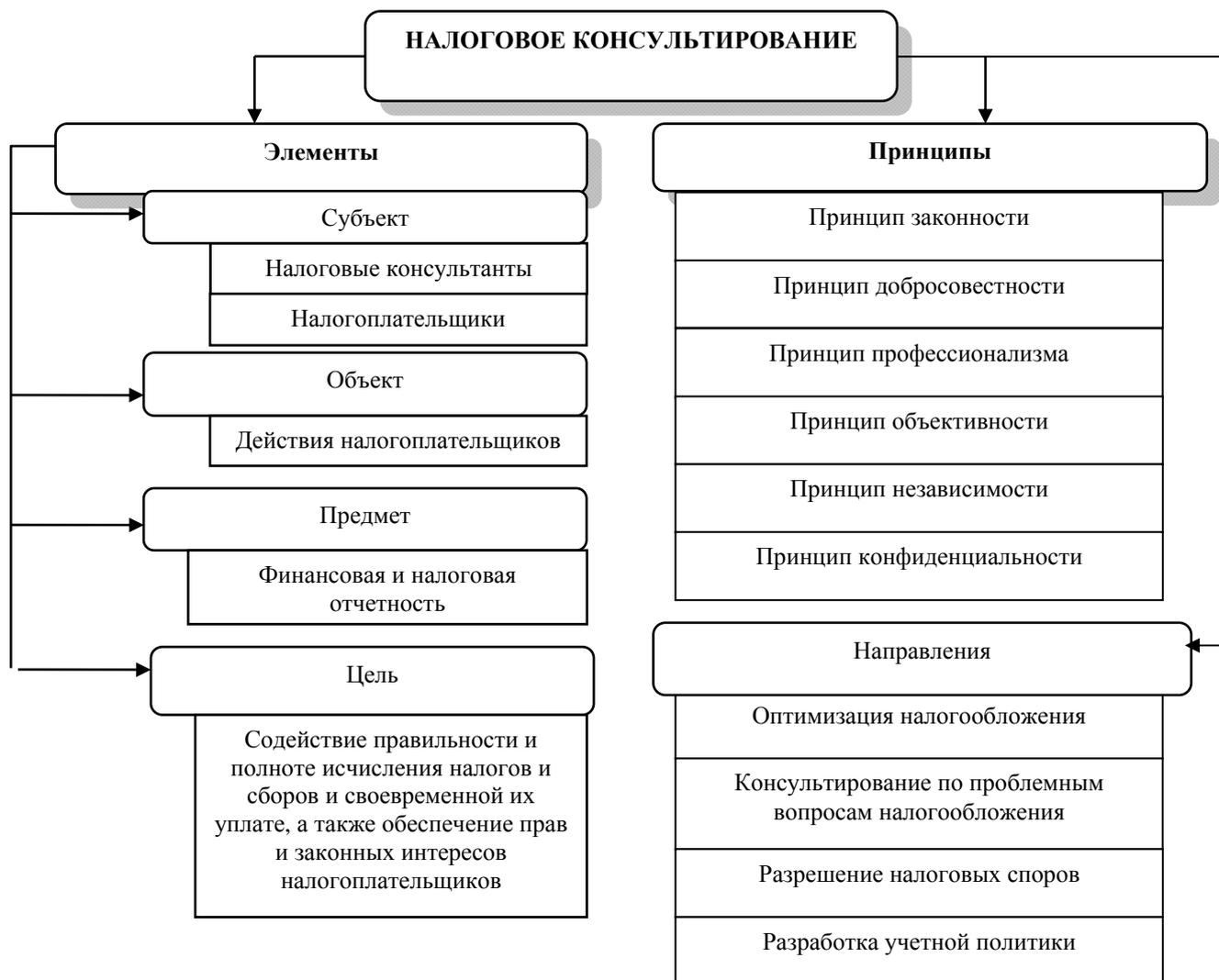


Рисунок 1 - Концептуальные элементы налогового консультирования

Принцип законности – один из основных критериев определения качества и эффективности налогового консультирования. Налоговый консультант должен строго придерживаться норм как налогового законодательства, так и общеправовых норм и принципов Российской Федерации.

Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение налогового консультанта к своей работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в консалтинговой деятельности.

Принцип профессионализма предполагает, что налоговый консультант должен обладать определенным набором профессиональных и общенаучных знаний, а также обязан стремиться регулярно пополнять эти знания. Принцип профессионализма является фундаментальным для деятельности налогового консультанта, поскольку относится к его компетенции и профессиональной подготовке.

Объективность - это обязательность непредвзятости, беспристрастности и неподвластности какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений [9].

В силу принципа независимости налоговые консультанты совершают действия на основе своего внутреннего убеждения, правосознания, руководствуясь требованиями правовых норм. Их профессиональная деятельность не должна подвергаться воздействию со стороны налогоплательщика-клиента или третьих лиц.

Конфиденциальность - это обязанность налоговых консультантов обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе их профессиональной деятельности, не передавать эти документы или их копии каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия руководителя экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации [10].

Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, несмотря на то что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не может нанести ему материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно, независимо от продолжения или прекращения отношений с клиентом, и не имеет ограничений по времени [11].

Целью налогового консультирования является содействие правильности и полноте исчисления налогов и сборов налогоплательщиков-клиентов и своевременной их уплате, а также обеспечение прав и законных интересов налогоплательщиков.

В соответствии с целью налогового консультирования можно выявить и его задачи. Они представлены на рисунке 2.

Консультационная работа должна осуществляться систематически. Это позволит отслеживать динамику возникновения обязательств и своевременность их погашения, выявлять просроченную задолженность перед налоговыми органами, контролировать изменение налоговой нагрузки с точки зрения ее оптимальности для осуществления данного вида деятельности и предупреждать налоговые правонарушения. В качестве источников информации для консультирования используются данные бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также показатели налогового учета и налоговой отчетности [12].



Рисунок 2 – Задачи налогового консультирования

Для теоретического обоснования механизма налогового консультирования необходимо определить его этапы (рис. 3).



Рисунок 3 – Этапы налогового консультирования

Таким образом, на основании проведенных исследований можно установить, что в настоящее время рынок консалтинговых услуг по налогообложению динамично формируется, однако сфера налогового консалтинга пока не имеет законодательного регулирования.

Анализ понятийного аппарата налогового консультирования позволил сделать вывод о том, что нет однозначного определения данной категории, а отсутствие нормативного регулирования позволяет его толковать произвольно.

Налоговое консультирование должно быть организовано на принципе равенства всех хозяйствующих субъектов перед законом и направлено на достижение гармонизации экономических интересов государства в части формирования бюджетных доходов и интересов налогоплательщиков для повышения эффективности их деятельности. При этом налоговое консультирование следует рассматривать как встроенный рыночный механизм, основной задачей которого является создание равных условий хозяйствования для экономических субъектов в конкурентной среде.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ардашев, В.Л. Введение в налоговое планирование или что надо знать налоговому консультанту [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/922/0#000>
2. Башкирова, Н.Н. Основы налогового консультирования [Текст] / Н.Н. Башкирова, Е.Б. Сугрובה. – М.: Магистр, 2008. – С. 52.
3. Демишева, Т.А. Организация и методика налогового консультирования [Текст] / Т.А. Демишева. – М.: МФЦ, 2007. – С. 11.
4. Денисов, Н.Н. Снижение рисков налогового консультирования [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://vgna.ru>
5. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] – М.: Рид Групп, 2012. – С. 88.
6. Письмо МНС РФ от 16.05.2000 № АП-6-15/377 «Об организации и проведении консультационной работы» [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://lawrussia.ru/texts/legal_456/doc456a389x620.htm
7. Федеральный закон «О налоговом консультировании» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.educenter.ru/documents/proekt.pdf>
8. Черник, Д.Г. Налоговое консультирование [Текст] / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин. – М.: Экономика, 2009. – С. 28.
9. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2000. – С. 52.
10. Попова, Л.В. Модели налогового консультирования в анализе и оценке финансово-экономической деятельности промышленных предприятий [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2012. - №4. – С.59-65
11. Попова, Л.В. Моделирование налогового консультирования в рамках оценки влияния деловой активности на налогообложение организаций [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. - 2012. - №6. – С. 79-82.
12. Дедкова, Е.Г. Роль налогового консультирования в современной экономике [Текст] / Е.Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. - 2011. - №7 (234). – С. 92-99.
13. Дедкова, Е.Г. Бухгалтерский учет налогооблагаемой прибыли для целей налогового консультирования [Текст] / Е.Г. Дедкова // Управленческий учет. - 2012. - №10. – С. 90-97.

Коростелкин Михаил Михайлович

ФГБОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК»

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

302020, Орел, Наугорское ш., 29

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

M.M. KOROSTELKIN

STUDY OF THE THEORETICAL ASPECTS OF THE SYSTEM OF TAX CONSULTING

The article considers the theoretical aspects of the system of tax consulting, ordering of the different points of view on the definition of «tax advice», consider foreign practices.

Keywords: tax, consulting, and accounting.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Ardashev, V.L. Vvedenie v nalogovoe planirovanie ili chto nado znat' nalogovomu konsul'tantu [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/922/0#000>
2. Bashkirova, N.N. Osnovy nalogovogo konsul'tirovanija [Tekst] / N.N. Bashkirova, E.B. Sugrobova. – M.: Magistr, 2008. – S. 52.
3. Demisheva, T.A. Organizacija i metodika nalogovogo konsul'tirovanija [Tekst] / T.A. Demisheva. – M.: MFC, 2007. – S. 11.
4. Denisov, N.N. Snizhenie riskov nalogovogo konsul'tirovanija [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://vgna.ru>
5. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii [Tekst] – M.: Rid Grupp, 2012. – S. 88.
6. Pis'mo MNS RF ot 16.05.2000 № AP-6-15/377 «Ob organizacii i provedenii konsul'tacionnoj raboty» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: http://lawrussia.ru/texts/legal_456/doc456a389x620.htm
7. Federal'nyj zakon «O nalogovom konsul'tirovanii» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.educenter.ru/documents/proekt.pdf>
8. Chernik, D.G. Nalogovoe konsul'tirovanie [Tekst] / D.G. Chernik, L.S. Kirina, V.V. Balakin. – M.: Jekonomika, 2009. – S. 28.
9. Sheremet, A.D. Audit [Tekst] / A.D. Sheremet, V.P. Sujc. – M.: INFRA-M, 2000. – S. 52.
10. Popova, L.V. Modeli nalogovogo konsul'tirovanija v analize i ocnke finansovo-jekonomicheskoy dejatel'nosti promyslennyh predpriyatij [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №4. – S.59-65
11. Popova, L.V. Modelirovanie nalogovogo konsul'tirovanija v ramkah ocnki vlijanija delovo aktivnosti na nalogooblozhenie organizacij [Tekst] / L.V. Popova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №6. – S. 79-82.
12. Dedkova, E.G. Rol' nalogovogo konsul'tirovanija v sovremennoj jekonomike [Tekst] / E.G. Dedkova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2011. - №7 (234). – S. 92-99.
13. Dedkova, E.G. Buhgalterskij uchet nalogooblagaemoj pribyli dlja celej nalogovogo konsul'tirovanija [Tekst] / E.G. Dedkova // Upravlencheskij uchet. - 2012. - №10. – S. 90-97.

Korostelkin Mihail Mihajlovich

State University-ESPC

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

302020, Orel, Naugorskoe sh., 29

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: buhkor@mail.ru

ЭКОНОМИКО-МАТЕМАТИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОЦЕНКИ ВАЛЮТНОГО РИСКА ПРЕДПРИЯТИЯ В ХОДЕ ФОРМИРОВАНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ СИСТЕМЫ ВАЛЮТНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

В статье изучены задачи, возникающие при многоуровневом моделировании системы оценки валютного риска в структуре корпоративной системы валютного регулирования, представлена модель оценки размера потенциальных потерь от валютного риска в процессе анализа прошлого периода, продемонстрировано применение графического способа анализа уровня влияния валютного риска на финансовое состояние предприятия.

Ключевые слова: валютный риск, курсы валют, система валютного регулирования, карта риска, корреляционный анализ.

В современных условиях любая организация, являясь по своей природе открытой социально-экономической системой, сталкивается с влиянием внешней окружающей среды, и, как следствие, подвергается воздействию определённых рисков. Среди тех рисков, которые оказывают влияние на крупные промышленные компании, ведущие активную экспортно-импортную деятельность, особое место занимает валютный риск.

Эффективность организации финансово-экономической деятельности предприятий основывается не только на оценке развития международных рынков, процессов интеграции национальных экономик, диверсификации валютных и финансовых рынков, но и на совершенствовании регулирования внешнеэкономической деятельности на микроуровне, где важную роль играют задачи выявления и сокращения рисков компании.

Стабильность курса российского рубля, упрощение налоговой системы страны, рост объемов внутреннего валового продукта, развитие банковской системы, пересмотр российского бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами — все эти факторы, по мнению многих аналитиков, позитивно влияют на настроения инвесторов и повышают их интерес к российскому рынку. [1] Очевидно, что в ходе формирования в нашей стране современных видов промышленной политики и финансовой индустрии, потребуются внедрение новых методов и развитие существующего инструментария покрытия валютных рисков компаний.

Одной из наиболее актуальных проблем в ходе организации внешнеэкономической деятельности компании на микроуровне, являются задачи получения прогнозных оценок валютных курсов в процессе финансового планирования и бюджетирования компании, оценка степени их влияния на процесс финансового функционирования предприятия и формирование методов управления возникающими рисками.

Данные процессы имеют достаточно сложную структуру с большим количеством контуров обратных связей, определяющих плохо предсказуемую традиционными методами траекторию их развития. Кроме того, задачи прогнозирования процессов микроэкономической динамики и валютных курсов представляют собой типичный пример проблем принятия решений в слабоструктурированных средах, когда отсутствуют надежные модели получения численных прогнозных оценок, неточно известен характер на развитие рыночных ситуаций, в системе присутствуют субъективные факторы, связанные с влиянием поведения участников рынка на его динамику [2].

Эти аспекты обуславливают необходимость и актуальность усовершенствования существующих методов и моделей оценки и прогнозирования валютных рисков при осуществлении экспортно-импортной деятельности, а соответственно и актуальность темы исследования.

Теоретические и практические стороны проблематики валютного риска находят свое отражение в работах известных экономистов К. Коннолли, Дж. Мэрфи, Д. Каплана,

Л. Макмиллана, а так же И. Балабановой, В. Селюкова, А. Дуброва. Вопросы хеджирования валютного риска с помощью срочных финансовых инструментов изучены в работах В. Сычева, Ю. Чижова, В. Дадаева, Н. Вяткина, Г. Китовой, И. Колосова и др.

Несмотря на высокую степень проработанности проблем регулирования валютными рисками хозяйствующих субъектов, остается незатронутым вопрос методического обеспечения комплексной оценки и конструктивного снижения негативных последствий валютного риска. Необходимо совершенствование методологической базы для решения задач оценки и прогнозирования валютного риска, выбора способов хеджирования валютного риска, повышение эффективности составляющих системы минимизации валютного риска. Эти вопросы, возникающие в ходе снижения валютного риска компании, определяют актуальность выбранной темы исследования и обуславливают научную новизну работы.

Современные подходы управления валютными рисками предприятия предусматривают рассмотрение этого процесса, лишь как выбора вариантов хеджирования риска, отделенного от совокупного процесса производства, делая упор на банковские продукты, исключая корреляцию с контрактным управлением, планированием валютного бюджета, формирования валютного портфеля. Мы предлагаем подойти к вопросу управления валютными рисками компании с этапа разработки совокупной стратегии, включающей внутренние и внешние способы защиты от риска, т.е. с формирования системы валютной политики хозяйствующего субъекта.

Корпоративную систему валютного регулирования предприятия можно представить как составляющую общей финансовой тактики компании, заключающуюся в выработке совокупности правил, норм и действий по сокращению возможного негативного воздействия на деятельность предприятия, вызванного неблагоприятными изменениями валютных курсов, которая будет включать описание процессов управления международными денежными потоками субъекта, анализ экспортных и импортных контрактов на стадии заключения и в процессе их функционирования, планирование привлечения заемных источников в иностранной валюте, оценку валютных инвестиционных проектов.

