

## Содержание

### Наука социального управления и общественного развития

Новикова Н.В. Определение объема субвенции федерального бюджета бюджетам субъектов в части реализации мероприятий активной политики занятости населения.....	3
--	---

### Научные тенденции развития инвестиций и инноваций

Соколова Н.Н. Инвестиционная стратегия промышленных предприятий.....	8
Дудукалов Е.В. Суперкомпьютерные технологии в системе стратегических приоритетов инновационной модернизации.....	14
Жернова А.А. Интеллектуальный капитал инновационных кадров как важная составляющая человеческого капитала современной фирмы.....	19
Стреглов В.Ю. О деятельностном подходе к управлению инновациями.....	24
Черкасова Т.П. Трехкомпонентная институциональная модель стимулирования инновационного роста.....	31

### Научная область использования учетно-аналитических систем

Маслова И.А. Историческое развитие категории «стоимость».....	37
Коростелкина И.А. Особенности учета расчетов с контрагентами при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности.....	44
Елисеєва И.В. Модели финансового учета товарных операций на предприятиях по реализации нефтепродуктов.....	51
Щепетова Д.Е., Андреева А.Н. Современные направления совершенствования управленческого учета и аудита эффективности на российских предприятиях.....	55
Макаренко Е.Н. Методика аудита производства готовой продукции.....	66
Маслова О.Г. Внедрение системы управленческого учета затрат на предприятия мебельной промышленности.....	70
Романчин С.В. Теоретические аспекты финансового учета формирования и актуализации добавленной стоимости.....	76
Зинченко И.Ю., Макарова О.В. Анализ производства продукции производственным сектором условно - исполнительской системы.....	83
Крючков В.Г. Система бухгалтерского и налогового учета использования материально-производственных запасов в соответствии с требованиями МСФО.....	91

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

Гудков А.А. Теоретическое исследование бюджетного устройства Российской Федерации и распределение средств бюджета.....	100
Васильева М.В. История развития бюджетной поддержки в СССР.....	109
Савкина Е.С. Основные причины возникновения налоговых правонарушений и пути их устранения.....	116
Варакса Н.Г. Структурные элементы налогового анализа по налогу на прибыль: макроэкономический аспект.....	122
Злобина Л.Е. Роль финансового анализа в системе кредитования сельхозтоваропроизводителей.....	129
Потапова Н.А. Основные этапы налоговых реформ в США.....	133

### Научное развитие экономики и управления предприятием

Власов Ф.Б. Неформальные институты международного сотрудничества и глобальная конкуренция.....	136
Алексашина Т.В. Рынок интеллектуального капитала: содержание и качественная характеристика.....	143

#### 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.  
Колчунов В.И., д-р. техн. наук,  
проф.  
Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.  
Степанов Ю.С., д-р. техн. наук,  
проф.  
Константинов И.С., д-р. техн.  
наук, проф.  
Новиков А.Н., д-р. техн. наук,  
проф.  
Астафичев П.А., д-р. юрид. наук,  
проф.  
Иванова Т.Н., д-р. техн. наук,  
проф.  
Киричек А.В., д-р. техн. наук,  
проф.

#### Редколлегия:

##### Главный редактор:

Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

##### Заместители

##### главного редактора:

Маслов Б.Г., канд. экон. наук, доц.  
Коростелкина И.А., канд. экон.  
наук, доц.  
Варакса Н.Г., канд. экон. наук, доц.

##### Члены редколлегии:

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

##### Ответственный за выпуск:

Дедкова Е.Г.

##### Адрес редакции:

302020, г. Орел,  
Наугорское шоссе, 40  
(4862) 41-98-60  
www.ostu.ru  
E-mail: ecgum@ostu.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»

© ОрелГТУ, 2010

*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.*  
**Kolchunov V.I.**, *Doc. Sc. Tech.,  
Prof.*  
**Popova L.V.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Stepanov Y.S.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*  
**Konstantinov I.S.**, *Doc. Sc. Tech.,  
Prof.*  
**Novikov A.N.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*  
**Astafichev P.A.**, *Doc. Sc. Low., Prof.*  
**Ivanova T.N.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*  
**Kirichek A.V.**, *Doc. Sc. Tech., Prof.*

*Editorial Committee:*

*Editor-in-chief:*

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

*Editor-in-chief Assistants:*

**Maslov B.G.**, *Candidate Sc. Ec.,  
Assistant Prof.*  
**Korostelkina I.A.**, *Candidate Sc. Ec.,  
Assistant Prof.*  
**Varaksa N.G.**, *Candidate Sc. Ec.,  
Assistant Prof.*

*Associate Editors:*

**Barkhatov A.P.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Get'man V.G.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Pavlova L.P.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Maslova I.A.**, *Doc. Sc. Ec., Prof.*  
**Vasil'eva M.V.**, *Candidate Sc. Ec.,  
Assistant Prof.*

*Responsible for edition:*

**Dedkova E.G.**

*Address:*

302020 Orel,  
Naugorskoye Chaussee, 40  
(4862) 41-98-60  
www.ostu.ru  
E-mail: ecgum@ostu.ru

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

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

© OSTU, 201010

## Contents

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

**Novikova N.V.** Scoping of a subvention of the federal budget to budgets of subjects  
regarding realization of actions of an active policy of employment of the  
population..... 3

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

**Sokolova N.N.** Investment strategy of the industrial enterprises..... 8  
**Dudukalov E.V.** Supercomputer technologies in system of strategic priorities of  
innovative modernization..... 14  
**Zhemova A.A.** Intellectual capital of innovative staff as the important component of  
human capital of modern company..... 19  
**Streglov V.Y.** About the active approach to management of innovations..... 24  
**Cherkasova T.P.** Three components institutional model of innovational growth  
stimulation..... 31

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

**Maslova I.A.** Historical development of a category «cost»..... 37  
**Korostelkina I.A.** Features of the account of calculations with counterparts at  
transition to the international standards of the financial reporting..... 44  
**Eliseeva I.V.** Models of the financial account of commodity operations at the  
enterprises for realization of oil products..... 51  
**Schepetova D.E., Andreeva A.N.** Modern directions of perfection of the  
administrative account and efficiency audit at the Russian enterprises..... 55  
**Makarenko E.N.** Technique of audit of manufacture of finished  
goods..... 66  
**Maslova O.G.** Introduction of system of the administrative account of expenses at  
the enterprise of the furniture industry..... 70  
**Romanchin S.V.** Theoretical aspects of the financial account of formation and  
actualization of the added cost..... 76  
**Zinchenko I.Y., Makarova O.V.** Analysis of the production manufacturing sector of  
the criminal - executive system..... 83  
**Krychkov V. G.** The system of accounting and taxation of inventories in accordance  
with IFRS..... 91

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

**Gudkov A.A.** Theoretical research of the budgetary device of the Russian Federation  
and distribution of means of the budget..... 100  
**Vasil'eva M.V.** History of development of budgetary support in the USSR..... 109  
**Savkina E.S.** Principal causes of occurrence of tax offenses and a way of their  
elimination..... 116  
**Varaksa N.G.** Structural elements of the tax analysis under the profit tax:  
macroeconomic aspect..... 122  
**Zlobina L.E.** Role of the financial analysis in system of crediting of agricultural  
commodity producers..... 129  
**Potapova N.A.** The basic stages of tax reforms in the USA..... 133

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

**Vlasov F.B.** Contrary to the prescribed formal institutions of the international  
collaboration and global concurrence..... 136  
**Aleksashina T.V.** The market of the intellectual capital: the maintenance and the  
qualitative characteristic..... 143

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

УДК 331.5

Н.В. НОВИКОВА

## **ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕМА СУБВЕНЦИИ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА БЮДЖЕТАМ СУБЪЕКТОВ В ЧАСТИ РЕАЛИЗАЦИИ МЕРОПРИЯТИЙ АКТИВНОЙ ПОЛИТИКИ ЗАНЯТОСТИ НАСЕЛЕНИЯ**

*Статья посвящена рассмотрению методики определения объема субвенции федерального бюджета бюджетам субъектов РФ в части мероприятий активной политики занятости населения. Рассмотрены направления расходования средств субвенции.*

**Ключевые слова:** субвенция; мероприятия активной политики; трудоустройство безработных; несовершеннолетних граждан; профессиональное обучение.

*Article is devoted consideration of a technique of scoping of a subvention of the federal budget to budgets of subjects of the Russian Federation regarding actions of an active policy of employment of the population. Directions of an expenditure of means of a subvention are considered.*

**Key words:** a subvention; actions of an active policy; employment of jobless; minor citizens; vocational training.

С 1 января 2007 года осуществлена передача полномочий в сфере занятости населения из федерального центра на уровень субъектов Российской Федерации.

Финансовым обеспечением переданных полномочий в сфере занятости населения является субвенция федерального бюджета, предоставляемая субъектам Российской Федерации.

Для расчета объема субвенции определены исходные данные, сверка которых осуществляется между Федеральной службой по труду и занятости как главным распорядителем средств субвенции и высшим исполнительным органом государственной власти субъекта, непосредственно реализующим политику занятости в регионе.

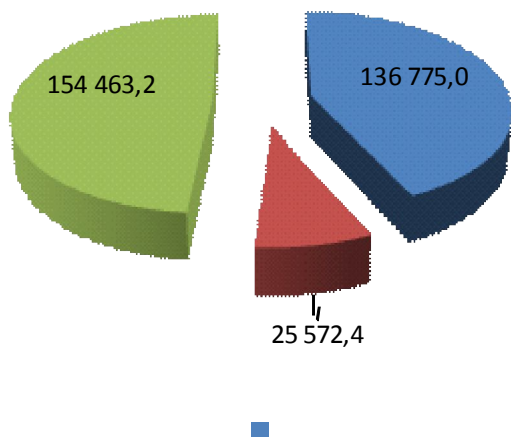
К исходным данным относятся, в том числе:

- численность экономически активного населения в субъекте РФ;
- численность несовершеннолетних граждан в возрасте от 14 до 18 лет, проживающих на территории субъекта РФ;
- численность граждан, признанных в установленном порядке безработными;
- численность граждан, получающих пособие по безработице и др.

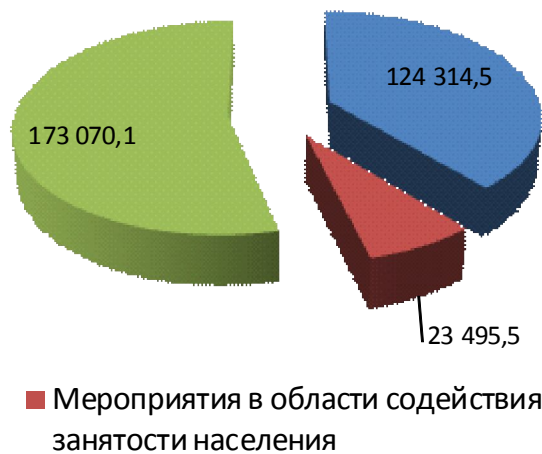
Направления расходования средств субвенции федерального бюджета, выделяемой субъектам Российской Федерации на реализацию полномочий в сфере занятости населения, являются: мероприятия по социальной поддержке безработных граждан (пособия по безработице, стипендии, пенсии, оформленные безработным гражданам досрочно, материальная помощь); специальные (активные) программы содействия занятости (профессиональное обучение, общественные работы, временная занятость подростков, социальная адаптация на рынке труда, информирование населения и другие); содержание службы занятости населения.

На рисунке 1 представлено распределение средств субвенции, выделенной Брянской области для реализации переданных полномочий в сфере занятости населения, по направлениям расходования в 2008, 2009 годах [2].

**2008 год**  
(Объем субвенции – 316 810,6 тыс. руб. исходя из численности безработных граждан - 9300 чел.)

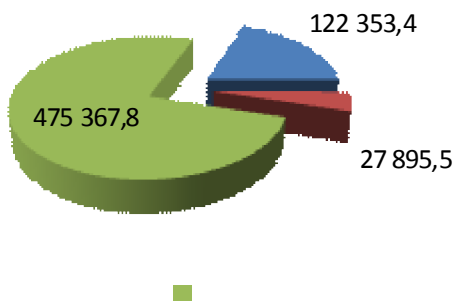


**2009 год (первоначальный)**  
(Объем субвенции – 320 880,1 тыс. руб. исходя из численности безработных граждан -9820 чел.)



■ Мероприятия в области содействия занятости населения

**2009 (уточненный)**  
(Объем субвенции – 625 616,7 тыс. руб. исходя из численности безработных граждан – 15000 чел.)



**Рисунок 1 - Направления расходования средств субвенции, выделенной Брянской области для реализации государственной политики занятости населения в 2008, 2009 годах.**

Анализируя представленные диаграммы можно сделать вывод о том, что наибольший удельный вес в расходах имеют так называемые «пассивные мероприятия», предполагающие выплату пособий по безработице, возмещение расходов Пенсионному Фонду по выплате пенсий, назначенных досрочно, выплате стипендии безработным гражданам, направляемым органами службы занятости на обучение, оказание материальной помощи безработным гражданам.

В условиях напряженной ситуации на рынке труда региона особую значимость приобретают и так называемые «активные» программы содействия занятости населения.

В рамках такой политики осуществляются мероприятия, направленные на предотвращение увольнений работников, субсидирование создания новых рабочих мест и др. Проведение активной государственной политики занятости населения осуществляется путем разработки и реализации федеральной и региональной программ занятости, которые формируются исходя из ситуации на рынке труда и прогноза его развития [1].

В настоящее время мероприятия активной политики, реализуемые на рынке труда Брянской области, могут быть разделены на два блока, которые представлены на рисунке 2.

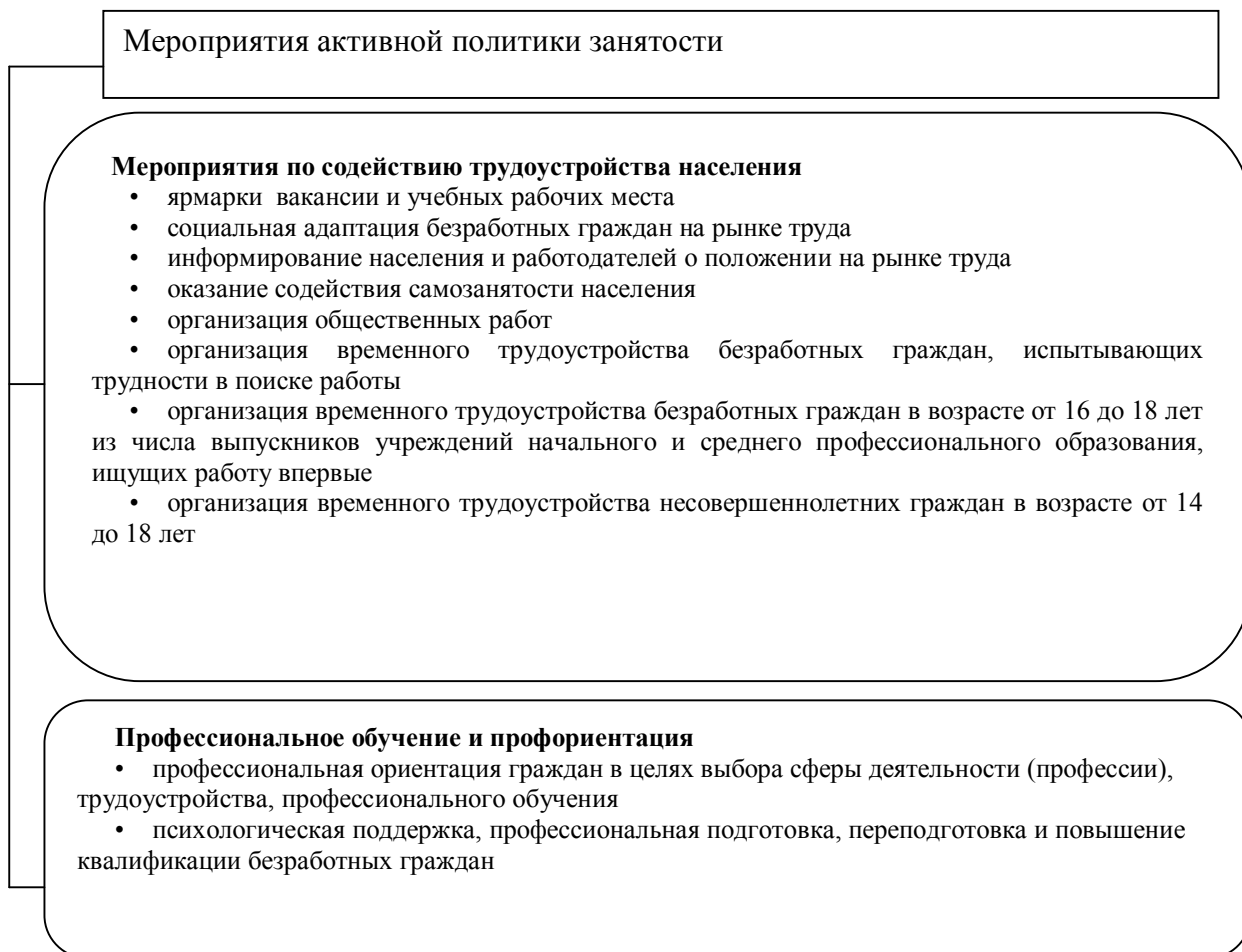


Рисунок 2 – Мероприятия активной политики занятости, реализуемые на рынке труда Брянской области

Программы временного трудоустройства направлены на содействие в трудоустройстве различным категориям безработных граждан.

Рассмотрим определение объема затрат на реализацию трудоустройства безработных граждан в соответствии с действующей методикой расчета объема субвенции федерального бюджета бюджету субъекта РФ.

Размер банковских услуг *Rvrtri banki*, *Rng banki* определяется как банковский сбор в размере 0,5% от объема затрат на организацию трудоустройства безработных граждан и несовершеннолетних в возрасте от 14 до 18 лет.

Для определения необходимого объема субвенции на организацию временного трудоустройства применяется формула 1.

$$Svrtri = Rvrtri \times Fopi \times Ivtrtri \times Pvrtri + Rvrtri \text{ banki} \quad (1)$$

Таблица 1 - Исходные данные, применяемые для определения объема субвенции в части мероприятий по временному трудоустройству безработных граждан и несовершеннолетних граждан в возрасте от 14 до 18 лет

Наименование показателя	Исходные данные для определения объема субвенции в 2009 году (первоначально)	Исходные данные для определения объема субвенции в 2009 году (уточнение)	Фактически за 2009 год
Норматив затрат (исходя размера минимального пособия по безработице), руб. <i>Rvrtri, Rng</i>	850	850	850
Численность безработных граждан, состоящих на учете, в 2009 году человек, <i>Fopi</i>	9820	15000	15527
Численность несовершеннолетних граждан от до 14 до 18 лет в 2009 году, человек, <i>Fng</i>	63700	63700	63700
Норматив обеспеченности (удельный вес получающих услугу по временному трудоустройству в общей численности безработных), <i>Ivrtri</i>	0,30	0,45	0,22
Норматив обеспеченности (удельный вес получающих услугу по трудоустройству несовершеннолетних в общей численности несовершеннолетних) <i>Ing</i>	0,0917	0,0917	0,0945
Средняя продолжительность работы в период временного трудоустройства, месяц, <i>Pvrtri</i>	1	2	1,8
Средняя продолжительность работы в период временного трудоустройства несовершеннолетних, месяц, <i>Png</i>	1	1	1

Для определения необходимого объема субвенции на организацию временного трудоустройства несовершеннолетних граждан в возрасте от 14 до 18 лет применяется формула 2.

$$Sng = Rng \times Fng \times Ing \times Png + Rng \text{ banki} \quad (2)$$

Используя количественные данные, приведенные в таблице 1, определим объем субвенции, рассчитанный по формулам 1 и 2.

Объем субвенции на реализацию временного трудоустройства и количество участников в Брянской области приведены в таблице 2.

Анализируя данные, приведенные в таблицах 1,2 необходимо отметить, что изменение значения коэффициента обеспеченности услугой по временному трудоустройству с 0,3 до 0,45, которым и определяется количество участников мероприятий, ведет к увеличению расчетной величины средств субвенции в два раза.

Фактически же использованные средства на эти цели близки к сумме средств, рассчитанной первоначально. Период участия во временном трудоустройстве безработных граждан составил 1,8 месяца, что сопоставимо с величиной, применяемой для расчета.

Данные, характеризующие трудоустройство несовершеннолетних граждан, показывают, что расчетное значение норматива обеспеченности достаточно реально и сопоставимо с его фактическим значением.

Анализируя данные, приведенные в таблице 3 можно сделать вывод о значительном превышении норматива затрат, применяемого для определения объема средств по сравнению с фактически сложившимся значением данного норматива в Брянской области.

Таблица 2 – Объем субвенции и количество участников программ временного трудоустройства в Брянской области в 2009 году

<b>Наименование мероприятия</b>	<b>Запланировано в объеме субвенции (первоначально), руб.</b>	<b>Запланировано в объеме субвенции (уточнено), руб.</b>	<b>Использовано средств субвенции (фактически), руб.</b>
Временное трудоустройство безработных граждан	<b>5 033 200</b>	<b>11 532 375</b>	<b>5 167 000</b>
Количество участников временного трудоустройства <i>Fopi x Ivrti</i> , человек	2946	6750	3366
Временное трудоустройство несовершеннолетних граждан	<b>4 989 922,5</b>	<b>4 989 922,5</b>	<b>5 133 100</b>
Количество участников трудоустройства несовершеннолетних, <i>Fngx Ing</i> , человек	5841	5841	6021

Рассмотрим определение объема субвенции для реализации программ профессионального обучения.

Таблица 3 - Исходные данные, применяемые для определения объема субвенции в части мероприятий по профессиональному обучению безработных граждан.

<b>Наименование показателя</b>	<b>Исходные данные для определения объема субвенции в 2009 году (первоначально)</b>	<b>Исходные данные для определения объема субвенции в 2009 году (уточнение)</b>	<b>Фактически за 2009 год</b>
Норматив затрат (стоимость профессионального обучения), руб. <i>Rprofi</i>	5 381	10 800	6 868
Численность безработных граждан, направленных на профобучение, в 2009 году человек, <i>Fprofi</i>	1 794	3 855	2 510
Средства субвенции для реализации проф. обучения, тыс. руб. $Sprofi=Rprofi \times Fprofi$	9 653,5	41 634,0	17 239,9

Таким образом, усредненные нормативы и показатели, применяемые при определении суммы средств, необходимых для реализации мероприятий активной политики занятости, не всегда сопоставимы с их реальными значениями.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Поляк, Г.Б. Бюджетная система России (учебник) [Текст] / Г.Б. Поляк.- 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
2. Рынок труда. Государственная политика занятости и меры по ее регулированию: итоги и перспективы [Текст] / Под ред. М.А. Топилина, Ю.В. Герций. – М.: Социомомия, 2003
3. Информационный портал государственной службы занятости населения Брянской области [Электронный ресурс] / Режим доступа: [www.rabota-bryanskobl.ru](http://www.rabota-bryanskobl.ru) -

**Новикова Наталья Владимировна**  
 Орловский государственный технический университет  
 302020, г. Орел, Наугорское ш., 29  
 Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
 Тел.: 8 (4832) 56-86-76; 8-961-003-81-18  
 E-mail: [natalyNov-32@yandex.ru](mailto:natalyNov-32@yandex.ru)

# НАУЧНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

УДК 338.2

Н.Н. СОКОЛОВА

## **ИНВЕСТИЦИОННАЯ СТРАТЕГИЯ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

*На современном этапе все большее число предприятий осознают необходимость сознательного перспективного управления инвестиционной деятельностью на основе научно-финансовой методологии предвидения, ее направлений и форм, адаптации к общим целям развития предприятия и изменяющимся условиям внешней инвестиционной среды. Эффективным направлением перспективного управления инвестиционной деятельностью промышленного предприятия, подчиненного реализации целей его общего развития, выступает управление инвестиционной деятельностью предприятия на принципах стратегического менеджмента. В основе такого управления лежит инвестиционная стратегия предприятия.*

**Ключевые слова:** инвестиционная стратегия, стратегическое управление инвестиционной деятельностью, функции инвестиционной стратегии.

*At the present stage the increasing number of the enterprises realize the necessity of conscious perspective management of investment activity on a basis of scientifically financial methodology of a prediction of its directions and forms, by adaptations to general purposes of development of the enterprise and varied conditions of external investment environment. The effective direction of perspective management of investment activity of the industrial enterprise subordinated to realization of the purposes of its general development is the management of investment activity of the enterprise on principles of strategic management. The investment strategy of the enterprise is in the basis of such management.*

**Key words:** investment strategy, strategic management of investment activity, function of investment strategy.

Успешное развитие предприятия в условиях рыночной экономики неразрывно связано с процессом долгосрочного инвестирования. Инвестиционная деятельность предприятия во всех ее формах не может сводиться к удовлетворению текущих инвестиционных потребностей, определяемых необходимостью замены выбывающих активов или их прироста в связи с происходящими изменениями объема и структуры хозяйственной деятельности.

Как и любой другой процесс, подчиненный достижению определенной цели, инвестиционный процесс нуждается в управлении. Для этого инвестиционный процесс предприятия строится на основе инвестиционной стратегии, разрабатываемой с использованием различных финансово - экономических методов, которые в совокупности составляют научно-финансовую методологию формирования инвестиционной стратегии предприятия [3].

Научно-финансовая методология представляет собой систему общих правил (принципов), а также специальных приемов и методов экономического исследования. Они составляют теоретическую базу теории финансов. То есть, исследование инвестиционной стратегии предприятия необходимо проводить только в связи с главными целями функционирования предприятия.

Таким образом, инвестиционная стратегия предприятия разрабатывается в соответствии с целями ее функционирования, в этой связи все корпоративные инвестиции должны рассматриваться как один из основных способов достижения главной цели предприятия.



Исходной предпосылкой разработки инвестиционной стратегии является общая стратегия экономического развития предприятия. По отношению к ней инвестиционная стратегия носит подчиненный характер и должна согласовываться с ней по целям и этапам реализации. Инвестиционная стратегия при этом рассматривается как один из главных факторов обеспечения эффективного развития компании в соответствии с избранной ею общей экономической стратегией.

Процесс разработки инвестиционной стратегии является важнейшей составной частью общей системы стратегического выбора предприятия, основными элементами которого являются миссия, общие стратегические цели развития, система функциональных стратегий в разрезе отдельных видов деятельности, способы формирования и распределения ресурсов.

Актуальность разработки инвестиционной стратегии предприятия определяется рядом условий [2].

Важнейшим из таких условий является интенсивность изменений факторов внешней инвестиционной среды. Высокая динамика основных макроэкономических показателей, связанных с инвестиционной активностью организаций, темпы научно-технологического прогресса, частые колебания конъюнктуры инвестиционного рынка, непостоянство государственной инвестиционной политики и форм регулирования инвестиционной деятельности не позволяют эффективно управлять инвестициями предприятия на основе лишь ранее накопленного опыта и традиционных методов финансового менеджмента. В этих условиях отсутствие разработанной инвестиционной стратегии, адаптированной к возможным изменениям факторов внешней инвестиционной среды, может привести к тому, что инвестиционные решения отдельных структурных подразделений предприятия будут носить разнонаправленный характер, приводить к возникновению противоречий и снижению эффективности инвестиционной деятельности в целом.

Одним из условий, определяющих актуальность разработки инвестиционной стратегии предприятия, является его предстоящий этап жизненного цикла. Каждой из стадий жизненного цикла предприятия присущи характерные ему уровень инвестиционной активности, направления и формы инвестиционной деятельности, особенности формирования инвестиционных ресурсов. Разрабатываемая инвестиционная стратегия позволяет заблаговременно адаптировать инвестиционную деятельность предприятия к предстоящим кардинальным изменениям возможностей его экономического развития.

Еще одним существенным условием, определяющим актуальность разработки инвестиционной стратегии, является кардинальное изменение целей операционной деятельности предприятия, связанное с открывающимися новыми коммерческими возможностями. Реализация таких целей требует изменения производственного ассортимента, внедрения новых производственных технологий, освоения новых рынков сбыта продукции и т. п. В этих условиях существенное возрастание инвестиционной активности предприятия и диверсификация форм его инвестиционной деятельности должны носить прогнозируемый характер, обеспечиваемый разработкой четко сформулированной инвестиционной стратегии.

Осуществление инвестиционной деятельности невозможно без стратегического подхода [4].

Разработка инвестиционной стратегии предприятия основана на современной концепции «стратегического менеджмента», активно внедряемой с начала 70-х годов в корпорациях США и большинства стран Западной Европы. Концепция стратегического менеджмента отражает четкое стратегическое позиционирование организации (включая и инвестиционную ее позицию), представленное в системе принципов и целей его функционирования, механизме взаимодействия субъекта и объекта управления, характере взаимоотношений между элементами хозяйственной и организационной структуры и формах адаптации к изменяющимся условиям внешней среды.

В основе разработки инвестиционной стратегии предприятия лежат принципы новой

управленческой парадигмы - системы стратегического управления. К числу основных из этих принципов, обеспечивающих подготовку и принятие стратегических инвестиционных решений в процессе разработки инвестиционной стратегии предприятия, Бясов К.Т. относит [2]:

1. Принцип инвайронментализма, т.е. система, полностью открытая для активного взаимодействия с факторами внешней инвестиционной среды.
2. Принцип соответствия, т.е. она должна быть согласована со стратегическими целями и направлениями операционной деятельности организации.
3. Принцип инвестиционной предприимчивости и коммуникабельности, заключающийся в активном поиске эффективных инвестиционных связей по всем направлениям и формам инвестиционной деятельности.
4. Принцип инвестиционной гибкости и альтернативности.
5. Инновационный принцип, как главный механизм внедрения технологических нововведений, обеспечивающих рост конкурентной позиции организации на рынке.
6. Принцип минимизации инвестиционного риска.
7. Принцип компетентности, согласно которому реализацию инвестиционной стратегии должны обеспечивать подготовленные специалисты – финансовые менеджеры.

Бясов К.Т. определяет инвестиционную стратегию как «систему долгосрочных целей инвестиционной деятельности организации, определяемых общими задачами ее развития и инвестиционной идеологией, а также выбор наиболее эффективных путей их достижения» [2].

Инвестиционную стратегию можно представить как генеральное направление (программу, план) инвестиционной деятельности предприятия, следование которому в долгосрочной перспективе должно привести к достижению инвестиционных целей и получению ожидаемого инвестиционного эффекта.

Инвестиционная стратегия определяет приоритеты направлений и форм инвестиционной деятельности предприятия, характер формирования инвестиционных ресурсов и последовательность этапов реализаций долгосрочных инвестиционных целей, обеспечивающих предусмотренное общее развитие предприятия.

Описание инвестиционной стратегии, как и любого многогранного понятия, не исчерпывается лишь простым определением. Инвестиционная стратегия, по нашему мнению, является структурированной совокупностью нескольких взаимосвязанных аспектов, таких как: институциональный, экономический, нормативно-правовой, информационно-аналитический и другие (рисунок 1) [3].

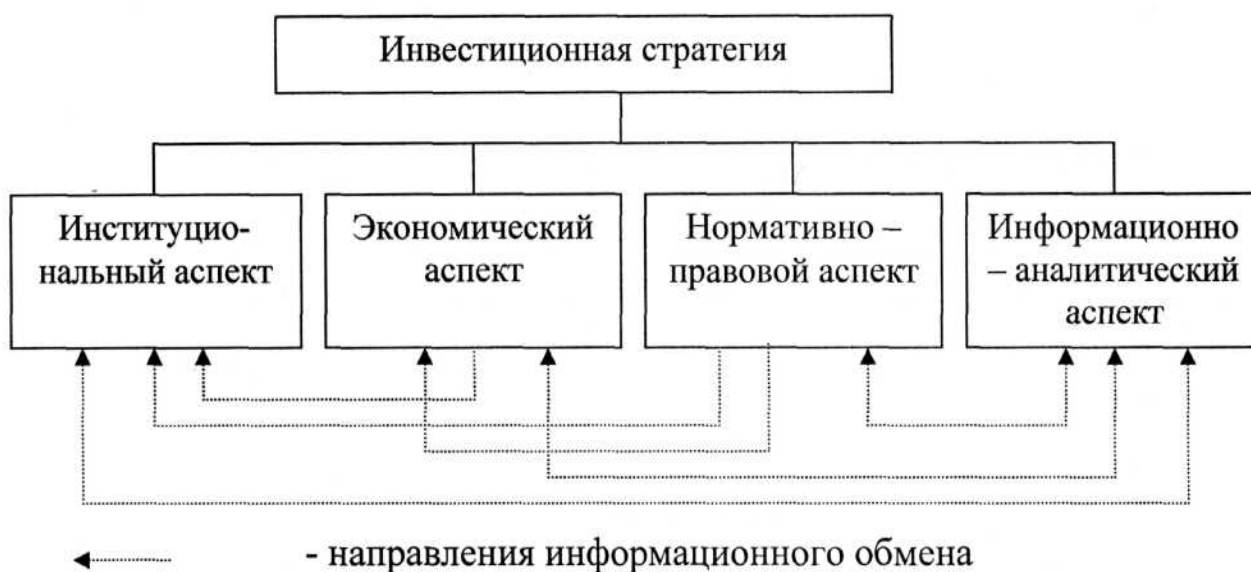


Рисунок 1 - Аспекты формирования инвестиционной стратегии предприятия

Институциональный аспект инвестиционной стратегии представляет собой совокупность таких основных составных частей как: виды инвестиций, инвестиционный портфель, риски. В рамках институционального аспекта выделяются основные управляемые подсистемы, существующие в корпоративных инвестициях (рисунок 2).

