

*Редакционный совет:*

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

*Главный редактор:*

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

*Заместители*

*главного редактора:*

**Варакса Н.Г.**, канд. экон. наук, доц.  
**Коростелкина И.А.**, канд. 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 и массовых коммуникаций.

Свидетельство: ПИ № ФС77-35716 от 24 марта 2009 года

Подписной индекс 29503 по объединенному каталогу «Пресса России»

© Госуниверситет - УНПК, 2011

## СОДЕРЖАНИЕ

### *Наука социального управления и общественного развития*

**Смирнова Т.Л.** Теоретические подходы к развитию рынка рабочей силы в России..... 3

### *Научные тенденции развития инвестиций и инноваций*

**Юрга В.А., Привалов А.И.** Роль высшей школы в инновационном развитии российской экономики..... 10  
**Новиков Г.Ю., Свириденкова М.А.** Развитие методологии исследования инвестиционных процессов..... 18  
**Шевелева О.Б., Начева М.К.** Инвестиционный потенциал и инвестиционная привлекательность региона: сходства и отличия... 24

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

**Алимов С.А., Елисеева И.В.** Основы учета движения фармацевтических товаров в аптечном учреждении..... 30  
**Иванова И.А.** Сравнительная характеристика МСФО 12 «Налоги на прибыль» и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»..... 38  
**Реязпова А.М.** Критический анализ методических подходов к формированию классификационной системы внутреннего контроля расходов на продажу..... 43  
**Суворова С.П., Ханенко М.Е.** Внутренний аудит в системе управленческих задач организации..... 50  
**Бурова Е.Г.** Модель учета экспортных операций в коммерческих организациях..... 59  
**Ганин А.В.** Исторический и зарубежный опыт учета и анализа формирования добавленной стоимости услуг по перевозке пассажиров..... 64

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

**Гудков А.А.** Понятие и сущность косвенного налогообложения как части налогового бремени..... 71  
**Варакса Н.Г.** Методика налогового прогнозирования поступлений по отрасли сельское хозяйство..... 79  
**Сунь Юй** Анализ существующих методик расчета налогового бремени..... 86  
**Дедкова Е.Г.** Роль налогового консультирования в современной экономике..... 92  
**Цулая Э.Р.** Финансовые проблемы бюджетов сельских поселений..... 100  
**Селюков М.В.** Эффективность налогового контроля по Ханты-Мансийскому автономному округу..... 104  
**Потапова Н.А.** Система имущественного налогообложения физических лиц: международный опыт..... 107

### *Научное развитие экономики и управления предприятием*

**Обозов Р.А.** Оценка стоимости компании на основе показателя EVA и моделирование значений EVA через влияющие факторы..... 110  
**Борщева А.В.** Реформирование системы управления производством предприятия..... 113  
**Божко К.А.** Сравнение показателей производительности резидентных в оперативной памяти и стандартных СУБД..... 120

*Editorial council:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Editor-in-chief:*

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

*Editor-in-chief Assistants:*

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

**Korostelkina I.A.**, *Candidate 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., Assistant 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 Chaussee, 40  
(4862) 41-98-60  
www.gu-unpk.ru  
E-mail: LVP\_134@mail.ru

Journal is registered in Federal Agency of supervision in sphere of communication and mass communications. The certificate of registration ПИИ № ФС77-35716 from 24.03.09

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

© State University-ESPC, 2011

## CONTENTS

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

**Smirnova T.L.** **Theoretical approaches to the development of the market working power in Russia**..... 3

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

**Yurga V.A., Privalov A.I.** **The role of higher education for innovation development of Russian economy**..... 10  
**Novikov G.Y., Sviridenkova M.A.** **Development of methodology research investment process**..... 18  
**Sheveleva O.B., Nacheva M.K.** **Investment potential and investmentthe attraction of the region: similarities and differences**..... 24

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

**Alimov S.A., Eliseeva I.V.** **Basis of accounting for movement of pharmaceutical products in the establishment of pharmacy**..... 30  
**Ivanova I.A.** **Comparative characteristics of IFRS 12 «Income tax» and AP 18/02 «Accounting for payment of income tax organizations»**..... 38  
**Rezyapova A.M.** **Critical analysis of approaches to the formation of classification system of internal control costs for sale**..... 43  
**Suvorova S.P., Hanenko M.E.** **The internal audit in the management of the problem**..... 50  
**Burova E.G.** **Accounting model of export operations in commercial organizations**..... 59  
**Ganin A.V.** **Historical and foreign experience of accounting and analysis of value added services for transport of passengers**..... 64

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

**Gudkov A.A.** **The concept and nature of the indirect taxation as part of the tax burden**..... 71  
**Varaksa N.G.** **Method of prediction of tax revenue for agriculture sector**..... 79  
**Sun' Yui** **The analysis of existing design procedures of tax burden**..... 86  
**Dedkova E.G.** **Place and role of tax advice in the modern economy**..... 92  
**Tsulaya E.R.** **Financial problems of local budgets**..... 100  
**Selyukov M.V.** **Effectiveness of fiscal control in the Khanty-Mansi Autonomous Okrug**..... 104  
**Potapova N.A.** **The system of property tax for individuals: the international experience**..... 107

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

**Obozov R.A.** **Estimation of the cost of business based on eva-methodics and modelling eva through the influencing factors**..... 110  
**Borscheva A.V.** **Reformation of the production system control of the firm**..... 113  
**Bozhko K.A.** **The performance comparison of in-memory databases and standard DBMS**..... 120

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

УДК 331.5

Т.Л. СМИРНОВА

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАЗВИТИЮ РЫНКА РАБОЧЕЙ СИЛЫ В РОССИИ<sup>1</sup>**

*В статье рассмотрены сложившиеся научные подходы исследования, категориальный аппарат, факторы и механизм развития рынка рабочей силы в России. Предложены направления анализа современных тенденций развития рынка рабочей сил с учетом доминирующего демографического фактора, который необходим для формирования и корректировки долгосрочной стратегии устойчивого развития национальной экономики в России.*

**Ключевые слова:** рынок рабочей силы, спрос на рабочую силу, предложение рабочей силы, механизм рынка рабочей силы, демографическая ситуация, аллокация рабочей силы, заработная плата.

Функционирование современного рынка рабочей силы, который формируется в России на основе разных форм собственности, представляет собой сложную и неоднородную систему отношений. Рынок рабочей силы развивается в условиях разделения труда и возникновения новых профессий. Современный рынок рабочей силы в России в ходе эволюции сохранил свои основные свойства, приобретая новые формы и особенности. В структуре современного рынка рабочей силы можно выделить ряд уровней, описываемых разными типами экономических моделей, которые представлены единой органической целостностью социально-трудовых отношений.

В экономической теории исторически сложились два подхода к оценке социально-трудовых отношений, используя понятия – «рынок рабочей силы» и «рынок труда». Различия между обсуждаемыми подходами возникают из-за разнообразия способов понятийно-категориальной оценки, что является товаром при купле-продаже в условиях найма работника. И независимо от того, влечет ли это какие-либо существенные различия в окончательных аналитических выводах, это, несомненно, приводит к значительным расхождениям в описании исследуемых социально-экономических явлений и процессов.

Экономисты, использующие понятие «рынок рабочей силы», исходят из того, что товаром при купле-продаже является способность рабочего к труду, а не труд как целеориентированный процесс. Экономисты, использующие понятие «рынок труда», утверждают, что при найме работника работодателем товаром при купле-продаже является труд или трудовые услуги [5], или услуги человеческого капитала [10]. Рынок рабочей силы и рынок труда отличаются друг от друга теоретической трактовкой реализуемого на таком рынке товара. Рынок рабочей силы (по мнению некоторых авторов «рынок труда») понимают как систему общественных отношений, связанных с наймом и предложением рабочей силы (труда), совокупность условий, благодаря которым, покупатели и продавцы специфического товара - рабочей силы (труда), вступают в контакт друг с другом с целью покупки или продажи этого товара в условиях конкуренции и регулирования.

К. Маркс, завершивший своими трудами процесс развития классической школы политической экономии, называет рынок, на котором, по его мнению, покупается и продается рабочая сила, рынком труда [8]. В своих социально - экономических исследованиях утверждал, что на рынке продается рабочая сила, а не труд, К. Маркс в то же время употреблял выражение «спрос на труд», «предложение труда» [6]. Составители

<sup>1</sup> Исследование выполнено при поддержке международного фонда «Научный потенциал» (Human Capital Foundation)

предметного указателя к 1-му тому «Капитала» используют термин как «рынок труда», так и «рынок рабочей силы» [7]. Необходима четкость и последовательность в использовании терминов при высказываниях, так как формируется единая мировоззренческая позиция автора. Если предлагается для употребления понятие «рынок труда», то продается на рынке труд, если для использования понятийного аппарата предлагается понятие «рынок рабочей силы», то продается на рынке рабочая сила. Рынок рабочей силы формировался в условиях разделения труда и отчуждения рабочей силы от средств производства, объективной основой которых служила частная собственность. Функционирование современного рынка рабочей силы в России представляет собой сложную и неоднородную систему отношений.

Современные подходы в исследовании рынка рабочей силы определяются исследованием влияющих на него основных факторов, таких как: демографический, социально – экономический, психологический, образование, технологии управления социальными коммуникациями, автоматизация производства. Комплексное исследование этих факторов показывает, что демографический фактор, оказывает существенное влияние на механизм рынка рабочей силы, формируя структурные сдвиги, проявляющиеся в неравномерном сокращении численности населения по территории страны, изменении половозрастной, профессионально – квалификационной структуры рабочей силы.

Рассматривая специфику формирования рынка рабочей силы в России под влиянием на него демографической ситуации в стране, можно выявить базовые особенности его развития на основе представлений о рыночном механизме, закономерностях функционирования экономической системы и основных макрорынков, опираясь на опыт разных экономистов. Их точки зрения сформировали доминирующий традиционный подход в исследовании закономерностей функционирования рынка рабочей силы и призму представлений, отражающих эволюцию этих понятий в трудах отечественных и зарубежных экономистов. В рыночной экономике рынок рабочей силы развивается по законам товарного производства, подчиняется действию законов стоимости, представляет собой механизм взаимодействия спроса и предложения рабочей силы, формирования цены в соответствии с конъюнктурой рыночной экономики и сложившимися производственными отношениями [10]. Рабочая сила как товар интересует работодателя с точки зрения потребительской стоимости, которая заключается в возможности создания прибавочной стоимости. Рабочий конкретным трудом создает товары и сохраняет в них часть потребляемого вещественного капитала, а своим абстрактным трудом производит новую абстрактную стоимость. Часть этой новой стоимости в ее товарной форме представляет собой платежный фонд, из которого предприниматель выплачивает заработную плату работнику. Вторая часть новой стоимости присваивается собственником в виде прибыли работодателя.

Сделка между субъектами отношений по поводу купли – продажи рабочей силы происходит в рыночных условиях добровольно, каждый субъект исходит из своей выгоды. Участниками этой сделки являются юридически свободный наемный работник, обладающий монополией на свою рабочую силу и наниматель (собственник рабочих мест), обладающий собственностью на средства производства, покупающий рабочую силу. Наемный работник, юридически свободный в рыночной экономике, испытывает экономическое принуждение к труду. На рынке рабочей силы численность продавцов и покупателей рабочей силы формирует конкурентные модели взаимоотношений между субъектами при устойчивых эволюционных тенденциях развития рыночных структур.

Рынок рабочей силы можно рассматривать через анализ таких уровней экономической системы как: мировая экономика, национальная экономика, региональная и территориальная экономика, экономика предприятия. Современный рынок рабочей силы страны является частью мирового рынка рабочей силы, который участвует в процессах оптимизации потоков распределения и перераспределения рабочей силы для производства, участвует в регулировании воспроизводственных процессов. Н. Вишневецкая, Б. Башкатов, Л. Авдеев характеризуют международный рынок рабочей силы через призму формирования трудовых взаимоотношений, которые строятся на основе совокупности отношений между покупателем

и продавцом рабочей силы, которые вступают в контакт в процессе экономической деятельности между собой [1].

Анализ рынка рабочей силы этими авторами проводится через эффективность распределения и перераспределения рабочей силы между отраслями, секторами экономики, регионами. Характер и структуру международного рынка рабочей силы оценивают через элементы его механизма: спрос и предложение рабочей силы, ее цену [3]. Рынок рабочей силы обладает определенной степенью подвижности, тесно связан с уровнем развития общества, меняющегося под воздействием эволюционных процессов. В узком смысле, международный рынок рабочей силы эти авторы рассматривают как международные запасы и потоки рабочей силы. В широком смысле, международный рынок рабочей силы представлен как локальный рынок рабочей силы отдельной страны [2].

В мировой экономике рыночный механизм выполняет важные функции ресурсной мобилизации, способствует комбинации факторов производства. Рассматривая основные условия формирования международного рынка рабочей силы, эти авторы делают акцент на усиленную интернализацию производственных процессов, на основе комбинации факторов производства. Избыток рабочей силы сопровождается недостатком капитала, а избыток капитала дает возможность расширить спрос на рабочую силу. При этом либо капитал направляется в регион с избытком рабочей силы, либо рабочая сила мигрирует в регионы, в которых имеется избыток капитала и определенное количество свободных рабочих мест.

Национальный рынок рабочей силы автор А.С. Пчелинцева рассматривает через систему факторов, утверждая что, рынок рабочей силы представляет собой функцию демографического развития, социального статуса и мотивационных механизмов поведения индивида [10]. Объектом исследования на этом рынке выступает рабочая сила, а субъектом – ее носитель - человек. Анализ современной ситуации на рынке рабочей силы в России под влиянием депопуляционных процессов, происходящих в стране, рассмотрен в статье. Демографическая ситуация в России на протяжении последнего периода приобрела кризисную форму, выразившуюся в ухудшении демографических показателей развития, вызванного депопуляционными процессами в стране, которая характеризует устойчивые тенденции изменения структуры рынка рабочей силы.

Рынок рабочей силы, как и другие рынки, действует на основе ценового равновесия, основным регулятором которого выступает заработная плата. Отношения, складывающиеся на рынке рабочей силы, носят ярко выраженный социально-экономический характер, так как способности работника к труду неотделимы от него. Структура рынка рабочей силы определяется типами его субрынков, формой конкуренции, отраслевой структурой экономики, темпами роста национального дохода страны. Рынок рабочей силы подвержен циклическому развитию, так как рыночная экономика ориентирована на непрерывное изменение экономической структуры. Согласно классификации, предложенной Международной организацией труда, население страны делится на группы: экономически активное и экономически неактивное. Экономически активное население является одним из ключевых количественных показателей рынка рабочей силы, включает в себя занятых и безработных, под которыми понимаются определенные группы людей. Экономически активным населением являются все лица, обоего пола, которые предлагают свою способность к труду для производства товаров и услуг, включая производство товаров для рынка, бартера и собственного потребления. При оценке устойчивости динамического равновесия на рынке рабочей силы, определенную роль играют такие виды резерва рабочей силы как экономически неактивное население – потенциальный резерв рабочей силы, так и безработные, и ищущие работу – резерв рабочей силы в сфере обращения, неодинаково воздействующие на величину предложения рабочей силы. Изменение мотивов выхода на рынок рабочей силы той или иной группы, входящей в резерв, может изменить сложившуюся ситуацию на рынке. Рабочая сила как товар формирует специфику функционирования рынка рабочей силы, проявляющуюся в негибких ставках заработной платы. На рынке рабочей силы прослеживается влияние неотделимости прав собственности

на товар от его владельца. Покупатель и продавец имеют относительно длительный период взаимодействия по сравнению с другими рынками, имеют институты, регламентирующие их деятельность, высокую степень индивидуализации сделок, существенно влияние неденежных аспектов сделки для наемного работника.

Особенность рынка рабочей силы заключается в проявлении ограничения закона спроса и предложения на рабочую силу, в недостижимости полной занятости как устойчивого и длительного состояния. Эта специфика вызвана свойством самого товара, связана с производным характером спроса на него, с зависимостью предложения от демографической ситуации. На рынке рабочей силы невозможно в полной мере осуществить принцип преобладания «рынка покупателя», характерного для рыночной экономики. Рынок рабочей силы обеспечивает распределение рабочей силы в экономике при сложившемся уровне разделения труда, поддерживает динамичное равновесие между спросом и предложением рабочей силы. Рынок рабочей силы стимулирует эффективную и рациональную занятость, регулирует индивидуальный доход работника. Рынок рабочей силы содействует формированию оптимальной профессионально-квалификационной структуры.

Национальный рынок рабочей силы имеет сложную структуру и неоднороден. Он состоит из множества рынков, которые можно определить как сегменты единого рынка. Субрынки отличаются стабильностью рабочих мест, уровнем заработной платы, условиями труда. Существуют разные подходы и классификации сегментов рынка рабочей силы. Важнейшими его составляющими является региональные, отраслевые и профессиональные - квалификационные сегменты единого рынка рабочей силы. Существуют такие сегменты рынка рабочей силы как городские и областные, руководителей и рабочих, специалистов отдельных профессиональных групп. В половозрастном разрезе выделяются такие сегменты рынка рабочей силы как молодежный, женский, пожилых людей и инвалидов. Сегменты рынка рабочей силы связаны между собой и находятся во взаимодействии, выделение их условно, но необходимо для анализа функционирования рынка рабочей силы.

Под механизмом рынка рабочей силы понимают элементы: спрос, предложение, цена, конкуренция, которые позволяют провести оценку разнокачественной рабочей силы. Такая оценка происходит на основе торга, переговоров между субъектами социально-трудовых отношений. Основная функция рынка рабочей силы проявляется через эффективный механизм аллокации, стимулирующий мобильность рабочей силы, эффективную заработную плату, универсализацию работника, повышение его профессионального уровня и флексибизацию. Оптимальное функционирование рынка рабочей силы предполагает стремление к равновесию между спросом и предложением рабочей силы. Соотношение спроса и предложения рабочей силы характеризует конъюнктуру рынка рабочей силы. При совпадении спроса и предложения на рабочую силу конъюнктура будет равновесной, при превышении спроса над предложением – трудодефицитной, при превышении предложения над спросом – трудоизбыточной.

В макроэкономической модели совокупный уровень предложения рабочей силы формируется под воздействием закона предложения. Предложение рабочей силы в национальной экономике формируется на уровне совокупности отраслей и отдельной отрасли. Совокупное предложение рабочей силы на рынке представлено в форме численности и структуры экономически активного населения, обладающего определенным уровнем мобильности и экономической активностью. Предложение рабочей силы зависит от разных факторов: общей численности населения, темпов его прироста, доли трудоспособных в общей структуре населения, продолжительности рабочего дня, среднего количества часов, отработанных рабочим на протяжении недели и года, интенсивности и производительности труда, от уровня квалификации работников, миграционной подвижности, уровня жизни и других факторов. Совокупный уровень спроса на рабочую силу складывается под влиянием закона спроса, формируется в разрезе отраслей, регионов, предприятий. Спрос на рабочую силу отражает объем и структуру потребностей в работниках на разных уровнях экономической системы. Спрос на рабочую силу зависит от таких факторов: уровня и

структуры экономики, наличия других факторов производства и способов их технологического применения, величины спроса на товары и услуги производственного и личного потребления, фазы экономического цикла и других факторов [9]. Совокупный спрос на рабочую силу представляет собой совокупность спроса частного и государственного сектора национальной экономики. Структура спроса на рабочую силу определяется профессиональной дифференциацией и разделением труда. С точки зрения профессионально-квалификационного уровня, спрос на рабочую силу подразделяется на группы: спрос на квалифицированную рабочую силу, спрос на рабочую силу средней квалификации, низкой квалификации и неквалифицированную рабочую силу. Спрос на рабочую силу связан с межотраслевыми и межрегиональными миграциями капитала под влиянием нормы прибыли. В процессе миграции и перелива капитала спрос на рабочую силу в одних отраслях расширяется, а в других - сокращается. Формируются группы отраслей в национальной экономике, активно притягивающие и выталкивающие рабочую силу.

Спрос на рабочую силу, рассматриваемый с позиций неоклассической модели, предполагает на рынке рабочей силы совершенную конкуренцию и существование естественного уровня безработицы. Кейнсианская же модель формируется на основе функции эффективного спроса, рынок свободной конкуренции не является саморегулирующим, равновесие на рынке не гарантирует полную занятость. С ростом занятости в экономике предельная производительность труда падает. Снижение ставки реальной заработной платы в экономике повышает занятость для краткосрочных периодов. На длительных отрезках времени большее влияние на занятость оказывает научно-технический прогресс и изменение объемов капитала. Кейнсианская модель предполагает постоянство номинальной ставки заработной платы. Спрос на рабочую силу, с позиций этой модели, зависит от эффективного совокупного спроса в экономике, соответствующего равновесию на рынке. Между всеми рынками в национальной экономике существуют определенные взаимосвязи. Структура спроса воздействует на состав совокупного предложения, определяет национальные потребности в рабочей силе при данном уровне развития экономики. Структура производства во многом определяет структуру совокупного предложения и через рынок формирует реальные возможности удовлетворения покупательского спроса, используя объем и структуру предложения рабочей силы в процессе производства, формируя определенный спрос на работников в экономике. Нарушение пропорций макроэкономического развития проявляется в одной из форм макроэкономической нестабильности – безработице, когда происходит в случае превышения спроса над предложением рабочей силы на макрорынке. На рынке рабочей силы уровень заработной платы не определяется автоматическими стабилизаторами рынка. Существуют разные механизмы, определяющие ставки заработной платы и их дифференциацию в современной экономике.

Кроме факторов, воздействующих на спрос рабочей силы, на макроуровне существуют факторы, влияющие на величину спроса рабочей силы, на микроуровне. К числу факторов непосредственно определяющих динамику, объем, структуру спроса на рабочую силу предприятия, относятся: спрос на производимую предприятием продукцию, ее прибыльная реализация, эффективность функционирования предприятия в конкурентной среде, измеряемая нормой и массой получаемой прибыли. Увеличение спроса на продукцию фирмы повышает объем прибыли, что предопределяет расширение производства и увеличения спроса на рабочую силу. Существует причинно-следственная связь: чем выше экономическая или чистая прибыль предприятия, тем больше возможностей у предприятия для найма дополнительных работников. Эластичный спрос на продукцию предприятия позитивно влияет на объем и динамику спроса на рабочую силу. Неэластичный спрос на продукцию предприятия при монопольном ценообразовании не оказывает позитивного влияния на повышение спроса на рабочую силу. Положительный эффект повышения спроса на продукцию предприятия и рост объема спроса на рабочую силу может быть достигнут при условии, если спрос на продукцию предприятия будет достаточно эластичным, а



повышение цен будет происходить в пределах конкурентоспособности товара.

Величина и динамика заработной платы формирует динамику и структуру спроса предприятия на рабочую силу. В работах зарубежных экономистов высокий уровень заработной платы рассматривается как главная причина ограничения спроса предприятий на рабочую силу. Чем выше заработная плата, тем ниже спрос предприятий на рабочую силу. Заработная плата является элементом издержек предприятия и влияет на конкурентоспособность его продукции. Повышение заработной платы формирует рост покупательной способности наемных работников, что увеличивает объем реализации продукции предприятиями, максимизирует прибыль и приводит к увеличению спроса на рабочую силу. Между повышением заработной платы и изменением спроса на рабочую силу существует определенный временной лаг. Предприятие нанимает дополнительных работников для увеличения производства до тех пор, пока предельный доход превышает предельные издержки. Опыт послевоенного экономического развития европейских стран показал, что возможна ситуация роста номинальной и реальной заработной платы при повышении производительности труда и расширении спроса на рабочую силу.

Роль низкого уровня заработной платы в формировании спроса на рабочую силу неоднозначна. Понижение уровня ставок заработной платы не влечет за собой автоматическое расширение спроса на рабочую силу. Дж. Кейнс считал, что возможности расширения спроса на рабочую силу при понижении уровня заработной платы ограничиваются факторами экономического, социального и правового характера [4]. Снижение уровня заработной платы наемных работников приводит к падению их покупательной способности и уменьшению емкости внутреннего рынка, затруднению сбыта продукции предприятий, сокращению массы и нормы прибыли предприятий. Низкий уровень заработной платы недостаточен для удовлетворения материальных и нематериальных потребностей работника и его членов семьи, для осуществления процессов воспроизводства рабочей силы. Такой уровень заработной платы формирует демотивацию работника, подрывает заинтересованность в труде. Низкий уровень заработной платы не стимулирует рост предложения рабочей силы на рынке, сжимая его. Ограничители роста спроса на рабочую силу на макроуровне и микроуровне определены характером рыночных отношений и условиями развития производства. К ним относятся: научно-технический прогресс, вызванное им изменение производительности труда, цены, внутриотраслевая и межотраслевая конкуренция между производителями.

Рынок рабочей силы является важным звеном национальной экономики, в процессе аллокации через него каждая отрасль получает необходимую ей рабочую силу профессионально-квалификационного состава. Через рынок рабочей силы осуществляется движение – развитие экономики, усложнение общей и профессиональной культуры, эволюция общественных отношений и форм собственности. Анализ сегментов рынка рабочей силы помогает выявить его устойчивую структуру и выработать дифференцированные методы снижения внешних и внутренних эффектов, замедления темпов экономического роста для национальной экономики.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Авдеев, Л.А. Международные экономические отношения: учебное пособие [Текст] / Л.А. Авдеев, В.Н. Хасанова; Сургут. гос. ун-т. - Сургут, 2003. - С. 53-56.
2. Башкатов, Б.И. Международная статистика труда: учебник [Текст] / Б.И. Башкатов, Г.Ю. Карпухина. - М.: Дело и Сервис, 2001. - С. 15.
3. Вишневская, Н. Проблемы и перспективы рынка рабочей силы [Текст] / Н. Вишневская // МЭиМО. - 2000. - № 8. - С.41.
4. Кейнс, Дж. Общая теория занятости, процента и денег: пер. с англ. [Текст] / Дж. Кейнс; общ. ред. А.Г. Милейковского, И.М. Осадчей. - М.: Прогресс, 1978. - С.15.
5. Киян, Л.П. Рынок труда: методология исследования и особенности формирования в современной России: Авт. док. эконом. наук. [Текст] / Л.П. Киян. - Воронеж: Воронежский гос. ун-т., 1998. - С.17.
6. Маркс, К. Соч. 2-е изд. [Текст] / К. Маркс, Ф. Энгельс. - М.: Политиздат. - Т. 23. - С.651-652.



7. Мартынова, А.П. Оценка эффективности государственных программ на рынке труда: эмпирические исследования факторов спроса и ограничения на оценку [Текст] / А.П. Мартынова, С.Ю. Рошин. - Препринт. WP15/2008/04. - М.: ГУ ВШУ, 2008. - 27 с.
8. Новиков, В.А. Практическая рыночная экономика. Толкование 4000 терминов: Словарь [Текст] / В.А. Новиков. - Академия пед. и соц. наук; Моск. психолого-социальный ин-т. - М.: Флинта, 1999. - С. 365.
9. Пчелинцева, А.С. Мобильность рабочей силы в условиях перехода к рыночной экономике (на примере Красноярского края): Авт. канд. экон. наук. [Текст] - Красноярск: Красноярский гос. ун-т, 1996. - С. 19.
10. Симкина, Л.Г. Микроэкономика [Текст] / Л.Г. Симкина. - СПб.: Питер, 2002. - С. 290.

**Смирнова Татьяна Леонидовна**

Северский технологический институт – филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ»

636036, Томская область, г. Северск, пр. Коммунистический, 65

Кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики

Тел.: 780-227

E-mail: CTL2002@mail.ru

T.L. SMIRNOVA

**THEORETICAL APPROACHES TO THE DEVELOPMENT OF THE  
MARKET WORKING POWER IN RUSSIA**

*The article is devoted to the analysis of the considered established scientific approaches of the research, categorical device, factors and mechanism of development of the labor market in Russia. More attention is given to the offering directions of the analysis modern trends developments labor market with provision for dominant demographic factor which necessary for shaping and adjustments the strategies of the development in Russia.*

**Key words:** labor market, labor demand, labor supply, labor market mechanism, demographic situation, allocation labor, wage.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Avdeev, L.A. Mezhdunarodnye jekonomicheskie otnoshenija: uchebnoe posobie [Tekst] / L.A. Avdeev, V.N. Hasanova; Surgut. gos. un-t. - Surgut, 2003. - S. 53-56.
2. Bashkatov, B.I. Mezhdunarodnaja statistika truda: uchebnik [Tekst] / B.I. Bashkatov, G.Ju. Karpuhina. - M.: Delo i Servis, 2001. - S. 15.
3. Vishnevskaja, N. Problemy i perspektivy rynka rabochej sily [Tekst] / N. Vishnevskaja // MJeIMO. - 2000. - № 8. - S.41.
4. Kejns, Dzh. Obwaja teorija zanjatosti, procenta i deneg: per. s angl [Tekst] / Dzh. Kejns; obw. red. A.G. Milejkovskogo, I.M. Osadchej. - M.: Progress, 1978. - S.15.
5. Kijan, L.P. Rynok truda: metodologija issledovanija i osobennosti formirovanija v sovremennoj Rossii: Avt. dok. jekonom. nauk. [Tekst] / L.P. Kijan. - Voronezh: Voronezhskij gos. un-t., 1998. - S.17.
6. Marks, K. Soch. 2-e izd. [Tekst] / K. Marks, F. Jengel's. - M.: Politizdat. - T. 23. - S.651-652.
7. Martynova, A.P. Ocenka jeffektivnosti gosudarstvennyh programm na rynke truda: jempiricheskie issledovanija faktorov sprosa i ogranichenija na ocenku [Tekst] / A.P. Martynova, S.Ju. Rowin. - Preprint. WP15/2008/04. - M.: GU VShU, 2008. - 27 s.
8. Novikov, V.A. Prakticheskaja rynochnaja jekonomika. Tolkovanie 4000 terminov: Slovar' [Tekst] / V.A. Novikov. - Akademija ped. i soc. nauk; Mosk. psihologo-social'nyj in-t. - M.: Flinta, 1999. - S.365.
9. Pchelinceva, A.S. Mobil'nost' rabochej sily v uslovijah perehoda k rynochnoj jekonomike (na primere Krasnojarskogo kraja): Avt. kand. jekonom. nauk. [Tekst] - Krasnojarsk: Krasnojarskij gos. un-t, 1996. - S.19.
10. Simkina, L.G. Mikrojekonomika [Tekst] / L.G. Simkina. - SPb.: Piter, 2002. - S.290.

**Смирнова Татьяна Леонидовна**

Seversky Technology Institute - a branch of the Federal State Budget Institution of Higher Professional Education «National Nuclear Research University MEPI»

636 036, Tomsk region, Seversk, avenue The Communist, 65

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Economics

Numb.: 780-227

E-mail: CTL2002@mail.ru

# **НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ**

УДК 001.1

В.А. ЮРГА, А.И. ПРИВАЛОВ

## **РОЛЬ ВЫСШЕЙ ШКОЛЫ В ИННОВАЦИОННОМ РАЗВИТИИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ**

*В статье автором представлено авторское видение решения проблем модернизации российской экономики и основных направлений социально-экономического развития России.*

**Ключевые слова:** *высшая школа, инновационное развитие, экономика.*

Важнейшим процессом на рубеже столетий и тысячелетий, безусловно, стало формирование глобальной хозяйственной системы. На наших глазах разворачивается грандиозное преобразование основ жизнедеятельности людей, идет смена технологических укладов, определяющих облик исторических эпох, возрастает роль науки, знаний и человеческого капитала. На этой основе совершается переход глобального масштаба: от индустриального к постиндустриальному или, как его все чаще квалифицируют многие авторы, информационному обществу. Таким образом, можно сделать вывод о том, что человечество вступило в век информации, когда на смену индустриальному периоду в развитии экономики приходит период повсеместного использования информации и знаний, а роль человеческого капитала, образования и квалификации неизмеримо возрастает. Именно информация становится одной из главных движущих сил, важным фактором развития экономики и общества в целом. На современном этапе экономической динамики российская экономика переходит на инновационную социально-ориентированную модель развития.

Инновационная экономика сопровождается бурным развитием информационных систем и информационных технологий, становится все более капиталоемкой, с большей долей использования наукоемкой продукции. Возросшая интенсивность информационных потоков вследствие развития процессов глобализации мировой экономики и становления информационного пространства определили дальнейшее развитие информационных технологий во всем мире, и тем самым, подняли роль знаний, образования и человеческого капитала на принципиально новый уровень. Развитие наукоемких производств и информационных технологий является показателем стратегического уровня и экономики страны и ее статуса в системе мировой экономики. Ключевую роль начинают играть «институты знаний», работающие в области высоких технологий, корпорации, реализующие инновационную стратегию развития, учреждения науки и образования, создающие потенциал будущих инноваций.

Сфера образования представляет собой одну из наиболее инновационных отраслей, во многом определяющих создание инновационного климата и конкурентоспособность экономики страны в целом. Образование, как таковое, приобретает как услуга, но прежде в него нужно вложить капитал, и капитал значительный. Государство и общество, игнорирующие данную экономическую детерминанту, рискуют остаться на обочине прогресса, на периферии процесса глобализации. Образование все более становится стратегическим ресурсом развития и конкурентоспособности нации.

На современном этапе механизмом построения экономики знаний является создание национальной инновационной системы, обеспечивающей институциональные условия для проведения и коммерциализации результатов фундаментальных и прикладных научно-исследовательских работ. Эта система представляет собой совокупность взаимосвязанных организаций и структур, занятых созданием и коммерческой реализацией научных знаний и

технологий. Институциональная среда, обусловленная национальными традициями, политическими и культурными особенностями государства, должна быть представлена комплексом институтов правового, финансового, социального характера, обеспечивающих инновационные процессы. В этом плане на формы и характер национальной инновационной системы в наибольшей степени влияют государственное регулирование, масштабы страны, особенности ее исторического развития, обеспеченность природными ресурсами, а также доминирующие формы предпринимательской деятельности.

Являясь неременным участником национальной инновационной системы, государство должно выполнять следующие важные функции [3]:

- аккумуляцию средств на научные исследования и разработки;
- координацию инновационной деятельности;
- стимулирование и поддержку инноваций;
- создание правовой базы инновационной деятельности;
- институциональное обеспечение инновационных процессов;
- формирование инфраструктуры рынка инноваций;
- кадровое обеспечение инноваций;
- регулирование направленности инноваций.

Инновационный рынок России существенно отличается от западного. Это связано, прежде всего, с иной интеграцией взаимосвязей между наукой, образованием и бизнесом. Еще в советский период научные исследования проводились в академических институтах, функционирующих вне образовательного комплекса, отраслевыми институтами и в вузах. Сегодня эта структура организации научных исследований в значительной мере сохранилась при существенной деградации отраслевой науки. Это приводит к необходимости «проталкивания» научных разработок на рынок при относительно низкой инновационной активности отечественных предприятий. Во многих развитых странах инновационная инициатива исходит главным образом от крупных корпораций, организующих международный мониторинг новых наукоемких разработок. Это дает возможность оптимизировать финансирование фундаментальной и прикладной науки. Венчурное инвестирование на западе, как форма финансовой поддержки инновационных проектов, не нашло должного развития в России в силу указанных различий.

В контексте перехода экономики России на инновационную социально-ориентированную модель развития и формирования политики стимулирования инновационной активности значительное внимание уделяется стимулированию научно-исследовательской деятельности и инновационного развития в сфере высшего профессионального образования (ВПО). Модернизация экономики осуществляется в жесткой взаимосвязи и взаимодействии с модернизацией образования.

Сегодня сфера образования должна обеспечивать проведение собственных поисковых и прикладных НИОКР, использовать новые знания, созданные в других областях, прежде всего, в академических и отраслевых институтах, вести подготовку специалистов, владеющих новыми профессиональными знаниями и навыками их применения и развития в практической деятельности, а также специалистов, владеющих навыками управления знаниями.

Исследования Всемирного банка подтверждают, что образование обеспечивает формирование личности, развитие ее потенциала и аналитических возможностей, что способствует эффективному развитию национальной экономики. Накопление и эффективное применение знаний приобретает значение основного конкурентного преимущества страны. По оценкам Всемирного банка, в 1994 г. 76 % национального богатства США составлял человеческий капитал (накопленные населением знания и умения, используемые для нахождения эффективных решений в производственной деятельности и повседневной жизни). Фактический - воспроизводимый капитал составил 19 % богатства США, на природный фактор приходится остальные 5 %. В Западной Европе - соответственно 74, 24 и 2 %. Благополучие России обусловлено лишь на 50 % человеческим капиталом, 10 % дает

воспроизводимый капитал и 40 % обеспечивает природа. В США половина роста ВВП обеспечивается научно-техническими новшествами, что является результатом функционирования человеческого капитала.

Решение проблем модернизации российской экономики требует новых подходов в моделях обучения специалистов ВПО. Наибольшей актуальностью сегодня обладают модели, связанные с развитием критического мышления, творческих способностей личности, а также создание механизмов управления интеллектуально-креативными ресурсами. Для достижения этой цели необходима разработка единой инновационной политики, направленной на повышение уровня конкурентоспособности продукции (прежде всего на внутреннем рынке) и приоритетное развитие научно-технологического комплекса страны. Особая роль при этом должна отводиться соответствию системы высшего образования России мировому уровню. Одним из основных вопросов, касающихся динамики развития инновационного процесса в системе высшего образования, является сокращение временного промежутка между появлением новой формы знания, ее использованием и внедрением. Эти вопросы в настоящее время весьма актуальны, поскольку от времени внедрения нового знания в практику деятельности человека существенно зависит эффективность всей инновационной системы. Инновационное образование можно рассматривать как принцип рационального использования вновь открываемых возможностей известных элементов системы образовательного процесса. Повышение качества образовательных услуг и рост конкурентоспособности отечественных образовательных и научных систем является одной из самых актуальных проблем современной России, поскольку уровень развития образования и интеллектуального потенциала страны определяет ее успешную интеграцию в мировое экономическое сообщество.

В рамках реализации инновационной доктрины государства был принят ряд документов федерального уровня, которые открыли новые возможности инновационного развития образовательных учреждений. По программе повышения эффективности бюджетных расходов - №83-ФЗ от 08.05.2010 г., который дает возможность перехода от управления затратами к управлению результатами вуза, что ведет к усилению ответственности образовательных учреждений за конечные результаты деятельности. В августе 2009 г. вступил в силу федеральный закон №217-ФЗ, формирующий правовую основу для создания инновационных предприятий при бюджетных научных учреждениях и вузах. Эти предприятия предназначены для реализации инновационной деятельности; их основные концептуальные задачи заключаются в следующем:

- превращение знаний и изобретений в технологии;
- превращение технологий в коммерческий продукт;
- передача технологий в промышленность через сектор малого наукоемкого предпринимательства.

В высокоразвитых государствах и новых индустриальных странах содействие развитию инновационно-ориентированного предпринимательства тесно связано со стимулированием функционирования инновационной инфраструктуры. В качестве территориальных форм комплексной поддержки инновационных предприятий, интеграции науки и производства, особенно широко используемых в последние десятилетия, выступают такие элементы инфраструктуры, как технополисы, технопарки и инновационные центры, инкубаторы инновационного бизнеса, центры трансфера технологий и т.д. Несмотря на многообразие определений и названий каждого из перечисленных элементов инновационной инфраструктуры, кратко приведем базовые понятия, положенные в основу функционирования научно-технологических центров в ведущих странах мира.

Технопарк – это комплекс инфраструктурных объектов, основная цель которого мотивировать бизнес и науку создавать инновационные технологии, а также помогать и тем и другим реализовывать эти инновации в успешных продуктах. Главной целью деятельности технопарков в конечном счете является увеличение благосостояния людей посредством продвижения инновационной культуры и состоятельность инновационного бизнеса и

научных разработок. Для достижения этих целей технопарк стимулирует и управляет потоками знаний и технологий между университетами, научно-исследовательскими институтами, компаниями и рынками.

Основными компонентами технопарка являются: корпорации, фирмы и предприятия, создающие инновации; вузы, поставляющие научные и технические кадры; управленческие кадры – профессиональные менеджеры. Технопарк – это эффективный механизм генерации предпринимательских структур в научно-технической сфере, механизм соединения научной и инновационной деятельности, механизм интеграции науки, производства, финансовых структур и органов власти. Технопарки позволяют сформировать ту экономическую среду, которая обеспечивает устойчивое развитие научно-технологического и производственного предпринимательства, создание новых малых и средних предприятий, разработку, производство и поставку на рынок конкурентоспособной наукоемкой продукции. Таким образом, деятельность технопарков обеспечивает непрерывное формирование нового наукоемкого бизнеса.

В России идеи технопарков в определенной степени были заложены в деятельности академгородков; сегодня они активно реализуются на основе модели инновационной экономики. Высшая школа России с середины 1990-х гг. проводит работу, связанную с развитием инновационной деятельности: создается инновационная инфраструктура, в которую входят университетские технопарки, инкубаторы бизнеса, инновационно-технологические центры, центры коммерциализации и трансфера технологий, центры сертификации и консалтинга, инновационных компетенций, фонды поддержки инновационной деятельности. Но, несмотря на значительные изменения, произошедшие за последнее время в системе образования России, эффективность инновационной системы высшей школы является низкой. Развитие вуза можно считать инновационным, если большая часть прироста показателей его деятельности обеспечивается за счет инновационной деятельности; подавляющее большинство высших учебных заведений развивается экстенсивно.

С целью изучения реализации инновационных изменений в вузах, их реакции на новые вызовы инновационных преобразований в экономике страны Институт инновационной экономики ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» проводилось исследование по теме: «Исследование научно-исследовательской и инновационной деятельности высших учебных заведений Российской Федерации».

Основным направлением социально-экономического развития России является переход экономики на инновационную социально-ориентированную модель развития, формирование политики стимулирования инновационной активности. В этом контексте значительные усилия предпринимаются в стимулировании научно-исследовательской деятельности и инновационного развития в сфере высшего образования. Модернизация экономики осуществляется в жесткой взаимосвязи и взаимодействии с модернизацией образования. В рамках реализации обозначенных процессов приняты ряд документов федерального уровня. По программе повышения эффективности бюджетных расходов - №83-ФЗ от 08.05.2000 г., в котором обозначен переход от управления затратами к управлению результатами, что ведёт к усилению ответственности образовательных учреждений за конечные результаты деятельности. В августе 2009 г. вступил в силу федеральный закон №217-ФЗ, который создает правовую основу для инновационных предприятий (созданных при бюджетных научных учреждениях и вузах), реализующих результаты инновационной деятельности по схеме: превращение знаний и изобретений в технологии; превращение технологий в коммерческий продукт; передача технологий в промышленность через малые инновационные предприятия (через сектор малого наукоёмкого предпринимательства).

Целью исследования являлось изучение мнения руководства, профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов вузов России по ряду направлений

инновационного развития вуза, приведём некоторые из них:

1. Развитие научно-исследовательской и инновационной деятельности на базе высших учебных заведений:

- форма организации в вузе научно-исследовательских работ в области инноваций;
- направления научно-исследовательских работ;
- объем бюджетного и внебюджетного финансирования научно-исследовательских работ;
- направления реализации инновационной деятельности;
- достижение вуза за последние три года в научно-исследовательской работе;
- оценка потенциала вуза в научно-инновационной сфере;
- наличие эндаумент-фонда.

2. Функционирование малых инновационных предприятий (МИП) в высших учебных заведениях:

- наличие и состав МИП;
- учредители МИП;
- типы результатов интеллектуальной деятельности МИП;
- численность задействованного профессорско-преподавательского состава, аспирантов и студентов в работе МИП;
- проблемы развития МИП.

В результате проведенного исследования, были получены следующие результаты.

Основное препятствие для эффективного развития инновационной деятельности на базе высших учебных заведений, согласно исследованию, является недостаточное финансирование (48% респондентов), отсутствие опыта маркетинга инноваций (46% респондентов) и непрофессиональное управление инновационными проектами и процессами (33% респондентов), а так же низкая коммерческая эффективность научных разработок (33% респондентов). Отбор перспективных проектов и защита интеллектуальной деятельности в меньшей степени, согласно исследованию, влияет на эффективность развития инновационной деятельности в вузе.

Основные направления научно-исследовательских работ в вузах, согласно проведенному исследованию, следующие: публикация статей в рецензируемых журналах (90% респондентов), издание монографий (89% опрошенных), хозрасчётные НИР (64% ответов) и бюджетное финансирование (52% респондентов), а так же гранты и федеральные целевые программы. По актуальному вопросу, который касается развития инновационной деятельности и появления новых типов государственных учреждений, в соответствии с законом № 83-ФЗ, мнения респондентов об изменениях в законодательстве, о деятельности новых типов государственных учреждений разделились поровну, т.е. одна половина отметила, что появление нового закона способствует развитию инновационной деятельности, а другая половина респондентов, что нет. Согласно исследованию, основной формой организации в вузах научно-исследовательской работы в области инноваций в равной степени являются отдельные исследовательские подразделения и кафедры, институты менее распространены. Половина опрошенных респондентов отметила отсутствие малых инновационных предприятий (МИП), доля же имеющихся МИП, составила только 39%, в большинстве случаев основными учредителями МИП являются сами вузы.

Среди типов результатов интеллектуальной деятельности, которые должны вноситься в уставный капитал МИП, согласно исследованию, преобладают ноу-хау (61% респондентов), программное обеспечение и базы данных (59% опрошенных). Патенты на изобретение и на полезную модель отметили 35% респондентов. Другие типы результатов интеллектуальной деятельности, согласно мнению респондентов, которые следует включать в уставный капитал МИП, это эндаумент - фонды и репутации ученых.

Количество преподавателей задействованных в работе МИП – это либо 1-3 человека, либо 10 и более (22% опрошенных). В то же время около 36% респондентов затруднилось ответить на данный вопрос однозначно. Участие студентов и аспирантов в работе МИП

подтвердило половина респондентов. При этом, 30% опрошенных затруднились ответить на данных вопрос, а отрицательный ответ дали 19% респондентов.

Основные проблемы развития МИП, согласно исследованию, сосредоточены в сфере коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности и отсутствии интереса со стороны предпринимательского сектора экономики, а также в низком уровне государственной поддержки. Из других актуальных трудностей и препятствий, мешающих развитию МИП, согласно мнению респондентов, можно выделить:

- незаинтересованность высшей школы и научных организаций;
- низкий уровень рентабельности вложений;
- отсутствие конкретного предмета разработки;
- незаинтересованность бизнеса в реализации инновационных проектов;
- постоянная надежда на помощь со стороны государства;
- отсутствие инновационной культуры.
- неэффективное распределение доходов от НИР.

Деятельность МИП во многом оценивалась респондентами не столько их реальной работой, сколько общим состоянием развития инновационной деятельности в вузе.

Важное значение в ходе исследования имело изучение вопроса финансирования научно-исследовательской деятельности. Многие респонденты отзывались о недостаточном финансировании и отсутствии государственной поддержки, проводимых научных исследований.

Так, например, согласно проведенному исследованию, в бюджетном финансировании преобладает крупное финансирование НИР от 50 млн. руб. и минимальное до 5 млн. руб., так считает 1/5 респондентов, 1/3 респондентов отметила полное отсутствие финансирования НИР. Другие объемы финансирования, согласно ответам респондентов, используются в меньшей степени. Ситуация с внебюджетным финансированием повторяет в общих чертах структуру бюджетного финансирования НИР, но с увеличением доли объемов финансирования НИР до 5 млн. руб. При этом половина респондентов отметила, что финансирование научно-исследовательской работы влияет на уровень их оплаты, другая половина респондентов ответила, что нет. Наличие эндаумент-фонда отметили 18% респондентов, а 67% респондентов отметили, что в вузе эндаумент-фонда нет. Около 15% респондентов затруднились ответить, о наличии в вузе эндаумент-фонда.