Формирование системы валютного регулирования предприятия должно начинаться с определения целей и задач, которые она призвана преследовать. Для каждого отдельного хозяйствующего субъекта они будут индивидуальны, и поставлены после анализа текущего финансового состояния компании, оценки уровня ее внешнеэкономической деятельности.

Система валютного регулирования в виде составляющих элементов представлена на рисунке 1. При этом ранжирование элементов и определение главных задач будет определяться конкретными проблемами, выявленными в ходе анализа уровня потенциального влияния на деятельность предприятия валютных рисков.



Рисунок 1 – Элементы системы валютного регулирования предприятия

Следует отметить, что несистемное применение финансовых и нефинансовых методов не приведет к уверенной защите от наступления валютного риска. В современных условиях, чтобы свести к минимуму риски, связанные с негативной динамикой курсов валют, предприятию потребуется выстроить комплексную программу защиты. Разработанные нами этапы реализации методики валютного регулирования предприятия представлены в виде схемы на рисунке 2.



Рисунок 2 – Структура процесса реализации методики валютного регулирования

Остановимся более подробно на первом этапе определения наличия валютного риска, поскольку именно от понимания степени влияния риска, строится вся система валютного регулирования. Для определения степени влияния валютного риска на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, необходимо провести регрессионный анализ фактических денежных поступлений в валюте за прошедший период. Регрессионный анализ применяется для исследования интенсивности, вида и формы зависимостей, который является методическим инструментарием при решении задач прогнозирования. Рассмотрим простейшую модель парной регрессии – линейную регрессию. Линейная регрессия находит широкое применение в эконометрике ввиду четкой экономической интерпретации ее параметров.

Уравнение вида $y = a + b * x$ позволяет по заданным значениям фактора x находить теоретические значения результативного признака, подставляя в него фактические значения фактора x . Построение линейной регрессии сводится к оценке ее параметров – a и b . Классический подход к оцениванию параметров линейной регрессии основан на методе наименьших квадратов (МНК). МНК позволяет получить такие оценки параметров a и b , при которых сумма квадратов отклонений фактических значений результативного признака y от теоретических y_x минимальна [3].

Для оценки степени влияния валютного риска на деятельность ОАО «ОЭМК» и проведения регрессионного анализа сформируем массив данных, который будет включать динамику официального курса валют ЦБ РФ за 2012 год по валютам, в которых заключены экспортно-импортные контракты на предприятии (доллар США и евро), а так же информацию о фактическом поступлении денежных средств в заданных валютах в каждую дату. Фрагмент выбранной информации представлен в таблице 1.

Таблица 1 - Фрагмент массива данных для регрессионного анализа

Дата	Курс, \$	Курс, €	Выручка USD	Выручка EUR	Всего выручка в руб.
10.01.2012	32,1961	41,6714	5 393 739	-	173 657 360
11.01.2012	31,8729	40,7591	6 711 067	-	213 901 167
12.01.2012	31,6886	40,4061	2 542 500	2 000 056	161 382 728
13.01.2012	31,6807	40,2852	-	2 119 475	85 383 474
16.01.2012	31,5830	40,6189	5 425 190	-	171 343 776
17.01.2012	31,9344	40,3842	2 552 500	-	81 512 556
18.01.2012	31,5445	40,1688	4 987 000	-	157 312 422
19.01.2012	31,5428	40,2612	2 000 000	2 560 933	166 191 836
23.01.2012	31,2879	40,5867	3 021 600		94 539 519
24.01.2012	31,3325	40,4064	1 465 800	4 204 096	215 799 563
25.01.2012	30,8752	40,1872	5 877 167	2 774 255	292 948 247
...					
05.12.2012	30,9940	40,4720	4 454 439	-	138 060 882
06.12.2012	30,8235	40,4127	4 299 897	-	132 537 875
07.12.2012	30,9107	40,3570	5 514 114	-	170 445 124
10.12.2012	30,9670	40,1270	-	5 542 304	222 396 033
11.12.2012	30,8686	39,8359	4 276 000	-	131 994 134
	31,0737	39,8659	455 409 209	284 299 610	25 507 161 167

С помощью пакета анализа приложения Excel проведем регрессионный анализ, задав все необходимые параметры (рис. 3): интервал X – курсы валют за период 2012 года,

интервал Y – соответствующий объем полученной выручки, уровень надежности принимаем как 95% .

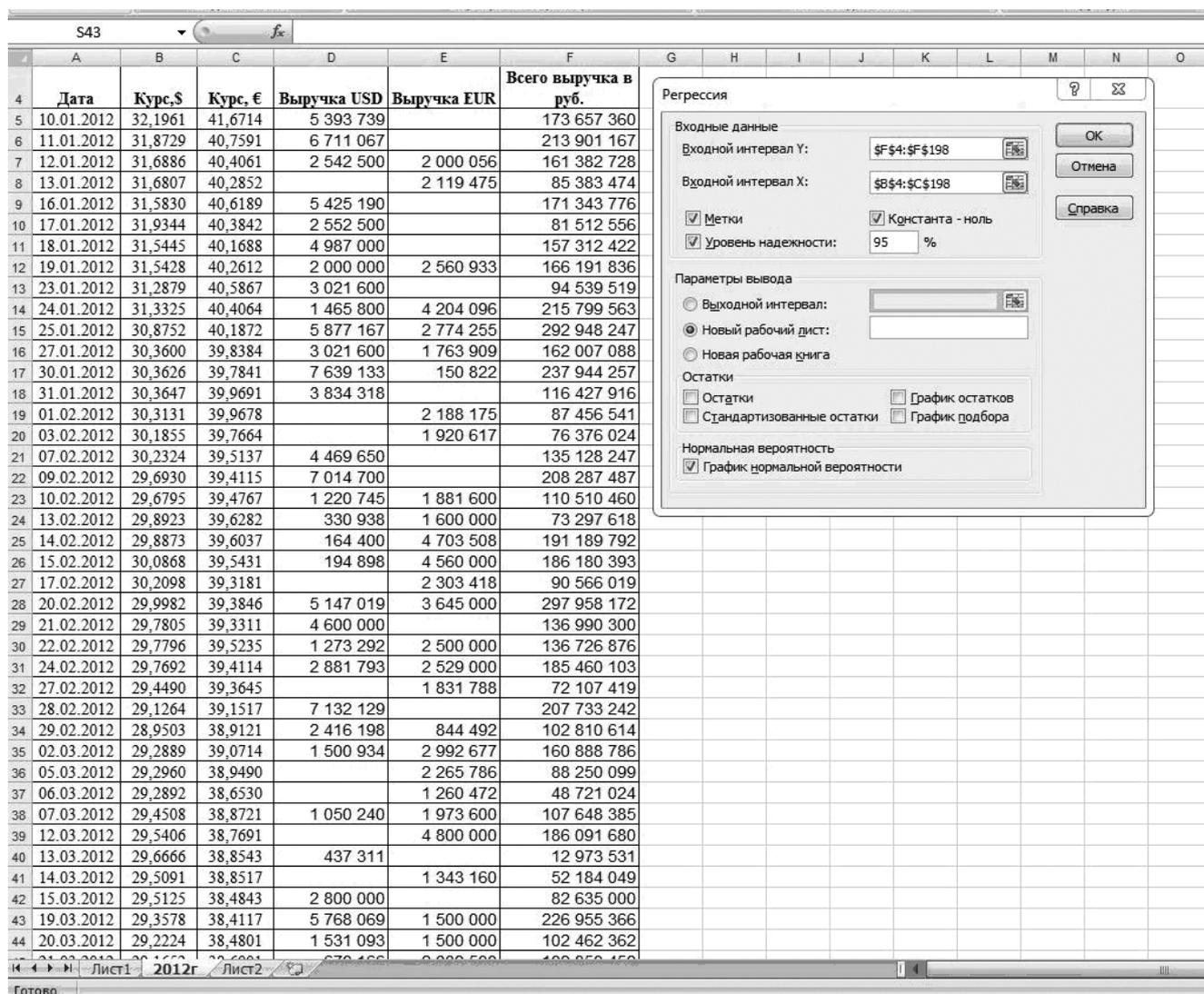


Рисунок 3 – Определение параметров для проведения регрессионного анализа

Проведя регрессионный анализ, мы получили следующие итоги исследования, которые представлены на рисунке 4.

В результате проведенного анализа получили уравнение:

$$CF(t) = - 2823833153 + 395840602,2 ER(t).$$

В данном случае коэффициент эластичности, измеряющий чувствительность денежных потоков к изменениям валютного курса, равен 395840602,2 (при значимом показателе t-статистики, который равен 5,0015, определенно большим t-табличного, равного 1,65, что показывает надежность показателя и для будущих прогнозов).

1	ВЫВОД ИТОГОВ								
2									
3	<i>Регрессионная статистика</i>								
4	Множественный R	0,863880214							
5	R-квадрат	0,746289025							
6	Нормированный R-квадрат	0,73975928							
7	Стандартная ошибка	77160370,93							
8	Наблюдения	194							
9									
10	Дисперсионный анализ								
11		<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>			
12	Регрессия	2	3,36246E+18	1,68123E+18	282,3833153	8,96727E-58			
13	Остаток	192	1,14311E+18	5,95372E+15					
14	Итого	194	4,50558E+18						
15									
16		<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
17	Y-пересечение	-395840602,2	309033051,9	-1,280900537	0,20178172	-1005396537	213715332,6	-1005396537	213715332,6
18	Курс, \$	1995430,028	6958649,048	0,286755377	0,774608841	-11729784,63	15720644,69	-11729784,63	15720644,69
19	Курс, €	1745893,107	5426722,41	0,321721469	0,748013696	-8957754,894	12449541,11	-8957754,894	12449541,11
20									
21									
22									
23	ВЫВОД ВЕРОЯТНОСТИ								
24									
25	<i>Перцентиль</i>	<i>Всего выручка в руб.</i>							
26	0,257731959	9831831,812							
27	0,773195876	12973530,51							
28	1,288659794	32730110,42							
29	1,804123711	35644998,59							
30	2,319587629	36398410,56							
31	2,835051546	37086284,61							
32	3,350515464	39518043,41							
33	3,865979381	41844538,48							
34	4,381443299	47451832,93							
35	4,896907216	48371203,19							
36	5,412371134	48721024,22							

Рисунок 4 – Вывод результатов регрессионного анализа

Полученные результаты говорят о том, что на компанию влияет существенный валютный риск. Но всё же, только по этому показателю нельзя судить о том, что именно динамика валютного курса являются ключевой составляющей риска предприятия. Коэффициент корреляции денежных потоков предприятия и валютно-курсовых колебаний являются не менее важным параметром для определения фирмой политики управления валютными рисками. Коэффициент корреляции, равный в данном случае 64,89%, измеряет дисперсию денежного потока, которая объясняется дисперсией валютного курса.

График нормального распределения

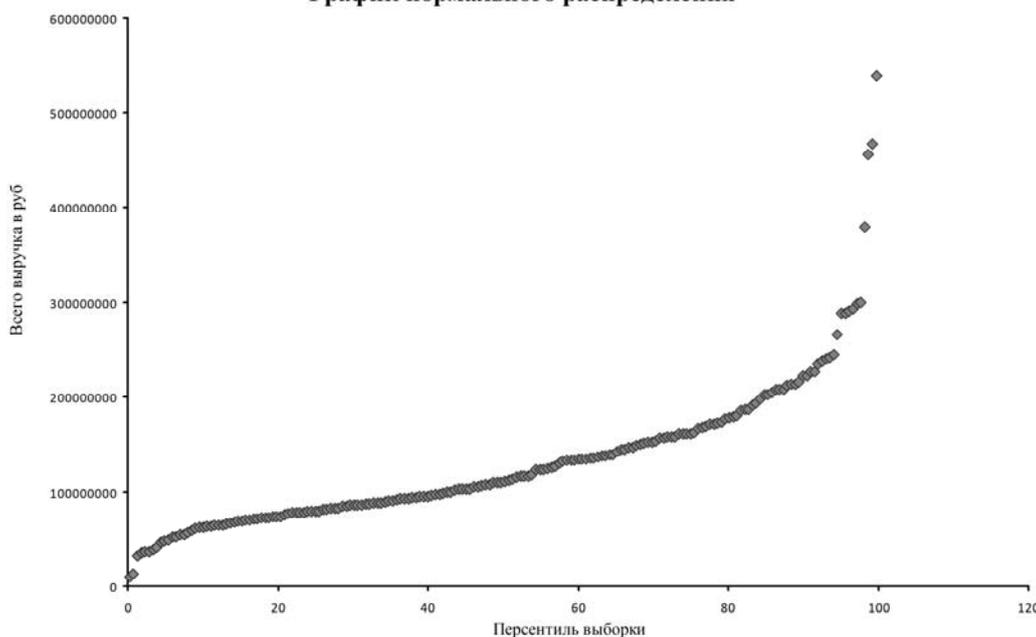


Рисунок 5 – Вывод результатов регрессионного анализа

На рисунке 5 представлен график нормального распределения. Этот показатель свидетельствует о том, что связь между изменениями валютных потоков и динамикой валютных курсов довольно высока.

Учитывая, что все коэффициенты регрессии — величины статистически значимые, надежные, то на них можно опираться в анализе и в прогнозе. Высокий F - критерий, равный 24,01259 и значительно превышающий F - табличное (3,86), говорит о том, что нулевая гипотеза о случайной природе параметров уравнения отклоняется.

Проведя дальнейший анализ финансово-экономического цикла предприятия, можно использовать данное уравнение для прогнозов будущих валютных поступлений. После определения степени зависимости компании от валютного риска, мы предлагаем наглядно рассмотреть наличие риска на разработанной карте рисков. Для этого необходимо заполнить таблицу и оценить графически степень влияния валютного риска на финансовое состояние компании в соответствии с матрицей оценки, где по оси X отражается уровень возможного влияния валютного риска в стоимостном выражении (прямые потери от наступления рискового события), а по оси Y – вероятность наступления валютного риска (рис. 6). Исходя из полученных данных, определяем в какой сектор попадает валютный риск в данный период.

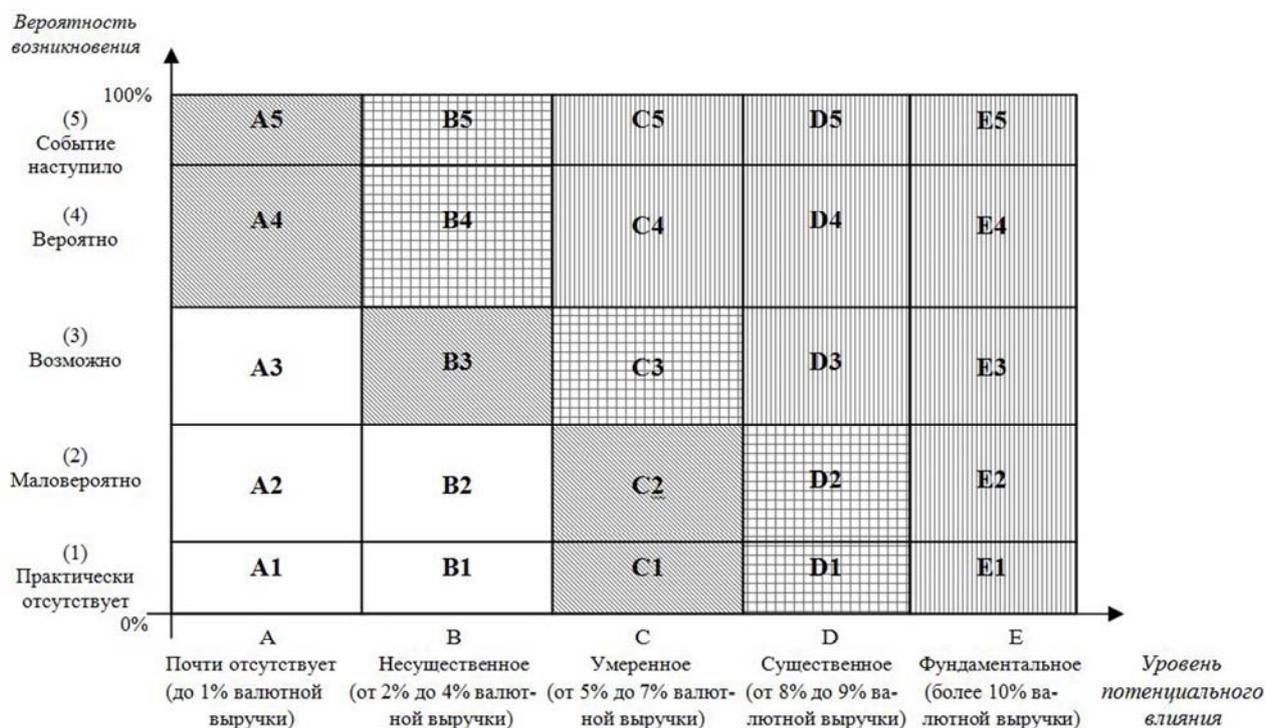


Рисунок 6 - Матрица оценки риска

Сектора матрицы сгруппированы по уровню влияния риска на финансово-хозяйственную деятельность предприятия следующим образом (табл. 2).