Нормативно-правовой аспект инвестиционной стратегии состоит из таких основных частей как: во-первых, законодательные и иные нормативные правовые акты государства, образующие юридическую основу и формирующие фискальную среду, в рамках которых предприятие формирует инвестиционную стратегию и осуществляет инвестиционный процесс; во-вторых, учетная политика предприятия, внутренние регулирующие документы, которые позволяют обеспечивать единый инвестиционный процесс в рамках подразделений предприятия.



Рисунок 2 - Структура институционального аспекта инвестиционной стратегии

Экономический аспект - совокупность экономических частей инвестиционной стратегии, к которым относятся: система экономических показателей для оценки инвестиционной стратегии, управление, финансирование инвестиционного процесса. В рамках экономического аспекта выделяются основные методы, критерии и цели инвестиционной стратегии (рисунок 3).

Информационно-аналитический аспект инвестиционной стратегии представляет собой систему обработки информации (СОИ), состоящую из следующих частей: подсистема сбора и сортировки информации, подсистема хранения информации, подсистема поиска, подсистема анализа информации. СОИ является базисом оперативного информационного обмена в рамках корпоративной инвестиционной стратегии, позволяет оперативно реагировать на изменения в юридических основах и фискальной среде, прогнозировать экономические перспективы рынков и планировать изменения в пределах институционального аспекта и корректировать основные части экономического аспекта инвестиционной стратегии.



*Рисунок 3 - Структура экономического аспекта инвестиционной стратегии*

Таким образом, инвестиционная стратегия - единая высокоинтегрированная система, состоящая из различных аспектов, неразрывно связанных между собой для достижения главной цели предприятия.

Стратегическое управление инвестиционной деятельностью носит целевой характер, т. е. предусматривает постановку и достижение определенных целей.

Будучи четко выраженными, стратегические инвестиционные цели становятся мощным средством повышения эффективности инвестиционной деятельности в долгосрочной перспективе, ее координации и контроля, а также базой для принятия управленческих решений на всех стадиях инвестиционного процесса.

Стратегические цели инвестиционной деятельности предприятия представляют собой описанные в формализованном виде желаемые параметры ее стратегической инвестиционной позиции, позволяющие направлять эту деятельность в долгосрочной перспективе и оценивать ее результаты.

Главная цель инвестиционной стратегии предприятия заключается в формировании инвестиционного портфеля, который представляет собой диверсифицированную совокупность вложений в различные виды активов.

В системе обеспечения эффективного функционирования предприятия инвестиционная стратегия играет большую роль.

Среди основных функций инвестиционной стратегии следует выделить [1]:

- главный источник формирования производственного потенциала;
- основной механизм реализации стратегических целей экономического развития;
- главный механизм оптимизации структуры активов;
- основной фактор формирования долгосрочной структуры капитала;
- важнейшее условие обеспечения роста рыночной стоимости компании;
- основной механизм обеспечения простого и расширенного воспроизводства основных средств и нематериальных активов;
- главный инструмент реализации инновационной политики;
- один из действенных механизмов решения задач социального развития персонала.

Таким образом, разработка и реализация инвестиционной стратегии является важнейшим условием решения практически всех стратегических и значительной части текущих задач развития и обеспечения эффективной деятельности предприятия.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бланк, И.А. Основы инвестиционного менеджмента [Текст] / И.А.Бланк. Т.1. - Киев: «Ника-Центр», «Эльга-Н», 2001. - 536 с.
2. Бясов, К.Т. Основные аспекты разработки инвестиционной стратегии организации [Текст] / К.Т. Бясов // Финансовый менеджмент. - 2003. - № 4. - С.65-75
3. Давыдова, Л.В. Формирование финансовой стратегии развития предприятий: монография [Текст] / Л.В. Давыдова, Н.Н. Соколова. - ОрелГТУ, 2007. - 202 с.
4. Фомин, А.А. Инвестиционная стратегия промышленных предприятий в регионах [Текст] / А.А. Фомин // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. - 2003. - № 1-2. - С.42-49

**Соколова Наталья Николаевна**

Орловский государственный институт экономики и торговли  
302028, г. Орел, ул. Октябрьская, 12  
Кандидат экономических наук, старший преподаватель  
Тел.: 89606483930  
E-mail: persik101@rambler.ru

Е.В. ДУДУКАЛОВ

## СУПЕРКОМПЬЮТЕРНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКИХ ПРИОРИТЕТОВ ИННОВАЦИОННОЙ МОДЕРНИЗАЦИИ

*Исходя из перспектив инновационной социально-экономической модернизации, впервые предложена система стратегических приоритетов в развитии отечественного научно-промышленного комплекса, раскрыты проблемы и перспективы опережающего внедрения суперкомпьютерных технологий и использования высокопроизводительных вычислений в России.*

**Ключевые слова:** информационно-коммуникационные технологии, суперкомпьютер, инновации, модернизация.

*Propose strategic priorities for the development of national scientific-industrial complex, described problems and prospects for rapid introduction of supercomputer technology and high-performance computing, based on promising innovative socio-economic modernization in Russia.*

**Key words:** information and communication technology, supercomputer, innovation, modernization.

Экономический спад 90-х гг. прошлого века сформировал специфику отечественных потребительских рынков. До настоящего времени большая часть производственных инноваций относится к категории так называемых «ассортиментных», т.е. связана с расширением ассортимента товаров и услуг, а не с качеством их потребительских и иных характеристик.

Наблюдаемый с 1998 г. промышленный рост в наукоемком секторе, по существу, является «ростом без модернизации», который не приводит к комплексному развитию предприятий [4]. И хотя основа конкурентоспособности закладывается на этапе концептуального проектирования, разработчики продолжают двигаться по пути создания аналогов, снижая риски, в то время как обеспечения приращения технико-экономического уровня на стадиях производства и использования добиться практически невозможно [9].

Выработка инновационных концепций в условиях формирования глобального информационного общества весьма перспективна не только для внутреннего внедрения в производство, но и для экспорта. Экспорт на выгодных условиях новых знаний, защищенных действенными правовыми механизмами, и коммерциализация результатов фундаментальных исследований являются едва ли не единственной возможностью для многих из них быть воплощенными в жизнь. Это вполне естественно в условиях современных мирохозяйственных процессов и исторически сложившегося международного разделения труда.

Уровень развития производственной базы не позволяет России претендовать на статус передового экспортера высокотехнологичных товаров в среднесрочной перспективе. В таких условиях быть «экспортером идей» значительно престижнее, чем служить источником природного сырья, запасы которого не безграничны.

Сегодня это признано руководством страны, одним из первых значимых свидетельств чему стало заявление Президента Д. Медведева в Послании Федеральному Собранию 5 ноября 2008 г.: «Наш приоритет – это производство, а в перспективе – и экспорт знаний, новых технологий, передовой культуры». В дальнейшем этот тезис получил развитие.

Важно отметить, что научные разработки следует вести не только по направлениям, которые могут быть немедленно реализованы отечественными производителями, но и по тем из них, которые не являются нашей «исторической специализацией». Целесообразным может оказаться распределение приоритетов для программ государственной поддержки в научно-промышленном комплексе России (таблица 1).

Таблица 1 - Стратегические приоритеты в научно-промышленном комплексе

Опережающее развитие	Опережающая коммерциализация	Догоняющее развитие
<ul style="list-style-type: none"> <li>- наноборудование;</li> <li>- наноматериалы;</li> <li>- нанопокртия;</li> <li>- атомные технологии;</li> <li>- космические технологии;</li> <li>- лазерные технологии;</li> <li>- авиастроение</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- супер-ЭВМ технологии;</li> <li>- нанофотоника;</li> <li>- с/х нанобиотехнологии;</li> <li>- электротехника;</li> <li>- микроэлектроника;</li> <li>- робототехника;</li> <li>- точное станкостроение</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- наноэлектроника;</li> <li>- энергонанотехнологии;</li> <li>- нанофармакология;</li> <li>- наномедицина;</li> <li>- геновая инженерия;</li> <li>- судостроение;</li> <li>- автомобилестроение</li> </ul>

Необходимость подобного ранжирования объясняется тем, что теория сравнительных преимуществ не может существовать в условиях новой экономики и трактоваться как и ранее. Инноватика, как наука и мировая практика последних десятилетий, убедительно доказывает ее несостоятельность.

Безусловно, приоритетная задача - начало массового производства инновационных продуктов в Российской Федерации на территории отечественной производственной базы, что позволит занять достойную нишу в высокотехнологичной сфере. Но в условиях мирового финансово-экономического кризиса реализовать такую возможность на практике – вопрос долгосрочной перспективы. Поиск способов принести «пользу» мировому сообществу не только в качестве «сырьевого придатка», но и на правах равноправного участника международного научно-технического и информационного обмена требует подкрепления заявлений первых лиц государства конкретными действиями.

Возможность участия в международной стандартизации ранее внедренных информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) для России практически исключается. Направленность на поиск инновационных решений, а не на модификацию имеющихся должна обусловить инновационную модернизацию.

Предложенная нами система приоритетов включает преимущественно компоненты 5-го и 6-го технологических укладов. Их развитие должно обеспечить рост экономики в условиях традиционной для России многоукладности, но на иной технико-технологической основе.

Разработка и внедрение ИКТ, очевидно, носят инновационный характер. Как видно из приведенной таблицы, супер-ЭВМ технологии, представляющиеся нам перспективными для ускоренной коммерциализации, занимают приоритетное положение в системе стратегических приоритетов инновационной модернизации. При этом уникальность ИКТ обусловлена их ролью в обеспечении позитивной укладной динамики, начиная с условных границ третьего технологического уклада и далее, включая прогнозируемый период шестого уклада, что закрепляет за ИКТ позицию «двигателя» общественного развития и в долгосрочной перспективе.

Воздействие современных компьютерно-коммуникационных технологий на общество по своему характеру резко отличается от влияния, которое некогда оказали на него двигатель внутреннего сгорания, электричество или химическая промышленность, а реальная роль современных инноваций заключается в закреплении успехов, достигнутых на пути роста значения создаваемой творческим знанием стоимости [5]. Таким образом, первым фактором оценки инновационного потенциала традиционно представляется конкурентоспособность инфраструктуры производства и распространения знания.

Среди стран со сходными социально-экономическими показателями Россию традиционно принято считать страной с развитым научным производством. В России действуют 1364 вуза. Обучаются 138972 аспиранта. Согласно аккредитационным требованиям, количество аспирантов, защитивших диссертации не позднее чем через год после окончания аспирантуры (от числа поступивших), превышает 25%. По числу научных

работников на 10000 человек экономически активного населения Россия входит в число лидирующих стран. Высок и процент работников «интеллектуального труда». В то же время по индексу человеческого развития, который рассчитывается в основном по уровню образования, Россия находится на 70-80 месте, причем резко сдала свои позиции в последние годы [3]. Нынешние кризисные тенденции лишь увеличивают отставание.

Следовательно, для проведения комплексных сопоставлений с развитыми странами нашего потенциала уже явно недостаточно. Это касается в значительной степени и отрасли ИКТ. Таким образом, массовой модернизации производства должна предшествовать модернизация науки и образования, поскольку необходимо иметь подготовленные научные кадры, способные мыслить инновационно, прогрессивно. Эти задачи решает система образования, кроме того, на базе ведущих вузов функционируют научные школы, которые невозможно отделить от основной деятельности вуза как образовательного учреждения.

Возвращаясь к инновациям в сфере ИКТ, мы неизбежно сталкиваемся и с другой проблемой – «проблемой микропроцессора». Это обусловлено тем, что существует, по меньшей мере, еще один фактор, сдерживающий эффективную инновационную активность вообще: чем сложнее и масштабнее инновационный проект, тем сложнее его разработка. Разработка любого серьезного проекта требует обработки существенного объема информации, в т.ч. моделирования потребностей на основе статистических данных, обработки технических моделей, экономического обоснования и пр. Выбрать наилучшее решение в условиях ресурсного дефицита, выработать оптимальный подход к реализации проекта – многокритериальная задача, которую зачастую невозможно решить без использования супер-ЭВМ и других ИКТ. Это подтверждается опытом развитых стран, в большинстве из которых развитие и систематическая поддержка суперкомпьютерной инфраструктуры отнесены к числу приоритетных национальных задач.

Помимо ВВП, необходимо также принимать во внимание географические масштабы, численность населения и другие объективные показатели, однако основным стимулом для развития суперкомпьютерной инфраструктуры является потребность, формируемая переходом к инновационно-ориентированной экономике.

Рост объемов информации приводит, как это ни парадоксально, к неинформированности, обусловленной ее избытком, а не недостатком. Как известно, далеко не все новые идеи запускаются в опытное производство и тем более «воплощаются в жизнь». Но даже выбор идей и оптимальных концепций их реализации требует вычислительных мощностей, что позволит существенно сэкономить, исключив возможно неоправданные затраты на последующих этапах проектирования и разработки.

Развитие ИКТ и суперкомпьютерных технологий в современных условиях является определяющим фактором эффективности научных исследований и разработок, надежности хранения и обработки статистических данных, обеспечения оптимальной выработки социально-экономических решений. Инновации в технологиях супер-ЭВМ – это, как следствие, инновации в науке, статучете, национальной экономической системе.

Отечественные разработки в области микропроцессорных технологий в докризисный период коммерциализировать не удалось (некоммерческое промышленное внедрение даже не рассматривается). Экономика немногих стран может «позволить себе» заводы по производству процессоров. Крупномасштабное производство до кризиса было организовано в США и ряде других стран с благоприятными условиями.

Безусловно, такие проекты, как «Эльбрус», и другие подобные отечественные изыскания в области суперкомпьютерной архитектуры, опередившие иностранных конкурентов на десятилетия, – предмет национальной гордости. Но российские суперкомпьютеры, это скорее модифицируемый концепт, чем готовый коммерческий продукт.

Тот факт, что российские решения на протяжении многих лет значительно опережали коммерциализируемые иностранные разработки, но не получали адекватной поддержки со стороны государства и отечественных бизнес-структур, сыграл в этом решающую роль.



Подобная ситуация является и лишним доказательством несостоятельности рыночных механизмов саморегулирования, которые без государственного вмешательства не всегда способствуют развитию наиболее достойных и перспективных технологий.

Но мировой финансово-экономический кризис дает России уникальный шанс. Активизация собственных НИОКР и повышение эффективности использования ИКТ в национальном масштабе могут кардинальным образом изменить социально-экономическую среду, являясь неотъемлемым элементом при решении следующих проблем: сбор и обработка статистических данных; выработка управленческих решений; контроль территорий и распределение информационных потоков; развитие науки и инноваций; расширение стратегических направлений производства; повышение производительности труда и конкурентоспособности; обеспечение национальной безопасности и международной интеграции. Данные проблемы напрямую или косвенно затрагивают все сферы жизни общества.

Еще в середине прошлого века Р. Даль, Ч. Линдблом, а позднее М. Олсон неизменно акцентировали внимание на том, что «процесс нововведения является и научным, и политическим... Изобретение и открытие суть только начало процесса, следующим шагом которого и становится нововведение – задача политики. Тот факт, что весь этот процесс в целом происходит сегодня необычайно быстро, представляет собой, пожалуй, величайшую политическую революцию нашего времени» [2].

Однако данное утверждение оказалось справедливым лишь в отношении передовых индустриальных стран, вступление которых в постиндустриальную эру только ускорило инновационный процесс, за счет расширения возможностей науки и политики под воздействием объективных социально-экономических факторов.

Сегодня такая задача стоит и перед Россией. По мере сокращения отставания от передовых стран возможности заимствования технологий уменьшаются, а потребность в их «генерировании», активизации «инновационности», напротив, увеличивается. Собственно, задача институциональной трансформации и определяется важностью культивирования «инновационности» [1].

Современные тенденции и темпы развития информационно-коммуникационных технологий делают их не только самой динамичной отраслью, но и неотъемлемой частью всех сфер жизни общества. Процесс их распространения в мировой истории начался спонтанно и по большей части был неуправляем. Однако уже в 70-е гг. он стал приобретать целенаправленные формы. В российской действительности о государственном регулировании ИКТ заговорили еще позже. Это было связано с изначально незначительными темпами развития данной сферы в СССР и ее финансированием по остаточному принципу. В итоге к 90-м гг. XX в. в большинстве стран с развитыми ИКТ уровень государственного регулирования этого сектора уже начал снижаться. А в России только начали осознавать роль государственного регулирования в упорядочении рынка технологий. И это, безусловно, объективная необходимость, т.к. переход к информационной экономике - это обязательный этап глобализации и дальнейшей интеграции в мировое сообщество.

Глобальное информационное общество основано на обеспечении единства современных технологий. В настоящее время топливно-сырьевая ориентация нашей экономики не готова полностью смениться на информационную. Поэтому так необходимо создать условия для того, чтобы данный процесс прошел не насильственно, а был обеспечен естественными предпосылками и ресурсной базой. Немаловажным является сохранение при этом культурного и исторического наследия страны.

Для решения поставленных задач необходимо увеличить парк суперкомпьютеров, расположенных на территории Российской Федерации примерно в 10 раз (до 100-110 единиц). В 2008 г. на это требовалось 30-40 млрд. рублей [6]. Сегодня необходимая сумма возросла почти в два раза, при этом, по нашему мнению, ввод в эксплуатацию должен завершиться до 2015 г., что соответствует подведению итогов выполнения целевых показателей Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации.

Исходя из потенциального эффекта от применения высокопроизводительных вычислений, часть суперкомпьютеров уместно расположить на базе крупных научно-технических центров и ведущих вузов. Другую часть необходимо разместить исходя из потребностей органов власти, равно как и высокоскоростную защищенную сеть сопряжения.

Но прежде чем переходить к планированию и размещению сетей исходя из указанных потребностей, следует оптимизировать «географию» самих государственных структур. Даже первые лица государства признают, что до сих пор не найдена схема оптимального размещения по стране территориальных структур федеральных органов исполнительной власти. Также нужна схема их эффективного взаимодействия с региональными органами власти. Это значит, что возможности ведомственной информатизации весьма ограничены, поскольку неопределенность с территориальным размещением заинтересованных структур исключает вероятность формирования адекватной ИКТ-инфраструктуры.

Таким образом, внедрение и развитие суперкомпьютерных технологий как стратегический приоритет инновационной модернизации в России требует комплексного подхода, который не ограничивается границами технических и компьютерных наук, а требует исследования в контексте социально-экономической динамики. Перспективы «догоняющего» воспроизводства элементов шестого технологического уклада в условиях многоукладности российской экономики напрямую зависят от обеспечения производственной и научно-исследовательской базы доступом к высокопроизводительным вычислениям на базе национальных кластеров супер-ЭВМ. Одновременно суперкомпьютерные технологии – это «передний край» развития электронно-цифровых ИКТ, представляющих основу пятого уклада. Такая уникальная позиция названных технологий обеспечивает их высочайшую значимость для обеспечения инновационной модернизации российской экономики в современных условиях доминирования 3-го и 4-го укладов, а также при предстоящем переходе от инерционного развития к инновационному и последующему «опережающему» росту на принципиально новой технологической базе.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Башмаков, И. Россия-2050 [Текст] / И. Башмаков // Вопросы экономики. – 2008. - № 8.
2. Белл, Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования: перевод с английского [Текст] / Д. Белл. – М.: Academia, 2004.
3. Веселков, Ф. Сто идей-резервов высшей школы России [Текст] / Ф. Веселков, А. Веселков. – СПб.: Изд-во Осипов, 2007.
4. Карачаровский, В. Противоречия промышленного роста [Текст] / В. Карачаровский // Экономист. – 2005. - № 11.
5. Сакайя, Т. Стоимость, создаваемая знанием, или История будущего [Текст] / Т. Сакайя // Новая постиндустриальная волна на западе: Антология / Под ред. В. Иноземцева. - М.: Academia, 1999.
6. Семенов, С. Суперкомпьютеры: Россия в межстрановом сопоставлении [Текст] / С. Семенов // Экономист. – 2008. - № 2.

### **Дудукалов Егор Владимирович**

ФГОУ ВПО «Северо-Кавказская академия государственной службы»  
344002, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70  
Старший преподаватель кафедры международных экономических отношений  
Тел.: 8 (905) 457-40-12  
E-mail: dudukalov@skags.ru

А.А. ЖЕРНОВА

## ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЙ КАПИТАЛ ИННОВАЦИОННЫХ КАДРОВ КАК ВАЖНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА СОВРЕМЕННОЙ ФИРМЫ

*В статье рассмотрена сущность интеллектуального капитала, выделены признаки интеллектуальной компании, охарактеризована структура интеллектуального капитала современной фирмы, рассмотрено понятие инновационных кадров и их интеллектуального капитала как важной составляющей человеческого капитала фирмы.*

**Ключевые слова:** интеллектуальный капитал, интеллектуальная компания, инновационные кадры, человеческий капитал, организационный капитал, структурный капитал.

*In the article the essence of the intellectual capital is considered, signs of the intellectual company are allocated, the structure of the intellectual capital of modern company is characterized, the concept of innovative staff and their intellectual capital as the important component of the human capital of company is considered.*

**Key words:** intellectual capital, intellectual company, innovative staff, human capital, organizational capital, structural capital.

Понятие интеллектуального капитала и связанное с ним понятие интеллектуальной собственности неотделимы от новой экономики. Это самые существенные компоненты, которые в наибольшей мере идентифицируют новую экономику. На определенном, уже наступившем этапе технологического развития они проявляются с такой интенсивностью, которая позволяет говорить о коренном отличии новой экономики от экономики промышленной индустрии, опирающейся на природно-сырьевые ресурсы и труд так называемого промышленно-производственного персонала.

Определение «интеллектуального капитала» носит достаточно общий характер и обычно подразумевает сумму тех знаний всех работников компании, которая обеспечивает ее конкурентоспособность. Получение разного рода технологических и организационных преимуществ над конкурентами является основной функцией интеллектуального капитала. Это определение носит условный характер, поскольку не связано с такими категориями стоимости капитала как цена, рента и т.д. Следует отметить, что связь понятий «интеллектуальный продукт» и «интеллектуальный капитал» имеет экономический смысл только в условиях рыночного ценообразования. В условиях директивного управления ценами интеллектуальный продукт не имеет стоимости, адекватной его вкладу в экономику и говорить о его капитализации, как показали результаты технологического развития в директивной экономике, не приходится [1].

Важно иметь в виду, что эффективность и ценность интеллектуального капитала являются не всеобщими универсальными категориями: они определяются и самовозрастают только в контексте конкретной стратегии развития компании, и при иной стратегии, имеющиеся интеллектуальные ресурсы могут быть малопригодны. Потому наши производства, ориентированные на оборону, так трудно (часто - и не способны) адаптируются к требованиям потребительского рынка - их интеллектуальный капитал не применим ко многим видам гражданской продукции, ее товарному циклу. Наиболее успешно интеллектуальный капитал может развиваться в русле целенаправленной деятельности по созданию новой продукции и организационно-структурных мероприятий для освоения новых ниш на товарных рынках. Развитие зависит от того, насколько масштабно компания может для этого организовать исследования и разработки, сконцентрировать необходимые интеллектуальные, материальные и финансовые ресурсы. Причем интеллектуальный ресурс нуждается в долговременности и системности своего структурного построения. Эпизодические усилия типа «мозговой атаки» приглашенных специалистов не увеличивают

интеллектуальный капитал компании. А нетворческий и неквалифицированный труд собственных сотрудников компании в принципе не способен создавать или использовать интеллектуальный капитал [2].

Фирму, работники которой обладают интеллектуальным капиталом и используют его в инновационной деятельности, можно назвать интеллектуальной компанией. Одним из признаков интеллектуальной компании является ее рыночная капитализация, превышающая бухгалтерскую стоимость основных фондов, материальных и финансовых средств. Превышение над бухгалтерской стоимостью формируется как раз за счет интеллектуальных фондов: новизны и перспективности предлагаемых продуктов или услуг, рыночных ожиданий на новых его сегментах, предполагаемой прибыли от патентов, торговой марки (престижа), контроля над бизнесом, взаимоотношений с потребителями и т.д. Степень превышения имеет значение: не всякая успешная на фондовом рынке компания является интеллектуальной. По мнению экспертов, превышение должно быть многократное и носить стабильный характер, не подверженный нестабильным рыночным ожиданиям. Одни эксперты считают, что интеллектуальный капитал высокотехнологичной компании обычно в 3-4 раза превышает учетную стоимость ее доходов. Другой подход заключается в том, что соотношение интеллектуального капитала к стоимости материальных средств производства и финансового капитала в таких компаниях должно находиться в пределах от 5:1 до 16:1 [4]. Такая крупная корпорация, как Microsoft, имея рыночную капитализацию в сотни миллиардов долларов, числит на своем балансе материальных фондов всего на несколько миллиардов долларов. В то же время, отсутствие на своем балансе значительного количества материальных ресурсов в виде основных фондов и оборотных средств, используемых в процессе основной производственной деятельности, не является принципиальным, поскольку современная интеллектуальная компания может их привлекать со стороны, оплачивая как оказываемые услуги. Следующим важным признаком интеллектуальной компании является объем инвестиций, направляемых на исследования и разработки: если они превысили объем инвестиций в основные фонды, то этот показатель также может служить определяющей характеристикой интеллектуальности компании.

В штате сотрудников интеллектуальной компании присутствуют инновационные кадры - люди, которые создают новые ценности, практически реализуя свои инновационные идеи. Эти работники должны обладать личностными и профессиональными качествами, знаниями и опытом, необходимыми для эффективной работы в области инновационной деятельности.

Инновационные кадры компании обеспечивают взаимодействие всех участников инновационного процесса. Вокруг них происходит процесс кристаллизации идеи и ее воплощения в жизнь: исходная (как правило, технологическая) идея; бизнес-идея на основе исходной идеи; формирование ядра команды; оформление бизнес-идеи в виде бизнес-плана; поиск инвестора; создание проекта и последующее его продвижение к вершинам технологического и коммерческого успеха.

Большинство авторов, изучающих вопросы интеллектуального капитала фирмы (Т. Стюарт, Л. Эдвинсон, Э. Брукинг и др.) выделяют в его структуре три составляющие [3]:

- организационный капитал;
- потребительский капитал;
- человеческий капитал.

Каждый из этих видов интеллектуального капитала фирмы может быть заемным или собственным. Такое деление оказалось на практике удобным тем, что каждый из этих элементов может быть измерен и приспособлен для инвестиций.

Организационный капитал - все, что остается на предприятии, связанное с интеллектуальным капиталом, после ухода персонала с работы домой. Сюда относятся интеллектуальная собственность, информационные системы, система финансовых взаимоотношений, инструкции, положения, стандарты, награды, грамоты, призы, которые

получило предприятие (у нас это интеллектуальная собственность, интеллектуальная активность).

Организационный капитал эффективен только в контексте стратегических целей компании. Его самооценность, как и капитала вообще, определяется не его наличием, а эффективностью использования. Таким образом, можно утверждать, что организационный капитал является проявлением организационных способностей компании отвечать требованиям рынка, возможности их использования вновь и вновь для создания новых ценностей.

Потребительский капитал компании (его еще называют капиталом отношений) - это система капитальных, надежных, долгосрочных доверительных и взаимовыгодных отношений предприятия со своими клиентами, покупателями.

По сути это комплексный сложный нематериальный актив. Сюда относятся брэнды, клиентура, фирменное наименование, каналы сбыта, лицензионные и другие договоры.

Он характеризуется такими качествами, как глубина (степень) проникновения, ширина (распространение), постоянство, уверенность в том, что потребители и впредь будут отдавать предпочтение данной компании. Потребительский капитал компании распространяется и на ее поставщиков. Он гораздо легче поддается учету. Верность торговой марке, например, представляет собой форму потребительского капитала, для которой существует четкая методика оценки. Это делается путем подсчета надбавки, которую покупатели согласны платить за фирменный продукт, предпочитая его другим. Репутация торговой марки стоит дорого: у Coca-Cola она самая высокая в мире - около 40 млрд. долларов [4].

Человеческий капитал фирмы представляет собой знания, опыт, планы и способности конкретных физических лиц как единую экономическую ценность определенного объекта бизнеса. Этот капитал неотчуждаем от его обладателей. Он является источником обновления и прогресса, так как реализуется в способности предлагать неочевидные решения. Главное предназначение человеческого капитала - создание и распространение инноваций (продукта, технологии, системы или структуры управления), тогда человеческий капитал образуется и проявляет себя в ситуациях, когда большая часть времени и способностей работников уходит на достижение новизны.

Именно к этой составляющей капитала фирмы относится интеллектуальный капитал инновационных кадров, определяемый как набор профессиональных знаний, навыков, творческих способностей, которые используются во всех видах экономической деятельности и становятся источником дополнительных доходов (интеллектуальная рента, РОЯЛТИ, паушальные платежи), обеспечивая устойчивые рыночные перспективы и конкурентные преимущества персоналу, фирме, обществу.

Интеллектуальная рента - совокупность доходов от интеллектуальной собственности на продукты интеллектуальной деятельности в связи с монопольным владением информацией, особым умением трудиться, технологией, то есть знанием о том, как увеличить производительность труда.

РОЯЛТИ - периодический платеж за право пользоваться лицензией на товары, изобретения, патенты, нововведения, выпуск книг, прокат фильмов. Обычно исчисляется в процентах от стоимости продаж.

Паушальный платеж - единовременное вознаграждение за право пользоваться предметом лицензионного договора до того, как получен экономический эффект (прибыль) от его использования. Он устанавливается, исходя из оценок ожидаемого экономического эффекта и прибылей лицензиата (покупателя лицензии) на основе использования лицензии. Паушальный платеж может производиться как единовременно, так и в рассрочку. Преимущество этого вида вознаграждения заключается в том, что лицензиар (продавец лицензии) получает всю сумму в относительно короткий срок, без заметного риска. Паушальный платеж представляет фактическую цену покупки лицензии.

Сущность интеллектуального капитала инновационных кадров состоит в его самовозрастающей стоимости, воспроизводстве творческих способностей, знаний, опыта, обеспечивающих духовный, социальный и экономический эффект, а также способствующих повышению собственной значимости инноватора как творческого, неповторимого человека.

Содержание интеллектуального капитала состоит в процессе превращения знаний (технических, экономических, социально-гуманитарных, специфических), навыков, творческих способностей, моральных ценностей, культуры труда, технического и программного обеспечения, объектов интеллектуальной собственности в интеллектуальный капитал; обеспечении конкурентоспособности и инновационных преимуществ, получении социальных привилегий.

По данным Всемирного банка и Программы развития ООН (ПРООН), сегодня на планете физический капитал, или накопленные материальные блага (что зачастую у нас называют национальным богатством), составляет лишь 16% общего достояния, природные богатства - 20%, человеческий же капитал, или накопленные вложения в человека, - 64%. Во многих развитых странах доля последнего достигает 80% [2].

Интеллектуальный капитал инновационных кадров прирастает двумя способами:

- 1) компания использует максимальный объем знаний своих сотрудников,
- 2) максимальное число сотрудников владеет знаниями, способными принести пользу компании.

Одним из показателей интеллектуального человеческого капитала компании, ее способности к новшествам является удельный вес новой продукции в общем объеме продаж. Следует иметь в виду, что при квалифицированном менеджменте максимальная сумма прибыли от инвестиций в человеческий капитал почти втрое превышает прибыль от инвестиций в технику. Исследование зависимости производительности труда от образования показало: при десятипроцентном повышении уровня образования производительность возрастает на 8,6%. При таком же увеличении акционерного капитала производительность возрастает на 3-4% [4].

Для того чтобы интеллектуальный капитал инновационных кадров заработал, необходимо не только движение знаний, но и управление ими, нужна коллективная работа и, следовательно, нужна соответствующая организация, структура которой включала бы исследовательские лаборатории, базы знаний и базы данных, маркетинг и товаропроводящие сети, центры доведения исследований и разработок до конкретных «ноу-хау» широкого применения.

Условия превращения интеллектуальной собственности в интеллектуальный капитал:

- наличие спроса на интеллектуальный капитал,
- производительное использование,
- объективная оценка интеллектуального потенциала,
- достойное вознаграждение.

Интеллектуальный капитал инновационных кадров с помощью получения новых знаний развивается от простых знаний к научным, а знания превращаются в интеллектуальный проект и затем инновационный продукт. Происходит комплексное инновационное развитие.

Многие современные компании признают важную роль интеллектуального капитала в общей структуре капитала компании. Так, в конце 2008 года председатель совета директоров группы «Ист Лайн», входящей в структуру Коммерческого Агентства аэропорта Домодедово, Дмитрий Каменщик на пресс-конференции представил презентацию под названием «Интеллектуальный капитал как основа конкурентоспособности».

В настоящий момент, аэропорт «Домодедово» является крупнейшим авиационным узлом Восточной Европы, лидером среди аэропортов РФ и стран СНГ, и динамика его развития остается неизменно высокой уже на протяжении многих лет.