Оценка потенциала вуза в научно-инновационной сфере, на основе мнения респондентов, показала, что большинство респондентов (40%) оценивает потенциал своего вуза в научно-инновационной сфере, как высокий и средний. И только 16% респондентов оценили потенциал своего вуза в научно-инновационной сфере как низкий. В том числе респонденты отметили, что основные достижения вуза за последние три года в научно-исследовательской работе - это издание монографий, публикация статей, выполнение НИР по госзаказам и хоздоговорам, получение грантов, разработка программного обеспечения и баз данных, а так же получение патентов на изобретения и использование полученных результатов НИР на практике.

Проведенное исследование свидетельствует о необходимости развития отношений между вузами и реальным сектором экономики в области проведения и реализации НИР, вовлечения в этот процесс студентов и аспирантов, а так же специалистов различных структур с богатым практическим опытом, для повышения качества НИР в целом. Для решения этих проблем следует разработать механизмы оптимального взаимодействия между заказчиком и исполнителем НИР.

Основной проблемой в реализации инновационного развития российских вузов являются отсутствие на уровне Минобразования и науки регламентирующих документов, нормативных актов, которые обеспечивают обязательную взаимосвязь фаз единого инновационного цикла в научно-технической и образовательной сферах.

Согласно современным подходам к классификации отраслей, выделяющим отрасли hi-tech и отрасли высоких технологий среднего уровня, сфера образования относится к



отраслям повышенного спроса на новые знания и технологии, которая определяет эффективность инновационной деятельности в других отраслях, создание инновационного климата и конкурентоспособности национальной экономики в целом. Другими словами, характер, скорость протекания и эффективность инновационных процессов в различных отраслях экономики и сферах деятельности существенно зависят от характера и эффективности сферы образования, интенсивности ее инновационной деятельности. Миссией вузов является подготовка для различных отраслей национальной экономики высококвалифицированных специалистов, востребованных на рынке труда, интеллектуальный, творческий и личностный потенциал которых адекватен инновационной модели развития общества.

Потенциал выпускников вузов должен обеспечить формирование потенциала будущих инноваций, обеспечивающих повышение технико-технологического уровня производства, производительности труда, конкурентоспособности России на мировом рынке товаров и услуг и, в конечном счете, качества жизни [3]. В свою очередь, проведенное исследование подтвердило необходимость повышения профессиональной компетенции специалистов, занимающихся вопросами управления инновационными проектами и процессами.

Получение вузами дополнительных знаний в таких областях как: управление проектами, организация производственно-хозяйственной деятельности, управление качеством услуг, налогообложение и бухгалтерского учета деятельности МИП позволит повысить эффективность научно-исследовательской деятельности вуза и эффективно развивать инновации.

Изучение основ управления проектами, принципов и методов регулирования высокотехнологичных процессов, расчетов себестоимости услуг позволит оптимизировать расходы на НИР и это положительно отразится на уровне оплаты труда кадров, занятых в НИР.

Укрепление психологических и управленческих аспектов взаимоотношений реального сектора экономики и МИП, помогут повысить эффективность научно-исследовательской деятельности вузов, положительно разрешить конфликты интересов во взаимоотношениях с представителями бизнеса и власти. Это повысит заинтересованность основных заказчиков НИР, качество предоставляемых научно-исследовательских услуг и укрепит взаимоотношения с организациями различных сфер деятельности в экономике России, которая вступила на путь инновационного развития.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Инновационная политика высшего учебного заведения [Текст] / Под ред. д.э.н., профессора Р.Н. Федосовой. – М., «Экономика», 2006. - 180 с.
2. Ляпунова, А.Д. Формирование механизма управления инновационным развитием высшей школы [Текст]. – канд. дисс., защ. в 2010 г. при Санкт-Петербургском гос. университете экономики и финансов.
3. Фадейкина, Н.В. Стратегия инновационного развития вуза [Текст] / Н.В. Фадейкина. - Новосибирск: САФБД, 2008.
4. Юрга, В.А. Глобализация рынка образовательных услуг и перспективы российского образования [Текст] / В.А. Юрга. - Владимир, «Собор», 2007. – 160 с.

### **Юрга Валентина Андреевна**

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

г. Москва, Ленинградский пр-т, 51, каб. 845

Кандидат экономических наук, главный научный сотрудник Института инновационной экономики

Тел.: (499) 922-34-29

E-mail: rycova@yandex.ru

**Привалов Александр Игоревич**

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

г. Москва, Ленинградский пр-т, 51, каб. 845

Кандидат экономических наук, младший научный сотрудник Института инновационной экономики

Тел.: (499) 922-34-29

E-mail: efdecana@mail.tsu.ru

---

V.A. YURGA, A.I. PRIVALOV

**THE ROLE OF HIGHER EDUCATION FOR INNOVATION  
DEVELOPMENT OF RUSSIAN ECONOMY**

*In the article the author presents the author's vision solutions to modernize the Russian economy and the main directions of socio-economic development of Russia.*

**Key words:** *higher education, innovative development of the economy.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Innovacionnaja politika vysshego uchebnogo zavedenija [Tekst] / Pod red. d.je.n., professora R.N. Fedosovoj. – M., «Jekonomika», 2006. – 180 s.
2. Ljapunova, A.D. Formirovanie mehanizma upravlenija innovacionnym razvitiem vysshej shkoly [Tekst]. – kand. diss., zav. v 2010 g. pri Sankt-Peterburgskom gos. universitete jekonomiki i finansov.
3. Fadejkina, N.V. Strategija innovacionnogo razvitija vuza [Tekst] / N.V. Fadejkina. – Novosibirsk: SAFBD, 2008.
4. Jurga, V.A. Globalizacija rynka obrazovatel'nyh uslug i perspektivy rossijskogo obrazovanija [Tekst] / V.A. Jurga. – Vladimir, «Sobor», 2007. – 160 s.

**Yurga Valentina Andreevna**

Financial University under the Government of the Russian Federation

Moscow, Leningrad avenue, 51, of. 845

Candidate of Economic Sciences, Senior researcher at the Institute of Innovation Economy

Numb.: (499) 922-34-29

E-mail: rycova@yandex.ru

**Privalov Aleksandr Igorevich**

Financial University under the Government of the Russian Federation

Moscow, Leningrad avenue, 51, of. 845

Candidate of Economic Sciences, Associate Researcher, Institute of Innovation Economy

Numb.: (499) 922-34-29

E-mail: efdecana@mail.tsu.ru

Г.Ю. НОВИКОВ, М.А. СВИРИДЕНКОВА

## РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ ИССЛЕДОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

*В статье рассмотрено возможное уточнение методологии исследования инвестиционных процессов в рамках эволюционной концепции. Предложено дополнить ресурсную базу, используемую при изучении инвестиций, институциональным инвестиционным ресурсом. Отмечены возможности, которые открывает это дополнение. Предложен подход к формированию рутин при рассмотрении дополненной ресурсной базы инвестиций в соответствии с методологией эволюционной концепции. Оценены возможности использования государственных корпораций в качестве механизма реализации инвестиционной политики, в рамках которого могут быть применимы предлагаемые варианты совершенствования методологии исследования инвестиций.*

**Ключевые слова:** инвестиционный процесс, корпорация, капитал.

Оценивая развитие экономических взглядов на инвестиции, следует отметить, что им всегда отводилась важная роль на микро- и макроэкономическом уровнях. В настоящее время исследования инвестиционных процессов в основном базируются на системно-синергетическом и эволюционном подходах [1]. По нашему мнению, интересным является исследование инвестиционных процессов в рамках эволюционной концепции с учетом определения ключевых элементов воздействия на них рутин (исторически сложившихся принципов поведения хозяйствующих субъектов) и связанное с этим, уточнение понятий инвестиционного потенциала и условий осуществления инвестиций.

Считается, что в странах догоняющего развития существует тесная корреляция между нормой валового накопления и динамикой ВВП. Например, в Индии среднегодовой темп роста за 1999-2001 гг. составил 6% при норме валового накопления 25%, а в Китае около 10% при норме порядка 40%. В России мы сталкиваемся с более сложной ситуацией. Несмотря на то, что она, безусловно, относится к странам догоняющего развития, устойчивой зависимости между темпом роста ВВП и величиной инвестиций в основной капитал не существует. Это подтверждается данными, приведенными в таблице 1.

Таблица 1 - Темп роста ВВП и инвестиций в основной капитал

Годы	1990	1995	2000	2003	2004	2005	2006	2007
ВВП в % к предыдущему году	102	96,4	110	107,3	107,2	106,4	107,7	105,6
Инвестиции в основной капитал в % к предыдущему году	100,1	83	124	101,4	87	110,7	97	119,8

Это можно объяснить спецификой российской экономики, которая функционирует в условиях недавно сформированной, всего лишь 15-20 лет, рыночной инфраструктуры в целом и инфраструктуры инвестиционного рынка, в частности. Основными проблемами здесь является следующее:

- 1) отечественная банковская система плохо выполняет роль финансового посредника в осуществлении инвестиций;
- 2) неэффективное правовое регулирование процесса привлечения инвестиций;
- 3) распределение инвестиций по отраслям обеспечивает неудовлетворительную воспроизводственную структуру экономики;
- 4) существенное превышение нормы валового сбережения над нормой валового накопления в отечественной экономике, и как следствие этого – значительные объемы вывоза капитала за рубеж в период 1992-2004 гг. Данные по нормам валового сбережения и

накопления в СССР и России в процентах к объему ВВП за период 1985-2004 гг. приведены в таблице 2.

**Таблица 2 - Нормы валового сбережения в СССР и России (в % к ВВП)**

Годы	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Норма валового сбережения	32,6	32,4	31,8	31,9	31,4	28,1	38,8	52,7	37,0	30,0
Норма валового накопления	32,0	32,0	31,5	32,4	32,3	30,1	37,1	35,7	27,8	25,8
Превышение нормы валового сбережения под нормой валового накопления	0,6	0,4	0,3	-0,5	-0,9	-2	1,7	17,0	9,2	4,2
Годы	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Норма валового сбережения	27,9	26,7	27,6	19,0	27,5	35,6	33,4	32,8	29,6	32,6
Норма валового накопления	25,4	24,5	22,1	15,4	15,0	18,6	22,1	21,1	20,5	21,4
Превышение нормы валового сбережения под нормой валового накопления	2,5	2,2	5,5	3,6	12,5	17,0	11,3	11,7	9,1	11,2

Тем не менее, очевидно, что одним из определяющих условий устойчивого развития российской экономики является решение проблем, возникающих в сфере осуществления инвестиций. По мнению ряда исследователей, одним из важнейших направлений здесь является создание методического и методологического фундамента осуществления инвестиционной деятельности. Это обеспечит повышение эффективности управления инвестиционными процессами на региональном и национальном уровнях. По нашему мнению, ключевым моментом в развитии методологии инвестиций является анализ ресурсной базы инвестиционного процесса [2].

Несмотря на большое внимание, уделяемое инвестициям в научной и периодической литературе, вопросы, касающиеся их ресурсной базы, освещены недостаточно. С формальной точки зрения, под инвестиционными ресурсами следует понимать все, что может быть вовлечено в инвестиционный процесс. Свое понимание данной категории представляет О.А. Доничев, определяя их как часть ВВП, которая направляется обществом не на потребление, а на накопление [3]. Аналогичная точка зрения присутствует и у других авторов, с той лишь разницей, что, как правило, кроме указанных рассматривается финансовый ресурс.

Мы считаем, что структура ресурсной базы инвестиций нуждается в уточнении. А именно, представляется целесообразным введение институционального ресурса инвестиционного процесса. Для обоснования этой точки зрения можно привести следующие доводы.

Во-первых, субъектам любой хозяйственной деятельности является человек – существо иррациональное по своей природе, он подвержен сильному влиянию со стороны психологического фактора, а также социальной структуры общества и действующей в нем

нормативно-правовой системы.

Во-вторых, при исследовании и определении понятия инвестиций особое внимание следует уделять экономико-правовому аспекту, так как именно он обеспечивает долгосрочные параметры макроэкономического развития, что чрезвычайно важно для осуществления инвестиционного процесса.

В-третьих, при реализации инвестиций должны органически сочетаться макро- и микроэкономические подходы, особенно на региональном уровне.

В-четвертых, А.М. Марголина и А.Я. Быстрыкова утверждают, что инвестиционный потенциал представляет собой не простую, а определенным образом упорядоченную совокупность инвестиционных ресурсов, позволяющую добиться эффекта синергизма при их использовании. Ими было также отмечено, что совокупность инвестиционных ресурсов должна быть расширена за счет включения ряда нематериальных активов, которые могут выступать в разнообразных формах - обладание промышленной собственностью, право разработки месторождений, аккумулирование информации о специфике функционирования рынков, накопленный опыт эффективного менеджмента [4].

В-пятых, по мнению А. Нестеренко, инвестиционный процесс во многом обусловлен наличием соответствующих институциональных структур, формирование которых протекает в русле общих закономерностей динамики сложных систем и связано с процессами самоорганизации. Факт существования институтов делает взаимодействие элементов системы более определенными, предсказуемыми и эффективными в части получения более эффективной информации [5].

В-шестых, неоспоримым является факт, что государство посредством создания формальных и стимулирования появления неформальных институтов, оказывает влияние на мотивацию и поведение участников инвестиционного процесса.

В-седьмых, управление сложноорганизованными системами, к которым, безусловно, можно отнести инвестиционный процесс не может осуществляться только посредством увеличения силового давления на них. Оно должно быть организовано таким образом, чтобы заставлять эволюционировать систему в нужном направлении.

Институциональный ресурс должен включать в себя целый ряд элементов, влияющих на осуществление инвестиций. А именно: социальные институты, нормативно-правовая система, а также определенные составляющие рыночной и государственной инфраструктуры. Многие исследователи рассматривают отмеченные элементы в качестве условий инвестиционного процесса, однако, по нашему мнению, они не только создают условия данного процесса, но и сами подвержены активному влиянию с его стороны, постоянно эволюционируя в зависимости от специфики и результатов осуществления инвестиций. Они всецело вовлечены в сложный диалектический процесс взаимодействия инвестиционных ресурсов и инвестиционных товаров. Не противоречит введение институционального ресурса инвестиционного процесса и формальной логике, основанной на определении ресурса, данном в энциклопедическом словаре, как запасу, возможности или источнику средств. Именно институциональный ресурс определяет возможности осуществления инвестиций. Конечно, он оказывает существенное влияние на другие ресурсы, однако в соответствии с предложенной Е.С. Губановой иерархией понятий, относящихся к инвестициям, институциональный ресурс может быть помещен на более высокий уровень по сравнению с другими ресурсами [1].

Характерной особенностью инвестиционного процесса является то, что в ходе воспроизводства капитала происходят трансформации, связанные со сменой его форм. Если при этом имеет место разрыв связей, то неизбежно произойдет свертывание инвестиций. Сохранность и развитие связей, обуславливающих трансформацию капитала, определяется институциональным ресурсом.

Достаточно близко к понятию институционального ресурса подошла Н.И. Климова. Она определяет инвестиционный потенциал региона, как сводный индикатор возможностей инвестиционного развития, представленный ресурсной, инфраструктурной и

институциональной компонентами [6]. Так как экономический, в том числе и институциональный, потенциал определяется ресурсной базой, то логично с методологической точки зрения предположить существование институционального ресурса, который объединит инфраструктурную и институциональную компоненты. Следует также учитывать, что любой экономический процесс может развиваться в непрогнозируемом направлении. Известно высказывание по этому поводу академика Л.И. Абалкина. Он утверждает, что есть «нечто», находящееся за пределами системы. Это «нечто» может быть учтено с использованием институционального ресурса, опосредующего влияние психологического фактора на экономический процесс через социальные институты.

Дополнение ресурсной базы инвестиционного процесса институциональным ресурсом позволит:

- 1) более полно оценить влияние психологического фактора на инвестиционный процесс;
- 2) активно задействовать экономико-правовой аспект при осуществлении инвестиций;
- 3) обеспечить сочетание микро- и макроэкономических интересов;
- 4) в полной мере использовать при исследовании инвестиционного процесса методологии эволюционной экономики.

В качестве методологической основы для построения рутин могут служить принципы «христианского экономического мировоззрения», сформулированные С.Н. Булгаковым. Они заключаются в следующем:

1. Богатство есть условие свободы человека, материальный фундамент проявления его творческих устремлений и одновременно условие материального существования данного общества.

2. Труд является одновременно актом необходимости и актом творчества.

3. Трансцендентным субъектом хозяйственной деятельности является человек.

В этих положениях С.Н. Булгаков пытается преодолеть разрыв между материальной и духовной сферами через утверждение свободы человека в качестве одной из основополагающих христианских ценностей. В качестве необходимого условия свободы определяется богатство. Это позволяет снять ряд морально-этических проблем, возникающих в переходных рыночных экономиках в результате социального расслоения общества. В то же время подчеркивается творческая сторона ценнейшего экономического ресурса – труда, и отмечается естественный характер хозяйственной деятельности. Представляется, что стремление С.Н. Булгакова преодолеть при рассмотрении экономики разрыв между материальным и духовным созвучно соединению индивидуализма и холизма в эволюционной экономике. Следовательно, принципы христианского экономического мировоззрения можно использовать для объяснения рутин, определяющих поведение экономических субъектов и построения экономических моделей, описывающих, в том числе и инвестиционные процессы.

При разработке инвестиционной политики ключевым моментом является механизм ее практического осуществления. Возникает вопрос о возможных механизмах реализации инвестиционной политики, в рамках которых могут быть применимы предлагаемые варианты совершенствования методологии инвестиционных процессов.

Таким механизмом может стать использование государственных корпораций. В последнее время подобный механизм привлечения и осуществления инвестиций активно обсуждается в периодической печати.

В хозяйственной практике государственные корпорации начали активно использоваться в США во время великой депрессии. Они в значительной мере разрешают противоречие между потребностью общества в государственных инвестициях и неспособностью государства быть эффективным инвестором. Фактически государство выступает промоутером крупных социально значимых инвестиционных проектов. Оно инициирует их осуществление, обеспечивая финансирование за счет частных инвесторов. Здесь под контролем государства удастся совместить определяемые интересами общества и

региональной политикой структурные и воспроизводственные приоритеты в осуществлении инвестиций с широким привлечением капитала частных инвесторов.

Как уже отмечалось, социальные институты, нормативно-правовая база и элементы рыночной инфраструктуры являются составляющими институционального ресурса. Все они формируются государством, но для их эффективного функционирования и развития необходимо обеспечить сочетание целей и планов государства с общественными интересами, а также интересами и приоритетами отдельных личностей. Именно государственные корпорации могут служить механизмом, обеспечивающим на практике сочетание государственных, личных и общественных интересов. Государство организует корпорации для реализации приоритетных целей общественного развития с учетом обеспечения безопасности государства с одной стороны, а частные инвесторы получают гарантированные государством доходы на вложенный ими капитал с другой стороны. Помимо этого результаты функционирования государственных корпораций формируют для государства сигналы о необходимом направлении изменения всех составляющих институционального ресурса. Таким образом, через институциональный инвестиционный ресурс и государственные корпорации обеспечивается положительная обратная связь в инвестиционном процессе. Очень важным аспектом применения подобного механизма инвестиционной политики является обеспечение возможности преодоления противоречий между требованиями инновационного развития экономики и относительной безграничности ряда естественных ресурсов в условиях современной России.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Губанова, Е.С. Формирование и методы реализации региональной инвестиционной политики [Текст]. - Дис. д-ра эконом. наук. – Вологда, 2004. – 347 с.
2. Новиков, Г.Ю. Методологические аспекты формирования ресурсной базы инвестиционного процесса [Текст] / Г.Ю. Новиков, М.А. Свириденкова // Проблемы экономики – 2006 - № 6 (13) – С. 142-144.
3. Доничев, О.А. Становление и развитие рынка инвестиций в условиях реформирования экономики [Текст]. - Дис. д-ра эконом. наук. – М.: 1996. – 392 с.
4. Марголин, А.М. Методы государственного регулирования процесса преодоления инвестиционного кризиса в реальном секторе экономики [Текст] / А.М. Марголин, А.Я. Быстряков. - Челябинск: Южно-Уральское книжное издательство, 1998. – 186 с.
5. Нестеренко, А. Переходной период закончился. Что дальше? [Текст] / А. Нестеренко // Вопросы экономики. – 2000. - № 6 – С. 4-17.
6. Климова, Н.И. Инвестиционный потенциал региона [Текст] / Н.И. Климова. – Екатеринбург: Изд-во УрОРАН, 1999. – 276 с.

#### **Новиков Георгий Юрьевич**

ФГОУ ВПО «Московский энергетический институт (технический университет)»

214000 г. Смоленск, Энергетический проезд, д. 1

Кандидат технических наук, доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита

Тел.: 4-812 55-24-77

E-mail: mail@sbmpei.ru

#### **Свириденкова Марина Александровна**

ФГОУ ВПО «Московский энергетический институт (технический университет)»

214000 г. Смоленск, Энергетический проезд, д. 1

Кандидат технических наук, доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита

Тел.: 8-910-781-73-26

E-mail: sviridenkova-m-a@mail.ru



G.Y. NOVIKOV, M.A. SVIRIDENKOVA

## DEVELOPMENT OF METHODOLOGY RESEARCH INVESTMENT PROCESS

*The article considers the possible refinement of research methodology of investment processes in the evolution of the concept. Proposed to add the resource base used in the study of investment, institutional investment funds. Highlighting the opportunities offered by this addition. An approach to the development of routines for the consideration of the resource base augmented investments in accordance with the methodology of evolutionary concepts. The possibilities of public corporations as a mechanism for implementing the investment policy, under which can be applied to improve the proposed methodology of the research investment.*

**Key words:** investment process, the corporation, the capital.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Gubanova, E.S. Formirovanie i metody realizacii regional'noj investicionnoj politiki [Tekst]. - Dis. d-ra jekonom. nauk. – Vologda, 2004. – 347 s.
2. Novikov, G.Ju. Metodologicheskie aspekty formirovanija resurnoj bazy investicionnogo processa [Tekst] / G.Ju. Novikov, M.A. Sviridenkova // Problemy jekonomiki – 2006 - № 6 (13) – S. 142-144.
3. Donichev, O.A. Stanovlenie i razvitie rynka investicij v uslovijah reformirovanija jekonomiki [Tekst]. - Dis. d-ra jekonom. nauk. – M.: 1996. – 392 s.
4. Margolin, A.M. Metody gosudarstvennogo regulirovanija processa preodolenija investicionnogo krizisa v real'nom sektore jekonomiki [Tekst] / A.M. Margolin, A.Ja. Bystrjakov. - Cheljabinsk: Juzhno-Ural'skoe knizhnoe izdatel'stvo, 1998. – 186 s.
5. Nesterenko, A. Perekhodnoj period zakonchilsja. Chto dal'she? [Tekst] / A. Nesterenko // Voprosy jekonomiki. – 2000. - № 6 – S. 4-17.
6. Klimova, N.I. Investicionnyj potencial regiona [Tekst] / N.I. Klimova. – Ekaterinburg: Izd-vo UrORAN, 1999. – 276 s.

#### **Novikov Georgij Jur'evich**

Moscow Power Engineering Institute (Technical University)

214000 Smolensk, Energy transportation, 1

Candidate of Technical Sciences, Assistant professor of economics, accounting and auditing

Numb.: (4812) 55-24-77

E-mail: mail@sbmpei.ru

#### **Sviridenkova Marina Aleksandrovna**

Moscow Power Engineering Institute (Technical University)

214000 Smolensk, Energy transportation, 1

Candidate of Technical Sciences, Assistant professor of economics, accounting and auditing

Numb.: 8-910-781-73-26

E-mail: sviridenkova-m-a@mail.ru

О.Б. ШЕВЕЛЕВА, М.К. НАЧЕВА

## ИНВЕСТИЦИОННЫЙ ПОТЕНЦИАЛ И ИНВЕСТИЦИОННАЯ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТЬ РЕГИОНА: СХОДСТВА И ОТЛИЧИЯ

*Сопоставлены понятия инвестиций и капитальных вложений, проведен анализ подходов к определению регионального инвестиционного потенциала, определены его специфические черты применительно к российской практике, сформулированы отличительные особенности понятий «инвестиционный потенциал» и «инвестиционная привлекательность».*

**Ключевые слова:** инвестиции, капитальные вложения, инвестиционная привлекательность, инвестиционный потенциал региона.

Понятие «инвестиции» является относительно новым для российской экономики. В рамках централизованной плановой экономики этот термин практически не применялся, широко использовалось другое понятие - «капитальные вложения». Под капитальными вложениями понимается совокупность затрат, направляемых на создание новых, реконструкцию и расширение действующих основных фондов, функционирующих в производственной и непроизводственной сферах.

На протяжении долгого времени понятие «инвестиции» отождествлялось с термином «капитальные вложения». И только с началом рыночных реформ в нашей стране определение категории «инвестиции», которой охватывается существенно более широкий круг экономических отношений, стало меняться, что нашло отражение в действующем законодательстве Российской Федерации.

Распространение термина «инвестиции» в России связано с принятием Закона РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР», в котором впервые было дано определение инвестиций, считаемое многими экономистами неточным и достаточно размытым.

Ясность в трактовку ключевых категорий в сфере инвестиций была внесена с утверждением Федерального закона от 25.12.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», в котором содержатся следующие определения:

1) инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и/или иной деятельности в целях получения прибыли и/или достижения иного полезного эффекта;

2) капитальные вложения - инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Таким образом, с теоретической точки зрения, инвестиции - более широкое понятие, чем капитальные вложения, что закреплено в законодательстве Российской Федерации.

К ключевой категории в сфере инвестиций относится понятие инвестиционной привлекательности, которое на уровне региона представляет собой совокупность объективных признаков, средств, возможностей и ограничений, обуславливающих интенсивность привлечения инвестиций в основной капитал региона [3].

В научной литературе до сих пор имеет место неопределенность относительно содержания понятий «инвестиционный потенциал» и «инвестиционная привлекательность»: часть авторов находит в них тождественные составляющие, другая - ищет специфические характеристики.

Для того чтобы выявить сходства и различия этих категорий, необходимо рассмотреть различные подходы к определению регионального инвестиционного потенциала и определить его специфические черты применительно к российской практике.

Отличительная особенность современной России – значительная неоднородность экономического, социального и политического развития регионов. По ряду показателей региональные различия достигли критических значений:

- 1) по объему валового регионального продукта на душу населения – 43 раза;
- 2) по уровню зарегистрированной безработицы – 53 раза;
- 3) по объему промышленного производства на душу населения – 281 раз;
- 4) по доходам на душу населения – 194 раза;
- 5) по инвестициям в основной капитал на душу населения – 250 раз.

На долю восьми субъектов Российской Федерации, которые составляют 10 % территории и 24 % общей численности населения страны, приходится 47 % внебюджетных инвестиций в основной капитал, а объем иностранных инвестиций составляет 82 %. Такая ситуация вынуждает инвесторов к анализу и сопоставлению большого объема информации с целью выбора оптимального варианта инвестирования [8].

Анализ региональных условий, в той или иной степени, благоприятствующих инвестициям, имеет в России достаточно давнюю историю. Такого рода анализ проводился и при плановой экономике, в ходе учета региональных особенностей при расчете показателей эффективности капитальных вложений, и в условиях рыночной экономики. При проведении подобной оценки большинство авторов раскладывает понятие инвестиционной привлекательности на две составляющие – инвестиционный потенциал региона и региональные инвестиционные риски.

Анализ существующих точек зрения по поводу трактовки понятия «инвестиционный потенциал региона» выявил три основных направления.

Сторонники первого направления рассматривают инвестиционный потенциал с точки зрения инвестиционного спроса и предложения. Примером может служить определение, предложенное Ф.С. Тумусовым: «инвестиционный потенциал - совокупность инвестиционных ресурсов, составляющих ту часть накопленного капитала, которая представлена на инвестиционном рынке в форме потенциального инвестиционного спроса, способного и имеющего возможность превратиться в реальный инвестиционный спрос, обеспечивающий удовлетворение материальных, финансовых и интеллектуальных потребностей воспроизводства капитала» [6].

Рассматривая инвестиционный потенциал с позиции спроса, В.В. Бочаров выделяет потенциальный спрос и конкретный спрос - как реальное предложение капитала. На этой основе автор делает вывод, что первый из них возникает при отсутствии намерения хозяйствующего субъекта при имеющемся доходе (прибыли) направить его на цели накопления. Называя такой подход формальным, автор дает определение инвестиционного потенциала как источника будущего инвестирования. С этой позиции, инвестиционный потенциал представляет собой совокупность инвестиционных ресурсов, характеризующих часть капитала в форме потенциального инвестиционного спроса, готового и способного превратиться в реальное инвестиционное предложение.

Следующее определение рассматривает инвестиционный потенциал региона с точки зрения предложения: это совокупность характеристик, определяющих потенциальное предложение социально-экономической системы по возможностям освоения инвестиционных ресурсов и обеспечения условий для их освоения [2].

Таким образом, сторонники первого направления рассматривают инвестиционный потенциал как категорию «достаточности», но не «необходимости» инвестирования, т.е. как степень развития на данной территории факторов, определяющих предложение экономических благ, а также спрос на них.

Приверженцы второго направления в трактовке термина «инвестиционный потенциал», по сути, отождествляют его с инвестиционной емкостью. Например, по определению аналитиков «Эксперт – РА» – «инвестиционный потенциал (инвестиционная емкость территории) складывается как сумма объективных предпосылок для инвестиций, зависящая как от наличия и разнообразия сфер и объектов инвестирования, так и от их экономического «здоровья».

Однако многие эксперты в области экономики считают неудачной попытку представить инвестиционный потенциал и инвестиционную емкость как синонимы: «если потенциал – это совокупность средств, которые могут быть привлечены в регионе для реализации инвестиционной программы или отдельных проектов, то емкость характеризует состояние товарного рынка и является предметом маркетинговых исследований» [4].

К инвестиционному потенциалу, по мнению отдельных авторов, логичнее отнести адаптивность регионов к инвестициям, представляющую собой совокупность экономических условий и действий органов управления в процессе поиска, привлечения и использования инвестиционных ресурсов.

Тем не менее, хотя отождествление «инвестиционного потенциала» и «инвестиционной емкости» территорий звучит несколько некорректно на терминологическом уровне, однако, оно имеет право на существование, и нами считается оправданным соотношение ряда макроэкономических показателей региона с составляющими инвестиционного потенциала.

Третий подход к определению инвестиционного потенциала основан на теории сравнительных и абсолютных преимуществ. Исходным моментом данной теории выступает условие ограниченности ресурсов функционирования хозяйствующих субъектов. Неравномерное распределение ресурсов, их ограниченный характер приводит к тому, что каждый из хозяйствующих субъектов обладает определенными преимуществами. Абсолютные преимущества складываются из геостратегических, географических, природно-климатических, демографических условий.

В отличие от этого, сравнительные преимущества обусловлены инвестиционным потенциалом, который позволяет реализовывать стратегию снижения издержек или дифференцировать выпуск.

Таким образом, региональный инвестиционный потенциал – это «совокупная возможность отраслевых непостоянных ресурсов, позволяющих увеличивать капиталовооруженность труда и способность хозяйствующих субъектов, оперирующих запасами этих ресурсов, обеспечивать во времени устойчивый экономический доход» [5].

Однако в рамках данного направления существует противоположная точка зрения на то, какие именно – абсолютные или сравнительные – преимущества определяют потенциал региона. Так, некоторые авторы считают, что на уровне региона объем привлекаемых факторов в значительной мере зависит не от сравнительных, а от абсолютных преимуществ (производственный фактор «земля», используемый для обработки и размещения; географическое расположение на мировых транспортных путях и др.).

На уровне отдельного региона абсолютные преимущества имеются только в ограниченном круге отраслей, в результате чего, локализация территории не может в долгосрочном периоде привлекать и удерживать многочисленное население и дифференцированный капитал. Высокая мобильность капитала создает для регионов, обладающих абсолютными преимуществами, возможность неравномерного развития, что, с одной стороны, может проявляться в более быстрых темпах накопления экономического дохода, а с другой – в более глубокой фазе депрессии, из которой территории сложно будет выйти самостоятельно.

Изменения технологий и потребительских предпочтений обуславливают постоянную динамику в распределении абсолютных преимуществ. Предвидение таких изменений открывает для регионов дополнительные возможности по привлечению ресурсов на территорию. Однако факторы производства обладают разной мобильностью. Отток из

региона одного из факторов может стать причиной сокращения общего количества рабочих мест, что, в свою очередь, приведет к снижению емкости регионального спроса и спровоцирует сокращение объемов инвестирования [7].

Существуют разные точки зрения и на то, что лежит в основе понятия «инвестиционный потенциал» – качественные или количественные характеристики. Так, в определении агентства «Эксперт – РА» указано, что «потенциал страны или региона – в своей основе характеристика количественная».

Другие авторы считают, что инвестиционный потенциал содержит как количественные, так и качественные характеристики, которые «отражают упорядоченную совокупность инвестиционных ресурсов, включающих материально-технические, финансовые и нематериальные активы (обладание правами собственности на объекты промышленности, добычу полезных ископаемых, аккумулялирование информации в сфере социально-экономических, рыночных отношений, накопленный опыт и др.)» [1].

Таким образом, каждый исследователь трактует термин «инвестиционный потенциал» с точки зрения логики проводимого им исследования.

Однако в рассмотренных научных источниках имеется общая точка соприкосновения: инвестиционный потенциал часто рассматривается как «совокупность ресурсов».

Мы придерживаемся мнения, что определение инвестиционного потенциала через совокупность ресурсов является целесообразным, поэтому для целей дальнейших исследований предложена следующая трактовка этого термина: *региональный инвестиционный потенциал* – это совокупность инвестиционных ресурсов, расположенных на определенной территории, имеющих высокую значимость для привлечения инвестиций в основной капитал региона.

Рассмотрев различные подходы к определению инвестиционного потенциала, необходимо выделить те черты и характерные особенности, которые отличают его от категории «инвестиционная привлекательность».

Прежде всего, инвестиционная привлекательность, исходя из смыслового содержания слова «привлекательность», является понятием субъективным, иными словами, она отражает субъективное отношение потенциального инвестора к объекту инвестирования. В отличие от этого, инвестиционный потенциал включает конкретный набор характерных свойств и условий, способствующих привлечению инвестиций, что отражает объективное состояние предмета инвестирования.

Таким образом, инвестиционная привлекательность – это взгляд конкретного инвестора на потенциальный объект вложения средств.

В отличие от этого, категория «инвестиционный потенциал» не зависит от характеристики субъекта инвестирования, что исключает субъективность мнений.

В результате можно сделать вывод о том, что инвестиционная привлекательность является различной для разных категорий инвесторов, а инвестиционный потенциал остается неизменным для всех инвесторов.

Кроме того, большая часть составляющих инвестиционного потенциала, как правило, достаточно стабильна во времени и не отличается значительной динамикой. В отличие от этого, инвестиционная привлекательность региона – не столь постоянная величина, поскольку зависит не только от состояния объекта инвестирования, но и от целей и возможностей инвестора, потенциальных рисков.

Таким образом, выделение понятия инвестиционного потенциала в отдельную категорию является объективной необходимостью, т.к. инвестор, принимая решения о вложении средств в экономику того или иного региона, опирается не только на свое субъективное восприятие, но и на набор характерных свойств или условий, способствующих привлечению инвестиций, т.е. на оценку инвестиционного потенциала.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абыкаев, Н.А. Инвестиционный потенциал и экономический рост (методологический аспект) [Текст] / Н.А. Абыкаев // Экономист. – 2000. – № 6. – С. 58 – 66.
2. Бузырев, В.В. Выявление степени влияния функциональных факторов территориальной организации экономики региона на его инвестиционную привлекательность [Текст] / В.В. Бузырев, В.Г. Поляков // Вестник ТОГУ. – 2010. – № 2(17). – С. 147 – 156.
3. Гришина, И. Комплексная оценка инвестиционной привлекательности и инвестиционной активности российских регионов: методика определения и анализ взаимосвязей [Текст] / И. Гришина, А. Шахназаров, И. Ройзман // Инвестиции в России. – 2001. – № 4. – С. 8 – 19.
4. Жуков, Л.М. Роль регионов в формировании инвестиционного климата в России [Текст] / Л.М. Жуков // Российский внешнеэкономический вестник. – 2006. – № 5. – С. 44 – 50.
5. Кистанов, В.В. Региональная экономика России [Текст] / В.В. Кистанов, Н.В. Копылов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 584 с.
6. Тумусов, Ф.С. Инвестиционный потенциал региона: Теория. Проблемы. Практика [Текст] / Ф.С. Тумусов. – М.: Экономика. – 1999. – 272 с.
7. Чуб, Б.А. Оценка инвестиционного потенциала субъектов российской экономики на мезоуроне [Текст] / Б.А. Чуб; под ред. Бандурина В.В. – М.: БУКВИЦА, 2001. – 227 с.
8. Стенографический отчет о заседании Государственного совета по вопросу о региональной инвестиционной политике [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://archive.kremlin.ru/appears/2007/10/11/2300\\_type63378type63381\\_148280.shtml](http://archive.kremlin.ru/appears/2007/10/11/2300_type63378type63381_148280.shtml). (дата обращения: 25.02.2011).

### **Шевелева Оксана Борисовна**

Кузбасский государственный технический университет  
650026, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28.  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита  
Тел.: (8384-2) 39-69-33  
E-mail: oksana0701@yandex.ru

### **Начева Мария Константиновна**

Кузбасский государственный технический университет  
650026, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28.  
Студентка 5 курса инженерно-экономического факультета специальности «Финансы и кредит»  
Тел.: (8384-2) 39-69-33  
E-mail: mashakn@mail.ru

---

O.B. SHEVELEVA, M.K. NACHEVA

## **INVESTMENT POTENTIAL AND INVESTMENT THE ATTRACTION OF THE REGION: SIMILARITIES AND DIFFERENCES**

*The conception of outlays and capital investments was collated, the analysis of the ways defining the regional investment potential was made, its specific features applied to Russian practice were determined, the specific peculiarities of the notions «the investment potential» and «investment prospects» were formulated.*

**Key words:** investment, capital investment, investment prospect, investment potential of the region.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Abykaev, N.A. Investicionnyj potencial i jekonomicheskij rost (metodologicheskij aspekt) [Tekst] / N.A. Abykaev // Jekonomist. – 2000. – № 6. – S. 58 – 66.
2. Buzyrev, V.V. Vyjavlenie stepeni vlijanija funkcional'nyh faktorov territorial'noj organizacii jekonomiki regiona na ego investicionnuju privlekatel'nost' [Tekst] / V.V. Buzyrev, V.G. Poljakov // Vestnik TOGU. – 2010. – № 2(17). – S. 147 – 156.
3. Grishina I. Kompleksnaja ocenka investicionnoj privlekatel'nosti i investicionnoj aktivnosti rossijskih regionov: metodika opredelenija i analiz vzaimosvjazej [Tekst] / I. Grishina, A. Shahnazarov, I. Rojzman // Investicii v Rossii. – 2001. – № 4. – S. 8 – 19.
4. Zhukov, L.M. Rol' regionov v formirovanii investicionnogo klimata v Rossii [Tekst] / L.M. Zhukov // Rossijskij vneshnejekonomicheskij vestnik. – 2006. – № 5. – S. 44 – 50.
5. Kistanov, V.V. Regional'naja jekonomika Rossii [Tekst] / V.V. Kistanov, N.V. Kopylov. – M.: Finansy i statistika, 2002. – 584 s.
6. Tumusov, F.S. Investicionnyj potencial regiona: Teorija. Problemy. Praktika [Tekst] / F.S. Tumusov. – M.: Jekonomika. – 1999. – 272 s.
7. Chub, B.A. Ocenka investicionnogo potenciala sub#ektov rossijskoj jekonomiki na mezourone [Tekst] / B.A. Chub; pod red. Bandurina V.V. – M.: BUKVICA, 2001. – 227 s.
8. Stenograficheskij otchet o zasedanii Gosudarstvennogo soveta po voprosu o regional'noj investicionnoj politike [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://archive.kremlin.ru/appears/2007/10/11/2300\\_type63378type63381\\_148280.shtml](http://archive.kremlin.ru/appears/2007/10/11/2300_type63378type63381_148280.shtml). (data obrawenija: 25.02.2011).

**Sheveleva Oksana Borisovna**

Kuzbass State Technical University

650026, Kemerovo, str. Spring, 28.

Candidate of Economic Sciences, Associate professor of finance and credit

Numb.: (83842) 39-69-33

E-mail: oksana0701@yandex.ru

**Nacheva Mariya Konstantinovna**

Kuzbass State Technical University

650026, Kemerovo, str. Spring, 28.

5-th year student of Engineering and Economics faculty specialty «Finances and Credit»

Numb.: (83842) 39-69-33

E-mail: mashakn@mail.ru



# НАУЧНАЯ ОБЛАСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ

УДК 357.4

С.А. АЛИМОВ, И.В. ЕЛИСЕЕВА

## ОСНОВЫ УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ТОВАРОВ В АПТЕЧНОМ УЧРЕЖДЕНИИ

*В статье рассмотрен понятийный аппарат товаров в аптечном учреждении и основы учета движения фармацевтических товаров в аптеках.*

*Ключевые слова:* фармацевтические товары, аптечные учреждения, учет, торговая наценка.

Преобразование ресурсов, потребляемых фармацевтической организацией в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, дает возможность получения качественной и количественной информации о результатах этих преобразований. При этом реализация для количественной информации принципа записи привела к построению учетной системы, позволяющей создать информационные модели хозяйственной деятельности организации. Запись, т.е. регистрация информации с помощью буквенных и цифровых символов, в данном случае является информационной единицей, которая может быть использована в целях учета.

Современная система учета формируется под влиянием внешних и внутренних потребителей информации о финансово-хозяйственной деятельности организации (рисунок 1).

Как показано на рисунке 1, основное содержание учетной информации, подаваемой на «входе» в систему, составляет информация о функционировании внешней среды.

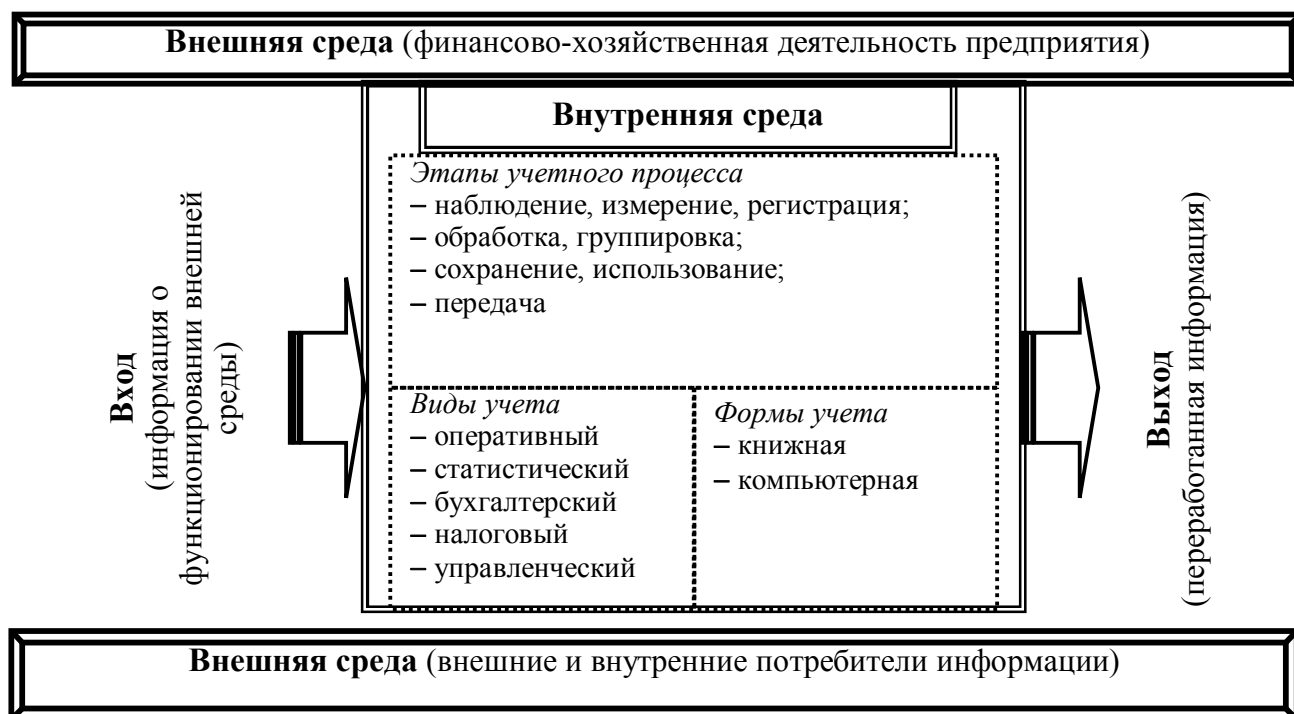


Рисунок 1 – Информационная модель «Учет»

Внешняя среда включает финансово-хозяйственную деятельность самого предприятия, а также потребителей учетной информации. Потребители заинтересованы в информации, получаемой на «выходе» из системы в результате ее переработки во внутренней среде.

В настоящее время все предприятия, находящиеся на территории Российской Федерации, независимо от их вида, форм собственности и подчиненности обязаны вести бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций согласно действующему законодательству, устанавливающему единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета.

В малом аптечном бизнесе ведется оперативный и бухгалтерский учет товарно-материальных ценностей по установленным формам.

Прежде чем рассматривать методику учета движения товаров в аптечном учреждении, дадим определение категории «товар» [1].

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 09 июня 2001 г. №44н (в редакции Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 №156н, от 26.03.2007 №26н), «товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки».

В большом экономическом словаре под редакцией А.Н. Азрилияна под товаром понимается «материальное изделие, предлагаемое рынку с целью его приобретения или потребления».

В.Ф. Корельский и Р.В. Гаврилов предлагают несколько иное определение: «Товар – это средство, с помощью которого можно удовлетворить определенную потребность. В понятие «товар» входит не только изделие как таковое, но и его составляющие, так или иначе предстающие перед покупателем и в конечном счете заинтересовывающие его купить».

Г.Л. Багиев дает более подробное и всестороннее определение товара:

«Товар –

- 1) экономическая категория, которую в самом общем виде можно определить как продукт, реализуемый на рынке. Объект купли-продажи;
- 2) совокупность основных потребительских характеристик продукта, которые удовлетворяют определенные потребности покупателя;
- 3) предоставляемые потребителям услуги и льготы, дополняющие продукт и облегчающие его реализацию;
- 4) «окружение» продукта как такового (дизайн продукта, качество продукта, его оформление, марка, упаковка)».

Приведем определение профессора Г.А. Васильева, который считает, что «товар – это сложное многоаспектное понятие, совокупность многих свойств, главными среди которых являются потребительские свойства, т.е. способность товара выполнять свою функцию – удовлетворять потребности того, кто им владеет» [2].

По нашему мнению, из приведенных формулировок, наиболее точное определение товара дано в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н (в редакции Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 №156н, от 26.03.2007 №26н).

Аптечный ассортимент товаров, подлежащий розничной торговле представлен на рисунке 2.



Рисунок 2 – Ассортимент товаров аптечного учреждения

Для учета товаров в аптечных учреждениях применяется активный счет 41 «Товары», представленный на рисунке 3.