Таблица 2 – Условные обозначения секторов в матрице оценки риска

Обозначение в матрице риска	Значение сектора
	низкий уровень влияния
	умеренный уровень влияния
	значительный уровень влияния
	высокий уровень влияния

Далее полученные результаты перенесем на карту рисков (табл. 3), где наглядно

видна динамика изменения зависимости компании от валютного риска.

Таблица 3 – Карта рисков компании

Наименование риска	Оценка 2009	Оценка 2010	Оценка 2011	Оценка 2012	Прогноз 2013
Валютный риск. Ухудшение финансового положения из-за изменения курса обмена иностранных валют	D4	D3	C3	C2	C2

Кроме того по прогнозным значениям курса валюты и плановым денежным потокам выручки, мы получили прогнозное значение уровня влияния зависимости компании от валютного риска.

Следует отметить, что карта риска является универсальной и может быть дополнена другими строками, отражающими влияние на компанию иных рисков.

В нашем примере наглядно видно, что выбираемые методы защиты от риска ОАО «ОЭМК» являются эффективными, в связи с уменьшением степени влияния риска на предприятие.

Однако вероятность наступления риска существует, поэтому следует переходить к следующему этапу формирования системы валютного регулирования компании.

В процессе формирования валютной политики в соответствии с организационной структурой предприятия следует распределять зоны ответственности по направлениям деятельности тех или иных подразделений.

В общей тактике защиты фирмы от валютного риска важную роль играют все ее составляющие.

В целом она сводится к приведению обязательств так, чтобы стратегические и производственные корректировки деятельности компании, вызывающие снижение прибыли, имели покрытие в виде соответствующего снижения в стоимости финансирования этих обязательств [4].

В ходе долгосрочного планирования защита от валютного риска взаимозависит и от ценовой политики, и от надёжности страхования. Для стабильной работы предприятия необходима совместная работа всех структурных подразделений компании по единой стратегии.

В ходе нашего исследования мы разработали и теоретически обосновали использование комплекса мер по управления валютными рисками предприятия, активно ведущего внешнеэкономическую деятельность, представив его в рамках валютной политики компании.

Так как в российской финансовой практике отсутствует единые корпоративные рекомендации по комплексному управлению рисками, эта методика может стать основой для разработки индивидуальной программы страхования от валютных рисков.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Голубева, Ю.Б. Формирование валютной политики предприятия в условиях нестабильной финансовой среды [Текст] / Ю.Б. Голубева // Менеджмент в России и за рубежом: все о теории и практике управления бизнесом, финансами, кадрами: гл. ред. В.С. Ефремов. - М.: Финпресс. - №5 - С. 96-11
2. Сычев, В.А. Экономико-математические модели оценки и прогнозирования валютных рисков при осуществлении внешнеэкономической деятельности: автореферат док. экон. наук. [Текст] / В.А. Сычев. - М., 2010. - 24 с.
3. Шалабанов, А.К. Эконометрика: уч-метод. пос. [Текст] / А.К. Шалабанов, Д.А. Роганов - Казань. - 2008 - 198 с.
4. Двоглазов, С.И. Необходимость и принципы формирования валютной политики предприятия в ходе ведения внешнеэкономической деятельности [Текст] / С.И. Двоглазов, Е.В. Ильичева // Research Journal of International Studies VIII Международный научно-исследовательский журнал. - Екатеринбург. – 2012. – № 6.

Двоглазов Семён Иванович

СТИ НИТУ «МИСиС»

Аспирант кафедры «Экономический анализ, финансы и аудит»

309516, Белгородская область, г. Старый Оскол, мкр. Макаренко, д. 42

Тел.: (4725) 32-43-61

E-mail: ivanich_8@mail.ru

S.I. DVOEGLAZOV

ECONOMETRIC MODELS CURRENCY RISK COMPANIES IN THE FORMATION OF CORPORATE FOREIGN EXCHANGE MANAGEMENT

In the research of the studied problems arising in multilevel modelling system of evaluation of currency risk in the corporate system of currency regulation, the model estimates of the size of potential losses from currency risk in the process of analysis of the previous period, demonstrated the use of graphical methods of analysis of the effect of the foreign exchange risk on the financial condition of the enterprise.

Keywords: foreign currency risk, foreign exchange rates, system of currency regulation, risk map, correlation analysis.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Golubeva, Ju.B. Formirovanie valjutnoj politiki predpriyatija v uslovijah nestabil'noj finansovoj sredy [Tekst] / Ju.B. Golubeva // Menedzhment v Rossii i za rubezhom: vse o teorii i praktike upravlenija biznesom, finansami, kadrami: gl. red. V.S. Efremov. - M.: Finpress. - №5 - S. 96-11
2. Sychev, V.A. Jekonomiko-matematicheskie modeli ocenki i prognozirovanija valjutnyh riskov pri osushhestvlenii vneshnejekonomicheskoi dejatel'nosti: avtoreferat dok. jekon. nauk. [Tekst] / V.A. Sychev. - M., 2010. - 24 s.
3. Shalabanov, A.K. Jekonometrika: uch-metod. pos. [Tekst] / A.K. Shalabanov, D.A. Roganov - Kazan'. - 2008 - 198 s.
4. Dvoeglazov, S.I. Neobhodimost' i principy formirovanija valjutnoj politiki predpriyatija v hode vedenija vneshnejekonomicheskoi dejatel'nosti [Tekst] / S.I. Dvoeglazov, E.V. Il'icheva // Research Journal of International Studies VIII Mezhdunarodnyj nauchno-issledovatel'skij zhurnal. - Ekaterinburg. - 2012. - № 6.

Dvoeglazov Semyon Ivanovich

Moscow Institute of Steel and Alloys

Postgraduate student of Department «Economic Analysis, Finance and Audit»

309516, Belgorod, Stary Oskol, md. Makarenko, 42

Numb.: (4725) 32-43-61

E-mail: ivanich_8@mail.ru

З.И. АГОЕВА, А.В. ЗЕЛЕНИНА

ФАКТОРИНГОВЫЕ УСЛУГИ РОССИИ: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

В современных условиях инфляции и при участившихся нарушениях платежной дисциплины не секрет, что многие компании в своей деятельности сталкиваются с серьезной проблемой – неплатежами за товары и услуги. Это все приводит к тому, что они вынуждены искать новые, ранее ими не использованные, пути для своевременного взыскания дебиторской задолженности. Самым известным и наиболее часто применяемым способом привлечения оборотных средств является предоставление кредита. Получение кредита для бизнеса в период кризиса обойдется довольно дорого (до 28% годовых). К тому же банки прекращают финансировать малый бизнес из-за низкой обеспеченности организаций залогом. А потому альтернативным источником для пополнения оборотных средств становится заключение с банком договора финансирования под уступку денежного требования, то есть факторинг.

Ключевые слова: факторинг, рынок факторинговых услуг, дебиторская задолженность, банки, учет факторинговых услуг.

Взаимоотношения в современных экономических условиях приводят к тому, что многие компании постоянно предпринимают действия для движения вперед, а это означает поиск инновационных методов производства, управления, а также повышения своей финансовой устойчивости. Все это способы используются, в первую очередь, для повышения конкурентоспособности и увеличения прибыли – это и есть главные цели компаний.

Рост конкуренции на товарных рынках и рынках услуг, когда ведется острая борьба за покупателя, приводит к либерализации взаимоотношений между поставщиком и покупателем. В результате, чтобы в современных экономических условиях привлечь и удержать покупателей, поставщикам приходится прибегать к некоторым мерам. Это, как правило, снижение цен, улучшение качества товаров и услуг, диверсификация товарной номенклатуры, и даже организация бесплатной доставки. Порой покупателям предоставляется отсрочка платежа за продаваемый товар или оказываемые услуги. Однако этот способ построения отношений с покупателями имеет некоторые негативные эффекты для поставщика [6].

К примеру, поставщик предлагает отсрочки и, таким образом, становится кредитором для своего покупателя, что может привести к проблемам кассовых разрывов и недостатка оборотных средств. Помимо этого может возникнуть вероятность неоплаты поставок в установленный срок. Все эти действия могут привести к дополнительным издержкам и увеличению рисков. Именно возникновение такого рода проблем в отношениях между поставщиками и покупателями стало причиной появления факторинга.

Факторинг – это услуга, которая основывается на переуступке клиентом фактору дебиторской задолженности с определенными целями. Это может быть финансирование под переуступленную дебиторскую задолженность, управление дебиторской задолженностью и ее учет, отслеживание и сбор дебиторской задолженности, а также покрытие риска, связанного с дебиторской задолженностью [11].

Согласно определению, данному в GRIF (General Rules for International Factoring – Правила международной факторинговой деятельности), уступка дебиторской задолженности при наличии хотя бы двух из вышеуказанных элементов классифицируется как факторинг [1].

Факторинг облегчает доступ компаний к источникам финансирования, благодаря чему появляется больше возможностей для концентрации на проблемах ведения и развития бизнеса. Также отсрочка платежа позволяет сократить постоянные издержки, связанные с учетом продаж, обслуживанием и своевременным инкассированием дебиторской задолженности, или даже полностью освободиться от них. Прибегая к такой услуге,

предприятия в значительной степени могут снизить свои расходы на содержание особых финансовых подразделений, и, таким образом, повысить эффективность финансового обслуживания именно за счет передачи их функций специализированным структурам [2].

Таким образом, факторинг играет немаловажную роль в рыночной экономике:

- во-первых, он дает возможность предприятиям и организациям обеспечить рост объема оборотных средств и ускорения оборачиваемости капитала;
- во-вторых, способствует ускорению погашения дебиторской и кредиторской задолженности и, как следствие, ускорению производства и обращения товаров, работ или услуг;
- в-третьих, помогает расширить производство;
- в-четвертых, позволяет перераспределить денежные средства по регионам, если клиентами финансового агента являются иногородние предприятия [3].

Самой результативной сферой, где применяется факторинг, являются малые и средние предприятия, которые в своей деятельности сталкиваются с проблемой временной нехватки денежных средств, возникающей, к примеру, из-за несвоевременного погашения долгов дебиторами и проблем, связанных с производственным циклом.

И именно благодаря своим преимуществам на западных торговых рынках факторинг среди других финансовых операций занимает высокие позиции. Большая роль в этом принадлежит банкам. Так, коммерческие банки, практикующие факторинг, предлагают своим клиентам в обмен на передачу им денежных требований клиентов достаточно широкий набор финансовых услуг. И практически во всех крупных банках имеются специализированные отделения по факторингу [4].

В отличие от зарубежных банки в России, являясь основными участниками факторингового рынка, заявляют о наличии факторинга в линейке своих продуктов, однако при этом не продвигают активно этот продукт, и таких примеров очень много. Все это, несмотря на то, что в использовании факторинга есть масса преимуществ. У банков это собственная ресурсная база, которая дает возможность обеспечить клиенту бесперебойное финансирование и предложить ему более выгодные тарифы. Однако банки скованы нормативами Центрального Банка России по структуре финансирования внутренними регламентами принятия решений и жесткими условиями срочности [1].

Банки предлагают услугу факторинга как один из продуктов для корпоративных клиентов, которые находятся с ними в партнерских отношениях. Другим же клиентам услуги отсрочка платежа предоставляется крайне редко, потому что банк не занимается их активным поиском и не имеет соответствующих технологий. И так как факторинг является довольно сложным продуктом, они предлагают усеченный, банковский, факторинг.

Очень часто факторинговое подразделение, которое создается внутри банка, является непрофильным, несамостоятельным, а всего лишь составной частью кредитного управления, департамента или отдела [9].

Кредитный подход российские банки используют при оценке рисков, связанных с факторингом. И это не всегда правильно, ведь предлагаемые финансовые продукты могут быть разной природы и разного назначения. Последствиями этого становится временное затягивание процесса принятия решения, которое не может в полной мере удовлетворить ожидания клиента от факторинга.

Декларативные заявления о начале предоставления факторинговых услуг в основном обусловлены имиджевыми соображениями. По той причине, что продукт становится более популярным на рынке предоставляемых финансовых услуг, руководство многих банков находит важным использование факторинга и считает необходимым разнообразить предлагаемую линейку услуг факторингом.

Многие кредитные организации со временем правильно оценивают перспективность развития оказания услуг факторинга, как возможность получить большую прибыль. Однако не все могут вывести факторинг даже на уровень самоокупаемости [1].

Факторинг в России, несмотря на все, существующие на современном финансовом

рынке трудности, активно развивается. Так, рекордные объемы рынка факторинга в 2011 году обеспечили переориентацию клиентов с банковского кредитования на факторинг. В результате этого объем рынка факторинга по итогам того же 2011 года составил 880 млрд. рублей, а это на 77 % больше показателей 2010 года.

С одной стороны, на общем фоне ухудшения ситуации с ликвидностью в экономике более строгим и консервативным стал подход банков к выдаче новых ссуд и пролонгации действующих кредитов. Банки сейчас проявляют большую заинтересованность в факторинге, чтобы использовать его как инструмент краткосрочного размещения, который позволяет контролировать процентные риски и диверсифицировать кредитные. С другой же стороны, из-за жесткой ценовой конкуренции на рынке факторинга его стоимость и стоимость кредита стали вполне сопоставимы.

К примеру, по итогам 2011 года лидерство среди факторов по объему уступленных денежных требований сохранил за собой Промсвязьбанк, в номинации «Лидер рынка факторинга по объему портфеля» награду получил ВТБ Факторинг. Самым быстрорастущим фактором по итогам работы в 2011 году стал «НОМОС-БАНК». В новой номинации «Старт-ап года» награждены две компании: факторинговая компания «КЛЕВЕР» и «ПОЛИТЕКС» (оба фактора заключили первую сделку в 2011 г., при этом объем уступленных ими требований по итогам 2011 г. превысил 1 млрд. руб.)

В 2012 году на российском финансовом рынке появился международный факторинг, однако пока его доля не превышает и 3 % рынка. А вступление России в ВТО не привело к появлению на рынке иностранных игроков, однако поспособствовало росту международного факторинга в целом. Пока же вступление в ВТО создало возможность вовлечения России в международную торговлю, а это, безусловно, в будущем расширит потенциал роста такого понятия как международный факторинг [7].

В первом полугодии 2012 года факторинг выступил одним из драйверов роста рынка торгового финансирования. Так, объем уступленных требований вырос в целом на 70 % по сравнению с аналогичным периодом прошлого года и составил 610 млрд. рублей. И некоторые факторинговые компании (факторы) могут предполагать, что это стало результатом совершенствования системы риск-менеджмента. Но есть и такие компании, которые настороженно относятся к подобной тенденции, так как при развитии безрегрессного факторинга в условиях относительно нестабильной экономики существует большая вероятность роста доли «плохих» долгов в портфелях факторов.

Состав тройки лидеров рынка в первом полугодии 2012 г. по сравнению с 2011 г. не изменился, но ВТБ Факторинг (совместно с ЗАО «ТрансКредитФакторинг») заняли первую строчку в рэнкинге крупнейших факторов [10].

Пока же факторинговые операции в России применяются в ограниченных масштабах. Это можно объяснить повышенными рисками для финансовых институтов, в некоторых случаях даже отсутствием опыта организации соответствующего обслуживания поставок, как на внутренний рынок, так и на экспорт.