По словам топ-менеджера группы «Ист Лайн», именно интеллектуальный капитал группы обеспечивает высокую конкурентоспособность аэропорта «Домодедово», и именно его планомерное наращивание является приоритетной задачей менеджмента. Д. Каменщик утверждает, что интеллектуальный капитал определяет будущие координаты компании: «Когда компания развивается, кое-что скрыто от большого количества профессиональных аналитиков и не видно в балансе компании. Это - интеллектуальный капитал, и именно он определяет место, которое компания займет в будущем. Это - некие скрытые обстоятельства, которых вы не найдете в бухгалтерском отчете - но именно они могут повлиять на то, победит компания в конкурентном соревновании или проиграет» [5].

Интеллектуальный капитал группы «Ист Лайн» состоит из четырех основных блоков: клиентского капитала, технологического, человеческого и репутационного. Именно клиенты, технологии, персонал компании и ее репутация, а вовсе не финансовый капитал, являются основными для производства конкурентоспособной продукции.

Организационный, потребительский и человеческий капитал фирмы взаимодействуют друг с другом. Недостаточно инвестировать средства в каждый из них по отдельности. Они должны поддерживать друг друга, создавая синергетический эффект, и тогда происходит перекрестное влияние одних видов нематериальных активов на другие.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Брукинг, Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии [Текст] / под ред. Л.Н. Ковачин. - Питер, 2007 - 288с.
2. Иванюк, И.А. «Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://publish.cis2000.ru>
3. Стюарт, Т. Богатство от ума [Текст] / Т. Стюарт. - Минск: Парадокс, 2003.
4. Эскиндаров, М.А. Развитие корпоративных отношений и современной российской экономике [Текст] / М.А. Эскиндаров. - М.: Республика, 2004.- 368 с.
5. Пресс-релиз Д. Каменщика о структуре интеллектуального капитала компании «ИСТ ЛАЙН» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.aviaport.ru/digest/2007/10/04/129447.html>

**Жернова Анастасия Андреевна**

Орловский государственный технический университет

302020 г. Орел, ул. Наугорское шоссе, 29

Аспирант кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

Тел.: (4862) 41-58-04

E-mail: Anastasia.Zhernova@gmail.com

В.Ю. СТРЕГЛОВ

## О ДЕЯТЕЛЬНОСТНОМ ПОДХОДЕ К УПРАВЛЕНИЮ ИННОВАЦИЯМИ

*Деятельностный подход к управлению инновациями обладает значительным исследовательским потенциалом. Культурологический и системный подходы, формирующиеся на понятийной основе деятельности, существенно повышают эффективность научного рассмотрения инновационных процессов.*

**Ключевые слова:** *деятельностный подход, инновационная деятельность, инновационная инфраструктура, инновационная культура, инновационная политика, инновационная среда, инновационное поведение, инновационное развитие, инновационный потенциал, инновация, культурологический подход, национальная инновационная система, региональная инновационная система, стратегическое управление.*

*Functional approach to the innovational management obtains the great potential for exploring. Cultural and systematical approaches are formed on the functional basement; essentially increase the effectiveness of scientific exploration.*

**Key words:** *Functional approach, innovational activity, innovational infrastructure, innovational culture, innovational politics, innovational environment, innovational development, innovational potential, innovation, cultural approach, national innovative system, regional innovative system, strategical management.*

Переход мировой экономики на инновационную парадигму развития способствует гуманитаризации научного знания и, соответственно, повышению значимости исследовательских подходов с выраженной социальной направленностью. В экономической науке эффективным инструментом гуманитарного знания является деятельностный подход, однако его эффективность в ряде случаев существенно снижается в силу неоднозначности и противоречивости исходных теоретических позиций.

Теоретическим основанием подхода служит понятие деятельности. Под деятельностью понимается социальная форма движения материи или человеческая форма активного отношения к окружающему миру. Деятельность может протекать как в материальной (производственной) сфере, так и в нематериальной (научной, организаторской, управленческой). Деятельность предполагает определённое противопоставление субъекта и объекта деятельности. Содержание деятельности заключается в целенаправленном преобразовании объективных реалий.

Утверждение деятельностного подхода в экономической науке способствует переосмыслению феномена инновации, которая сегодня интерпретируется как тождество понятию нововведение. В широком смысле слова инновация - это синоним успешного развития социальной, экономической, управленческой и других сфер человеческого бытия на основе последовательной реализации новшеств (нововведений). Инновационное развитие не может ограничиваться сугубо технологической сферой, а напротив, оно должно последовательно вовлекать в инновационный процесс и другие сферы, которые оказывают влияние на его конечный результат (управление, маркетинг, обучение персонала, финансы).

Логическое объединение дефиниций «инновации» и «деятельность» в понятийное целое – «инновационная деятельность» имеет достаточно сложную предысторию. К пониманию деятельностной природы инновационного развития приходит ещё Й. Шумпетер [12], но лишь во второй половине прошлого столетия понятие инновационной деятельности утверждается в инструментарии экономического знания. Однако приложение деятельностного подхода к изучению проблем инновационного развития нередко обнаруживает противоречия, несущие на себе отпечаток времени, бытующих теоретических концепций и идеологических канонов.

С наибольшей выпуклостью обнаруживаются подобные противоречия в установлении субъектов инновационной деятельности, спецификации их функций и определении



управленческого инструментария. При этом деятельностная природа управления («деятельность над деятельностями», по определению Г. Щедровицкого) [13] принимается априори большинством исследователей, как прошлого, так и настоящего времени. Согласно современному экономическому словарю, под управлением понимается «сознательное целенаправленное воздействие со стороны субъектов, руководящих органов на людей и экономические объекты, осуществляемое с целью направить их действия и получить желаемые результаты...» [7].

Теоретические постулаты нововенской экономической школы и её последователей устанавливают основными и едва ли не единственными субъектами инновационных процессов научно-техническое и производственное предпринимательство. Согласно этим представлениям инновационный процесс определяется «чисто рыночными» механизмами экономической целесообразности и финансовой выгоды. Предпринимательская инновационная деятельность придаёт экономической системе динамизм, одновременно нарушая её равновесие. Рыночные механизмы «успокаивают» экономическую систему, приводя её в равновесное состояние. Функция управления инновационной деятельностью как бы уходит на второй план, «растворяясь» в предпринимательском менеджменте, а роль властных структур сводится лишь к созданию благоприятного климата для инновационного развития. С иных позиций рассматривается инновационная деятельность исследователями советского времени. Основными субъектами инновационной деятельности в отсутствие частной собственности и института предпринимательства признаются государственные структуры, в обязанности которых вменяется прямое руководство инновационными проектами на всех этапах их реализации. Долговременная экономическая эффективность и финансовая выгода при этом далеко не всегда рассматриваются как неотъемлемые атрибуты инновационного развития, а, напротив, нередко подменяются политической целесообразностью текущего момента. Заметно возрастает интерес российских исследователей к теоретическим основам инновационной деятельности в перестроечные и постперестроечные годы. Теперь инновационная деятельность рассматривается преимущественно с позиций рыночной экономики. Идеи англосаксонской модели инновационного развития экономики проецируются на условия современной России: наличие частной собственности на научно-техническую и производственную продукцию, развитый институт предпринимательства и рыночные механизмы регулирования экономической системы. В экономической науке возобладали представления, согласно которым «инновационный процесс» наиболее полно характеризуется понятием «инновационная деятельность». Центральным субъектом инновационной деятельности признаётся предприниматель в сфере научно-технического развития, а функция управления рассматривается как составляющая предпринимательского менеджмента [3].

Время вносит коррективы в понимание сущностных свойств инновационной деятельности и её управленческой функции. Во многом это обусловлено тем, что современные кризисные явления мировой экономики обнаруживают методологическую уязвимость англосаксонских систем инновационного развития. Для выхода из кризисной ситуации и придания новых импульсов социально-экономическому преобразованию необходимо дальнейшее осмысление категориального аппарата инновационного развития. Однако на этом пути имеется ряд нерешенных проблем, в частности бытующая многозначность понятия «инновационная деятельность». Рассматривая причины, которые осложняют формирование понятийно-правового инструментария инновационных преобразований, Е. Лисина приходит к выводу о том, что они в ряде случаев являются следствием некорректного толкования «новшество» и «инновация», которое, в свою очередь, провоцирует неправомерное наделение статусом «инновационной деятельности» отдельные её стадии.

По мнению учёного, «...инновационная деятельность - это целенаправленный процесс преобразования новшества (новации) в виде принципиально новой или имеющей в основе новую комбинацию известных элементов научную, научно-техническую разработку (в т. ч.

изобретение) в нововведение (инновацию) в форме реализуемого на рынке продукта (устройства, метода, услуги) с новыми потребительскими свойствами или сферами применения». Инновационный процесс предполагает последовательное прохождение всех его стадий с привлечением различных видов деятельности - патентования, маркетинга, сертификации, организации производства и т.п. Собственно инновационный смысл эти виды деятельности обретают лишь благодаря своей включенности в конкретный инновационный проект. «...В узком смысле инновационной можно считать лишь деятельность по управлению инновационным проектом» [4].

Разделяя исследовательский пафос «узкого» подхода, следует, однако, заметить, что реализация инновационных проектов в своей совокупности составляют основу инновационного развития как феномена социально-экономических отношений, а, следовательно, его изучение в этом контексте требует реализации более широкого исследовательского ракурса и привлечения дополнительного понятийного аппарата. Согласно современным представлениям, понятие инновационного развития обладает категориальным статусом и является определяющим в понятийном ряду «устойчивый рост» и «глобализация» [5]. Инновационное развитие не ограничивается собственно инновационным процессом и предполагает формирование инновационного потенциала - динамично развивающегося комплекса условий, необходимых для его успешного осуществления.

Понятие инфраструктура экономики (от лат. *infra* - ниже, под и *structura* - строение, расположение), обычно интерпретируется как «... совокупность специфических форм, методов и процессов, а также сооружений, зданий, всевозможных коммуникаций, обеспечивающих общие условия и нормальное функционирование экономической, социальной, экологической и др. областей жизнедеятельности общества, его воспроизводства и развития. Эти условия создаются: комплексом отраслей и сфер экономики, системой технико-технологических, организационно-экономических, социальных, коммуникационных взаимосвязей всех элементов инфраструктуры» [1]. Важное место в современной инфраструктуре отводится организационно-управленческому сегменту, способствующему оптимизации государственного регулирования научно-технического развития.

Понятие инновационной инфраструктуры является производной от понятия инфраструктуры экономики, но в силу «острой направленности» на новую сферу производства рассматривается как специфический «комплекс взаимосвязанных структур, обслуживающих и обеспечивающих реализацию инновационной деятельности» [11]. Успешная инновационная деятельность предполагает точно сбалансированную инновационную инфраструктуру, но вместе с тем и абсолютизация значимости инновационной инфраструктуры была бы неверным посылом, поскольку для инновационного развития требуются, кроме прочего, соответствующая нормативно-правовая база и четко отработанная система вывода инновационной продукции на соответствующие рынки.

Процессы инновационного развития и формируемый ими инновационный потенциал находятся, в свою очередь, под сильным влиянием «факторов инновационной среды». Эти факторы могут быть внутренними и внешними, долгосрочными и краткосрочными, фундаментальными и текущими, глобальными и региональными. Согласно современным теоретическим представлениям управление социально-экономическими системами является процессом адаптации к многофакторному воздействию с целью создания оптимальных условий для устойчивого и необратимого инновационного развития. При этом адаптирующие действия субъектов управления выходят за рамки простого ситуационного реагирования.

Следующий шаг на пути осмысления инновационной деятельности обусловлен реализацией культурологического подхода, позволяющего рассматривать инновационное развитие в органической взаимосвязи инновационной деятельности и результатов этой

деятельности. Методологическим основанием подхода выступает понятие культуры. В общенаучном понимании «культура» (лат. cultura - возделывание, воспитание, образование) интерпретируется как «система исторически развивающихся надбиологических программ человеческой деятельности, поведения и общения, выступающих условием воспроизводства и изменения социальной жизни во всех ее основных проявлениях» [10]. Субъект деятельности, последовательно включаясь в культурологические процессы, превращает свой собственный опыт в социальный. Культурологический подход к инновационной деятельности, по нашему мнению, обладает значительным исследовательским потенциалом, поскольку способствует, во-первых, более четкому осмыслению её гуманитарной сущности; во-вторых, позволяет рассматривать инновационную деятельность как составляющую культурологического пространства инноваций. «Научно-исследовательская культура», «опытно-конструкторская культура», «инновационная культура производства», «инновационная культура управления», «культура потребления инновационных продуктов»... предстают элементами структур более высокого уровня абстрагирования: «инновационная культура» - «общечеловеческая культура» - «цивилизация». «Инновационная культура» выступает в этом случае как «...исторически сложившаяся, устойчивая система норм, правил и способов осуществления нововведений в различных сферах жизни общества, характерная для данной социокультурной общности» [5].

Инновационная культура способна оказывать позитивное воздействие в широком спектре человеческого бытия - от формирования условий эффективного привлечения инновационного потенциала (личности, предприятия, организации) до обеспечения максимальной взвешенности при воплощении в жизнь масштабных проектов социально-экономического преобразования. Развитие мотивационной сферы, формирование новой общественной системы ценностей становится необходимым условием социокультурного и экономического возрождения страны. Создание новой системы духовных ценностей, органично связанной с фундаментальными принципами нашей культуры и имеющей в то же время перспективное значение для социально-экономической модернизации, является одной из приоритетных задач нашего государства [Послание Президента РФ к Федеральному Собранию, апрель 2005 г.] [8]. Вместе с тем было бы неверно абсолютизировать влияние инновационной культуры на эти процессы, поскольку наряду с культурологическими факторами мощное воздействие оказывают и другие факторы - политические, экономические и социальные.

Стратегическое управление инновационными процессами представляет собой качественно новый уровень управленческой культуры, которая базируется на сбалансированной инновационной деятельности всех субъектов экономики. Термин «стратегическое управление» заимствован экономической наукой из теоретических разработок военного искусства, под которым понимается долговременное и многофакторное планирование действий. Однако смысловое наполнение понятия стратегического управления в зависимости от характера общественно-экономических отношений заметно меняется. В условиях советского времени стратегическое управление интерпретируется как инструмент тотального государственного регулирования. В 70-е годы прошлого столетия понятие стратегического управления начинает утверждаться в западноевропейских странах, а благодаря исследованиям в области финансового менеджмента и управления маркетингом его основные положения получают теоретическую определённость (теорема Модильяни-Миллера и концепция Ф. Котлера). Переход к последовательному изучению проблем стратегического управления осуществляется уже в 80-е годы, но в наиболее законченном виде - в теории конкурентных стратегий М. Портера [6].

Смысловым ядром стратегического управления является понятие стратегии, которое опирается на комплекс сопряженных понятий: «стратег», «миссия», «целевые установки», «цели», «целеполагание», «окружение», «потенциал». Социальное предназначение стратегии заключается в том, чтобы перевести управляемую систему из её нынешнего состояния в желаемую перспективу. Стратегия устанавливает направление и параметры принимаемых

управленческих решений. Приоритет в разработке государственной стратегии принадлежит высшему руководству, однако непременным условием действенности стратегического управления является целенаправленное участие всех субъектов, при этом каждый субъект управления в границах своей компетентности творчески решает управленческие задачи исходя из публично обозначенной общей стратегической цели.

Важным фактором, определяющим направленность стратегии управления, становится специфичность инновационного поведения основных субъектов экономики. При всём многообразии поведенческих стилей они являются производными от двух наиболее типичных – приростного (инкременталистского) и предпринимательского. Критерием стилевого оппонирования выступает характер постановки стратегических целей (целеполагания). Приростному стилю свойственна постановка целей от достигнутого. Консерватизм поведенческого стиля направлен на минимизацию отклонений от традиционного поведения, как внутри системы, так и в её взаимоотношениях с окружающей средой. Предпринимательскому стилю, напротив, более свойственно стремление к трансформациям, поиску новых возможностей и предвосхищению будущих рисков.

В общем виде стратегия управления выступает базовым ориентиром для инновационной политики, которую следует рассматривать в виде комплекса общегосударственных мер, направленных на регулирование инновационных процессов.

Современный характер инновационной деятельности делает очевидной необходимость отхода от традиционных линейных представлений о взаимодействии её основных субъектов. Переход к нелинейным представлениям способствует целостному системному пониманию инновационных процессов и форм их регулирования. Постепенно в системе управления инновационной деятельностью выкристаллизовываются две подсистемы. Первая призвана обеспечивать эффективность стратегического управления инновационной деятельностью государственных структур; вторая – государственное регулирование инновационного предпринимательства. Осознание системности как методологического и организационного принципа способствует, во-первых, формированию в ряде экономически развитых стран мира (со второй половины 80-х годов прошлого столетия) реально функционирующих моделей национальных инновационных систем, а, во-вторых, НИС начинает рассматриваться в качестве концептуального направления развития инновационной деятельности и инструментария научного познания. НИС, по мнению П. Щедровицкого, - это «механизм целенаправленного управления инновационным процессом» и «формирование странового модуля транснациональной инновационной системы» [13].

Концептуальное развитие НИС протекает в русле специализированного направления изучения экономики науки и технического прогресса и предполагает оперирование новыми методологическими подходами к исследованию научного знания как экономического ресурса. Теоретическую основу концепции национальных инновационных систем составляют работы крупных зарубежных ученых - Й. Шумпетера, Ф. Хайека, Д. Норта, Р. Солоу, П. Ромера, С. Лукаса. Термин «национальная инновационная система» впервые был использован в 1987 году Ч. Фриманом в его исследовании технологической политики Японии при описании элементов модели НИС [14].

Однако публикацией, в которой понятие НИС впервые выступило инструментом научного познания, становится книга «Национальная система инноваций» под ред. Б.А. Лундвалла, вышедшая в 1992 году [15].

В экономической науке сформировался значительный массив дефиниций, описывающих понятие «национальная инновационная система», но в силу выборочности исследовательских подходов ни одно из бытующих определений не приобрело общезначимого статуса. Неоднозначное толкование понятия «национальная инновационная система» коренится в смысловых отличиях его составляющих. «Смысловой разброс» понятийного элемента - «инновационная» - можно обнаружить уже в работах первых исследователей НИС.

Так, Р. Нельсон, акцентируя внимание на технологических инновациях, придерживается традиционного понимания и, соответственно, рассматривает инновацию как процесс создания и внедрения фирмами нововведений [16]. В свою очередь Б.А. Лундвалл и Ч. Фридман расширяют круг инновационных формирований за счёт включения институциональных, социальных и образовательных нововведений, а также привнесения организационных изменений.

НИС как феномен интегративного результата инновационной деятельности прошла путь от формирования отдельных инструментов инноваций до единой сферы общественного производства, которая призвана обеспечивать устойчивое инновационное развитие экономики. При этом термин «система» в понятийном комплексе играет ключевую роль, поскольку ориентирует внимание исследователей на то обстоятельство, что инновационное развитие протекает не в виде цепочки односторонне направленных причинно-следственных связей (идуших от НИОКР к инновациям), а является сложным процессом взаимодействия между экономическими, социальными, политическими, организационными и другими факторами инновационной деятельности. Некоторые исследователи усматривают логическое противоречие, которое, по их мнению, является следствием включения в понятие НИС термина «национальная», поскольку институты, поддерживающие технологические инновации в одной отрасли, существенно отличаются от аналогичных институтов другой, и, следуя формальной логике, будет правомерно рассматривать инновационные системы лишь как отраслевые или секторные, региональные или транснациональные. Однако на правомерности включение термина «национальная» в состав дефиниции настаивают многие исследователи, в частности К. Эдквист. По его мнению, введение этого термина в понятийный ряд НИС предопределяет важные исследовательские посылы: исследования инновационных процессов в национальном аспекте позволяют выявлять межстрановые отличия инновационных систем; анализ инновационных систем на национальном уровне создаёт возможность последовательного рассмотрения роли государства и его политики, направленной на стимулирование инноваций [17].

Мировой опыт свидетельствует о том, что попытки воплощения в жизнь стратегических концепций инновационной деятельности, не учитывающих региональной специфики, оказываются неэффективными.

Поэтому одной из стратегических задач государства в сфере инновационной политики становится формирование условий для последовательного раскрытия конкурентных преимуществ региона. «... Региональная политика в сложившихся условиях оказывается одним из ключевых институтов промышленной политики», справедливо подчёркивает П. Щедровицкий [13]. Соответственно, «центр тяжести» управления инновационными процессами сегодня смещается с федерального на региональный уровень территориального соподчинения. При этом заметно трансформируется и собственно управленческая функции государства, которая в новых технико-организационных условиях призвана играть роль катализатора инновационных процессов, действенным инструментом которой становится создание и поддержка региональных инновационных систем (РИС) [9].

В силу специфичности национальных и региональных экономик инструменты стратегического управления не могут быть незыблемо универсальными. Каждая страна, ставшая на путь инновационного обновления, обладает своим уникальным опытом разработки экономической стратегии, которая коррелируется в зависимости от позиции страны на мировом рынке, состояния экономики, динамики развития инновационного потенциала, характеристик производимых товаров и оказываемых услуг, поведения мировых конкурентов. В то же время неоспоримым фактом является методологическая общность принципов стратегического управления.

Итак, деятельностный подход к управлению инновациями обладает высоким исследовательским потенциалом, который позволяет проводить изучение инновационных процессов в их многообразии и динамике трансформаций. Формирующиеся на понятийной основе деятельности культурологический и системные подходы создают предпосылки для

существенного расширения теоретических представлений о сущности стратегического управления инновационными процессами с учётом мировых, национальных и региональных факторов развития.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Большая Российская энциклопедия в 30 т. [Текст] / Председатель науч.-ред. совета Ю.С. Осипов. Отв. ред. С.Л. Кравец. Т. 11. - М.: Большая Российская энциклопедия, 2008. - 768 с.
2. Друкер, П. Практика менеджмента в XXI веке [Текст] / Питер Ф. Друкер: пер. с англ. - М.: Изд-кий дом Вильямс, 2000. - 398 с.
3. Катькало, В.С. Исходные концепции стратегического управления и их современная оценка [Текст] / В.С. Катькало // Российский журнал менеджмента. - 2003. - №1. - С. 7 - 30.
4. Лисина, Е.Б. Вопросы правового регулирования инновационной деятельности в странах СНГ [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://iee.org.ua/files/alushta/42-lisina-voprosy\\_pravovogo.pdf](http://iee.org.ua/files/alushta/42-lisina-voprosy_pravovogo.pdf).
5. Николаев, А. Инновационное развитие и инновационная культура [Текст] / А. Николаев // Проблемы теории и практики управления - 2001. - №5
6. Портер, М.Е. Конкуренция. [Текст] / М.Е. Портер. - СПб., М., Киев: Изд-ский дом Вильямс, 2000. - 495 с.
7. Райзенберг, Б.А. Современный экономический словарь. 5-е изд. перераб. и доп. [Текст] / Б.А. Райзенберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - М.: ИНФРА-М, 2010. - 495 с.
8. Российская Федерация. Президент (2005 - В.В. Путин). Послание Президента РФ к Федеральному Собранию Российской Федерации от 25.04.2005 г. [Текст] // Рос. газ. - 2005. - 26 апр. - С. 3-4.
9. Сеньков, В.И. Модели регионального развития и структуры региональных инновационных систем [Текст] / В.И. Сеньков, Н.В. Сенькова // Региональная экономика: теория и практика. - 2010 февраль - 5(140)
10. Философский словарь [Текст] / Под ред. И.Т. Фролова. - Изд. седьмое, перераб. и доп. - М.: Республика, 2001. - 719 с.
11. Шепелев, Г.В. Проблемы развития инновационной инфраструктуры [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://regions.extech.ru/left\\_menu/shepelev.php](http://regions.extech.ru/left_menu/shepelev.php).
12. Шумпетер, Й. Теория экономического развития [Текст] / Й. Шумпетер. - М.: Прогресс, 1982. - 455 с.
13. Щедровицкий, Г.П. Методология и философия организационно-управленческой деятельности: основные понятия и принципы. Курс лекций [Текст] / Г.П. Щедровицкий. - М.: Путь, 203. - 286 с.
14. Freeman, C. Technology Policy and Economic Performance: Lessons from Japan [Text] / C. Freeman. - London: Frances Pinter, 1987. - P.168.
15. Lundvall, B.-A. National Systems of Innovation. Towards a theory of Innovation and Interactive Learning [Text] / B.-A. Lundvall. - London: Pinter Publishers, 1992. - P. 142.
16. Nelson, R. National Innovation Systems: a Comparative Analysis [Text] / R. Nelson. - N.Y: Oxford University Press, 1993. - P. 838.
17. Edquist, C. ed. Systems of Innovations and Organizations [Text] / C. Edquist. - London: Pinter, 1997. - P. 237.

#### **Стреглов Владимир Юрьевич**

Орловская региональная академия государственной службы  
302028, г. Орел, б. Победы, 5а  
Аспирант кафедры экономики и управления народным хозяйством  
Тел.: 45-36-57, 8 915 500 92 74  
E-mail: [academy@orags.org](mailto:academy@orags.org)

Т.П. ЧЕРКАСОВА

## ТРЕХКОМПОНЕНТНАЯ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОГО РОСТА

*Решение проблемы модернизации российской экономики на инновационной основе возможно на базе трехкомпонентной институциональной модели, предполагающей создание цепочки институтов «государство-наука-бизнес» с устойчивыми взаимосвязями, реализуемыми в рамках инновационно-внедренческих кластеров.*

**Ключевые слова:** экономический рост, институты, инновации, кластер, экономическая политика.

*Decision of Russian economy innovation modernization can be based on three components institutional model, that's proposed to create institutes chain such as «government-science-business» with sustainable co-ordination, realized by the system of innovation cluster.*

**Key words:** economic growth, institutes, innovations, cluster, economic policy.

Государственным руководством страны признана необходимость преодоления экспортно-сырьевой модели развития России и определена установка на высокотехнологическую модернизацию национальной экономики. Это обстоятельство обуславливает значимость и первостепенность модернизации государственной научно-технической и инновационной политики, которая должна заключаться в определении приоритетов для развития всей экономики, поддержке инноваций, имеющих межотраслевую направленность и способствующих повышению конкурентоспособности производственного потенциала страны в системе международного разделения труда. Высокотехнологический сектор должен занять главенствующее место в экономике России, поскольку именно здесь может быть достигнут самый высокий уровень производительности труда и эффективности инвестиций. В России в условиях ограниченности государственных средств представляется важным сформировать селективную научно-техническую и инновационную политику, ориентированную на реализацию тех проектов, которые способны дать отдачу в относительно короткие сроки и одновременно подготовить основу для перспективных технологических прорывов. В этой связи, главной проблемой требующей немедленного решения является создание национальной инновационной системы (НИС) в стране. При этом важно учитывать специфику формирования и модернизации инновационных систем в переходных и развивающихся экономиках, которая заключается в том, что они уже при зарождении вынуждены «встраиваться» в глобальную систему инноваций, даже если страны придерживаются тактики изолированного развития. Правительства стран с переходной экономикой могут способствовать созданию собственной инновационной системы, однако включенность в глобальные рынки заставляет участвовать как государство, так и бизнес в технологической гонке с транснациональными компаниями и странами.

В связи с этим сфера ответственности государства, особенно на начальном этапе создания инновационной системы, существенно расширяется, хотя бюджетные возможности поддержки развития науки, в частности фундаментальной, сокращаются.

Специфическая форма взаимодействий, которая была органически присуща плановому хозяйству СССР, предусматривала зависимости любого вида деятельности (научной, учебной и инновационной) от государства и финансирование им всех видов работ. Это привело к созданию линейной системы, получившей название административно-командной [1]. Такие системы существовали и в других странах или секторах инновационной деятельности, например при выполнении военных проектов, где они были наиболее эффективными. Вместе с тем административно-командная система не создавала условий для инициативы «снизу», чем доказала свою неэффективность как модель развития.

Последние изменения, происходящие в инновационных системах как отдельных стран, так и в мире в целом проявившиеся в эффективной форме взаимодействия государства, науки и бизнеса, нашли отражения в современных работах по теории инновации, оформившиеся в виде концепции «тройной спирали», или модели стратегических инновационных сетей.

Основной тезис теории «тройной спирали» заключается в том, что в системе инновационного развития доминирующее положение начинают занимать институты, ответственные за создание нового знания. Причиной столь важного преобразования послужила логика развития науки, рождающей все больше синтетических направлений, которые включают как фундаментальные, так и прикладные исследования междисциплинарного характера и разработки. В этих областях наблюдается образование «кластеров», формирующих будущий потенциал инновационного развития (био- и нанотехнологии, информационные технологии), а связи между учеными, технологами и пользователями становятся качественно другими, так же, как и функции [2].

Предлагаемая нами трехкомпонентная институциональная модель, базирующаяся на теории «тройной спирали», предполагает возможность устойчивого, инновационного развития страны в целом, которое обеспечивается интеграцией трех компонент институциональной цепочки «государство-наука-бизнес» так, чтобы отбор технологий и рынков происходил в долгосрочной перспективе. При этом государству отводится роль по формированию эффективной институциональной среды, стимулирующей спрос бизнеса на инновации, которые создаются в научной сфере. Реализация подобной устойчивой цепочки взаимосвязей возможна в рамках инновационно-внедренческих кластеров. Модель предполагает, что в ходе контроля государства или региональных органов должен обеспечиваться компромисс между дифференциацией и интеграцией. Таким образом, двухсторонние взаимосвязи между институтами, государством и рынком, с одной стороны, наукой и бизнесом – с другой, в современных условиях недостаточны для динамичного развития. Они не имеют механизмов контроля по типу отрицательной обратной связи между всеми участниками. В то время как трехкомпонентная институциональная модель, на базе цепочки «государство-наука-бизнес» позволяет нейтрализовать этот недостаток.

Рост инновационной «креативности» становится главной задачей политики наряду с совершенствованием механизмов отбора объектов для стимулирования, будь то отдельные фирмы, корпорации или государственные программы.

В этой связи политика российского устойчивого развития, связанного с ключевой ролью научно-технического прогресса в обеспечении инновационного роста должна включать: определение инновационных приоритетов долгосрочного технико-экономического и экологического развития, сохранение научно-производственного потенциала страны, формирование на этой основе промышленной, научно-технической и финансовой политики.

Выбор и реализация приоритетов качественного экономического развития должен осуществляться в соответствии со следующими требованиями. С научно-технической точки зрения приоритеты должны соответствовать перспективным направлениям формирования технологического уклада и своевременного создания заделов. С экономической точки зрения государственная поддержка приоритетных направлений должна характеризоваться двумя признаками: обладать значительным внешним эффектом, улучшая общую экономическую среду, и инициировать рост деловой активности в комплексе отраслей, сопряженных с приоритетными производствами. С производственной точки зрения государственное стимулирование должно приводить к такому росту конкурентоспособности соответствующих производств, при котором они, начиная с определенного момента выходят на самостоятельную траекторию расширенного воспроизводства в масштабах мирового рынка, выполняя роль «локомотивов роста» для всей экономики. С социальной точки зрения структурной перестройки экономики должна сопровождаться общим ростом благосостояния народа.

Для обеспечения развития нашей страны по сценарию научно-технического прогресса необходимо провести модернизацию механизма экономического регулирования.



Только объединив усилия госаппарата, научного сообщества и бизнеса, возможно сформировать новую экономическую модель, предполагающую: создание максимально благоприятного инвестиционного климата и условий для программного проведения структурных преобразований; активную изобретательскую и внедренческую деятельность; увеличение доли высокотехнологичного сектора экономики в ВВП; обеспечение устойчивой конкурентоспособности отечественных товаров (услуг) на внутренних и внешних рынках.

Все это свидетельствует о необходимости поиска инноваций в самой системе управления взаимодействием бизнеса и государства в интересах общества при реализации приоритетных направлений его развития. В любом случае исторический опыт нашей страны демонстрирует необходимость доминирования государства в осуществлении партнерских отношений государства и бизнеса в интересах общества. Эта тенденция обусловлена рядом особенностей современного макроэкономического развития, в частности неоконченностью российской трансформации, а, следовательно, необходимостью учитывать адаптивность имеющегося опыта зарубежных стран. Поэтому политика формирования госуправления должна исходить из следующих моментов.

Во-первых, Россия сегодня должна в короткие сроки найти свое место в глобализирующемся мире и определить направления и характер своего развития в зависимости от определившейся роли в мирохозяйственных отношениях. И здесь, безусловно, ведущая роль принадлежит государству, как институту призванному обеспечивать реализацию общественных интересов.

Во-вторых, сегодня за Россией остается передовая позиция в сфере космических технологий и ВПК, продукция которых конкурентоспособна на мировом рынке. Но развитие этих сфер должно происходить под пристальным вниманием государства и в интересах национальной безопасности.

В-третьих, именно государственный аппарат должен выработать долгосрочную стратегию развития, с определением основных приоритетов развития, которыми сегодня очевидно должны стать инновационные сферы. В этом случае, бизнес группы не будут бояться вкладывать свой «свободный» капитал в инновации, поскольку их высокая рискованность будет снижена государственной гарантией поддержки этих сфер.