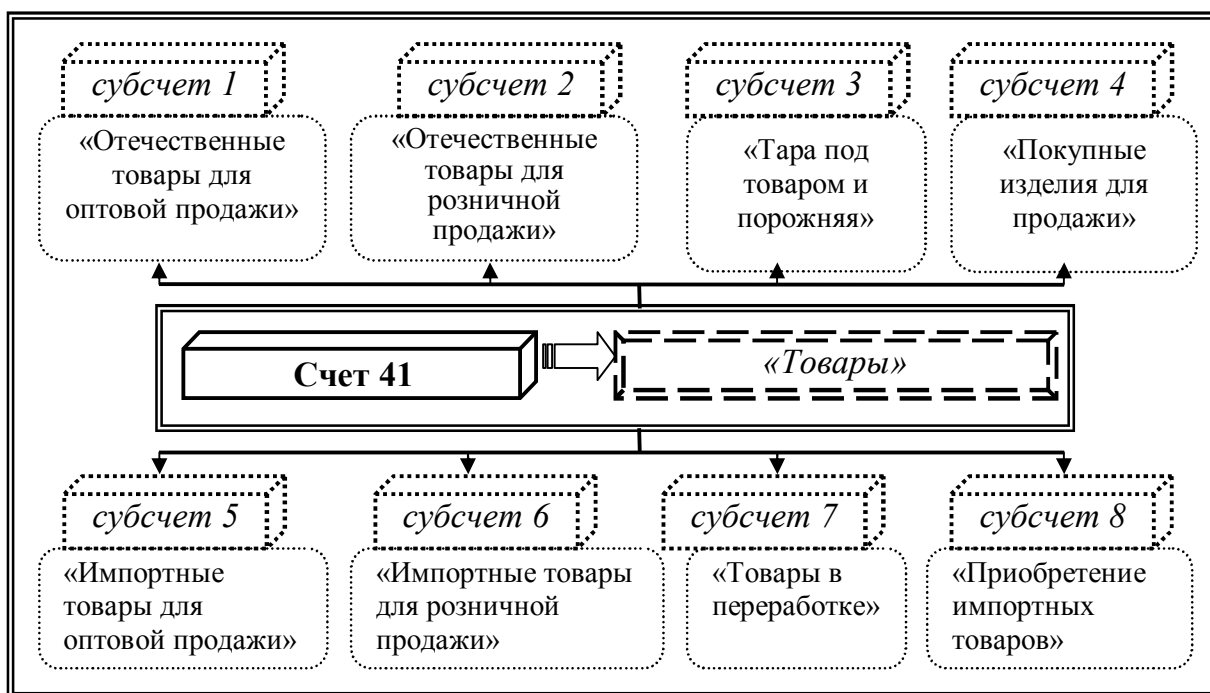


Рисунок 3 – Порядок учета на счете 41 «Товары»

Учет товаров в аптечных учреждениях розничной торговли отличается от учета в аптечных учреждениях оптовой торговли двумя главными моментами. Первый заключается в том, что реализация товаров осуществляется исключительно за наличный расчет, второй – в применении (но необязательном) счета 42 «Торговая наценка».

По нашему мнению, торговая наценка – это сумма, на которую продавец может увеличить цену товара, по сравнению со стоимостью этого товара для него самого, с целью возмещения торговых расходов (издержек обращения), получения прибыли и уплаты косвенных налогов.

Наценки на некоторые товары, имеющие первостепенное значение для населения, устанавливаются и регулируются государством. Так, при решении проблемы обеспечения доступности лекарственных средств населению, государство пошло по пути ограничения отпускных цен производителей и импортеров, а также установления предельных размеров торговых надбавок дистрибьюторов и аптек на лекарственные средства, входящие в Перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств, утвержденный Постановлением правительства РФ «О мерах государственного контроля за ценами на лекарственные средства» от 29. 03. 99 №347.

Товары являются составными частями оборотных средств аптеки, которые находятся в товарном обращении (поступают и реализуются) либо используются в процессе деятельности аптечного учреждения (расходятся на оформление лекарств, отопление и т.д.). Таким образом, учет движения товарно-материальных ценностей подразделяют на учетные операции по оприходованию этих ценностей и по их списанию в расход [3].

Любое поступление товаров или других ценностей, а также каждый вид расходования их обязательно сопровождается первичным оправдательным документом, который служит основанием для оформления учетных операций. Движение товаров в аптеке учитывается в суммовом (денежном) выражении. Лишь некоторые наименования товаров (ядовитые и наркотические препараты, спирт) дополнительно учитываются в предметно-количественных показателях.

Схема движения фармацевтических товаров в аптеке представлена на рисунке 4.

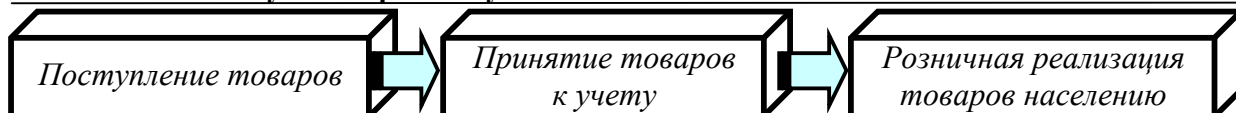
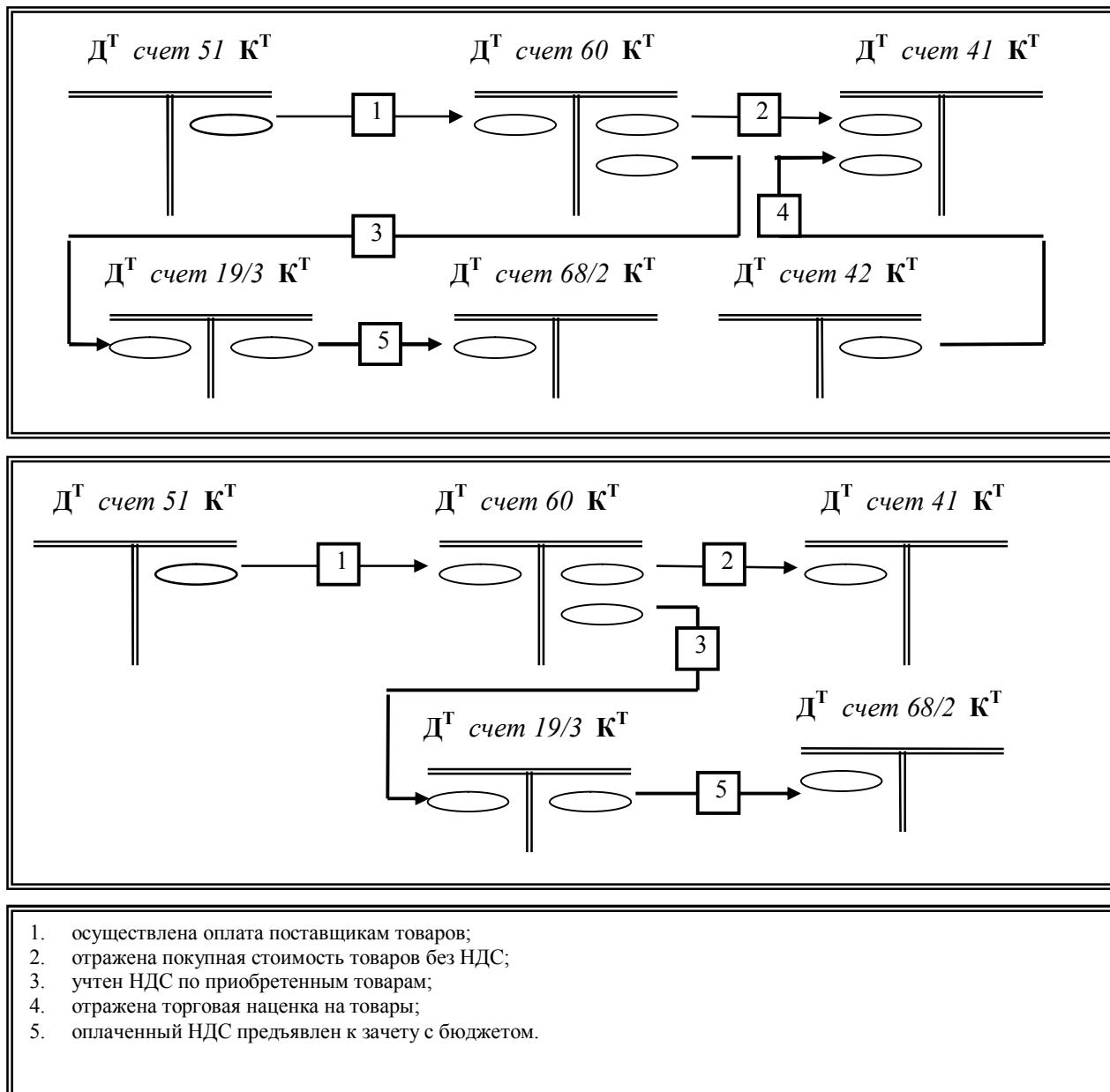


Рисунок 4 – Схема движения фармацевтических товаров в аптеке

Методика учета поступления товаров в аптечное учреждение представлена на рисунке 5.



1. осуществлена оплата поставщикам товаров;
2. отражена покупная стоимость товаров без НДС;
3. учтен НДС по приобретенным товарам;
4. отражена торговая наценка на товары;
5. оплаченный НДС предъявлен к зачету с бюджетом.

Рисунок 5 – Методика учета поступления товаров в аптечное учреждение

После того как сделана торговая наценка, фармацевтические товары в бухгалтерском учете числятся по продажным ценам, а величина наценки на них фиксируется на счете 42 «Торговая наценка». Реализация товаров розничными аптечными организациями может быть разделена в соответствии с типом покупателя на 2 вида: реализация товаров конечным потребителям (населению); реализация товаров институциональным потребителям (организациям). Тип покупателя влияет на документальное оформление операций по реализации товаров. [1] Традиционно аптечным предприятием оперативный учет с использованием внутриведомственных форм первичной учетной документации ведется по составным частям каждого вида реализации, представленных на рисунке 6.



Рисунок 6 – Структурирование розничной реализации аптечной организации по составным частям

Если счет 42 «Торговая наценка» не используется, механизм бухгалтерского учета реализации фармацевтических товаров населению в аптечном учреждении будет осуществляться по схеме, представленной на рисунке 7.

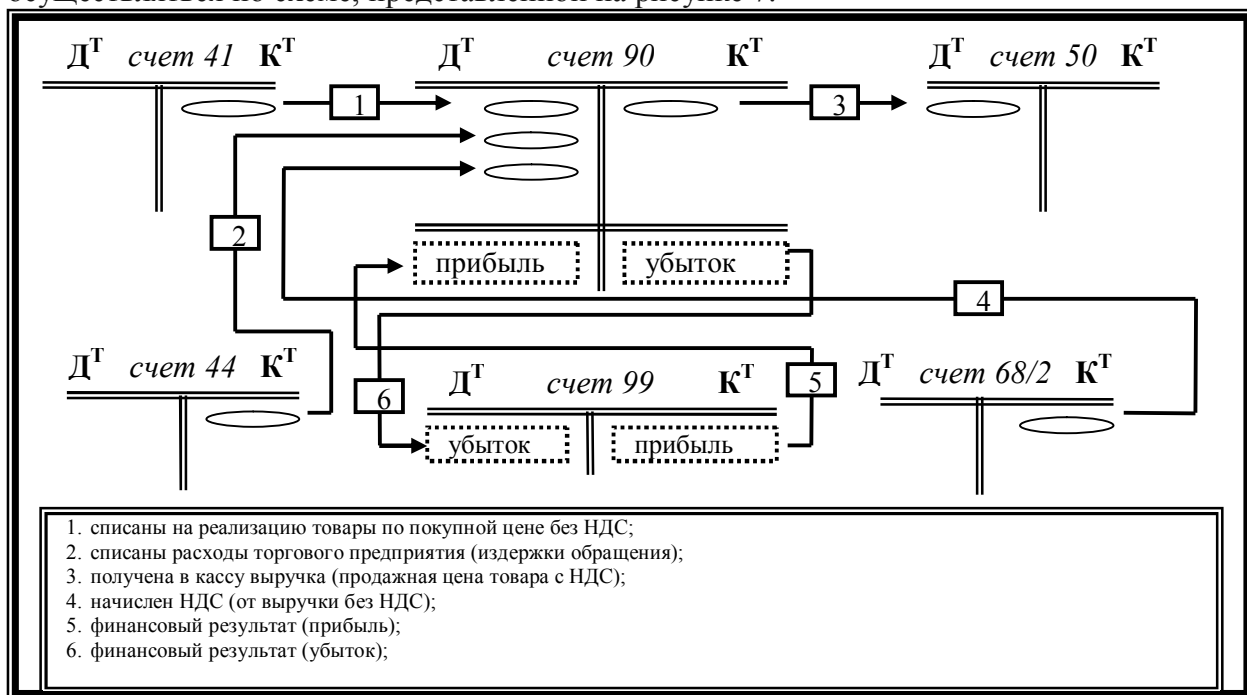


Рисунок 7 – Схема учета реализации товаров населению в аптечном учреждении без применения счета 42 «Торговая наценка»

Схема бухгалтерского учета реализации товаров населению в аптечном учреждении с использованием счета 42 «Торговая наценка» представлена на рисунке 8.

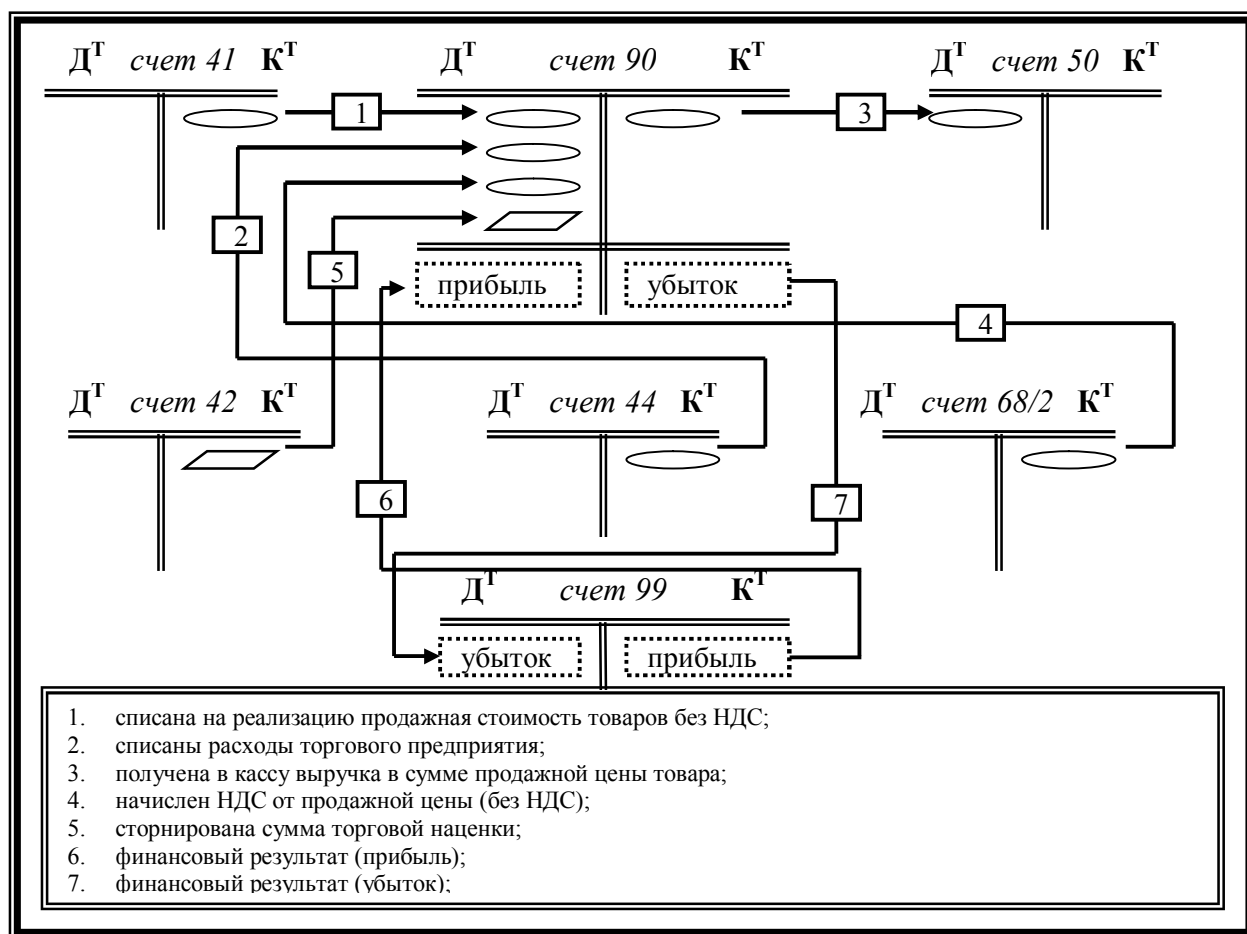


Рисунок 8 – Схема учета реализации товаров населению в аптечном учреждении при использовании счета 42 «Торговая наценка»

Таким образом, аптечные учреждения осуществляют розничную реализацию лекарственных средств и изделий парафармацевтического назначения, вследствие чего, подвергаются различным видам проверок со стороны государственных органов власти. Особое место в системе контроля за деятельностью аптечного учреждения занимает аудит движения фармацевтических товаров в розничной торговле.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алимов, С.А. Управленческий учет товаров в фармацевтических организациях [Текст] / С.А. Алимов // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2009. -№ 10.
2. Константинов, В.А. Грамотное использование понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы промышленных предприятий [Текст] / В.А. Константинов, С.А. Алимов, М.Э. Генюкер // Управленческий учет. – М.: ЗАО «Финпресс». – 2006. -№ 2.
3. Наседкина, Т.И. Перспективы развития российского высшего экономического образования в области учета и анализа [Текст] / Т.И. Наседкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: ОрелГТУ. – 2010. - №6.

**Алимов Сергей Александрович**  
 ФГОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»  
 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
 Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
 Тел.: (4862) 41-95-35  
 E-mail: alimov\_sergei@mail.ru



**Елисева Ирина Вячеславовна**  
ФГОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: (4862) 41-95-35  
E-mail: Irish.eliseeva@mail.ru

S.A. ALIMOV, I.V. ELISEEVA

## **BASIS OF ACCOUNTING FOR MOVEMENT OF PHARMACEUTICAL PRODUCTS IN THE ESTABLISHMENT OF PHARMACY**

*In article the conceptual device of the goods in pharmaceutical institution and bases of the account of movement of the pharmaceutical goods in drugstores is considered.*

***Key words:** the pharmaceutical goods, pharmaceutical institutions, the account, the trading margin.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Alimov, S.A. Upravlencheskij uchet tovarov v farmacevticheskikh organizacijah [Tekst] / S.A. Alimov // Upravlencheskij uchet. – М.: ЗАО «Finpress». – 2009. -№ 10.
2. Konstantinov, V.A. Gramotnoe ispol'zovanie ponjatij «rashody», «zatraty» i «izderzhki» v formirovanii osnov vnutrennej uchetno-analiticheskoj sistemy promyshlennyh predpriyatij [Tekst] / V.A. Konstantinov, S.A. Alimov, M.Je. Genovker // Upravlencheskij uchet. – М.: ЗАО «Finpress». – 2006. -№ 2.
3. Nasedkina, T.I. Perspektivy razvitiya rossijskogo vysshego jekonomicheskogo obrazovanija v oblasti ucheta i analiza [Tekst] / T.I. Nasedkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Орел: ОрелGTU. – 2010. - №6.

**Alimov Sergey Alexandrovich**  
State University-ESPC  
302020, Орел, Naugorskoe highway 40  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Department of «Accounting and taxation»  
Numb.: (4862) 41-95-35  
E-mail: alimov\_sergei@mail.ru

**Eliseeva Irina Vycheslavovna**  
State University-ESPC  
302020, Орел, Naugorskoe highway 40  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Department of «Accounting and taxation»  
Numb.: (4862) 41-95-35  
E-mail: Irish.eliseeva@mail.ru

## СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСФО 12 «НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ» И ПБУ 18/02 «УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ»

*В статье дается сравнительная характеристика основных сходств и отличий основного вопроса, возникающего при исчислении налога на прибыль – расчета и отражения в бухгалтерской отчетности отложенных налоговых обязательств.*

*Ключевые слова:* МСФО 12 «Налоги на прибыль», ПБУ 18/02, налоговый эффект, расчет сумм отложенных активов, отличия в оценке и отражении в бухгалтерской отчетности сведений о суммах отложенных налогов.

Налог на прибыль является одним из наиболее распространенных видов налогов, уплачиваемых коммерческими организациями. Общий порядок отражения в финансовой отчетности расчетов по налогу на прибыль предусмотрен МСФО 12 «Налоги на прибыль», последняя редакция которого принята Комитетом по МСФО в 1996 году.

Основной вопрос учета налога на прибыль состоит в том, чтобы отразить не только текущие, но и будущие налоговые обязательства, которые возникнут вследствие возмещения стоимости активов или погашения обязательств, включенных в баланс по состоянию на отчетную дату. Для разрешения этого вопроса применяется механизм отложенных налогов.

Концепция отложенных налогов заключается в том, что организация должна признать в отчетности отложенное обязательство по уплате налогов, если возмещение стоимости какого-либо актива или урегулирование какого-то обязательства приведет к увеличению или уменьшению налоговых платежей в будущих периодах по сравнению с тем, когда такое возмещение или урегулирование не имели бы налоговых последствий.

Реализация концепции отложенных налогов приводит к возникновению в финансовой отчетности таких особых видов активов и обязательств, как: отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы. Они образуются в связи с разницей между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой.

По привычным для российской практики правилам в бухгалтерском балансе в разделе краткосрочных обязательств отражались только текущие обязательства по налогам к уплате в бюджет по итогам отчетного периода. И только с введением ПБУ 18/02 в балансе появились новые статьи: 145 «Отложенные налоговые активы» и 515 «Отложенные налоговые обязательства». В отчете о прибылях и убытках вместо строки «Налог на прибыль» появились статьи: «Текущий налог на прибыль», «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства». Таким образом, усложнились формы финансовой отчетности.

Считается, что национальный стандарт ПБУ 18/02, который применяется российскими организациями, разработан на основе МСФО 12.

Оба стандарта различают понятия бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Бухгалтерская прибыль - прибыль, признанная в отчете о прибылях и убытках до вычета расхода по налогу на прибыль. Налогооблагаемая прибыль - это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами налогового законодательства для целей расчета налога на прибыль к уплате в бюджет.

Величина прибыли за период и в бухгалтерском, и в налоговом учете определяется в порядке, представленном на рисунке 1.

Правила формирования показателей доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете могут быть различны, что приводит в итоге к несовпадению бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли за один и тот же отчетный период. В результате такого

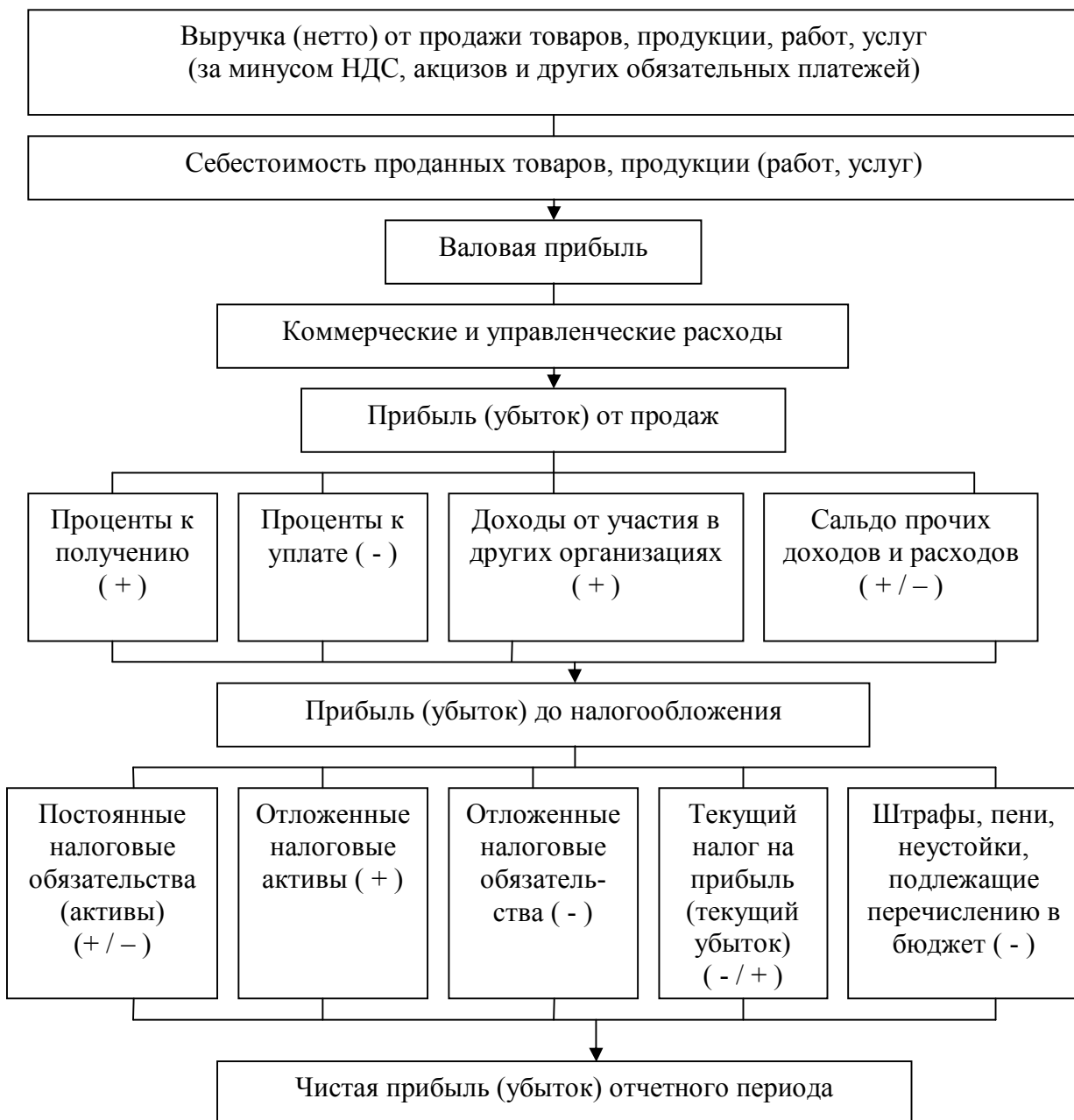
несовпадения возникает налоговый эффект.

Причин, способных вызвать налоговый эффект, множество, и большая часть их связана с несовпадением правил формирования доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете. Чтобы исключить влияние налогового эффекта на чистую прибыль, введены учетные правила, регламентированные ПБУ 18/02 и МСФО 12.

Цель МСФО 12 и ПБУ 18/02 состоит в определении порядка учета налогов на прибыль, который устанавливает, как отражать текущие и будущие налоговые последствия.

Можно сказать, что на этом и заканчиваются совпадения между двумя анализируемыми стандартами.

Рассмотрим расхождения в положениях двух стандартов. Первое и, главное расхождение заключается в подходах к определению сущности отложенных налогов.



*Рисунок 1 - Модель формирования прибыли предприятия*

В соответствии с ПБУ 18/02, налог на прибыль включается в отчет о прибылях и убытках в сумме, равной произведению бухгалтерской прибыли за отчетный период и ставки

налога. При этом неважно, какая сумма налога должна быть уплачена в бюджет за отчетный период.

В бухгалтерском учете отражается сумма налога на прибыль, которая подлежала бы уплате в бюджет, если бы все расходы и доходы были признаны для целей налогообложения одновременно с бухгалтерским учетом. С помощью расчета суммы отложенных налогов учитывается влияние доходов и расходов отчетного периода на обязанность по уплате налогов на прибыль в будущих периодах. Именно поэтому, отложенные налоги в соответствии с требованием ПБУ 18/02 исчисляются с применением ставки налога на прибыль, действующей в отчетном периоде, т.е. когда возникли доходы и расходы, влияние которых проявится в будущем.

Для расчета суммы отложенных налогов и выявления всех причин, повлиявших на расхождение между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью, требуется построчная сверка доходов и расходов, отраженных в отчете о прибылях и убытках, с доходами и расходами, включенными в налоговую декларацию за отчетный период.

В МСФО 12 заложен другой подход. Расчет отложенных налогов необходим для того, чтобы определить будущую обязанность по уплате налога на прибыль на основании предположений о будущих доходах и расходах, которые возникнут благодаря имеющимся у организации на данный момент активам и обязательствам.

Поэтому при формировании отчетности за текущий отчетный период необходимо определить и отразить тот налоговый эффект, который возникнет в будущем благодаря использованию активов и погашению обязательств, которые отражены в балансе на конец текущего периода.

Сумма отложенных налогов тоже отражается на счете «Прибыли и убытки» и одновременно на счете «Отложенные налоги». Корректировка сумм отложенных налогов производится через счет «Прибыли и убытки», не затрагивая счет расчетов с бюджетом, где фиксируется только сумма текущего налога. В результате, на счете «Прибыли и убытки» показывается общая сумма расхода по налогу на прибыль, которая состоит из текущего расхода по налогу на прибыль и отложенного расхода по налогу на прибыль.

Таблица 1 - Отличия в оценке и отражении в бухгалтерской отчетности сведений о суммах отложенных налогов

МСФО	ПБУ	Комментарий
1. Организация должна раскрывать информацию о компонентах налога на прибыль, признанного в Отчете о прибылях и убытках.	1. Организация должна раскрывать информацию о текущем налоге на прибыль, а также о движении отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в Отчете о прибылях и убытках.	
2. Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, которым организация предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую сумму своих активов или обязательств.	2. Отложенные налоговые активы и обязательства равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.	Как ПБУ 18/02, так и МСФО (IAS) 12 исходят из необходимости использовать для оценки налоговых активов и обязательств различные ставки исходя из ставок, применимых к определенному типу операций в соответствии с налоговым законодательством.

Продолжение таблицы 1

3. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в Бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.	3. В Бухгалтерском балансе отложенные налоговые активы и обязательства не должны отражаться в составе текущих активов и краткосрочных обязательств соответственно.	Различий нет.
4. Расходы по налогу (возмещение налога), связанное с прибылью или убытком от основной деятельности, представляются непосредственно в Отчете о прибылях и убытках.	4. При формировании Отчета о прибылях и убытках при расчете показателя чистой прибыли из прибыли (убытка) до налогообложения вычитается условный расход (доход) по налогу на прибыль, равный сумме начисленного текущего налога на прибыль с учетом движения отложенных налоговых активов и обязательств и постоянных налоговых обязательств.	ПБУ 18/02 дополнительно требует раскрытия информации о постоянных налоговых активах (обязательствах) в Отчете о прибылях и убытках. В отличие от ПБУ 18/02 в соответствии с МСФО (IAS) 12 расход по налогу на прибыль представляется в Отчете о прибылях и убытках единым показателем.

Таким образом, проведенная сравнительная характеристика методов расчета отложенных налогов, применение которых регламентировано МСФО 12 и ПБУ 18/02, указывает на основную сложность применения МСФО 12 в РФ. Она состоит в том, что МСФО 12 требует применения балансового метода для расчета отложенного налога, тогда как налоговый учет в РФ ведется методом отчета о прибылях и убытках, т.е. в налоговых регистрах.

Данное обстоятельство требует существенных затрат со стороны предприятий для конвертации данных из налоговых регистров в налоговый баланс.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>
2. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 №114н Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.garant.ru/12129425/>
3. 23 Положения по бухгалтерскому учету [Текст] - М.: Эксмо, 2009.- 240 с.
4. Маренков, Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие [Текст] / Н.Л. Маренков.- М.: Экзамен, 2005.- 240 с.

**Иванова Ирина Алексеевна**

ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет» (РГАЗУ)

143900, Московская обл., г. Балашиха, ул. Ю.Фучика, д. 1

Соискатель кафедры «Бухгалтерский учет»

Тел.: 8-962-275-14-58

E-mail: IrIva62@yandex.ru

I.A. IVANOVA

## COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF IFRS 12 «INCOME TAX» AND AP 18/02 «ACCOUNTING FOR PAYMENT OF INCOME TAX ORGANIZATIONS

*The article presents a comparative analysis of the major similarities and differences of the main issues arising in the calculation of income tax - calculation and reflection in the accounting of deferred tax liabilities.*

**Key words:** *IFRS 12 «Income Taxes» AP 18/02, tax effects, the calculation of the amounts of deferred assets, differences in assessment and reflection in the accounting information on the amounts of deferred taxes. ompetitor of department of book keeping*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Federal'nyj zakon ot 21.11.1996 №129-FZ «O buhgalterskom uchete» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>
2. Prikaz Minfina RF ot 19.11.2002 №114n Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» (PBU 18/02) [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://base.garant.ru/12129425/>
3. 23 Polozhenija po buhgalterskomu uchetu [Tekst] - M.: Jeksmo, 2009.- 240 s.
4. Marenkov, N.L. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: uchebnoe posobie [Tekst] / N.L. Marenkov.- M.: Jekzamen, 2005.- 240 s.

#### **Ivanova Irina Alekseevna**

Russian State Agrarian Correspondence University  
143900, Moscow region., Balashikha, str. J. Fucik, 1  
The applicant Department of «Accounting»  
Numb.: 8-962-275-14-58  
E-mail: IrIva62@yandex.ru

А.М. РЕЗЯПОВА

## КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ КЛАССИФИКАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

*В статье рассматриваются ключевые аспекты классификации внутреннего контроля применительно к расходам торговых организаций. Автор последовательно выстраивает собственную позицию формирования классификации внутреннего контроля расходов на продажу относительно таких значимых кластеров как: форма, характер, функциональная направленность и время осуществления внутреннего контроля, а также источники получения контрольных данных. В статье рассматриваются объективные аргументы в поддержку авторской позиции.*

**Ключевые слова:** *внутренний контроль, системно-ориентированный контроль, риско-ориентированный контроль, расходы на продажу, классификация, группировочный признак, форма внутреннего контроля, функциональная направленность, время осуществления, источники получения, контрольные данные.*

Рассуждая о диверсифицированном характере внутреннего контроля, необходимо проанализировать существующие проблемы, связанные с его классификацией. В связи с этим, по нашему мнению, необходимо исследовать предлагаемые современной экономической наукой классификационные признаки группировки внутреннего контроля.

Начиная с 2000 г., классификация внутреннего контроля получила довольно широкое развитие. По нашему мнению, можно констатировать, что в современной научно-экономической литературе эта тема достаточно тщательно исследована. Ранее существовавшие мнения по поводу группировки внутреннего контроля, определявшие в качестве основных классификационных признаков такие критерии как: время, форма и методы контроля [4, 7, 9], сегодня получили более глубокое развитие в теоретических трудах современных исследователей [1 - 17]. Заметим, что часть современных публикаций, затрагивающих проблемы классификации внутреннего контроля, опирается на научные труды профессора Бурцева В.В. Действительно, предлагаемые указанным автором основания для фасетной классификации, по нашему мнению, достаточно широко освещают анализируемую проблему.

С другой стороны, с нашей точки зрения, в данном вопросе наблюдается некоторое смещение используемых в работах как Бурцева В.В., так и ряда других авторов, продолжающих изначальную концепцию, понятий. В частности, хотелось бы остановиться на классификации внутреннего контроля по такому важному основанию как «форма». Как заметил Бурцев В.В., «В экономической литературе на данный момент нет общепринятого определения понятия формы внутреннего контроля и общепризнанных выделений его форм по сравнению, например, с формами бухгалтерского учета - мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная» [2]. Например, в своей работе Сотникова Л.В. отмечает, что «... среди форм осуществления внешнего контроля выделяются ведомственный и вневедомственный» [19]. И далее: «Специалисты по теории контроля выделяют следующие его формы: предварительный, текущий и последующий» [19]. Заметим, что до этого автор указал, что под формой контроля следует понимать «отдельные стороны проявления контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий» [19]

В более поздних работах группировка по формам внутреннего контроля приобрела более конкретное содержание [1, 2, 8, 14]. В частности, Бурцев В.В. в своей статье замечает, что «В качестве форм внутреннего контроля организации нужно выделить: внутренний аудит; структурно-функциональную форму внутреннего контроля» [1]. Терехова О.Е., Зырянова Т.В. и Медведева О.В. выделяют в качестве форм внутреннего контроля

ревизионные комиссии и структурно-функциональную систему [8].

В современных работах, и по отношению к контролю в целом (без подразделения на внешний и внутренний) некоторые авторы придерживаются аналогичной позиции. Например, Корнеева Т.А. и Мельник М.В. выделяют следующие формы контроля: ревизия, проверка, бухгалтерская экспертиза, аудит, налоговая проверка, надзор [10]. Напротив, Голощапов Н.А. и Соколов А.А. перечисленные элементы увязывают с применяемыми контролем методами. В частности, указанные авторы отмечают, что «по классификационному признаку – методы проведения – контроль подразделяется на проверки, обследования, надзор, анализ, наблюдение (мониторинг) и ревизии» [6]. По мнению Серебряковой Т.Ю., следует выделять две пары форм контроля: «...1) тематическая проверка и ревизия; 2) счетная проверка и аудит» [17]. Автор отмечает, что слово «форма» характеризует взаимосвязанные методы и процедуры, которые должно применять в совокупности для достижения определенной цели [17].

Чтобы устранить рассмотренные противоречия, обратимся к другим источникам информации. В философском понимании форма (лат. *forma*, греч. *μορφή*) представляет собой понятие, определяемое соотносительно к понятиям содержания и материи [3]. Как отмечает Гайденок В.П., «формой, по отношению к материи, является все то, что ограничивает (в смысле – «придает определенность»), наделяя вещь характеристикой, позволяющей отличить ее от вещей, обладающих другими «формальными» характеристиками» [5]. Другими словами, любое четко выделенное качество может выполнять функцию формы. Это предполагает, что форма представляет собой, в первую очередь, логическую характеристику исследуемого предмета, благодаря которой выделяемые признаки могут быть соотнесены в составе изучаемого предмета с другими признаками. Другими словами, на наш взгляд, любой тип классификации внутреннего контроля, по любым основаниям с этой точки зрения будет являться выражением форм проявления анализируемой предметной области. Это позволяет нам утверждать, что применительно к рассматриваемой группировке внутреннего контроля, не отрицая все рассмотренные выше точки зрения, логичнее употреблять следующую терминологию: «классификация по формам организации внутреннего контроля».

Отметим, что в соответствие с этим основанием, авторы выделяют такие формы организации внутреннего контроля как: внутренний аудит (ревизионная комиссия) и структурно-функциональная форма внутреннего контроля. В связи с тем, что данная группировка будет использована нами в последующих разделах, считаем, что она нуждается в некотором уточнении. По нашему мнению, в данном случае внутренний аудит и ревизионную комиссию как формы организации внутреннего контроля логично объединить в единый кластер «функциональная форма организации внутреннего контроля».

Для функциональной структуры характерно выделение структурных подразделений, каждое из которых имеет свою четко определенную, конкретную задачу и обязанности, при этом «...конкретные характеристики и черты деятельности того или иного подразделения соответствуют наиболее важным направлениям деятельности всей организации» [20]. С этой точки зрения, мы считаем, что в нашем примере, это более точно соответствует цели анализируемого классификационного признака. Соответственно уточненная нами классификационная группа внутреннего контроля будет сформулирована следующим образом: «Классификационный признак – форма организации внутреннего контроля. Кластеры – I. Функциональная форма организации: 1.1. Служба внутреннего аудита. 1.2. Ревизионная комиссия. 1.3. Служба безопасности. 1.4. Наблюдательный совет. II. Структурно-функциональная форма организации: по субъектам управления» (рисунок 1). Высказанное мнение, на наш взгляд, позволяет упорядочить рассматриваемую классификационную систему, добавив ей при этом более целостный характер, обеспечив, таким образом, однокачественность всей классификации в целом и ее элементов.



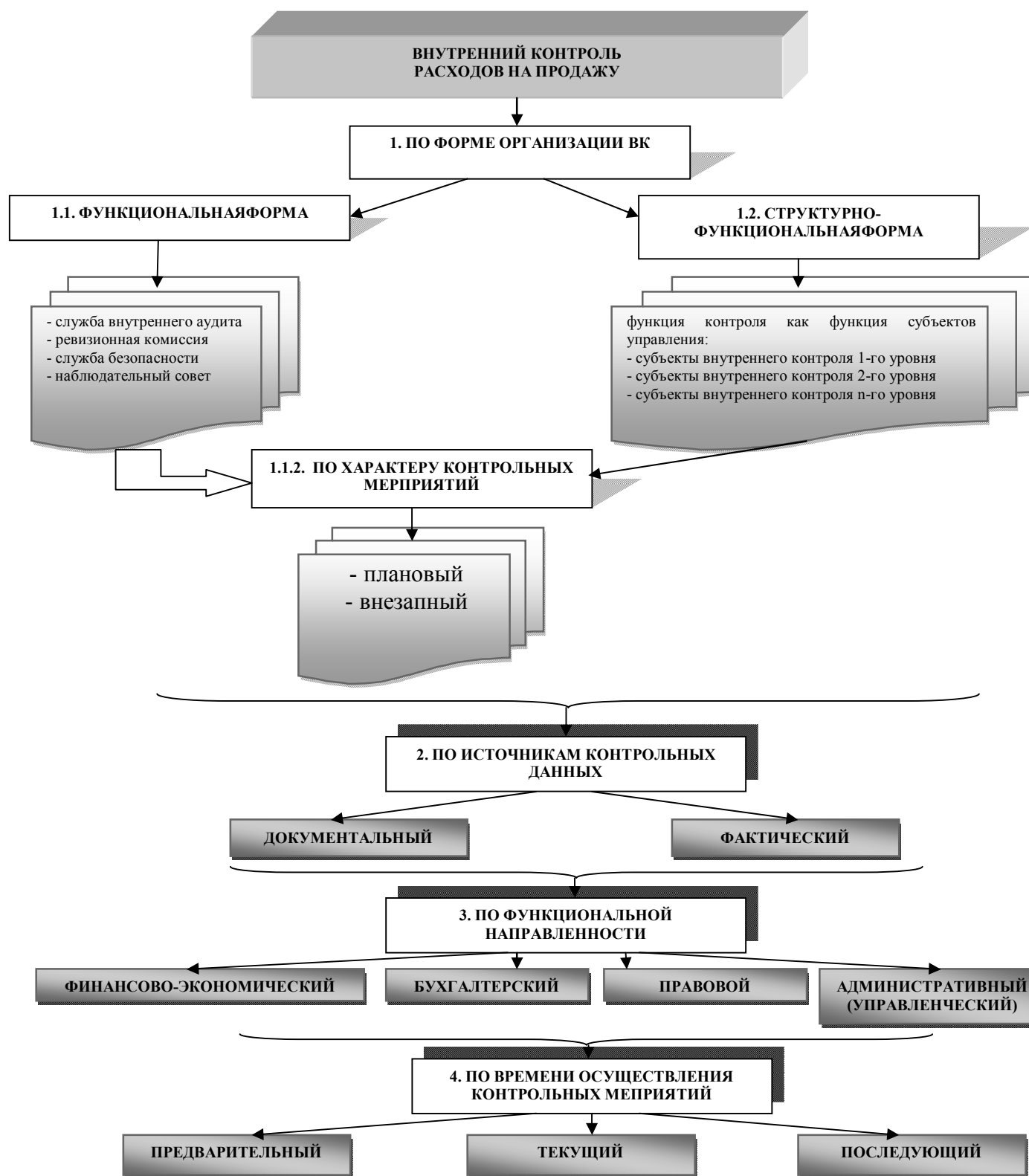


Рисунок 1 - Классификация внутреннего контроля расходов на продажу

В продолжение темы классификационных признаков, хотелось бы выделить еще одно основание, согласно которому внутренний контроль подразделяется на автоматизированный, неполностью автоматизированный и полностью автоматизированный. Как отмечает в этой связи Бурцев В.В., «особое место занимает классификация по типам внутреннего контроля» [2]. Автор использует термин «тип», который фактически является синонимом слова «форма», тем самым дважды применяя в разработанной им классификации одно и то же

основание для деления. Между тем напомним, что целью любой классификации является «...установление определенной структуры порядка, которое разбивается на гетерономные друг по отношению к другу, но гомогенные внутри себя по какому-либо признаку, отделенные друг от друга подмножества» [18]. В связи с этим нам представляется более корректной формулировка, предлагаемая Зыряновой Т.В. и Тереховой О.Е., выделяющая в качестве группировочного основания такой термин как «уровень автоматизации внутреннего контроля» [8]. Этот подход, по нашему мнению, в большей степени отвечает требованиям, предъявляемым к классификационным системам.

Еще один признак вызывает вполне объяснимые сомнения. Вопрос касается классификации внутреннего контроля в зависимости от используемых им методических приемов. Этот классификационный признак вызывает сомнение, так как, с нашей точки зрения, в данном конкретном случае речь идет о классификации методов и способов внутреннего контроля, а не самого контроля.

Встраивание указанного основания в цельный образ анализируемой классификационной системы, на наш взгляд, нарушает логическую последовательность даже фасетной классификации. В самом деле, в контексте классификации внутреннего контроля авторы ведут речь собственно о его формах (видах, типах). В свою очередь, методические приемы представляют собой способ достижения конечного результата, то есть систематизированную совокупность действий, которые необходимо предпринять, чтобы решить определенную задачу. Это позволяет утверждать, что исследуемый признак по отношению к классификации внутреннего контроля носит чужеродный характер. Мы считаем, что методы внутреннего контроля следует рассматривать не как одно из оснований для систематизированной группировки внутреннего контроля, а скорее как отдельный, самостоятельный объект классификационного исследования.

Хотелось бы выделить еще один, на наш взгляд, аспект анализируемых классификаций. Исследуемые авторы выделяют такие формы внутреннего контроля по отношению к источникам контрольных данных как: документальный, фактический и автоматизированный. Отметим, что документальный контроль представляет собой контроль, проводимый на основе изучения и анализа документов. В свою очередь, фактический контроль – это контроль, который состоит в установлении реального состояния объекта контроля. Очевидно, что под автоматизированным контролем современные исследователи понимают изучение и оценку документов, составленных при помощи автоматизированной системы учета. Однако, является спорным вопрос о необходимости в вычленении этого вида контроля по указанному основанию. И в случае с документальным контролем, и в случае с автоматизированным контролем объектом проверки являются первичные и учетные документы организации. Напомним, что согласно современным энциклопедическим изданиям документ представляет собой «носитель информации, используемый в любых системах управления, в том числе и автоматизированных» [21]. Разница лишь в способе их оформления. В обоих случаях контролю подвергаются документы, именно поэтому, с нашей точки зрения, в этом конкретном случае целесообразно ограничиться двумя кластерами: «документальный контроль» и «фактический контроль» (рисунок 1).

Определенный интерес в рамках данной работы представляет классификация внутреннего контроля по иерархичности его объектов. Исследователи в пределах системно-ориентированного подхода выделяют в этой связи такие направления контроля как контроль системы объектов в целом, контроль подсистем системы объектов и контроль отдельных объектов. Мы считаем, что рассматриваемый признак очень важен в первую очередь с точки зрения функциональных полномочий и методических приемов, которыми будет наделено соответствующее направление внутреннего контроля. «Такой подход позволяет рассматривать функцию контроля в связи с объектами любой сложности и целевой ориентации» [2]. В частности, отмеченная позиция позволяет с большей долей точности и аналитичности исследовать характер контрольных мероприятий по отношению к внутреннему контролю расходов на продажу в системе пооперационно-ориентированной

калькуляции. Рассматриваемый классификационный признак позволяет заложить в основу пообъектной иерархии изначальную калькуляционную единицу системы АВС-кост: процесс.