Несмотря на это спрос на факторинговые услуги в нашей стране в последнее время превышает существующее предложение. Так, текущий потенциальный спрос российских предприятий на факторинг оценивается примерно в 10 млрд. долл. в год. Суммарный же объем факторинговых операций, проводимых российскими банками, не превышает и 2 млрд. долл. в год. По мнению специалистов, востребованность факторинга обусловлена рядом показателей – это и рост платежеспособного спроса, и увеличение конкуренции на товарных рынках, и активное развитие торговли, а также появление на рынке предприятий, которые не имеют в наличии надежные предметы залога и кредитную историю.

Все это приводит к тому, что на практике факторинговые отделы банков, после формирования, выделяются в отдельные от банков-учредителей формально независимые структуры, это могут быть специализированные филиалы или же дочерние компании.

Факторинг для многих банков становится привлекательным только в так называемой тактической перспективе, как способ расширения предлагаемой продуктовой линейки. А в

более долгосрочной перспективе его использование считается невыгодным по причине высоких рисков, которые могут привести к более высокой себестоимости этого инструмента по сравнению с кредитом.

Рассматривать риски следует в тесном контексте с вопросами создания стоимости, их влиянием на величину прибыли. Попытки же финансовых организаций отказываться от прибыльности во имя усиления контроля риска только дестабилизирует финансовую систему. В целом общий капитал для финансовых рисков бывает меньшим, чем потребности по отдельным рискам, поскольку считается маловероятным, что величина максимального убытка, по операционному, кредитному, рыночному рискам будут проявляться одновременно [2]. И сейчас руководство многих банков рассматривает залог как более значимый фактор снижения риска, чем уступленное денежное требование.

На самом деле, и это доказывает практика, риски факторинга не столь высоки при наличии правильной системы оценки рисков, скоринговых систем оценки и функционировании бюро кредитных историй. Серьезной проблемой для использования и проведения факторинга в банке является отличие системы принятия решений от системы кредитования. В частности, работа с факторинговыми рисками требует специфического подхода [5].

В соответствии с требованиями банки должны создавать страховой резерв, чтобы покрыть возможные убытки в результате использования факторинговых операций. Создание такого резерва на возможные потери осуществляется в соответствии с Приложением 1 к Положению Банка России от 26.03.2004 № 254-П «О порядке формирования кредитными организациями резервов на возможные потери по ссудам, по ссудной и приравненной к ней задолженности», так как требования по факторингу признаются ссудной задолженностью.

Однако законодательство не полностью учитывает специфические экономико-правовые особенности факторинга, поэтому резервирование по этому виду операций, как правило, может привести либо к созданию значительных резервов на возможные потери по ссудам, которые не отвечают реальному уровню риска, либо к проблемам с проверяющими органами, а зачастую, как показывает практика, и к тому, и к другому. [8].

Молодой российский рынок факторинговых услуг развивается стремительно, относительно высокими темпами. Однако существует ряд проблем, которые сдерживают это развитие. Проблемы, в основном, связаны с российским законодательством, а именно, с лицензированием факторинга, с организацией факторинговой деятельности, когда дело касается процедур и функций, организации информационных потоков, качества учета и отчетности.

Наиболее значимой составляющей повышения качества факторинговых услуг является их правильное и своевременное отражение в бухгалтерском учете и отчетности. Именно на основании этих данных можно оценивать все стороны финансовой деятельности того или иного клиента, а также дать индивидуальную качественную оценку его кредитоспособности.

Чтобы оценить финансовое положение компании, которая подвергается анализу, и присвоить ей в дальнейшем соответствующий класс риска, по каждому из исследуемых финансовых показателей на основании его фактического значения присваиваются определенные баллы. Как правило, это от 1 до 4, и при этом оценка показателя в 1 балл говорит о наиболее приемлемом для фактора значении, оценка же в 4 балла – о худшем значении.

После расчета показателей по всем параметрам, основываясь на значении присвоенных клиенту групп риска и удельного веса показателей, андеррайтер суммирует общее количество баллов. По результатам полученной суммы клиент может быть отнесен к одному из четырех классов риска [1].

От того насколько правильно будет составлена бухгалтерская отчетность зависит принятие банком многих решений. В том числе и присвоение клиенту класса риска, и установление определенного лимита финансирования. К тому же данные по учету и

отчетности дают возможность самому клиенту проследить за состоянием его дебиторской задолженности (табл. 1).

Таблица 1 – Перечень финансовых показателей, рассчитываемых в рамках анализа отчетности клиента

Наименование показателя	Параметры	Класс
Валюта баланса		
Рост валюты баланса 100%/60%	• более годовой инфляции	1
	• менее годовой инфляции	2
	• сокращается	3
	• сокращается более годовой инфляции	4
Актив		
Прирост запасов на ДЗ 60%/30%	• одинаковый рост, опережение (ДЗ>З)	1
	• опережение З на ДЗ	2
	• значительное опережение З на ДЗ	3
	• сокращение ДЗ над увеличением З	4
Чистый оборотный капитал 30%/60%	• ЧОК > УК	1
	• ЧОК = УК	2
	• ЧОК < УК	3
	• дефицит	4
Динамика чистого оборотного капитала 30%/60%	• рост более + 25%	1
	• отсутствие изменений	2
	• сокращение более – 25%	3
	• сокращение более – 50%	4
Пассив		
Динамика собственного капитала 45%/45%	• рост более + 25%	1
	• отсутствие изменений	2
	• сокращение более – 25%	3
	• дефицит	4
Соотношение СС и ЗЗ 15%/100%	• менее max 0,99	1
	• составляет от 0,99 до 1,1	2
	• от 1,1 до 2	3
	• более 2	4
Динамика соотношения СС и ЗЗ 15%/100%	• сокращение более – 25%	1
	• отсутствие изменений	2
	• рост более + 25%	3
	• рост более 2 раз	4
Финансовый результат		
Динамика выручки и себестоимости 45%/45%	• выручка растет, опережая себестоимость	1
	• выручка растет, отставая от себестоимости	2
	• выручка и себестоимость сокращаются	3
	• выручка сокращается, себестоимость растет	4
Динамика чистой прибыли 60%/60%	• рост более + 25%	1
	• отсутствие изменений	2
	• сокращение более – 25%	3
	• убыток	4
Соотношение себестоимости и выручки (чувствительность затрат) 100%/100%	• менее 90%	1
	• от 90% до 95%	2
	• от 95% до 99%	3
	• от 99% до 100% и более	4

Однако это возможно только при наличии специальной программы по учету факторинговых операций. Именно эта программа позволит клиенту наблюдать за деятельностью банка и контролировать состояние дебиторской задолженности. Также он сможет узнать, какие платежи поступают, либо не поступают, от дебитора, как взимается комиссия, и по каким именно ставкам и в каком размере выплачивается имеющаяся

задолженность. К тому же клиенты могут выделить в программе определенный бухгалтерский модуль, который совмещается с системами «1С», и позволяет автоматически отражать данные об операциях по факторингу в бухгалтерском учете клиента.

Это значит, что с точки зрения технологии факторинг требует более серьезной и отлаженной схемы реализации, которая, в свою очередь, должна подкрепляться использованием современных разработок в области высоких технологий, электронного обмена данными и т.д.

Для успешного развития этой услуги клиенты должны понимать весь алгоритм осуществления факторингового обслуживания, знать, как рассчитывается комиссия и как проходит процедура погашения уступленных требований. Конкуренентоспособность фактор-посредников будут определять, прежде всего, ставки комиссии за обслуживание и наличие дополнительных услуг для клиентов [5].

Таким образом, развитие рынка факторинга в России сопряжено со многими проблемами, но имеет большие перспективы. Он сочетает в себе одновременно банковские, страховые, коллекторские и ряд других услуг, поэтому и становится все более привлекательным финансовым инструментом.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бабичев, С.Н. Факторинг: учеб. пособие [Текст] / С.Н. Бабичев, А.А. Лабзенко, А.Ю. Подлеснова - М.: Маркет ДС, 2010. – 208 с.
2. Белоусов, А.И. Учетная мысль: эволюция развития: учеб. пособие. [Текст] / А.И. Белоусов. - М.: Вузовская книга, 2011. – 160 с.
3. Голикова, Е.И. Факторинг: актуальные вопросы права, учета и налогообложения [Текст] / Е.И. Голикова. - М.: Вершина, 2008. – 240 с.
4. Звонова, Е.А. Организация деятельности коммерческого банка: учебник [Текст] / Е.А. Звонова. - М.: ИНФРА–М, 2012. – 632 с.
5. Ивасенко, А.Г. Факторинг: учеб. пособие. [Текст] / А.Г. Ивасенко, Я.И. Никонова. - М.: КНОРУС, 2011. – 224 с.
6. Кроливецкая, Л.П. Банковское дело: кредитная деятельность коммерческих банков: учебное пособие. [Текст] / Л.П. Кроливецкая, Е.В. Тихомирова. - М.: КНОРУС, 2009. – 280 с.
7. Мурашова, М.С. Факторинг – готовое решение для роста продаж [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.finansy.ru/publ/fm/003.htm>.
8. Омельченко, В.В. Бухгалтерский учет факторинговых операций кредитных организаций [Текст] / В.В. Омельченко // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. - 2004. - № 9. - С. 39.
9. Посадская, М. Бухгалтерский учет и другие аспекты операций факторинга [Текст] / М. Посадская // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. - 2009. - № 10. - С. 13.
10. Приложение 12 «Порядок бухгалтерского учета операций, связанных с осуществлением кредитными организациями сделок по приобретению права требования от третьих лиц исполнения обязательств в денежной форме» к Положению Банка России от 26.03.2007 № 302-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129526;frame=18856>
11. Энциклопедия. Экспертиза рынка факторинга [Электронный ресурс] / Режим доступа: www.raexpert.ru.

Агоева Залина Ибрагимовна

Северо-Кавказский федеральный университет
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет»
355029, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2
E-mail: zalya_09@mail.ru

Зеленина Антонина Васильевна

Северо-Кавказский федеральный университет
Доцент кафедры «Бухгалтерский учет»
355029, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2
E-mail: zelenina-tonya@yandex.ru

FACTORING SERVICES RUSSIA: STATE AND PROSPECTS

In modern conditions of inflation and the increasing violations of payment discipline is not a secret that many companies in their activities faced with the serious problem of non-payments for goods and services. This all leads to the fact that they are forced to seek new, earlier not used, the path for the timely collection of receivables. The best known and most widely used method of attracting the working capital fund is the granting of the loan. Obtain a loan for a business in period of crisis will cost quite expensive (up to 28% per annum). Besides, the banks cease to finance a small business because of the low security organization of the pledge. But because the alternative source for the replenishment of the working capital fund becomes conclude with the bank the contract of financing with assignment of the monetary claim, that is factoring.

Keywords: factoring; factoring services market; accounts receivable; banks; accounting of factoring services.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Babichev, S.N. Faktoring: ucheb. posobie [Tekst] / S.N. Babichev, A.A. Labzenko, A.Ju. Podlesnova - M.: Market DS, 2010. – 208 s.
2. Belousov, A.I. Uchetnaja mysl': jevoljucija razvitija: ucheb. posobie. [Tekst] / A.I. Belousov. - M.: Vuzovskaja kniga, 2011. – 160 s.
3. Golikova, E.I. Faktoring: aktual'nye voprosy prava, ucheta i nalogooblozhenija [Tekst] / E.I. Golikova. - M.: Vershina, 2008. – 240 s.
4. Zvonova, E.A. Organizacija dejatel'nosti kommercheskogo banka: uchebnik [Tekst] / E.A. Zvonova. - M.: INFRA-M, 2012. – 632 s.
5. Ivasenko, A.G. Faktoring: ucheb. posobie. [Tekst] / A.G. Ivasenko, Ja.I. Nikonova. - M.: KNORUS, 2011. – 224 s.
6. Kroliveckaja, L.P. Bankovskoe delo: kreditnaja dejatel'nost' kommercheskih bankov: uchebnoe posobie. [Tekst] / L.P. Kroliveckaja, E.V. Tihomirova. - M.: KNORUS, 2009. – 280 s.
7. Murashova, M.S. Faktoring – gotovoe reshenie dlja rosta prodazh [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.finansy.ru/publ/fm/003.htm>.
8. Omel'chenko, V.V. Buhgalterskij uchet faktoringovyh operacij kreditnyh organizacij [Tekst] / V.V. Omel'chenko // Nalogooblozhenie, uchet i otchetnost' v kommercheskom banke. - 2004. - № 9. - S. 39.
9. Posadskaja, M. Buhgalterskij uchet i drugie aspekty operacij faktoringa [Tekst] / M. Posadskaja // Nalogooblozhenie, uchet i otchetnost' v kommercheskom banke. - 2009. - № 10. - S. 13.
10. Prilozhenie 12 «Porjadok buhgalterskogo ucheta operacij, svjazannyh s osushhestvleniem kreditnymi organizacijami sdelok po priobreteniju prava trebovanija ot tret'ih lic ispolnenija objazatel'stv v denezhnoj forme» k Polozheniju Banka Rossii ot 26.03.2007 № 302-P «O pravilah vedenija buhgalterskogo ucheta v kreditnyh organizacijah, raspolozhennyh na territorii Rossijskoj Federacii» [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129526;frame=18856>
11. Jenciklopedija. Jekspertiza rynka faktoringa [Elektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: www.raexpert.ru.

Agoeva Zalina Ibragimovna

North-Caucasian Federal University
Postgraduate student of Department «Accounting»
355029, Stavropol, prosp. Kulakov, 2
E-mail: zalya_09@mail.ru

Zelenina Antonina Vasil'evna

North-Caucasian Federal University
Assistant Professor of Department «Accounting»
355029, Stavropol, prosp. Kulakov, 2
E-mail: zelenina-tonya@yandex.ru

НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ **И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 658

В.Г. ИВАНОВА

ЭЛЕМЕНТЫ СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАК СРЕДСТВА УПРАВЛЕНИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Структурированы концепции стратегического финансового планирования, функционирующие за рубежом и в отечественной практике, содержание которых направлено на разработку и принятие финансовых решений, связанных с поиском финансовых ресурсов, их инвестированием.

Ключевые слова: сбалансированная система, управление, анализ.

Развитие теоретических концепций стратегического финансового планирования обусловлено развитием практики стратегического корпоративного управления.

Теоретические взгляды на функциональные стратегии раскрывают подходы к формированию стратегий, основная задача которых – выгодное позиционирование компании по отношению к конкурентам на основе ее явных преимуществ и лучшего качества товаров.

Перечисленные концептуальные подходы, как показывает анализ их сущностного подхода, в основном касаются маркетинговой стратегии, но содержат принципиальные постулаты, применимые к другим функциональным стратегиям, в том числе и финансовым. Именно как развитие концепций стратегического планирования в области маркетинга формировались теоретические подходы в области разработки финансовых стратегий.

Речь о финансовых стратегиях можно вести с того момента, когда в составе оценочных показателей рыночной позиции предприятия появились блоки финансовых коэффициентов, а в составе стратегических решений – финансовые решения, связанные с поиском финансовых ресурсов и их инвестированием. В таблице 1 представлены результаты анализа эволюции концептуальных подходов к стратегическому финансовому планированию, в основу которого положены наличие в концепции элементов финансовой стратегии – финансовых оценочных показателей и стратегических финансовых решений.