В-четвертых, имена фундаментальная наука и степень ее развития определяет возможность прикладных разработок, поэтому необходимо достаточное ее финансирование, за которое частный бизнес не возьмется в связи с большим разрывом во времени между фундаментальной разработкой и возможностью ее прикладного использования в производственных целях. Поэтому фундаментальная наука, несмотря на ее базисность по отношению к прикладной всегда будет нуждаться в бюджетном финансировании.

В связи с выделенными четырьмя причинами приоритетности роли государства в обеспечении взаимодействия «государство-бизнес» в интересах общества, остановимся на основных требованиях и направлениях совершенствования самой системы государственного управления. С учетом мирового опыта и его адаптивности к российским условиям можно выделить следующие направления совершенствования системы государственного управления:

- важно, чтобы государство занималось не только формированием институциональной среды для оптимального развития бизнеса, как это принято в развитых странах, но и обеспечивало эффективность функционирования тех сфер, где рынок еще не создан или действует неэффективно;

- необходимы наличие государственных гарантий и поддержка производственных сфер, составляющих приоритеты национального развития, с целью привлечения в них частного капитала;

- выбор приоритетов национального развития должен носить долгосрочный характер, тем самым, обеспечивая макростабильность и уверенность бизнеса в завтрашнем дне, и определяться в соответствии с общественными интересами устойчивого развития;

- инновационно-инвестиционная политика должна осуществляться не по принципу госсобственности на инновации при частном инвестировании, а по принципу равного владения инновациями (или даже перевесом доли собственности в сторону бизнеса), при равном инвестировании (или большей доли частных инвестиций, но при жестких государственных гарантиях поддержки инновационных проектов);

Налицо назревшая необходимость пересмотра функций и характера государственного управления. Поскольку, модернизировать отечественную производственную базу и решить проблемы национальной конкурентоспособности в условиях глобализации возможно только на базе реализации трехкомпонентной институциональной модели, которая предполагает необходимость фокусироваться не на изолированных предприятиях и учреждениях, а на содействии их организации в сети и кластеры. В этих целях необходимо:

- усиление стимулов к кооперации и созданию кооперационных сетей, в т. ч. и четкой правовой регламентации движения интеллектуальной собственности;
- развитие научных организаций и инфраструктуры, облегчающих доступ к знаниям;
- снятие административных барьеров и развитие стимулов для кооперации государственного сектора исследований и разработок и частного сектора.

Концепция кластеров является особо привлекательной для экономики России. Кластеры – сеть независимых предприятий, научных учреждений (включая университеты), служб, организующих взаимодействие науки и производства, поддерживающих организаций (брокеров, консалтинговых фирм) и потребителей, связанных в единую инновационно-технологическую цепочку, производящую добавленную стоимость. Общую структуру кластера возможно представить следующим образом (рисунок 1).



Рисунок 1 – Общая структура инновационно-внедренческого кластера [3]

Он объединен как географически, так и в рамках единой внутренней информационной среды, связанной с внешней. Главное в структуре кластера – распространение инноваций на всю цепочку создания стоимости и единое логистическое окно для внешней среды. Такая структура позволяет минимизировать транспортные издержки. Региональные и отраслевые кластеры могут обеспечивать аккумуляцию знаний в избранных областях; создание высокой пропускной способности путей трансфера знаний и технологий; фокусировку исследований и

организацию общих технологических платформ, своеобразных полюсов роста; развитие склонности участников инновационных цепочек кластера к риску за счет смягчения последствий от возможных технологических провалов.

При определении приоритетов развития инновационной деятельности целесообразно отталкиваться от уже складывающихся на территориях инновационных кластеров. Инновационный кластер – географически локализованная совокупность инновационно активных субъектов экономической деятельности с мотивированными и устойчивыми кооперационными отношениями, образующими непрерывную систему получения, освоения в производстве, промышленного выпуска и реализации рыночного продукта в отдельном отраслевом сегменте. Общность кластерной инфраструктуры, благоприятные условия для обмена знаниями и поддержки новых идей, единый рынок рабочей силы позволяет компаниям и организациям, участвующим в них, получить преимущество от локальной близости в виде повышения конкурентоспособности. При этом генерация новых знаний, скорость коммерциализации инноваций во многом определяются эффективностью и устойчивостью кооперационных связей. Меры государственной поддержки, реализуемые в рамках формирования кластеров, главным образом должны быть ориентированы на стимулирование привлечения внебюджетных средств в развитие конкретного кластера.

Кроме того, требуется развитие прямого диалога между представителями фундаментальной и прикладной науки (включая междисциплинарные взаимодействия), а также организация стабильных «мест встречи» для кооперативной деятельности (центров кооперативных исследований), призванных осуществлять урбанизированный интерфейс между государственными НИИ, высшими учебными заведениями, промышленностью и интегрировать их усилия на основе соединения совместных исследовательских команд из представителей науки и образования, правительственных структур и пользователей результатов, проводимых единой командой. Необходимы программы прямого партнерства государственного и частного секторов. Все существующие формы партнерства предполагают совместное инвестирование частным и государственным секторами в финансовой или ресурсной форме (оборудование, персонал, интеллектуальная собственность). Основной целью программ должно являться создание рынка идей для исследовательских проектов. Интерес к исследовательскому проекту в рамках программы должен возникать только в том случае, если он признан способным решить проблему, являющуюся острой для той или иной отрасли. Важным условием зарождения современного инновационного потенциала предприятий является прохождение Россией инвестиционной стадии развития, когда происходит процесс распространения и имитации зарубежных технологий. Первоочередной задачей этой стадии является возникновение у предприятий технологической способности, когда предприятия оказываются в состоянии производить и собирать высокотехнологичную продукцию, основываясь на технологии, завезенной из-за рубежа. Российские предприятия недостаточно активно используют современные зарубежные технологии

Для инициирования данных процессов необходимы специальные программы и схемы, включающие в себя:

- 1) обучение менеджеров и кадров инженерно-технического состава предприятий;
- 2) организацию инфраструктуры процессов диффузии новых технологий, включающих в себя развитие технологических центров диффузии технологий.

В функции этой инфраструктуры должны входить, кроме организации процессов обучения менеджеров и технологов компаний, организация сетей технической кооперации по адаптации технологий, центров информации и технической экспертизы технологий и т. д.

Реализовать такую концепцию развития возможно только при условии формирования целенаправленной государственной инновационной политики на основе разработки программно-целевого подхода к поддержанию различных стадий инновационного процесса.

Среди задач инновационного развития первостепенной является формирование механизма социального контракта как формы новых отношений государства, науки и бизнеса в инновационной сфере. Другая задача - разработка инновационного плана как

инструмента инновационной ориентации науки. Разработка инновационного плана обеспечит переход от тактического управления, ориентированного на мониторинг внешней среды и оперативного управления, к стратегическому регулированию, направленному на реализацию стратегических преимуществ комплекса взаимосвязанных проектов. Сохраняет актуальность задача реализации структурно-инвестиционных приоритетов за счет сокращения инвестиций, направляемых на расширение и обновление производств, базирующихся на старых технологиях.

Причем программно-целевой подход к поддержанию и развитию инновационного процесса в качестве наиболее важных программных мероприятий должен включать:

- снижение государственных патентных пошлин для индивидуальных изобретателей;
- финансовую помощь строительным организациям, обустривающим научно-исследовательские или научно-промышленные центры, технопарки, технополисы и инкубаторы бизнеса;
- местные займы промышленного развития;
- совершенствование нормативно-правовой базы в области лизинга и венчурного бизнеса; налоговые льготы и налоговые кредиты.

Таким образом, процесс перехода России на инновационный путь развития будет осуществляться при формировании экономики инновационного спроса. Это обеспечивается ускоренным развитием перерабатывающих отраслей, усилением государственной поддержки, развитием национальной инновационной системы, прежде всего инфраструктуры. Реализация охарактеризованных направлений и мер экономической политики может способствовать выведению России на траекторию быстрого и устойчивого экономического роста.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Дежина, И. «Тройная спираль» в инновационной системе России [Текст] / И. Дежина, В. Киселева // Вопросы экономики. – 2007. – №12. – С. 124.
2. Корсунский, Б.Л. Проблемы и основные направления инновационного развития Дальнего Востока России [Текст] / Б.Л. Корсунский. - Материалы Всероссийской научной конференции (Москва 4 апреля 2008 г.). – М., 2008. – 703 с.
3. Тодосийчук, А. Условия перехода к инновационной экономике [Текст] / А. Тодосийчук // Экономист. – 2010. – № 2. – С. 29.

### **Черкасова Татьяна Павловна**

ФГОУ ВПО «Северо-Кавказская академия государственной службы»

344002, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, д. 70

Кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории и предпринимательства

Тел. 89043416132; (863) 218-99-58

E-mail: TPCh@mail.ru

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

УДК 657.47

И.А. МАСЛОВА

## **ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ КАТЕГОРИИ «СТОИМОСТЬ»**

*В статье с научной точки зрения рассмотрена эволюция взглядов российских и зарубежных ученых в отношении категории «стоимость».*

**Ключевые слова:** стоимость, экономическая теория, учет, история, эволюция подходов.

*In article from the scientific point of view evolution of sights of the Russian and foreign scientists concerning a category is considered «Cost».*

**Key words:** cost, the economic theory, the account, history, evolution of approaches.

Термин «стоимость» – это понятие, имеющее широкий смысл, которое используется как в обыденной жизни, так и в специфических условиях. При использовании такого рода понятий возникают проблемы их трактовки и понимания, в особенности, когда речь идет о международном сообществе.

Стоимость является экономической категорией, которая выступает связующим звеном между товарами (работами, услугами), с одной стороны, и теми, кто их продает и покупает, с другой. Стоимость представляет собой оценку ценности конкретных товаров, работ, услуг в определенный момент времени в соответствии с выбранным определением понятия стоимости. То есть в зависимости от выбранного определения стоимость оцениваемого имущества может оказаться различной.

История развития понятийного аппарата стоимости очень обширна и практически совпадает с историей всей экономической теории. Трактовка категории «стоимость» всегда являлась объектом интереса экономистов, что нашло отражение в различных теориях стоимости, сформированных в течение XVIII-XX вв. (рисунок 1).

Наиболее полной является трудовая теория стоимости, согласно которой в основе стоимости лежит общественно необходимое рабочее время (затраты труда) на производство товара. При этом труд подразумевается не конкретный, а абстрактный – упрощенный и усредненный для текущих типичных условий производства. Основоположниками данной теории являются У. Петти, А. Смит и Д. Рикардо. Адам Смит, в отличие от У. Петти, считал, что труд составляет основу стоимости. При исследовании сущности товара он указывает на такие его свойства, как полезность и способность приобретать другие предметы [4].

Полезность А. Смит характеризует как потребительскую стоимость, а способность приобретать другие предметы – как меновую стоимость. По его мнению, в единицу времени квалифицированный труд обеспечивает создание большего количества стоимости, причем стоимость товара обязательно выражается в его меновой стоимости, в количественном соотношении с другими товарами, а при высоком уровне развития товарного производства – и в деньгах [6].

А. Смит понимал двойственный характер труда, выраженный в товаре, и считал, что стоимость является не только мерой труда, который воплощен в товаре, но и покупаемым трудом. То есть товаропроизводитель при обмене своего товара на другой приобретает аналогичное количество труда. В данном случае стоимость делится на 3 составляющие: первая часть, возмещающая сырье и материалы, вторая часть, компенсирующая заработную плату работников, и третья часть – «сверхстоимость» [6].

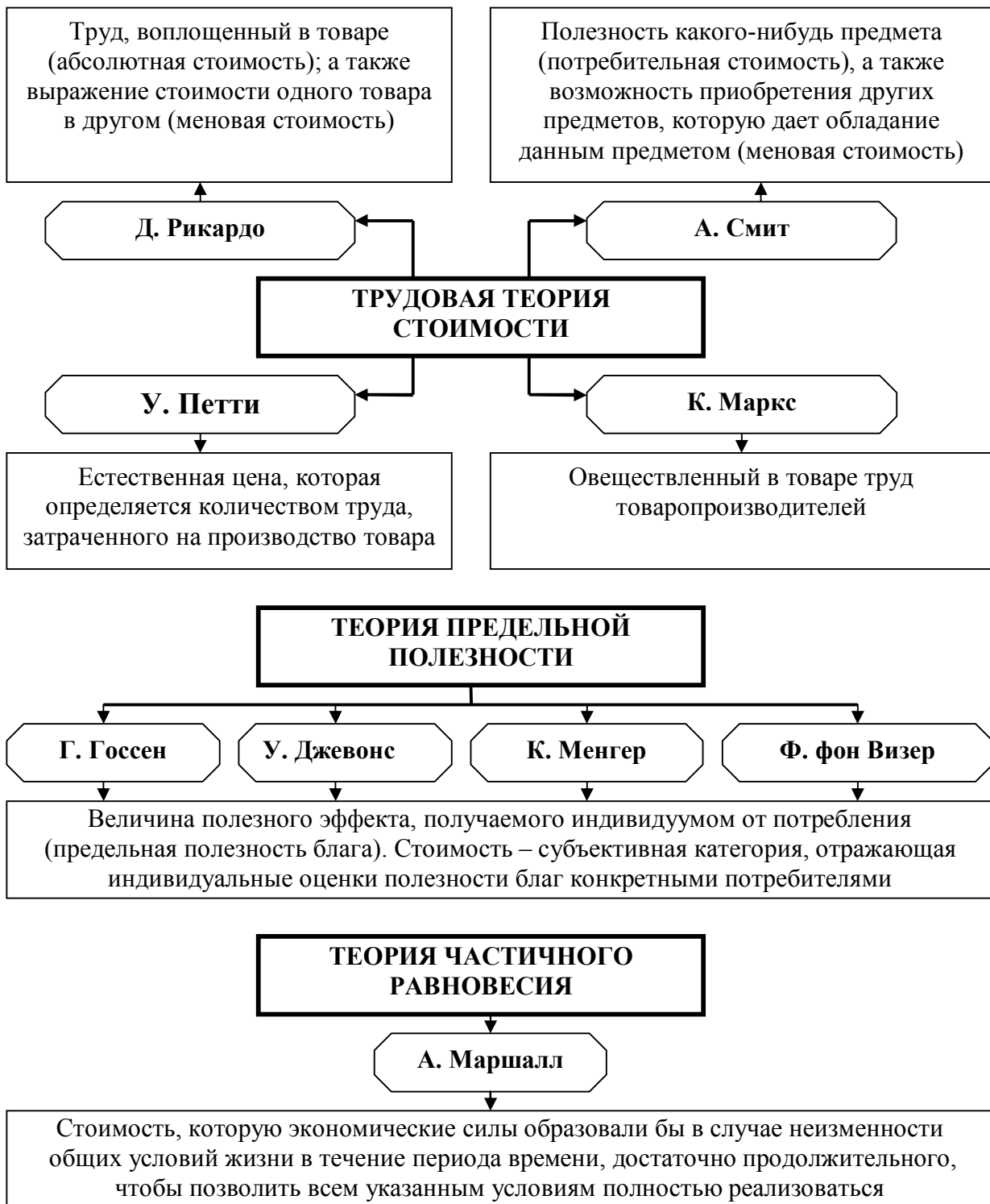


Рисунок 1 – Терминологический аппарат категории «стоимость» в соответствии с различными экономическими теориями [4]

Кроме того, по мнению А. Смита, стоимость характеризуется затратами, необходимыми в среднем для конкретного состояния производства, а не фактическими затратами труда отдельного производителя товара. Смит также отмечал, что квалифицированный труд обеспечивает создание большего количества стоимости в единицу времени по сравнению с неквалифицированным трудом, и может быть переведен к простому труду посредством некоторых коэффициентов [6].

В своих исследованиях А. Смит пришел к выводу, что закон стоимости нарушается в условиях капитализма при найме рабочей силы. В данном случае капиталист при выплате работнику заработной платы оплачивает только часть стоимости, создаваемой трудом

рабочего. При этом Смит пришел к выводу, что труд составляет стоимость только в условиях простого товарного производства, а в рамках капитализма им была разработана новая теория – «теория издержек производства». В соответствии с данной теорией стоимость товара формируется суммированием заработной платы, ренты и прибыли на единицу товара. Если при производстве товаров не используется арендованная земля, то стоимость определяется путем сложения заработной платы и прибыли. Смит писал: «Заработная плата, прибыль и рента являются тремя первоначальными источниками всякого дохода, равно как и всякой меновой стоимости» [1]. Таким образом, можно отметить, что основополагающие идеи А. Смита относительно определения стоимости и на данный момент значимы и актуальны.

В системе Д. Рикардо теория стоимости играет столь же важную роль. Рикардо указывает на два источника стоимости – редкость и количество труда, требующееся для производства данного товара. Редкость товара может являться источником стоимости лишь в том случае, если возможность расширения их производства и предложения на рынке жестко ограничены – либо в силу уникальности данных предметов, либо в силу нарушения свободной конкуренции. Поэтому товары, стоимость которых регулируется их редкостью, в общей массе товаров составляют незначительную долю [4].

Д. Рикардо, отвергнув положение А. Смита, что стоимость определяется трудом только в «первобытном состоянии общества», доказал, что доходы различных общественных классов – заработная плата, прибыль, рента, проценты – основываются на стоимости товаров, единственным источником которой является труд рабочего. В отличие от Смита, Д. Рикардо последовательно развивает тезис о том, что практически единственным источником стоимости основной массы товаров является труд, затраченный на их производство. Поскольку доходы, на которые распределяется стоимость, не являются ее источниками, величина стоимости не изменяется с увеличением или уменьшением какого-либо дохода, изменяется лишь доля стоимости, приходящаяся на заработную плату, прибыль и ренту. Если увеличивается заработная плата, уменьшается прибыль, и наоборот, если уменьшается заработная плата, увеличивается прибыль и т.д.

Труд в теории Д. Рикардо является практически единственным источником стоимости, но это не значит, что пропорции обмена одного товара на другой Д. Рикардо определяет исключительно трудом. Д. Рикардо утверждает, что на пропорции обмена, то есть на величину относительной стоимости товаров, помимо затрат труда влияют размеры применяемого в разных отраслях основного капитала и длительность периода оборота.

Рикардо различал абсолютную стоимость, то есть воплощенный в товаре труд, и меновую стоимость, которая представляет собой выражение стоимости одного товара в другом [2].

Когда Д. Рикардо говорит о факторах, влияющих на увеличение или уменьшение меновой стоимости, он подчеркивает, что основным фактором является изменение в затратах труда на производство того или иного товара, причем не только труда, затраченного непосредственно на производство данного товара, но и труда, затраченного на необходимые для его производства сырье, машины и т.д., то есть капитал, с помощью которого данный товар производится.

Исследуя вопрос естественной и рыночной цены, Д. Рикардо во многом следует за А.Смитом. В частности, рассматривая механизм приближения рыночной цены к естественной, он, так же как и Смит, считает, что это происходит в результате перелива капитала между отраслями. Однако он вносит ряд новых моментов по сравнению со Смитом. Так, колебание цен товаров вокруг их естественного уровня обусловлено постоянным частичным несовпадением спроса и предложения. Эти изменения цен сигнализируют о недостаточном или избыточном применении капитала к производству данного товара. Под воздействием колебания цен происходит перелив капитала из одной отрасли в другую и в результате достигается такое соответствие предложения спросу, какое только практически возможно [3].

Жан Батист Сэй – французский экономист, популяризовавший и развивший идеи А. Смита. По мнению Ж. Б. Сэя, стоимость представляет собой богатство или ценность товара. Он отождествлял категории «стоимость» и «потребительская стоимость» и указывал, что при увеличении производительности труда происходит рост массы потребительских стоимостей, а также меновой стоимости.

Ж.Б. Сэем были выдвинуты 2 предположения по определению стоимости товара:

- 1) стоимость товара до момента ее установления на рынке неопределенна;
- 2) ценность товаров основывается на их потребительской стоимости.

Таким образом, Ж.Б. Сэй считал, что труд не является основой стоимости товаров, обеспечивающей их равенство и соизмеримость при обмене. В процессе создания стоимости помимо труда принимают участие также средства производства и земля, которые порождают соответственно прибыль, заработную плату и ренту. Сумма этих трех доходов определяет величину стоимости продукта, а каждый из владельцев того или иного фактора производства получает вознаграждение или доход, созданный соответствующим фактором производства как определенную долю стоимости продукта. Таким образом, производственные факторы рассматриваются Сэем как равнозначные источники ценности. Данная теория получила название «теория трех факторов производства» [1].

Наиболее всестороннее и последовательное научное обоснование теории трудовой стоимости получила в трудах К. Маркса. Согласно его теории, стоимость товара представляет собой овеществленный в нем труд товаропроизводителей, то есть стоимость определяется количеством труда, необходимого для производства товара [4].

Согласно теории К. Маркса, единственным источником стоимости является труд наемных рабочих. Товар им определяется как предмет, обеспечивающий удовлетворение различных человеческих потребностей, что составляет его потребительскую стоимость. Кроме того, товар обладает свойством обмениваться на другие товары, что определяет наличие у товаров стоимости. При этом меновая стоимость – это способность товаров обмениваться в определенном соотношении.

По мнению К. Маркса, товарная стоимость определяется затратами рабочего времени, необходимыми на производство данного товара. При этом труд не является стоимостью, а только образует ее. Стоимость проявляется в обмене товаров. Маркс указывает, что товары обладают денежной формой стоимости на определенном этапе развития производства, следовательно, цена является денежным выражением стоимости товара [2].

Второй подход к определению стоимости основан на использовании теории предельной полезности. Основы данной теории полезности разработаны такими учеными-маржиналистами, как Г. Госсен, У. С. Джевонс, К. Менгер и другими [4].

Так, Визером был введен термин «предельная полезность», а данная теория использовалась в качестве оценки стоимости производственных издержек.

К. Менгером были разработаны основные положения теории предельной полезности по отношению к индивидуальному обмену.

Бем-Баверк продолжил развитие взглядов своих предшественников. Основной особенностью данной теории является последовательный субъективизм, выраженный в том, что все экономические категории основывались на отношении экономического субъекта к вещи, его ожиданиям и предпочтениям.

Основополагающая идея подхода маржиналистов заключалась в том, что стоимость товаров определяется полезным эффектом товара, который он способен оказать потребителю. Данная теория противоречила представлениям классической школы по причине признания приоритета конечных результатов деятельности [7].

Основные представители маржиналистской теории считают, что последовательное наращивание одинаковых величин запаса блага, который находится в распоряжении субъекта, за известной точкой сопровождается прогрессирующим снижением единицы полезности блага. Предельная полезность блага обуславливает стоимость товара.



Маржиналистами выделяются такие виды ценности материальных благ, как субъективная, то есть ценность благ для конкретного субъекта, и объективная, рассматриваемая как рыночная цена товара. Основную роль, по мнению данных ученых, играет субъективная ценность, заложенная в теорию цен, которая представляет собой результат столкновения на рынке субъектов оценки полезности конкретного товара со стороны продавцов и покупателей.

Для измерения величины субъективной полезности сторонники теории предельной полезности используют законы Г. Госсена, согласно которым степень насыщения возрастает по мере удовлетворения потребностей, а величина конкретной полезности снижается.

Приверженцами данной теории был сделан вывод о том, что чем больше количество потребленного блага, тем меньше предельная полезность, извлекаемая из потребления каждой последующей единицы этого блага. Этим определяется убывающий характер предельной полезности. В процессе потребления товаров человек получает общую полезность этого ряда, которая состоит из суммы убывающих предельных полезностей.

В современных условиях произошло разделение представителей маржиналистской теории на кардиналистов и ординалистов. Основной идеей кардиналистов (У. Джевонс, А. Маршалл, Д. Робертсон и др.) относительно измерения полезности благ является представление о возможности количественной оценки абсолютных величин предельной полезности, в то время как ординалисты отрицают саму возможность, а также целесообразность измерения и оценки данных величин.

Основными представителями ординалистов являются Дж. Хикс, В. Парето и П. Самуэльсон, которыми была разработана шкала предпочтений потребителей.

По мнению Дж. Хикса, начальным пунктом шкалы предпочтения потребителей является теория кривых безразличия, на основе которых можно определить, выбор какого товара потребителем будет наилучшим без измерения предельной полезности. При этом предельная полезность товара и цена, которую способен заплатить покупатель, отождествляются, а закон спроса Дж. Хиксом формулируется как соразмерное соотношение между изменением цен и количества товаров.

П. Самуэльсон указывал на необходимость объединения теории предельной полезности, предельной полезности денег и доходов теорией экономического равновесия. Он считал, что отношение предельной полезности каждого блага к его цене должны быть равны между собой и в результате определять среднюю предельную полезность на единицу дохода [8].

В начале XX в. особую популярность завоевала теория частичного равновесия неоклассика А. Маршалла. В этой теории был достигнут некоторый компромисс между теорией полезности и издержек производства. При этом термин «стоимость» во многих случаях Маршалл употребляет как синоним цены, а «нормальная стоимость» – как обозначение равновесной цены.

Определение стоимости, согласно его теории, основывается на выяснении взаимодействия рыночных сил, представляющих собой спрос в виде предельной полезности, и предложение в виде издержек производства. В результате А. Маршалл делает вывод о том, что полезность обуславливает количество предложения, которое в свою очередь определяет производственные издержки, являющиеся основой ценностей. При этом цена, которую готов уплатить покупатель за товар, основывается на полезности товара. По его мнению, в конечном счете нормальная стоимость товара должна обеспечивать равновесие между спросом и предложением.

В советской политической экономии термин «стоимость» не совпадал с термином «ценность» в классической и современной экономической теории.

Согласно мнению советских экономистов, при определении стоимости товара потребитель основывается на количестве труда, затраченного на изготовление данного товара. Понятие «ценность» при этом не зависит от трудовой теории стоимости и в большей

степени относится к немарксистской экономической теории. Российскими же учеными в настоящее время данные термины не противопоставляются.

Современные экономисты также довольно активно исследуют проблему трактовки категории «стоимость» в связи с товарно-денежными отношениями, управлением качеством продукции, практикой планирования и ценообразования (рисунок 2) [5].

Так, по мнению Носовой С.С. и Талахадзе А.А., стоимость – это овеществленный в товаре общественно необходимый труд, который создается в производстве и проявляется в обмене, когда произведенный товаропроизводителем товар приравнивается к другим товарам [5].

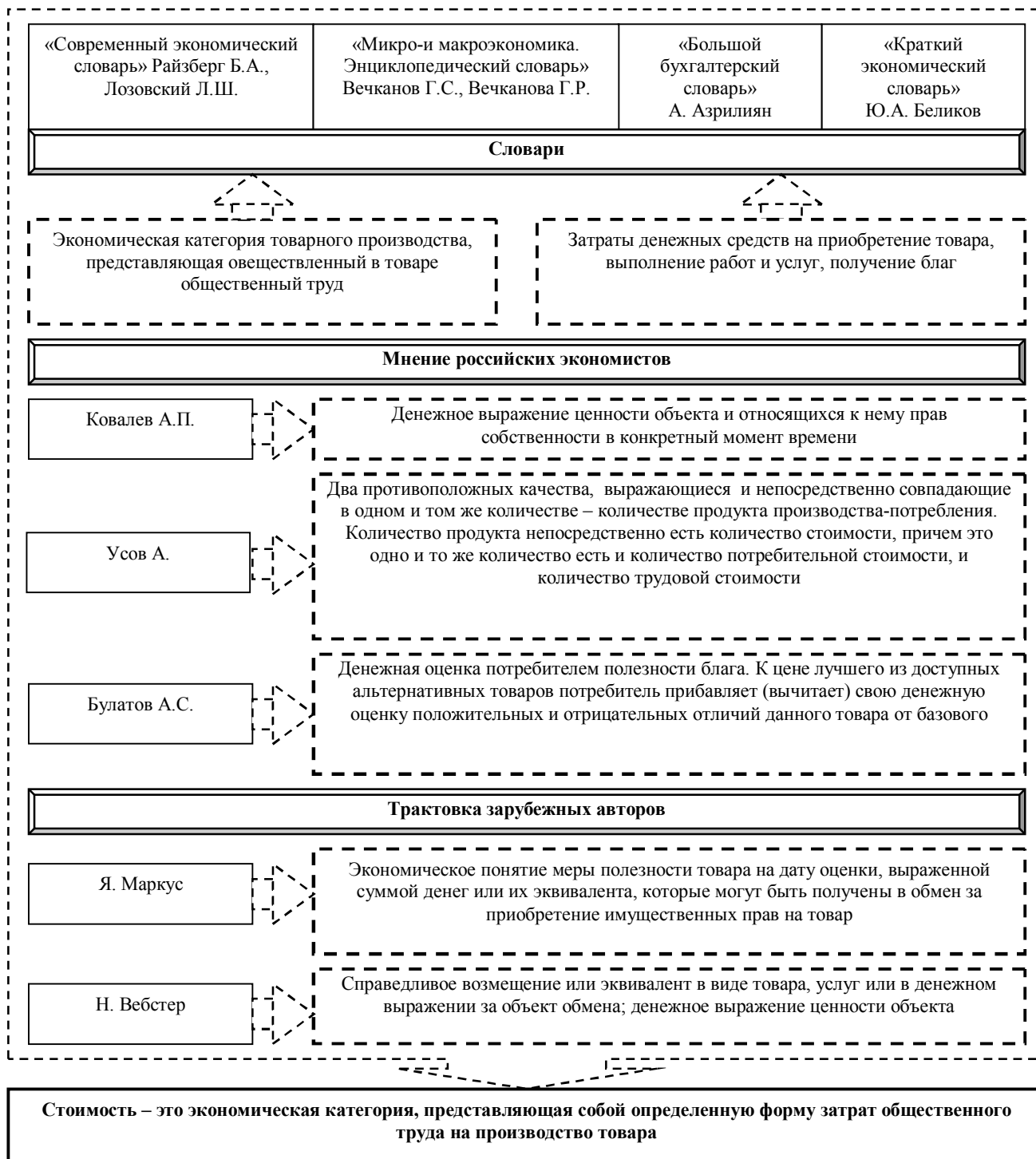


Рисунок 2 – Понятийный аппарат категории «стоимость»

Таким образом, трактовка экономической категории «стоимость» получила наибольшее развитие в рамках трудовой теории стоимости, основоположниками которой стоимость определяется как труд производителей товаров, овеществленный в этом товаре. Дальнейшее историческое развитие данный термин получил благодаря ученым-маржиналистам, выдвинувшим теорию предельной полезности, согласно которой стоимость определяется полезным эффектом товара, который он способен оказать потребителю. Кроме того, важной является и теория частичного равновесия А. Маршалла, в соответствии с которой стоимость основывается на выяснении взаимодействия рыночных сил (спроса) и издержек производства (предложения).

В различных исторических и экономических условиях стоимость трактуется по-разному, но каждая из данных теорий оказала существенное влияние на становление общей теории стоимости. Трактовка понятия стоимости актуальна и в современной экономике. В настоящее время стоимость представляет собой цену товара, а также материальные затраты на приобретение товара, выполнение работ, оказания услуг.

В английском языке почти тождественно термину «стоимость» (value) трактуется термин «ценность» (worth), и поэтому порой трудно провести между ними грань. Ценность – денежная оценка стоимости; стоимость объекта, выраженная через качество или престижность, которые его характеризуют.

Проведенный анализ различных теорий стоимости позволяет сделать вывод о том, что стоимость – это не природная, а общественная характеристика вещей, выражающая отношения производителей товаров, опосредованное через вещи. По нашему мнению, под стоимостью следует понимать экономическую категорию, представляющую собой определенную форму затрат общественного труда на производство товара, выполнение работ, оказание услуг.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Белоусов, В.М. История экономических учений: учеб. Пособие [Текст] / В.М. Белоусов, Т.В. Ершова. – Ростов / Дону: Феникс, 1999. – 544 с.
2. Зайдель, Х.А. Основы учения об экономике: учебник для вузов [Текст] / Х.А. Зайдель, Р.О. Теммен. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 255 с.
3. История экономических учений: учебник для вузов [Текст] / Под ред. проф. В.С. Адвадзе, проф. А.С. Квасова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 391 с.
4. Маслова, И.А. Этапы развития теории стоимости [Текст] / И.А. Маслова. - Харьков Сборник научных тр. XV Междунар. конф. «Новые технологии в Машиностроении» Харьков-Рыбачье: ХАИ, 2005
5. Носова, С.С. Экономика: энциклопедический словарь [Текст] / С.С. Носова, А.А. Талахадзе. – М.: Гелиос АРВ, 2003. – 512 с.
6. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. - М.: Наука, 1993. - 570 с.
7. Современная экономика. Лекционный курс. Многоуровневое учебное пособие [Текст] / под ред. О.Ю. Мамедова. – Ростов-на-Дону: изд-во «Феникс», 2000. – 544с.
8. Экономическая теория [Текст] / Под ред. А. И. Добрынина, Л.С. Тарасевича, 3-е изд. – СПб.: Изд. СПбГУЭФ, Изд. «Питер», 2004. – 544 с.: ил. – (Серия «Учебник для вузов»).