Вместе с тем, мы считаем, что качество контрольной деятельности значительно возрастет, если в качестве критерия ранжирования объектов внутреннего контроля помимо бизнес-процессов, обусловленных спецификой калькуляционной системы, использовать области и группы риска, соответствующим образом увязанные с видами деятельности торговой организации. Проведенные исследования позволяют нам высказаться в пользу применения риск-ориентированного принципа и при построении классификации внутреннего контроля, поскольку это поможет повысить эффективность риск-ориентированного подхода в рамках АВС-коста (рисунок 2).

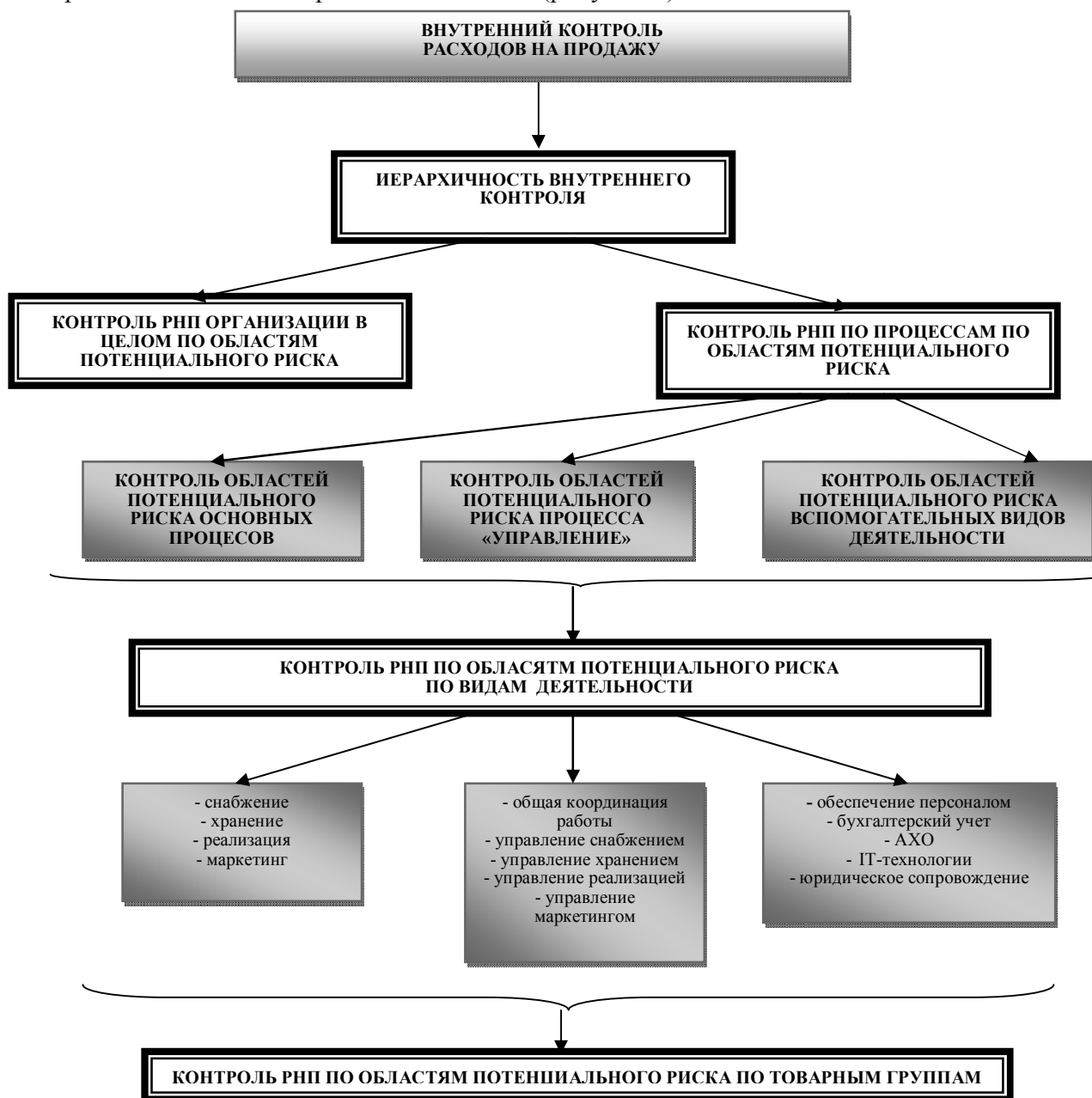


Рисунок 2 - Классификация пооперационно-ориентированной модели внутреннего контроля расходов на продажу, основанной на риске

По нашему мнению, концептуальный подход, основанный на риске, имеет заметные преимущества перед системно-ориентированной концепцией. В первую очередь, следует отметить возможность существенной оптимизации объема, характера и сроков контрольных процедур. Применение риск-ориентированной модели значительно увеличивает эффективность используемых контролирующей системой методов. В условиях системно-

ориентированной модели контроль носит тотальный характер, предполагающий сплошную проверку действий всего персонала, а также всех операций торговой организации. При ограниченности ресурсов это представляется невозможным или нецелесообразным. Мы считаем, посредством внедрения риско-ориентированной модели недостаточность ресурсов может быть компенсирована более высокой эффективностью точечных проверок. Избирательный характер процедур, узконаправленных на области потенциального риска, в целом способствует увеличению отдачи от материальных вложений в формирование адекватной системы внутреннего контроля.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бурцев, В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения [Текст] / Менеджмент в России и за рубежом - № 4. - 2002
2. Бурцев, В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации [Текст] / Аудит и финансовый анализ - № 1. - 2004
3. Википедия. Свободная энциклопедия [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org>.
4. Вознесенский, Э.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии [Текст] / Э.А. Вознесенский. - М.: Знание, 1967.
5. Гайденок, В.П. Об исходных понятиях доктрины Фомы Аквинского [Электронный ресурс] / Цифровая библиотека по философии // Режим доступа: <http://filosof.historic.ru>.
6. Голощапов, Н.А. Контроль и ревизия [Текст] / Н.А. Голощапов, А.А. Соколов. - М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2007.
7. Журко, В.Ф. Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность [Текст] / В.Ф. Журко, В.Б. Ястребов. - М.: Финансы, 1980.
8. Зырянова, Т.В. Трансформация финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики [Текст] / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ: теория и практика - № 9 (90), 2007. - С. 28-36
9. Карауш, М.И. Ревизия в отраслях народного хозяйства [Текст] / М.И. Карауш - М.: Финансы и статистика, 1984.
10. Корнеева, Т.А. Контроль и ревизия в схемах и таблицах [Текст] / Т.А. Корнеева и др. - М.: Эксмо, 2011.
11. Кузьмина, И.Г. Формирование системы внутреннего контроля на предприятиях розничной торговли [Текст] - дисс. канд. экон. наук - Оренбург, 2006.
12. Майсигова, Л.А. Проблемы классификации видов контроля [Текст] / Л.А. Майсигова // Экономический анализ: теория и практика - № 9 (90), 2007. - С. 37-43.
13. Маренков, Н.Л. Контроль и ревизия [Текст] / Н.Л. Маренков. - Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004.
14. Медведева, О.В. Теоретико-методологические аспекты формирования и аудиторского тестирования системы внутреннего контроля в организациях оптовой торговли [Текст] - дисс. канд. экон. наук - Шахты, 2004.
15. Митрофанов, В.М. Государственный финансовый контроль в дореволюционной России (1811-1917 гг.) [Текст] - дисс. канд. экон. наук. - М., 1961.
16. Писманик, М.Ю. Повышение качества внутреннего контроля территориально-распределенной сетевой компании [Текст] - дисс. канд. экон. наук - М., 2008.
17. Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: Автореф. дисс. д-ра экон. наук [Текст] - Йошкар-Ола, 2010.
18. Словopedia [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.slovoopedia.com>.
19. Сотникова, Л.В. Методология и методика оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита [Текст] - дисс. докт. экон. наук. - М., 2003.
20. Структура управления организацией и факторы, её определяющие [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://de.ifmo.ru>.
21. Яндекс. Словари [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.

### **Резяпова Аида Матрисовна**

Уфимский институт Российского государственного торгово-экономического университета  
Россия, РБ, г. Уфа, ул. Менделеева 177/3

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Тел.: +7 (347) 252-99-77

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

A.M. REZYAPOVA

## CRITICAL ANALYSIS OF APPROACHES TO THE FORMATION OF CLASSIFICATION SYSTEM OF INTERNAL CONTROL COSTS FOR SALE

*The article addresses key aspects of the classification of internal control in relation to the costs of trade organizations. The author consistently builds its own position of forming the classification of internal control relative to cost of sales of significant clusters as the shape, nature, functional orientation and time of internal controls, as well as sources of reference data. The article deals with objective arguments to support the author's position.*

**Key words:** *internal controls, system-oriented control, risk-oriented control, the costs of sale, classification, grouping variable, a form of internal control, functional orientation, time of implementation, sources of, control data.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Burcev, V.V. Vnutrennij kontrol': osnovnye ponjatija i organizacija provedenija [Tekst / Menedzhment v Rossii i za rubezhom - № 4. - 2002
2. Burcev, V.V. Sistema vnutrennego finansovogo kontrolja kommercheskoj organizacii [Tekst] / Audit i finansovyj analiz - № 1. - 2004
3. Vikipedija. Svobodnaja jenciklopedija - [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://ru.wikipedia.org>.
4. Voznesenskij, Je.A. Vnutrihozjajstvennyj kontrol' na predpriyatii [Tekst] / Je.A. Voznesenskij. - M.: Znanie, 1967.
5. Gajdenko, V.P. Ob ishodnyh ponjatijah doktriny Fomy Akvinskogo [Jelektronnyj resurs] / Cifrovaja biblioteka po filosofii // Rezhim dostupa: <http://filosof.historic.ru>.
6. Golowapov, N.A. Kontrol' i revizija [Tekst] / N.A. Golowapov, A.A. Sokolov. - M.: Izdatel'stvo «Al'fa-Press», 2007.
7. Zhurko, V.F. Vnutrivedomstvennyj kontrol' i socialisticheskaja sobstvennost' [Tekst] / V.F. Zhurko, V.B. Jastrebov. - M.: Finansy, 1980.
8. Zyrjanova, T.V. Transformacija finansovo-hozjajstvennogo kontrolja v uslovijah reformirovanija jekonomiki [Tekst] / T.V. Zyrjanova, O.E. Terehova // Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika - № 9 (90), 2007.
9. Karaush, M.I. Revizija v otrasljah narodnogo hozjajstva [Tekst] / M.I. Karaush - M.: Finansy i statistika, 1984.
10. Korneeva, T.A. Kontrol' i revizija v shemah i tablicah [Tekst] / T.A. Korneeva i dr. - M.: Jeksmo, 2011.
11. Kuz'mina, I.G. Formirovanie sistemy vnutrennego kontrolja na predpriyatijah roznichnoj trgovli [Tekst] - diss. kand. jekon. nauk - Orenburg, 2006.
12. Majsigova, L.A. Problemy klassifikacii vidov kontrolja [Tekst] / L.A. Majsigova // Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika - № 9 (90), 2007. - S. 37-43.
13. Marenkov, N.L. Kontrol' i revizija [Tekst] / N.L. Marenkov. - Rostov-na-Donu: Izd-vo «Feniks», 2004.
14. Medvedeva, O.V. Teoretiko-metodologicheskie aspekty formirovanija i auditor'skogo testirovanija sistemy vnutrennego kontrolja v organizacijah optovoj trgovli [Tekst] - diss. kand. jekon. nauk - Shahty, 2004.
15. Mitrofanov, V.M. Gosudarstvennyj finansovyj kontrol' v dorevoljucionnoj Rossii (1811-1917 gg.) [Tekst] - diss. kand. jekon. nauk. - M., 1961.
16. Pismanik, M.Ju. Povyshenie kachestva vnutrennego kontrolja territorial'no-raspredelejnoj setevoj kompanii [Tekst] - diss. kand. jekon. nauk - M., 2008.
17. Serebrjakova T.Ju. Konceptual'nye modeli skvoznogo vnutrennego kontrolja: Avtoref. diss. d-ra jekon. nauk [Tekst] - Joshkar-Ola, 2010.
18. Slovopeidija [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.slovopedia.com>.
19. Sotnikova, L.V. Metodologija i metodika ocenki sistemy vnutrennego kontrolja v processe vneshnego audita [Tekst] - diss. dokt. jekon. nauk. - M., 2003.
20. Struktura upravlenija organizaciej i faktory, ejo opredeljavuie [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://de.ifmo.ru>.
21. Jandeks. Slovare [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://slovari.yandex.ru>.

#### Rezyapova Aida Matrisovna

Ufa Institute of the Russian State Trade and Economic University

450000 Ufa, str. Mendeleev 177 / 3

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

Numb.: +7 (347) 252-99-77

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

С.П. СУВОРОВА, М.Е. ХАНЕНКО

## ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЗАДАЧ ОРГАНИЗАЦИИ

*Рассмотрены аспекты взаимодействия технологии управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия с системой внутреннего контроля и его важнейшим элементом – внутренним аудитом. Выделены организационно-функциональные ориентиры внутреннего аудита в системе управленческих задач предприятия.*

**Ключевые слова:** аудит, контроль, предприятие.

Сущность процесса управления изложена в многочисленных работах как российских, так и зарубежных ученых. С точки зрения системной методологии и кибернетики, всегда выделяются субъект и объект управления, причем субъект определяется как управляющая система (подсистема), а объект управления – как управляемая система (подсистема). Логическим следствием данного подхода является механистическая трактовка управления как набора отдельных функций на основе коммуникационного взаимодействия между управляющей и управляемой системами (подсистемами).

Динамичность и неопределенность факторов производства, сбыта и процессов хозяйственной деятельности поставила общество перед необходимостью реформирования существующей системы управления. Концептуальной основой нового подхода послужило понятие «обучающейся организации», которая постоянно подстраивается под изменение внешней среды с одновременным активным воздействием на потребителей, прежде всего, через информационные потоки, что в общем виде и было сформулировано в ходе Всемирного экономического форума в 1995 году. Это привело к разработке новой парадигмы управления с учетом необходимости более полного и глубокого изучения внешних факторов, влияющих на деятельность организаций.

Современные экономические исследования все в большей степени организуются как составная часть общего процесса получения информации (знаний) для решения конкретных управленческих задач и анализа возможных вариантов развития событий. Поэтому, современное понимание управленческой деятельности и управленческих функций существенно изменилось. «Классический» набор управленческих функций от учета, анализа и контроля, значительно расширился и объединяет: планирование, прогнозирование, организацию и координацию, регулирование, стимулирование и другие. Это функциональное понимание управленческой деятельности поддается формализации, нормативной регламентации и алгоритмической систематизации, а также позволяет регламентировать предмет, средства, способы, результаты деятельности во времени и пространстве. В общем понимании, предметом управленческой деятельности являются взаимосвязи и взаимоотношения материального, хозяйственного и социального характера, которые можно формально, количественно и экономически описать. Именно поэтому, в последнее десятилетие в управлении как практической деятельности выделились два подхода: функционально- административный и процессно-пооперационный.

Административное понимание системы управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций по функциям представлено на рисунке 1 [4].

Функционально-административное управление – это направление деятельности, ориентированное на достижение определенных целей. Функционально-административное управление реализуется на принципах обратной связи. «Обратная связь» воздействует на систему. Воздействие есть средство изменения существующего состояния системы путем возбуждения силы, позволяющей это сделать. Формы воздействия можно разделить на два класса: воздействия, приводящие к деградации, разрушению системы, уменьшению степени ее организованности, и воздействия, соответствующие развитию системы, увеличению

степени организованности. Главная цель функционально-административного управления состоит в обеспечении развития организации и эффективного использования финансовых, материальных, трудовых и прочих ресурсов. Эта цель определяет промежуточные задачи и комплекс мероприятий, которые подвержены контролю за реализацией намеченных функций управления, а также этапы реализации решений на всех уровнях управления организацией, начиная с уровня, отвечающего за принятие решений [3].

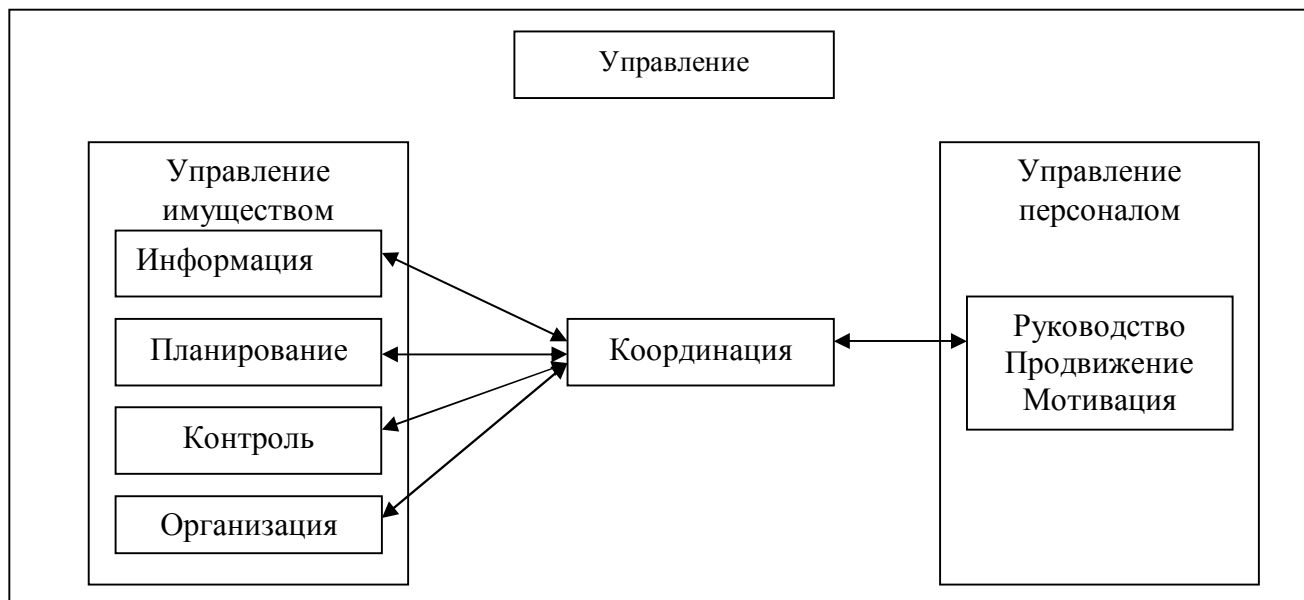


Рисунок 1 - Функции системы административного управления

Для выполнения функций административного управления необходимо создание информационной системы и осуществления координации между различными уровнями управления, что представлено на рисунке 2.

Однако функционально-административному управлению присущи отдельные недостатки:

1. Реализация практически всех важнейших функций управления замкнута на руководителях определенного уровня, что определяет крайне высокую степень информационной нагрузки, и что чревато снижением управляемости.

2. Преобладающей формой доведения информации о результатах деятельности подразделений до первого руководителя являются еженедельные отчеты руководителей подразделений (как правило, в устной и, в меньшей степени, - в письменной форме). При имеющем место отсутствии преемственности и взаимозаменяемости сотрудников (за небольшим исключением) высший менеджмент может стать заложником недобросовестного персонала.

3. Недостаточное использование современных информационных технологий.

4. Недостаточное информационное обслуживание высшего и среднего менеджмента. Руководители вынуждены самостоятельно добывать нужную информацию и для этого загружать подчиненных «сиеминутной, импульсивной» работой.

5. Информационная база, формируемая на основе бухгалтерского учета, отражает в основном финансовые показатели, что явно недостаточно, не удовлетворяет также и периодичность предоставления отчетов.

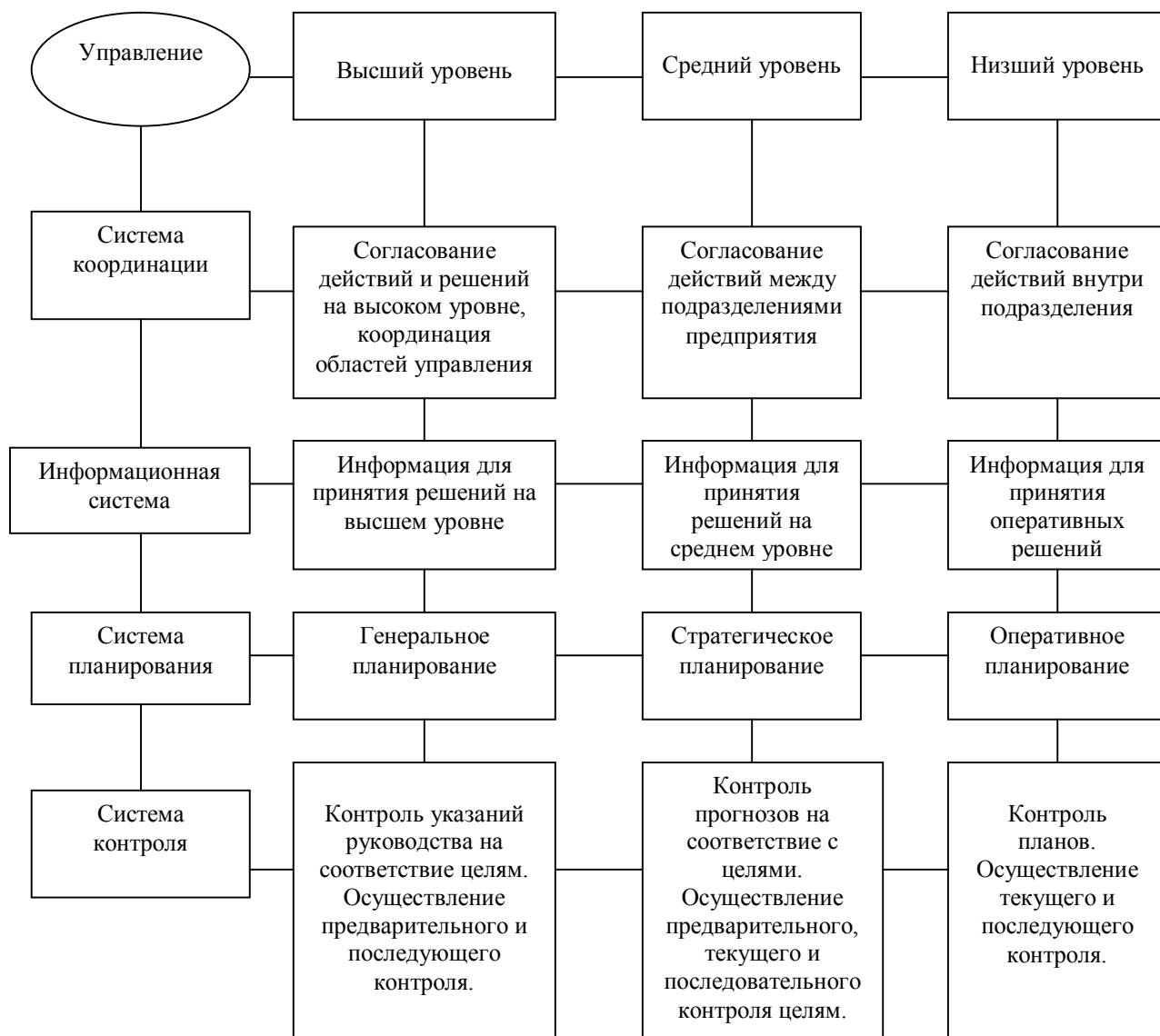


Рисунок 2 - Иерархия функционально-административного управления

Рассмотренные недостатки в технологии функционально-административного управления нивелируются при сопряженности функционально-административного и процессного подхода в реализации управленческой деятельности. Содержательный смысл общие функции управления приобретают только применительно к объекту и предмету управленческой деятельности. С этой точки зрения, предметом являются процессы производственно-хозяйственной деятельности, а объектами выступают элементы этой деятельности. В связи с чем, в технологии управления необходимо расставить следующие акценты:

- позиция, с которой принимаются основные решения в сфере управления, должна действовать для достижения экономического успеха организации в целом, ее подразделений и выделенных основных бизнес-процессов;
- оптимизация должна пронизывать всю систему управления, для этого необходимо создание информационной базы, обсуждение результатов и оценка деятельности (контрольно-аналитическое обеспечение);
- практика управления с ясно выраженной измеримой количественно и качественно целью (финансовые и нефинансовые показатели);
- новая культура, которая поддерживала бы глубокие преобразования (мотивация, этика и другие аспекты организационной культуры);



- наличие достаточной, объективной и оперативной информации о внутренних бизнес-процессах и внешней среде (учетно-аналитическое обеспечение).

Таким образом, для повышения эффективности управления, в современных условиях, актуальным становится грамотное исполнение процессов, от которых зависит эффективность функционирования организации. Так в соответствии с Международным стандартом ISO 9001:2000 нацеленным на применение процессного подхода в управлении: «Желаемый результат достигается эффективнее, когда деятельностью и соответствующими ресурсами управляют как процессом» [6]. Процессный подход предполагает смещение акцентов от управления отдельными структурными элементами на управление сквозными бизнес-процессами, связывающими деятельность всех структурных элементов. Каждый деловой процесс проходит через ряд структурных подразделений, в его реализации участвуют специалисты различных подразделений организации. Процессный подход к организации финансово-хозяйственной деятельности предполагает: широкое делегирование полномочий и ответственности исполнителям; сокращение уровней принятия решений; сочетание принципа целевого управления с групповой организацией труда; повышенное внимание к вопросам обеспечения качества; компьютеризация технологий выполнения бизнес-процессов.

Управление развитием бизнеса и бизнес-процессов представляет собой относительно самостоятельные действия и отличается от управления функционированием этого же экономического объекта (организации). Совершенствование бизнес-процессов не имеет смысла до завершения преобразований в организации, определения новых стратегических целей и требований. Развитие бизнес-процессов – это ситуация, в которой можно выделить некоторую область операционных процессов, которая устойчива в стратегическом плане. Развитие организации в целом - это ситуация, в которой бизнес является устойчивым в стратегическом плане. Таким образом, целесообразно комплексное совершенствование всей системы управления, опирающееся на стратегические цели и требования. Понимание стратегической ситуации позволяет определить стратегически значимые бизнес-процессы и дает возможность предвидеть радикальные изменения бизнеса в целом. Таким образом, развитие и устойчивость организации во внешней среде подкрепляется его четким функционированием в области внутренней среды. Технологии управления в такой ситуации в обязательном порядке учитывают внешние и внутренние условия, и постоянно ориентируются на цели развития.

В этих условиях перед менеджментом организации стоит задача перехода от традиционного пассивного констатирующего контроля к его активным формам. В теории бухгалтерского управленческого учета выделяют специальную его функцию – управленческий контроль. В общем понимании управленческий контроль это система сбора и использования информации в целях помощи и координации процессов принятия управленческих решений. Для функционально-административного управления реализация функции управленческого контроля выполняет обратную связь, но что явно недостаточно при его сопряженности с технологиями процессного управления.

Вместе с тем, в теории управления и аудита рассматривается такая категория как система внутреннего контроля. Под системой внутреннего контроля понимается процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности организации нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей. Данное широкое определение системы внутреннего контроля привело к разделению системы внутреннего контроля на пять элементов [4]:

- контрольная среда;

- процесс оценки рисков аудируемым лицом (организацией);
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Такое понимание системы внутреннего контроля устанавливает прямую связь между целями организациями и средствами контроля, которые она применяет для того, чтобы обеспечить разумную уверенность в их достижении. Неотъемлемым инструментом системы внутреннего контроля и управленческого контроля является аудит. Именно поэтому, требованием сертификации или регистрации по международному стандарту качества ISO 9001:2000 является аудит. Аудит существует в двух формах: внешний и внутренний. И если цель внешнего аудита заключается в проверке системы учета и отчетности для того, чтобы обеспечить информацией внешних по отношению к организации субъектов, то цель внутреннего аудита иная и заключается в обеспечении информацией руководства организации. Внутренний аудитор обладает информацией по всем аспектам его деятельности и инструментарием для обобщения и анализа данных. Именно поэтому, внутренний аудит становится в настоящее время источником информации, помогающим собственникам объективно оценить реальное положение организации. Следовательно, внутренний аудит обеспечивает эффективность связи между хозяйственной деятельностью и управлением.

Следует отметить, что в зарубежной теории и практике внутренний аудит получил толчок к развитию в 30-е года прошлого века. Становление и развитие внутреннего аудита шло по двум направлениям: управленческий аудит (аудит систем управления) и аудит операций (операционный аудит). Причем аудит операций развивался более эффективно, чем управленческий аудит. В 1941 году в США произошло образование международного Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors - ИА). Данный институт является признанным авторитетом в профессиональном мире, он трансформировался в международную организацию, насчитывающую свыше 35 тысяч членов, работающих в сфере бизнеса, промышленности, образования и управления более чем в 100 странах. Институтом внутренних аудиторов США разработаны и приняты такие важные документы как «Кодекс этики», «Обязанности внутренних аудиторов», а также «Профессиональные стандарты аудита». Стандарты рассчитаны на всех аудиторов во всех сферах бизнеса, где действуют внутренние аудиторы.

Необходимо отметить, что отечественный внутренний аудит в профессиональном, в законодательном и в институциональном аспектах, в отличие от внешнего аудита, еще не имеет четкого определения. Все вышеперечисленное обусловило необходимость рассмотрения организационно-функционального понимания внутреннего аудита, позволяющего проводить оценку развития организации и бизнес-процессов, а также разрабатывать оптимальную стратегию развития с учетом выявленных тенденций в развитии организации. Следует констатировать, что ученые и практики дают различные определения сущности внутреннего аудита (таблица 1).

Таблица 1 - Определение категории внутреннего аудита

Источник (автор)	Определение
Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»	Организованная на экономическом субъекте в интересах руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля

Продолжение таблицы 1

А.Н. Романов, В.И. Подольский, Л.В. Сотникова	Система действий, осуществляемых по поручению совета управляющих финансово-промышленной группы (холдинга) специальным структурным подразделением, подчиняющимся только совету управляющих за деятельностью предприятий, входящих в холдинг, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершённых хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвующих в их осуществлении
Р.А. Алборов	Инструмент внутривозвратного контроля, который осуществляется специальной службой организации или её работниками (специалистами), непосредственно подчинённым руководству экономического субъекта
А.А. Терехов	Часть внутривозвратного контроля, который должен быть непрерывным
М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин	Составная часть системы внутривозвратного контроля, которая включает три основных элемента: среду контроля, учётную систему, процедуры контроля
В.Д. Андреев	Часть внутривозвратного контроля организации в которой выделяют: - специализированные органы внутривозвратного контроля – различные отделы контроля (отдел внутреннего аудита, внутренний аудитор, организация внутреннего аудита по договору с аудиторской фирмой, ревизионная комиссия, ревизор и др.); - подразделения и сотрудники хозяйствующего субъекта, в чьи должностные обязанности входит осуществление контроля – руководство предприятия, руководители всех отделов, бухгалтерия, планово-экономический отдел, работники предприятия и т.п.

Анализ понятийного аппарата показывает, что внутренний аудит является одной из наиболее развитых форм внутреннего контроля организации, который облегчает контроль различных звеньев управления со стороны высшего руководства. Сущность внутреннего аудита наиболее полно раскрывают стоящие перед ним задачи, важнейшими из которых являются:

- оценка текущей стратегии организации, целостность, системность поставленных целей, понимание их руководством и сотрудниками, реализация стратегических целей;
- оценка влияния объективных и субъективных, внутренних и внешних факторов на результаты хозяйственной деятельности организации;
- экономическое обоснование текущих управленческих решений, бизнес-планов и проектов, бюджетов, нормативов, расходования ресурсов;
- оценка экономической эффективности использования ресурсов, поиск резервов повышения эффективности и их использования;
- экономическое обоснование бизнес - политики, обеспечивающей достижение стоимостных целей и решение стоимостных задач организации;
- оценка экономической эффективности бизнес-процессов;
- составление рекомендаций по изменениям в процедурах и структурах для повышения эффективности управления.

Внутренний аудит является системообразующим звеном в системе управления организацией, основой управленческой информационной системы, действенным средством предотвращения неэффективной хозяйственной деятельности и выявления внутривозвратных резервов. Благодаря ему, обеспечивается оптимальный ход процесса управления на всех стадиях функционирования организации. Логику процесса управления можно разбить на четыре блока задач, в решении которых внутренний аудит играет основную роль (рисунок 3) [3].



*Рисунок 3 - Роль внутреннего аудита в совершенствовании процесса управления организацией*

Внутренние аудиторы помогают идентифицировать и устранить слабые места в системе управления, а также нарушенные принципы управления. Все эти действия дополняются обсуждениями с высшими органами управления, с тем, чтобы определить управленческие и контрольные процедуры. Таким образом, органы управления организацией пользуются услугами внутренних аудиторов как дополнительными ресурсами, помогающими им осуществлять свои функции. При этом выгода, полученная от использования информации внутреннего аудита должна быть больше, чем затраты на обеспечение жизнедеятельности системы аудита.

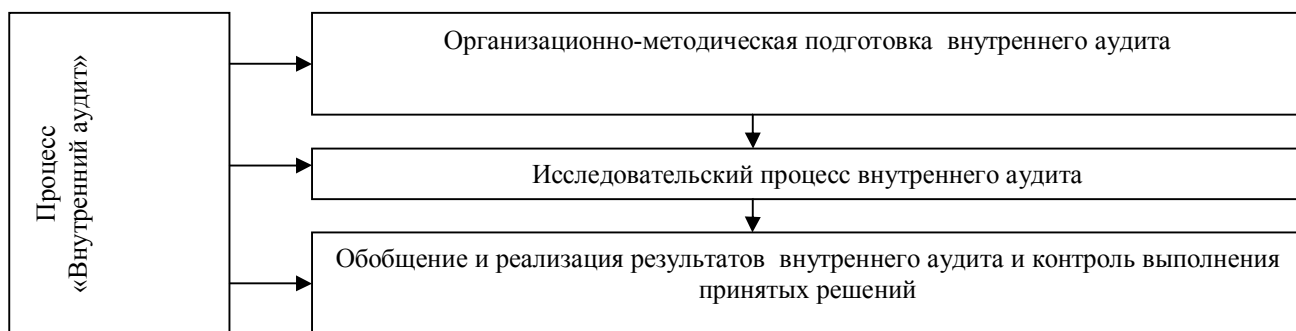
Значение внутреннего аудита вытекает из его роли и функций, которые он выполняет в системе управления организацией. К функциям управленческого аудита следует отнести:

- превентивную – реализуется в процессе прогнозирования и планирования хозяйственной деятельности, на стадии подготовки управленческих решений, предупреждая нежелательные явления, предохраняя организацию от нежелательных последствий неверных управленческих решений и действий;
- оперативную – реализуется в процессе исполнения принятых решений, обеспечивая оптимизацию управленческих процедур;
- защитную – отражает ведущую роль управленческого аудита в разработке механизмов защиты ресурсов организации;
- информативную – обеспечивает информационную прозрачность управленческих процедур для возможности принятия эффективных решений;
- упорядочивающую и коммуникативную – обеспечивают исполнение принятых решений.

Служба внутреннего аудита организации должна быть мобильной, ее состав и численность определяются, прежде всего, экономической целесообразностью. Организация может также привлекать для этих целей консалтинговые фирмы, специализирующиеся на оказании подобных услуг. Вместе с тем, внутренний аудит, с точки зрения процессного подхода в управлении, можно рассматривать не просто как независимую деятельность по проверке и оценке результативности финансово-хозяйственной деятельности организации, но и как бизнес-процесс по сбору, обработке, контролю и предоставлению информации руководству предприятия.

В связи с чем, в технологии процесса «Внутренний аудит» можно выделить вспомогательные подпроцессы, представленные на рисунке 4. В соответствии с выделенными подпроцессами регламентируется и деятельность внутренних аудиторов. Так, в первую очередь, разрабатывается Положение о службе внутреннего аудита, которое четко

устанавливает диапазон и границы ее обязанностей и полномочий, должностные инструкции внутренних аудиторов, штатное расписание, инструменты контроля качества аудита и принятие основных внутренних стандартов.



*Рисунок 4 - Содержание процесса «Внутренний аудит»*

Также в подпроцессе «Организационно-методическая подготовка внутреннего аудита» обязательно разрабатываются стратегические и текущие планы и программы работы службы внутреннего аудита.

Стратегический план службы внутреннего аудита должен содержать ответы на следующие вопросы:

- какие основные изменения планирует руководство организации в ее деятельности (цели, структура, виды деятельности и т.п.);
- ожидаются ли изменения на рынках, где действует организация в отношении конкурентов, предлагаемых продуктов (услуг), решений по ценообразованию и затратам;
- каковы будут внешние и внутренние последствия организационных и технологических изменений для организации.

Текущий план службы внутреннего аудита определяет бизнес-процессы, которые должны подвергаться аудиту, необходимый объем усилий, который должен быть затрачен на аудиторскую проверку, формирование модели рисков и анализ оценки вероятности нарушений, убытков.

Исследовательский подпроцесс внутреннего аудита предполагает, прежде всего, четкую регламентацию информационного обеспечения аудита, комплекса разнообразных аудиторских тестов и порядок документирования и оформления выполненных аудиторских процедур.

На стадии «Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита и контроль выполнения принятых решений» необходимо разработать систему отчетности службы внутреннего аудита для передачи информации заинтересованным пользователям.

Внутренний аудит, в широком смысле, обеспечивает сопряженность двух подходов к управлению – функционально-административного и процессно-кооперационного и становится результативным и надежным инструментом при реализации политики и контроля менеджмента, предоставляя информацию, основываясь на которой организация может улучшить свою деятельность.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Белуха, Н.Т. Аудит: учебник [Текст] / Н.Т. Белуха. – К.: Знания, КОО- 2000.-769с.
2. Богомолов, А.М. Внутренний аудит: организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. - М.: «Экзамен» - 2000. - 192 с.
3. Суворова, С.П. Управленческий аудит в системе управления хозяйственной деятельностью организаций. [Текст] / С.П. Суворова, А.М. Ковалева // Проблемы теории и практики управления. – 2007. - №3 – С. 39-46.
4. Федеральный стандарт аудита № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ommon/img/uploaded/library/2009/>

01/Pravilo\_8.doc.

5. Федеральный стандарт аудита № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo\\_8.doc](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo_8.doc).

6. ISO 9001:2000 Система менеджмента качества. Основные положения и словарь [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.klubok.net/>.

**Суворова Светлана Павловна**

Орловский государственный институт экономики и торговли

302028, г. Орел, ул. Октябрьская, 12

Доктор экономических наук, профессор

Заведующая кафедрой управленческого учета и аудита

Тел.: 8 (4862) 43 51 63

E-mail: [ogiet@orn.ru](mailto:ogiet@orn.ru)

**Ханенко Мария Евгеньевна**

ООО «Энергетик-2»

г. Орел, Карьерная, ул., д.1.

Кандидат экономических наук, доцент

Директор ООО «Энергетик-2»

Тел.: (4862) 43-65-98

---

S.P. SUVOROVA, M.E. HANENKO

**THE INTERNAL AUDIT IN THE MANAGEMENT OF THE PROBLEM**

*The aspects of interaction management technology and financial-economic activities of the company's internal control system and its most important element - internal audit. Identified the organizational and functional orientation of internal audit in the enterprise management tasks.*

**Key words:** *audit, control, enterprise.*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Beluha, N.T. Audit: uchebnik [Tekst] / N.T. Beluha. – K.: Znaniya, KOO- 2000.-769s.
2. Bogomolov, A.M. Vnutrennij audit: organizacija i metodika provedenija [Tekst] / A.M. Bogomolov, N.A. Golowapov. - M.: «Jekzamen» - 2000. - 192 s.
3. Suvorova, S.P. Upravlencheskij audit v sisteme upravljenija hozjajstvennoj dejatel'nost'ju organizacij. [Tekst] / S.P. Suvorova, A.M. Kovaleva // Problemy teorii i praktiki upravljenija. – 2007. - №3 – S. 39-46.
4. Federal'nyj standart audita № 8 «Ponimanie dejatel'nosti audiruемого lica, sredy, v kotoroj ona osuwestvljaetsja, i ocenka riskov suwestvennogo iskazhenija audiruемой finansovoj (buhgalterskoj) otchetnosti» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://www.minfin.ru/ommon/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo\\_8.doc](http://www.minfin.ru/ommon/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo_8.doc).
5. Federal'nyj standart audita № 29 «Rassmotrenie raboty vnutrennego audita» [Jelektronnyj resurs] // Rezhim dostupa: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo\\_8.doc](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo_8.doc).
6. ISO 9001:2000 Sistema menedzhmenta kachestva. Osnovnye polozhenija i slovar' [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.klubok.net/>.

**Suvorova Svetlana Pavlovna**

Oryol State Institute of Economy and Trade

302028 Orel, str. October, 12

Doctor of Economic Sciences, Professor

Head of the Department of «Management accounting and auditing»

Numb.: 8 (4862) 43 51 63

E-mail: [ogiet@orn.ru](mailto:ogiet@orn.ru)

**Hanenko Mariya Evgenevna**

Limited Liability Company

302020 Orel, str. Career, 1

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor

Director of the «Energetic-2»

Numb.: (4862) 43-65-98

## МОДЕЛЬ УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*В связи с развитием внешнеэкономической деятельности проблема создания эффективной системы учета экспортных операций приобрела в последнее время еще большую актуальность. В настоящей работе проанализирована действующая система учета в коммерческих организациях различных организационно-правовых форм собственности, занимающихся экспортной деятельностью. Сделан вывод о необходимости разработки модели учета экспортных операций в коммерческих организациях с целью создания достоверной, прозрачной и эффективной системы учета.*

**Ключевые слова:** экспортные операции, модель, учет, управление.

По данным Росстата и ФТС в прошлом году внешнеторговый оборот России по методологии платежного баланса составил 648,4 млрд. долл. - на 30,9% больше, чем в 2009 г. Экспорт возрос на 31,9% - до 400 млрд. долл., импорт - на 29,5% - до 248,4 млрд. долл. [7].

С точки зрения государства, увеличение экспорта способствует росту объемов национального производства, стимулирует экономический рост. Например, за последние годы наибольшим темпом возрастали бюджетные доходы, связанные с экспортом полезных ископаемых (экспортные пошлины на нефть и др.). Доходы РФ от экспорта нефти из РФ в 2010г. по сравнению с 2009г. увеличились на 38% - до 129 млрд. 25,5 млн. долл., от экспорта газа в 2010г. по сравнению с 2009г. выросли на 10,5% - с 39,380 млрд. долл. до 43,533 млрд. долл. [8].

Возрастание объемов внешней торговли обуславливает потребность в международной согласованности бухгалтерского учета. Формируются новые взгляды на ведение бухгалтерского учета в коммерческих организациях, получение итоговой финансовой информации в интересах внутренних и внешних пользователей. Учетно-аналитическое обеспечение внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций является основой для принятия ими финансовых, управленческих и стратегических решений.

Целью данной статьи является развитие действующей системы учета экспортных операций в коммерческих организациях.

Для достижения цели поставлена следующая задача - исследование действующей системы учета в коммерческих организациях различных организационно-правовых форм собственности, занимающихся экспортной деятельностью с целью разработки модели учета экспортных операций в коммерческих организациях.

Модель – абстракция, концентрирующаяся на существенных аспектах при игнорировании деталей, не оказывающих прямого влияния на понимание рассматриваемого объекта или процесса [4]. Модель характеризуется неполнотой данных и зависит от задач исследования и от принимаемых на ее основе решений. Бухгалтерский учет, по сути, является информационной моделью предприятия, поскольку он имеет дело не с самими объектами, а с их информационными характеристиками. В частности, Б. Колас отмечает, что баланс и отчет о прибылях и убытках «представляют собой числовую модель финансовой жизни предприятия» [1]. В связи с этим В.Ф. Палий заключает, что «метод бухгалтерского учета позволяет получить количественную модель предмета бухгалтерского учета» [3].

Моделирование осуществляется посредством инструментов, заключенных в стереотипах его методологии: язык бухгалтерских проводок и учетная процедура [2]. Его результатом в счетоводстве является создание информационной модели хозяйственного процесса, а в счетоведении – раскрытие сущности и структуры предмета исследования.

Еще в начале XIX в. М. Баттайлль предпринимает попытку истолковать основные учетные категории как своеобразные модели. В конце XIX в. И.Ф. Шер выдвинул

балансовую теорию учета, основу которой составляла модель четырех типов хозяйственных изменений. В начале XX в. Э. Шмаленбах предложил модель плана счетов – десятичную иерархическую систему, применяемую и в настоящее время. Е.Е. Сиверс обосновал принципиальную возможность моделирования в учете. Н.А. Блатов осуществил моделирование всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью (квадрат Блатова). Идею балансового моделирования развивал А.П. Рудановский. Работа Э.К. Гильде посвящена созданию модели нормативного учета затрат в промышленности. В.Б. Ивашкевичем предложена матричная модель информации об издержках производства. Р.С. Рашитовым на основе формализации и аксиоматизации основ учета создана модель системы учета (единая логико-математическая модель). Б.В. Алахов проводил моделирование учетных записей. Работы Я.В. Соколова и В.Ф. Паляя посвящены моделированию учетных задач и разработке системы моделей для их решения, направленные на совершенствование методологии и методики учета. Концепцию моделирования как метода учета успешно развивают Я.В. Соколов, Р.С. Рашитов, К.Н. Нарibaев и А.А. Шапошников.

Моделирование выступает в качестве описания наиболее общих моментов, присущих учету в различных хозяйственных системах. Цель моделирования, по мнению А.А. Шапошникова, можно определить как «выработку методологии, направленной на упорядочение получения и обработки информации об учетных объектах» [6]. Достижение этой цели обеспечивается классификацией объектов учета, построением учетной модели (созданием упрощенного описания объекта с выделением его существенных параметров) и разработкой методики практического использования модели.

Таким образом, учетную модель можно трактовать как упрощенное представление учетного процесса либо его элементов – фактов хозяйственной жизни (приемов бухгалтерского учета) с целью выявления его основных элементов и взаимосвязей между ними в системе бухгалтерского учета для решения учетных задач.

Исследование действующей системы учета экспортных операций позволило сделать вывод о необходимости разработки модели учета экспортных операций, ориентированной на создание рациональной системы учета экспортных операций и эффективной системы управления ресурсным потенциалом предприятия-экспортера.

Профессоры Г. Мюллер, Х. Гернон, Дж. Минк считают, что интернациональная модель учета вытекает из потребности в международной согласованности учета. Интернациональная модель финансового учета сформировалась в течение последнего столетия под воздействием трудов ученых и практиков: О. Амата, Г. Бенсона, Л. Бернема, П. Гарнье, Л.А. Зимаковой, Т. Лимперга, И.Ф. Шера и др.

Разработанная нами модель учета экспортных операций в коммерческих организациях включает два варианта учета: интегрированная система финансового и управленческого учета по элементам затрат и автономная система финансового и управленческого учета по элементам затрат.

Модель учета экспортных операций состоит из пяти блоков: основополагающие принципы учета экспортных операций, организация учета экспортных операций, учет экспортных операций, финансовый результат и управление ресурсным потенциалом.

Первый блок модели характеризуется принципами бухгалтерского учета экспортных операций - базовые принципы (допущения и требования), которые являются основой концепции бухгалтерского учета и закрепляются в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [5], предполагающие определенные условия, создаваемые хозяйствующим субъектом при ведении бухгалтерского учета; особенности осуществления экспортных операций, которые помогают интерпретировать факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете.

Второй блок модели «Организация учета» характеризуется следующими агрегатами.