Таблица 1 – Эволюция концептуальных подходов к стратегическому финансовому планированию

Концепция	Содержание	Элементы финансовой стратегии
Матрица стратегического положения и оценки действий (SPACE)	Стратегическое позиционирование предприятия осуществляется на основании стабильности обстановки, промышленного потенциала, конкурентных преимуществ и финансового потенциала	Наличие финансового показателя – финансового потенциала в составе стратегических решений присутствует поиск финансовых ресурсов
Матрица Бостонской консультативной группы (BGG)	Осуществляется стратегическое позиционирование отдельных продуктов портфеля предприятия на основе соотношения темпов роста рынка и рыночной доли продукта	Наличие финансового показателя – поток денежной наличности в составе стратегических решений присутствует перераспределение финансовых ресурсов между продуктами-донорами и продуктами-акцепторами
Матрица рыночной привлекательности и конкурентных позиций (GE/McKinsey)	Стратегическое позиционирование на рынке осуществляется на основе многофакторной модели в координатах «привлекательность рынка (отрасли)» и «преимущества бизнеса на рынке»	Наличие финансового оценочного показателя – отдача инвестиций в стратегические решения включены инвестиции в сохранение, развитие, восстановление и самоустранение

Продолжение таблицы 1

Матрица направленной политики (Shell/DPM)	Общая стратегия фирмы должна обеспечивать достижение баланса между излишком денежных средств и их дефицитом на различных стадиях жизненного цикла	Наличие финансовых оценочных показателей - поток денежной наличности и отдача инвестиций. Вводится категория «стратегический финансовый баланс». В стратегические решения включена стратегия, генерирующая денежную наличность, а также увеличение или сокращение инвестирования в производство
Модель сбалансированной системы показателей (BSC)	Общая стратегия предприятия строится на системе показателей, позволяющих принимать стратегические решения и осуществлять оперативное управление, отсюда система показателей должна связывать различные функциональные области	Наличие полного блока финансовых показателей. Выделение финансовой стратегии в подсистему общей стратегии предприятия

Анализ генезиса концептуальных подходов к стратегическому финансовому планированию и выявление его гносеологических предпосылок позволило идентифицировать концептуальные взгляды на стратегическое финансовое планирование в процессе их эволюции в контексте используемых оценочных показателей и набора финансовых решений. Можно сделать вывод о том, что, генетически возникнув в рамках маркетинговых стратегий, концептуальные подходы к разработке финансовых стратегий в ходе эволюции все более углублялись, расширялись и в конечном итоге обрели самостоятельность как предмет теоретических исследований.

Основным недостатком показателей, используемых в практике управления предприятием, является их денежное выражение, что не позволяет раскрыть ряд важных аспектов работы. В связи с этим предлагается использовать показатели монетарного и немонетарного характера для внутрифирменных управленческих целей, что позволило бы увеличить информативные возможности, в рамках концепции сбалансированной системы показателей. Данная система направлена, прежде всего, на увязку показателей в денежном выражении с операционными измерителями таких аспектов деятельности предприятия, как удовлетворенность клиента, внутрифирменные хозяйственные процессы, инновационная активность, меры по улучшению финансовых результатов. «Баланс» в рамках новой концепции носит многоплановый характер, охватывая связи между монетарными и немонетарными величинами измерения, стратегическим и оперативным уровнями управления, прошлыми и будущими результатами, а также внутренними и внешними аспектами деятельности предприятия.

В рамках сбалансированной системы необходимо различать показатели, которые измеряют достигнутые результаты, и показатели, которые отражают процессы, способствующие получению этих результатов. Обе категории показателей должны быть увязаны друг с другом, так как для достижения первых (например, определенного уровня производительности) нужно реализовать вторые (например, добиться известной загрузки мощностей машин и оборудования). На практике внимание менеджеров обычно фокусируется на показателях первой категории.

В ходе применения сбалансированная система показателей превратилась в широкую управленческую систему. Поэтому многие видят в ней рамочную структуру всего процесса оперативного управления, который включает в себя ряд subprocesses:

- перевод перспективных планов и стратегии в форму конкретных показателей оперативного управления;
- коммуникацию и переключение стратегии на более низкие уровни общефирменной иерархии с помощью разработанных показателей управления;
- превращение стратегии в планы, в том числе бюджетные;
- налаживание обратной связи для проверки гипотез и инициирования процессов

обучения.

В рамках организационной иерархии сбалансированная система реализуется в направлении сверху вниз. Считается, что система должна начинать работать на уровне всего предприятия, а затем спускаться на уровни хозяйственных подразделений и даже отдельных сотрудников компании.

Внедрение рассматриваемой концепции означает широкую перестройку всего процесса осуществления организационной стратегии.

В этой связи важны два следующих обстоятельства. Во-первых, применение сбалансированной системы показателей - это процесс не разработки стратегии, а ее реализации, предполагающий наличие на предприятии уже четко сформулированной стратегии. Во-вторых, новую концепцию надо рассматривать не столько как систему показателей, сколько как всеохватывающую систему управления. При ее внедрении не следует также пытаться систематизировать в той или иной форме монетарные и немонетарные показатели. Каплан и Нортон специально подчеркивают, что нацеленная на успех программа сбалансированных показателей должна начинаться с признания того факта, что это не проект из области «мер и весов», а проект, рассчитанный на изменения.

Сбалансированная система показателей (ССП) – это система стратегического управления компанией на основе измерения и оценки ее эффективности по набору оптимально подобранных показателей, отражающих все аспекты деятельности организации, как финансовые, так и не финансовые. Название системы отражает то равновесие, которое сохраняется между краткосрочными и долгосрочными целями, финансовыми и нефинансовыми показателями, основными и вспомогательными параметрами, а так же внешними и внутренними факторами деятельности.

Преимущество ССП состоит в том, что организация, внедрившая эту систему, получает в результате «систему координат» действий в соответствии со стратегией на любых уровнях управления и связывают различные функциональные области, как, например, управление персоналом, финансы, информационные технологии и т.п. Неверно рассматривать ССП односторонне, с позиции какой-либо функциональной области. Такие попытки делают крайне затруднительным успех применения и дискредитируют концепцию.

Дизайн ССП должен содержать 6 обязательных элементов (рис. 1).

Главная особенность сбалансированной системы показателей заключается в том, что она тесно связана с бизнес-процессами, которые направлены на удовлетворение потребностей клиентов, и в которые вовлечены все сотрудники компании. ССП ориентирует руководство компании на адекватное стратегическое развитие, в отличие от традиционного управления, которое, как правило, слишком сосредоточено на финансовых показателях.

В основе системы сбалансированных показателей лежит принцип, предполагающий, что управление с помощью лишь финансовых показателей не дает достаточной информации для принятия правильных и своевременных управленческих решений.

Система сбалансированных показателей направлена на то, чтобы дополнить систему финансовых параметров уже свершившегося прошлого системой оценок перспектив. В настоящее время примеров успешного применения сбалансированной системы показателей на практике не так много, т.к. при внедрении Balanced ScoreCard приходится сталкиваться с различными проблемами. Наиболее серьезные проблемы чаще всего касаются неправильной трактовки методологии или организационных моментов. Трудоемкость разработки сбалансированной системы показателей и отсутствие недорогих и эффективных программных продуктов также являются проблемами, с которыми приходится сталкиваться при практической реализации BSC.



Рисунок 1 – Дизайн сбалансированной системы показателей

В последнее время все чаще финансовые показатели используются вместе с нефинансовыми, поскольку первые не всегда позволяют адекватно оценить деятельность анализируемого хозяйствующего субъекта. Многие специалисты, как теоретики, так и практики, призывают использовать нефинансовые показатели при оценке эффективности деятельности компании в комплексе с финансовыми. В ССП показатели всех областей балансируются путем придания каждому показателю определенного веса с целью отражения их вклада в достижение стратегических целей компании. Кроме того, показатели балансируются также и путем отражения разнообразных сторон деятельности подразделений и отдельных сотрудников [1].

В качестве основного преимущества сбалансированной системы показателей можно назвать то, что она пронизывает все уровни организации и вырабатывает оперативные меры, которые согласуются со стратегией на всех уровнях системы управления. Все бизнес-процессы и ресурсы организации, а также структурные подразделения и должностные лица ориентируются на реализацию стратегии экономического развития организации.

В то же время, многие авторы выделяют и недостатки этой системы. Среди них можно назвать: методологическая сложность определения показателей интеллектуального капитала; отсутствие данных о многих параметрах внешней среды, что не позволяет четко построить проекцию (взгляд) клиентов; недостаточное фокусирование на интегральном показателе, отображающем степень успешности работы предприятия; иллюзия быстрого внедрения и, как следствие, отсутствие четкой постановки задачи и технологии разработки и внедрения. Таким образом, можно сделать вывод о том, что в России сбалансированную систему показателей в полном соответствии с идеями Каплана и Нортон можно внедрить

только в высокоразвитых организациях, имеющих действующую и эффективную систему менеджмента качества, которых не так уж много.

В качестве другого подхода к оценке эффективности деятельности производственных организаций можно назвать подход Шандалова А.В., который предлагает использовать адаптированную систему показателей, в которой показатели разделены на две группы (финансовые и натуральные) и четыре подгруппы (к финансовым показателям в системе отнесены так называемые показатели эффективности и показатели деятельности, а к натуральным - показатели оснащенности и выработки).

Финансовые показатели эффективности включают: рентабельность реализованной продукции, которая показывает, сколько чистой прибыли получила производственная компания на единицу стоимости реализованной продукции; эффективность по видам продукции, которая показывает среднее взвешенное значение отношений выручки от реализации по видам продукции к затратам на производство по каждому виду продукции; затраты на одного работника - показатель, характеризующий деятельность производственной компании с точки зрения эффективности использования персонала, показывает, сколько денежных средств, потраченных производственной компанией, приходится на одного среднесписочного работника [2].

Финансовые показатели деятельности включают: выручку на одного работника, которая показывает отношение выручки от реализации произведенной продукции за анализируемый период к среднесписочному в течение этого периода количеству работников организации; платежеспособность, которая показывает способность использовать заемные средства в своей деятельности; точку безубыточности, которая показывает какую минимальную выручку должна получить организация, чтобы покрыть все затраты на производство продукции.

Таким образом, в результате исследования и анализа существующих методов оценки экономического развития организаций выявлен их основной недостаток - ограниченность: либо оценивается какая-то одна группа фактов и на основе полученных данных делается вывод об уровне экономического развития всей организации; либо метод является слишком сложным и трудоемким для практического использования; либо метод предназначен для организаций отдельной сферы деятельности и не может быть адаптирован к большинству российских организаций.

Таблица 2 – Сбалансированная система показателей развития коммерческой организации

Составляющая ССП	Ключевая проблема	Стратегическая цель	Показатель	Целевое значение	Стратегическое мероприятие
Финансы	Какие цели необходимо поставить, исходя из финансовых ожиданий собственников и инвесторов?				
Клиенты	Какие цели относительно структуры и требований клиентов необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых целей?				
Внутренние бизнес-процессы	Какие цели относительно бизнес-процессов необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых и клиентских целей?				
Обучение и развитие персонала	Какие цели относительно обучения и развития персонала необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых и клиентских целей, а также целей внутренних бизнес-процессов?				

Полностью разработанная ССП коммерческой организации включает в себя четыре составляющие: финансовую, клиентскую, внутренних бизнес-процессов, а также обучения и развития персонала и может быть представлена в виде таблицы 2, а содержание анализа стратегических аспектов ее хозяйственной деятельности, предполагающего сравнительную оценку, диагностику отклонений и прогнозирование показателей ССП, – в виде матрицы (табл. 3).

Таблица 3 – Матрица элементов анализа для коммерческой организации

Основные направления анализа (i)	Важнейшие задачи анализа (j)		
	Сравнительная оценка (1)	Диагностика отклонений (2)	Прогнозирование (3)
Анализ финансовых показателей (1)	Сравнительная оценка финансовых показателей	Диагностика отклонений финансовых показателей	Прогнозирование финансовых показателей
Анализ клиентских показателей (2)	Сравнительная оценка клиентских показателей	Диагностика отклонений клиентских показателей	Прогнозирование клиентских показателей
Анализ показателей внутренних бизнес-процессов (3)	Сравнительная оценка показателей внутренних бизнес-процессов	Диагностика отклонений показателей внутренних бизнес-процессов	Прогнозирование показателей внутренних бизнес-процессов
Анализ показателей обучения и развития персонала (4)	Сравнительная оценка показателей обучения и развития персонала	Диагностика отклонений показателей обучения и развития персонала	Прогнозирование показателей обучения и развития персонала

Информация о сбалансированных финансовых показателях, сформированных по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами, необходима следующим группам пользователей информации: иностранным инвесторам; иностранным компаниям, которые действуют на российском рынке; российским организациям с иностранными инвестициями.

Использование информации о сбалансированных системах показателей, сформированных по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО имеет особое значение для российских предприятий, заинтересованных в привлечении зарубежных инвесторов, выходе на международные рынки капитала и установлении взаимовыгодных партнерских отношений с иностранными контрагентами [3].

Заинтересованность российских предприятий в применении МСФО связана также и с тем, что она помогает повысить прозрачность отчетности, улучшить ее качество, снизить стоимость привлечения капитала, инициировать поток инвестиций.

Таким образом, информация о сбалансированных системах показателей, сформированных по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, является объективным результатом необходимости удовлетворения вышеназванных потребностей различных пользователей информации. Это является залогом успешности принятия управленческих решений как внутри организации, так и за ее пределами.

Сбалансированная система показателей – концепция внедрения сформулированных стратегий компании, система контроля эффективности и выполнения стратегических целей.

Эффективность сбалансированной системы показателей зависит от качества ее внедрения. Хорошее и удачное внедрение требует, в свою очередь, дифференцированной системы и продуманной структуры. Важно знать, что тот, кто создает сбалансированную систему показателей, фактически перестраивает всю систему менеджмента. Благодаря поэтапному внедрению сбалансированной системы показателей на предприятии создается концепция менеджмента, обеспечивающая успешную реализацию стратегии (рис. 2).



Рисунок 2 – Этапы внедрения сбалансированной системы показателей

На первом этапе происходит создание организационных условий для внедрения сбалансированной системы показателей, которое предполагает:

- определение архитектуры сбалансированной системы показателей;
- построение проектной организации;
- организация работ по выполнению проекта;
- проработка аспектов информации, коммуникации и участия;
- стандартизация и коммуницирование методов и содержания;
- анализ критических факторов успеха.

На втором этапе реализации сбалансированной системы показателей проводят стратегический анализ, предполагающий:

- оценку стратегических предпосылок;
- определение базового стратегического направления;
- интеграцию сбалансированной системы показателей в процесс стратегического развития.

Третий этап предполагает разработку сбалансированной системы показателей и включает в себя:

- определение стратегических целей;
- построение «стратегической карты»;
- выбор показателей;
- определение целевых значений;
- разработка стратегических мероприятий.

На четвертом этапе предусмотрено обеспечение последовательного использования сбалансированной системы показателей:

- интеграция сбалансированной системы показателей в систему планирования;
- управление сотрудниками с помощью сбалансированной системы показателей;
- интеграция сбалансированной системы показателей в систему отчетности;
- согласование системы управления качеством со сбалансированной системой показателей.

Если бы внедрение сбалансированной системы показателей заканчивалось разработкой стратегических целей, причинно-следственных цепочек, индикаторов, целевых показателей и стратегических мероприятий, то это означало бы лишь одноразовое сильное фокусирование на стратегию. Чтобы обеспечить долгосрочную реализацию стратегии, сформулированной в сбалансированной системе показателей, и гарантировать соответствующую компетенцию внутри организации, необходимо интегрировать данную систему в систему менеджмента. Это непростая задача. Ведь архитектура стратегии и тем самым сбалансированной системы показателей, как правило, несовместима с архитектурой существующей системы менеджмента, которая ориентирована на иерархическую и функциональную структуру организации.

Для интеграции сбалансированной системы показателей в систему управления необходима интеграция системы в стратегическое и оперативное планирование для последовательной ее адаптации к новой стратегии и точной трансформации операционных целей и стратегических мероприятий в годовое планирование и бюджетирование. Кроме этого также необходима интеграция в систему руководства персонала для закрепления операционных целей и стратегических мероприятий и согласования целей с исполнителями.

С учетом выше изложенного, можно сделать вывод о том, что реализация концепции сбалансированной системы показателей на предприятии будет способствовать созданию целостной системы оценки инновационной деятельности. Кроме этого, при создании системы показателей по оценке инновационной деятельности будут обозначены целевые значения данных показателей, к которым предприятие должно стремиться при осуществлении хозяйственной деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дедкова, Е.Г. Методика анализа влияния налоговых затрат на финансовые результаты деятельности предприятий [Текст] / Е.Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №10 (225). – С. 76-83.
2. Алимов, С.А. Управленческий анализ эффективности оказания услуг пассажирских перевозок [Текст] / С.А. Алимов // Управленческий учет. - 2010. - №8. – С. 42-48.
3. Перельгина, И.Н. Особенности маржинального анализа затрат в мебельной промышленности [Текст] / И.Н. Перельгина // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. - №9. - С. 62-65.