### **Маслова Ирина Алексеевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: Maslova27@gmail.com

И.А. КОРОСТЕЛКИНА

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С КОНТРАГЕНТАМИ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*В период унификации и стандартизации учетных процессов переход на международные стандарты, требования которых устанавливают определенные механизмы и методики учета хозяйственных операций и процессов, является актуальным. В статье рассматриваются особенности учета расчетов с контрагентами.*

**Ключевые слова:** *учет, контрагенты, международные стандарты финансовой отчетности, события после отчетной даты*

*In unification and standardization of registration processes transition to the international standards, which requirements establish certain mechanisms and techniques of the account of economic operations and processes, is actual. In article features of the account of calculations with counterparts are considered.*

**Key words:** *the account, counterparts, the international standards of the financial reporting, event after accounting date*

Согласно международным подходам обязательство – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду [1].

В соответствии с требованиями МСФО признание дебиторской задолженности является активом, а кредиторской задолженности – обязательством организации. Раскрытие дебиторской задолженности должно осуществляться с учетом специфики деятельности предприятия, при этом согласно МСФО 1 отдельно должны быть раскрыты следующие составляющие:

- задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы (раскрывается в отчетности материнской компании);
- задолженность связанных сторон;
- предоплата;
- прочая дебиторская задолженность.

Для представления в финансовой отчетности предоплаченных расходов в соответствии с требованиями международных стандартов необходимо использовать счета 97 «Расходы будущих периодов» и 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным».

На счете 97 «Расходы будущих периодов» могут быть отражены активы, соответствующие определению и критериям признания, установленным в МСФО 38 «Нематериальные активы» (например, лицензии и сертификаты); либо расходы, подлежащие квалификации согласно МСФО как расходы периода (например, затраты на текущий ремонт объектов основных средств, признаваемые расходом согласно МСФО 16 «Основные средства»).

Кредиторская задолженность предприятия раскрывается также с учетом специфики предприятия. Отдельно должна быть раскрыта задолженность перед поставщиками и подрядчиками, другими членами группы (раскрывается в отчетности материнской компании), задолженность перед связанными сторонами и пр.

Согласно классификации МСФО все обязательства, в зависимости от степени определенности времени и суммы их исполнения, можно подразделить на следующие группы (таблица 1).

Таблица 1 - Классификация задолженности по МСФО

Задолженность	Определение	Вид задолженности
1. кредиторская	обязательства, которые удовлетворяют критериям признания в соответствии с принципами МСФО	1) кредиторская задолженность продавцу за купленный товар 2) задолженность по платежам в бюджет 3) задолженность по кредитам банков
2. дебиторская	обязательства покупателей или других контрагентов бизнеса перед компанией	текущая дебиторская задолженность, которая должна быть погашена в течение одного года или операционного цикла (в зависимости от того, что продолжительнее)
		нетекущая

При создании учетно-аналитической системы большое значение имеет применяемый способ оценки обязательств. В финансовой отчетности, составленной согласно МСФО, в разной степени и в разной комбинации используется ряд различных методов оценки. Обязательства могут оцениваться следующими методами:

- по фактической стоимости (обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел);

- по восстановительной стоимости (отражение обязательств по не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент);

- по возможной цене исполнения (обязательства отражаются по стоимости их исполнения, то есть по не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для исполнения обязательств при нормальном ходе дел);

- по дисконтированной стоимости (обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел).

Под дебиторской задолженностью компании по МСФО понимаются обязательства покупателей или других контрагентов бизнеса перед компанией, например, по выплате денежных средств за предоставление товаров или услуг.

Текущая дебиторская задолженность представлена в первом разделе «Текущие (оборотные) активы» баланса.

В международной практике дебиторская задолженность широко распространена в результате существования гибкой системы многочисленных скидок, которые можно подразделить на две большие группы:

1. Торговые скидки – это процентные скидки от базовой цены.
2. Скидки за оплату в срок – это скидки в зависимости от срока оплаты (сноска)/

Именно скидки за оплату в срок создают проблему признания дебиторской задолженности. Существует два метода отражения таких скидок в бухгалтерском учете:

- 1) валовый метод – это наиболее широко используемый на практике метод. Суть его состоит в следующем: продажа и дебиторская задолженность записываются на общую (валовую), без скидки, сумму выставленного счета. Скидки будут отражаться только в том случае, когда оплата произведена в течение периода действия скидки. Для их записи существует контрсчет к счету продаж, который в конце года отражается в отчете о прибылях и убытках как корректирующая статья (вычитается) к общей величине выручки от продаж. Другой корректирующей статьей может быть счет «Возврат товаров и скидки», также

имеющий дебетовое сальдо и отражающий информацию о сумме возвращенных товаров или других предоставленных скидках.

Например, если ОАО «Ливгидромаш» продает продукцию на сумму 10000 руб. на условиях 2/10, п/30. В бухгалтерском учете такая операция отражается следующим образом:

Дебет «Счета к получению»	
Кредит «Продажи»	10000-00.

Покупатель оплачивает часть стоимости товара в сумме 4000 руб. в течение периода действия скидки – 10 дней; при этом сумма скидки составит  $4000 \times 2\% = 80$  руб., которая вычитается из суммы оплаты:

Дебет «Денежные средства»	$4000 - 80 = 3920-00$
Дебет «Скидки за оплату в срок»	80-00
Кредит «Счета к получению»	4000-00.

По окончании периода действия скидки покупатель оплачивает оставшуюся часть долга – 6000 руб.:

Дебет «Денежные средства»	
Кредит «Счета к получению»	6000-00.

Таким образом, счет «Счета к оплате» закрывается, на счете «Денежные средства» отражены поступления от покупателя за вычетом предоставленной скидки; на счете «Продажи» числится общая стоимость продаж, а счет «Скидки за оплату в срок» позволяет учитывать величину предоставленных скидок.

2) при использовании чистого метода скидка трактуется несколько иначе. Считается, что скидка, не полученная покупателем, - это «наказание» или «штраф», который он должен платить, поскольку приобретает товары в кредит, а не за наличный расчет, и платит позже периода действия скидки.

Таким образом, первоначально продажа и дебиторская задолженность записывается за вычетом скидок, т.е. чистые, а в ситуации, когда покупатель не использует скидки, появляется кредитовый счет «Потерянные (упущенные) скидки за оплату в срок». Впоследствии он отражается в отчете о прибылях и убытках как статья дохода.

Например, ОАО «Ливгидромаш» будет использовать чистый метод отражения скидок. При продаже продукции на стоимость 10000 руб. действуют условия 2/10, п/30, значит, величина скидки составит  $10000 \times 2\% = 200$  руб., которая вычитается из 10000 руб., при этом в учете составляется запись:

Дебет «Счета к получению»	
Кредит «Продажи»	9800-00.

При оплате покупателем части стоимости продукции в период действия скидки:

Дебет «Денежные средства»	$4000 - 80 = 3920-00$
Кредит «Счета к получению»	3920-00.

При оплате оставшейся части долга за проданную продукцию по окончании периода действия скидки возможно применение двух вариантов отражения упущенных скидок (таблица 2), размер упущенной скидки составляет 120 руб. ( $6000 \times 2\%$ ).

Таблица 2 – Варианты отражения упущенных скидок при применении чистого метода для отражения скидок в бухгалтерском учете согласно МСФО

Первый вариант		Второй вариант	
Упущенные скидки отражаются в день окончания срока действия скидки		Упущенные скидки отражаются в день оплаты	
Дебет «Счета к получению»		Дебет «Денежные средства»	6000-00
Кредит «Потерянные скидки»	120-00	Кредит «Потерянные скидки»	120-00
		Кредит «Счета к получению»	5880-00
В момент оплаты:			
Дебет «Денежные средства»			
Кредит «Счета к получению»	6000-00		

Использование чистого метода более правильно для ОАО «Ливгидромаш», поскольку он в большей степени отвечает принципу осмотрительности: доходы и активы оцениваются по наименьшей из возможных стоимостей.

Проблемой также является наличие безнадежной дебиторской задолженности. Существует два подхода к порядку списания безнадежных долгов (таблица 3).

Таблица 3 – Подходы к порядку списания безнадежных долгов

Подход	Характеристика
метод прямого списания	не делается никаких предварительных оценок или записей безнадежных долгов. Безнадежный долг отражается по счетам в тот момент, когда точно выясняется, что данный счет не будет оплачен: убыток записывается: Дебет счета «Расходы на покрытие безнадежных долгов» Кредит счета «Счета к получению»
метод начисления резерва	оценка возможной величины безнадежных (сомнительных) долгов осуществляется либо на основе общей величины продаж, либо на основе общей величины дебиторской задолженности, и на эту сумму начисляется резерв: Дебет счета «Расходы на покрытие безнадежных долгов» Кредит счета «Резерв на покрытие безнадежных долгов»

Достоинства метода прямого списания – простота использования, а недостатками признаются:

- 1) сложно точно определить тот момент времени, когда задолженность можно считать безнадежной;
- 2) ведет к нарушению принципа соответствия доходов и расходов данного периода, в результате его использования дебиторская задолженность в балансе не может быть оценена по чистой стоимости реализации.

Достоинством второго метода является не нарушение принципа соответствия доходов и расходов, к недостаткам относится требование проведения грамотной и высококвалифицированной кредитной политики.

При переходе национальной системы учета на МСФО во многом производится копирование принципов международных бухгалтерских стандартов, но в настоящее время существуют различия в порядке оценки, признания и учета обязательств по российским стандартам и по правилам МСФО (таблица 4).

МСФО 10 «События после отчетной даты» определяет отражение в учете событий, имеющих место после отчетной даты, но перед датой утверждения финансовых отчетов к публикации.

В зависимости от природы события может потребоваться либо внесение корректировки балансовых сумм активов и обязательств на отчетную дату и соответственно доходов и расходов, либо необходимость в раскрытии информации в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В российском законодательстве порядок отражения таких событий регулируется Положением по бухгалтерскому учету 7/98 «События после отчетной даты». Сравнимые

положения не отличаются в значительной степени. Некоторые из них раскрыты более подробно в МСФО, некоторые в ПБУ, но основная информация содержится в обоих документах. Однако есть в данных документах моменты, которые учитываются только одним из них.

Таблица 4 – Основные отличия международных и национальных стандартов учета расчетов с контрагентами

Показатели	Требования национальных стандартов	Требования международных стандартов
Стандарты, регулирующие учет расчетов (прямо или косвенно)	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 15/08 «Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию»	МСФО 10 «Непредвиденные события и события, происходящие после даты составления баланса» МСФО 36 «Обесценение активов» МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
Оценка	- Фактическая стоимость - Текущая (восстановительная) стоимость - Текущая рыночная стоимость (стоимость реализации)	- Фактическая стоимость - Восстановительная стоимость - Возможная цена исполнения - Дисконтированная стоимость
Признание в бухгалтерском учете	В момент поступления имущества от контрагентов	В момент поступления счетов от контрагентов
Классификация: - по срокам - по видам	Краткосрочные и долгосрочные - Кредиторская задолженность - Счета, причитающиеся к получению в связи с поставками в кредит или оплатой в рассрочку	Текущие и долгосрочные - Кредиторская задолженность - Резервы - Условные обязательства
Расположение в балансе	По степени возрастания срочности платежей	По степени убывания срочности платежей

При составлении бухгалтерской отчетности организация оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

Кроме того, в российском законодательстве существует более подробная классификация событий после отчетной даты (рисунок 1).

Что касается порядка отражения событий после отчетной даты, то можно сказать, что алгоритмы практически одинаковы. Единственным отличием является то, что в ПБУ содержится более подробное описание отражения в финансовой отчетности событий после отчетной даты.





Рисунок 1 – Классификация событий после отчетной даты

Порядок отражения в отчетности условных активов и обязательств определен МСФО 37. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия информации для всех оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, за исключением тех, которые являются результатом финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости; результатом подлежащих выполнению контрактов. Аналогом МСФО 37 в российском законодательстве является Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).

Согласно МСФО 37 устанавливается следующая взаимосвязь условных обязательств и резервирования, а также обязательств по раскрытию информации в отчетности (таблица 5).

Таблица 5 - Взаимосвязь условных обязательств с созданием резервов

Характеристика условного обязательства	Имеется текущее обязательство, которое с большой долей вероятности потребует выбытия ресурсов	Имеется условное обязательство, которое может, но, вероятно, не потребует выбытия ресурсов	Имеется условное обязательство, которое имеет отдаленную возможность выбытия ресурсов
Резервирование	Создается резерв, информацию по которому необходимо раскрывать в отчетности	Резерв не создается	Резерв не создается
Раскрытие информации по условному обязательству	требуется	требуется	Не требуется

Правила создания резерва в бухгалтерском учете и дальнейшей работы с ним приведены в ПБУ 8/01. Создание резерва признается расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы. В бухгалтерском учете аналитический учет резервов согласно Плану счетов ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» в разрезе отдельных резервов. Организация создает резервы, если существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации.

Целесообразно учет расчетных отношений организовать таким образом, чтобы он мог стать гармоничным элементом учетно-аналитической системы. Рационально организованный учетный механизм дебиторской и кредиторской задолженности позволяет использовать информацию, сформированную в его рамках в целях последующего анализа и управления обязательствами.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Волкова, В.М. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации [Текст] / В.М. Волкова, Е.В. Лахов. – М: Издательский дом «Аудитор», 2005. – 80 с.
2. Попова, Л.В. Управление дебиторской задолженностью: учет и налогообложение [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2005. - №2. – С. 62-76.

**Коростелкина Ирина Алексеевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: cakyra\_04@mail.ru

## МОДЕЛИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПО РЕАЛИЗАЦИИ НЕФТЕПРОДУКТОВ

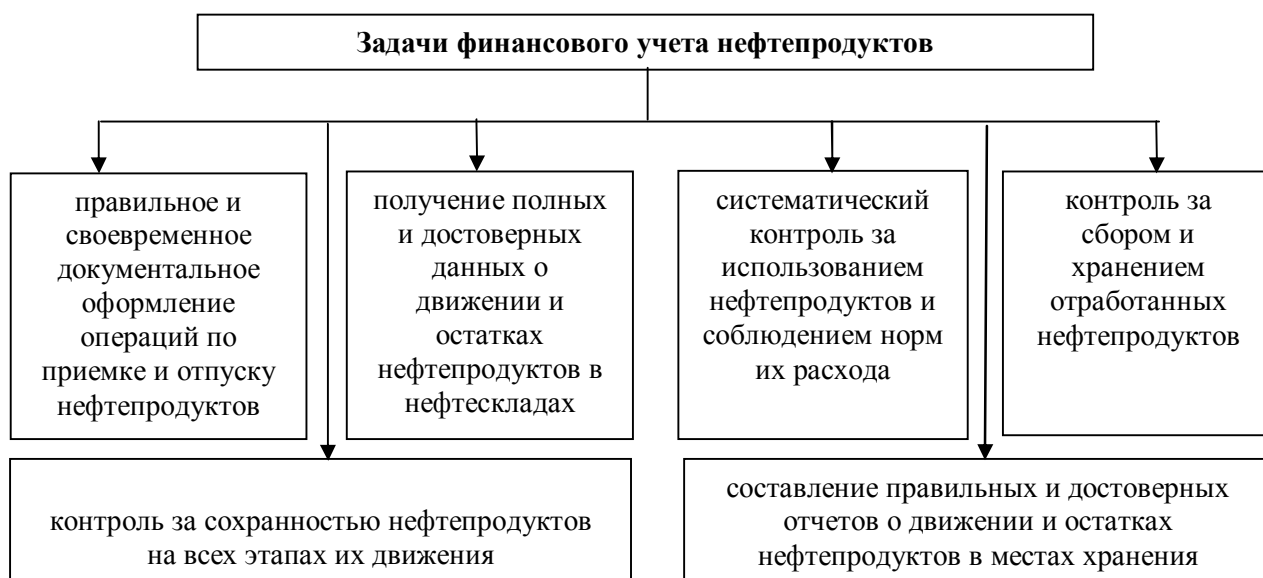
*В статье автором предложена модель финансового учета товарных операций на предприятии по реализации нефтепродуктов, раскрыт порядок отражения транспортных расходов в бухгалтерском учете торговой организации и определены основные задачи инвентаризации нефтепродуктов.*

**Ключевые слова:** финансовый учет, товарные операции, нефтепродукты.

*In article the author assumes model of the financial account of commodity operations at the enterprise for realization of oil products, the order of reflection of a cost of transportation in accounting of trading organization is opened and the primary goals of inventory of oil products are defined.*

**Key words:** the financial account, commodity operations, oil products.

Для правильного руководства деятельностью торгового предприятия необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной и достаточно детальной экономической информацией. Это достигается ведением финансового учета. Первостепенные задачи финансового учета нефтепродуктов представлены на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Задачи финансового учета нефтепродуктов на предприятии по реализации нефтепродуктов**

Таким образом, модель финансового учета товарных операций на предприятии по реализации нефтепродуктов можно представить следующим образом, представленном на рисунке 2.

Начальным звеном торговой деятельности любой организации является закупка товаров. Как правило, у организации возникают сопутствующие расходы, так как товар нужно привезти на свой склад, рассчитаться с посредниками за услуги. Как и иные материально-производственные запасы, нефтепродукты принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости [2].

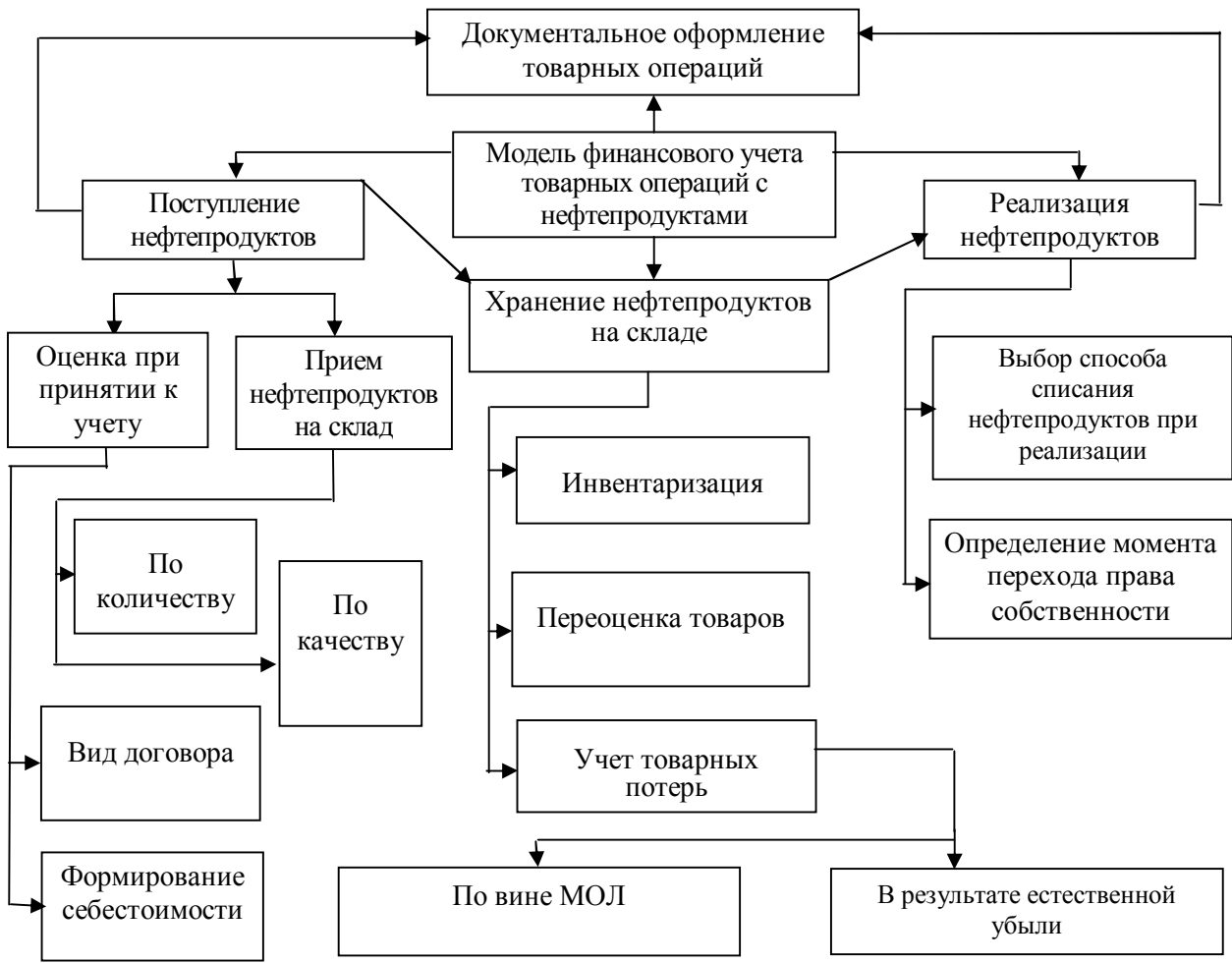


Рисунок 2 – Модель финансового учета товарных операций на предприятии по реализации нефтепродуктов

Оприходование товаров на предприятии оптовой торговли осуществляется по цене приобретения. Однако оценка нефтепродуктов (определение фактической себестоимости) может отличаться в зависимости от способа получения предприятием данного имущества. Важным моментом в формировании фактической себестоимости товаров, приобретенных по договору поставки, является учет транспортных расходов [2].

Выбор конкретного метода учета транспортных расходов должен быть определен учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета. Порядок отражения транспортно-заготовительных расходов в бухгалтерском учете предприятия по реализации нефтепродуктов представлен на рисунке 3.

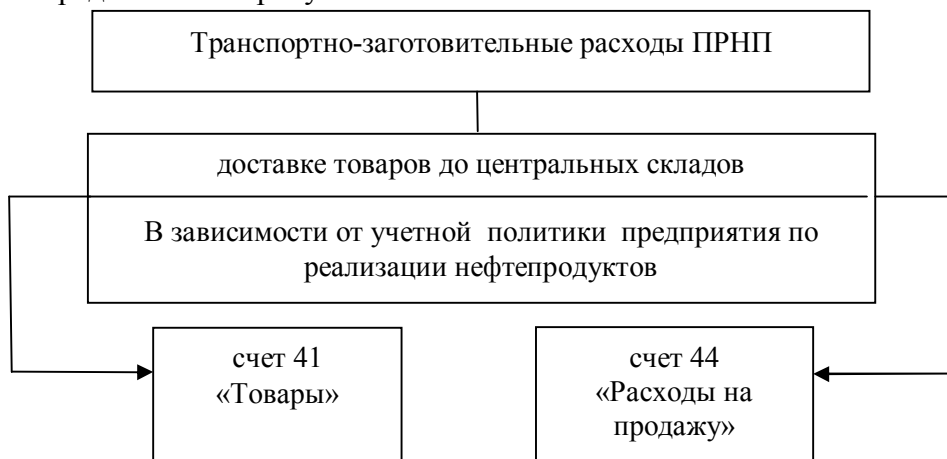
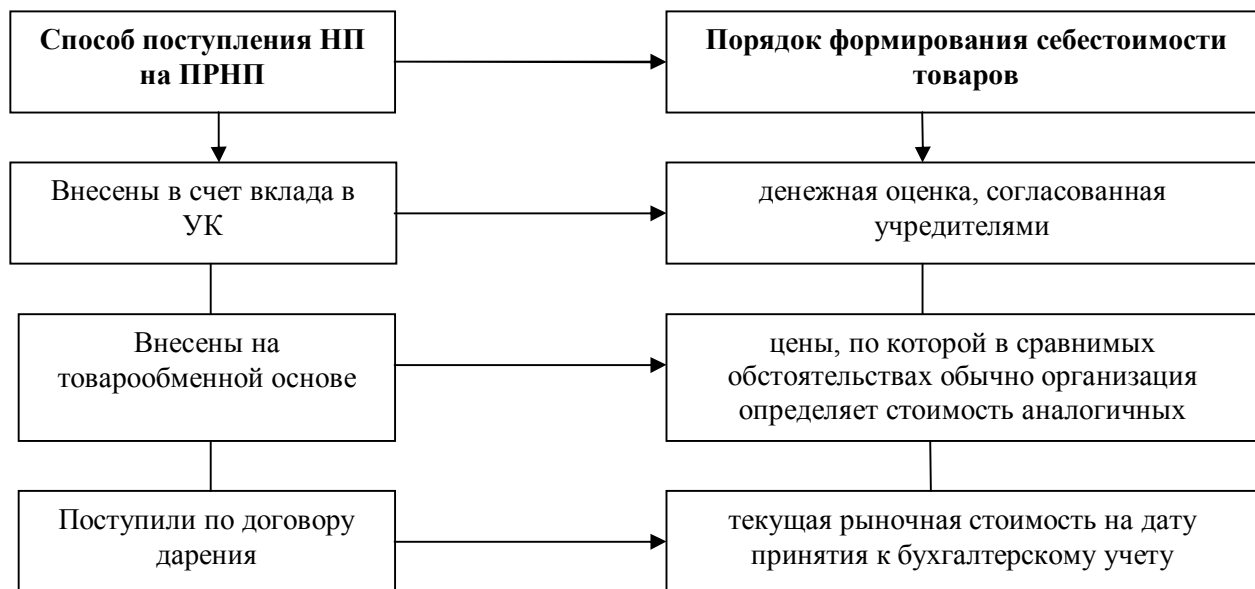


Рисунок 3 – Порядок отражения транспортных расходов в бухгалтерском учете торговой организации

В случае включения транспортных расходов в состав расходов на продажу, по дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются произведенные организацией расходы, которые в конце отчетного периода (месяца) полностью списываются в дебет счета 90 «Продажи» за исключением сумм, которые в соответствии с установленным порядком подлежат распределению между реализованными товарами и остатком товаров на конец отчетного периода.

Порядок формирования себестоимости нефтепродуктов в зависимости от способа их поступления в организацию представлена на рисунке 4.



*Рисунок 4 – Порядок формирования себестоимости поступивших нефтепродуктов*

Следующим этапом модели финансового учета товарных операций на предприятиях по реализации нефтепродуктов, входящим в состав операций по поступлению товаров, является приемка нефтепродуктов на склад. Основной целью здесь является контроль за количеством и качеством товара. Учет нефтепродуктов на предприятии по их реализации ведется в единицах массы. Приемка продукции по качеству проводится в точном соответствии требований нормативной документации на нефтепродукты, условий поставки, договоров, на основании которых осуществлена поставка продукции [3].

Следующим этапом реализации модели финансового учета товарных операций на предприятии по реализации нефтепродуктов является хранение нефтепродуктов на складе. Учет товаров на складе оптового предприятия ведет материально-ответственное лицо. Порядок учета нефтепродуктов на оптовом складе может быть различен в зависимости от способа хранения данных товаров. Материальная ответственность наступает с момента оприходования поступившего товара на склад и длится до момента выбытия товаров.

Важным моментом при осуществлении хранения нефтепродуктов на оптовых складах является их потери в связи с естественной убылью. В связи с этим важным моментом при осуществлении учета нефтепродуктов на складах является проведение инвентаризации. Инвентаризация товаров на складах торгового предприятия проводится для проверки наличия и состояния ТМЦ. Основные задачи инвентаризации нефтепродуктов представлены на рисунке 5.

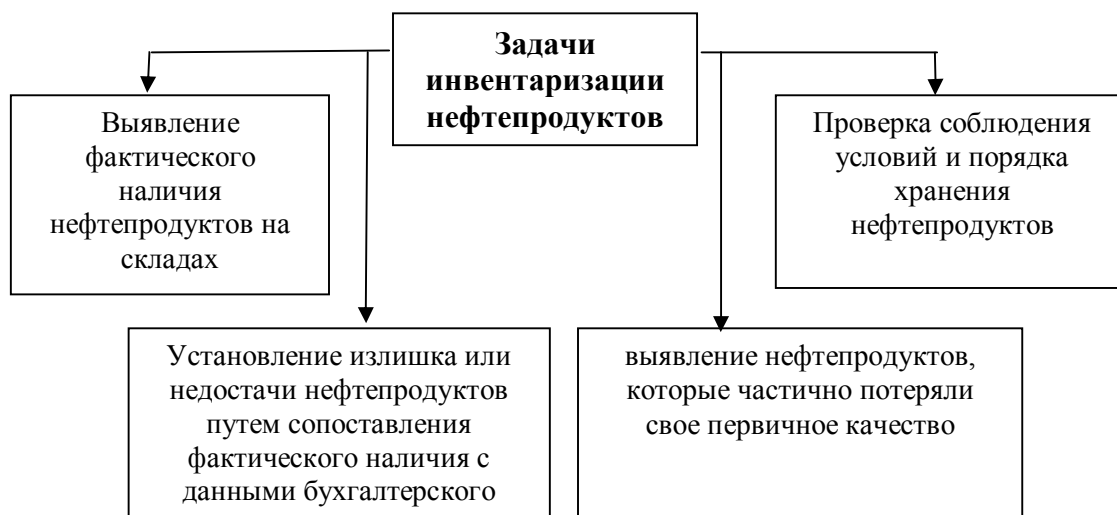


Рисунок 5 – Основные задачи инвентаризации нефтепродуктов

Не менее важным моментом при хранении товаров на складах является их переоценка – изменение их продажной цены. Для предприятий, ведущих учет по покупным ценам, результат переоценки должен отражаться в учете только в случае снижения в течение года цен на товары либо потери их первоначального качества.

Заключительным этапом осуществления товарных операций с нефтепродуктами является их реализация.

Когда предприятие по реализации нефтепродуктов работает на условиях передачи права собственности на нефтепродукты по моменту оплаты, отгрузка покупателям товаров осуществляется по учетной стоимости (возможно также отражение товаров по фактической стоимости с учетом расходов по отгрузке). В этом случае право собственности на отгруженные покупателям нефтепродукты не передается, а они учитываются по фактической себестоимости до момента поступления оплаты за них. Используя метод определения момента реализации по отгрузке товаров и предъявлению покупателям расчетных документов, торговое предприятие может маневрировать объемами реализации на конец учетного периода. В данном случае возможно неполучение средств по уже отраженным реализованным товарам. Все операции, связанные с реализацией товаров, должны быть оформлены соответствующими первичными документами [1].

Таким образом, основной целью финансового учета товарных операций на предприятии по реализации нефтепродуктов является осуществление контроля сохранности нефтепродуктов, своевременное представление руководству информации о товарообороте и валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алборов, Р.А. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / Р.А. Алборов. – М.: Дело и сервис, 2004. – 287 с.
2. Малкина, Е.Л. Бухгалтерский учет выпуска и реализации готовой продукции на промышленных предприятиях [Текст] / Е.Л. Малкина // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – №9-2. – С. 31-36
3. Панфилов, Ю.А. Особенности отражения в учете расходных товарных операций с нефтепродуктами [Текст] / Ю.А. Панфилов // Главбух. – 2007. - № 12. – С. 17-21.

**Елисева Ирина Вячеславовна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

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

Тел.: 41-98-60

E-mail: Irish.eliseeva@mail.ru

УДК 657.6

Д.Е. ЩЕПЕТОВА, А.Н. АНДРЕЕВА

## СОВРЕМЕННЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ НА РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

*Статья посвящена вопросам совершенствования управленческого учета. Авторами впервые раскрыты особенности применения таргет-костинга и кайдзен-костинга.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, таргет-костинг, кайдзен-костинг, экономия затрат, методологии ABC-ABB-ABM.

*Article is devoted questions of perfection of the administrative account. Authors open for the first time features of application target-kostinga and kajzen-kostinga.*

**Key words:** the administrative account, target-kosting, kajzen-kosting, economy of expenses, methodology ABC-ABB-ABM.

Новый век принес с собой множество изменений, в том числе и в экономической сфере. Предприятия сегодня вынуждены качественно менять свою политику относительно построения управленческого учета, документооборота и других внутренних процессов, не столько для того, чтобы выиграть на фоне конкурентов, сколько иметь право на выживание в новых условиях.

Мировой финансовый кризис еще больше усугубил ситуацию, т.к. предприятия вынуждены пересматривать свои позиции в период крайней нестабильности и многих других обострившихся проблем. Большое количество банкротств среди крупных фирм является лучшим, пожалуй, доказательством того, что существующая система взглядов и понятий сильно устарела и требует очень тщательной проработки и пересмотра. Нестабильность и неоднородность окружающей среды вынуждает обеспечивать гибкость предприятия, позволяющую быстро подстраиваться под постоянно меняющуюся окружающую среду. В этом плане особенно ценен опыт стран Востока, которые сейчас динамично развиваются и ставят под угрозу уже сложившиеся рынки Америки и Европы.

Начиная со второй половины прошлого века Япония стала «законодательницей» передовых принципов и методов менеджмента, именно в этой стране впервые пришло понимание того, что мобильная система имеет ряд преимуществ перед так называемыми фирмами-гигантами. Именно в этой стране были разработаны принципы организации бережливых систем и достигнуты серьезные успехи в области обеспечения высокого качества выпускаемой продукции. Японии принадлежат подходы: организация производства по принципу вытягивания (just in time, kanban, lean production), структурирование функции качества (Quality function deployment), непрерывное совершенствование процессов (kaizen) и радикальные преобразования деятельности (kaigo), целевые затраты (target cost) [1].

Поскольку многие из отечественных компаний на мировом рынке не конкурентоспособны, поэтому именно предприятия российского бизнеса заинтересованы во внедрении новых технологий управленческого учета, а именно кайдзен-костинга и таргет-костинга.

Рассмотрим основные идеи кайдзен-костинга и таргет-костинга, и «влияние» этих подходов на учет затрат в рамках системы управленческого учета с целью обоснования решений и возможности их внедрения в практику хозяйствования для обеспечения конкурентоспособности российских коммерческих предприятий (далее, компаний). Попутно вскроем возникающие при этом проблемы и трудности [4].