1-й агрегат – нормативное регулирование учета экспортных операций, основанное на двух основных элементах регламентации: внешняя (нормы и правила межгосударственного



регулирования) и внутренняя (государственное регулирование экспортной деятельности).

2-й агрегат – бухгалтерская документация, которая включает в себя применяемые формы первичных учетных документов, утвержденные Росстатом и Центральным банком Российской Федерации, а также специфические документы, применяемые при осуществлении экспортных операций.

3-й агрегат – система счетов, позволяющая упорядочить, накопить бухгалтерскую информацию, систематизировать и классифицировать ее по определенным признакам. Интегрированная система финансового и управленческого учета предполагает организацию учета по элементам затрат на счетах и субсчетах первого порядка для обособленного отражения затрат экспортной деятельности: 30 «Материалы», 31 «Оплата труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие», 35 «Свод затрат по элементам».

Автономная система финансового и управленческого учета предполагает организацию учета по элементам на счетах 30 – 35 с построением отдельной системы управленческого учета на счетах 36 «Затраты ABC», 38 «Затраты по объектам».

4-й агрегат – синтетический и аналитический учет в интегрированной системе предполагают организацию аналитического учета производственных запасов по элементам затрат, в автономной - по функциям (операциям).

5-й агрегат – финансовая отчетность, включающая бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к ним и пояснительную записку.

Третий блок модели «Учет экспортных операций» характеризуется следующими агрегатами.

1-й агрегат – учет производственных запасов. В разработанной модели учета экспортных операций при определении финансового результата принимается в расчет изменение остатков ресурсов. Для учета остатков производственных ресурсов предлагается использовать систему субсчетов к счету 39 «Остатки производственных ресурсов»: субсчет «Материалы», субсчет «Незавершенное производство», субсчет «Готовая продукция», субсчет «Товары», субсчет «Товары отгруженные», субсчет «Расходы будущих периодов», субсчет «Резервы предстоящих расходов».

2-й агрегат – учет затрат (учетные позиции), предполагающий использование элементов затрат в финансовом учете и статей затрат в управленческом учете.

3-й агрегат – учет доходов, должен ориентироваться на интернациональную модель финансового учета, т.е. определение финансового результата и чистых активов по виду деятельности. Рекомендации по организации финансового учета по видам деятельности предусматривают использование системы счетов и субсчетов, применяемых для определения финансового результата путем соизмерения доходов и расходов по элементам, скорректированных на изменение остатков производственных ресурсов за период.

4-й агрегат идентифицирует учет валютных операций при осуществлении экспортных операций, основанный на упразднении транзитного валютного счета и использовании только текущего валютного счета.

Четвертый блок разработанной бухгалтерской модели учета идентифицирует определение финансового результата.

Определение финансового результата осуществляется в два этапа:

- 1) определение фактической себестоимости продаж;
- 2) определение финансового результата.

Интернациональная модель бухгалтерского учета предусматривает однократное определение фактической себестоимости продаж путем корректировки затрат по элементам на изменение остатков ресурсов на начало и конец периода:

$$\Phi_c = 3эл \pm O_{1,2}, \quad (1)$$

где  $\Phi_c$  - фактическая себестоимость продаж;

$Z_{эл}$  - затраты по элементам;

$O_{1,2}$  - изменение остатков ресурсов.

Определение фактической себестоимости экспортной продукции в разработанной модели учета определяется по формуле:

$$\Phi_c = C_{зсч.35} \pm O_{сч.39} \quad (2)$$

где  $\Phi_c$  - фактическая себестоимость продаж;

$C_{зсч.35}$  - свод затрат по элементам по дебету счета 35;

$O_{сч.39}$  - изменение остатков ресурсов по счету 39 «Остатки производственных ресурсов» и субсчетам к нему.

При организации финансового учета по элементам с автономным управленческим учетом для определения себестоимости продаж предназначены счета 36 «Затраты АВС» и 38 «Затраты по объектам» в разрезе каждого вида продукции и в разрезе потребителей. При этом фактическая себестоимость по методу АВС определяется по формуле:

$$\Phi_c = C_{зсч.38} \pm O_{сч.39} \quad (3)$$

где  $\Phi_c$  - фактическая себестоимость продаж;

$C_{зсч.38}$  - затраты по объектам по дебету счета 38;

$O_{сч.39}$  - изменение остатков ресурсов по счету 39 и субсчетам к нему.

Финансовый результат по виду деятельности определяется вычитанием из доходов расходов по элементам, скорректированным на изменение производственных запасов за период. Таким образом, себестоимость по виду деятельности определяется не по произведенной, отгруженной и реализованной (тремякратно) продукции, а сразу по показателю валовой продукции (однократно).

Пятый блок предназначен для управления ресурсным потенциалом коммерческой организации и представлен стратегическим производным балансовым отчетом. Управление ресурсным потенциалом осуществляется через учетно-контрольные точки, по которым отслеживается и контролируется себестоимость по всей производственной цепочке. В рамках разработанной модели, основанной на интернациональных принципах, количество контрольно-учетных точек составляет от 12 до 20. Производный балансовый отчет, основанный на стратегическом учете, позволяет моделировать различные ситуации, которые могут произойти при действии определенных стратегических факторов, а также последствия этих ситуаций, и организовать на этой основе эффективную систему контроля и управления собственностью, платежеспособностью, риском, оценить возможности и перспективы развития организации, реализовать стратегические решения и обосновать экспортную стратегию.

Модель учета экспортных операций в коммерческих организациях разработана для производителей экспортной продукции и торговых компаний различных организационно-правовых форм и ориентирована на создание достоверной, прозрачной и эффективной системы учета, которая позволяет повысить контрольные его функции и функцию управления, а также применять упрощенную процедуру таможенного оформления товаров.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Колас, Б. Управление финансовой деятельностью предприятия [Текст] / Б. Колас. - М. - 1997.- 643с.
2. Кольвах, О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения [Текст]. Автореф... докт. экон. наук. - М., 2000.-60с.
3. Палий, В.Ф. О методе бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. - 2006. - №7.- С. 55-60.
4. Розенберг, М.Г. Международная купля-продажа товаров (комментарий к законодательству и практике разрешения споров) [Текст] / М.Г. Розенберг. - М.: Юридическая фирма «КОНТРАКТ», «ИНФРА-М»,

2001. - 368с.

5. Учетная политика организации» Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/08), утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>

6. Шанк, Дж. Стратегическое управление затратами [Текст] / Шанк Дж., Говиндараджан В. - СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. - 288с.

7. Экспорт брал ценами, импорт - натурой [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/article/127041/>

8. ФТС: доходы РФ от экспорта нефти в 2010г. увеличились на 38% [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://top.rbc.ru/finances/08/02/2011/539936.shtml>

**Бурова Елена Геннадьевна**

Кубанский государственный университет  
353680, Краснодарский край, г. Ейск, ул. Крупской, 6  
Преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет»  
Тел.: 8 (961)5146196

E.G. BUROVA

**ACCOUNTING MODEL OF EXPORT OPERATIONS IN COMMERCIAL ORGANIZATIONS**

*In connection with the development of foreign economic activity the problem of creating an effective system accounting export operations has recently become more topicality. In this study analyzed the accounting system in commercial organizations of different legal forms of ownership, engaged in export activities. The conclusion about the need to develop an accounting model of export operations in commercial organizations to create a credible, transparent and effective accounting system.*

**Key words:** export operations, model, accounting, management.

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kolas, B. Upravlenie finansovoj dejatel'nost'ju predpriyatija [Tekst] / B. Kolas. - M. - 1997.-643s.
2. Kol'vah, O.I. Situacionno-matrichnaja buhgalterija: modeli i konceptual'nye reshenija [Tekst]. Avtoref... dokt. jekon. nauk. - M., 2000.-60s.
3. Palij, V.F. O metode buhgalterskogo ucheta [Tekst] / V.F. Palij // Buhgalterskij uchet. - 2006. -№7.- S. 55-60.
4. Rozenberg, M.G. Mezhdunarodnaja kuplja-prodazha tovarov (kommentarij k zakonodatel'stvu i praktike razreshenija sporov) [Tekst] / M.G. Rozenberg. - M.: Juridicheskaja firma «KONTRAKT», «INFRA-M», 2001. - 368s.
5. Uchetnaja politika organizacii» Polozhenie po buhgalterskomu uchetu (PBU 1/08), utv. prikazom Minfina RF ot 06.10.2008 № 106n [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>
6. Shank, Dzh. Strategicheskoe upravlenie zatratami [Tekst] / Shank Dzh., Govindaradzhan V. - SPb.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. - 288с.
7. Jekspport bral cenami, import - naturoj [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://www.eg-online.ru/article/127041/>
8. FTS: dohody RF ot jekspporta nefiti v 2010g. uvelichilis' na 38% [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://top.rbc.ru/finances/08/02/2011/539936.shtml>

**Burova Elena Gennad'evna**

Kuban State University  
353 680, Krasnodarskij kraj, Yeysk, str. Krupskaya, 6  
Teacher of Department of «Accounting»  
Numb.: 8 (961) 5146196

А.В. ГАНИН

## ИСТОРИЧЕСКИЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФОРМИРОВАНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ УСЛУГ ПО ПЕРЕВОЗКЕ ПАССАЖИРОВ

*Для более детального проведения учета и анализа добавленной стоимости услуг необходимо и целесообразно изучить исторические аспекты происхождения добавленной стоимости, а также рассмотреть зарубежный опыт ее исчисления.*

*Ключевые слова:* учет, анализ, добавленная стоимость.

Стоимость – это базовое понятие экономики, под которым следует понимать экономическую категорию производственных отношений, возникающих в обществе между субъектами стоимостных отношений по поводу общественно необходимых затрат труда на производство и реализацию товаров и услуг. Экономическая природа новой или добавленной стоимости является принципиальным вопросом, определяющим характер социально-экономических отношений в обществе в плане адекватных отношений собственности. Напомним, что добавленной стоимостью называют разницу между стоимостью реализованных товаров и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Однако природа добавленной стоимости (как впрочем, и самой стоимости) в экономической теории еще не получила однозначного общепризнанного толкования.

На основе анализа существующих подходов к периодизации исторического процесса развития научной мысли и формирования теорий стоимости можно выделить классификацию существующих подходов по признаку экономических преобразований со времен дорыночного хозяйствования до господства нерегулируемого, а затем и социально ориентированного (регулируемого) хозяйства. На индустриальной стадии развития общества зарубежных теорий стоимости и ценообразования, целесообразно классифицировать подходы различных ученых по основным направлениям и этапам их эволюции с учетом социально-экономических достижений мировой цивилизации [3] (рисунок 1).

Наиболее употребительны две противоречивые теории добавленной стоимости. Одна – это классическая концепция прибавочной стоимости (А. Смит, Д. Рикардо, К. Маркс), где источником новой стоимости является, так называемый, прибавочный труд наемных работников. Другая исповедует концепцию факторов производства (Ж.Б. Сей, Дж.Б. Кларк), которая утверждает, что в создании стоимости участвуют труд, капитал и природа, но не раскрывает механизма ее образования.

Адам Смит внес значительный вклад в развитие теории стоимости. Он признавал только товарную форму продукта труда и считал ее единственно возможной. Автор считает, что единственным источником и конечным мерилom стоимости являются затраты труда, которые в среднем необходимы обществу. При этом, продолжая анализировать простое товарное производство, Смит утверждает, что стоимость товара можно определять не только затраченным, но и покупаемым трудом. Таким образом, в условиях хозяйства стоимость, во-первых, определяется затраченным наемным рабочим трудом, а во-вторых, она складывается из доходов [2].

Давид Рикардо в своем учении пришел к выводу, что труд является основой всякой стоимости. Он установил, что в стоимость товара входит также и стоимость средств производства, которая переносится на готовый продукт. Он подчеркивал, что на стоимость товаров влияет не только труд, применяемый непосредственно к ним, но и труд, затраченный на орудия, инструменты и здания, способствующие этому труду [2].

1 ПЕРИОД: ЭПОХА ДОРЫНОЧНОГО ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

ДРЕВНИЙ МИР	Выделение стоимостных характеристик товара <i>Ксенофонт, Аристотель</i>	} Выделены свойства товара – потребительная и меновая стоимость	
СРЕДНЕВЕКОВЬЕ	Введение понятия «справедливая цена» <i>Ф. Аквинский</i>		Установлена неприемлемость затратного метода установления цен
МЕРКАНТИЛИЗМ	Переход к количественной теории денег <i>Т. Мен, Ф. Кенэ, А. Тюрго</i>		Выявлены две зависимости: - ценность денег обратно пропорциональна их количеству - уровень цен прямо пропорционален количеству денег

2 ПЕРИОД: ЭПОХА НЕРЕГУЛИРУЕМОГО ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

КЛАССИЧЕСКАЯ ШКОЛА	Трудовая теория стоимости Теория трех факторов <i>У.Петти, К.Маркс, А.Смит, Д.Рикардо, Ж.Б.Сэй...</i>	} Стоимость товара создается трудом по добыче серебра. Выделены факторы формирования стоимости - «капитал», «труд», «земля»	
МАРЖИНАЛИЗМ	Теория ценности Модель общего равновесия <i>К.Менгер, О.Бем-Бевек, Ф.Визер, Л.Вальрас</i>		Определена зависимость цена – спрос Цена – следствие субъективных оценок материальных благ участниками обмена Определение цен – процедура одновременная
НЕОКЛАССИЧЕСКАЯ МЫСЛЬ	Теория ценообразования А.Маршал		Рыночную цену рассматривает как результат пересечения цены спроса и цены предложения

3 ПЕРИОД: ЭПОХА РЕГУЛИРУЕМОГО ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

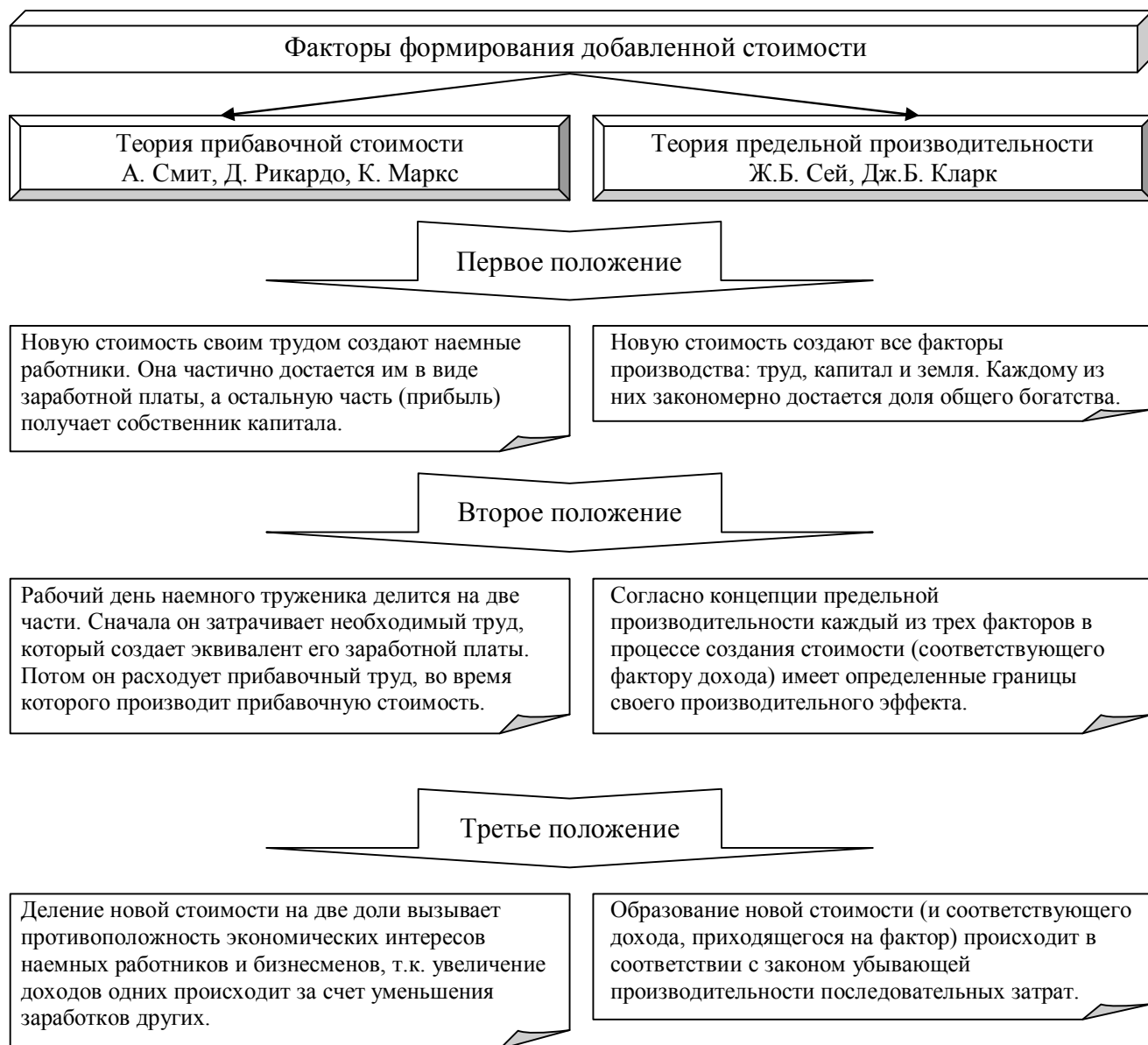
ТЕОРИИ СОЦИАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ ОБЩЕСТВА НАД ЭКОНОМИКОЙ	Теории рынка с несовершенной конкуренцией <i>Э.Чемберлин, Дж.Рибисон</i>	} Рынок – фактор стоимости	
ТЕОРИИ ГОС. РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ	Кейнсианство Неокейнсианские доктрины <i>Дж.Кейнс, Ф.Перру</i>		Разработаны концепции о совершенной конкуренции Определено влияние социально-экономической среды на рынок
СОВРЕМЕННАЯ ЭВОЛЮЦИЯ ДОКТРИН	Синтез современной мысли <i>П.Самуэльсон, П.Сраффа</i>		Выделена единая макроэкономическая модель формирования стоимости

Рисунок 1 – Периодизация теорий стоимости зарубежных авторов

Французский экономист Жан Батист Сей утверждал, что труд, капитал и природа равноправно участвуют в процессе создания стоимости. Идею о равноправии факторов, создающих новую стоимость, по-своему развил американский экономист Джон Бейтс Кларк.

На базе теории предельной полезности он создал учение о предельной производительности труда и капитала. Дж. Б. Кларк разъяснял, что участие труда, капитала и земли в образовании стоимости товара определяется их предельной производительностью – величиной создаваемого каждым фактором предельного продукта. Под таким продуктом понимается конечный прирост изделий, полученный в результате увеличения данного производственного фактора на единицу при неизменной величине других факторов [1].

Проведем сравнительный анализ двух основных теорий добавленной стоимости в разрезе фундаментальных положений (рисунок 2).



**Рисунок 2 – Сравнительный анализ теории прибавочной стоимости и предельной производительности**

Таким образом, рассмотренные концепции являются гипотезами, которые внесли определенный вклад в понимание разных срезов экономики бизнеса. В теории прибавочной стоимости проанализирована область отношений между наемными работниками и предпринимателями, которые связаны с производством и распределением новой стоимости. В то время как в теории трех факторов и их предельной производительности описаны экономические связи, касающиеся создания новых благ.

Основываясь на теориях стоимости следует отметить, что добавленная стоимость – это стоимость, которая создается на предприятии в виде прибавления собственных расходов и затрат к стоимости материальных ценностей, приобретенных у поставщиков.

В зарубежной практике при определении показателя добавленной стоимости теоретически возможны три метода учета (рисунок 3).

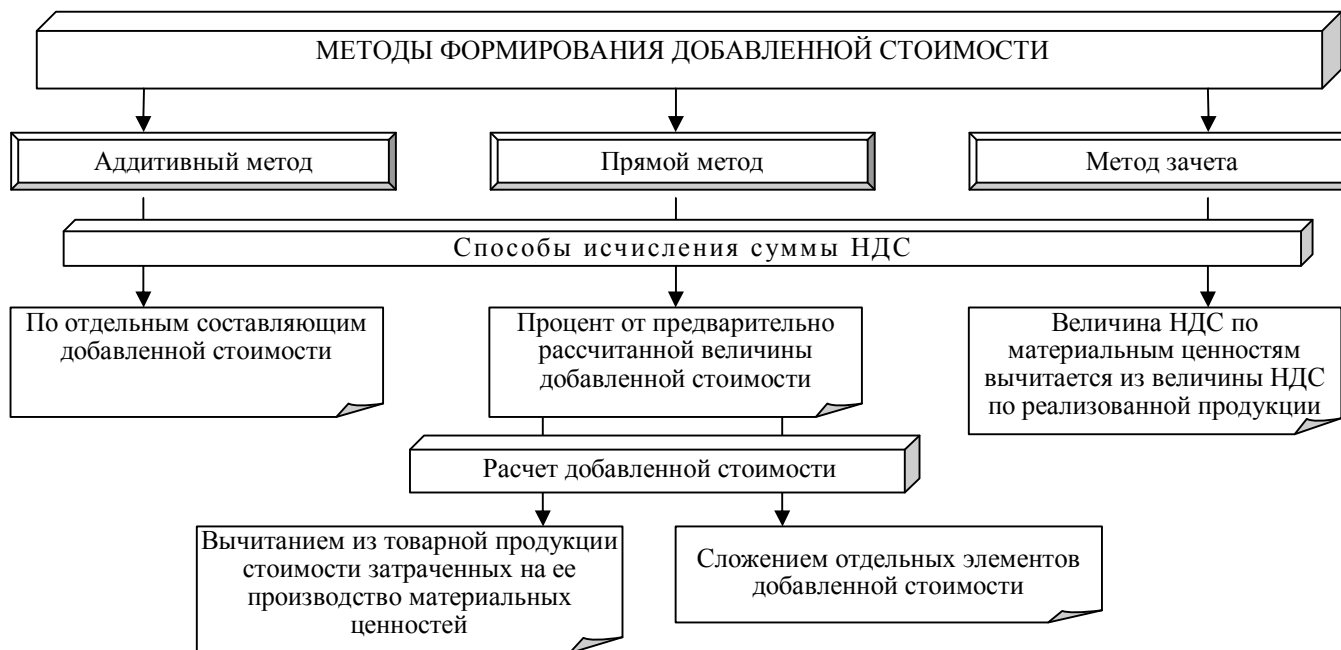


Рисунок 3 – Методы формирования добавленной стоимости

Прямой и аддитивный методы предполагают учет исчисления и формирования установленной величины добавленной стоимости или ее отдельных элементов. При этом при прямом методе налог на добавленную стоимость исчисляется в виде доли (в процентах) от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости.

Аддитивный метод расчета НДС делится на два этапа: сначала определяется величина налога по отдельным составляющим добавленной стоимости (например, зарплате, прибыли и т.д.) и затем полученные величины складываются.

При прямом методе возможны два варианта предварительного расчета общей величины добавленной стоимости:

- 1) рассчитывается вычитанием из товарной продукции стоимости затраченных на ее производство материальных ценностей;
- 2) рассчитывается сложением отдельных элементов добавленной стоимости (зарплаты, прибыли, амортизации и др.).

Из-за сложности расчетов прямой и аддитивный методы на практике используются крайне редко.

В большинстве стран применяется третий метод исчисления налога на добавленную стоимость, имеющий различные названия – метод зачета, косвенный метод вычитания, метод возмещения. Суть его в следующем: величина НДС, начисленного на стоимость материальных ценностей, приобретенных фирмой для переработки, вычитается из величины НДС, начисленного на реализованную данной фирмой продукцию. При методе зачета организация отчисляет в бюджет только разницу между двумя суммами НДС. Предприниматели подают в налоговые органы декларацию, в которой наряду с прочей обязательной информацией сообщают два показателя: общую стоимость реализованной продукции и общую стоимость приобретенных товаров и услуг. При применении данного метода показатель добавленная стоимость не применяется.

В настоящее время показатель добавленной стоимости в учете не определяется автономно на отдельном счете, либо субсчете. При этом в мировой практике существуют два метода определения показателя добавленная стоимость: вычитания и сложения. Эти два подхода к определению показателя лежат в основе четырех способов обложения НДС (рисунок 4).

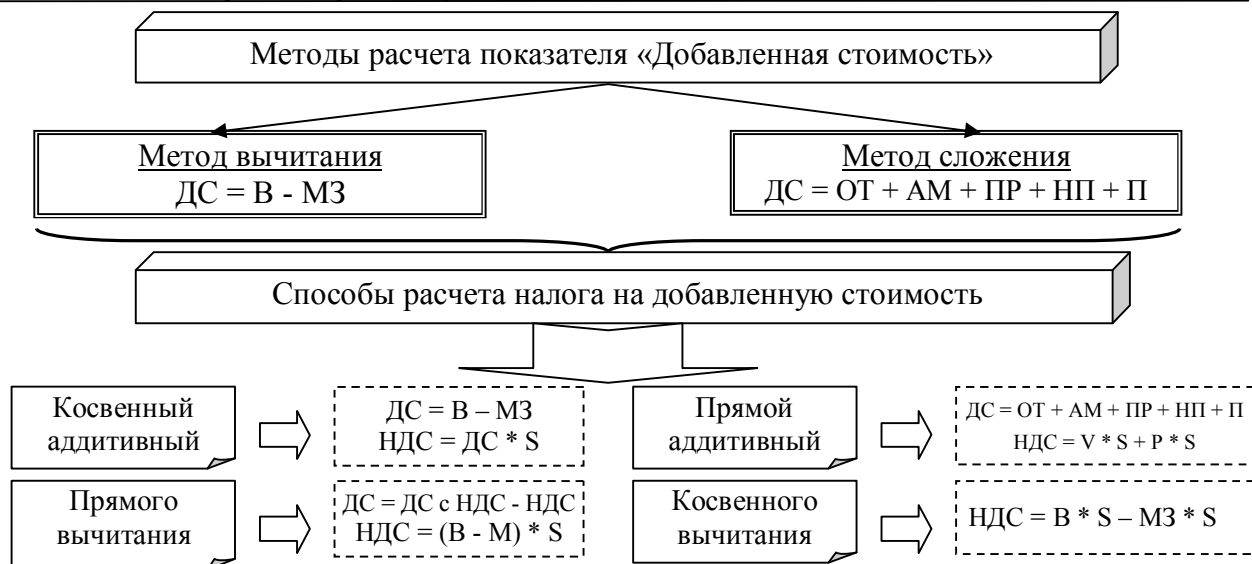


Рисунок 4 – Способы расчета налога на добавленную стоимость

Как было отмечено ранее, показатель добавленной стоимости в современном российском учете не применяется, однако если организовать учет добавленной стоимости автономно, то появляется возможность исчисления налога на добавленную стоимость прямым аддитивным методом, что позволит отказаться от сумм налога к возмещению.

Лежащий в основе определения НДС показатель добавленной стоимости начал использоваться в статистических целях изначально в США с 1870-х гг. для характеристики объемов промышленной продукции, а в России он использовался в аналитических целях в период новой экономической политики.

Долгое время в экономике нашей страны большую роль играл налог с оборота. Его плательщиками формально выступали государственные предприятия, но фактически конечные потребители, так как налог с оборота входил в оптовые и розничные цены. Его применение вело к автоматическому повышению цен. По сути, это была лишь надбавка к ценам, позволяющая центру уловить значительную часть денежного оборота и обеспечить бюджет устойчивыми поступлениями, независимыми от рыночных колебаний. Другой особенностью данного платежа было то, что он представлял собой фактически налог с несуществующего оборота, так как он включался в цену лишь на начальной стадии движения товаров по каналам реализации, а это провоцировало инфляционные последствия. Сложившаяся практика применения налога с оборота противоречила интересам эффективного ресурсосберегающего хозяйствования, ориентированного на удовлетворение конечных потребностей и базирующегося на нормальном функционировании рыночных отношений [6].

Однако одной из первых форм косвенного налогообложения явился налог с продаж, сходный по характеру с НДС. Предпосылкой возникновения налога с продаж послужила острая нехватка средств в связи с огромными военными расходами в период I Мировой войны. Данный налог взимался многократно на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю. В результате его функционирования, цена реализуемого товара значительно повышалась, что вызывало огромное недовольство как покупателей, так и производителей. Прежде всего, это было связано с тем, что потребители вынуждены были покупать товары по сильно завышенной цене, вытекающей из многократного обложения оборотов налогом с продаж. С другой стороны, производители несли значительные убытки вследствие снижения спроса на свою продукцию. Это явилось предпосылкой к тому, что после I Мировой войны данный налог был упразднен, но ненадолго.

Государственный бюджет, сильно обремененный возросшими расходами в период II Мировой войны, требовал дополнительных источников пополнения доходов. Налог с продаж, отвечавший фискальным требованиям, был введен вновь. Необходимо отметить, что



произошло некоторое совершенствование механизма обложения данным налогом. Во-первых, он начал взиматься однократно и, как правило, на стадии розничной торговли, тем самым, не сильно замедляя оборот капитала. Во-вторых, поступление средств в казну происходило более быстрыми темпами, так как возросла оборачиваемость средств. В то же время, при таком положении вещей государство терпело некоторые убытки в результате потери части доходов из-за невозможности осуществлять полный контроль за всеми стадиями производства и обращения товара. Вышеперечисленные факторы послужили основными причинами к возникновению налога на добавленную стоимость, который давал возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе, оптовую и розничную торговлю).

Можно отметить, что объективная необходимость введения НДС в Российской Федерации была обоснована следующими факторами (рисунок 5).

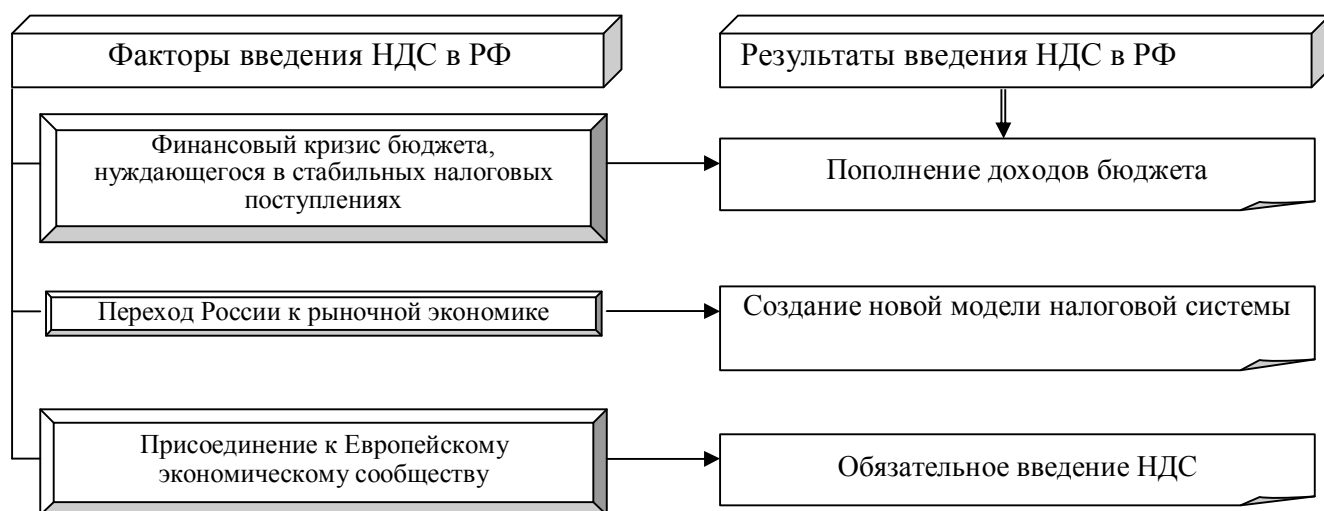


Рисунок 5 – Факторы введения НДС в России

Методика учета и анализа добавленной стоимости заключается в проведении всестороннего и детального анализа формирования и исчисления данного показателя. Информация о размере добавленной стоимости необходима для своевременных выводов о результатах хозяйственной деятельности. С помощью данного показателя можно выявить соответствие плановых и фактических показателей деятельности, так как добавленная стоимость включает в себя не только суммы произведенных расходов, но и непосредственно норму прибыли. Следовательно, с помощью показателя добавленной стоимости можно делать выводы о прибыльности и рентабельности как отдельного товара или услуги, так и в целом по предприятию.

Целесообразно заметить, что учет формирования добавленной стоимости немаловажен без ее налогообложения, так как именно налог на добавленную стоимость гарантирует высокую степень поступления налоговых платежей в бюджет. При этом следует отметить, что показателя добавленной стоимости нет в российском учете, однако, это обстоятельство не препятствует исчислению налога на добавленную стоимость. Данный налог в российской практике учета рассчитывается косвенным методом вычитания.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что показатель добавленной стоимости в современном мире занимает важное место в деятельности всех экономических субъектов. С помощью данного показателя можно определить место компании в рыночной сфере хозяйствования. При этом рыночная стоимость предприятия складывается из совокупной величины инвестированного капитала, текущей экономической добавленной стоимости от текущей деятельности и уже реализуемых проектов, а также текущей стоимости всех будущих показателей экономической добавленной стоимости от новых проектов.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Автономова, В.А. История экономических учений: учебное пособие [Текст] / Под ред. В.А. Автономова, О.Н. Ананьина. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 784 с.
2. Белоусов, В.М., Ершов, Т.В. История экономических учений: учебное пособие [Текст] / Под ред. В.М. Белоусова, Т.В. Ершова – Ростов н/Д.: Издательство Феникс, 1999. – 544 с.
3. Малкина, Е.Л. Диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук «Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе регионального счетоводства» [Текст] / Е.Л. Малкина – Орел.: ОГТУ, 2008.
4. Маслова, И.А. Диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук «Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности» [Текст] / И.А. Маслова – Орел.: ОГТУ, 2006.
5. Молибог, Т.А., Молибог, Ю.И. Комплексный финансово-экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности организации: учебное пособие [Текст] / Т.А. Молибог, Ю.И. Молибог. – М.: ВЛАДОС, 2005. – 383 с
6. Попова, Л.В. Управленческий учет: учебное пособие [Текст] / Под ред. Л.В. Поповой – Орел: ОрелГТУ, 2006. – 108 с.

**Ганин Александр Васильевич**

ФГОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

Докторант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

A.V. GANIN

## HISTORICAL AND FOREIGN EXPERIENCE OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF VALUE ADDED SERVICES FOR TRANSPORT OF PASSENGERS

*For a more detailed analysis of registration and value-added services necessary and appropriate to examine the historical aspects of the origin of value added, as well as to consider the international experience of its calculation.*

*Key words: accounting, analysis, value-added.*

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Avtonomova, V.A. Istorija jekonomicheskikh uchenij: uchebnoe posobie [Tekst] / Pod red. V.A. Avtonomova, O.N. Anan'ina. – M.: INFRA-M, 2000. – 784 s.
2. Belousov, V.M., Ershov, T.V. Istorija jekonomicheskikh uchenij: uchebnoe posobie [Tekst] / Pod red. V.M. Belousova, T.V. Ershova – Rostov n/D.: Izdatel'stvo Feniks, 1999. – 544 s.
3. Malkina, E.L. Dissertacii na soiskanie uchenoj stepeni kandidata jekonomicheskikh nauk «Uchet formirovanija i aktualizacii stoimosti produkcii na osnove regional'nogo schetovodstva» [Tekst] / E.L. Malkina – Orel.: OGTU, 2008.
4. Maslova, I.A. Dissertacii na soiskanie uchenoj stepeni doktora jekonomicheskikh nauk «Sistemnaja koncepcija ucheta i raspredelenija stoimosti v posttransformacionnoj jekonomike Rossii i ee adaptacija k mezhdunarodnym standartam finansovoj otchetnosti» [Tekst] / I.A. Maslova – Orel.: OGTU, 2006.
5. Molibog, T.A., Molibog, Ju.I. Kompleksnyj finansovo-jekonomicheskij analiz finansovo-hozjajstvennoj dejatel'nosti organizacii: uchebnoe posobie [Tekst] / T.A. Molibog, Ju.I. Molibog. – M.: VLADOS, 2005. – 383 s
6. Popova, L.V. Upravlencheskij uchet: uchebnoe posobie [Tekst] / Pod red. L.V. Popovoj – Orel: OrelGTU, 2006. – 108 s.

**Ganin Alexander Vasilevich**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe Highway 40

Doctoral student of department «Accounting and taxation»

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com

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

УДК 336.226.322

А.А. ГУДКОВ

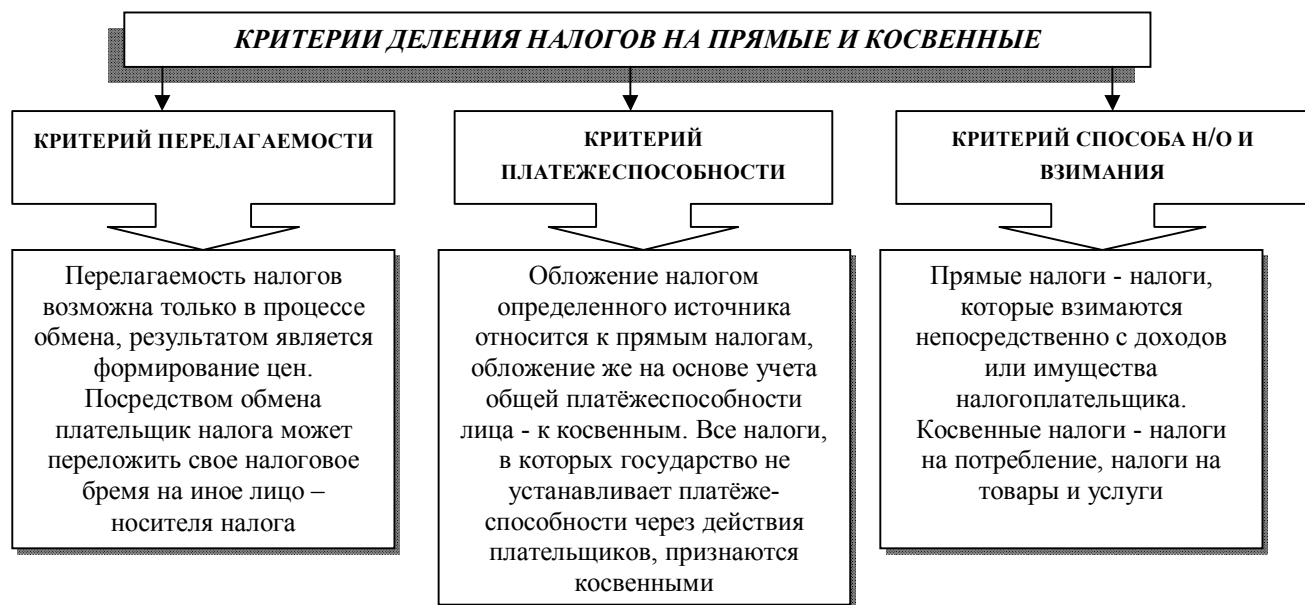
## **ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК ЧАСТИ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ<sup>1</sup>**

*В статье автором рассмотрена сущность косвенного налогообложения как части налогового бремени, дано авторское определение термину «косвенное налогообложение», рассмотрена категория «налоговое бремя», структура и алгоритм формирования категории «налоговое бремя», а также содержание налогового бремени с точки зрения управленческого учета.*

***Ключевые слова:** система налогообложения, налоги, налоговые затраты, налоговое бремя, косвенное налогообложение.*

Одним из основных вопросов для изучения налогов и налогообложения выступает классификация налогов на прямые и косвенные.

В результате обобщения мнений различных учёных можно выделить три основных критерия деления налогов на прямые и косвенные, которые приобрели широкое распространение в странах Европы прошлых веков (рисунок 1).



*Рисунок 1 – Критерии деления налогов на прямые и косвенные*

На рисунке 2 представлено развитие во времени и различных государствах теории деления налогообложения на прямое и косвенное.

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках выполнения государственного контракта №14.740.11.1302 от 20 июня 2011г. «Управленческая система как фактор эффективного распределения налогового бремени»

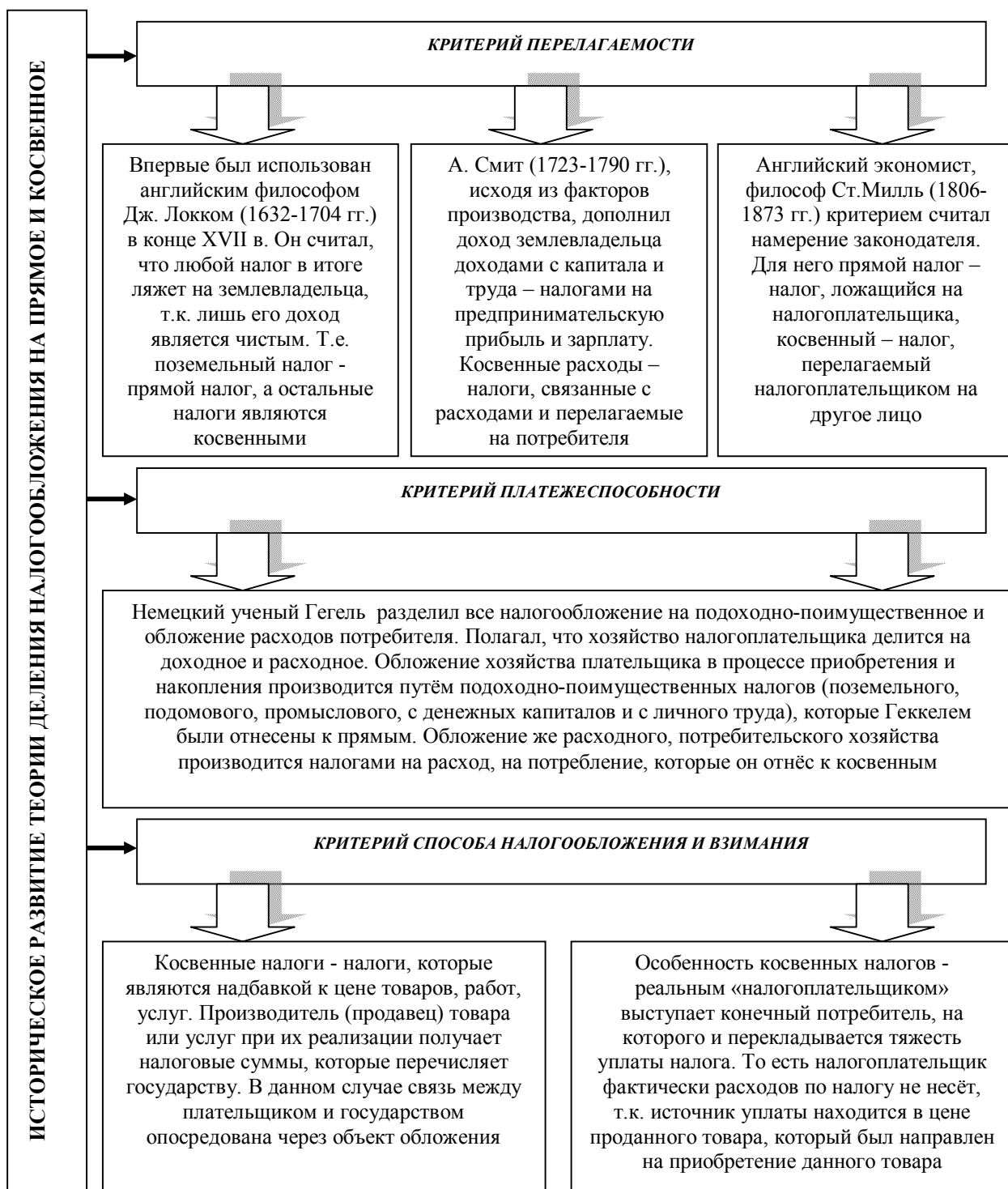


Рисунок 2 - Историческое развитие теории деления налогообложения на прямое и косвенное

В соответствии с рассмотренным критерием перелагаемости окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене.

С целью обобщения и структуризации вышеизложенной информации в таблице 1 приведена сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов по основным признакам.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов

№	Признак сравнения	Прямые налоги	Косвенные налоги
1	Субъект правоотношений	Бюджет и налогоплательщик	Бюджет, носитель налога и юридический налогоплательщик (посредник между ними)
2	Факторы, определяющие величину налога	Величина налогов непосредственно зависит от финансовых результатов деятельности налогоплательщика	Величина налогов не зависит от финансовых результатов деятельности налогоплательщика
3	Объект налогообложения	Доход и имущество	Реализация товаров (работ, услуг)

На рисунке 3 представлены основные факторы, которые способствуют поиску подходов к выбору оптимального налога из системы косвенного налогообложения.

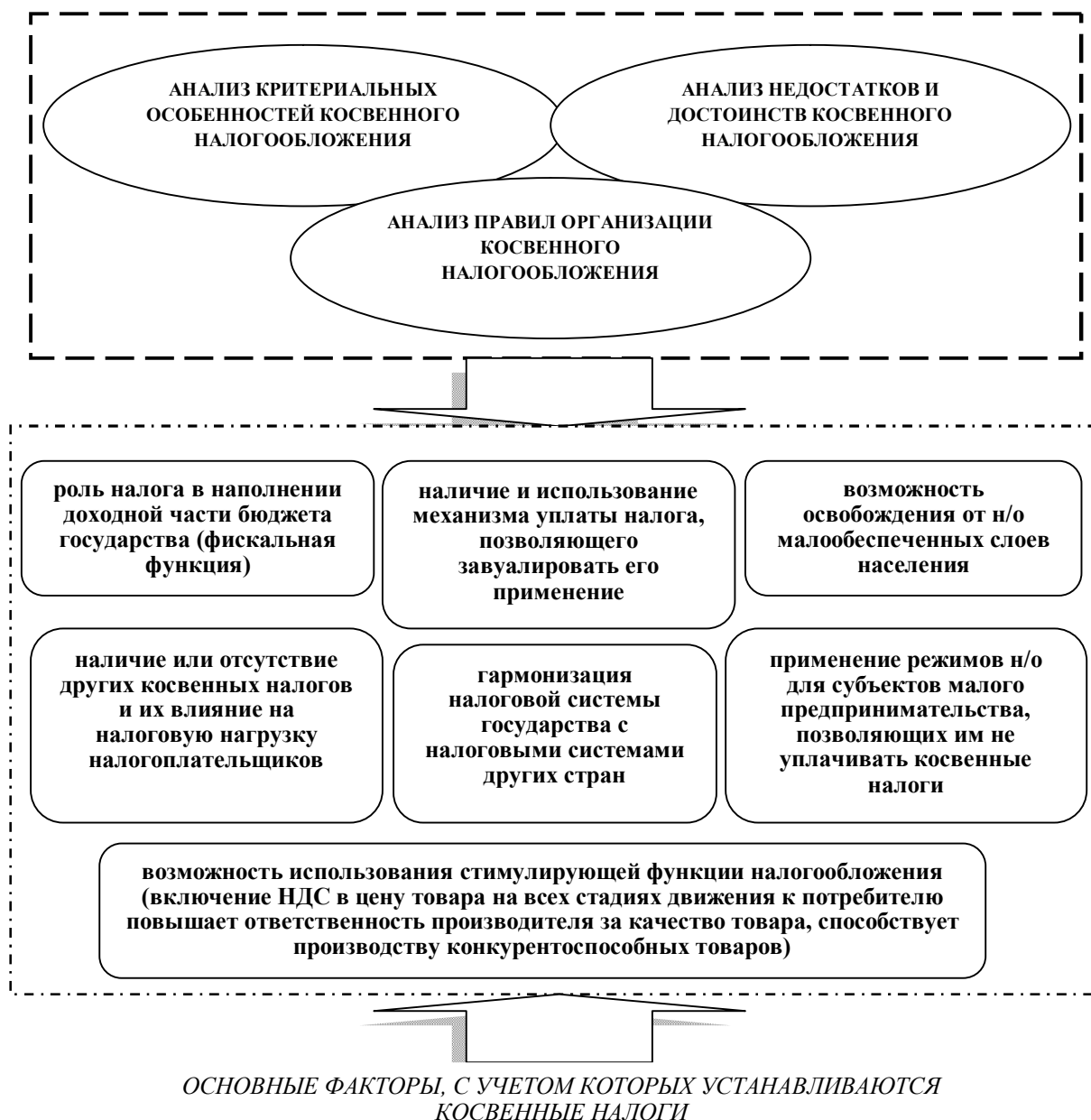


Рисунок 3 - Основные факторы, способствующие поиску подходов к выбору оптимального налога из системы косвенного налогообложения

Косвенные налоги – это неотъемлемая часть налоговой системы любой страны, на долю которых приходится значительная часть государственных доходов. Различия находятся лишь в механизме их расчётов и взимания, что связано с различными представлениями в странах о сущности косвенных налогов, сложившихся в результате деления налогов на прямые и косвенные [1].