Иванова Валентина Георгиевна

Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования

«Профессиональный институт управления»

Доцент кафедры «Управление»

107497, г. Москва, ул. Иркутская, д. 11/17, корп. 5

Тел.: (495) 263-00-91

E-mail: 1994@1994.ru

V.G. IVANOVA

ELEMENTS OF THE BALANCED SCORECARD AS A MEANS OF CONTROL BY THE COMMERCIAL ORGANIZATION

Structured concept of strategic financial planning, functioning abroad and in domestic practice, the content of which is aimed to develop and making financial decisions, connected with the search for financial resources, their investment.

Keywords: *balanced system, management, and analysis.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Dedkova, E.G. Metodika analiza vlijaniya nalogovyh zatrat na finansovye rezul'taty dejatel'nosti predpriyatij [Tekst] / E.G. Dedkova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - 2010. - №10 (225). – S. 76-83.
2. Alimov, S.A. Upravlencheskij analiz jeffektivnosti okazaniya uslug passazhirskih perevozok [Tekst] / S.A. Alimov // Upravlencheskij uchet. - 2010. - №8. – S. 42-48.
3. 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.

Ivanova Valentina Georgievna

Autonomous non-profit organization of higher education

«The Professional Institute of management»

Assistant professor of Department «Management»

107497, Moscow, str. Irkutsk, 11/17, 5

Numb.: (495) 263-00-91

E-mail: 1994@1994.ru

А.А. ИВАНОВ

СПОРТИВНЫЙ МАРКЕТИНГ КАК КОМПЛЕКС МАРКЕТИНГОВЫХ КОММУНИКАЦИЙ НА РЫНКЕ ТОВАРОВ И УСЛУГ СПОРТА

В статье раскрыто содержание маркетинговых коммуникаций спортивных организаций. Рассмотрена модель маркетинговых коммуникаций SIMCM и ее основные составляющие.

Ключевые слова: маркетинговые коммуникации, спортивная организация, товары, услуги спорта.

Спортивные организации, в зависимости от типа (коммерческие, некоммерческие), нацелены на достижение определенных стратегических задач, таких как увеличение количества людей, занимающихся спортом, повышение значимости вида спорта и достижение эффективного использования имеющихся ресурсов и возможностей. Достижение этих стратегических целей зависит от многих факторов: политических, социальных, экономических и конкурентных, а также от изменений, происходящих как внутри компании, так и за ее пределами.

Спортивные организации, независимо от направлений их деятельности, размера или типа (коммерческие или некоммерческие, частные или государственные) для достижения успеха и сохранения позиции используют коммуникации. Механизмы коммуникации действуют внутри спортивных организаций и между ними, а также охватывает целый ряд других участников, с которыми та или иная организация желает наладить взаимодействие. В условиях современной рыночной конъюнктуры с ее высокой конкуренцией и широким паблисити эффективными оказываются те маркетинговые сообщения, которые точно нацелены на аудиторию и имеют значимость для нее. Существует множество причин, затрудняющих передачу информационных сообщений аудиториям, поэтому установление и поддержание контактов остаются непростой задачей для спортивных организаций. Основным способом установления таких контактов являются маркетинговые коммуникации. Они представляют собой процесс, который в начале XXI в. становится все более интегрированным, чтобы обеспечить последовательность и согласованность передаваемого сообщения.

Комплекс маркетинговых коммуникаций традиционно включает пять основных инструментов: рекламу, стимулирование продаж, связи с общественностью, личные продажи и прямой маркетинг. Иногда, в более узком смысле, такое сочетание называют комплексом стимулирования сбыта, включая различные средств массовой информации, через которые сообщения коммуницируются целевым аудиториям. Общепринятого определения маркетинговых коммуникаций не существует, что, вероятно, является отражением нематериальной природы процесса. Так, в экономической литературе есть немало различных толкований его сущности.

Маркетинговые коммуникации - это обмен информацией с целевыми аудиториями по всем аспектам, оказывающим воздействие на эффективность маркетинга [1]. Такое определение не учитывает более широкую функцию маркетинговых коммуникаций.

Под маркетинговыми коммуникациями спортивных организаций понимается управленческий процесс, посредством которого организация вступает в диалог с различными аудиториями. На основе понимания информационной среды таких аудиторий спортивная организация разрабатывает и передает сообщения определенным группам заинтересованных сторон, оценивает обратную связь и продолжает взаимодействие на ее основе. Задачей процесса является позиционирование или корректировка позиционирования спортивной организации и (или) ее товаров и услуг перед участниками целевого рынка путем воздействия на их восприятие и понимание. Цель процесса - формирование оценочных и поведенческих реакций [2].

Для определения сущности маркетинговых коммуникаций в спорте целесообразно рассмотреть механизм базового процесса человеческой коммуникации, поскольку они должны быть основаны на определенных аспектах теории коммуникации.

В 1960 г. У. Шрамм разработал концепцию коммуникации [3] на основе модели двустороннего процесса, полностью применимой к современным маркетинговым коммуникациям в деятельности спортивных организаций, согласно которой процесс коммуникации включает четыре основных элемента, показанных на рисунке 1.

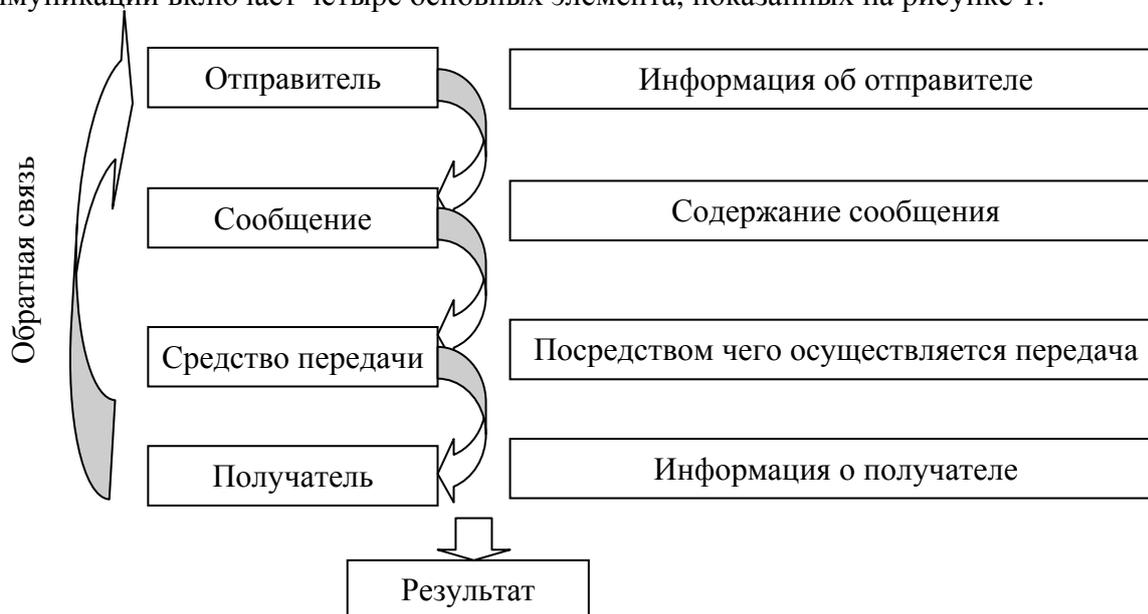


Рисунок 1 - Элементы процесса коммуникации

Модель основана на допущении, что коммуникация - взаимобратный процесс, при котором производится обмен сигналами с намерением передачи информации, инструктирования или убеждения, основанный на общеизвестных значениях и существующих механизмах обратной связи. Это последовательный процесс, т.е. готовность получателя сообщения к убеждению формируется после этапов информирующих и инструктирующих сообщений.

Маркетинговые сообщения в спортивной индустрии не отличаются от других маркетинговых сообщений, т.е. для привлечения клиентов в новый центр спорта и отдыха нужно передать сообщение о его преимуществах и сделать предложение о покупке более привлекательное, чем у конкурентов. Созданию успешного спортивного продукта, под которым понимаются товары и услуги в сфере спорта, способствует понимание роли коммуникации как основы процесса обмена маркетинговыми сообщениями. Поэтому целесообразно рассмотреть каждый из названных этапов.

1 этап. Информирование включает привлечение внимания к коммуникации и сообщению; обеспечение принятия сообщения; обеспечение требуемой интерпретации сообщения; обеспечение сохранения сообщения для дальнейшего использования.

2 этап. Инструктирование включает стимулирование активного изучения и практики, которые являются ключевыми факторами успеха при долгосрочном управлении отношениями в сфере спорта.

3 этап. Убеждение - процесс, направляющий получателя сообщения за рамки активного изучения к изменению поведения или восприятия. Для маркетинговых коммуникаций в спорте это означает согласие с желаниями или мнением отправителя. В каждом из указанных шагов существуют различные барьеры коммуникации.

Для спортивного продукта, имеющего характерные отличия, следует применять расширенную версию модели процесса коммуникации. В статье рассматривается модель интегрированных маркетинговых коммуникаций Пиктона и Бродерика [1] (рис. 2).

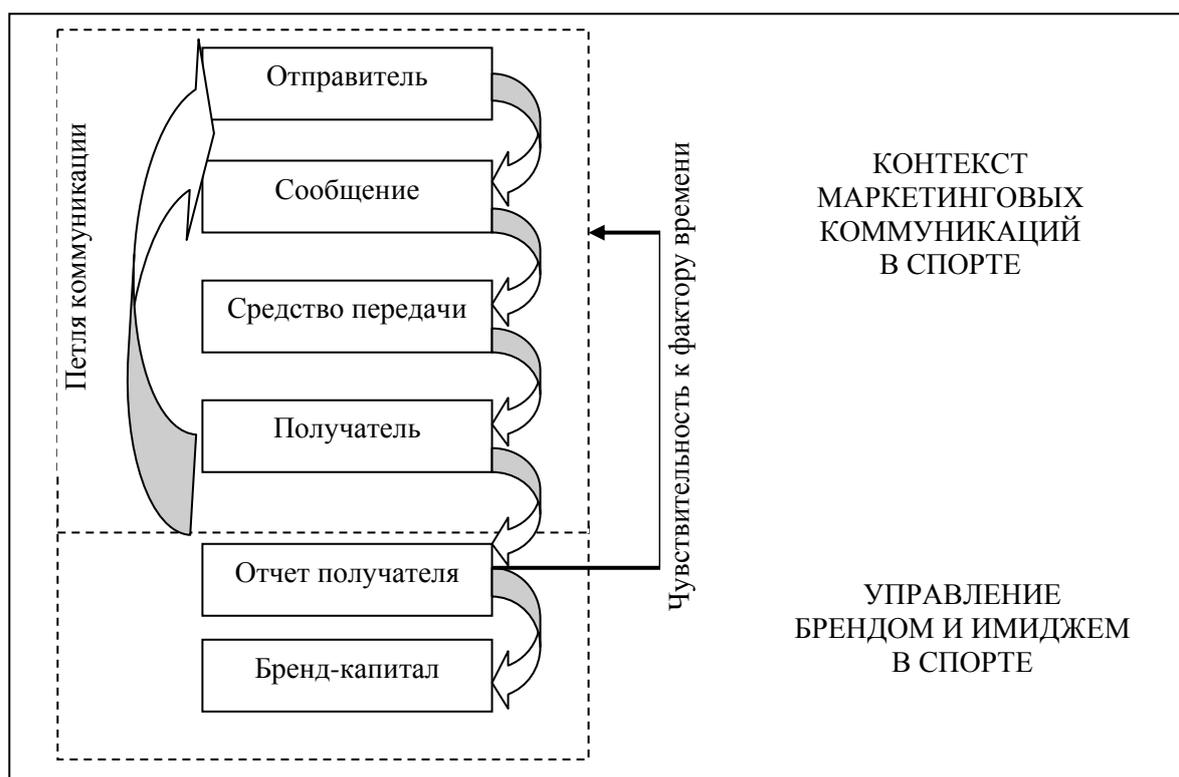


Рисунок 2 - Модель процесса интегрированных маркетинговых коммуникаций в спорте

Для отражения характерных свойств товаров и услуг спорта такая модель процесса маркетинговых коммуникаций включает не только участников целевой аудитории, но и может вбирать в себя любое число лиц, интересующихся одним или несколькими видами спорта.

Конечными получателями сообщения могут быть не интересующиеся спортом или спортивными организациями, но тесно связанные с ярыми болельщиками или участниками соревнований. От получателей могут поступать разнообразные ответные реакции - от покупки и потребления товаров и услуг спорта до сообщения своего мнения другим или бездействия. Если передаваемое сообщение проработано недостаточно тщательно, оно может не достичь своей цели; тогда число получателей окажется значительно меньшим, чем предполагается изначально. Другим компонентом модели процесса маркетинговых коммуникаций выступает *контекст маркетинговых коммуникаций* в спорте. Внешняя и внутренняя (макро- и микро-) среда оказывает на них существенное влияние, которое необходимо учитывать при планировании соответствующих стратегий. Спорт ассоциируется с эмоциями, глубокими убеждениями и мировоззрением больше, чем любой иной продукт.

Нематериальные элементы, такие как лояльность, гордость и эмоции, обладают наибольшей силой и влиянием в маркетинговых коммуникациях индустрии спорта.

Еще одна значимая и неотъемлемая часть модели процесса маркетинговых коммуникаций - «петля» коммуникации. Весь процесс человеческого общения основан на двустороннем обмене информацией между отправителем и получателем сообщения. Такой механизм присущ всем типам информационного обмена. Выделяются три различные стратегии бизнес-коммуникаций: односторонняя, асимметричная двусторонняя и симметричная двусторонняя [4], которые выступают основой петли коммуникации в спорте.

Односторонняя коммуникация - любая форма общения, при которой отправитель создает и отправляет сообщение без намерения получить обратную связь или наладить диалог. Первоначальным проявлением односторонней коммуникации является пропаганда.

Двусторонняя асимметричная коммуникация не позволяет создать подлинный диалог: баланс сил при взаимодействии подобного рода сильно сдвинут в сторону

организации. Современная практика эффективных интегрированных маркетинговых коммуникаций основана на формировании и поддержании долгосрочных отношений, вовлечении целевых аудиторий в диалог. Центром разрабатываемых стратегий должен стать клиент. Двусторонняя симметричная коммуникация является одним из эффективных способов информационного обмена, поскольку главной целью обеих сторон этого процесса является получение взаимной выгоды: построение долгосрочных отношений как основы будущего взаимодействия. Исследования современных спортивных организаций доказывают важную роль сети Интернет и электронной почты как инструментов коммуникации, основанных на цифровых и электронных каналах и системах передачи информации. Такие инструменты составляют основу коммуникативных инструментов этих организаций и помогают установить успешную двустороннюю симметричную коммуникацию. Традиционно она имеет высокую эффективность при личных продажах и общении. И хотя передача информации через такие каналы является опосредованной, она позволяет успешно формировать важные индивидуализированные взаимосвязи. Например, веб-сайты спортивных клубов являются активными инструментами связи со СМИ.

Одним из наиболее существенных преимуществ спортивных организаций в развитии устойчивой двусторонней симметричной коммуникации является их способность совершенствовать модель процесса маркетинговых коммуникаций и ограничивать потенциальную опасность воздействия публицити и ошибочных интерпретаций благодаря установлению прямого диалога. Реакции получателя на сообщения требуют тщательного изучения, поскольку его мнение, поведение и ассоциации в отношении спортивной организации и продукта порождают приверженность к бренду и бренд-капитал, имеющие важнейшее значение не только для спорта, но и для любых других продуктов потребления.

Переменная чувствительности к фактору времени включена в модель Пиктона и Бродерика для демонстрации временного характера построения и изменений бренд-капитала и поведения пользователей, подверженных влиянию опыта потребления. Воздействие маркетинговых сообщений и реакция на них могут повлиять на будущую вовлеченность потребителя. Необходимо учитывать, что отклик на маркетинговые коммуникации в спорте не остается неизменным, что время и опыт влияют на вызываемые ими реакции и поведение.