Сначала несколько слов об управленческом учете как об информационной базе менеджмента. Известно, что организация управленческого учета в компании предопределяется системой управления, так как он призван обеспечивать менеджеров

своевременной и релевантной информацией для принятия решений и реализации всех функций каждого этапа управленческого цикла. Поэтому прежде чем рассматривать организацию управленческого учета целесообразно сформировать целостную картину современного менеджмента.

Передовые идеи менеджмента объединяются в рамках идеологии менеджмента качества, который вбирает в себя все полезное для повышения уровня жизни всех заинтересованных сторон (начиная с потребителей). Особенно следует рассмотреть опыт японских предприятий, которые стали родоначальниками концепции TQM. В 50-е годы XX века именно в Японии произошло осознание всей важности комплексного решения проблемы плохого качества. Крупнейшие японские компании, в частности, Тойота, разработали многие направления совершенствования в рамках управленческого учета [2].

Ранее было принято считать, что управленцы лучше представляют сложившуюся ситуацию в компании, а рабочим стоит только лишь выполнять то, что им предписывают. Однако понимание того, что именно рабочий видит «узкие места» компании и что именно он знает, как улучшить производственный процесс, в корне перевернуло эту парадигму, изменились задачи сотрудников. Например, управленцы должны были не столько говорить, что надо делать, сколько предоставить работникам все условия, чтобы они могли трудиться и совершенствовать ту часть производственного процесса, которой они занимаются.

Такой подход повлек за собой снижение уровня брака в производстве. В частности, были разработаны робастные технологии, не допускающие выполнение последующей операции, если на предыдущей было допущено несоответствие в процессе. Еще одно достижение японских компаний – это подсчет потерь в производстве. Считались не только фактические потери в случае, если продукция не соответствует заранее определенным техническим характеристикам, но и те, которые могут возникнуть, если потребитель ужесточит свои требования.

Это и многое другое способствовало снижению уровня брака в производстве, а, следовательно, повышению качества продукции.

Как показал опыт компаний-пионеров, совершенствование невозможно без глубоких знаний (чаще именно специфики) и опыта рядовых сотрудников, работающих на предприятии, так как, именно они, скорее всего, смогут предложить более конкретные шаги к улучшению. Задача менеджеров и руководства состоит в том, чтобы оценить ситуацию и выбрать первоочередные задачи, стоящие перед предприятием по улучшению процессов, а затем начать их реализацию (так как любое предприятие ограничено в ресурсах, то невозможно изменить сразу все недочеты, приходится их ранжировать).

Исходя из японских концепций, основные элементы менеджмента качества:

- полная вовлеченность персонала в управление качеством,
- команды,
- кружки качества,
- партисипативное управление,
- развертывание целей,
- автономизация,
- структурировании функции качества,
- принцип вытягивания,
- бережливое производство,
- робастные технологии,
- преобразования кайдзен и кайро,
- виды потерь (муда, мура, мури),
- целевые затраты,
- функция потерь по Тагути.

Основные принципы обеспечения высокого качества, которые сейчас нашли отражение в стандартах ИСО серии 9000:



- ориентация на потребителя,
- лидерство,
- вовлечение сотрудников,
- системный подход;
- процессный подход;
- непрерывное совершенствование;
- долгосрочные отношения на взаимовыгодной основе;
- принятие решений на основе фактов.

В целом, сотрудники - самый важный и мобильный элемент, что есть на предприятии, ведь именно они могут вовремя отреагировать на изменившиеся обстоятельства внешнего окружения и спасти компанию от нежелательных последствий. Поэтому при внедрении всех инструментов они рассматриваются с учетом действия человеческого фактора.

*Таргет-костинг: мониторинг целевых затрат*

Одним из факторов конкурентоспособности является цена на продукцию. Как известно, она складывается из прямых и косвенных издержек производства, расходов на продажу, торговой наценки и налогов. Соответственно, чтобы понизить цену, в первую очередь стоит снижать издержки производства. В японской практике существует модель управленческого учета издержек – таргет-костинг.

Родоначальницей таргет-костинга считается компания Тойота (1965 г.), в которой эта концепция впервые была применена. Однако, по мнению некоторых ученых, американец Л. Майлз из General Electric ранее разработал и применил эту систему (1947 г.). Полномасштабное внедрение этой системы в США произошло в 80-е годы прошлого столетия, причем за образец была взята именно японская модель. Первым, кто ввел термин «таргет-костинг» был Т. Хиромото в одной из своих публикаций. До этого этот термин в официальных изданиях не употреблялся [3].

Система таргет-костинг - это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями. В настоящее время таргет-костинг применяется на многих японских промышленных предприятиях, особенно на инновационных, где деятельность непрерывно связана с разработкой новых моделей и видов продукции. Также эта система популярна во многих известных американских и европейских компаниях, которые стремятся добиться высокого качества и рентабельности своей продукции. Однако по сравнению с японскими предприятиями, в компаниях Европы и Америки внедрение происходит медленнее. Это связано с тем, что они более привержены привычным инструментам управления затратами и методам калькулирования себестоимости.

Отличие таргет-костинга от общепринятой модели – то, как выглядит формула ценообразования. Если ранее она выглядела следующим образом:

$$\text{Себестоимость} + \text{Прибыль} = \text{Цена},$$

то на данном этапе она приобретает такую форму:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}.$$

Данная формула предполагает расчет себестоимости, исходя из ожидаемой рыночной цены, которая определяется на основе маркетинговых исследований. Задача состоит в том, чтобы определить уровень затрат, которые позволяют сохранять конкурентоспособность в настоящем и обеспечивать ее в будущем. Поэтому для определения, так называемых, целевых затрат, делается два шага. Первый (в случае, когда компания хочет задействовать ценовой фактор конкурентоспособности): из рыночной цены на продукцию вычитается величина, на которую целесообразно ее уменьшить, чтобы получаемая при этом цена продажи продукции обеспечивала расширение рынка сбыта и привлечение потребителей с меньшей покупательной способностью (для максимизации суммарного маржинального дохода компании).

Таким образом, определяется цена продажи, которая обеспечит конкурентоспособность в настоящем. Второй: из данной (конкурентоспособной) цены продажи продукции вычитается норма прибыли, которая обеспечит конкурентоспособность в будущем благодаря достаточному приросту собственного капитала и, как следствие, достаточному уровню инвестиций в развитие. Этот шаг ориентирован на конкурентоспособность в будущем. В результате расчетов определяется уровень целевых затрат, превышение которого негативно отразится либо на текущей, либо на будущей конкурентоспособности.

Такой взгляд на ценообразование и расчет целевых затрат позволяет экономить еще на стадии проектирования. Еще одним достоинством этого подхода является то, что, стремясь достигнуть целевого уровня себестоимости, все сотрудники стремятся находить новые, инновационные решения, при этом, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

*Кайзен-костинг: информация для непрерывного совершенствования [4]*

Слово «кайзен» в переводе с японского означает «улучшение, усовершенствование маленькими шагами». Понятие кайзен очень широко и относится буквально ко всем процессам и сферам деятельности. Оно обозначает усовершенствование как в личной, семейной и общественной жизни человека, так и в его трудовой деятельности. Когда слово «кайзен» употребляют в отношении деятельности человека на его рабочем месте, имеют в виду процесс постоянного улучшения, в который вовлекаются все сотрудники компании – от старшего менеджера до простого рабочего. Целью кайзен является усовершенствование деятельности компании или её отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне.

Понятие кайзен-костинг более узкое. Оно означает поиск целевого уровня себестоимости и поиск вариантов снижения издержек до этого уровня. В отличие от таргет-костинга, где понижение затрат ведется на стадии проектирования, кайзен-костинг решает эту задачу на стадии производства продукции. Кайзен-костинг – это инструмент снижения издержек в руках менеджера.

Наиболее ярким примером применения этой системы является Toyota. Все работники этого предприятия внимательно отслеживают непродуктивные потери (будь то временные, затратные и т.д.) и устраняют их.

Кайзен-задача решается на этапе планирования производства на следующий финансовый год как на уровне каждого изделия, так и для предприятия в целом по отдельным статьям переменных затрат. Постоянные затраты подсчитываются по отдельным подразделениям и группируются в специальные бюджеты. Используя данные кайзен-задачи и бюджеты постоянных затрат, специалисты составляют годовой бюджет предприятия.

Японские корпорации выделяют 3 вида потерь: муда, мура, мури. Эти потери возникают в ходе деятельности организации. Поскольку они все ведут, в конечном счёте, к потерям, их объединяют в термине «3Му». Перечислим виды потерь, которые служат постоянными объектами совершенствования [4]:

- потери перепроизводства (когда производится «лишняя» продукция, она не находит немедленного спроса и возникают избыточные запасы, требующие расходов на хранение и омертвляющие капитал, затраченный при их производстве);
- потери, обусловленные наличием запасов (излишний запас, как и залежалая продукция, омертвляет капитал и снижает такой важный показатель как коэффициент оборачиваемости оборотных средств; известный способ борьбы с запасами – организация производства по системе «точно вовремя»);
- потери от ремонта или отбраковки (ремонт оборудования и продукции, – пожалуй, самые очевидные виды потерь; для борьбы с ними в Японии разработана целая философия с яркими практическими достижениями, которая называется «TPM» («Total Productive Maintenance»));

- потери, связанные с нерациональными движениями (экономные и отточенные движения, несомненно, способствуют точности и качеству выполнения всех операций);
- отходы производства (конечно, в некоторых производствах отходы неизбежны, но и в таких случаях можно минимизировать их уровень и ослабить связанные с ними негативные последствия);
- простои (они неприемлемы безотносительно к тому, чем они обусловлены: отсутствием сырья или комплектующих, отказом оборудования или отвлечением сотрудника, всё нуждается в искоренении);
- потери, связанные с транспортировкой (все виды транспортировки сырья, промежуточных продуктов или готовых изделий – суть потери, поскольку они не создают для конечного потребителя никакой добавленной ценности);
- потери времени (все виды прямых или косвенных потерь времени тоже оборачиваются материальными потерями; они практически невозможны).

Кроме перечисленных видов потерь стоит ещё отметить потери, вызванные незнанием, непониманием, неумением. В конечном счете, все перечисленные потери могут привести к самым критичным для бизнеса потерям – потерям клиентов, а вместе с тем и прибыли.

#### *Рекомендации по совершенствованию управленческого учета*

Как отмечалось, для обеспечения конкурентоспособности предприятия важно придерживаться принципа обеспечения клиентов продукцией высокого качества в согласованные сроки по приемлемой цене с предоставлением максимально возможного спектра дополнительных услуг и строить отношения со всеми контрагентами на долгосрочной взаимовыгодной основе. Поэтому целью совершенствования организации управленческого учета является построение системы сбора, обработки и анализа информации для менеджмента в соответствии с вышеприведенными 8 принципами менеджмента качества.

Общее направление изменений - внедрение процессно-ориентированного управленческого учета, так как совершенствование деятельности – в первую очередь, совершенствование организации всех процессов. Любая компания для поддержания конкурентоспособности должна стремиться быть лучше, быстрее, дешевле (причем одновременно), чем конкуренты. Назначение процессно-ориентированной системы управленческого учета:

- обеспечить менеджмент на всех этапах управленческого цикла релевантной информацией,
- способствовать успешной реализации всех управленческих функций, принятию управленческих решений, вовлечению и согласованию действий сотрудников.

Основа преобразований – процессный подход, в соответствии с которым деятельность разбивается на отдельные процессы (действия), преобразующие вход в выход. Это позволяет преобразовать требования потребителя в требования к процессу, а требования к процессу – в требования к поставщикам и, при условии долгосрочных взаимовыгодных отношений с поставщиками и потребителями, совместными усилиями совершенствовать цепочку создания ценностей, убирая из нее все действия, не добавляющие внешним и внутренним потребителям ценности.

В этой связи требуют пересмотра также контрактные отношения с контрагентами и сотрудниками, а также документальное описание деятельности (для обоснования решений по непрерывному совершенствованию требуется информация о затратах на процесс, времени и вариативности процесса).

Внедрение процессного подхода предполагает следующие действия:

- описание процессов и контроль за тем, что выход одного процесса выступает входом другого. Исключение никому ненужной деятельности;
- анализ процессов с точки зрения добавления ценности заинтересованным сторонам;

- выстраивание процессов в цепочки создания ценности потребителю, а затем и другим заинтересованным сторонам. Распространение принципа создания ценности на все внутренние операции;
- выявление объектов совершенствования и их ранжирование. Запуск механизмов одновременного повышения качества и систематического обоснованного давления на затраты;
- создание механизмов формирования команд и мотивации сотрудников, учитывая психологию людей;
- построение системы сбора информации на основе процессной модели бизнеса. Реализация цикла Шухарта-Деминга для всех операций и процессов [5].

Информация о затратах должна рассматриваться в совокупности с другими количественными показателями и качественными характеристиками. При этом анализ процессов состоит из двух этапов:

1) Добавляют ли существующие процессы ценность заинтересованным сторонам? Если выявляются процессы, не добавляющие ценности, то рассматривается возможность их изъятия из деятельности. В идеале таких процессов не должно быть. Чем меньше на предприятии таких процессов, тем эффективнее деятельность.

2) Достаточно ли процессов, добавляющих ценность, для полного удовлетворения заинтересованных сторон? Если анализ показывает, что для полного удовлетворения потребительских требований не хватает каких-либо процессов, то их нужно обязательно добавить, несмотря на то, что затраты при этом увеличатся. Иначе велик риск потерять клиента, а следовательно, снизить свою конкурентоспособность.

Таким образом, затраты, время и вариабельность процессов должны систематически уменьшаться, но не в ущерб требованиям заинтересованных сторон.

Особо следует отметить следующие необходимые изменения в организации управленческого учета. Для ориентации деятельности на потребителей и их максимальное удовлетворение требуются исследования их предпочтений и удовлетворенности. Нужно учитывать пожелания клиентов. В идеале – проектирование продукции под индивидуальный заказ потребителя. Значит, в управленческом учете должна найти свое место соответствующая информация.

Для большинства компаний, не продающих предметы роскоши, где ценовой фактор не играет главенствующей роли, одной из возможностей привлечения потребителей является снижение цен (активизация ценового фактора конкурентоспособности). В связи с этим в расчете целевых затрат следует учесть конкурентоспособную цену. Для этого из рыночной цены продукции вычитается дельта, доводящая ее до конкурентоспособного уровня. При этом проводится анализ эластичности спроса на продукцию.

В силу отсутствия на практике знания функции спроса его эластичность и уровень конкурентоспособной цены определяются на основе эмпирических данных, предоставляемых маркетинговым отделом: цена продажи, объем продаж при данном уровне цены.

На основе этой информации формируется оценка суммарного маржинального дохода, который может быть получен для каждого уровня цены. Суммарный маржинальный доход определяется умножением объема продаж (ОП) на маржинальный доход от единицы продукции (1). Маржинальный доход от единицы продукции (МД/ед.) определяется как разница между ценой продажи (ЦП) и переменными затратами на производство единицы продукции (Пер.З/ед.) (2). При этом контролируется, чтобы суммарный маржинальный доход (СМД) превышал уровень постоянных затрат (Пост.З) (3). Конкурентоспособная цена обеспечивает максимальный суммарный маржинальный доход.

$$\text{СМД} = \text{ОП} * \text{МД/ед.} \quad (1)$$

$$\text{МД/ед.} = \text{ЦП} - \text{Пер.З/ед.} \quad (2)$$

$$\text{СМД} > \text{Пост.З} \quad (3)$$

Пример.

Исходные данные:

Рыночная цена (ЦП)= 6 руб.

Переменные затраты на производство единицы продукции (Пер.З/ед.)= 3 руб.

Постоянные затраты (Пост.З) = 210 руб.

Таблица 1 - Выбор оптимальной цены продажи

ЦП	МД/ед	ОП	СМД
6	3	100	300
5,5	2,5	120	300
5	2	160	320
4,5	1,5	220	330
4	1	270	270
3,5	0,5	400	200

В таблице 1 приведен расчет суммарного маржинального дохода для разных ценовых альтернатив. Возможный уровень цен варьируется от 3,5 до 6 руб., так как цену неразумно устанавливать выше рыночной и равной или меньшей переменных затрат на единицу продукции. Учитывая, что постоянные затраты равны 210 руб., а суммарный маржинальный доход для цены 3,5 руб. меньше этой величины, этот уровень цены неприемлем. Цена в 6 руб. не дает ценового конкурентного преимущества. Ее снижение до 5,5 руб. не дает выигрыша в суммарном маржинальном доходе. Таким образом, реально рассматриваются только три ценовых альтернативы: по цене 5 руб., 4,5 руб. и 4 руб. Из них должна быть выбрана та, которая обеспечивает максимальный суммарный маржинальный доход, то есть 4,5 руб.

Таким образом, от рыночной цены вычитается дельта ( $\Delta 1$ ), равная 1,5 руб., для получения конкурентоспособной цены продажи (КЦП) (4). Этого достаточно для обеспечения текущей ценовой конкурентоспособности. Однако для конкурентоспособности в длительной перспективе следует обеспечить получение конкурентоспособной нормы прибыли. Так как если конкурент систематически будет получать большую прибыль, чем наша компания, то он всегда будет иметь преимущество в обновлении основных фондов и инновациях. Причем разрыв будет увеличиваться нелинейно. Поэтому для расчета целевых затрат (ЦЗ) из конкурентоспособной цены (4,5 руб.) требуется вычесть конкурентоспособную норму прибыли ( $\Delta 2$ ) (5). Такой уровень затрат обеспечит и долгосрочную конкурентоспособность.

$$\text{КЦП} = \text{ЦП} - \Delta 1 \quad (4)$$

$$\text{ЦЗ} = \text{КЦП} - \Delta 2 \quad (5)$$

Благодаря такому расчету обеспечивается текущая и будущая конкурентоспособность компании, текущая – за счет конкурентоспособной цены на продукцию, будущая – за счет конкурентоспособной нормы прибыли.

Целевые затраты выступают ограничением при выборе технологических альтернатив по производству продукции. Затраты на производство единицы продукции (полная себестоимость) могут быть меньше или равными целевым, но никогда не должны превышать их, так как это приведет к потере текущей или будущей конкурентоспособности.

Для воплощения подхода таргет-костинг после оценки целевых затрат на каждый конкретный продукт требуется трансформировать целевые затраты на продукцию в целевые затраты по каждому процессу. Однако для этого требуется огромная предварительная работа по описанию процессов непромышленного характера и налаживания документального отражения и первичного учета соответствующей аналитики по ним. После этого шага компания сможет приступить к полноценному внедрению методологии АВС-АВВ-АВМ. Однако видится еще одна проблема на этом пути: отсутствие программных средств,

поддерживающих автоматизацию сбора, обобщения и коммуникации информации по процессам, и позволяющих непрерывно совершенствовать деятельность компании.

Кастомизация деятельности должна сопровождаться систематическим анализом потерь и устранением их причин для снижения себестоимости продукции. Для этого требуется описание процессов, сбор и анализ информации о процессах. Первичный учет такой информации позволит выявить потери, которые классифицированы по видам на основе японского подхода «муда (потери), мура (нерегулярность), мури (напряженность)».

Однако важен и другой разрез потерь. Во-первых, особое внимание следует уделить потерям вследствие недолжной организации процесса. Для их устранения нужно знать математическое ожидание и вариабельность процесса по его ключевым характеристикам. Во-вторых, нужно выявить потери вследствие недолжной организации взаимодействия процессов. В управленческом учете для анализа такого ракурса потерь требуются изменения. Для выявления потерь составляется типовой перечень «муд» (потерь), в соответствии с которым осуществляется первичный учет потерь. При сборе первичных данных уже на этапе учета должно производиться их расслоение по основным факторам потерь.

Любая нерегулярность в действиях должна выявляться и анализироваться для выявления проблем, приводящих к вынужденным несистематическим процессам. С этих позиций требуется бюджетирование на скользящей основе. При этом, бюджетная информация должна рассматриваться как ориентир для выявления объектов совершенствования деятельности. Важно вовлечь всех сотрудников в процесс анализа причин отклонений фактических данных от запланированных.

Непрерывное совершенствование деятельности предполагает улучшение организации процессов и их взаимодействия.

Таким образом, как отмечалось ранее, для совершенствования системы управления в компании описываются процессы и собирается аналитика по основным производственным процессам.

Особенность построения процессно-ориентированной системы управленческого учета предопределяется исходным постулатом: затраты порождаются в результате операций, составляющих производственно-хозяйственную деятельность предприятия, а не в результате выпуска какого-либо продукта. Такой подход качественно меняет управленческий учет, расширяя его аналитические возможности. Важно, что появляется возможность действенного повышения эффективности деятельности за счет устранения потерь.

На каждый процесс составляется его карта и ведутся записи по качеству, фиксирующие состояние и результаты процесса в установленные моменты времени. Этим занимаются линейные сотрудники. Аналитика по процессам включает данные по затратам на процесс, которые анализируются в сопоставлении с временными характеристиками и данными по ключевым характеристикам. Выявленные потери ранжируются для определения первоочередных объектов улучшения. Критерии ранжирования устанавливаются в каждом конкретном случае в зависимости от так называемого, узкого места системы.

Если предприятие выпускает продукцию заблаговременно и предоставляет услугу ее хранения на складе, то следствием ужесточения требований потребителей в отношении уже выпущенной продукции является риск перехода части выпущенной продукции в категорию некачественной из-за того, что сужаются границы допустимых отклонений от номинала. Поэтому для принятия решений по усовершенствованию деятельности все чаще используется информация о ходе процесса, позволяющая судить о несмещенности настроек процесса и его вариабельности, даже если по бухгалтерии не фиксируются потери.

Задача ставится так, чтобы настроить процессы точно на номинал и максимально уменьшить вариабельность процессов. Чем уже будет диапазон разброса результата процесса по сравнению с максимально допустимым по контрактам с потребителем, тем больший потенциал в обеспечении конкурентоспособности будет иметь компания, поскольку создается определенный запас прочности под ужесточение требований потребителей.

Таким образом, если превышаются целевые затраты или выявляются потери, то критерием ранжирования выступают непроизводительные затраты по процессам. Если велика вероятность выпуска негодной продукции из-за большого разброса результатов процесса, то первоочередным становится критерий уменьшения вариабельности процесса. В случае, когда потребитель просит выполнить заказ в более сжатые сроки, на первый план выходит критерий времени.

Однако следует отметить, что это только первый шаг на пути внедрения методологий ABC-ABV-ABM, поскольку эта информация на данном этапе не интегрируется в стройную систему.

В частности, требуется распространить практику сбора и анализа информации по процессам с производственных процессов на все остальные. При этом информация по процессам должна стать первичным элементом системы управленческого учета. Важно, чтобы в отношении процессов фиксировались только переменные по отношению к ним затраты так, чтобы их уровень зависел прямо пропорционально от объема операций. Сформированная таким образом себестоимость процессов позволит понять динамику затрат в зависимости от принятых решений по добавлению либо изъятию процесса.

На основе информации по процессам должен быть организован процесс бюджетирования. При этом в основу составления бюджетов должны быть положены нормативные затраты на процессы. Важно, чтобы критерии результативности был приоритетнее критерия эффективности, то есть нельзя добиваться улучшения текущих показателей эффективности за счет ущемления интересов какой-либо из сторон.

В рамках процесса бюджетирования следует увязать в единое целое подходы таргет-костинг и кайзен-костинг, как подходы, обеспечивающие информацию для непрерывного совершенствования с точки зрения требований рынка (целевые затраты) и внутренних резервов повышения эффективности (затраты по процессам) [4].

В процесс непрерывного совершенствования должны вовлекаться все сотрудники. Перед ними ставится задача недопущения перехода ошибок на последующие стадии производства и им предоставляются полномочия совершенствовать процесс, если это не требует дополнительного финансирования. Именно это является важнейшим компонентом действенного внедрения кайзен-костинга на предприятиях. Поэтому нужны целенаправленные мероприятия по обеспечению процесса непрерывного совершенствования релевантной информацией. Это – путь повышения результативности и эффективности деятельности.

Информация по процессам позволит оценить реальную прибыль, приносимую каждым конкретным заказом и, как следствие, сравнить «выгодность» клиентов. В связи с тем, что качественно изменились информационные потребности менеджмента (для совершенствования деятельности требуется информация по процессам), требуется серьезная реорганизация системы управленческого учета. Кайзен-костинг и таргет-костинг должны дополнять друг друга в рамках процессно-ориентированной системы управленческого учета.

Такая организация системы управленческого учета позволяет компании существенно улучшить позиции на рынке и сформировать постоянных и лояльных клиентов и поставщиков, готовых к длительному сотрудничеству и совместным взаимовыгодным программам непрерывного совершенствования.

В перспективе должна ставиться задача создания единого прозрачного информационного пространства, позволяющего объединить всех членов коллектива компании, снизить затраты и усилия на поддержание каналов коммуникации, координировать действия людей, связанных получением общего результата (участвующих в одном процессе). Тогда управленцы и все сотрудники организации будут иметь ценную информацию с точки зрения развития бизнеса.

*Аудит эффективности в помощь совершенствованию системы управления и управленческого учета.*

Информация, формируемая в рамках системы управленческого учета при помощи таргет-костинг и кайзен-костинг, представляет интерес не только для внутренних пользователей, но и для внешних. Так акционерам и инвесторам важно не столько быть уверенными в достоверности составленной отчетности, но и иметь подтверждение о рациональности ведения хозяйственной деятельности. В этой связи традиционный подтверждающий аудит, результаты которого во многом служат основой для принятия решений заинтересованными сторонами, должен быть адаптирован к этим требованиям [11].

Для формирования аудиторского мнения о рациональности ведения дел на аудируемом предприятии целесообразно провести аналитическую процедуру сравнения с ближайшими конкурентами по основным финансовым показателям (далее финансовый бенчмаркинг). Для сравнения рекомендуются следующие показатели: объем продаж по аналогичному товару; чистые активы; коэффициент критической ликвидности; коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами; плечо финансового левериджа; рентабельность продаж; норма чистой прибыли; коэффициент оборачиваемости запасов; коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности; прирост валовой прибыли/

Объем продаж в сравнении с аналогичным показателем конкурентов даст информацию о занимаемом компанией положении на рынке.

Значение показателя стоимости чистых активов компании заключается в том, что он позволяет своевременно выявить негативные тенденции собственного капитала предприятия. Чистые активы - это ежегодно определяемая реальная стоимость имущества предприятия, за вычетом его обязательств. Появление у компании долгов, превышающих размер его имущества, ставит под угрозу интересы ее кредиторов.

Коэффициент критической ликвидности – единственный представитель коэффициентов ликвидности и платежеспособности в данной группе коэффициентов. Выбор именно этого показателя из всего множества показателей ликвидности и платежеспособности обусловлен тем, что именно этот показатель наиболее полно характеризует ликвидность предприятия без ущерба для его производственного процесса.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами и плечо финансового левериджа – представители группы коэффициентов финансовой устойчивости. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами показывает, сколько рублей собственного оборотного капитала приходится на рубль текущих активов. Плечо финансового левериджа показывает, сколько рублей заемного капитала приходится на каждый рубль собственных средств. Таким образом, оба показателя в совокупности достаточно полно характеризуют финансовое положение предприятия [7].

В качестве показателей эффективности деятельности выступают рентабельность активов и норма чистой прибыли. Одним из важнейших критериев эффективности деятельности – отдача от вложенных ресурсов. Для ее характеристики наиболее подходит рентабельность активов, поэтому данный показатель целесообразно включить в процедуру финансового бенчмаркинга. Норма чистой прибыли же характеризует долю чистой прибыли в выручке. Сравнение с аналогичным показателем конкурентов позволит сделать вывод о возможности проблем у предприятия в ближайшем будущем. Эти проблемы могут возникнуть в случае, когда у конкурентов норма чистой прибыли выше, поскольку тогда у конкурентов будет больше собственных возможностей для развития бизнеса.

В качестве показателей, характеризующих деловую активность предприятия, выбраны коэффициенты оборачиваемости запасов и дебиторской задолженности. Коэффициент оборачиваемости запасов характеризует, сколько раз за рассматриваемый период запасы обернутся в деньги, т.е. непосредственно деловую активность общества. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности поможет сделать вывод об обоснованности кредитной политики предприятия в отношении покупателей. Таким образом, оба показателя косвенно свидетельствуют о потерях, связанных с иммобилизацией денежных средств.



Прирост валовой прибыли характеризует тенденцию развития предприятия в сравнении с конкурентами [6].

Перечень коэффициентов может изменяться в зависимости от основного вида деятельности предприятия, например, для производственных предприятий целесообразно включить коэффициент обновления основных средств.

Результаты финансового бенчмаркинга целесообразно раскрыть и при необходимости уточнить при оценке эффективности ведения дел руководством. Применение этой методики в аудите предложено Мельник М.В. и Когденко В.Г. По мнению этих авторов причины и следствия неэффективности принимаемых решений могут объяснить следующие аналитические процедуры:

1. Анализ финансовых результатов и денежных потоков организации, в т.ч. анализ качества прибыли, факторный анализ прибыли от продаж, анализ рентабельности собственного капитала по методике Дюпон и анализ движения денежных средств;

2. Анализ эффективности использования ресурсов, в т.ч. анализ эффективности использования основных средств, анализ эффективности использования оборотных активов, анализ эффективности управления персоналом, а также анализ качества и эффективности финансовых вложений;

3. Комплексные методики оценки эффективности ведения дел, в т.ч. прогнозный анализ, оценка инвестиционной привлекательности организации и оценка стоимости предприятия.

Стоит отметить, что построение управленческого учета по системе таргет-костинг и кайзен-костинг открывает новые аналитические возможности для формирования мнения о рациональности ведения дел. В частности, эта информация позволит проанализировать виды потерь и оценить влияние внутренних и внешних факторов на текущую и долгосрочную конкурентоспособность предприятия. Однако для получения вышеназванной аналитики эти методики требуют соответствующего развития.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адлер, Ю.П. Система экономики качества [Текст] / Ю.П. Адлер, С.Е. Щепетова. – М.: Стандарты и качество, 2005. - 182 с.
2. Грибков, Е. Методы учета затрат и расчета себестоимости [Текст] / Е. Грибков // Экономика бизнеса – М.: 2008. - №50 (9264)
3. Друри, К. Введение в управленческий учет: учебное пособие для вузов [Текст] / Пер. с англ. Под ред. Р.Д. Эриашвили – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007. - 763 с.
4. Масааки, И. Гемба кайзен: Путь к снижению затрат и повышению качества: пер. с англ. [Текст] / И. Масааки. – М.: «Альпина Бизнес Букс», 2005. – 346 с.
5. Масааки, И. Кайзен: ключ к успеху японских компаний: пер. с англ. [Текст] / И. Масааки. – М.: «Альпина Бизнес Букс», 2004. – 274 с.
6. Щепетова, С.Е. Менеджмент и экономика качества: от естественного к формальному, от формального к естественному [Текст] / С.Е. Щепетова. – М.: КомКнига, 2007 г., изд.2, стереот. 512 стр.
7. Щепетова С.Е. Синтез гибких экономических систем [Текст] / С.Е. Щепетова. – Нижний Новгород: Издательский салон И.П. Гладковой О.В., 2009. - 252 стр.

### Щепетова Д.Е.

ФГОУ ВПО Нижегородский государственный технический университет им. Р.Е. Алексеева  
603950, Нижегородская область, г. Нижний Новгород, ул. Минина, д.24  
Старший преподаватель  
Тел.: (831) 4362325, 2201601  
E-mail: nntu@nntu.nnov.ru

### Андреева А.Н.

ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»  
125993, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.  
Тел.: (831) 4362325, 2201601  
E-mail: nntu@nntu.nnov.ru

Е.Н. МАКАРЕНКО

## МЕТОДИКА АУДИТА ПРОИЗВОДСТВА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

*В статье рассмотрены задачи аудита выпуска и продажи готовой продукции, определены стадии аудита готовой продукции и проведена характеристика типичных ошибок при аудите готовой продукции.*

**Ключевые слова:** аудит, готовая продукция, производство.

*In article problems of audit of release and finished goods sale are considered, stages of audit of finished goods are defined and the characteristic of typical errors is spent at finished goods audit.*

**Key words:** audit, finished goods, manufacture.

Целью аудиторской проверки готовой продукции является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям готовая продукция и соответствии применяемой в организации методики учета операций готовой продукцией действующим в Российской Федерации нормативным документам. Целью аудита готовой продукции и ее реализации является установление полноты оприходования готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции. Задачи аудита готовой продукции и ее реализации - подтверждение обоснованности выбора и правильности применения варианта оценки готовой продукции, подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, установление полноты оприходования готовой продукции, подтверждение объемов реализованной продукции и себестоимости реализованной (отгруженной) продукции. При этом в процессе аудита решается комплекс взаимосвязанных задач (рисунок 1).