Вопросы, касающиеся косвенных налогов в системе налогообложения, его значение в государственном регулировании экономики, а также аспекты формирования наиболее эффективной и совершенной системы налогообложения исследуются и на сегодняшний день множеством ученых и практиков.

Нынешняя налоговая система Российской Федерации представлена следующими косвенными налогами: налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины (рисунок 4).

Налог на добавленную стоимость является наиболее удачным примером косвенного налога.

Механизм его взимания исключает налогообложение материальных затрат, в связи с чем НДС теоретически не влияет на общие и предельные издержки и не угнетает производство, а также обеспечивает возврат налогоплательщику сумм НДС, уплаченных при обеспечении нужд производства, так, что, в конечном счете, тяжесть налога несет покупатель, приобретающий товар для нужд собственного потребления, а не для производства. В связи с этим, теоретически, НДС не влияет на производство, однако, на практике, различие ставок и условий налогообложения, включает НДС в состав действенных механизмов налогового регулирования не только спроса, но и предложения.

Механизм взимания НДС исключает из налогообложения межотраслевые потоки ценностей (в случаях применения одинаковой ставки НДС и условий взимания). НДС как универсальный акциз облагает по существу все потребление, в то время как акциз на отдельные виды товаров усугубляет налоговое давление и ограничивает производство и потребление подакцизных продуктов.

Современными учеными отмечается также, что косвенные налоги переносятся на конечного потребителя и в зависимости от степени спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами.

Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя.

Чем менее эластично предложение, тем меньше часть налога перекладывается на потребителя, а большая уплачивается за счет прибыли. В долгосрочном плане эластичность предложения растет, и на потребителя перекладывается все большая часть косвенных налогов.

В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов ведет к сокращению потребления.

При высокой эластичности предложения рост косвенных налогов может привести к сокращению размеров чистой прибыли, вызвать сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности [3].

На основе обобщения знаний о косвенном налогообложении можно сделать вывод, что косвенные налоги – это группа налогов, устанавливаемых государством на предметы потребления в виде надбавки к цене, формируемой налогоплательщиком на разных стадиях продвижения товаров (работ, услуг) к потребителю (носителю налога), за счет которой осуществляется переложение налогов на потребителей. Косвенные формы налогообложения являются, в первую очередь, регулятором спроса и в этом качестве широко применяются в налоговой политике. [1]

Косвенные налоги определяют значительную долю налогового бремени предприятий различных отраслей. В данном аспекте возникает необходимость определения и изучения категории «налоговое бремя».



Рисунок 4 – Общая характеристика косвенного налогообложения

Налоговые затраты являются основным ограничителем прибыли предприятия и одновременно одним из основных факторов, влияющих на объем предложения, поэтому принятие управленческих решений руководством предприятия невозможно без детального анализа как уже имеющегося налогового бремени (прямые налоги, наиболее поддающиеся прогнозированию: НДС, налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и др.), так и его величины на перспективу с учетом косвенного налогообложения.

Налоговое бремя – это меры экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов.

На макроэкономическом уровне показатель налогового бремени определяется как отношение общей суммы налоговых отчислений к совокупному национальному продукту. Общемировая практика показывает, что средний уровень налогового бремени должен составлять не более 50 %.

Показатель налогового бремени на микроуровне показывает, какую часть своего совокупного дохода налогоплательщик уплачивает в бюджет государства.

Таким образом, налоговое бремя налогоплательщика представляет собой отношение суммы всех начисленных и уплаченных налоговых платежей к его полученному совокупному доходу.

В целях исследования категории «налоговое бремя» необходимо рассмотреть его составные элементы, наиболее часто используемые в экономической литературе: «налоговые затраты», «налоговые издержки» и «налоговые расходы».

Применительно к налогообложению, в частности к косвенному, понятие налоговые издержки шире категории налоговые затраты, налоговые расходы же представляют собой налоговые затраты после их фактической оплаты [2] (рисунок 5).

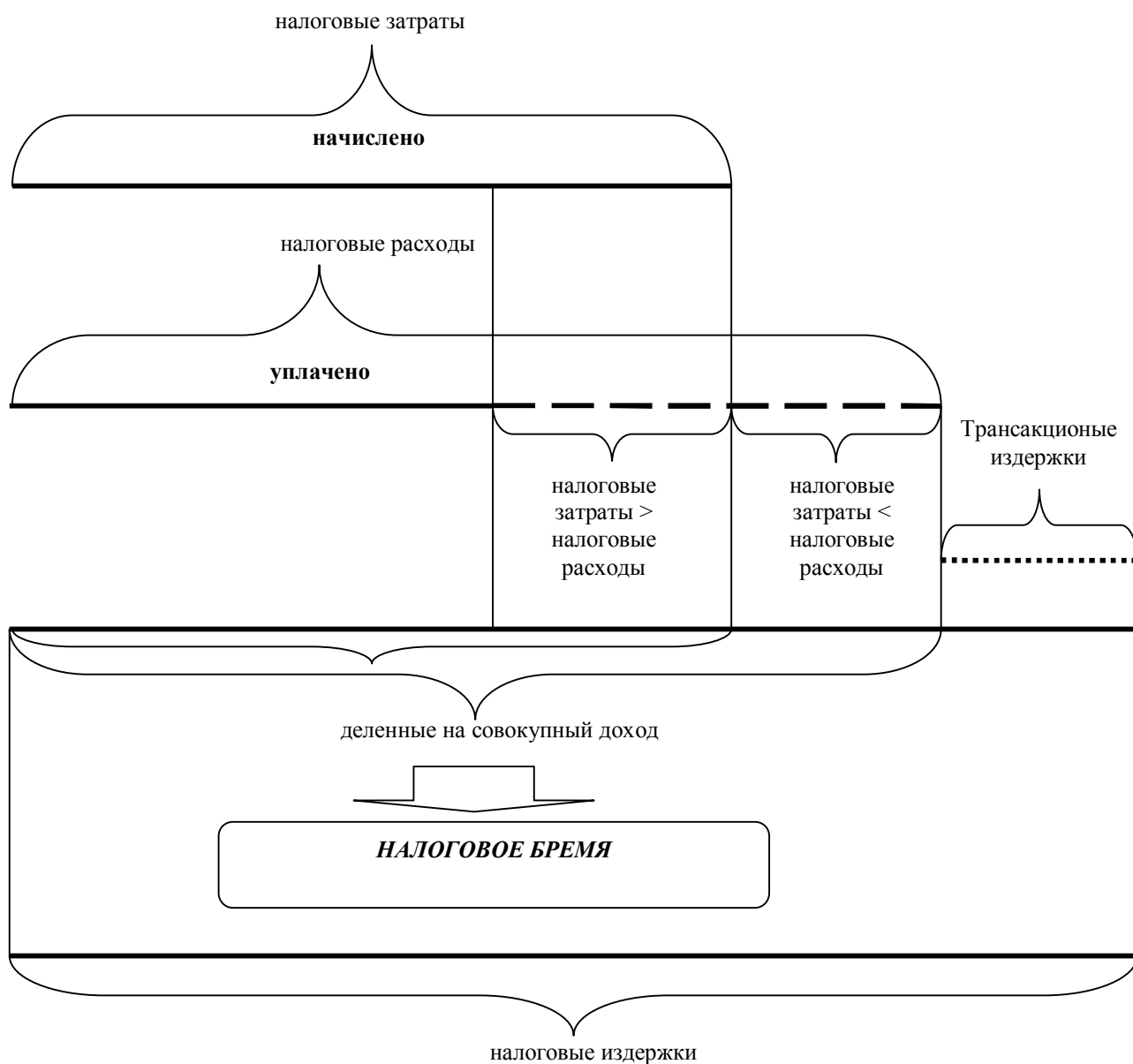


Рисунок 5 – Структура и алгоритм формирования категории «налоговое бремя»

Однако, следует различать понятие и содержание категории «налоговое бремя» для целей налогообложения и управленческого учета (в рамках построения управленческой системы).

Налоговое бремя с позиций управленческого учета – это совокупность налоговых расходов предприятия, связанных с возникновением, обслуживанием и исполнением обязанностей налогоплательщика (плательщика сборов) перед бюджетом по отношению к совокупному доходу хозяйствующего субъекта.

В данном аспекте в налоговом бремени можно выделить три основополагающие части:

- основная;
- дополнительная;
- факультативная (рисунок 6).





*Рисунок 6 – Содержание налогового бремени с точки зрения управленческого учета*

Наибольший удельный вес в налоговом бремени микро- и макроуровнях занимают платежи по косвенным налогам. Таким образом, последние формируют налоговую нагрузку предприятия, для эффективной оценки и управления которой важное значение приобретает формирование управленческой системы косвенного налогообложения.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гудков, А.А. Исторические и современные аспекты формирования и налогообложения добавленной стоимости для целей построения управленческой учетной системы косвенного налогообложения [Текст] / Гудков А.А. // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №02. – с.87-94
2. Дедкова, Е.Г. Анализ и прогнозирование налоговых затрат на промышленных предприятиях [Текст] / Дедкова Е.Г. // Автореф. на соиск. уч. степ. канд. эк. наук, 08.00.10, Орел, 2010.
3. Ходов, Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики: Учебное пособие. [Текст] / Ходов Л.Г. М., 2003.

**Гудков Александр Александрович**  
ФГОУ ВПО «Государственный университет – УНПК»  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40  
Ассистент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: (4862) 41-70-68  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

---

A.A. GUDKOV

## THE CONCEPT AND NATURE OF THE INDIRECT TAXATION AS PART OF THE TAX BURDEN

*In the article the author discussed the nature of indirect taxation as part of the tax burden, given the author's definition of the term «indirect taxes», considered the category of «tax burden», the structure and algorithm of formation of categories of «tax burden», as well as maintenance of the tax burden in terms of management accounting.*

**Key words:** Tax system, taxes, tax costs, tax burden, indirect taxation.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Gudkov, A.A. Istoricheskie i sovremennye aspekty formirovaniya i nalogooblozheniya dobavlennoj stoimosti dlja celej postroeniya upravlencheskoj uchetnoj sistemy kosvennogo nalogooblozheniya [Tekst] / Gudkov A.A. // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Orel: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №02. – s.87-94
2. Dedkova, E.G. Analiz i prognozirovaniye nalogovyh zatrat na promyshlennyh predpriyatijah [Tekst] / Dedkova E.G. // Avtoref. na soisk. uch. step. kand.jek.nauk, 08.00.10, Orel, 2010.
3. Hodov, L.G. Nalogi i nalogovoe regulirovaniye jekonomiki: Uchebnoe posobie. [Tekst] / Hodov L.G.. M., 2003.

**Gudkov Aleksander Aleksandorovich**  
State University-ESPC  
302020, Orel, Naugorskoe highway, 40  
Assistant Professor, Department of «Accounting and taxation»  
Numb.: (4862) 41-70-68  
E-mail: orelbuin@yahoo.com

## МЕТОДИКА НАЛОГОВОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ПОСТУПЛЕНИЙ ПО ОТРАСЛИ СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО

*В статье автор предложил методику налогового прогнозирования поступлений по отрасли сельское хозяйство в целях реализации оптимальной налоговой политики в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей, способствующей повышению их финансовой устойчивости. Методика является универсальной и может применяться для составления прогнозов развития разных отраслей экономики и позволяет адаптировать ее ко всем изменениям внешней среды. Она направлена на удовлетворение потребностей формирования полной и комплексной информации, необходимой органам государственной власти и управления для принятия управленческих решений.*

**Ключевые слова:** методика, налоговое прогнозирование, налоговые поступления, сельское хозяйство.

Прогнозирование налоговых доходов бюджетной системы РФ представляет собой сложный процесс последовательных действий органов государственной власти, связанных с разработкой прогнозных данных по собираемости налоговых платежей с учетом макроэкономической ситуации, их рассмотрением и утверждением.

Полномочия по прогнозированию налоговых доходов переданы налоговым и финансовым органам. От точности составленных прогнозов поступлений налоговых доходов зависит финансовое обеспечение расходных обязательств бюджета в каждой конкретной экономической ситуации.

Налоговое прогнозирование основывается на данных о фактических налоговых поступлениях, налоговых базах, уровнях собираемости, дополнительных поступлениях, выпадающих доходов и прогнозных значениях макроэкономических показателей.

Актуальной проблемой в настоящее время является точность составления среднесрочных прогнозов, в частности в отраслевом разрезе. Одной из приоритетных отраслей современной экономики выступает сельское хозяйство, от финансового благополучия которого зависит развитие многих отраслей экономики и продовольственная безопасность страны. В сложившейся ситуации отрасль имеет значительные суммы налоговой задолженности в результате волатильности доходов и ряда других факторов, что требует составления прогнозных вариантов ее развития с целью проведения эффективной государственной политики регулирования и поддержки отрасли.

Для определения оптимального уровня поддержки и налогообложения сельского хозяйства в России предлагается методика проведения налогового прогнозирования, направленная на выявление тенденций развития сельского хозяйства, а также оптимальных путей достижения целей этого развития. Изменение налогового законодательства для сельскохозяйственных товаропроизводителей должно основываться на прогнозировании его влияния на налогообложение и развитие отрасли как приоритета социально-экономической политики государства и субъектов РФ.

Прогноз налогообложения сельскохозяйственной отрасли базируется главным образом на статистической информации, включающей данные о суммах начисленных налогов по отрасли, фактически уплаченных налогоплательщиками, налоговой задолженности, состоянии налогооблагаемых баз, изменении макроэкономических показателей и показателей развития отрасли.

Методика прогнозирования налоговых платежей сельского хозяйства на макроуровне представлена на рисунке 1.

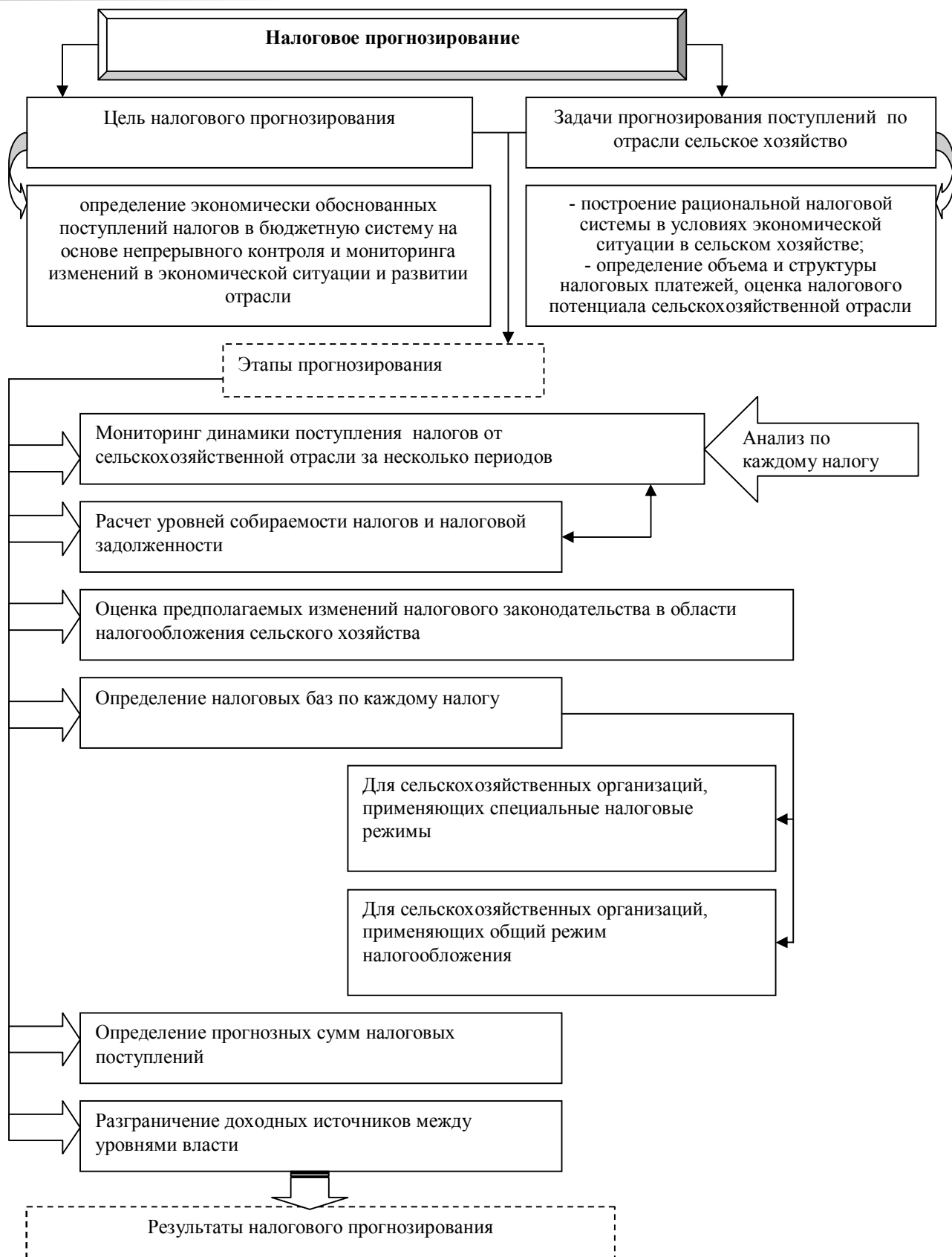


Рисунок 1 - Методика прогнозирования налоговых поступлений по отрасли на макроуровне

В рамках предлагаемой методики основными элементами налогового прогнозирования поступлений сельского хозяйства являются:

- налоговая политика государства в отношении налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- удельный вес каждого из налогов в системе налоговых доходов в бюджетах разных уровней;
- структура налогов и порядок их исчисления и взимания, особенности формирования налогооблагаемых баз;
- платежная дисциплина налогоплательщиков и др.

Прогнозирование налоговых доходов субъекта РФ должно включать прогноз отраслевой структуры валового регионального продукта для учета различных условий налогообложения отраслей и их экономического положения.

Составим прогнозы налоговых поступлений для сельскохозяйственных организаций, применяющих общий режим налогообложения - по налогу на прибыль, региональным налогам в совокупности, вследствие отсутствия информационной базы по каждому региональному налогу в отдельности относительно поступлений от отрасли сельского хозяйства, а также по земельному налогу.

Отдельно составим прогноз по поступлениям от сельскохозяйственных организаций, перешедших на специальные налоговые режимы - по единому сельскохозяйственному налогу, так как унифицированные формы статистической налоговой отчетности не содержат данных о поступлениях налогов в связи с применением сельхозтоваропроизводителями иных специальных режимов налогообложения.

Наиболее часто используемым методом прогнозирования является метод экстраполяции. Для выравнивая ряда данных используют линейную трендовую модель или уравнение прямой.

Составим прогноз основных параметров налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей на 2010 – 2013 гг. на основе данных по Российской Федерации методом линейной трендовой модели. Для прогноза используем значения сумм доходов и расходов сельхозтоваропроизводителей (таблица 1).

Таблица 1 - Данные для прогноза сумм доходов и расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей на 2010-2013 гг. по России

Доходы				
Год	Сумма доходов, У, тыс. руб.	t	t <sup>2</sup>	Y*t
2006	398088678	-3	9	-1194266034
2007	484897629	-1	1	-484897629
2008	605511452	1	1	605511452
2009	646156190	3	9	1938468570
Итого	2134653949	-	20	864816359
Расходы				
Год	Сумма расходов, У, тыс. руб.	t	t <sup>2</sup>	Y*t
2006	414410058	-3	9	-1243230174
2007	484680239	-1	1	-484680239
2008	636067520	1	1	636067520
2009	632500206	3	9	1897500618
Итого	2167658022	-	20	805657726

Определены параметры уравнения тренда отдельно по расходам и доходам.

$$a_{0дох} = \frac{2134653949}{4} = 533663483 \qquad a_{0расх} = \frac{2167658022}{4} = 541914505$$

$$a_{1дох} = \frac{864816359}{20} = 43240818 \qquad a_{1расх} = \frac{805657726}{20} = 40282886$$

Найдены прогнозные значения налоговой базы и сумм налога:

$$ЕСХН_{2011} = 12454502 * 6\% = 2574770 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЕСХН_{2012} = 18370366 * 6\% = 2710173 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЕСХН_{2013} = 2429230 * 6\% = 2845792 \text{ тыс. руб.}$$

Полученные прогнозные суммы налогооблагаемой базы по единому сельскохозяйственному налогу, а также самого налога в России указывают на положительную тенденцию роста начислений налога.

Аналогичным образом составим прогноз основных параметров налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей на 2010-2013 гг. на основе данных по Орловской области методом линейной трендовой модели (таблица 2).

Таблица 2 - Данные для прогноза сумм доходов и расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей на 2010-2013гг. по Орловской области

Доходы				
Год	Сумма доходов, У, тыс. руб.	t	t <sup>2</sup>	Y*t
2006	3736761	-3	9	-11210283
2007	3860373	-1	1	-3860373
2008	3969196	1	1	3969196
2009	4899194	3	9	14697582
Итого	16465424	-	20	3596022
Расходы				
Год	Сумма расходов, У, тыс. руб.	t	t <sup>2</sup>	Y*t
2006	4081070	-3	9	-12243210
2007	4049253	-1	1	-4049253
2008	4421628	1	1	4421628
2009	4633140	3	9	13899420
Итого	17185091	-	20	2028585

В результате получены прогнозные значения основных параметров налогообложения единым сельскохозяйственным налогом за 2010-2013гг.

$$НБ_{2010ЕСХН} = 5015361 - 4803418 = 211943 \text{ тыс. руб.}$$

$$НБ_{2011ЕСХН} = 5374963 - 5006276 = 368687 \text{ тыс. руб.}$$

$$НБ_{2012ЕСХН} = 5734565 - 5209134 = 525431 \text{ тыс. руб.}$$

$$НБ_{2013ЕСХН} = 6094167 - 5411992 = 682175 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЕСХН_{2010} = 211943 * 6\% = 12717 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЕСХН_{2011} = 368687 * 6\% = 22121 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЕСХН_{2012} = 525431 * 6\% = 31525 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЕСХН_{2013} = 682175 * 6\% = 40930 \text{ тыс. руб.}$$

Составим прогноз налоговых поступлений по региональным налогам от сельскохозяйственных товаропроизводителей на среднесрочную перспективу (таблица 3).

В результате получено прогнозное значение налоговых поступлений по региональным налогом отрасли сельского хозяйства в РФ на 2011 год в размере 9672018 тыс. руб., на 2012 год - 10830144 тыс. руб., на 2013 год - 11988158 тыс. руб.; по Орловской области значения налогов следующие: на 2011 год в размере 85764 тыс. руб., на 2012 102912 тыс. руб., на 2013 год - 120060 тыс. руб.

Таблица 3 - Прогноз поступлений региональных налогов от отрасли сельского хозяйства на 2011-2013 гг. по Российской Федерации

Год	Сумма поступлений региональных налогов по РФ, Y, тыс. руб.	Сумма поступлений региональных налогов по Орловской области, Y, тыс. руб.
2007	5102349	21410
2008	6205840	31662
2009	7151979	44071
2010	8647204	74434
Итого	27107372	171577

Составим прогноз налоговых поступлений по земельному налогу от сельскохозяйственных товаропроизводителей на 2011-2013гг. на основе данных по Российской Федерации и Орловской области о поступлениях местных налогов отрасли сельского хозяйства методом линейной трендовой модели (таблица 4).

Таблица 4 - Данные для прогноза поступлений земельного налога от отрасли сельского хозяйства на 2011-2013гг.

Год	Сумма поступлений земельного налога по РФ, Y, тыс. руб.	Сумма поступлений земельного налога по Орловской области, Y, тыс. руб.
2007	2301787	10269
2008	2693468	16869
2009	2780458	22566
2010	3208754	25896
Итого	10984467	75600

Прогнозные значения показателя налоговых поступлений земельного налога по РФ в 2011-2013 гг.:

$$\tilde{Y}_{2011} = 2746117 + 140394 * 5 = 3448087 \text{ тыс. руб.}$$

$$\tilde{Y}_{2012} = 2746117 + 140394 * 7 = 3728875 \text{ тыс. руб.}$$

$$\tilde{Y}_{2013} = 2746117 + 140394 * 9 = 4009663 \text{ тыс. руб.}$$

В результате прогноза получено прогнозное значение налоговых поступлений по земельному налогу отрасли сельского хозяйства на 2011 гг. в размере 3448087 тыс. руб., в 2012 году - 3728875 тыс. руб., в 2013 году - 4009663 тыс. руб.

Значения показателя налоговых поступлений земельного налога по Орловской области в 2011-2013 гг.

$$\tilde{Y}_{2011} = 18900 + 2629 * 5 = 32045 \text{ тыс. руб.}$$

$$\tilde{Y}_{2012} = 18900 + 2629 * 7 = 38003 \text{ тыс. руб.}$$

$$\tilde{Y}_{2013} = 18900 + 2629 * 9 = 42561 \text{ тыс. руб.}$$

В результате прогноза получено прогнозное значение налоговых поступлений по земельному налогу отрасли сельского хозяйства Орловской области на 2011 гг. в размере 32045 тыс. руб., в 2012 году - 38003 тыс. руб., в 2013 году - 42561 тыс. руб.

Составим прогноз налогооблагаемых параметров основного прямого налога - налога на прибыль организаций - показателей доходов и расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей. Данные для прогноза возьмем в соответствие с формой 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» по Российской Федерации за 2006-2009гг. методом линейной трендовой модели (таблица 5).

Таблица 5 - Данные для прогноза сумм доходов и расходов сельскохозяйственных товаропроизводителей на 2010-2013гг. по Российской Федерации

Доходы				
Год	Сумма доходов, У, тыс. руб.	t	t <sup>2</sup>	Y*t
2006	229020090	-3	9	-687060270
2007	332997101	-1	1	-332997101
2008	438592601	1	1	438592601
2009	517758155	3	9	1553274465
Итого	1518367947	-	20	971809695
Расходы				
Год	Сумма расходов, У, тыс. руб.	t	t <sup>2</sup>	Y*t
2006	196506857	-3	9	-589520571
2007	282666894	-1	1	-282666894
2008	390488147	1	1	390488147
2009	473806856	3	9	1421420568
Итого	1343468754	-	20	939721250

Найдем прогнозное значение показателя доходов сельскохозяйственных товаропроизводителей в 2010-2013 гг.:

$$\tilde{Y}_{t_{2010\text{дох}}} = 379591986 + 48590484 * 5 = 622544406 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2011\text{дох}}} = 379591986 + 48590484 * 7 = 719725374 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2012\text{дох}}} = 379591986 + 48590484 * 9 = 816906342 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2013\text{дох}}} = 379591986 + 48590484 * 11 = 914087310 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2010\text{расх}}} = 335867188 + 46986062 * 5 = 570797498 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2011\text{расх}}} = 335867188 + 46986062 * 7 = 664769622 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2012\text{расх}}} = 335867188 + 46986062 * 9 = 758741746 \text{тыс.руб.}$$

$$\tilde{Y}_{t_{2013\text{расх}}} = 335867188 + 46986062 * 11 = 852713870 \text{тыс.руб.}$$

В результате получены прогнозные значения основных параметров налогообложения налогом на прибыль за 2010-2013гг.

$$НБ_{2010\text{ННП}} = 622544406 - 570797498 = 51746908 \text{тыс.руб.}$$

$$НБ_{2011\text{ННП}} = 719725374 - 664769622 = 54955752 \text{тыс.руб.}$$

$$НБ_{2012\text{ННП}} = 816906342 - 758741746 = 58164596 \text{тыс.руб.}$$

$$НБ_{2013\text{ННП}} = 914087310 - 852713870 = 61373440 \text{тыс.руб.}$$

$$ННП_{2010} = 51746908 * 20\% = 10349382 \text{тыс.руб.}$$

$$ННП_{2011} = 549557752 * 20\% = 10991155 \text{тыс.руб.}$$

$$ННП_{2012} = 58164596 * 20\% = 11632919 \text{тыс.руб.}$$

$$ННП_{2013} = 61373440 * 20\% = 12274688 \text{тыс.руб.}$$

Прогнозная сумма налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на 2010 год составила 51746908 тыс. руб., на 2011 год - 54955752 тыс. руб., на 2012 год - 58164596 тыс. руб., на 2013 год - 61373440 тыс. руб.

Таким образом, в среднесрочном периоде по результатам прогноза ожидается рост налоговой базы, соответственно, и сумма самого налога на прибыль в 2010 году составит 10349382 тыс. руб., в 2011 году - 10991155 тыс. руб., в 2012 году - 11632919 тыс. руб., в 2013 году - 12274688 тыс. руб.



Аналогично получены прогнозные значения показателя налоговых поступлений по налогу на прибыль в 2010-2013 гг. по Орловской области на среднесрочную перспективу, который составляет в 2010 году 38240 тыс. руб., в 2011 году – 44286 тыс. руб., в 2012 году – 50332 тыс. руб., в 2013 году – 56378 тыс. руб.

Таким образом, результаты прогноза указывают на рост поступлений налогов от сельского хозяйства в среднесрочной перспективе как по Орловской области, так и по Российской Федерации, за исключением поступлений налога на прибыль организаций по Российской Федерации, которые имеют тенденцию к сокращению.

Предложенная методика прогнозирования налогообложения сельского хозяйства позволяет более четко определить роль сельскохозяйственной отрасли в прогнозировании налоговых доходов региона, оперативно реагировать на изменение уровня налогообложения отрасли.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Васильева, М.В. Методология налогового прогнозирования в рыночной экономике на макроуровне [Текст] / М.В. Васильева // Экономические и гуманитарные науки. - №9. – 2010. – С. 135-143
2. Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие для вузов [Текст] / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. Орел: ОрелГТУ, 2007. - 264с.

### **Варакса Наталия Геннадьевна**

ФГОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302040, г. Орел, Наугорское ш., 40, Н-704а

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

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: konfer\_2005@mail.ru

N.G. VARAKSA

## **METHOD OF PREDICTION OF TAX REVENUE FOR AGRICULTURE SECTOR**

*The author proposed a method for forecasting tax revenues for the agriculture sector in order to implement the optimal tax policy in respect of agricultural producers, enhance their financial sustainability. The method is versatile and can be used for forecasting the development of various sectors of the economy and can adapt to all changes in the environment. It is aimed at meeting the needs of forming a complete and comprehensive information necessary to the state authority and administration for management decisions.*

**Key words:** methodology, tax forecasting, tax revenues, and agriculture.

## **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Vasil'eva, M.V. Metodologija nalogovogo prognozirovanija v rynochnoj jekonomike na makrourovne [Tekst] / M.V. Vasil'eva // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. - №9. – 2010. – S. 135-143
2. Popova, L.V. Prognozirovanie i planirovanie v nalogooblozhenii: ucheb. posobie dlja vuzov [Tekst] / L.V. Popova, N.G. Varaksa, M.V. Vasil'eva. Orel: OrelGTU, 2007. - 264s.

### **Varaksa Nataliya Gennad'evna**

State University - UNPK

302040, Orel, Naugorskoe highway, 40, N-704a

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

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: konfer\_2005@mail.ru

СУНЬ ЮЙ

## АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕТОДИК РАСЧЕТА НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ

*Автором в статье проанализированы существующие методики расчета налогового бремени с целью выделения и обоснования решения проблем формирования методики расчета налогового бремени.*

*Ключевые слова:* налоговое бремя, методика расчета.

В настоящее время развитие математического аппарата и статистических методов оценки показателей, используемых при расчете налогового бремени, позволяет избежать неточностей и грубых ошибок, с которыми сталкивались экономисты ранее.

Большинство ученых современности разграничивает показатели налогового бремени страны и предприятия.

Показатель налогового бремени на уровне государства представляет собой отношение суммы уплачиваемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту. Данный показатель позволяет определить пределы за которые государство, уточняя ли перечень налогов, изменяя ли налоговые ставки и отменяя налоговые льготы, не должно переступать. При этом оно должно постоянно корректировать этот показатель, приближая его к конкретному налогоплательщику.

Основными дискуссионными вопросами о методике расчета налогового бремени на уровне хозяйствующего субъекта являются следующие:

1. Какие налоги включать в общую сумму налоговых платежей;
2. Что считать доходом предприятия.

Первый вопрос заключается в том, следует ли включать в сумму налогов ту ее часть, которая представляет собой уплачиваемый работниками предприятия налог на доходы физических лиц.

По нашему мнению, включать данный платеж не надо.

В данном случае предприятие выступает по поручению государства не в роли плательщика налогов, а только в роли их сборщика, удерживая эти налоги из доходов своих работников.

И изменения условий указанного налогообложения не влияют на доходы, остающиеся в распоряжении предприятия.

Подобный вопрос возникает относительно и косвенных налогов. Считаем, обязательным учет данных налогов.

Деление налогов на прямые и косвенные носит относительный характер в той части, которая относится на переложение уплаты косвенных налогов на конечного потребителя. Все налоги, уплачиваемые экономическим субъектом, в итоге компенсирует конечный потребитель.

Таким образом, в настоящее время не существует оптимальных показателей налогового бремени ни на макроуровне, ни на микроуровне (рисунок 1).



Рисунок 1 - Проблемы формирования методики расчета налогового бремени

В экономической литературе предлагаются различные модели математически формализованного расчета налогового бремени, которые возможно сгруппировать в две основные группы:

1. Суммовые.
2. Мультипликативные.

Суммовой метод расчета налоговой нагрузки заключается в ее определении в виде суммы рассчитанных НДС, взносов, налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций. Все остальные методики расчета налогового бремени являются мультипликативными. К ним относятся: методика Е.Т. Гурвича; методика А.В. Трошина; методика Е.А. Кировой; методика М.И. Литвина; методика Т.К. Островенко.

Е.Т. Гурвич, заимствуя подходы зарубежных экономистов, предлагает оценивать тяжесть налогообложения путем сравнения эффективных ставок по трем группам налогов: на потребление (НДС, акцизы); на труд (взносы, НДФЛ); на капитал (налог на прибыль, налог на имущество). Оценка их налоговой базы должна проводиться, используя систему национальных счетов. Данный подход позволяет учесть доходы субъектов экономической деятельности, не отраженные в статистической отчетности, и более того, оценивать реальное налоговое бремя. Недостатком является учет НДФЛ при расчете налогового бремени.

В соответствии с методикой А.В. Трошина, сумма уплачиваемых налогов соотносится с добавленной стоимостью (формула 1):

$$НБ = \frac{\text{Совокупная налоговая нагрузка}}{АМ + 3П_0 + НДС + П}, \quad (1)$$

По предложенной формуле, изменяя переменные, можно получать долю налогов в добавленной стоимости предприятия.

Методика расчета налогового бремени предлагается также Е.А. Кировой. Она предлагает различать абсолютную и относительную налоговую нагрузку. По ее мнению, абсолютная налоговая нагрузка - это налоги и взносы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды, т. е. абсолютная величина налоговых обязательств хозяйствующих субъектов (формула 2).

$$НН=АНН/ВСС\times 100\%, \quad (2)$$

Вновь созданная стоимость или добавленная стоимость - стоимость товаров, работ, услуг за вычетом промежуточного потребления.

Таким образом, недостатком методики Е.А. Кировой является то, что она не учитывает показатели фондоемкости, материалоемкости, трудоемкости продукции и доходность производства. Достоинства методики заключаются в том, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные предприятия, а также на индивидуальных предпринимателей, независимо от их отраслевой принадлежности.

В соответствии с методикой М.И. Литвина налоговая нагрузка рассчитывается как отношение налогов к источнику средств его уплаты. В расчете учитываются все налоги и в том числе НДС, т.к. он перечисляется за счет денежных средств предприятия. В зависимости от вида налога выделяют источники его уплаты: выручка, чистая прибыль, доход работника и др. По данной методике сначала рассчитываются частные показатели налоговой нагрузки, как отношение отдельных налогов и групп налогов с конкретным источником платежа (формулы 3, 4, 5, 6, 7).

$$K_1=НДС/выручка, \quad (3)$$

$$K_2=Взносы на соц.страх./Затраты, \quad (4)$$

$$K_3=НДФЛ/ФОТ, \quad (5)$$

$$K_4=Налог на имущество/Среднегодовая стоимость имущества, \quad (6)$$

$$K_5=Налог на прибыль/Выручка-Затраты, \quad (7)$$

На основе суммы частных показателей определяется общий показатель налогового бремени (формула 8).

$$НН_{общ}=\sum K_1 \dots K_5, \quad (8)$$

Преимуществом данной методики является учет особенностей деятельности предприятия. Недостатком - возможное включение НДС.

При расчете налоговой нагрузки по методике Т.К. Островенко выделяются частные и обобщающие показатели налоговой нагрузки.

К обобщающим показателям относят:

1) налоговую нагрузку на доходы экономического субъекта (формула 9):

$$НН_д=НИ/В\times 100\%, \quad (9)$$

где НИ - налоговые издержки;

В - выручка

2) налоговая нагрузка на денежные ресурсы экономического субъекта (формула 10):

$$НН_ф=НИ/ВБ_{среднегодовая}\times 100\%, \quad (10)$$

где ВБ<sub>среднегод</sub> - среднегодовая валюта баланса.

3) налоговая нагрузка на собственный капитал экономического субъекта (формула 11):

$$НН_{ск} = \text{НИ} / \text{СК}_{\text{среднегод}} \times 100\%, \quad (11)$$

где  $\text{СК}_{\text{среднегод}}$  - среднегодовая сумма собственного капитала.

4) налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения (формула 12):

$$НН_{п} = \text{НИ} / \text{П} \times 100\%, \quad (12)$$

где  $\text{П}$  - прибыль до налогообложения.

5) налоговая нагрузка в расчете на одного работника (формула 13):

$$НН_{р} = \text{НИ} / \text{Р}, \quad (13)$$

где  $\text{Р}$  - количество работников.

Частные показатели налоговой нагрузки позволяют соотнести конкретные налоги к источникам их возмещения. Среди источников возмещения выделяются: выручка, затраты, финансовый результат, чистая прибыль. В соответствии с этими источниками формируются четыре группы налоговых издержек:

- 1) налоги, относимые на счета реализации;
- 2) налоги, относимые на затраты;
- 3) налоги, относимые на счета финансовых результатов;
- 4) налоги, относимые на чистую прибыль.

Частные показатели налоговой нагрузки:

1. Налоговая нагрузка на реализацию экономического субъекта (формула 14):

$$НН_{р} = \text{НИ}_{р} / \text{В}_{р} \times 100\%, \quad (14)$$

где  $\text{НИ}_{р}$  - налоговые издержки, относимые на счета реализации;

$\text{В}_{р}$  - выручка от реализации.

2. Налоговая нагрузка на затраты (формула 15):

$$НН_{с} = \text{НИ}_{с} / \text{С}_{р} \times 100\%, \quad (15)$$

где  $\text{НИ}_{с}$  - налоговые издержки, относимые на счета затрат;

$\text{С}_{р}$  - затраты (себестоимость).

3. Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения (формула 16):

$$НН_{фр} = \text{НИ}_{фр} / \text{Ф}_{р} \times 100\%, \quad (16)$$

где  $\text{НИ}_{фр}$  - налоговые издержки, относимые на счета финансовых результатов;

$\text{Ф}_{р}$  - финансовый результат.

4. Налоговая нагрузка на чистую прибыль организации (формула 17):

$$НН_{чп} = \text{НИ}_{чп} / \text{ЧП} \times 100\%, \quad (17)$$

где  $\text{НИ}_{чп}$  - налоговые издержки на чистую прибыль организации;

$\text{ЧП}$  - чистая прибыль организации.

Достоинством методики является то, что она может применяться предприятиями любых отраслей экономики.

Анализ методик расчета налогового бремени представим в виде таблицы 1.

Таблица 1 - Анализ методик расчета налогового бремени

Автор	Числитель	Знаменатель	Достоинства	Недостатки
Е.Т. Гурвич	Группа налогов	Источник средств уплаты	Учитывает доходы, не отраженные в статистической отчетности	Учитывает НДФЛ
А.В. Трошин	Совокупность налогов	Добавленная стоимость	Можно проследить изменения налоговых ставок, льгот	Не все налоги учитываются
Е.А. Кирова	Налоги, недоимки, пени	Вновь созданная стоимость	Возможно сравнение показателей налогового бремени независимо от отраслевой принадлежности предприятия	Не учитывает показатели фондоёмкости, материалоемкости, трудоемкости продукции и доходность производства
М.И. Литвин	Отдельный налог	Источник средств уплаты	Учитывает особенности деятельности предприятия	Учитывает НДФЛ
Т.К. Островенко	Налоговые издержки	Источник возмещения налогов	Может применяться предприятиями любых отраслей экономики	-

Рассмотрев различные методики расчета налоговой нагрузки экономического субъекта, можно сделать вывод, что единого подхода к определению тяжести со стороны налогообложения не существует. Представленные методики лишь отражают конкретную сторону воздействия налогов на показатели деятельности организации. При этом не существует единых критериев оценки воздействия налогообложения на предприятия различных отраслей хозяйствования.

Проанализировав достоинства и недостатки представленных методик, предложим собственную методику расчета налогового бремени. Рассчитаем общий показатель налогового бремени по следующей формуле 18:

$$НБ=НИ/РДП, \quad (18)$$

где НИ - совокупность налогов перечисляемых в бюджет и во внебюджетные фонды, а также пени и недоимка, уплаченные предприятием;

РДП (результат деятельности предприятия) рассчитывается по формуле 19:

$$РДП = В+ВД-МЗ-А-ОТ-ВР, \quad (19)$$

где В - выручка от реализации товаров, работ, услуг;

ВД - прочие доходы;

МЗ - материальные затраты;

А - амортизация основных средств;

ВР - прочие расходы;

ОТ - оплата труда.

Данный показатель позволяет отразить нагрузку на результат деятельности предприятия после вычитания затрат со стороны всех налоговых платежей, а также штрафных санкций. В данной методике налог на доходы физических лиц во внимание не принимается.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов.- М.: Дело и сервис, 2008.- 368 с.
2. Попова Л.В. Методология и методика исчисления налогов: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, И.А. Дрожжина. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 240 с.

**Сунь Юй**

Шандунский институт бизнеса и технологии, КНР, г. Яньтай.

Старший преподаватель экономического факультета кафедры государственных финансов  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение» ФГОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК

Numb.:+ 7 919 2677760

E-mail:vlp\_134@mail.ru

SUN' YUI

**THE ANALYSIS OF EXISTING DESIGN PROCEDURES OF TAX BURDEN**

*The author in article analyses existing design procedures of tax burden on purpose allocation and substantiations of the decision of problems of formation of a design procedure of tax burden.*

*Key words: tax burden, a design procedure*

**BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Popova L.V. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran: uchebno-metodicheskoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Drozhzhina, B.G. Maslov.- M.: Delo i servis, 2008.- 368 s.
2. Popova L.V. Metodologija i metodika ischislenija nalogov: uchebnoe posobie [Tekst] / L.V. Popova, I.A. Maslova, I.A. Drozhzhina. – M.: Delo i Servis, 2008. – 240 s.

**Sun' Yui**

Shandunsky institute of business and technology, the Peoples Republic of China, Yantai.

The senior teacher of economic faculty of Department of «Public finances»

302020, Orel, Naugorskoe highway, 40

Assistant Professor, Department of «Accounting and taxation» State University-ESPC

Numb.:+ 7 919 2677760

E-mail:vlp\_134@mail.ru

## МЕСТО И РОЛЬ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ

*В статье автором раскрыта роль налогового консультанта в налоговых отношениях, определены основные причины обращения к налоговым консультантам, предложена концепция налогового консультирования, а также разработана авторская модель налогового консультирования в области налоговой оптимизации.*

**Ключевые слова:** налоговое консультирование, налоговые отношения, концепция, налоговая оптимизация.

В современных условиях совершенствование налоговой политики Российской Федерации направлено на снижение налоговой нагрузки, упрощение налоговой системы, унификацию налоговых баз. Вместе с тем, в системе налоговых отношений и практике применения налогового законодательства, осложняемого постоянными его изменениями, имеются нерешенные проблемы, в том числе в части правил и порядка уплаты конкретных видов налогов. В условиях динамично меняющейся налоговой среды наиболее значимыми являются вопросы, связанные с поиском путей, позволяющих определить минимальный размер налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет.

В таких случаях возникает необходимость в профессиональной помощи со стороны специалистов в области налогового консультирования.

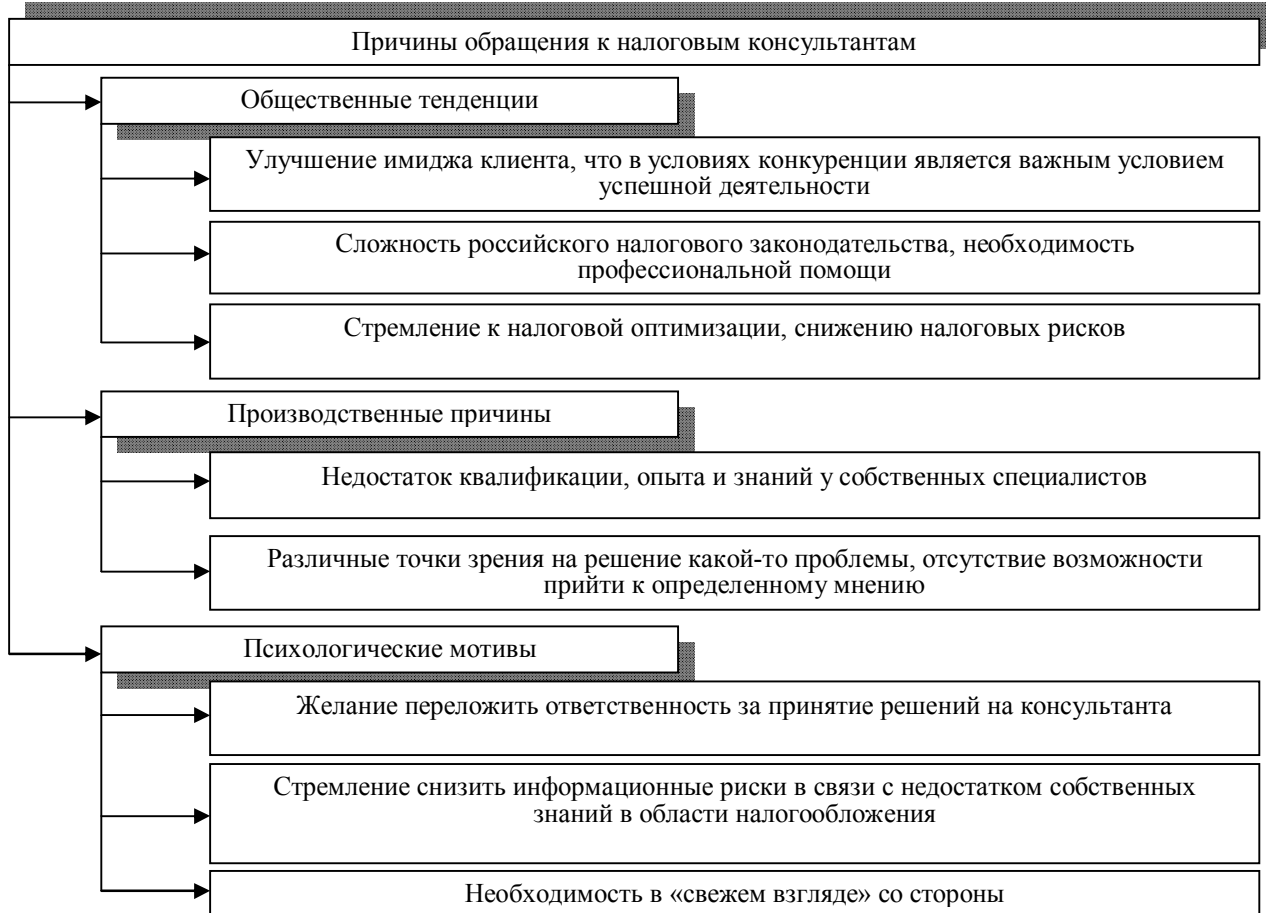
Роль налогового консультанта очень динамична и зависит от целей и задач, которые стоят перед его клиентом на конкретном этапе. Задачи, в свою очередь, определяются под влиянием внешних и внутренних факторов (рисунок 1).