Ключевыми стратегическими элементами модели Пиктона и Бродерика, имеющим внешний характер по отношению к ее центральным элементам являются *управление отношениями с потребителями или аудиторией*, и *управление брендом и имиджем в спорте*. Они имеют особое значение, поскольку их успех или неудача являются результатом всех запланированных и случайных, контролируемых и неконтролируемых коммуникаций между спортивной организацией и ее аудиториями. Если устанавливаются и стимулируются долгосрочные и взаимовыгодные механизмы обмена, реализуется возможность постоянного и более интенсивного процесса покупок. И здесь действует стратегия управления индивидуализированными двусторонними симметричными отношениями с клиентами особенно в области PR. Управление имиджем и брендом в спорте связаны со стратегиями массовых коммуникаций, нацеленными на множество аудиторий, в том числе с рекламой, стимулированием продаж и др. Поэтому для установления тесного взаимодействия с потребителями спортивным организациям нужно разрабатывать стратегии коммуникаций, имеющих узкую направленность.

Маркетинговые коммуникации в спорте необходимо рассматривать с учетом особенностей товаров и услуг спорта. В качестве ключевых можно выделить следующие задачи маркетинговых коммуникаций: поднятие статуса, осведомленность о будущих мероприятиях, вовлечение большего количества людей в посещения матчей или в членство клуба. Понимание задач маркетинговых коммуникаций в спорте позволит выбрать конкретные методики, наиболее подходящие для их решения.

При разработке конкретного комплекса коммуникаций спортивных организаций пять традиционных инструментов маркетинговых коммуникаций (реклама, стимулирование сбыта, личные продажи, связи с общественностью и прямой маркетинг), которые могут

присутствовать в спортивном маркетинге должны использоваться по-разному. Кроме того, важно понимать, что сегодня в маркетинговых коммуникациях упор делается на получение наибольшего эффекта от реализуемых коммуникационных стратегий благодаря интегрированному подходу, при котором каждый из инструментов комплекса используется с учетом синергии. Более того, можно утверждать, что из-за высокой вероятности долгосрочного характера увлечений спортом, необходимо формировать отношения и управлять ими как основой всех прочих коммуникаций. В статье предлагается применение восьмиступенчатой модели SIMCM, которая может служить отправной точкой развития коммуникаций в деятельности спортивных организаций (рис. 3).

Построение и управление отношениями
Реклама
Паблсити
Личный контакт
Стимулы
Реклама в местах продаж
Лицензии
Спонсорство

Рисунок 3 - Комплекс интегрированных маркетинговых коммуникаций спортивных организаций

Модель SIMCM - результат объединения модели комплекса мероприятий по стимулированию сбыта Котлера для некоммерческих организаций и комплекса стимулирования сбыта в спортивной сфере Ирвина. Модель Котлера включает рекламу, паблсити, стимулы, личный контакт и рекламу в местах продаж. Она является важной основой модели SIMCM, поскольку наиболее точно отражает методики продвижения, применяемые в спортивном бизнесе. Для создания комплекса современного стимулирования продаж в спорте добавляются лицензии и спонсорство и построение отношений и управление ими. Фактически этот компонент рассматривается как основа SIMCM, поэтому он указан как первый элемент комплекса.

Рассмотрим составляющие комплекса.

1. *Построение и управление отношениями.* Маркетинг отношений и маркетинг отношений с клиентами (CRM) составляют неотъемлемый компонент SIMCM - построение и управление отношениями. CRM определяется как ценности и стратегии реализованного на практике маркетинга отношений с особым вниманием к отношениям с клиентами.

Построение и управление отношениями фактически является компонентом современной практики связей с общественностью, которая, является основой успешных коммуникаций в спорте и стремится установить, развить и поддерживать позитивные, взаимовыгодные отношения с ключевыми аудиториями, поскольку от них зависит получаемый доход. Однако, товары и услуги спорта имеют характеристики, которые редко присутствуют в других потребительских продуктах: приверженность, традиции и эмоции. Например, многочисленные верные хоккейные болельщики, из года в год неизменно поддерживают свою команду как в успешные так и в трудные времена. С наступлением каждого нового сезона они покупают подорожавший абонемент ради любви к своей команде. Такие отношения формируются и укрепляются в течение многих лет.

2. *Реклама.* В последние годы ее все активнее вытесняют другие инструменты из-за ее высокой стоимости. Реклама по-прежнему широко используется из-за масштаба своего влияния: она способна охватывать глобальные аудитории, доставляя им привлекающие внимание и убеждающие сообщения. Однако в определенных ситуациях реклама становится дорогой, а также не оказывает воздействия на потребителей.

Реклама способствует формированию и поддержанию узнаваемости бренда и лояльности к бренду, может укреплять брендовую составляющую товаров и услуг спорта. Она используется для передачи сообщений обширным аудиториям, формирования

узнаваемости бренда, закрепления отличий в восприятии бренда относительно конкурирующих торговых марок и построения имиджа бренда.

Применительно к спорту, кроме СМИ, для передачи рекламного сообщения можно использовать другие каналы передачи информации. Размещение рекламных щитов по периметру поля, рекламные ролики компаний в день матча или в трансляциях соревнований, размещение изображения торговых марок и логотипов на поле во время транслируемых матчей, игроки как сторонники продукта и логотипы спонсоров на оборудовании и снаряжении - все это общепринятые каналы воздействия рекламы в спорте. Спортивные аудитории зависимы и равнодушны, поэтому неудивительно, что именно реклама является ключевым элементом SIMCM.

Для современных маркетологов все более значимую роль в стратегиях спортивной рекламы приобретает Интернет. Реклама в Интернете расширяет возможности, превращая методики неличной коммуникации в интерактивные и более индивидуализированные. Использование Интернета имеет целый ряд преимуществ: гибкость, продолжительность и экономичность. В качестве элемента SIMCM реклама имеет множество явных преимуществ, которые в сочетании с другими элементами комплекса создают мощный механизм поддержания лояльности клиентов.

3. Паблицити. Паблицити - процесс управления информацией и ее представления вниманию общественности.

Управление информацией и ее успешное представление вниманию общественности является сложной задачей. Здесь все должно быть тщательно подготовлено, чтобы у аудитории не сформировалось негативное мнение. Руководители и сотрудники СМИ, включая редакторов, журналистов и комментаторов, должны быть заинтересованы в такой работе, поэтому паблицити должно учитывать их требования, а ключевыми факторами успеха становятся доверие, открытость и честность. Паблицити это инструмент создания престижа и донесения до аудитории ценностей организации. Из-за ограниченных финансовых возможностей многие организации во многом зависят от паблицити. Например, в спорте широко используются новостные заметки в газетах. На последних страницах почти всех газет можно найти ежедневные спортивные репортажи. В условиях постоянной нехватки времени многие любители спорта все чаще обращаются к Интернету, находя там новости, которые публикуются ежедневными газетами в режиме он-лайн, новостные веб-сайты и специальные сайты с новостями спорта, число которых постоянно растет.

Из-за ограниченности финансов многие спортивные организации полагаются на паблицити как на основной инструмент маркетинга. Очевидно, что паблицити обладает явными преимуществами, однако неверно считать, что это абсолютно независимая форма коммуникации. Специалистам спортивных организаций приходится тратить немало времени и энергии, чтобы поддерживать отличные отношения со СМИ и обеспечивать постоянное адекватное и точное освещение жизни организации в печатных изданиях и на каналах вещания. Ключевая задача паблицити в спорте - превращение зрителей-новичков в постоянных болельщиков.

4. Личный контакт. Личный контакт имеет решающее значение для успеха эффективной кампании по стимулированию продаж, реклама слишком массовая и безликая. Личный контакт можно адаптировать к интересам и потребностям целевого клиента. Он привносит элемент человечности в отношения, развивающиеся между спортивной организацией и клиентом. В свою очередь, такие отношения формируют основу для диалога и двусторонней симметричной коммуникации, рассмотренной выше.

Неотъемлемой составляющей личных контактов в спорте становя принципы маркетинга отношений, поскольку долгосрочное взаимодействие свойственно большинству спортивных организаций, конечная цель которых - поддерживать лояльность клиентов. Выделяется три уровня лояльности, которые необходимо рассмотреть отдельно [5] (рис. 4).



Рисунок 4 - Схема лояльности в спорте

Низший уровень - финансовая связь, которая «покупается» благодаря денежным выгодам или стимулам продаж, например скидки на абонементы в спортзалы в течение ограниченного периода после праздников или продажа второго билета на игру за полцены при условии покупки первого. Такие методики привлекательны, однако они не ориентированы на поддержание долгосрочной лояльности: по истечении срока действия заманчивого предложения связь с клиентом теряется.

Средний уровень схемы лояльности в спорте - социальная связь, нацеленная на развитие взаимовыгодных отношений между спортивной организацией и клиентом. На этом уровне контакт должен носить более личный характер, поскольку, если клиенты довольны сложившимися отношениями, возникает хорошая возможность перехода на желаемый наивысший уровень лояльности. Обмен информацией должен быть персонализированным. Например, при покупке первого сезонного абонемента на игры любимого клуба клиент вправе ожидать повышенного качества обслуживания или специальных предложений, учитывающих его интересы. Многие спортивные организации используют свои базы данных для рассылки личных поздравлений с днем рождения или с другими праздниками. Благодаря этому клиенты чувствуют к себе искренний интерес. Если удастся сформировать такие отношения, путь к завершающему уровню лояльности, известному как структурная связь, становится очень коротким. На этом наивысшем уровне стороны становятся одинаково значимыми, что наглядно проявляется в отношениях, существующих между спортивными клубами и спонсорами. Другим примером структурной связи может служить долгосрочное членство спортивного клуба. Поскольку такая связь требует от клиента значительных расходов на протяжении всего периода ее существования, разумно знакомить клиента с показателями бизнеса и планами развития клуба.

Если спортивная организация стремится поднять как можно больше людей по трем уровням схемы лояльности в спорте, при построении долгосрочных отношений с целевыми аудиториями ей необходимо относиться к ним как к партнерам, нежели как к покупателям, которым нужно просто что-то продать. Постоянное, качественное личное взаимодействие, обмен информацией и контакт - необходимые условия для поддержания отношений, которые при правильном стимулировании могут естественным образом повысить объемы продаж и вероятность повторной покупки. Все это требует значительных ресурсов и времени, однако рентабельность подобных усилий очень высока.

5. *Стимулы* в спорте рассматриваются как расширение стимулирования сбыта в традиционном комплексе интегрированных маркетинговых коммуникаций. Они включают все эмоциональные, социальные, психологические, функциональные или финансовые

условия, вызывающие выраженные поведенческие реакции. Стимулы - это любые действия, направленные на активизацию и ускорение реакции покупателя. В спортивной сфере не все действия потребителей сводятся к акту покупки, поэтому стимулы используются здесь не только для активизации реализации товаров и услуг спорта, поскольку потенциальные спонсоры проявляют интерес к тем видам спорта или спортивным организациям, условия которых соответствуют задачам спонсоров в области PR, в том числе имиджу и управлению репутацией.

Для стимулов характерен элемент нематериальности, который сложно измерить. Например, стимулом для юных игроков может быть самовыражение, на реализацию которого могут потребоваться годы и которое может вообще никогда не стать реальностью. Результатом воздействия такого стимула будет увлечение спортом на всю жизнь. И хотя эффективность стимулирования стремления к самореализации может показаться не столь очевидной в сравнении с продажами копий футболок игроков нового сезона по сниженной цене, можно с уверенностью утверждать, что в долгосрочной перспективе именно она имеет наибольшую ценность.

6. *Реклама в местах продаж.* Этот элемент SIMCM включает все, что используется в оформлении места покупки или потребления спортивного продукта для воздействия на поведение или эмоции потребителя. Сюда относятся все элементы, размещаемые в местах продаж, включая постеры, экраны, знаки и другие рекламные материалы, к примеру, с участием известных спортсменов. Цель их размещения - воздействовать на людей, совершающих покупки. К таким материалам также можно отнести все элементы, призванные влиять на выбор точек потребления спортивного продукта. Поэтому фактическое место проведения спортивного события становится неотъемлемым элементом комплексной стратегии стимулирования продаж.

7. *Лицензии.* Лицензирование становится наиболее активно растущим элементом современного комплекса стимулирования продаж в спорте. Подобно корпоративным брендам или логотипам, запоминающийся символ команды или события повышает осведомленность клиента и формирует отличительные черты продукта для рынка. Такие известные логотипы, как завиток Nike или полоски Adidas, размещены на множестве потребительских товаров, далеко не все из которых напрямую связаны со спортом.

Покупая и надевая футболки любимых команд, болельщики не только демонстрируют свою привязанность, но и расширяют рекламные возможности для любого спонсора или компании, логотип которых может быть нанесен на ткань. При покупке прав на использование логотипов, названий, символов или торговых марок, связанных с событием или спортсменом, уплачивается роялти.

8. *Спонсорство* можно считать наиболее прибыльным способом демонстрации присутствия на рынке для спортивных организаций. В сфере спорта у каждого специалиста сформировалось собственное определение этого элемента. Для молодого, подающего надежды игрока спонсорство может означать получение скидки на снаряжение. Для менеджера профессиональной команды спонсорство связано с долгожданным сооружением новой трибуны. Представитель любой спортивной организации уверены, что спонсорство необходимый элемент успеха.

Спонсорство определяется как деловое соглашение между двумя сторонами, основанное на взаимной выгоде, поскольку обе стороны получают пользу в результате обмена. Спонсор выделяет финансирование, ресурсы или оборудование для отдельного игрока или команды, получая взамен возможности, которые он может употребить с целью извлечения коммерческой выгоды. Сотрудничая с представителями сферы спорта и оказывая им поддержку, организации получают доступ к целому ряду потенциальных аудиторий и рынков, которые были бы недоступны в случае применения других методов маркетинговых коммуникаций. Таким образом, можно сделать вывод о том, что основой успешного долгосрочного бизнес-планирования деятельности спортивных организаций является применение SIMCM. Знание особенностей, преимуществ и слабых сторон инструментов

SIMCM позволяет разработчикам эффективных стратегий коммуникации в спортивной сфере глубже понимать способы применения каждой из них с учетом синергетического эффекта для достижения наилучшей результативности. Кроме того, оно позволяет отдельным спортивным организациям придавать уникальный имидж массовому спортивному продукту.

Интегрированные же маркетинговые коммуникации становятся важным компонентом общей маркетинговой стратегии спортивных организаций. Нацеливание маркетинговых коммуникаций на развитие отношений с потребителями приводит к повышению эффективности реализации товаров и услуг спорта в долгосрочной перспективе. И наоборот, если стратегии интегрированных маркетинговых коммуникаций в спорте игнорируются или не учитываются должным образом, финансовые потери в долгосрочной перспективе могут оказаться очень и очень серьезными.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Pickton, D. Integrated Marketing Communications [Tekst] / D. Pickton, A. Broderick. – Financial Times Pearson Education Limited, 2005. – 650 p.
2. Мазилкина, Е.И. Маркетинговые коммуникации: учеб.-практ. пособие [Текст] / Е.И. Мазилкина. – М.: Дашков, 2008. - 255 с.
3. Четыре теории прессы [Текст] / Ф. Сиберт, У. Шрамм, Т. Питерсон. – М.:, 1998.
4. Grunig, J.E., Weiner M. Communication World [Tekst] / May/Jun2007, Vol. 24 Issue 3, p. 26-30
5. Маркетинг в системе предпринимательского управления: учебное пособие [Текст] / под ред. Ю.П. Григорьева. – СПб: СПбГПУ, 2003. – 136 с.

Иванов Андрей Александрович

НОЧУ ВПО «Санкт-Петербургский институт управления и права»

Аспирант

197341, Санкт-Петербург, ал. Котельникова, д. 4, кв. 68

E-mail: polak@ro.ru

A.A. IVANOV

SPORTS MARKETING AS A SET OF MARKETING COMMUNICATIONS IN THE GOODS AND SERVICES OF SPORTS

In the article the content of marketing communications sports organizations. A model of the marketing communications SIMCM and its main components.

Keywords: *marketing communications, sports organization, sports goods and services.*

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Pickton, D. Integrated Marketing Communications [Tekst] / D. Pickton, A. Broderick. – Financial Times Pearson Education Limited, 2005. – 650 p.
2. Mazilkina, E.I. Marketingovye kommunikacii: ucheb.-prakt. posobie [Tekst] / E.I. Mazilkina. – М.: Dashkov, 2008. - 255 s.
3. Chetyre teorii pressy [Tekst] / F. Sibert, U. Shramm, T. Piterson. – М.:, 1998.
4. Grunig, J.E., Weiner M. Communication World [Tekst] / May/Jun2007, Vol. 24 Issue 3, p. 26-30
5. Marketing v sisteme predprinimatel'skogo upravlenija: uchebnoe posobie [Tekst] / pod red. Ju.P. Grigor'eva. – SPb: SPbGPU, 2003. – 136 s.