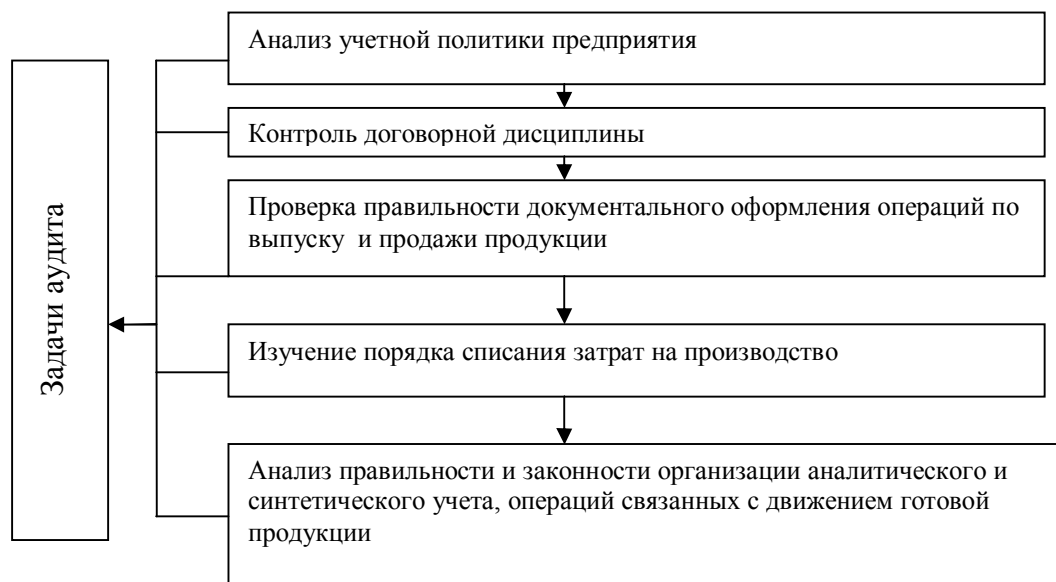


Рисунок 1 – Задачи аудита выпуска и продажи готовой продукции

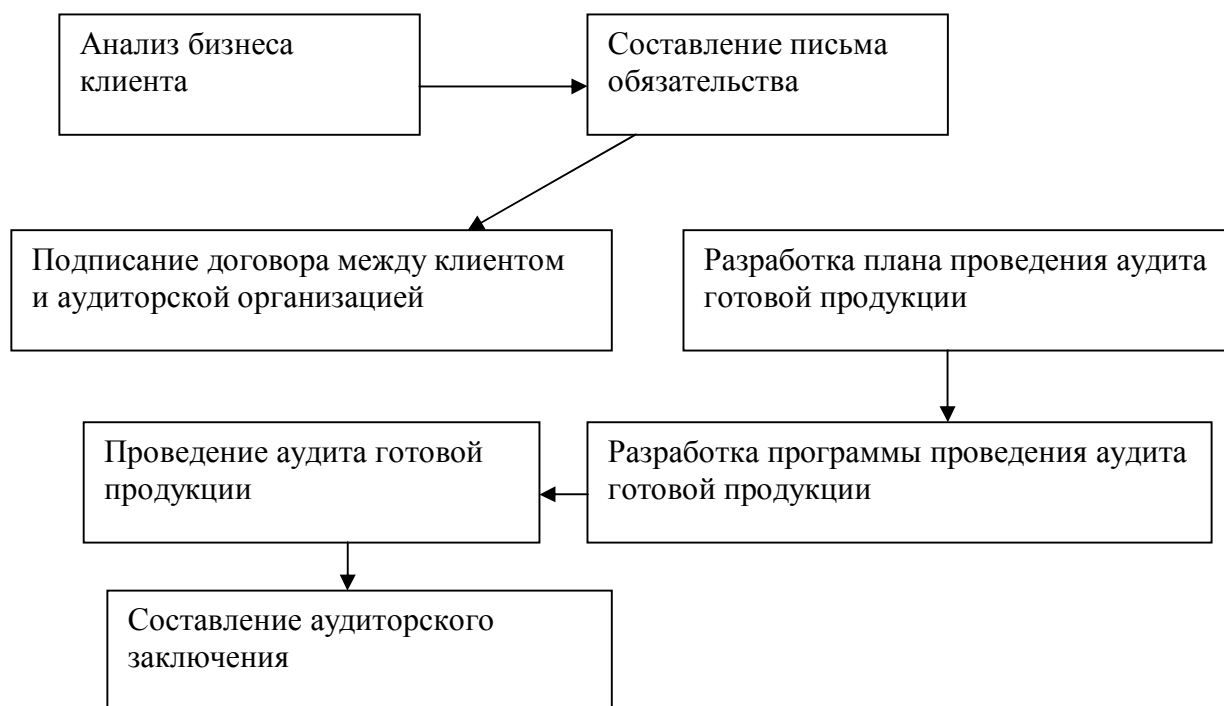
Последовательность работ при проведении аудита готовой продукции можно разделить на три этапа - ознакомительный, основной и заключительный. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки, позволяющие достигнуть цели и решить задачи аудита. Аудиторская проверка ограничена определенным сроком. Перед подписанием договора о проведении аудита между аудиторской компанией и аудируемой организацией, аудитор проводит анализ бизнеса будущего клиента. Аудиторская

организация должна достичь достаточного понимания деятельности проверяемого экономического субъекта как в отношении основной, так и инвестиционной деятельности, а также прочих операций. Это необходимо для того, чтобы разобраться в его экономической политике в отчетный период, его стратегии и тактике, вникнуть в специфику проводимой учетной и финансовой политики, идентифицировать хозяйственные операции, оценить правильность применения нормативно-правовых актов, регулирующих операции с готовой продукцией. Понимание деятельности экономического субъекта позволит достичь обоснованности выводов о достоверности его бухгалтерской отчетности. Аудиторские услуги могут быть оказаны любому экономическому субъекту независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, включая организации, их объединения, учреждения и т.д. При этом экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора, аудиторскую фирму для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки. С этой целью заинтересованная в оказании аудиторских услуг организация составляет и направляет аудиторской фирме официальное именованное письмо-предложение о проведении аудита [3].

Официальным ответным документом, устанавливающим взаимоотношения между клиентом и аудитором, является письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита, которое аудитор (аудиторская фирма) направляет исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора (рисунок 2). Далее составляется договор на проведение аудиторской проверки – это официальный документ, который регламентирует взаимоотношения аудитора с клиентом. При его составлении нужно четко уяснить желание клиента и помочь ему правильно сформулировать заказ.

Специфика деятельности проверяемой организации, объем и сложность работы требуют определения четкой последовательности этапов при проведении аудита и правильного распределения обязанностей между аудиторами.

Аудиторская проверка ограничена во времени, поэтому для того, чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне продуманное планирование аудита. Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку оптимальной аудиторской программы.



*Рисунок 2 - Стадии аудита готовой продукции*

Планирование аудита должно обеспечивать: получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета, отчетности и эффективности внутреннего контроля; определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению.

Планирование включает:

- разработку графиков;
- определение сроков и обсуждение их с клиентом;
- проведение инструктажа с аудиторами;
- организацию связей с подразделениями клиента;
- обсуждение стратегии и подготовки к аудиту с клиентом [2].

В процессе аудиторской работы применяются методы формальной, логической и арифметической (счетной) проверки.

При формальной проверке выявляется, все ли реквизиты документа имеют место и правильно ли они заполнены, имеются ли подписи ответственных лиц, относится ли документ к тому месяцу, в котором он проведен по учетным регистрам, и т.д.

Логическая проверка выясняет, имела ли место та или иная хозяйственная операция и в указанном ли объеме.

Арифметическая проверка выявляет ошибки при таксировке (умножении цены или расценки на количество) или суммировании ряда чисел в процессе составления накопительных и группировочных ведомостей.

Логическая проверка, или проверка по существу, выявляет приписки из-за завышения объема выполненных работ, завышения цен и расценок, отражения в первичных документах таких работ, которые никогда не выполнялись и не могли быть выполнены вообще.

На основании плана работ перед началом аудита руководителем бригады аудиторов составляется программа проверки, в которой определяются:

- цель аудита; основные участки работы организации и разделы учета, подлежащие проверке;
- характер и методы проверки (сплошной, выборочный, фактический, документальный контроль и т.д.);
- распределение и закрепление обязанностей между проверяющими аудиторами;
- сроки выполнения работ; уровень ответственности и оплаты труда аудиторов;
- форма и порядок оформления результатов аудита.

Программа аудита является более детальным развитием плана аудита для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения о проверяемых субъектах в соответствии с договором.

Она составляется в виде производственного задания и утверждается руководителем аудиторской фирмы. В ней детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки [1].

В ходе проведения аудита готовой продукции аудитор выявляет следующие типичные ошибки (рисунок 3).



Рисунок 3 - Типичные ошибки при аудите готовой продукции

Заключительной стадией аудита готовой продукции является составления аудиторского заключения. Аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выражение в установленной форме мнения аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Врублевский, Н.Д. Учет выпуска и продаж продукции в промышленности [Текст] / Н.Д. Врублевский, И.М. Рендухов // Бухгалтерский учет, - 2005 г.
2. Лабынцев, Н.Т. Аудит: теория и практика: учебное пособие [Текст] / Н.Т. Лабынцев, О.В. Ковалева. – М.: ПРИОР, 2000.
3. Маслова, И.А. Аудит затрат на производство и реализацию продукции на промышленном предприятии [Текст] / И.А. Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. - № 9-2. – С. 37-41

### Макаренко Елена Николаевна

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)  
344007, Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 69  
Кандидат экономических наук, доцент  
Тел.: (863) 263-30-80  
E-mail: main@rsue.ru

## ВНЕДРЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ МЕБЕЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

*В статье автором рассмотрены различия финансового и управленческого учета, представлена структура управленческой отчетности по затратам на мебельной фабрике, а также предложен разработанный автором регистр управленческого учета реализации готовой продукции.*

**Ключевые слова:** *затраты, управленческий учет, готовая продукция.*

*In article the author considers distinctions of the financial and administrative account, the structure of the administrative reporting on expenses at furniture factory is presented, and also the register of the administrative account of realization of finished goods developed by the author is offered.*

**Key words:** *expenses, the administrative account, finished goods.*

Учет и анализ затрат на производство и реализацию готовой продукции является одним из сложных и важных участков бухгалтерского учета.

Учет затрат на производство по обычным видам деятельности организации и определение фактической себестоимости продукции как правило ведутся в рамках единой системы счетов, используемой в российской практике бухгалтерского учета. Между тем в западной практике наблюдается четкое разграничение финансового и управленческого учета и соответственно этому имеются различные варианты построения системы счетов, используемых для финансового и управленческого учета.

Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе [3].

Управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, необходимой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются затраты организации в целом и по центрам ответственности, результаты хозяйственной деятельности, ценообразование, планирование и внутренняя отчетность.

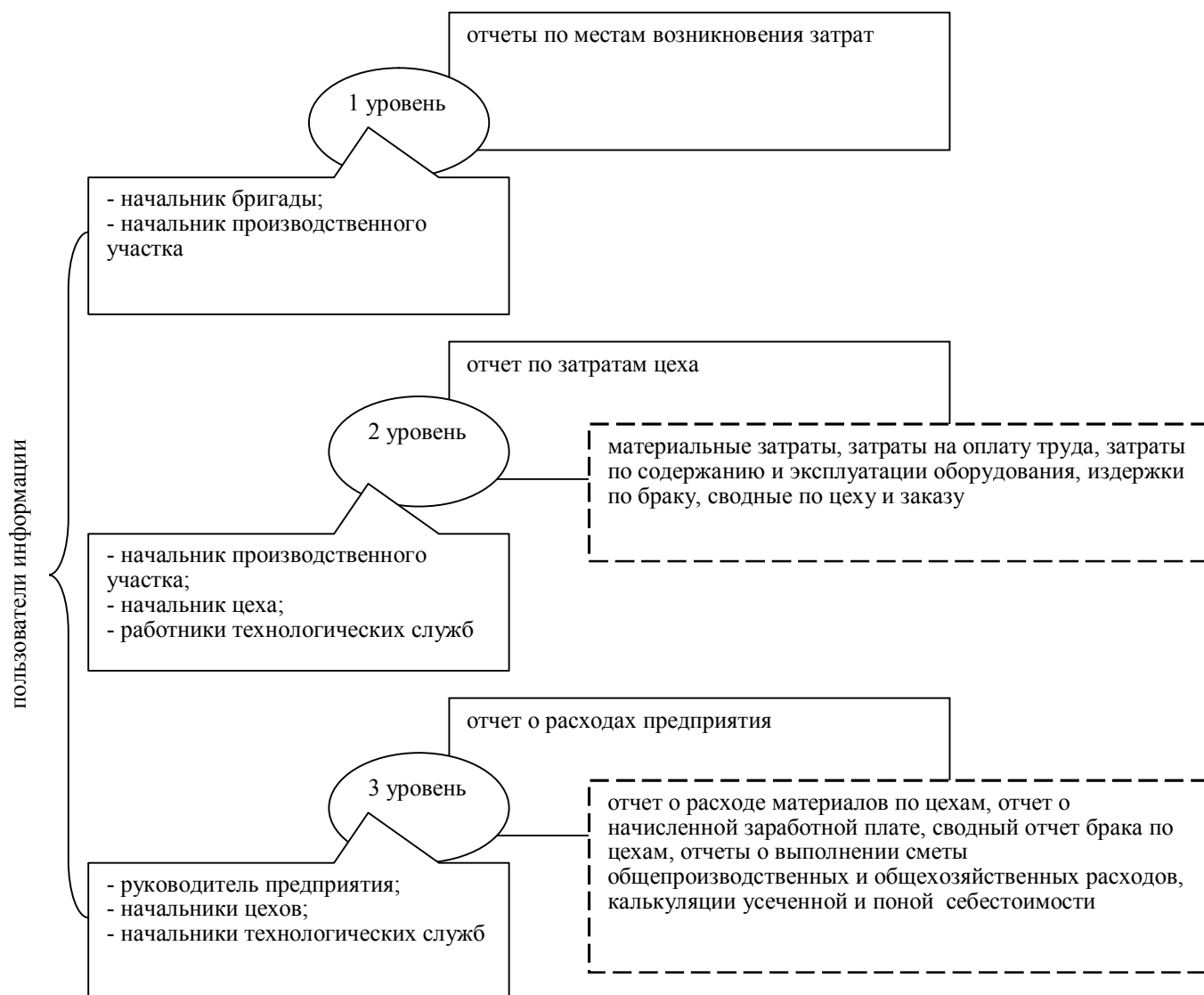
Целью управленческого учета является обеспечение управленческого персонала организации необходимой информацией для принятия эффективных управленческих решений.

Информация о затратах является основой всей системы управленческого учета организации, и может быть использована в процедурах управленческого анализа, планирования, оценки эффективности и мотивации. Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации может способствовать росту эффективности деятельности предприятий мебельной промышленности.

Для правильной организации учета, планирования и контроля затрат необходимо создание отлаженного механизма сбора, обработки и группировки информации, а также порядка и документального оформления предоставления конечных данных о затратах руководству [2].

Предполагается, что организационная системы управленческого учета на предприятии может содержать три уровня отчетов: сбор информации о составе затрат по местам возникновения (переделам) (уровень 1), группировка информации, составление отчетов (уровень 2) и анализ отчетов о составе затрат (уровень 3), а также в соответствии с

действующем на предприятии линейно-функциональным принципом построения управленческих взаимосвязей (рисунок 1).



*Рисунок 1 – Структура управленческой отчетности по затратам на мебельной фабрике*

Отчетность первого уровня должна отражать информацию по местам затрат и являться оперативной. Периодом составления оперативной отчетности может быть неделя или декада. В отчет о затратах первого уровня должна быть включена информация по участкам цеха (местам затрат), в целом по цеху и видам продукции по номенклатуре затрат за отчетный период. Оперативная информация должна обеспечивать группировку затрат по двум основным признакам: местам затрат и объектам учета. Отражение в отчете показателей по нормам и отклонениям от норм на основе первичной документации позволяет выявлять отклонения по причинам отступления от технологии не по вине работников, затраты по браку, простоям и т. д.

Отчеты второго уровня формируются на основе тех же регистров по учету затрат. Периодичность представления отчета может колебаться от декады до месяца. В этих отчетах данные можно приводить нарастающим итогом подекадно за месяц, по производственным участкам и видам продукции как в сравнении с нормативными показателями, так и с показателями за прошедший период. Отчет может составляться нормировщиком, бухгалтером или экономистом цеха. Подобный вариант возможен также при частичной

децентрализации учетного процесса на предприятии.

Отчет должен предоставляться, в первую очередь, начальникам производственных участков и бригадирам, начальнику цеха и руководителям цеховых служб. Для принятия решений в рамках центра ответственности начальнику цеха необходима сводная информация о расходах, отклонениях от норм и причинах их возникновения. Сводная информация о потребленных материалах необходима для организации работы цеховых и заводских отделов снабжения и технологического отдела. Отдел труда и заработной платы должен получать информацию о начисленной заработной плате и выработке по участкам, бригадам и цеху в целом.

Информация, отраженная в данных отчетах, может представлять интерес и для работников экономических и технологических служб, однако представление отчетов данным службам может производиться не регулярно, а по требованию работников планово-экономического отдела, отделов МТС, труда и заработной платы, главной бухгалтерии. При необходимости каждый раздел отчета может представляться как самостоятельный отчет по запросам.

Отчет может состоять из разделов.

В первом разделе отчета отражается информация об использованных материалах на производство продукции. Раздел составляется на основании ведомости использования материалов по цеху непосредственно в цехе или всего предприятия. В раздел включается информация по участкам и продукции по нормам и отклонениям от норм за текущую декаду и нарастающим итогом с начала месяца. Группировка затрат в зависимости от соблюдения норм дает возможность менеджерам мест ответственности реагировать на отклонения от норм заданных показателей оперативно и принимать соответствующие решения по фактам отклонений использования материалов на производство продукции на данном участке (бригаде).

Второй раздел содержит данные о начисленной заработной плате по конкретным участкам подекадно по каждому изделию, обрабатываемому на участке. Выделенные отдельными графами отклонения наглядно показывают работы, не соответствующие технологическому процессу на отчетную неделю или декаду. Сведения о расходе на заработную плату берутся из Ведомости учета затрат на оплату труда по цеху и первичных документов по учету выработки и рабочего времени.

В третьем разделе отчета приводится информация о расходах на содержание и эксплуатацию оборудования. В данный раздел целесообразно включать только статьи, регулируемые на данном уровне управления, такие как эксплуатация производственного оборудования; текущий ремонт оборудования, транспортных средств, ценного инструмента; услуги по текущему ремонту инструмента; заработная плата обслуживающего персонала с отчислениями на социальное страхование. Данные, содержащиеся в этом разделе, могут быть использованы для контроля за издержками, управления работой по обслуживанию оборудования, для пересмотра смет и в других целях.

Четвертый раздел содержит данные об издержках, вызванных исправлением забракованной продукции и издержками на неисправимый брак в разрезе производимой продукции и участков. Данные приводятся в динамике по отношению к предыдущему периоду, что позволяет делать выводы об эффективности работы по снижению брака. Информация о затратах по браку берется из Ведомости затрат по цеху и первичных документов.

Пятый раздел «Сводные затраты по цеху и видам продукции (заказу)» суммирует все затраты цеха за отчетный период и представляет их в разрезе статей калькуляций и элементов затрат. В разделе содержится информация о затратах на производство продукции при замкнутом цикле производства и затраты на производство продукции, переданные другим цехам. Данные этого раздела включаются в общезаводской отчет о затратах, который, в свою очередь, является переходной формой между отчетами управленческого и финансового учета [3].



Отчеты второго уровня могут выполнять не только аналитические задачи, но и служить основой для составления отчетных документов третьего уровня.

Предложенная форма отчета цеха может быть расчленена на несколько самостоятельных отчетов. Каждый раздел отчета может составляться как самостоятельный. Необходимость и целесообразность составления самостоятельных отчетов по каждому разделу определяется самим предприятием.

Отчетность третьего уровня должна содержать сводную информацию по предприятию в целом в разрезе видов продукции, центров ответственности и других показателей, необходимых для конкретных служб предприятия. Показатели, входящие в этот уровень отчетности, должны служить основой для расчета показателей отчетности финансового учета; период их составления должен совпадать с периодом составления внешней отчетности.

Отчетность о затратах на производство третьего уровня должна составляться бухгалтерией организации для управленческого персонала верхнего и второго уровня управления (руководитель предприятия, начальники цехов и служб заводоуправления). Периодичность предоставления этих отчетов может колебаться от месяца (квартала) до года. В отчетность третьего уровня на машиностроительном предприятии должны быть включены следующие отчеты.

Отчет о расходе материалов должен содержать информацию об использованных на производство продукции материалах по видам производимой продукции и центрам ответственности (цехам). Данные в отчете должны быть показаны по нормам и по отклонениям от норм. Информацию, включаемую в отчете, целесообразно группировать по структурным подразделениям предприятия и приводить в сравнении с данными за предыдущий период. Потребителями информации, содержащейся в «Отчете о расходе материалов», являются сотрудники отдела материально-технического снабжения, отдела главного технолога, начальники цехов основного производства, руководитель предприятия.

Отчет о фактически начисленной заработной плате по категориям и подразделениям представляет информацию о численности сотрудников, начисленной заработной плате по цехам и отделам, а также по категориям работающих по плану и фактически. В отчете целесообразно указывать основную заработную плату и различного рода доплаты, вызванные различными причинами. Потребителями этого отчета являются все руководители подразделений, отдел труда и заработной платы, главный экономист и Директор предприятия. Отчет составляется по данным цеховых ведомостей по заработной плате, а также заработной плате персонала общехозяйственных расходов.

Сводный отчет о браке по цехам содержит данные о затратах, вызванных исправлением забракованной продукции и затратами на неисправимый брак в разрезе производимой продукции. Данные в отчете приводятся в динамике по отношению к предыдущему периоду, что позволяет делать выводы об эффективности работы по снижению брака. Сводный отчет о браке составляется на основании цеховых отчетов, ведомости учета затрат и первичных документов. Отчет представляется всем заинтересованным службам, в частности, отделу технического контроля, начальникам цехов и директору предприятия.

Отчет о выполнении сметы общепроизводственных расходов составляется на основе сметы общепроизводственных расходов, ведомости учета общепроизводственных расходов и отчетов второго уровня управления. Информация в отчете должна быть представлена в разрезе цехов по статьям затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и управление цехами и других учетных регистров.

Составление всех вышеперечисленных отчетных форм позволит иметь информацию для осуществления контроля за затратами и принятия управленческих решений в данной области управления затратами и себестоимостью.

Перечисленные отчеты содержат информацию, необходимую для принятия решений на уровне начальников отделов и руководителя организации. Содержащаяся в них

информация предназначена для планирования и контроля как в среднесрочном периоде, так и на более длительный срок.

Управленческая отчетность требует индивидуального подхода к ее организации на конкретном предприятии. К основным требованиям, предъявляемым к внутренней отчетности, относятся:

- отчеты должны быть адресными и конкретными, т. е. внутренняя отчетность должна попасть к ответственному руководителю и другим заинтересованным пользователям при условии соблюдения конфиденциальности, установленной в организации;
- оперативность и своевременность представления данных, т. е. управленческая отчетность должна представляться к сроку, когда она является необходимой для принятия решений;
- удобство отражения и достаточность информации;
- относительное постоянство форм отчетности;
- объективность и точность, т. е. внутренние отчеты не должны содержать субъективного мнения и предвзятых оценок, степень погрешности в отчетах не должна мешать принятию обоснованных решений;
- сопоставимость отчетности заключается в возможности использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности.
- отчетность должна быть сопоставима с планами и сметами;
- пригодность для анализа и оперативного контроля и др [1].

Исследовав основные требования, предъявляемые к внутренней отчетности сформируем регистр управленческого учета реализации готовой продукции на мебельном предприятии (рисунок 2).

Серия	общие переменные затраты на выпуск серии, тыс. руб.	общие постоянные затраты на выпуск серии, тыс. руб.	общие переменные затраты на выпуск единицы серии тыс. руб.	общий выпуск продукции данной серии, шт.	количество реализованной продукции, шт.	цена реализации, тыс. руб.	маржинальный доход	остаток готовой продукции
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ЛИРА	1606,67	794,06	3,17	758	758	1,58	-1,59	-

Рисунок 2 – Регистр управленческого учета реализации готовой продукции на ЗАО «МЕБКОМ» в феврале 2010 года

В первом столбце записывается название серии производимой и реализуемой продукции. Информация для заполнения 2-5 столбцов берется из регистров финансового и управленческого учета затрат. Столбцы 6-8 заполняются по результатам фактического объема реализации. Столбец №9 содержит расчетный показатель.

Таким образом, в настоящее время для совершенствования учета затрат на производство и реализацию готовой продукции на мебельном предприятии необходимо:

- внедрение на предприятии элементов управленческого учета;
- применение в системе документооборота регистров управленческого учета затрат.

Таким образом, в дополнение к бухгалтерскому учету, который главным образом удовлетворяет нужды внешних органов и органов общегосударственной статистики и данные которого используются на уровне управления народным хозяйством в целом, на предприятиях должна быть создана эффективная система интегрированного внутризаводского учета, всесторонне и комплексно характеризующего протекание и результаты производственно-хозяйственной деятельности на различных уровнях, вплоть до отдельных рабочих мест.

В результате появится качественно новый вид учета – производственный учет, который в основном на базе бухгалтерского учета должен синтезировать элементы всех видов хозяйственного учета, а также элементы экономического анализа, что обеспечит возможность активного наблюдения за величиной, направлением, целесообразностью и эффективностью расходования производственных ресурсов.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Николаев, С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике [Текст] / С.А. Николаев // Бухгалтерский учет - 1996. - №1,2,3. - С.16-21,41-50
2. Перельгина, И.Н. Особенности маржинального анализа в мебельной промышленности [Текст] / И.Н. Перельгина // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 9-2. – С. 62-65
3. Попова, Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, ИА. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224 с.

**Маслова Ольга Геннадьевна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29  
Докторант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: (4862) 41-95-35  
E-mail: buin@ostu.ru

С.В. РОМАНЧИН

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ И АКТУАЛИЗАЦИИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

*В статье автором рассмотрен финансовый учет формирования частей добавленной стоимости, представлена классификация расходов предприятия и раскрыты этапы актуализации добавленной стоимости.*

**Ключевые слова:** добавленная стоимость, финансовый учет, актуализация.

*In article the author considers the financial account of formation of parts of the added cost, classification of expenses of the enterprise is presented and stages actualization of the added cost are opened.*

**Key words:** the added cost, the financial account, actualization.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства их природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Добавленная же стоимость представляет собой стоимость, созданную предприятием при производстве продукции, то есть часть себестоимости, которая может складываться из таких затрат, как амортизационные отчисления, заработная плата работников, планируемая норма прибыли, страховые выплаты и налоги, включаемые в себестоимость.

В настоящее время существуют разные подходы к определению величины добавленной стоимости. Поэтому наиболее целесообразно раскрыть их сущность по мере отражения на счетах бухгалтерского учета формирования стоимости продукции.

Первым этапом в формировании добавленной стоимости продукции является непосредственно формирование и отражение в учете затрат на производство продукции, то есть формирование себестоимости. Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов учета формирования стоимости продукции. Для учета затрат как и на большинстве промышленных предприятий используются такие активные счета, как 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.

Счет 20 «Основное производство» является калькуляционным. На нем учитывается фактическая себестоимость продукции основного производства. В течение месяца прямые затраты необходимо учитывать на основании первичных документов в себестоимость конкретных видов продукции, работ, услуг, что отражается записями по дебету этих счетов.

Списание материалов в производство отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 10 «Материалы». В качестве материалов в производство могут списываться как сырье (молоко, мясо, овощи и т.д.), так и некоторые материалы (марли, фильтры, тарные материалы, инвентарь и др.). В некоторых случаях предприятия могут использовать в производстве ранее выпущенные ими полуфабрикаты. Списание таких полуфабрикатов будет происходить с кредита счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в дебет счета 20 «Основное производство».

Непосредственно отражение на счетах бухгалтерского учета частей добавленной стоимости происходит следующим образом. Ежемесячно происходит начисление амортизации основных средств и нематериальных активов (если таковые имеются), используемых в производстве продукции. При этом амортизация начисляется с кредита счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» в дебет счета 20 «Основное производство». Зарплата работников основного производства,

как одна из важнейших частей добавленной стоимости также включается в себестоимость произведенной продукции. Следовательно, в бухгалтерском учете данную операцию необходимо отразить по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». От заработной платы рабочих основного производства ежемесячно начисляются страховые взносы и платежи на страхование от несчастных случаев, которые также включаются в стоимость произведенной продукции. Начисление страховых взносов и платежей на страхование от несчастных случаев в бухгалтерском учете отражается корреспонденцией дебета счета 20 «Основное производство» с кредитом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» с открытием на счете 69 отдельных субсчетов. При этом размер тарифа на обязательное страхование от несчастных случаев определяется региональным отделением Фонда социального страхования Российской Федерации по каждому предприятию отрасли. В себестоимость могут включаться и налоги, начисление которых происходит по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с открытием необходимых субсчетов.

При наличии на предприятии каких – либо командировочных расходов, относящихся к основному производству они списываются с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет счета 20 «Основное производство». В некоторых случаях за счет подотчетных сумм могут быть оплачены и услуги, оказанные в пользу основного производства. Также прочие имеющиеся у предприятия расходы, относящиеся к основному производству необходимо списать с кредита соответствующих счетов (60, 76 и др.) в дебет счета 20 «Основное производство». Чаще всего подобные расходы связаны с оказанием каких – либо услуг по приобретению и заготовке сырья и материалов, по предоставлению электроэнергии и др.. Поэтому их можно отнести к базовой части стоимости продукции (входящей стоимости) [3].

Косвенные расходы могут включаться в себестоимость продукции разными способами, что зависит от их характера и периода времени к которому они относятся, а также от особенностей ведения учета на предприятии.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на собирательно – распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета делаются записи. На счете 25 «Общепроизводственные расходы» на предприятиях учитываются работы по ремонту основных средств производственного и общепроизводственного назначения, работы по перевозке продукции, работы по отоплению и освещению и другие работы, зависящие от специфики деятельности предприятия.

Амортизацию основных средств и нематериальных активов общепроизводственного назначения по окончании отчетного периода необходимо отнести на общепроизводственные расходы. В бухгалтерском учете такая операция отражается по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции с кредитом 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». При списании материалов общепроизводственного назначения (шины, аккумуляторы, шланги, пружины, валы и др.) в учете делается запись по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и кредиту счета 10 «Материалы» с открытием необходимых субсчетов.

Работникам, занятым в производственных цехах и подразделениях (ремонтники, водители, слесари, наладчики и др.), начисляется заработная плата, что отражается в учете по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При наличии командировочных расходов общепроизводственных работников или оплате каких либо услуг за счет подотчетных сумм, необходимо составить в бухгалтерском учете корреспонденцию дебета счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Также при приобретении каких – либо услуг или

осуществлении каких – либо операций, связанных с затратами общепроизводственного назначения их следует отражать по кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов в корреспонденции с кредитом счета 25 «Общепроизводственные расходы».

По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, учтенная по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», списывается путем распределения на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих (прямых затрат, материалов и др.). Распределение общепроизводственных расходов в учете отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту 25 «Общепроизводственные расходы».

Общехозяйственные расходы также относятся к косвенным расходам. Они связаны с управлением и обслуживанием организации в целом. Состав и размер данных расходов определяются сметой. Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном собирательно – распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы», а аналитический – на счете 26 «Общехозяйственные расходы» по статьям сметы в отдельной ведомости.

Все фактические затраты собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и отражаются соответствующими бухгалтерскими записями [1].

Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам необходимо отразить по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». В данном случае к таким основным средствам может относиться прежде всего сложная вычислительная техника (преимущественно компьютеры). Списание материалов на управленческие нужды (канцтовары, материалы для выпуска объявлений и др.) происходит по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы». Начисление заработной платы работникам аппарата управления (директору, главному бухгалтеру, главному экономисту и т.п.) также относится в счет общехозяйственных расходов и сопровождается корреспонденцией дебета счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Соответственно, начисление страховых платежей и взносов, уплачиваемых за счет общехозяйственных расходов, в бухгалтерском учете будет отражаться по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

При наличии каких – либо других расходов, включаемых по своему назначению в состав общехозяйственных расходов, их необходимо отнести в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

По окончании месяца общехозяйственные расходы подлежат распределению на счета производственных затрат. В данном случае в бухгалтерском учете сумма произведенных общехозяйственных расходов списывается с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В некоторых случаях косвенные управленческие расходы могут не распределяться между видами продукции, а списываться непосредственно на счета продаж (учет по прямым затратам – метод «директ – костинг»). Тогда в бухгалтерском учете необходимо отразить списание общехозяйственных затрат с кредита счета 26 «Общепроизводственные расходы» в дебет счета 90. Выбор способа списания косвенных затрат и базы их распределения определяется предприятием самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции пропорционально сметным (нормативным ставкам). При

отсутствии ставок расходы распределяются между видами произведенной продукции пропорционально выбранной базе распределения. В качестве базы распределения могут быть выбраны заработная плата рабочих основного производства, нормативные или плановые затраты, объем выпущенной продукции, прямые затраты. При этом при выборе способа распределения косвенных расходов необходимо учитывать специфику предприятия: уровень механизации и автоматизации, особенности производимой продукции и т.д.