Рисунок 1 - Роль налогового консультанта в налоговых отношениях



Обращения к налоговым консультантам, как правило, вызваны общественными тенденциями, производственными и психологическими причинами (рисунок 2).



**Рисунок 2 - Причины обращения к налоговым консультантам**

Общественные тенденции как причина обращения к налоговым консультантам проявляются в ситуации, когда привлечение налогового консультанта неизбежно приводит к улучшению имиджа организации, что в условиях современной экономики может стать ощутимым конкурентным преимуществом [2].

Основной целью деятельности в сфере налогового консультирования является содействие в правильности и полноте исчисления и своевременной уплате законно установленных налогов и сборов и обеспечения защиты прав и законных интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Концепция налогового консультирования – это принципиальная основа, определяющая стратегию действий при осуществлении налогового консультирования. В общем виде концепция налогового консультирования представлена на рисунке 3.

Налоговое консультирование вправе осуществлять лица, зарегистрированные в качестве налоговых консультантов или налоговых консультаций.

Налоговым консультантом является физическое лицо, отвечающее соответствующим квалификационным требованиям, получившее аттестат налогового консультанта.

Налоговая консультация – юридическое лицо, созданное в форме коммерческой организации для осуществления предпринимательской деятельности по налоговому консультированию и отвечающее соответствующим требованиям.

Консультируемыми лицами являются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, и юридические лица.

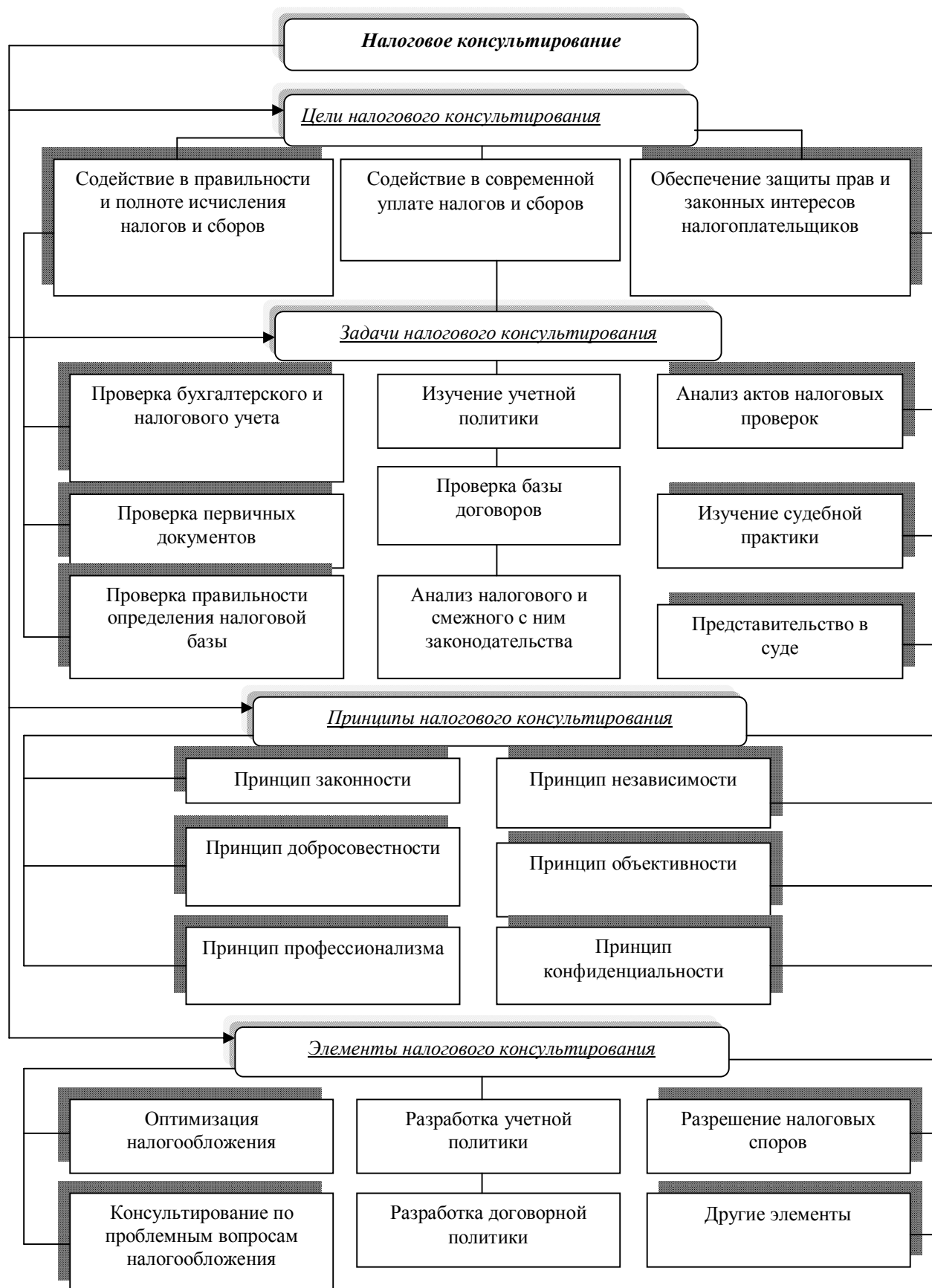


Рисунок 3 – Концепция налогового консультирования

Проект Федерального закона «О налоговом консультировании» будет предусматривать права и обязанности участников данной сферы деятельности (рисунок 4).

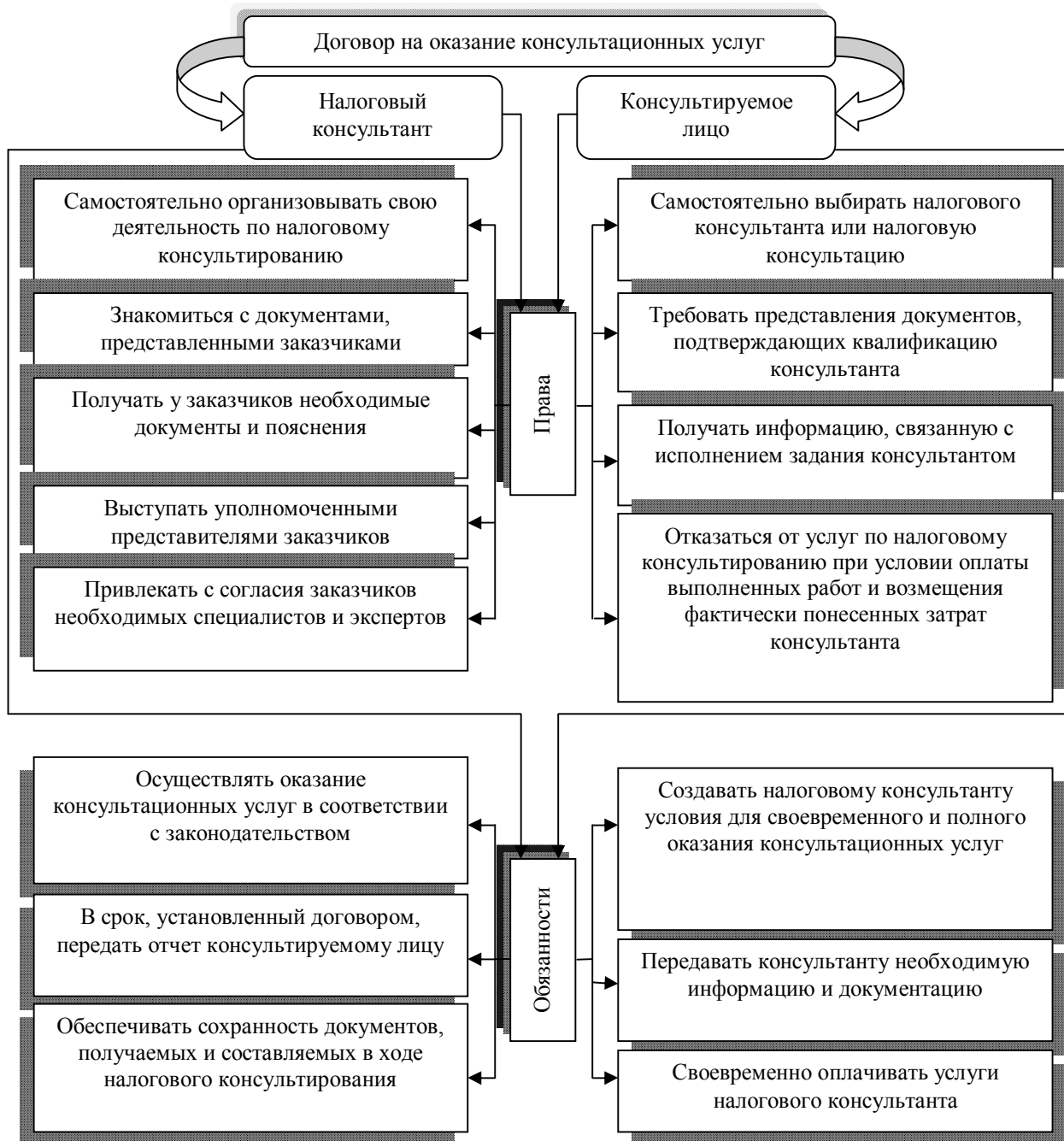


Рисунок 4 – Права и обязанности налоговых консультантов и консультируемых лиц

Процесс оказания услуг по налоговому консультированию осуществляется поэтапно (рисунок 5).

Деятельность по налоговому консультированию осуществляется на основе принципов законности, профессионализма, объективности, добросовестности, независимости и конфиденциальности.

Услуги по налоговому консультированию включают в себя следующие.

1. Оптимизация налогообложения, в том числе разработка схем оптимизации налогообложения и предоставление первичных документов, необходимых для их реализации, экспертиза налоговых схем, анализ схем оптимизации налогообложения на соответствие действующему законодательству, планирование налоговой базы.

2. Консультационное сопровождение после внедрения схемы оптимизации налогообложения.

3. Проверка бухгалтерского и налогового учета, полноты отражения данных в первичных документах и договорах, определение способов устранения выявленных ошибок,

непосредственное участие в ликвидации ошибок.

4. Применение норм действующего налогового законодательства, в том числе консультирование по проблемным вопросам налогообложения.

5. Сопровождение в период проведения налоговой проверки и экономико-правовая экспертиза материалов проверок налоговых органов.

6. Анализ документации, в том числе экспертиза действующих договоров с предоставлением письменных рекомендаций, и составление договоров с учетом правовых и налоговых последствий.

7. Разрешение налоговых споров, в том числе составление актов разногласий по налоговым проверкам, жалоб в вышестоящие налоговые органы, исковых заявлений, защита интересов клиента в налоговых органах и в арбитражном суде.

8. Консультации по организации международного налогового планирования, разработка эффективных внешнеторговых схем и т.д.



*Рисунок 5 – Методика организации налогового консультирования*

На этапе определения цели проведения консультирования по налогам и сборам консультируемое лицо излагает те вопросы, решить которые предстоит налоговому консультанту. Цели могут быть следующими:

- разработка схем оптимизации;
- анализ налоговой нагрузки и нагрузки отдельных налогов на финансово-экономическое состояние консультируемого субъекта;
- анализ эффективности внедрения схем оптимизации;
- разработка налогового планирования и прогнозирования с учетом отраслевой принадлежности предприятия;
- консультирование по различным, в том числе спорным, вопросам налогообложения (расчет налогов, заполнение налоговых деклараций);
- защита интересов предприятия-клиента в суде;

- представительство организации во взаимоотношениях с налоговыми и другими органами и иные цели.

На этапе составления договора на оказание услуг по налоговому консультированию заказчик и налоговый консультант заключают договор, в котором оговариваются все финансовые аспекты, а именно оплата услуг специалиста по налогам и сборам, сроки оказания услуг, а также права, обязанности и ответственность сторон.

На третьем этапе исследуется структура предприятия, его отраслевая принадлежность, а также структура управления и система распределения ответственности между управляющими звеньями, анализируется бизнес-стратегия. Кроме того, на данном этапе на основе полученной информации осуществляется выбор границ и объектов исследования: определенные налоги или вся система налогообложения в целом.

На четвертом этапе собирается информация, необходимая для решения поставленной цели, например, характеризующая методику исчисления налогов, суммы, начисленные к уплате и уплаченные в бюджет. Эта информация может быть получена из оборотно-сальдовых ведомостей, налоговых деклараций, налоговых регистров, учетной политики и других источников [3].

Следующим шагом процесса налогового консультирования является определение его инструментов. При этом инструментом является совокупность приемов и способов, с помощью которых налоговый консультант решает поставленные перед ним вопросы. К инструментам налогового консультирования относят: мониторинг налогового и смежного с ним законодательства; анализ документации (учредительных документов, учетной политики, проектов, договоров и так далее), затрагивающей интересы организации, в том числе прямо или косвенно в области налогообложения; комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности, в том числе финансовый анализ, в процессе которого выявляются ранее не использованные возможности и пути принятия эффективных налоговых решений; налоговое планирование; налоговый анализ, с помощью которого можно охарактеризовать действующую в организации налоговую политику и провести сопоставительный анализ налоговых изъятий за отдельные периоды времени; налоговый аудит, как правило, осуществляется после принятия налоговых решений непосредственно для проверки эффективности принятого решения и его корректировки по обстоятельствам; оценка предпринимательских, в том числе налоговых рисков.

На шестом этапе проводится анализ деятельности консультируемого лица, который включает в себя не только анализ финансово-экономического состояния организации, но и налоговый анализ. В результате проведенного анализа выявляются динамика налоговых платежей, уровень задолженности или переплаты, нагрузка отдельных налогов на предприятие, резервы повышения эффективности деятельности экономического субъекта и резервы понижения налоговой нагрузки.

На седьмом этапе налоговый консультант, проанализировав налоговую и финансовую политику предприятия, разрабатывает различные мероприятия по улучшению существующего положения, для уменьшения налоговой нагрузки, а также снижения риска налоговых санкций.

Следующим этапом налогового консультирования является анализ эффективности разработанных мероприятий. Налоговый консультант просчитывает выгоду организации в результате его консультаций. При этом эффект от снижения налоговой нагрузки должен быть больше, чем оплата услуг консультанта, иначе организации будет не целесообразно обращаться к услугам по налоговому консультированию.

На последнем этапе происходит оформление проделанной консультантом работы в виде отчета. В отчете отражаются выводы: разработанные мероприятия, их эффективность, а также налоговые риски, то есть, насколько данные мероприятия соответствуют налоговому и смежному с ним законодательству.

Налоговое консультирование в области налоговой оптимизации – это предварительное, приближенное представление о рассматриваемом процессе оптимизации,

представляющее собой взаимосвязь наиболее существенных его элементов (рисунок 6).

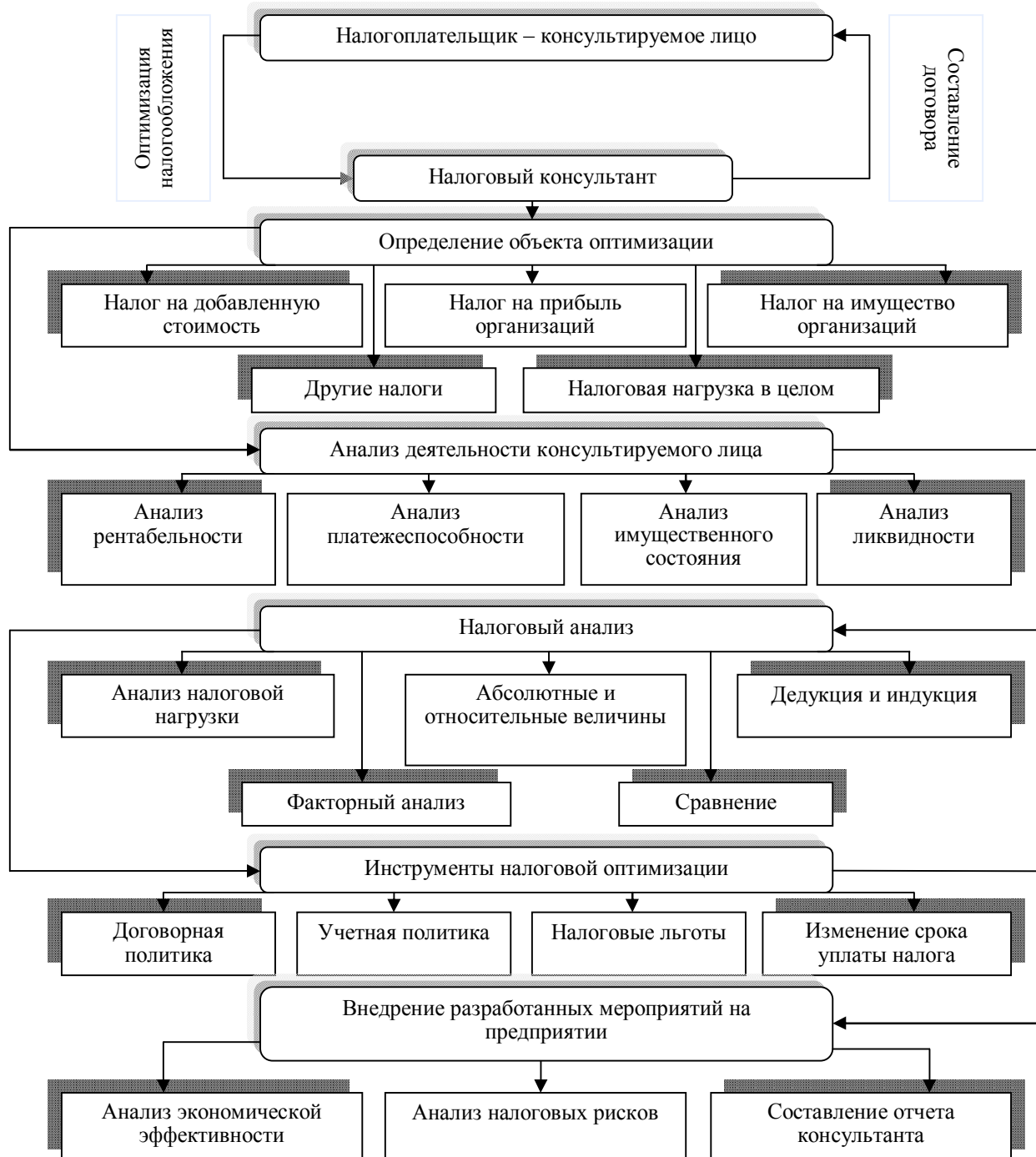


Рисунок 6 – Модель налогового консультирования в области налоговой оптимизации

Для осуществления грамотного и всестороннего налогового консультирования в области налоговой оптимизации необходимо:

- доскональное знание налогового законодательства (не только текущего, но и ожидаемого на планируемый период). Это одно из главных условий возможной оценки его изменений с точки зрения влияния на совокупность налоговых издержек организации-клиента и на различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности;
- наличие у организации-клиента четкого бизнес-плана на налоговый период – не зная объема реализации и других экономических показателей организации на краткосрочную и долгосрочную перспективу, налоговый консультант не сможет планировать реальные налоговые отчисления на этот период;
- наличие у организации-клиента соответствующего кадрового потенциала:

специалисты, работающие в финансово-экономической службе, должны не только знать принципы налогообложения, но и понимать и оценивать предложения консультанта, доводить до руководства объективную точку зрения на возможные варианты принятия управленческих решений по вопросам снижения на законном основании налоговых издержек фирмы [1].

И именно с задачей оптимизации налоговых платежей наиболее полно и всесторонне может справиться только налоговый консультант, который практикует, постоянно повышает свою квалификацию, знает все пробелы налогового и смежного с ним законодательства.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Коростелкина, И.А. Анализ мировой практики планирования и прогнозирования налоговых поступлений и урегулирования задолженности по налогам и сборам [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №2. – С.61-69.

2. Коростелкина, И.А. Анализ методического обеспечения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №5. – С.44-52.

3. Попова, Л.В. Роль налога как элемента социологии налогообложения политики [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №3. – С.76-81.

**Дедкова Елена Геннадьевна**

ФГОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»

302040, г. Орел, Наугорское ш., 40, Н-710

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

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

---

E.G. DEDKOVA

## **PLACE AND ROLE OF TAX ADVICE IN THE MODERN ECONOMY**

*In the article the author revealed the role of tax advisor in tax relations, identified the main reasons for resorting to tax consultants, offer a vision of tax consulting and tax razarabotana author's model of counseling in the areas of tax optimization.*

**Key words:** tax consulting, tax relations, concept, tax optimization.

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Korostelkina, I.A. Analiz mirovoj praktiki planirovanija i prognozirovanija nalogovyh postuplenij i uregulirovanija zadolzhennosti po nalogam i sboram [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Ore: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №2. – s.61-69.

2. Korostelkina, I.A. Analiz metodicheskogo obespechenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Ore: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №5. – s.44-52.

3. Popova, L.V. Rol' naloga kak jelementa sociologii nalogooblozhenija politiki [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Ore: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №3. – s.76-81.

**Dedkova Elena Gennad'evna**

State University-ESPC

302 040, Ore, Naugorskoe highway, 40, N-710

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

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: sirena-85@mail.ru

Э.Р. ЦУЛАЯ

## ФИНАНСОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ БЮДЖЕТОВ СЕЛЬСКИХ ПОСЕЛЕНИЙ

*В работе представлена краткая характеристика существующей в настоящее время системы финансовой поддержки социальных преобразований на селе. Особое внимание отведено проблемам достаточности финансовых ресурсов местных бюджетов, которые, по действующему законодательству, ответственны за финансовое обеспечение объектов социальной инфраструктуры. На примере Республики Мордовия дана характеристика доходной базы муниципальных образований субъекта РФ. Представленная аналитическая информация дала возможность выявить слабые места системы финансового обеспечения социального развития села и предложить ряд мероприятий, способных устранить обозначенные негативные явления.*

**Ключевые слова:** местный бюджет, социальная инфраструктура, налоговые доходы, доходная база, собственные средства.

Недостаточная развитость социальной инфраструктуры препятствует формированию социально-экономических условий, обеспечивающих потребности сельского населения и создающих основу для устойчивого развития сельских территорий. Сложившееся положение обусловлено тем, что до настоящего времени многие вопросы социального развития села оставались неурегулированными на законодательном уровне. На протяжении многих лет государственная поддержка по этому направлению не имела системного характера и не была подкреплена стабильной, адекватно распределяемой финансовой базой.

Негативная динамика в демографической сфере, высокая степень изношенности основных фондов социальной инфраструктуры, слабая разветвленность ее сети, низкий уровень жизни населения в сельской местности по сей день оставляют открытыми вопросы успешной реализации социальных программ развития села, формирования для них адекватной финансовой базы и последующего ее эффективного использования.

Без сильной финансовой поддержки, направленной на улучшение условий труда и жизни сельского населения, невозможна реализация никаких социальных программ в аграрном секторе. В этом отношении особую значимость приобретают вопросы формирования финансовых ресурсов местных бюджетов, так как именно за этим уровнем закреплены полномочия по финансированию объектов социальной инфраструктуры, которая и призвана создать на конкретной территории все необходимые условия для жизнедеятельности человека.

Российская Федерация ратифицировала Европейскую хартию местного самоуправления, и довольно быстро реализовала на практике ее положение о том, что «осуществление публичных полномочий, как правило, должно преимущественно возлагаться на органы власти, наиболее близкие к гражданам». Это положение нашло отражение в Бюджетном кодексе РФ и Федеральном законе №131-ФЗ от 06.10.2003 г. «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Однако, не стоит забывать о том, что «финансовые ресурсы органов местного самоуправления должны быть соразмерны полномочиям, предоставленным им Конституцией или законом».

Первоначально, число вопросов местного значения для поселения составляло 22, для муниципального района – 20, для городского округа – 27. Однако, внесенные изменения в Федеральный закон №131-ФЗ увеличили число вопросов местного значения для поселения до 33, для муниципального района – до 28, для городского округа – до 37.

В проигрышном положении оказались объекты социальной инфраструктуры сельских поселений, так как в сложившихся условиях они полностью стали зависеть от финансовых ресурсов муниципалитетов, которых, как правило, недостаточно для обеспечения даже минимальных потребностей. Однако, реальность такова, что, на поддержание инфраструктурных объектов сельских поселений приходится изыскивать средства из



дефицитных местных бюджетов. Только по официальным данным 9 из 22 муниципальных районов Республики Мордовия в 2009 г. были дефицитными (с учетом уже полученной ими финансовой помощи).

Достаточность доходной базы местных бюджетов – одна из остро стоящих проблем всей бюджетной системы России. Децентрализация системы государственного управления, делегирование полномочий и ответственности в социальной сфере на муниципальный уровень требуют, с одной стороны, четкого разделения функциональных обязанностей между различными уровнями власти, а с другой – установления реального соответствия между их ответственностью и величиной материально-финансовых инструментов, которыми они располагают, что далеко не всегда соблюдается на практике.

Что касается местных налогов, то еще при принятии первой части Налогового кодекса РФ в 1998 г. были отменены сразу 16 местных налогов. С 2005 г. из источников, закрепленных за местными бюджетами на постоянной основе, исключен налог на прибыль организаций, что значительно ослабило финансовую базу этих бюджетов. Для примера могут быть приведены следующие цифры: в местные бюджеты страны в первые годы нового тысячелетия зачислялось налога на прибыль организаций порядка 70-75 млрд. руб., что составляло шестую часть от общей суммы налоговых доходов этих бюджетов. Обозначенные изменения также повлияли на способность муниципальных властей финансировать инфраструктурные объекты.

Существующая в настоящее время система распределения средств привела к тому, что только крупнейшие учреждения социальной инфраструктуры могут рассчитывать на финансирование из федерального бюджета. Естественно, располагаются такие объекты на территории городских округов и поселений. Объект социальной инфраструктуры, функционирующий на территории сельского поселения, может быть профинансирован за счет федеральных средств только в случае направления адресной инвестиционной помощи, наличия межбюджетных трансфертов или если попадет под сферу реализации соответствующей целевой программы – ни первое, ни второе, ни третье не дает ему гарантированной стабильной финансовой базы развития.

Такая ситуация порождает проблему наличия у объектов, находящихся в худшем состоянии, меньших средств для своего восстановления, чем у крупных объектов, которые оснащены и оборудованы, и расходными материалами, и кадрами. Естественно, последние требуют больших вливаний на поддержание своего существования, однако, первым необходим хотя бы изначальный импульс для возрождения, который не может быть дан без привлечения средств государственного бюджета.

Получается, что районы и сектора, которые больше всего нуждаются в развитии материальной базы и во вложениях в объекты социальной инфраструктуры, меньше других имеют возможность это сделать.

Проведенные специалистами исследования подтверждают тот факт, что средств большинства муниципальных образований не хватает на развитие собственного экономического потенциала. Многие из них не располагают необходимыми средствами на проведение ремонта жилых домов, инженерных сетей, объектов коммунальной и социальной инфраструктуры. В первую очередь, это касается сельских территорий. Средства, предусмотренные в местных бюджетах на реализацию программ социально-экономического развития муниципальных образований, незначительны, либо отсутствуют, хотя, по данным института ЕВРОГРАД, около 70% муниципальных образований имеют документы стратегического характера. В этом отношении, нужно отметить, что в Республике Мордовия законодательно закрепленный документ подобного рода есть только у городского округа Саранск (Программа социально-экономического развития городского округа Саранск на среднесрочную перспективу 2010-2012 гг.). Таким образом, можно констатировать, что абсолютное большинство муниципальных образований региона не имеет четко сформированных ориентиров развития и обоснованного алгоритма действий по решению стоящих перед ними задач.

В сложившейся ситуации примечателен тот факт, что доля собственных финансовых ресурсов в подавляющем большинстве сельских администраций колеблется в пределах 5-7%. В Республике Мордовия этот показатель лишь в некоторых муниципальных районах достигает до 15-20% (городской округ Саранск является исключением, для него этот показатель составляет более 50%). Но даже с учетом вышесказанного, за счет собственных средств местные бюджеты не имеют возможности покрыть свои обязательства финансовыми ресурсами. По оценкам специалистов, для обеспечения организационной и финансовой самостоятельности органов местной власти доля расходов, финансируемых за счет собственных средств, должна составлять порядка 75%. В сельских поселениях Республики Мордовия этот показатель в 10-15 раз ниже этого норматива. Уровнем самостоятельности, соответствующим общемировым стандартам, не обладает ни одно муниципальное образование региона.

Обращаясь к вопросу формирования собственных налоговых доходов муниципальными районами Республики Мордовия, стоит привести следующие данные. Сохранившиеся за местным уровнем налог на имущество физических лиц и земельный налог дают не более 10% налоговых доходов муниципальных бюджетов, а в общей сумме их доходов составляет порядка 3%. На долю доходов от федеральных и региональных налогов и сборов, поступающих по нормативам в местные бюджеты, приходится 80% налоговых доходов этих бюджетов. При этом, часто расходы местных бюджетов растут более быстрыми темпами, чем доходы.

Следует еще раз акцентировать внимание на том, что даже с учетом поступлений от налогов и сборов, закрепленных за вышестоящими уровнями бюджетной системы, налоговые доходы образуют не более 15% средств местных бюджетов в регионе. Основная часть финансовых ресурсов формируется за счет межбюджетных трансфертов. При этом весомая доля финансовых средств из федерального бюджета проходит через бюджеты субъектов федерации транзитом до местных бюджетов. Характеризуя этот процесс, эксперты указывают на его непрозрачность и субъективность.

Таким образом, проведенное исследование демонстрирует отсутствие у муниципальных образований достаточности собственных финансовых ресурсов для развития социальной инфраструктуры. Критическое состояние объектов социальной инфраструктуры села, требующих капитальных вложений, ограниченность финансовых ресурсов, их непосредственная зависимость от колебаний экономической конъюнктуры, низкий финансовый потенциал местных бюджетов, обуславливают необходимость изыскания путей формирования устойчивой финансовой базы развития обозначенного направления и разработки адекватного механизма финансового обеспечения социальной инфраструктуры села.

Вопросы финансовой обеспеченности объектов социальной инфраструктуры села необходимо рассматривать с точки зрения увеличения доходов местных бюджетов, что, в свою очередь, может быть осуществлено за счет: совершенствования налогового администрирования на местном уровне; перераспределения средств в пользу депрессивных сельских территорий; закрепления новых видов поступлений за местными бюджетами; реформирования существующих местных налогов.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Пансков, В.Г. К вопросу о самостоятельности бюджетов [Текст] / В. Г. Пансков. – Финансы. – 2010. - №6. – С.13
2. Барамзин, С.В. Проблемы бюджетной обеспеченности сельских поселений [Текст] / С.В. Барамзин // Финансы и кредит. – 2010. - №6. – С.63-66
3. Урман, Н.А. Межбюджетные трансферты муниципальным образованиям [Текст] / Н.А. Урман. – ЭКО. – 2010. - №4. – С. 137-145

**Цулая Эка Ревазиевна**

Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева  
430005 Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Большевикская, д. 68,  
Аспирант кафедры «Финансы и кредит»  
Тел.: +7(927)275-29-59  
E-mail: eka-tsulaya@yandex.ru

---

J.R. TSULAYA

## FINANCIAL PROBLEMS OF LOCAL BUDGETS

*The article considers a short characteristic of the current system of financial support of social transformation in a rural area. The article is devoted to the questions of financial resources of local budgets in region. According to current legislation local budgets are in charge of social infrastructure funding. But municipal budgets have problems that concern to it's income. These data allow to emphasize weak features of financial system of social development of a rural area, and make some recommendations aimed at situation improving.*

**Key words:** local budget, social infrastructure, tax revenues, income base, municipal funds.

## BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Panskov, V.G. K voprosu o samostojatel'nosti bjudzhetov [Tekst] / V. G. Panskov. – Finansy. – 2010. - №6. – S.13
2. Baramzin, S.V. Problemy bjudzhetnoj obespechennosti sel'skih poselenij [Tekst] / S.V. Baramzin // Finansy i kredit. – 2010. - №6. – S.63-66
3. Urman, N.A. Mezhbjudzhetnye transferty municipal'nym obrazovaniyam [Tekst] / N.A. Urman. – JeKO. – 2010. - №4. – S. 137-145

**Tsulaya Jeka Revazievna**

Mordovia State University  
430 005 Mordovia, Saransk, str. Bolshevik, 68  
Postgraduate student Department of «Finance and credit»  
Numb.: +7 (927) 275-29-59  
E-mail: eka-tsulaya@yandex.ru

## ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПО ХАНТЫ-МАНСИЙСКОМУ АВТОНОМНОМУ ОКРУГУ

*В статье автором определены сущность и содержание налогового контроля, а также проведены подробный анализ и оценка эффективности контрольной работы налоговых органов Сургутской области.*

**Ключевые слова:** налоговый контроль, нарушение налогового законодательства, налоговая проверка.

Налоговый контроль представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения налогового законодательства.

Эффективность налогового контроля характеризуется:

- уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей;
- полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения;
- качеством налоговых проверок, снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля;
- сокращением времени на контакты с налогоплательщиками.

Результаты контрольной работы налоговых органов РФ в динамике представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Результаты проведения камеральных налоговых проверок за 2008-2010 годы

Показатели	2008 год	2009 год	2010 год
1. Количество камеральных проверок, выявивших нарушения, всего	437	411	428
В том числе:			
- индивидуальных предпринимателей	365	376	389
- физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей	69	33	
- юридических лиц – налоговых агентов	3	2	5
2. Дополнительно начислено платежей, всего, тыс. руб.	134,1	1099,4	1086,2
в том числе:			
- индивидуальных предпринимателей	115,6	666,4	436,5
- физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей	17,0	431,9	
- юридических лиц – налоговых агентов	1,5	1,1	1,8
В том числе:			
2.1. налогов, тыс. руб.	62,8	630,5	386,9
- индивидуальных предпринимателей	52,8	602,6	
- физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей	10,0	27,9	28,1
2.2 пени, тыс. руб.	4,5	1,5	3,2
- индивидуальных предпринимателей	4,5	0,9	0,6
- физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей	0,0	0,6	0,0
2.3. налоговые санкции, тыс. руб.	66,8	467,4	369,5
- индивидуальных предпринимателей	58,3	62,9	71,5
- физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей	7,0	403,4	286,5
- юридических лиц – налоговых агентов	1,5	1,1	0,9
в том числе:			
2.3.1 на основании ст.119 НК РФ	26,6	438,2	386,2
2.3.2 на основании ст. 122 НК РФ	0,0	25,5	23,6

**Продолжение таблицы 1**

2.3.3 на основании ст. 126 НК РФ	5,2	3,7	4,1
3. Взыскано дополнительно начисленных платежей, всего	64,4	633,9	582,3
- индивидуальных предпринимателей	56,2	660,9	626,8
- физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей	6,7	3,0	5,0
- юридических лиц – налог. агентов	1,5	0,1	0,9

Анализируя данные таблицы можно сказать, что в 2010 году было проведено 6825 камеральных проверок деклараций, представленных индивидуальными предпринимателями и другими физическими лицами, что на 1151 проверку больше, чем за аналогичный период прошлого года. Из них выявившие нарушения – 411.

Основными нарушениями, выявленными камеральными проверками являются: несвоевременное представление налоговых деклараций; необоснованное применение вычета по ЕСН.

**Таблица 2 – Показатели контрольной работы МРИ ФНС № 2 по Сургутской области за 2008-2010 гг. (выездные налоговые проверки)**

Показатели	2008 год	2009 год	2010 год
Количество проведенных выездных налоговых проверок - всего	51	52	54
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	35	41	51
- индивидуальных предпринимателей	16	11	18
Из общего количества проведенных выездных проверок выявлены нарушения - всего	31	36	41
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	16	25	30
- индивидуальных предпринимателей	15	11	17
Всего доначислено по результатам проверок отчетного периода, т.р.	1524,7	29369,10	30963,85
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	578,1	28267,7	30762,82
- индивидуальных предпринимателей	946,6	1101,4	1303,6
Из общей суммы доначислений сумма доначисленного налога, подлежащего удержанию и перечислению – всего, т.р.	706,9	843,7	942,5
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	78,3	38,8	42,1
- индивидуальных предпринимателей	628,6	804,9	901,6
Из общей суммы доначислений сумма пени – всего, т.р.	398,3	22342,8	24563,9
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	185,2	73,1	84,3
- индивидуальных предпринимателей	213,1	22269,7	2899,5
Из общей суммы доначислений суммы налоговых санкций – всего, т.р.	226,4	6248,6	73824,9
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	93,6	6025,2	6832,3
- индивидуальных предпринимателей	132,8	223,4	236,9
Взыскано дополнительно начисленных платежей	517,7	478,2	501,6
В том числе:			
- юридических лиц – налоговых агентов	344,0	401,2	463,9
- индивидуальных предпринимателей	173,7	77,0	79,2

Анализируя данные таблицы 2 можно сказать, что по результатам выездных налоговых проверок доначислено платежей в бюджет (с учетом пени и налоговых санкций) 54332 тыс. руб.

Кроме того в 2010 году проведено 338 встречных проверок по запросам других инспекций. Проверены 11 организаций, которые не осуществляли финансово-хозяйственную деятельность.

Таблица 3 – Динамика нарушений налогового законодательства, нагрузка на налоговых работников

Показатели	2008	2009	2010	2010 (в % к 2008)
Количество юридических лиц – налогоплательщиков, ед.	2710	2887	2797	103
Численность работников налоговых органов - всего, чел.	113	113	113	100
Нагрузка на одного работника	15	18	19	105
Количество юридических лиц, нарушивших законодательство, в расчете на одного работника, ед.	24	23	20	83
Доначислено платежей по результатам проверок по юридическим лицам, млн. р.	1,4	1,6	1,5	107
Количество лиц, привлеченных к административной ответственности, в среднем на одно должностное лицо	2,7	2,8	2,6	96

При возросших объемах доначисленных проверками сумм (как по юридическим, так и по физическим лицам) возросло относительное число лиц, привлеченных к административной ответственности за налоговые правонарушения.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Коростелкина, И.А. Анализ методического обеспечения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов в рамках реализации региональной налоговой политики [Текст] / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №5. – С.44-52.

2. Попова, Л.В. Роль налога как элемента социологии налогообложения политики [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. - №3. – С.76-81.

**Селюков Михаил Викторович**  
ФГОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29  
Аспирант  
Тел.: (4862) 41-98-60  
E-mail: soleil-77@mail.ru

M.V. SELYUKOV

### EFFECTIVENESS OF FISCAL CONTROL IN THE KHANTY-MANSI AUTONOMOUS OKRUG

*In this paper the author defined the nature and content of tax control, as well as a detailed analysis and evaluation of the effectiveness of the control of tax authorities Surgut region.*

**Key words:** tax control, tax law violations, tax audit.

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Korostelkina, I.A. Analiz metodicheskogo obespechenija jeffektivnosti kontrol'no-proverochnoj dejatel'nosti nalogovyh organov v ramkah realizacii regional'noj nalogovoj politiki [Tekst] / I.A. Korostelkina // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Орел: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №5. – С.44-52.

2. Popova, L.V. Rol' naloga kak jelementa sociologii nalogooblozhenija politiki [Tekst] / L.V. Popova // Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki. – Орел: Gosuniversitet-UNPK, 2011. - №3. – С.76-81.

**Selyukov Mihail Viktorovich**  
State University-ESPC  
302020, Orel, Naugorskoe highway, 29  
Graduate  
Numb.: (4862) 41-98-60  
E-mail: soleil-77@mail.ru

Н.А. ПОТАПОВА

## СИСТЕМА ИМУЩЕСТВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

*В статье автором проанализированы системы имущественного налогообложения физических лиц в зарубежных странах, представлено сравнение зарубежных систем с действующей системой налогообложения в Российской Федерации, дана оценка их преимуществ и недостатков.*

**Ключевые слова:** земельный налог, транспортный налог, налог на имущество.

В развитых странах налогообложение имущества осуществляется на основе двух групп налогов: налогов на совокупную стоимость имущества и налогов на стоимость, которые, в свою очередь, подразделяются на налоги на личное состояние фактических лиц и налоги на имущество юридических лиц.

Налогом на личное состояние облагается стоимость имущества физических лиц за вычетом обязательств, возникающих в связи с владением имуществом.

Оценка имущества производится на основе рыночной или кадастровой стоимости, определяемой в соответствии с методами, установленными законом.

От обложения налогом на личное состояние освобождаются мебель и иная домашняя утварь, произведения искусства, патенты, страховые полисы, определенные виды местных коллекций, транспортные средства личного пользования, а также здания, строения, земельные участки в тех случаях, когда они подлежат обложению специальными налогами [1].

Налог на личное состояние может взиматься либо по единой ставке, либо в соответствии со шкалой прогрессивного налогообложения.

Единая ставка налогообложения применяется в Германии, Бельгии, Исландии и Люксембурге.

Прогрессивное налогообложение действует в Швеции, Финляндии, Норвегии, Испании и Швейцарии. В других развитых странах указанный вид налога не применяется.

Важная особенность налога на личное состояние заключается в достаточно высокой первоначальной сумме, с которой начинается обложение. Кроме того, обычно предусматриваются значительные льготы, предоставляемые различным категориям плательщиков.

В структуре общих налоговых поступлений доля налогов на личное состояние редко превышает 0,5%. Единственной страной, где доля этого налога существенная, является Швейцария. В начале 1990-х годов доля налогов на личное состояние в общем объеме налоговых поступлений в этой стране составляла около 2,2%, что объясняется спецификой Швейцарской налоговой системы.

Специальные налоги на отдельные виды имущества отличаются разнообразием. Чаще всего, этими налогами облагаются жилые дома, строения, сооружения и установки, застроенные и незастроенные земельные участки, средства транспорта (грузовые и легковые автомобили, мотоциклы, моторные лодки, самолеты и т.д.). Все поимущественные налоги относятся к региональным или местным налогам, однако, часто на центральном (федеральном, конфедеральном) уровне осуществляется общая регламентация их взимания.

С 1 января 2003 года в России появился новый налог – транспортный. Он введен главой 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ в соответствии с Федеральным Законом от 24 июля 2002 года № 110 – ФЗ.

Транспортный налог устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом, законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязательен к

уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации [2].

Транспортные средства, зарегистрированные в других странах и временно находящиеся на территории Российской Федерации сроком до шести месяцев, регистрируются на владельцев указанных транспортных средств. Таким образом, в отношении наземных транспортных средств указанные выше лица будут являться налогоплательщиками транспортного налога. Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

В случае если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), соответствующий пересчет во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженного в кВт, на множитель, равный 1,35962 (переводной коэффициент – 1 кВт = 1,35962 л.с.). Округление производится с точностью до 2-го знака после запятой. Так как в течение года количество транспортных средств, принадлежащих организации или физическому лицу, может меняться, то в случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода необходимо использовать специальный понижающий коэффициент. Его рассчитывают следующим образом:

$$\text{коэффициент} = \frac{\text{количество месяцев, в течение которых ТС было зарегистрировано на организацию}}{12 \text{ месяцев}} \quad (1)$$

А затем, чтобы рассчитать сам налог, нужно воспользоваться следующей формулой:

$$\text{сумма налога} = \text{количество л.с., регистровых т, ед. ТС} \times \text{ставка налога} \times \text{коэффициент} \quad (2)$$

В расчет должны входить и те месяцы, в которых транспортное средство было зарегистрировано или снято с регистрации. При этом не важно, когда проходила регистрация: в начале или в конце месяца. А если транспорт зарегистрирован и снят с регистрации в течение одного месяца, то этот месяц считается как один.

Налогообложение земельных участков различается в зависимости от хозяйственного назначения. Существуют различные системы налогообложения застроенных земельных участков, земель, используемых в сельском хозяйстве, и незастроенных земельных участков, не используемых для сельскохозяйственного назначения. Ставки этих налогов обычно устанавливаются в процентах от кадастровой стоимости земельного участка. От этих налогов могут освобождаться объекты, находящиеся в государственной собственности, в особенности органов местного самоуправления, а также в собственности ряда организаций, список которых устанавливается законодательно.

Определение налоговой базы при обложении доходов от реализации и владения имуществом всегда осуществляются с учетом индекса инфляции, применяемого к ценам приобретения и расходам на содержание имущества. Во всех развитых странах ежегодно публикуется официальный индекс инфляции, на размер которого корректируются расходы по приобретению и содержанию имущества, либо вычитаемые из доходов от реализации, либо учитываемые при определении налоговых обязательств по доходам в форме рентных платежей. Система индексации может применяться для перерасчета первоначальной (покупной, балансовой) стоимости имущества.

Налогообложение имущества, особенно отдельных его видов, зачастую не связано с



подходным налогообложением. Нередко этим занимаются разные службы. Например, в США специалисты, производящие оценку стоимости, недвижимого имущества, даже не имеют доступа к информации о доходах налогоплательщиков. Поимущественным налогообложением занимаются налоговые органы отдельных штатов, а налогообложение доходов осуществляется Службой внутренних доходов.

В Великобритании, напротив, действует единый налог, взимаемый с совокупной стоимости недвижимого имущества. Базой налогообложения является годовая чистая стоимость имущества, которая переоценивается в соответствии с действующей методологией. Основой для определения годовой чистой стоимости имущества является стоимость его найма в условиях свободного рынка при условии, что наниматель несет все расходы, связанные с ремонтом, содержанием и техническим текущим обслуживанием и страхованием. Оценка производится комиссией Службы внутренних доходов.

Налоги на имущество позволяют мобилизовать в распоряжение государства денежные средства наиболее состоятельных граждан. Благоприятные тенденции в развитии страны, ее экономический и социальный расцвет напрямую зависят от того, на сколько быстро состоятельные владельцы имущества станут преобладающей частью российского общества.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бетина, Т.А. Причины несовершенства налогового контроля в российской практике. Концепция предпроекторного контроля на основе зарубежного опыта и специфических особенностей экономики Российской Федерации. [Текст] / Т.А. Бетина // Налоговый вестник. - № 11. - ноябрь 2005 г
2. Вишневецкая, Н.Г. Регулирующая роль налога на прибыль на современном этапе и в перспективе [Текст] / Н.Г. Вишневецкая // Налоговый вестник. - 2002. - №10. - С.12-15.