Ivanov Andrej Aleksandrovich

Saint-Petersburg Institute of Management and Law

Postgraduate student

197341, St. Petersburg, al. Nyquist, 4/68

E-mail: polak@ro.ru

СТРУКТУРНАЯ ДИНАМИКА ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ ПОЛИКЛАСТЕРНОГО ПРОИЗВОДСТВА

Динамика структуры экономических отношений поликластерного производства во многом определяется степенью инновационности отрасли их формирования. Эволюция поликластерного производства выводит участвующие в нём кластеры на уровень международной конкурентоспособности, поскольку они превращаются в фактор изменения структуры и объёма международной торговли. Отсюда автор выделяет основные принципы организации поликластерного производства как стратегии индустриально-инновационной интеграции. Концепция промышленного кластера стала предметом интенсивных исследований экономистов в аспекте конкурентных преимуществ народнохозяйственной системы данной страны. Конкуренция здесь является сущностным признаком кластерного феномена, поскольку кластерная экономика обозначает такое состояние, когда множество неформально интегрированных предприятий одновременно конкурируют и взаимодействуют между собой. Вот почему кластерная модель национальной экономики получила актуальность в рамках национальной экономической стратегии. Тем не менее, исследование кластерной модели экономики остается в теоретическом отношении сложным объектом, поскольку типология кластеров, их базовые элементы, доминирующие факторы и их основные характеристики характеризуются высокой динамичностью.

Ключевые слова: структурная динамика экономических отношений, поликластерное производство, основные принципы организации индустриальных кластеров.

Степень кластеризации национальной экономики является объективным показателем степени её инновационности. Главной особенностью поликластерной экономики является наличие кластеров, сконцентрированных в границах локального социально-экономического пространства.

В настоящее время можно выделить следующие анклавы поликластерной экономики.

1) индустриальные кластеры, в границах которых интегрируются преимущественно малые и средние предприятия, расположенные в пределах пространственной близости друг с другом;

2) региональные кластеры, для которых характерна форма промышленных агломераций, возникающих вокруг фирмы-интегратора (в качестве крупного поставщика товарных партий или инновационного центра), в которую входят обслуживающие её компании;

3) аутсорсинговые кластеры, связанные с производством, сборкой и оказанием непрофильных услуг.

Кластеризация является важной формой децентрализации в механизме функционирования и развития российской промышленности и иных непромышленных секторов.

Индустриальный поликластер - идеальный организационно-управленческий инструмент для оказания всесторонней поддержки новых компаний и их рыночного, а также развития новых видов бизнеса. Реализация кластерной политики также важна для повышения конкурентоспособности российской экономики, поскольку именно кластеризация способна интенсифицировать создание новых предприятий в соответствии с интересами национальной экономической стратегии, а также эффективного использования ресурсов, в том числе порожденных малых и средних предприятий. Особым направлением является участие национальных кластеров в деятельности международных кластеров.

Практически во всех странах мира индустриальные районы национальной экономики пространственно сосредоточены в ограниченном числе регионов, что объективно позволяет уменьшить финансовые, временные и транспортные расходы, использовать массы

специализированной рабочей силы, ускоряет передачу информации. Таким образом, индустриальные кластеры получают преимущества за счет размещения предприятий в одних и тех же экономико-географических районах. Это и есть объективная основа возникновения кластера, который отличается от агломерации, включающей разноотраслевые компании и потому выполняющие различные экономические функции в границах взаимосвязанных видов деятельности. Как справедливо отмечается в литературе, «в последнее время в мире резко возрос интерес к кластерам - новым формам организации индустриально-инновационного комплекса, создаваемым на базе территориальной концентрации сетей специализированных поставщиков, основных производителей и потребителей, связанных технологической цепочкой» [1].

Особенность экономической организации поликластеров заключается в том, что «кластерный капитал» невозможно построить административными (искусственными) методами, как это происходит, например, при формировании промышленного капитала, который может быть просто приобретён на рынке посредством купли-продажи. С этих позиций кластеры не могут рассматриваться как механизм производства фиксированных потоков товаров и услуг, а как такие экономические формы, которые реализуют инновационные механизмы, основанные на массовой реализации знаний.

Кластер может быть охарактеризован как специфическая форма пространственно-отраслевой активности на всех уровнях национальной макроэкономики и включает как вертикальные связи в качестве поставщика-производителя стоимостной цепи и, одновременно, как субъект базовых горизонтальных связей в производственных секторах повышенной инновационной интенсивности. Как справедливо отмечает Е. Куркудинова, «среди экономистов во всем мире находит все большее признание точка зрения, что регионы, на территории которых складываются кластеры, становятся лидерами экономического развития. Такие регионы-лидеры определяют конкурентоспособность национальных экономик» [2].

В инновационной экономике кластеры занимают, как правило, значительную долю на региональном, отраслевом и местном рынке на реализуемую на них продукцию и услуги, а высокая концентрация кластерных фирм генерирует ускоренный рост стоимостного объёма названных рынков. Это связано с тем, что в поликластерах снижаются транспортные расходы, сокращаются логистические цепочки поставок, облегчается доступ к ресурсам.

В результате возникает эффект более высокой степени специализации в производстве товаров и услуг, создаётся более конкурентная среда, расширяется диапазон сотрудничества между участниками кластера.

Практика большинства стран показывает, что государство может сыграть активную роль в создании кластеров посредством поддержки их экономической деятельности.

В широком смысле поликластер представляет собой систему, образованную взаимодействием множества фирм в конкретной сфере производства, торговли и потребления, специализированной удовлетворение потребности в определённом товаре или в определённой услуге, и которые в состоянии совместными усилиями придать такую масштабность производству данного продукта, которая недоступна отдельными фирмам.

Прямая зависимость между кластерной частотой и конкурентоспособным потенциалом национальной экономики доказана всей хозяйственной практикой развитых стран мира. Однако измерение такой зависимости часто носит опосредованный, косвенный характер. Однако в любом случае можно говорить об общекластерном поведении или общекластерном инвестиционном стремлении даже в кризисный период.

Становление поликластерного производства реализует глобальную тенденцию перемещения крупнейших в мире индустриальных кластеров из развитых стран в развивающиеся страны, придавая этим кластерам мировой масштаб. Однако эта тенденция не осуществляется в непрерывном режиме, а идёт различными темпами. Особенно ускоренными темпами происходит становление поликластерной организации производства в странах БРИК, в том числе в российской экономике. Это связано со значительным

увеличением доли российской экономики в мировой экономике в посткризисный (после 2008-го года) период. Рост российского ВВП стран Азии в мировом ВВП будет обеспечивать быстрое развитие российских кластеров, расположенных в европейских и пограничных регионах страны. Это касается автомобильной, фармацевтической и туристско-развлекательных отраслей.

В силу особенностей социально-демографического характера формирование фармацевтического кластера мирового уровня остаётся самым актуальным для России, поскольку рост уровня жизни населения, с одной стороны, и в то же время старение населения, с другой стороны, увеличивает спрос на медико-санитарную помощь и медицинские услуги. Следует подчеркнуть, что для такого кластера необходима его интеграция со специализированными академическими институтами и вузовскими учреждениями. Как отмечает Л.Г. Лопастейская, «фармацевтический рынок РФ, а с ним и отрасль здравоохранения находятся в сложной экономической ситуации. Медицинским учреждениям приходится работать в условиях ограниченности финансовых и материальных ресурсов. Часть программ в области фармацевтического рынка и развития здравоохранения, предполагающих увеличение государственных расходов, оказывается неэффективной в процессе реализации» [3]. К числу причин, способствующих негативному положению отрасли, автор справедливо относит: пренебрежение системными технологиями, отсутствие в них блока управления, необеспеченность ресурсами и несогласованность использования этих ресурсов, т.е. причины, подлежащие самоустранению при внедрении кластерной формы организации.

Доминирующий статус уже в переходный к рынку период занимает кластер формирования и управления финансовыми активами. Жёсткость механизма функционирования финансовых кластеров и относительно высокие налоги в странах развитого рынка ослабляют позиции ведущих стран в конкуренции с финансовыми кластерами развивающихся стран, которым присуща более высокая степень доступности для предпринимательства к кредитам частных и государственных банковских структур, а также к управлению финансовой инфраструктурой.

Что касается кластеров высшего образования, то они традиционно имеют сильные и стабильные позиции, являясь лидерами в данной сфере, - сегодня никакой вуз в одиночку не в состоянии приобрести доминирующий статус. И хотя уровень образования в развивающихся странах растёт, и эта тенденция становится главенствующей, всё-таки выход на аналогичные позиции образовательных кластеров потребует гораздо более продолжительного периода времени.

Кластерная организация национальной экономики актуальна в период её инновационной модернизации потому, что она обеспечивает ускоренный рост производительности труда, производство качественной продукции с меньшими издержками, а на этой основе – усиление позиции в сфере глобальных конкурентных преимуществ. В литературе отмечается, что «выигрывает от успешного развития кластера не только его ближнее окружение. Кластеры выполняют функции «точек роста» внутреннего рынка и базы международной экспансии для всей национальной экономики. Высокая конкурентоспособность страны держится именно на сильных позициях отдельных кластеров. Напротив, за их пределами даже самая развитая экономика может давать посредственные результаты [4].

Примером сложившегося поликластерного инновационного образования в российской экономике можно считать госкорпорацию «Росатом», осуществляющую следующие направления инновационного развития: создание и вывод на рынок новых технологий и услуг для новых неэнергетических рынков, создание и вывод на рынок новых технологий для традиционных (энергетических) рынков, модернизация существующих технологий для традиционных (энергетических рынков).

В организационно-управленческом аспекте кластеры важным тем, что они интегрируют компании-производителей, не ограничивая в то же время их независимость и

гибкость. В сущности, кластерная организация потому эффективно, что в кластере выгодно состоять, - в противном случае никто бы из предпринимательских структур в неё бы добровольно не входил. А других стимулов, кроме выгоды и самостоятельно принимаемого решения, рынок не знает.

Пространственная локализация кластера определяется концентрацией основной массы потенциальных клиентов, источниками финансирования и прямого доступа к рынку, что существенно снижает транзакционные издержки. К тому же отраслевая профилизация кластера стимулирует фирмы других секторов экономики на создание единой структуры поставок и стоимости.

Российская экономика имеет многолетний опыт в реализации кластерной политики, которая на предварительных этапах проводилась в форме создания производственных, территориальных, отраслевых, научно-технических, научно-инновационных объединений. Поэтому кластеры стали важным объектом национальной экономической политики страны как одно из важнейших условий её экономического развития. За эти годы сложились необходимые предпосылки для кластеризации российской экономики – информационно-коммуникативные технологии, возможность налогового стимулирования инвестиций, инновационная направленность исследовательских разработок, развитая инфраструктура, наличие крупных фирм, высокая культура предпринимательства, облегчённый доступ к кредитам. Тем не менее, основная сложность состоит в том, что администрация, отвечающая за создание благоприятных условий для формирования и развития кластеров, сама не должна вмешиваться в этот процесс, искусственно создавая кластеры. При таком подходе развитие кластерной политики и кластерных инициатив на территориально-отраслевом уровне приобретает эволюционный характер, имея целью, прежде всего, удовлетворение соответствующих экономических потребностей. Общие для макроэкономической политики кластер (в сферах инфраструктуры, подготовки кадров и внедрения новых технологий) дополняются кластерами по сохранению окружающей среды, транспорта и региональной занятости.

Интенсификация процесса глобализации национальных экономик выявил некоторые типичные недостатки российских кластеров, в том числе – относительно высокую стоимость рабочей силы, волатильность на региональном рынке труда, слабая инновационность и недостаточный рост производительности труда. Г.Б. Клейнер справедливо усматривает, что «в развитии экономики страны существенную роль играют не сами предприятия, но и пространство между ними и над ними, что связывает микроэкономический уровень с макроэкономическим» [5].

По нашему мнению, формирование поликластерной системы национальной экономики будет способствовать преодолению пространственной дифференциации и восстановлению баланса между мезо и макроуровнями национального хозяйства. А поскольку большинство импульсов по модернизации существующих кластеров находится в условиях глобализации за пределами кластера, то возникают своего рода побочные преимущества глобализуемого кластера.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Андреев, О.С. Импортзамещение как важная составляющая структурных преобразований отечественной экономики [Текст] / О.С. Андреев // Вопросы экономики и права. - 2011. - №9. - С. 72.
2. Куркудинова Е.В. Кластерный подход как технология управления экономическим развитием региона [Текст] / Е.В. Куркудинова // Экономические науки. - 2010. - №10(71). - С.170.
3. Лопастейская, Л.Г. Совершенствование системы государственной поддержки отечественных производителей фармацевтической продукции [Текст] / Лопастейская Л.Г. // Вопросы экономики и права. - 2011. - №6. - С. 58.
4. Думная, Н.Н. Смена микроэкономических структур: кластеры и аутсорсинг [Текст] / Н.Н. Думная // Экономические науки. - 2012. - №4(89). - С.32.
5. Клейнер, Г.Б. Мезоэкономические проблемы российской экономики [Текст] / Г.Б. Клейнер // Экономический вестник Ростовского государственного университета. - 2003. - Т.1. - №2. - С.31.

Измаилова Наима Муратовна

Северо-Осетинского государственного университета им. К.Л. Хетагурова

Соискатель кафедры «Экономика и предпринимательство»

362002, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 46

E-mail: Naima_09@mail.ru

N.M. IZMAILOVA

STRUCTURAL DYNAMICS OF ECONOMIC RELATIONS POLIKLASTERNOGO PRODUCTION

Dynamics of economic relations poliklastero production is largely determined by the degree of innovativeness of industry ing their formation. Evolution poliklaster production outputs involved in it clusters on the level of international competitiveness, as they rotate in the pre \rightarrow factor of change in the structure and volume of international trade. Hence, the author highlights the main principles of poliklaster production as a strategy for the integration of industrial innovation. The concept of industrial cluster has been the subject of intense researchment economists in the competitive aspect of the preition assets national economic system of the country. The competition here is the essential feature of the cluster phenomenon, as the economy is such a cluster statetion when many informally integrated enterprises simultaneously compete and cooperate with each other. That is why the cluster model of the national economy gained of the act in the national economy strategy. However, research cluster model of the economy remains theoretically complex object, as the typology of clusters, their basic elements, clude dominant factors and their main characteristics are characterized by high dinamic.

Keywords: structural dynamics of economic relations; poliklaster production; basic principles of industrial clusters.

BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Andreev, O.S. Importozameshhenie kak vazhnaja sostavljajushhaja strukturnyh preobrazovanij otechestvennoj jekonomiki [Tekst] / O.S. Andreev // Voprosy jekonomiki i prava. - 2011. - №9. - S. 72.
2. Kurkudinova E.V. Klasternyj podhod kak tehnologija upravlenija jekonomicheskim razvitiem regiona [Tekst] / E.V. Kurkudinova // Jekonomicheskie nauki. - 2010. - №10(71). - S.170.
3. Lopastejskaja, L.G. Sovershenstvovanie sistemy gosudarstvennoj podderzhki otechestvennyh proizvoditelej farmacevticheskoy produkcii [Tekst] / Lopastejskaja L.G. // Voprosy jekonomiki i prava. - 2011. - №6. - S. 58.
4. Dumnaja, N.N. Smena mikrojekonomicheskikh struktur: klasteri i outsorsing [Tekst] / N.N. Dumnaja // Jekonomicheskie nauki. - 2012. - №4(89). - S.32.
5. Klejner, G.B. Mezojekonomicheskie problemy rossijskoj jekonomiki [Tekst] / G.B. Klejner // Jekonomicheskij vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo universiteta. - 2003. - T.1. - №2. - S.31.

Izmailova Naima Muratovna

North Ossetian State University named K.L. Khetagurova

Applicant of Department «Economics and Entrepreneurship»

362002, Vladikavkaz, str. Vatutina, 46

E-mail: Naima_09@mail.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.

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 25.04.2013 г.
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.
Тираж 1000 экз.
Заказ № 279/13П1

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе
ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»
302030, г. Орел, ул. Московская, 65