**Потапова Наталья Анатольевна**

ФГОУ ВПО «Государственный университет-УНПК»

302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40

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

Тел.: (4862) 41-98-60

E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

---

N.A. POTAPOVA

### **THE SYSTEM OF PROPERTY TAX FOR INDIVIDUALS: THE INTERNATIONAL EXPERIENCE**

*In this paper the author analyzed the system of property taxation of individuals in foreign countries in comparison with the Russian Federation, an assessment of their strengths and weaknesses.*

**Key words:** *land tax, vehicle tax, property tax.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Betina, T.A. Prichiny nesovershenstva nalogovogo kontrolja v rossijskoj praktike. Konceptija predproverochnogo kontrolja na osnove zarubezhnogo opyta i specificheskikh osobennostej jekonomiki Rossijskoj Federacii. [Tekst] / T.A. Betina // Nalogovyj vestnik. - № 11. - nojabr' 2005 g
2. Vishnevskaja, N.G. Regulirujuwaja rol' naloga na pribyl' na sovremennom jetape i v perspektive [Tekst] / N.G. Vishnevskaja // Nalogovyj vestnik. - 2002. - №10. - S.12-15.

**Potapova Natal'ya Anatol'evna**

State University-ESPC

302020, Orel, Naugorskoe highway 40

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

Numb.: (4862) 41-98-60

E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

# НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

УДК 338

Р.А. ОБОЗОВ

## ОЦЕНКА СТОИМОСТИ КОМПАНИИ НА ОСНОВЕ ПОКАЗАТЕЛЯ EVA И МОДЕЛИРОВАНИЕ ЗНАЧЕНИЙ EVA ЧЕРЕЗ ВЛИЯЮЩИЕ ФАКТОРЫ

*Рассмотрена концепция добавленной экономической стоимости предприятия (EVA). Приведены способы расчета показателя EVA. Отмечены сильные и слабые стороны методики. Приведен пример расчета доверительного уровня чистой операционной доналоговой прибыли NOPAT.*

**Ключевые слова:** экономическая добавленная стоимость, чистая операционная прибыль до уплаты налогов, имитационное моделирование, доверительный уровень, факторы риска.

В последнее время все большей популярностью среди менеджмента российских компаний пользуется модель добавленной экономической стоимости *EVA* (*enterprise value added*). Вследствие чего, возникает вопрос, как на практике организовать управление стоимостью компании через показатель *EVA*, и чем концепция *EVA* отличается от аналогичных, в чем ее преимущества. Как известно, максимизация стоимости компании - одна из основных целей бизнеса. При этом, одним из достоинств методологии *EVA* можно считать возможность учитывать в расчетах не только текущие затраты и выручку компании, но и эффективность используемого капитала, переданного менеджменту в управление, а также его стоимость. Этот принцип отражает формула 1:

$$EVA = NOPAT - WACC \cdot CE, \quad (1)$$

где *NOPAT* (*net operating profit adjusted taxes*) – скорректированная чистая операционная прибыль после уплаты налогов;

*WACC* (*weighted average cost of capital*) – средневзвешенная стоимость капитала компании;

*CE* (*capital employed*) – размер используемого капитала.

Другой немаловажной особенностью является то что, компания Stern Stewart & Co – автор данной модели, предложила использовать в модели чистую прибыль, скорректированную на сумму затрат по НИОКР. Поэтому руководители компаний в погоне за максимальной *EVA* не будут экономить на научно-исследовательских работах. Таким образом, для того, чтобы максимизировать *EVA* необходимо:

- максимизировать чистую прибыль компании;
- приобретать меньше активов, больше продавать;
- вкладывать больше средств в НИОКР;
- снижать стоимость капитала, выражаемую через *WACC*.

Можно выделить основные факторы увеличения стоимости бизнеса. По некоторым данным, 78% его стоимости зависит от такого фактора, как рост бизнеса, а это, в первую очередь, увеличение объема продаж, а также расширение за счет открытия и покупки новых подразделений. Все это невозможно без прямых инвестиций в производство.

Методология *EVA* несовершенна и для некоторых случаев не подходит. Так, на ранних стадиях развития предприятия или крупного инвестиционного проекта бизнес развиваясь, требует больших инвестиций с существенной отдачей в будущем. Показатель *EVA*, рассчитанный к данному периоду, будет заметно снижен. Экономическую добавленную стоимость можно вычислить и через рентабельность инвестированного

капитала  $ROIC$ , которая представляет собой отношение  $NOPAT$  к общему операционному капиталу.

$$EVA = (NOPAT/CE - WACC) \cdot CE = (ROIC - WACC) \cdot CE \quad (2)$$

Таким образом, мы видим, что стоимость компании зависит от разницы между ожидаемой величиной рентабельности инвестированного капитала  $ROIC$  и средневзвешенной стоимостью капитала компании [1]. Объем капиталовложений  $CE$  лишь ускоряет наращивание или снижение стоимости бизнеса.

Рассмотрим показатель  $NOPAT$  более подробно.

Посленалоговая операционная прибыль (*Net Operating Profit Adjusted Taxes, NOPAT*) – это чистая операционная прибыль за вычетом скорректированных налогов.  $NOPAT$  находится как прибыль до уплаты налогов и процентов, скорректированная на сумму налога на прибыль.

В таком случае, вариация показателя  $NOPAT$  может служить для количественной оценки влияния факторов риска на денежные потоки предприятия и стоимость компании в целом.

Допустим  $\Delta NOPAT$  – максимальная величина, на которую может отклониться генерируемая прибыль от некоторого ожидаемого значения  $\mu_{NOPAT}$  с заданной вероятностью  $p_i$ . Получим зависимость:

$$\Delta NOPAT = \sum_i (NOPAT_i - \mu_{NOPAT})^2 \cdot p_i \quad (3)$$

По результатам имитационного моделирования Монте-Карло, формируют выборку финансовых показателей фирмы, на основе которой, вычисляются меры риска.

Допустим некоторое предприятие ожидает в течение 2011г. прибыль после уплаты налогов на общую сумму 135 млн. руб. Необходимо оценить риск недополучения этих средств. Предприятие производит продукцию, в том числе и на экспорт, при этом учитывает экспортную выручку по текущему валютному курсу. Для решения поставленной задачи требуется установить зависимость финансовых показателей от выявленных факторов риска (риска колебания цен на продукцию и сырье, валютного риска). Задавая для каждого риска распределение вероятностей и проведя серию итераций, можно получить частотное распределение будущих денежных потоков [2]. Такое распределение представлено на рисунке 1.

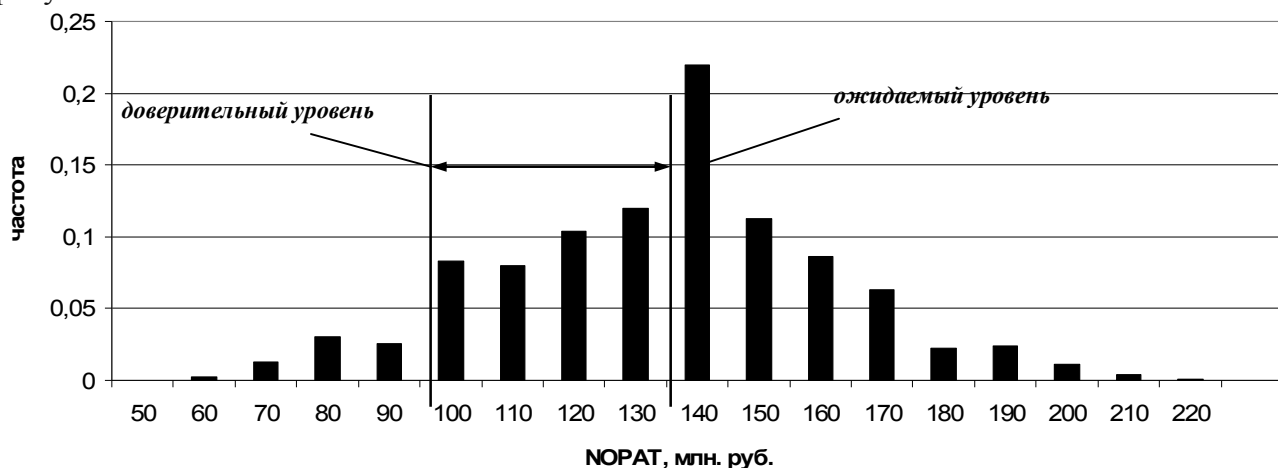


Рисунок 1 - Распределение  $NOPAT$  предприятия

Вероятность данного доверительного уровня 95%. Проанализировав полученную выборку и отбросив 5% наихудших сценариев, определим минимальное значение, ниже которого прибыль не упадет - 95 млн. руб. Непредвиденные потери в части  $NOPAT$  вычисляются как разница между ожидаемым и доверительным уровнем прибыли до уплаты процентов:  $135-95=40$  млн. руб. Имея распределение величин по показателю  $NOPAT$ , не составит особого труда спрогнозировать показатель стоимости бизнеса  $EVA$ , особенно если

учесть относительное постоянство средневзвешенной стоимости капитала *WACC* и прогнозируемость объемов капиталовложений *CE* (на основе бизнес-плана предприятия).

В общем случае, инвестируемый капитал вычисляется как сумма оборотных средств в основной деятельности, чистых основных средств и чистых прочих активов (за вычетом беспроцентных обязательств) [2]. Другой вариант расчета - инвестированными средствами считают сумму собственного капитала и долгосрочных обязательств. При этом, детали определения величины инвестированного капитала будут зависеть от особенностей ведения учета и структуры бизнеса. Главное условие, которое должно быть при этом достигнуто, это то, что при анализе должен быть учтен тот и только тот капитал, который был использован для получения прибыли, включенной в расчет.

Таким образом, используя имитационное моделирование можно предсказать с достаточной точностью, что случится со стоимостью бизнеса в ближайшее время. Главная положительная сторона показателя *EVA* состоит в том, что он позволяет увидеть разницу между балансовой и рыночной стоимостью компании. Она формируется под воздействием, в том числе неколичественных факторов. Эту разницу иногда называют рыночной (*Market Value Added, MVA*) или экономической добавленной стоимостью бизнеса (*EVA*) компании [1].

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Капранов, Н.С. Управление денежными потоками с целью увеличения стоимости компании [Текст] / Н.С. Капранов // Аудит и финансовый анализ, 2007 - №3.
2. Золотарев, В. Интегральные меры корпоративного риска [Текст] / В. Золотарев // Финансит 2001 - №7.

#### **Обозов Роман Александрович**

Брянский государственный технический университет  
г. Брянск, ул. 22-го съезда КПСС, д.53, кв. 209  
Аспирант кафедры «Экономика и менеджмент»  
Тел.: +7 960 5546343  
E-mail: lamy32@mail.ru

---

R.A. OBOZOV

### **ESTIMATION OF THE COST OF BUSINESS BASED ON EVA-METHODICS AND MODELLING EVA THROUGH THE INFLUENCING FACTORS**

*Conception of economic value added EVA is described. Advantages and shortcomings of the EVA methodic are shown. An example of counting of net operation profit adjusted tax NOPAT with the confidence level is given. The conclusion is made about application of the Monte-Carlo modeling for the analysis of volatility of cost of business.*

**Key words:** *economic value added, net operation profit adjusted taxes, Monte-Carlo modeling, confidence level, factors of risk.*

### **BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)**

1. Kapranov, N.S. Upravlenie denezhnyimi potokami s cel'ju uvelichenija stoimosti kompanii [Tekst] / N.S. Kapranov // Audit i finansovyy analiz, 2007 - №3.
2. Zolotarev, V. Integral'nye mery korporativnogo riska [Tekst] / V. Zolotarev // Finansit 2001 - №7.

#### **Obozov Roman Alexandrovich**

Bryansk State Technical University  
241000 Bryansk, str. 22-go s'ezda KPSS, 53-209  
Postgraduate student Department «Economics and management»  
Numb.: +7 960 5546343  
E-mail: lamy32@mail.ru

А.В. БОРЩЕВА

## РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ ПРЕДПРИЯТИЯ

*Производство является важнейшей областью деятельности любого предприятия. Поэтому система управления производством предприятия должна удовлетворять самым высоким требованиям. Для повышения эффективности производственной деятельности разработана модель реформирования системы управления производством предприятия, включающая несколько этапов. Важнейшим результатом использования данной модели является разработка функционально-полной системы управления производством предприятия. Состав подпроцессов этой системы показывает целесообразность применения разработанной модели.*

*Ключевые слова:* система, управление, производство, предприятие, реформирование.

Производство – процесс, метод или ряд действий, главным образом, практического характера. Исходя из этого определения, производственная деятельность есть неотъемлемый атрибут человеческой деятельности, которому свойственны организованность и продуктивность.

**Система управления производством предприятия** представляет собой совокупность подпроцессов, реализующих производственную деятельность. Однако существуют проблемы, которые мешают эффективно преобразовывать ресурсы в готовую продукцию [3].

Для решения проблем необходимо реформировать систему управления (СУ) производством предприятия. На основе подходов, существующих в литературе [1, 2, 4], возникла необходимость создать модель реформирования СУП (рисунок 1). Рассмотрим эту модель подробнее.

**Формулирование концепции реформирования СУП предприятия.** Концепция должна содержать цель, подходы, стратегию, приоритеты и критерии развития предприятия в процессе реформирования. Выполняться эта деятельность может как самостоятельно, так и с учетом проблем, сформулированных при диагностике предприятия. Для выполнения цели может быть построена система (дерево целей), которая определяется совокупностью множества компонентов.

Стратегия предприятия представляет собой совокупность основных направлений её деятельности, а также способов их реализации в определенный промежуток времени. Значение стратегии трудно переоценить: она влияет на все стороны управленческой деятельности.

В концепцию программы стратегического развития рекомендуется также включать вопросы стратегической устойчивости предприятия. Концепция должна содержать описание тех средств, которые будут использованы для реформирования предприятия.

Основные результаты реформирования, это изменение количественных и качественных показателей деятельности предприятия и его подразделений. Эти результаты могут быть нескольких видов: экономические, материальные, информационные, трудовые, социальные, психологические и др.

Каждый вид может быть охарактеризован с помощью некоторой группы показателей, которые могут иметь как положительные, так и отрицательные значения.



Рисунок 1 - Модель реформирования СУ производством предприятия

**Диагностика состояния предприятия.** Этот этап является весьма важным, его должны проводить высококвалифицированные специалисты этого предприятия или представители сторонних предприятий, специализирующиеся на консалтинговых услугах.

При выполнении данной операции рассматриваются различные методики диагностики предприятия. Выбирается подходящая методика для данного предприятия: либо выбранная методика адаптируется для организации, либо на основе существующих методик создается новая.

Эта операция представляет собой определение и формулировку проблем, существующих на предприятии. Прежде чем сформулировать проблемы, необходимо их обозначить, осмыслить факты, касающиеся этих проблем. При формулировании проблемы выполняются: описание процесса обнаружения проблемы, установление проблемы как совокупности некоторых задач, предварительное представление проблемы, операционное определение нежелательных последствий проблемы.

**Построение новой СУ производством предприятия.** Проблему можно представить в виде совокупности составляющих элементов, называемых задачами. Здесь необходимо определить, какие причины способствовали возникновению причин, для этого необходимо глубоко исследовать проблему. Как правило, причин возникновения проблемы несколько, также причина возникновения одной проблемы, может входить в состав причин другой.

В данной операции, используя причины возникновения проблем, определяются подпроцессы, которые могут устранить эти причины, и соответственно решить проблемы, существующие на предприятии. При этом определяются возможные задачи, которые необходимо решать на предприятии. Для каждого из подпроцессов должен быть реализован определенный набор функций управления: нормирование, прогнозирование, планирование, организация, учет, контроль, анализ, регулирование, координация.

Каждая задача характеризуется совокупностью некоторых параметров. Эти параметры объединены в две группы: важности и сложности. Важность и сложность реализации задачи понимаются как полезность данной задачи в рамках всей организации и уровень средств обеспечения реализации задачи.

*Целесообразность* решения задачи – это интегральный параметр, полученный на основе параметров важности и сложности реализации задачи и определяющий необходимость и возможность её решения в организации. Оценки параметров задач получают экспертным путем. Трудоемкость реализации задач представляет собой временной норматив, в течение которого данная задача должна быть удовлетворительно решена и затем использована для решения последующих задач. Нормативная трудоемкость для каждой задачи определяется расчетным или экспертным путем в зависимости от сложности её алгоритма, объема перерабатываемой информации и других факторов.

Каждая задача имеет исходную информацию, которая обрабатывается с помощью некоторого алгоритма, в результате чего, появляется выходная информация. Сравнение входной и выходной информации позволяет найти взаимосвязи всех задач в рамках одного подпроцесса. При построении графа, в случае отсутствия каких-либо задач связь продлевается до следующей функции менеджмента этого подпроцесса. Исследуется качество построенного графа: в нем не должно быть обрывов, лишних связей и других изъянов. По данному графу строится матрица связей задач, которая будет использоваться в других этапах этой модели.

Приоритеты реализации задач определяются на основе упорядоченного графа по информационным уровням с учетом оценок целесообразности решения задач. В результате, определяются наиболее эффективные направления реализации задач, которые затем будут рассматриваться в качестве претендентов на включение в перечень обязательно решаемых задач в подразделениях предприятия. Актуальными являются те задачи, которые жизненно необходимо решать на предприятии для реализации её стратегии, создания эффективной системы менеджмента и получения ощутимых коммерческих результатов.

**Реформирование элементов существующей СУ производством предприятия.** На основе построенной модели подпроцессов на этапе диагностики состояния структуры предприятия и новых подпроцессов, выявленных в ходе 2 этапа, проводится реформирование СУ производством предприятия и предлагаются новые элементы этой системы к внедрению,

которые должны обеспечить новый уровень реализации производственного процесса.

Требования к компетентности персонала представляет собой некоторую совокупность параметров (квалификационных требований) специалиста, на основании которых определяется необходимость в соответствующей должности или подразделении предприятия. Численность специалистов определяется в зависимости от нескольких факторов: величины предприятия, количества частоты решаемых задач, а также квалификации специалистов для решения каждой задачи. Задачи закрепляются за конкретными специалистами, которые их решают и несут ответственность за результаты их решения. Специалист должен обладать соответствующим уровнем квалификации. Это могут быть работающие специалисты на предприятии или приглашенные специалисты.

Данная операция включает в себя: определение названия должности специалистов, перед которыми поставлены задачи; отдел, в котором имеется эта должность; её уровень; выполняемые функции; её обязанности и права; взаимоотношения с руководством, коллегами и подчиненными. Создание подразделений (отделов, групп) производится путем группирования близких в информационном плане подпроцессов, что позволяет добиться более эффективного управления. Определение состава подразделений зависит от положенных в основу признаков разделения и отношений между элементами. При этом определяются подпроцессы, в рамках которых за решение задач несет ответственность каждое подразделение предприятия. Уточняется перечень задач, которые закрепляются за подразделением. Если, в силу каких-либо причин в создании новых подразделений нет возможности (необходимости), то производится изменение функций имеющихся подразделений.

Новая СУ производством предприятия – это совокупность подразделений предприятия, между которыми установлены связи, призванные обеспечить реализацию всех процессов для достижения её целей. Реформирование СУ производством предприятия производится при использовании новой модели подпроцессов. Для решения проблем предприятия разрабатывается функционально-полная СУ управления производством, состоящая из нескольких взаимосвязанных подпроцессов. Системный граф подпроцессов СУ производством предприятия представлен на рисунке 2.



Рисунок 2 - Системный граф подпроцессов СУ производством предприятия



Дадим краткую характеристику важнейших элементов СУ производством предприятия. *Портфель заказов* связан преимущественно со структурой и качеством факторов рыночного спроса и отдельных подпроцессов, осуществляемых организацией. Портфель заказов позволяет принимать решение по заявкам, имеющим долгосрочную перспективу на предприятии, производящем продукты/услуги, находящиеся на разных стадиях жизненного цикла, имеющие различный темп роста и различную цену на рынке.

*Производственная мощность* – наибольший возможный годовой выпуск продукции/услуг в номенклатуре и ассортименте, при полном использовании оборудования, площадей и других ресурсов с применением прогрессивной технологии и рациональных методов управления деятельностью.

Рентабельность операций зависит от достижения баланса между спросом на товары и услуги и ресурсами, необходимыми для производства.

*Производственные ресурсы* необходимы для выпуска в полном объеме готовой продукции/услуг на уровне портфеля заказов.

Если ресурсы поставляются в короткие сроки, появляется возможность организовать закупки так, чтобы к определенному моменту прибывало такое количество ресурсов, какое необходимо для обработки определенной партии и выполнение заказов.

Основная цель любого предприятия реализуется в результате выполнения операционной деятельности, которая представлена в виде *производственной программы*, которая определяет перечень, количество, сроки и стоимость изготовления продукции/услуг. *Подготовка производства* охватывает ряд этапов, начиная от проведения НИОКР и кончая внедрением новой продукции/услуг или новых технологических процессов.

*Запасом* может быть любой ресурс, который используется для того, чтобы удовлетворить текущую или перспективную потребность производства. Управление запасами – накопление сырья, материалов, полуфабрикатов для непрерывной поддержки операционной деятельности, что связано со своевременным выполнением заказов, защита от изменения цен и инфляции.

*Незавершенные операции* - продукция, находящаяся в процессе операционной деятельности, изготовление которой не закончено в пределах цехов или самостоятельных участков, а также продукция, которая находится в стадии проверки, испытания или оформления ее в качестве готовой. Она предназначена для обеспечения ритмичного хода производства.

Процесс *загрузки оборудования* - это установление правил использования оборудования в конкретные моменты времени. Оборудование должно функционировать в течение всего рабочего времени, не считая времени ремонта, контроля или переналадок. Существуют показатели оценки загрузки: уровень фондоотдачи, съем продукции с единицы оборудования, межремонтный срок.

*Готовая продукция* служит базой для расчета с потребителями, благодаря чему, появляются доход и прибыль, а также выявляется уровень затрат на операционную деятельность, показатель оборачиваемости оборотных средств и соотношения затрат и прибыли.

Готовая продукция может находиться на складе, упаковываться, транспортироваться к потребителю, приниматься потребителем.

*Производственные дефекты* – это отклонения от предусмотренного ГОСТа или технических условий качества продукции. Для вычисления рисков покупателя и производителя нужно знать фактический процент ожидаемых дефектов. Максимальный процент дефектов в отдельной партии, который готов принять покупатель, называется – допустимый процент брака в партии. Необходимо уметь определять место, время и участников возникновения дефекта.

Основными элементами *продажи продукции* являются: подготовка рекламных материалов на продукцию/услуги организации; изучение продукции организации и имеющихся рекламных материалов; выбор сегмента рынка (регион, отрасль, виды

организаций); подбор потенциальных потребителей (клиентов); установление контакта с потенциальным потребителем; ведение переговоров; заключение и выполнение договоров.

Технологические процессы оптовой и розничной торговли связаны с движением товара как потребительской стоимости от производителя к конечному потребителю. Оперативная технология торговли представляет собой комплекс взаимосвязанных торговых и технологических операций, целью которых являются доведение товаров в широком ассортименте и надлежащем качестве до потребления с наименьшими затратами труда и времени.

Осуществление технологических операций обеспечивает не только доведение продукции/услуг до потребителей, но и изучение спроса населения, формирование ассортимента, рекламу продукции. Технологические операции обеспечивают обработку товарных потоков, начиная с поступления продукции и заканчивая полной подготовкой ее к продаже.

Сегодня управленцы предприятий находятся в условиях стремительных и постоянных изменений, скорость которых неуклонно растет: новые методики, новая продукция, новые покупатели.

В будущем успех предприятий будет зависеть от способности каждого управляющего адекватно принимать эти перемены и справляться с ними.

Если предприятие заинтересовано в эффективном управлении своим производством, то ему необходимо правильно анализировать рыночные возможности, отбирать целевые рынки правильно разрабатывать комплекс маркетинга.

В современной экономике все большее число предприятий в сфере предпринимательства осознают значение маркетинга как фактора, способствующего более успешному выступлению организации на целевом рынке.

Сам процесс управления продажами продукции подразделяется на несколько этапов, каждый из которых имеет важное значение для эффективного осуществления предприятием технологии продаж, направленной, главным образом, на удовлетворение потребительских запросов и получение прибыли торговой организацией.

В связи с этим, нельзя недооценивать значимости правильного выполнения каждого этапа, ответственность за которое ложится на плечи руководителя или менеджеров в зависимости от размера организации.

Взаимодействие подпроцессов СУ производством предприятия является достаточно тесным, и они находятся в непосредственном взаимодействии практически ежедневно, а иногда и ежечасно.

Модель реформирования СУ производством предприятия выполняет свою главную функцию – подбор функционально-полного состава задач, которые охватывают весь процесс производства от ресурсов до продаж продукции.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Герасимов, Б.Н. Организационный реинжиниринг: монография [Текст] / Б.Н. Герасимов. – Самара: МИР, 2008. - 260 с.
2. Кравченко, В.Ф. Организационный инжиниринг: учеб. пособие [Текст] / В.Ф. Кравченко, Е.Ф. Кравченко, П.В. Забелин. – М.: «ПРИОР», 1999. - 256 с.
3. Саломатин, Н.А. Управление производством: учеб. пособие [Текст] / Н.А. Саломатин. – М.: ГУУ, 2001. - 150 с.
4. Hammer M. Reengineering work: don't automate, obliterate, – Harvard Business Review July-August: – 1990. P. 104-120.

**Борщева Алла Викторовна**

Московская финансово-юридическая академия

117 447, г. Москва, ул. Б. Черёмушкинская, 17а

Аспирант

Тел.: 8 9154735090

E-mail: Yakovleva.N@mfua.ru

---

A.V. BORSCHEVA

## REFORMATION OF THE PRODUCTION SYSTEM CONTROL OF THE FIRM

*Production is the most important field of activity of any firm. That's why the system of the production control of the firm must meet the highest demands. So that to increase the efficiency of the production activity there have been worked out a model of reformation of the system of the production control of the firm including some stages. The most important result of the application of the given model is the development of the functional complete system of the production control of the firm. The description of subprocesses of this system of the developed model.*

**Key words:** a system, control, production, a firm, reformation

### BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Gerasimov, B.N. Organizacionnyj reinzhiniring: monografija [Tekst] / B.N. Gerasimov. – Samara: MIR, 2008. - 260 s.
2. Kravchenko, V.F. Organizacionnyj inzhiniring: ucheb. posobie [Tekst] / V.F. Kravchenko, E.F. Kravchenko, P.V. Zabelin. – М.: «PRIOR», 1999. - 256 s.
3. Salomatin, N.A. Upravlenie proizvodstvom: ucheb. posobie [Tekst] / N.A. Salomatin. – М.: GUU, 2001. - 150 s.
4. Hammer M. Reengineering work: don't automate, obliterate, – Harvard Business Review July-August: – 1990. R. 104-120.

**Borcsheva Alla Viktorovna**

Moscow Academy of Finance and Law

117 447, Moscow, str. B. Cheremushkinskaya, 17a

Postgraduate

Numb.: 8 9154735090

E-mail: Yakovleva.N@mfua.ru

## СРАВНЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ РЕЗИДЕНТНЫХ В ОПЕРАТИВНОЙ ПАМЯТИ И СТАНДАРТНЫХ СУБД

*В статье рассматриваются показатели производительности нового класса баз данных, называемых базами данных в оперативной памяти (in-memory databases), а также приведён сравнительный анализ этих показателей на примере стандартной СУБД. В последние годы этот вид баз данных приобретает популярность. Основная особенность архитектуры таких СУБД состоит в том, что база данных целиком размещается в оперативной памяти сервера, что позволяет отказаться от достаточно сложных алгоритмов обслуживания кеш-буферов традиционных СУБД. В проведённых экспериментах показано, что использование встроенных в память баз данных в системах регистрации звонков мобильной связи более эффективно по сравнению со стандартными – они позволяют значительно, до двадцати раз, увеличить производительность системы.*

**Ключевые слова:** резидентные в оперативной памяти базы данных, система управления базами данных, производительность, мобильная связь, генератор случайных чисел.

Для удовлетворения быстро растущих требований к информационным технологиям от бизнеса необходимо рассматривать альтернативные методы построения элементов информационных систем. В последние годы приобрёл популярность новый класс баз данных – резидентные в оперативной памяти базы данных (in-memory databases). Основная особенность архитектуры таких СУБД (система управления базами данных) состоит в том, что база данных целиком размещается в оперативной памяти сервера, что позволяет отказаться от достаточно сложных алгоритмов обслуживания Кеш-буферов традиционных СУБД, а это, в свою очередь, даёт существенный выигрыш в производительности приложений баз данных.

Разработчики этих СУБД позиционируют их как СУБД реального времени, поэтому резидентные в оперативной памяти базы данных используются только в специальных областях применения, требующих чрезвычайно малого времени отклика на запросы к базе данных, таких как обслуживание оборудования для мобильной связи, биржевых торгов и в некоторых других областях применения. Заявляется, что производительность резидентных в оперативной памяти баз данных в десятки раз превосходит производительность традиционных реляционных баз данных.

В данной статье представлены опытные показатели сравнения производительности традиционной реляционной СУБД – сервера Oracle и СУБД Oracle TimesTen, работающей с резидентными в оперативной памяти базами данных.

Для современной мобильной связи актуально использование высокопроизводительных систем регистрации длительности звонков, а также использования абонентами дополнительных услуг связи, например, роуминг, GPRS (General Packet Radio Service - пакетная радиосвязь общего пользования), переадресация вызова.

Стандартная система такова: вся информация сохраняется напрямую в одной таблице в центральной, «дисковой» реляционной базе данных, где потом обрабатывается и используется приложениями. Однако с ростом количества абонентов увеличивается число обращений к таблице. Как следствие, растёт конкуренция между обращениями. При достижении максимальной производительности увеличивается время ожидания в очереди за доступом к таблице.

Использование резидентных в памяти баз данных предлагает альтернативное решение для описанной системы – задействовать набор таких баз в качестве посредников между приложением, обслуживающим звонки, и центральной «дисковой» СУБД. То есть, предлагается децентрализовать процесс сбора информации по звонкам, распределив несколько экземпляров регистрирующего приложения и резидентных оперативной в памяти

баз данных на отдельных узлах по всей зоне обслуживания абонентов [1].

На каждом отдельном узле приложение соединяется локально с резидентной в оперативной памяти базой для регистрации начала и/или окончания вызова в своей географической зоне. Причём принципиальным моментов в этой схеме является нахождение базы и приложения в пределах одного физического сервера. В противном случае, значительную лепту в ухудшение производительности вносят накладных расходы, связанные с передачей информации по сети. Заявляется, что такая схема позволит увеличить пропускную способность, а время отклика уменьшить примерно в 20 раз [1]. Другими словами, система сможет обслужить за единицу времени в 20 раз больше абонентов.

Для каждого вызова, приложение регистрирует отдельно и время начала, и время окончания звонка. Это необходимо для тех случаев, когда начало вызова регистрируется одним узлом, а окончание другим.

Для передачи данных в центральную СУБД на каждом узле должен быть поднят фоновый процесс, который соединяется локально с экземпляром базы данных «в памяти» и удалённо с центральной.

Целью проведённых экспериментов было оценить количественно преимущество использования резидентных в оперативной памяти баз данных перед стандартной СУБД. Основным показателем являлось максимальная производительность приложения – то есть такое максимальное количество сгенерированных вызовов, которое приложение способно обработать без потерь на данном сервере. Для этого, сначала генерировалось небольшое количество вызовов в секунду, после чего эта величина увеличивалась до тех пор, пока будет достигнута верхняя граница производительности приложения.

Также обе схемы (с использованием стандартной СУБД и резидентной в оперативной памяти базой данных) тестировались в двух режимах записи журнальной информации на диск – синхронном и асинхронном. Это делалось потому, что использование резидентных в оперативной памяти баз данных в своей основе предполагает асинхронную, фоновую запись на диск журнальной информации, в то время как, такое использование нехарактерно для стандартной СУБД.

После получения показателей было необходимо провести их сравнение для двух различных случаев, так как сами по себе они характеризуют не столько систему, сколько сервер, на котором проводился эксперимент. А отношения этих показателей уже дают количественные характеристики, позволяющие оценить выигрыш в производительности при использовании баз данных «в памяти» не зависимо от сервера.

Хотелось максимально приблизить эксперимент к процессам, происходящим в реальной жизни. С этой целью для реализации вызовов абонентов был создан виртуальный генератор. Эксперимент представляет собою макет, генерирующий звонок абонента по мобильной связи и обрабатывающий этот вызов.

Схема эксперимента состояла из трёх частей: генератор, приложение и база данных.

Генератор в моей схеме заменял датчики реального оборудования. Он с заданным математическим ожиданием количества звонков в секунду создаёт вызовы. Для связи в реальной жизнью звонки создавались основываясь на генераторе случайных чисел, выполненном с использованием функции `rand()`.

Если задать сгенерированное в секунду количество случайных чисел как  $n$ , а вероятность того, что отдельное число будет соответствовать возникновению события, принять за  $p$ , то математическое ожидание количества звонков в секунду равно

$$M = p \cdot n \tag{1}$$

А отклонение от него описывается *распределением Пуассона*:

$$p(x) = \frac{M^x \cdot e^{-M}}{x!} \tag{2}$$

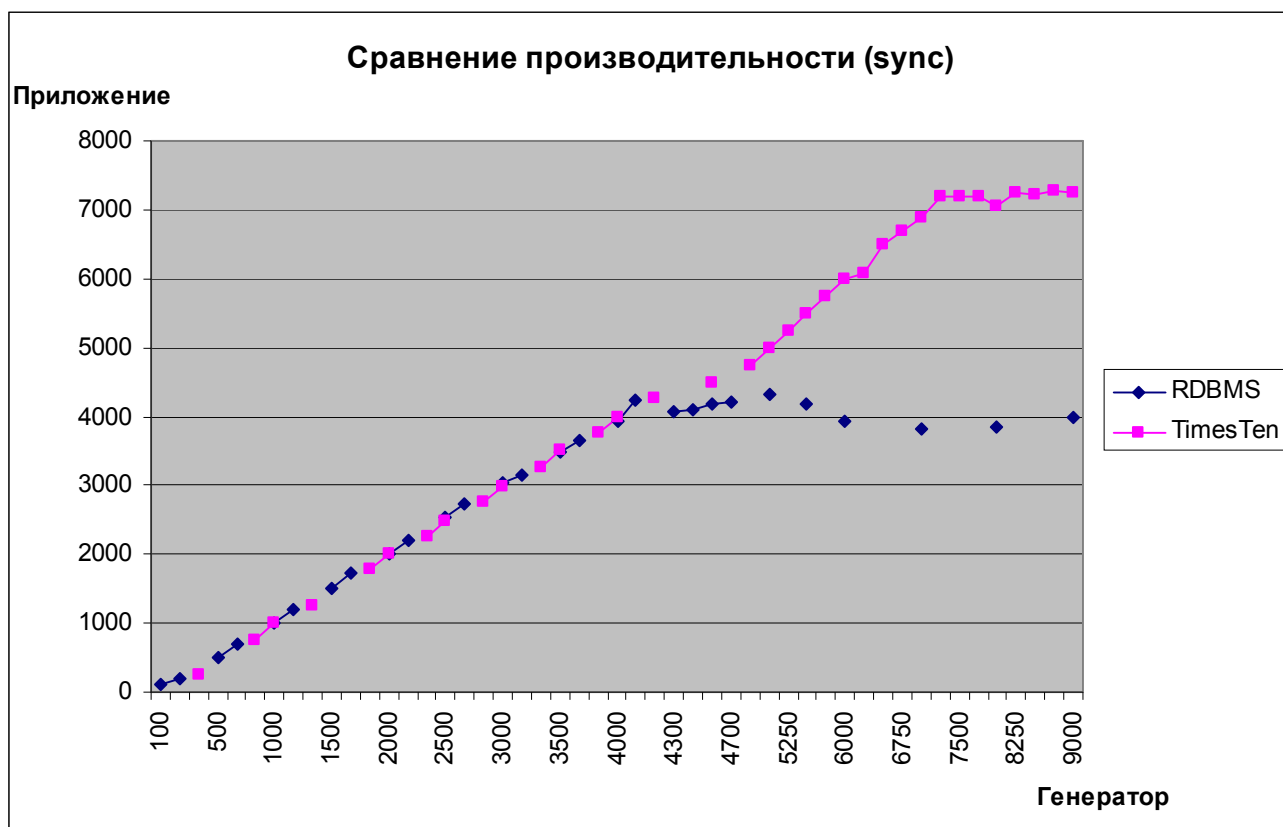
Генератор и приложение взаимодействовали посредством сегментов разделяемой памяти. Такой способ называется механизм взаимодействия IPC [2]. Он обеспечивает

наиболее быстрый обмен данными между различными процессами в системе. При возникновении события генератор делает запись в ячейке разделяемого сегмента памяти и переводит курсор на следующую ячейку. Таким образом, в разделяемой памяти создаётся очередь вызовов, которая потом обрабатывается приложением.

Приложение подключается к базе данных и начинает читать очередь вызовов в разделяемом сегменте памяти. Если в системе генерируется звонок, приложение вставляет запись в таблицу в базе данных, после чего переходит к следующей ячейке разделяемого сегмента. Принципиальным моментом было проверить, что без вставки в таблицу количество обработанных звонков значительно выше, чтобы показатели производительности характеризовали именно базу данных, а не определённый сервер или операционную систему.

Для случая с использованием стандартной СУБД (СУБД Oracle10g) приложение обращалось к ней с использованием интерфейса OCI (Oracle Call Interface – специализированный интерфейс доступа к базам данных Oracle) [3], а в случае с резидентной в оперативной памяти базы даны (TimesTen 7.0.5) – интерфейса ODBC (Open Database Connectivity - программный интерфейс доступа к базам данных) [4]. Это делалось для того, чтобы сравнивать указанные базы в равных условиях – использованные интерфейсы являются для них наиболее производительными соответственно.

Ниже приведены графики сравнения производительности для двух схем.



Риснок 1 - Сравнение производительности в синхронном случае

Из графика видно, что TimesTen увеличивает производительность системы почти в 2 раза в случае согласованной записи журнальной информации на диск.

Синхронный случай в данном эксперименте означает, что приложение не может продолжать работу, пока не завершится запись информации в журнальные файлы. Асинхронный – наоборот.

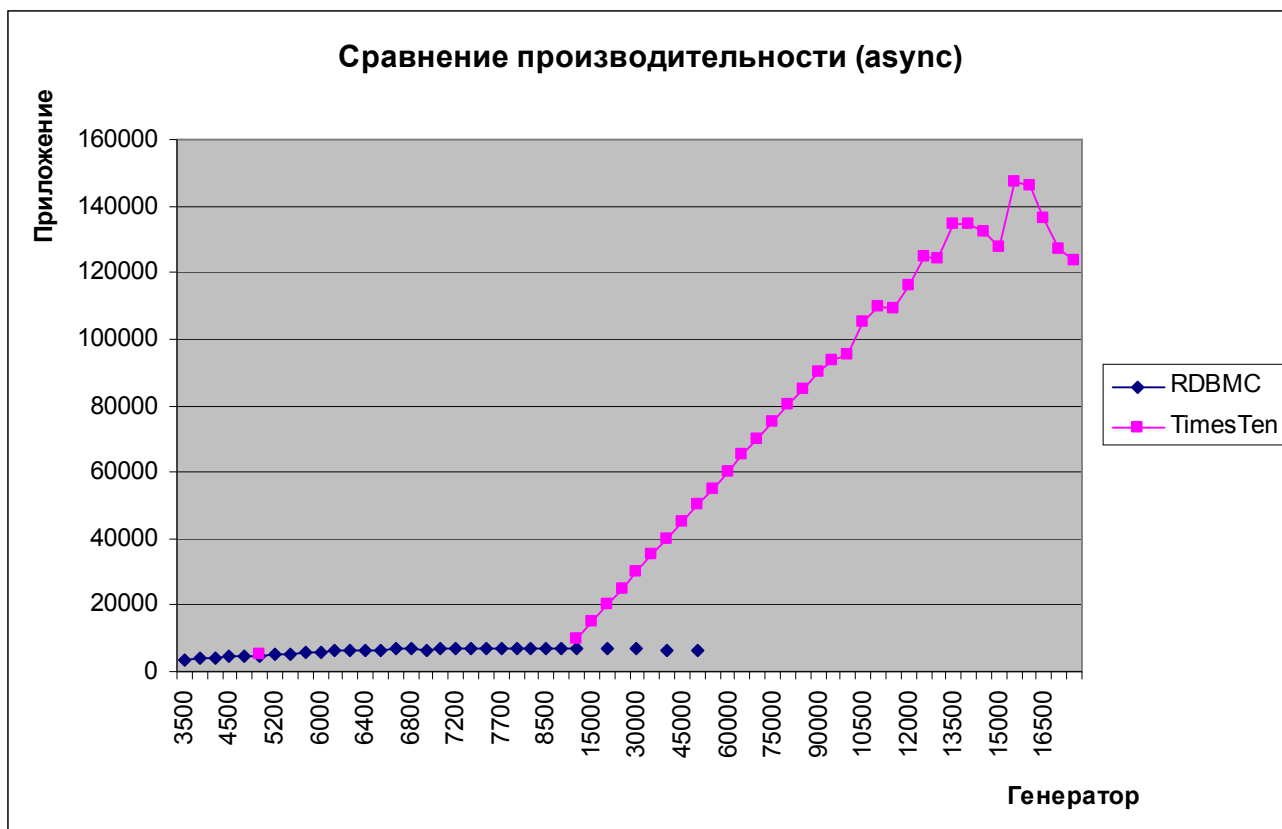


Рисунок 2 - Сравнение производительности в асинхронном случае

В этом случае использование TimesTen даёт колоссальное, до 20 раз, увеличение производительности.

Из проведённых экспериментов можно сделать выводы, что, во-первых, использование резидентных в оперативной памяти, в памяти баз данных, в системах регистрации звонков мобильной связи более эффективно по сравнению со стандартными, «дисковыми» СУБД – они позволяют значительно, до двадцати раз, увеличить производительность системы. Это означает, что за единицу времени большее количество абонентов смогут воспользоваться услугами оператора сотовой сети, во-вторых, оно даёт значительное уменьшение времени отклика системы. Хотя на данный момент большая часть времени соединения тратится на работу оборудования, обеспечивающего сервис мобильной связи, а не регистрацию звонка, этот показатель не будет являться узким местом при соединении абонента ещё долгое время.

Однако нужно отметить, что резидентные в оперативной памяти базы данных имеют и обратную сторону медали. Во-первых, на их производительность значительно влияет обращение к диску – характерно для синхронного случая. В проведённом эксперименте завершение транзакции (commit) выполнялся после 100 вставок в таблицу. Если же выполнять завершение транзакции после каждой вставки, то показатели резидентной в памяти базы оказываются значительно ниже, чем при использовании стандартной СУБД. То есть, в таком случае преимущество проявляется только в асинхронном эксперименте.

Во-вторых, производители резидентных в оперативной памяти баз данных рекомендуют использовать для обеспечения надёжности технологию репликации – повторения всей или части информации на другом сервере. Однако сразустораживает тот факт, что накладные расходы сети серьёзно ухудшают показатели производительности.

С экономической точки зрения, использование этого метода является крайне эффективным, так как позволяет увеличить производительность системы до 20 раз, сократить время доступа к информации и обеспечить необходимую надёжность за счёт дублирования информации.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Документация Oracle. «Oracle TimesTen In-Memory Database Introduction Release 7.0» [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://download.oracle.com/otn\\_hosted\\_doc/timesten/701/TimesTen-Documentation/intro.pdf](http://download.oracle.com/otn_hosted_doc/timesten/701/TimesTen-Documentation/intro.pdf)
2. Alex Otwagin. Введение в ОС Linux. Разделяемые сегменты памяти. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://skif.bas-net.by/bsuir/base/node233.html>
3. Документация Oracle. «Oracle® Call Interface Programmer's Guide». [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://download.oracle.com/docs/cd/B19306\\_01/appdev.102/b14250.pdf](http://download.oracle.com/docs/cd/B19306_01/appdev.102/b14250.pdf)
4. Документация Oracle. «Oracle TimesTen In-Memory Database C Developer's and Reference Guide Release 7.0» [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://download.oracle.com/otn\\_hosted\\_doc/timesten/706/TimesTen-Documentation/C\\_dev.pdf](http://download.oracle.com/otn_hosted_doc/timesten/706/TimesTen-Documentation/C_dev.pdf)

### **Божко Константин Александрович**

«Научно-исследовательский центр информатики при МИД России», ООО «Таур»  
119200 Москва, Денежный переулок, 21  
Аспирант «Научно-исследовательского центра информатики при МИД России»  
Тел.: 8-909-909-2344 (моб.), 8-495-610-08-90 (раб.)  
E-mail: konstbozhko@gmail.com

---

K.A. BOZHKO

## THE PERFORMANCE COMPARISON OF IN-MEMORY DATABASES AND STANDARD DBMS

*In-memory database's performance, new kind of databases, is estimated in the article. Relative analysis with standard DBMS is described too. This kind of databases enjoys popularity last years. The special feature of the database is all data is situated in memory of database's server. This peculiarity allows to avoid any complex algorithm management of buffer caches, typical to standard DBMS. Taken experiment shows, that in-memory databases was significantly effective in comparison with standard databases – them allowed increase performance of a system up to 20 times!*

**Key words:** *in-memory databases, database management system, performance, mobile service, random number generator.*

## BIBLIOGRAPHY (TRANSLITERATED)

1. Dokumentacija Oracle. «Oracle TimesTen In-Memory Database Introduction Release 7.0» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://download.oracle.com/otn\\_hosted\\_doc/timesten/701/TimesTen-Documentation/intro.pdf](http://download.oracle.com/otn_hosted_doc/timesten/701/TimesTen-Documentation/intro.pdf)
2. Alex Otwagin. Vvedenie v OS Linux. Razdeljaemye segmenty pamjati. [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: <http://skif.bas-net.by/bsuir/base/node233.html>
3. Dokumentacija Oracle. «Oracle® Call Interface Programmer's Guide». [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://download.oracle.com/docs/cd/B19306\\_01/appdev.102/b14250.pdf](http://download.oracle.com/docs/cd/B19306_01/appdev.102/b14250.pdf)
4. Dokumentacija Oracle. «Oracle TimesTen In-Memory Database C Developer's and Reference Guide Release 7.0» [Jelektronnyj resurs] / Rezhim dostupa: [http://download.oracle.com/otn\\_hosted\\_doc/timesten/706/TimesTen-Documentation/C\\_dev.pdf](http://download.oracle.com/otn_hosted_doc/timesten/706/TimesTen-Documentation/C_dev.pdf)

### **Bozhko Konstantin Aleksandrovich**

«Research Center Informatics at the Russian Foreign Ministry»,  
Limited Liability Company «Tower»  
125167 Moscow, Money lane, 21  
Postgraduate student «Research Center Informatics at the Russian Foreign Ministry»  
Numb.: 8-909-909-2344 (mobile), 8-495-610-08-90 (Office)  
E-mail: konstbozhko@gmail.com



*Адрес учредителя журнала:*

Федеральное государственное 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 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.

Корректор, компьютерная верстка  
Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 1.07.2011 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе  
ФГОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК»  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65