Отразив все затраты на формирование себестоимости продукции, ее необходимо отразить на счетах готовой продукции. Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции предназначен счет 43 «Готовая продукция».

Готовая продукция всегда учитывается по фактическим затратам, связанным с ее производством [1]. При этом остатки готовой продукции на складе (либо в иных местах хранения) на начало и конец отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организаций по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости.

Если на предприятии выбран способ оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости, то применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В течение отчетного периода фактическая производственная себестоимость списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Так же по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции в корреспонденции с кредитом счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В конце отчетного периода определяется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости.

Остаток по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» свидетельствует о превышении нормативной (плановой) себестоимости продукции над фактической. Если же имеется остаток по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то можно судить о превышении фактической производственной себестоимости продукции над нормативной (плановой). Сальдо, образовавшееся на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» необходимо ежемесячно списывать. При отражении суммы «перерасхода», т.е. когда величина фактических расходов выше планируемых, составляется корреспонденция дебета счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредитом счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Если же по итогам отчетного периода была выявлена «экономия», то в учете делается сторнировочная запись по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на сумму «экономии».

При учете готовой продукции на предприятии по фактической производственной себестоимости движение продукции можно отражать двумя способами:

а) по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

В данном случае учетные цены произведенной продукции отражаются по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». При этом в конце отчетного периода рассчитывается фактическая производственная себестоимость произведенной продукции, которая сравнивается с учетными ценами. При выявлении превышения фактической производственной себестоимости над ее оценкой по учетной цене производится дополнительная запись по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство» на сумму отклонений. Если же учетные цены выше, чем фактическая производственная себестоимость, то в учете составляется сторнировочная запись по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство» на сумму выявленных отклонений. По окончании отчетного периода суммы отклонений списываются с кредита счета 43 «Готовая продукция». Списание выявленной суммы перерасхода оформляется записью по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

При списании суммы экономии в учете составляется сторнировочная запись по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

б) по фактической производственной себестоимости.

При учете готовой продукции с применением счета 43 «Готовая продукция» по данному методу стоимость готовой продукции необходимо отразить корреспонденцией дебета счета 43 «Готовая продукция» с кредитом счета 20 «Основное производство» на сумму фактической производственной себестоимости продукции. При таком методе учета готовой продукции последующие корректировки не требуются. Таким образом, остаток готовой продукции на складе на конец отчетного периода будет отражен в оценке по фактической производственной себестоимости.

После того, как стоимость произведенной продукции сформирована и отражена на счетах бухгалтерского учета (первый этап формирования стоимости продукции), происходит оценочная актуализация стоимости, то есть формирование номинальной стоимости продажи продукции (второй этап формирования продажной стоимости продукции). Данная величина представляет собой совокупность базовой производственной стоимости продукции и непосредственно добавленной стоимости, созданной предприятием. Базовая производственная стоимость включает в себя входящую стоимость (стоимость сырья, материалов и оказанных для производства услуг) и сумму амортизационных отчислений и рассчитывается по формуле 1:

$$BC = C_B + O_A, \quad (1)$$

где  $C_B$  – входящая стоимость (стоимость сырья, материалов и услуг);

$O_A$  – амортизационные отчисления.

Относительно добавленной стоимости можно отметить, что существуют две точки зрения на определение ее величины: при помощи метода сложения и метода вычитания. Метод сложения также предусматривает расчет добавленной стоимости двумя способами. С одной стороны, добавленная стоимость включает в себя затраты на оплату труда работников, налоги, включаемые в себестоимость продукции (в том числе страховые взносы), и норму прибыли, которую предприятие закладывает в продажную стоимость продукции. В данном случае величину добавленной стоимости можно определить по формуле 2:

$$ДС = ФОТ + Н_{С/С} + П, \quad (2)$$

где  $ДС$  – добавленная стоимость (стоимость, созданная предприятием);

$ФОТ$  – фонд оплаты труда за период (зарботная плата работников);

$Н_{С/С}$  – налоги, включаемые в себестоимость;

$П$  – прибыль.

Прибыль может быть определена по формуле 3:

$$П = C_{ГП}^{\Phi} \cdot НП, \quad (3)$$

где  $C_{ГП}^{\Phi}$  – фактическая производственная себестоимость продукции;

$НП$  – норма прибыли, закладываемая предприятием при производстве продукции (в процентах) [1].

Существует и другой подход к определению добавленной стоимости по методу сложения. Данная величина может быть определена как сумма амортизационных отчислений, зарботной платы работников и суммы прибыли, закладываемой предприятием при производстве продукции (формула 4).

$$ДС = O_A + T + П, \quad (4)$$

где  $O_A$  – амортизационные отчисления;

$T$  – стоимостная оценка труда работников, т.е. зарботная плата;

$П$  – прибыль (определяется по формуле (3)).

Вторым методом определения величины добавленной стоимости является метод вычитания. Его сущность заключается в том, что добавленная стоимость представляет собой разность между выручкой от реализации продукции и промежуточным потреблением. Промежуточное потребление включает в себя стоимость сырья, материалов, услуг оказанных



для нужд производства продукции. Таким образом, добавленную стоимость по данному методу можно рассчитать по формуле (5):

$$ДС = В - ПП, \quad (5)$$

где  $В$  – выручка (с учетом НДС);

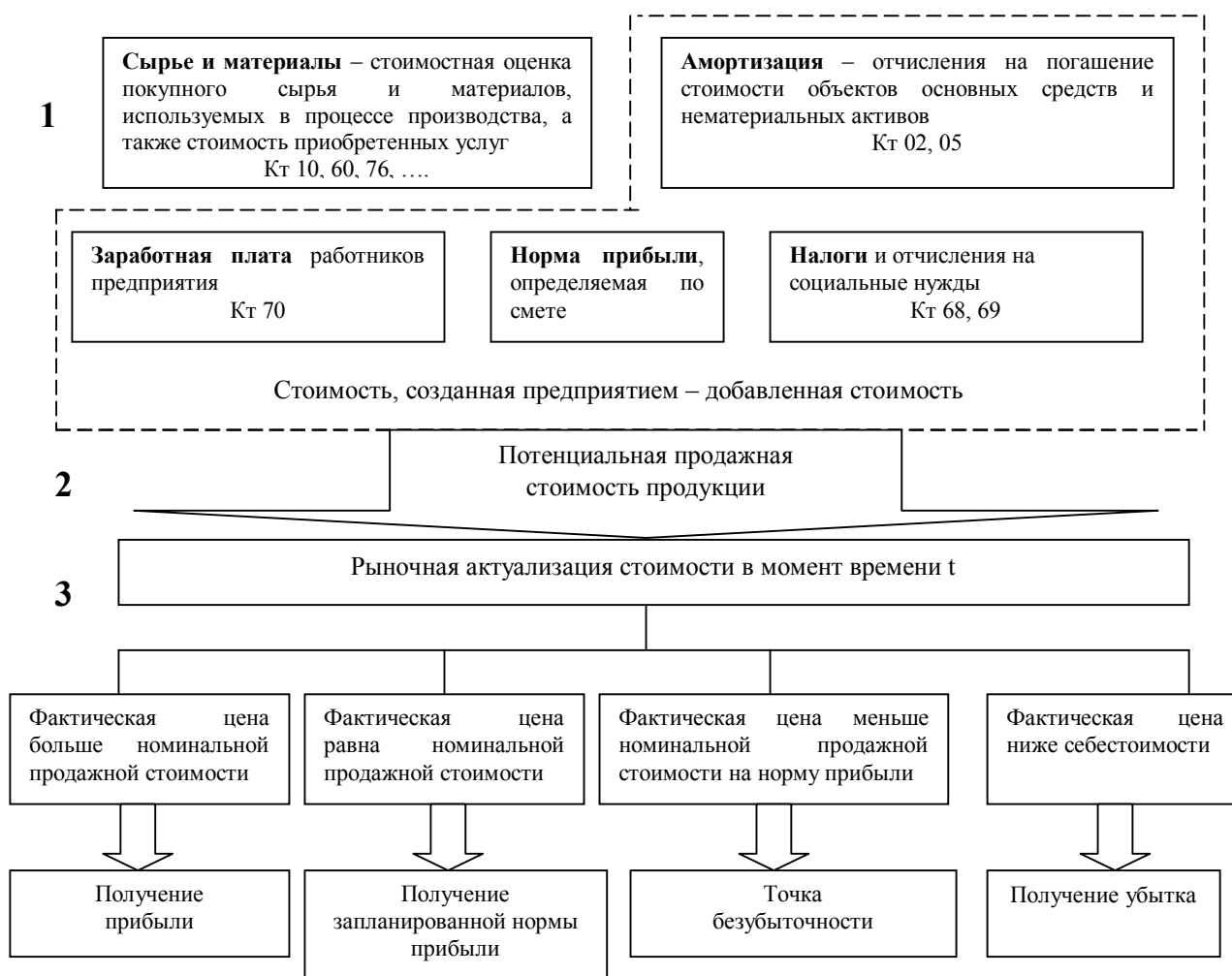
$ПП$  – промежуточное потребление (стоимость сырья, материалов, услуг и т.п.).

По данному методу можно также определить и величину добавленной стоимости без НДС. Для этого необходимо из выручки (без НДС) вычесть стоимость промежуточного потребления, также исключив величину налога на добавленную стоимость [1].

Таким образом, можно отметить, что при отражении добавленной стоимости в бухгалтерском учете задействованы непосредственно такие счета, как 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» (в отношении налогов, включаемых в себестоимость продукции), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При расчете добавленной стоимости по второму методу необходимо иметь информацию о выручке от реализации, которая формируется по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка», а также данные о стоимости потребленных сырья, материалов, услуг, которые могут быть отражены на счетах 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

После того, как определена величина номинальной продажной стоимости продукции, то есть, завершен этап оценочной актуализации стоимости, наступает третий (завершающий) этап – рыночная актуализация стоимости. Данный момент является важнейшим моментом для бухгалтера при отражении в бухгалтерском учете реализации произведенной продукции. Стоимость, созданная предприятием, становится актуальной непосредственно в момент совершения сделки, последующей отгрузки продукции и отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». Одновременно с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» происходит списание себестоимости реализованной продукции. Данная методика актуализации добавленной стоимости продукции раскрывается в работе Малкиной Е.Л. «Учет формирования и актуализации стоимости продукции на основе системы национального счетоводства». При отражении в учете реализации продукции у предприятия возникает обязанность по отражению налога на добавленную стоимость по реализованной продукции, сумма которого учитывается по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на добавленную стоимость». Также необходимо списать имеющиеся у предприятия расходы на продажу продукции с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж». В конце периода на предприятии выявляется финансовый результат от ведения хозяйственной деятельности. При этом сумма прибыли списывается по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Полученный же убыток списывается с кредита счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» [2].

Таким образом, можно отметить, что процесс формирования и актуализации добавленной стоимости, а также отражение данных процессов на счета бухгалтерского учета, является достаточно обширным и включается в себя три этапа. Наглядно данные этапы можно представить на рисунке 1.



*Рисунок 1 – Этапы формирования и актуализации добавленной стоимости*

Таким образом, процесс учета формирования добавленной стоимости является составной частью процесса формирования непосредственно стоимости произведенной продукции. Определение ее величины является важным, поскольку показатель добавленной стоимости позволяет оценить собственный вклад предприятия в произведенную им продукцию. Актуализируя созданную стоимость, предприятие прежде всего покрывает свои затраты на производство продукции с целью получить не только запланированный, но и более высокий размер прибыли. Актуализация стоимости нигде не фиксируется, однако данный процесс является достаточно важным для организаций.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Добавленная стоимость [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http:// dic.academic.ru/dic.nsf/econ\\_dict/5350](http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/5350)
2. Маслов, Б.Г. Построение модели управленческого учета формирования стоимости в условиях интегрированной системы обработки данных [Текст] / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. - №6. – С. 28 – 34
3. Экономическая добавленная стоимость. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.vmgroupp.ru/publications/public11.htm>

**Романчин Сергей Вячеславович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Докторант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-98-60

E-mail: [orelbuin@yahoo.com](mailto:orelbuin@yahoo.com)

## АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ СЕКТОРОМ УГОЛОВНО - ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЫ

*В силу специфики производственного сектора уголовно — исполнительской системы необходимо проанализировать производство продукции и доказать необходимость производства конкурентоспособной продукции. Для производственных подразделений уголовно — исполнительской системы выпуск конкурентоспособной продукции является необходимым. Выпуск конкурентоспособной продукции возможен лишь при более низких затратах и качестве выпускаемой продукции.*

**Ключевые слова:** уголовно-исполнительная система, производство, конкурентоспособная продукция.

*Owing to the nature of the productive sector of criminal - executive system to analyze production and prove the need to produce competitive products. For the industrial divisions of the criminal - executive system of production of competitive products is necessary. Release of competitive products is only possible at lower cost and quality of products.*

**Key words:** criminal-executive system, manufacturing, competitive products.

Экономика производственного сектора уголовно - исполнительской системы представлена совокупностью производственных подразделений учреждений уголовно - исполнительской системы (УИС). Необходимо отметить, что производственная деятельность УИС отличается от других производственных систем, она имеет особую природу, основой которой помимо правовых и экономических целей, являются воспитательные, образовательные и другие пенитенциарные цели.

В течение долгого времени считалось, что экономические цели трудовой деятельности, заключающиеся в производстве продукции и получении прибыли, были выше пенитенциарных.

В настоящее время проводимые реформы в уголовно — исполнительской системе призваны решить вышестоящую проблему. Суть реформы заключается в том, что происходит преобразование государственных унитарных предприятий в центры трудовой адаптации или учебно - производственные мастерские. В настоящее время для учреждений УИС - это фактически стало закрытием юридического лица со всеми вытекающими отсюда последствиями и открытием нового внебюджетного участка. Однако проблемы, стоящее перед производственными подразделениями УИС, это такие как выпуск конкурентоспособной продукции, увеличение объемов производства, обновление материально - технической базы, участие в тендерах и торгах и другие не решены и по настоящее время.

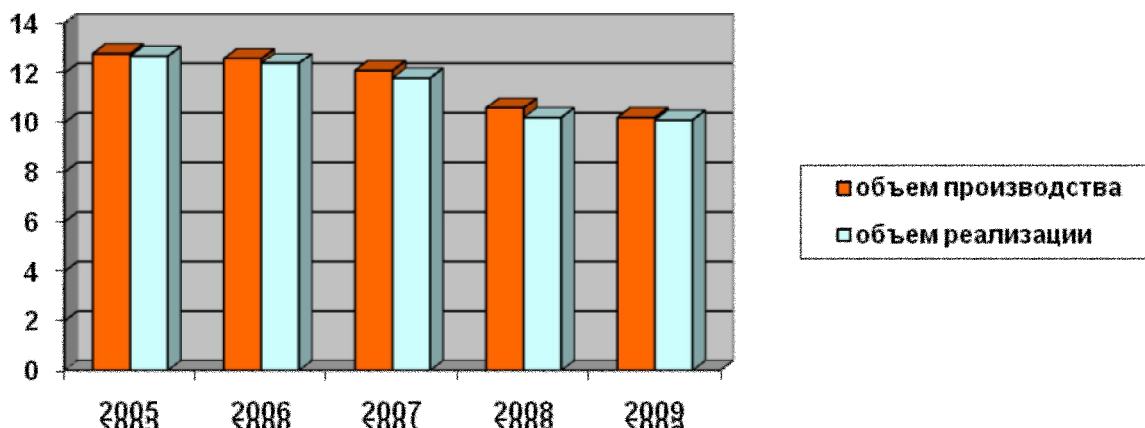
Необходимо отметить, что за последние десять лет объем ежегодно выделяемых УИС бюджетных средств увеличился почти в 15 раз [3]. Однако, вряд ли производственная деятельность исправительных учреждений будет способна хотя бы частично компенсировать расходы на собственное содержание.

Конечно, нельзя не отметить, тот факт, что главной целью уголовно - исполнительской системы является исправление осужденных, их социальная адаптация к жизни и деятельности в обществе после освобождения [3]. Однако исторически сложилось, что перевоспитание трудом имеет более устойчивый результат в жизни общества после освобождения.

Поэтому, на наш взгляд, главной задачей каждого производственного подразделения УИС будет являться обеспечение рабочим местом осужденного. Успешное функционирование производственной деятельности уголовно - исполнительской системы во

многим зависит от ресурсного обеспечения и от того насколько эффективно используется оборотный и основной капитал и рабочая сила. Рассмотрим динамику изменения объемов производства и реализации продукции с 2005г. по 2009г. до создания центров трудовой адаптации и учебно - производственных мастерских и после их создания.

Проанализируем показатели объемов производства и реализации продукции, так как данные показатели характеризуют более эффективную работу производства учреждений уголовно - исполнительной системы.



*Диаграмма 1 - Динамика изменения объемов производства и реализации продукции за 2005 — 2009г.г. производственными подразделениями УИС (млрд.руб.)*

Из приведенной диаграммы видно, что объемы производства с 2005г. по 2009г. уменьшаются, и объем реализации продукции также идет на спад. При этом остатки готовой продукции будут увеличиваться на складах. Данная ситуация приводит не только к отвлечению собственных средств, но и к необходимости привлечения дополнительных средств с тем, чтобы не нарушать непрерывность производства. Необходимо также отметить и тот факт, что данные показатели окажут негативное влияние на устойчивое функционирование производственных подразделений УИС.

По нашему мнению, реформа проводимая в уголовно — исполнительной системе требует конструктивного подхода, более тщательной разработки. На наш взгляд, сложившуюся ситуацию можно изменить, только при разработке определенной позиции (стратегии) организации, направленной на производство конкурентоспособной продукции.

Конечно, центры трудовой адаптации осужденных, производственные или учебные мастерские и другие производственные подразделения УИС (строительство, типографии и др.) прежде всего призваны обслуживать учреждения, в структуре которых состоят. Но поскольку на современном этапе развития рыночной экономики бюджетные учреждения являются неотъемлемыми её участниками, то большинству центров трудовой адаптации и производственным мастерским придется выводить на рынке сбыта свою продукцию, оказывать различные платные услуги, выполнять определенные работы. Поэтому производственным подразделениям УИС надо быть готовыми к тому, чтобы обеспечить не только необходимый объем поставок, но и высокое качество и конкурентоспособность продукции или оказываемых услуг заказчику независимо от его ведомственной принадлежности.

На сегодняшний день номенклатура продукции, выпускаемой производственными подразделениями УИС, включает более ста наименований.

- объем производства
- объем производства для гос. нужд
- объем производства для ФСИН

*Диаграмма 2 - Структура объема производства товаров, работ и оказанных услуг собственными силами за 2009г. (млрд. руб.)*

Как видно из диаграммы объем производства товаров, работ, оказанных услуг по отраслям собственными силами занимает огромное место. Он составляет 9,15 млрд. руб. Если его рассматривать по отраслям, то наибольший удельный вес занимает металлообработка (2,07 млрд. руб.) и производство товаров народного потребления (1,2 млрд. руб.), затем следует деревообработка (0,97 млрд. руб.) и легкая промышленность (0,82 млрд. руб.) и другие. Данные, приведенные в диаграмме, свидетельствуют о том, что для производственных подразделений УИС, основное место среди которых занимает собственное производство товаров, работ и оказанных услуг, приоритетным направлением развития производства должен стать выпуск конкурентоспособной продукции, при этом необходимо ориентировать свое производство на потребителя.

Как видно из вышеприведенных диаграмм, объемы собственного производства многообразных товаров, работ и оказанных услуг имеют тенденцию к снижению. Для исследования падений объема производства товаров, работ и оказанных услуг необходимо более детализировано рассмотреть причины падения. К примеру, рассмотрим основные показатели деятельности производственных подразделений УФСИН России по Орловской области в период перехода от государственных унитарных предприятий (ГУП) к центрам трудовой адаптации осужденных (ЦТАО) - 2008г. и 2009г. Стоимость общего объема производства продукции ежегодно составляет миллионы рублей. К примеру, за 2009 год в целом производственными подразделениями УФСИН России по Орловской области было выпущено товарной продукции на сумму 179,6 млн. руб. Всего по Орловской области функционируют 2 государственных унитарных предприятия и 2 центра трудовой адаптации, одна воспитательная колония и СИЗО. ГУП учреждения ЯИ 22/5 и ГУП учреждения ЯИ 22/6 УФСИН России по Орловской области будут ликвидированы в 1 квартале 2010г. Основной вид деятельности предприятий - швейное производство. Помимо этого функционирует центр трудовой адаптации ФБУ ИК-2 УФСИН России по Орловской области (швейное производство составляет 73,5% , деревообработка - 5,3%) и центр трудовой адаптации ФБУ ИК-7 УФСИН России по Орловской области, созданный на базе колонии - поселения.

Таким образом, объем товарной продукции составил 179,6 млн. руб. Это составило в сопоставимых ценах 100,7% от выпуска 2008 года. Однако учреждения ИК-5 и КП-7 допустили значительное падение объемов производства. Так, выпуск продукции в сопоставимых ценах по учреждению ИК-5 составил 54,2%, по КП-7 - 73%. По КП-7 необходимо отметить, что учреждение весь 2009г. год существовало за счет гособоронзаказа, полученного через УФСИН. Рост выпуска товарной продукции достигнут по учреждениям ИК-2 – 109,8% и ИК-6 – 110%.

Что касается реализации, то практически вся продукция выпускается учреждениями под заключенные договора. Однако в ИК-5 весь произведенный кирпич в количестве 1,1 млн. штук остался на складе, не удалось реализовать остатки и 2008 года. Остатки готовой

продукции в ИК-5 составляют 6,4 млн. руб., в том числе кирпич 6,2 млн. руб. (1429 тыс. штук). При таком состоянии дел возникает вопрос, а надо ли в 2010 году продолжать выпуск кирпича, если его нельзя реализовать. Другие учреждения остатки готовой продукции реализовывают в пределах установленного норматива.

Затраты на 1 рубль товарной продукции в среднем по УФСИН составили по итогам года 99,2 копейки. У учреждений ИК-2, ИК-5, КП-7 затраты сложились выше 1 рубля. самые высокие затраты у учреждения ИК-2 – 119,1 копейки. И только за счет того, что затраты учреждения ИК-6 были доведены до 93,7 копейки, общие затраты по итогам года оказались чуть ниже рубля. Хотя следует отметить, что по сравнению с 2008 годом затраты возросли по всем учреждениям, в том числе по ИК-6 затраты выросли на 10 копеек.

Не смотря на то, что такое положение сложилось по ряду объективных причин. Это и падение цен на выпускаемую учреждениями продукцию и оказываемые услуги, и повышение минимального размера оплаты труда, и особенности ведения бухгалтерского учета по внебюджетной деятельности. По нашему мнению, грамотность и эффективность работы на местах окажет положительное воздействие на финансовые показатели деятельности учреждений.

За счет работы ГУП учреждения ЯИ-22/6 в 1-3 кварталах, прибыль от производственной деятельности в целом по УФСИН составила по итогам года 6 млн. руб. Всеми остальными учреждениями был получен убыток. ИК-2 в размере 3,7 млн. руб., ИК-5 в размере 2,7 млн. руб., КП-7 – 413 тыс. руб. Хотя и здесь следует отметить, что по итогам 2008 года ИК-6 была получена прибыль от производственной деятельности в размере 17,4 млн. руб., а по итогам 2009 года – 12,9 млн. руб. После перехода в 4 квартале в ЦТАО был получен убыток по швейному производству в ИК-6 в размере 1 млн. руб. Всего по УФСИН убыток от швейного производства по итогам 2009 года составил 4,8 млн. руб. В том числе: ИК-2 – 2,6 млн. руб., ИК-5 – 0,7 млн. руб., КП-7 – 0,4 млн. руб. Кроме того, 490,8 тыс. руб. составил убыток по деревообработке; 481,5 тыс. руб. - убыток от металлообработки; 134,3 тыс. руб. – убыток по ЖБИ. Убыток по этим участкам был получен по учреждению ИК-2 УФСИН России по Орловской области. По КП — 7 убыток от контрагентских работ составил 308,6 тыс. руб.

Среднедневная заработная плата осужденных в среднем по УФСИН составила 144,1 руб. Самая высокая среднедневная заработная плата осужденных сложилась по учреждению ИК-6 - 178,2 руб. Самая низкая заработная плата в учреждении ИК-5 – 70,8 рублей. Более того, этот показатель ниже уровня прошлого года (79,3 рубля).

Вывод на оплачиваемые работы в среднем по УФСИН составил 42%, при плановом задании 43%. Самый низкий вывод на оплачиваемые работы 25,7% в ИК-2, самый высокий 81,1% в ИК-6. При этом вывод на оплачиваемые работы в ИК-6 сократился по сравнению с 2008 годом на 3%. В ИК-5 вывод сократился по сравнению с прошлым годом на 4,7%. В КП-7 на 18,1%. Плановое задание УФСИН по выводу на оплачиваемые работы выполнило только одно учреждение КП-7. При плановом задании 20%, фактический вывод составил 26,7%. В ИК-2 план по выводу 30%, фактически 25,7%. В ИК-5 план 30%, фактически 28,9%. В ИК-6 план 82%, фактически 81,1%.

Средний процент выполнения нормы выработки в целом по УФСИН составил 84,4%. По итогам 2008 года он составлял 107,2%. Средний процент выполнения нормы выработки выше 100% только по одному учреждению ИК-6 - 101,2% (в 2008 году 117,8%). Самый низкий процент выполнения нормы выработки в ИК-5 – 43,3% (в 2008 году 76,6%). В ИК-2 средний процент выполнения нормы выработки 77,6% (в 2008 году 100,5%). В КП-7 – 92,9% (в 2008 – 94,8%). Значительно возросла по сравнению с 2008 годом численность неработающих из-за непредставления работы с 237 до 712 человек. Из них 499 человек по учреждению ИК-2, 185 человек по учреждению ИК-5. По итогам 2009 года показало 28 человек нетрудоустроенных из-за непредставления работы и учреждение КП-7, чего не должно быть. Ведь, как известно, в этом учреждении осужденные должны полностью оплачивать свое содержание и трудоустройство на 100%. Что касается внебюджетной

деятельности, то за 2009 год внебюджетные участки произвели продукции и оказали услуг на 90,6 млн. руб. По сравнению с 2008 годом падение составило 20 млн. руб. или 19,5%. Основная причина падения объемов заключается в переводе со 2 квартала выпечки хлеба на бюджет, в результате общий объем выпуска продукции сократился на 8 млн. руб. Ухудшили работу подсобные хозяйства, где выпуск продукции упал на 5,9 млн. руб. или 22%. Контрагентские услуги сократились на 4,4 млн. руб. Рост был достигнут по торговле, коммунальному участку, комнатам длительного свидания.

По ИК-2 уменьшился объем выпуска продукции и услуг по сравнению с 2008 годом на 4,7 млн. руб. или 20,9%. Падение произошло за счет перевода выпечки хлеба на бюджет. По остальным участкам объемы незначительно возросли.

Учреждение ИК-5 допустило падение на 1,3 млн. руб. или на 6,1%. В том числе по подсобному хозяйству объем выпуска продукции уменьшился на 1,1 млн. руб. или 24%.

ИК-6 допустило падение на 5,2 млн. руб. На 14,3% уменьшился объем выпуска продукции подсобного хозяйства, объем торговли снизился на 13,4%, коммунальные услуги на 9,2%.

Самое большое падение объемов выпуска продукции и услуг по внебюджетной деятельности допустило учреждение КП-7 – 38,3%. Производство сельхозпродукции сократилось в 2 раза, на 4,4 млн. руб. уменьшились контрагентские услуги.

ШВК допустило падение на 8,1%. В том числе, выпуск сельхозпродукции упал на 7,1%, торговая деятельность сократилась на 10,4%, и даже произошло падение по комнате длительного свидания на 30%.

Единственное учреждение, которое увеличило объем выпуска по внебюджетной деятельности это СИЗО. Рост 101,8% за 2009г.

За год от внебюджетной деятельности получена прибыль в сумме 6 млн. руб., это в 2 раза ниже уровня прошлого года. Прибыль упала на 6,8 млн. руб. И главная причина здесь не в переводе выпечки хлеба на бюджет. За счет перевода потеряно 1,7 млн. руб. прибыли. А вот за счет ухудшения работы сельского и подсобного хозяйства прибыль уменьшилась с 5,2 млн. руб. до 2,8 млн. руб. По торговле прибыль уменьшилась с 3,3 млн. руб. до 1,8 млн. руб.

Среди учреждений наибольшую прибыль от внебюджетной деятельности получило ИК-5 – 1,9 млн. руб. В том числе за счет сельского хозяйства.

Дебиторская задолженность по внебюджету возросла по сравнению с началом года на 80,2% и составила 17804,3 тыс. руб. Рост дебиторской задолженности произошел за счет перевода в 3 квартале ГУП учреждений ЯИ-22/5 и ЯИ-22/6 на внебюджет. Дебиторская задолженность покупателей за товары и услуги составила 16227,7 тыс. руб.

Кредиторская задолженность по внебюджетной деятельности возросла в 2,2 раза и составила 24741,9 тыс. руб. Основную часть составляют задолженность по налогам и сборам - 9309,1 тыс. руб., задолженность по удержаниям из заработной платы осужденных за питание и вещевку – 6765,6 тыс. руб., по перечислению на лицевые счета осужденных – 3567,4 тыс. руб.

Как видно, из проведенного анализа основных показателей деятельности производственных подразделений Управления исполнения наказания по Орловской области прослеживается их тенденция к снижению в 2009г. по сравнению с 2008г. Нельзя не отметить, что эта тенденция прослеживается и в 2008г. по сравнению 2007г. Так, УФСИН России по Орловской области имело в своем составе 3 промышленных предприятия - это ГУП учреждения ЯИ - 22/6, ГУП учреждения ЯИ - 22/5 и ГУП учреждения ЯИ - 22/2. При этом с 01 января 2008г. был создан центр трудовой адаптации ФБУ ИК-2, а ГУП учреждения ЯИ - 22/2 находился в стадии ликвидации. Процесс ликвидации ГУП учреждения планировалась завершить в декабре 2008 года, но, однако, из-за задолженности по платежам в бюджет в размере 682 тыс. руб. ликвидация продлена 1 год. Все остатки материальных запасов, основных средств, дебиторской и кредиторской задолженности переданы с баланса ГУП ЯИ - 22/2 на баланс центра трудовой адаптации ФБУ ИК - 2. Удельный вес ЦТАО ФБУ ИК-2 УФСИН России по Орловской области, в общем объеме

производства составляет 10%. Объем швейного производства составил 73,5%, деревообработка - 5,3%.

Объем производства ГУП ЯИ - 22/5 составляет 11,2% от общего объема производства. Швейное производство составляет 53,4%, производство строительных товаров 38,4%, производство товаров народного потребления - 8,2%.

В первом квартале 2008г. ликвидация ГУП учреждения ЯИ - 22/7 полностью завершена. Удельный вес выпуска товарной продукции центром трудовой адаптации ФБУ КП - 7 в общем объеме производства составляет 1,9%. Из них производство товаров народного потребления - 23,8%, лента «Егоза» - 8,5% и швейные изделия - 67,7%.

Таблица 1 - Объем выпуска продукции производственными подразделениями УФСИН России по Орловской области в 2008г

№ п/п	Наименование	Фактический выпуск, тыс. руб.	2008г. в % к 2007г.
1	Центр трудовой адаптации ФБУ ИК-2	21182,3	92,7
2	ГУП ЯИ 22/5	23671,5	53,6
3	ГУП ЯИ 22/6	162407,4	104,2
4	Центр трудовой адаптации ФБУ КП-7	4399,3	100
<b>ИТОГО</b>		211660,5	93,1

Из приведенной таблицы 1 видно, что ГУП учреждений ФСИН России занимают удельный вес по фактическому выпуску продукции, а центры трудовой адаптации ФСИН занимают малую долю. Но, если сравнивать фактический выпуск продукции с 2007г., то в целом наблюдается его тенденция к снижению. Особенно, сильно эта тенденция прослеживается в ГУП ЯИ — 22/5 (на 53,6%). Так, если в 2007г. фактический выпуск продукции составлял 44199,6 тыс. руб., то в 2008г. он составил 23761,5 тыс. руб. Это прежде всего связано с тем, что выросли затраты на производство продукции на 886,6 тыс. руб. по сравнению с 2007г., соответственно затраты на рубль товарной продукции, оказались выше запланированных на 26 копеек. Отчасти, это связано еще и с тем, что остатки готовой продукции кирпича реализовываются слабо. Одной из причин низкой реализации является некачественная и неконкурентоспособная продукция.

Дебиторская задолженность в 2008г. уменьшилась по сравнению с началом года на 18,2% и составила 11,1 млн. руб. Основную сумму задолженности составляет задолженность Минобороны за готовую продукцию - 9,8млн. руб.

Кредиторская задолженность уменьшилась на 60,7% по сравнению с началом года и составила 8,9 млн. руб. Уменьшение задолженности произошло за счет передачи части кредиторской задолженности на баланс центра трудовой адаптации ФБУ ИК - 2. Задолженность перед поставщиками и заказчиками увеличилась на 4,9 млн. руб. в связи с закупкой материалов в конце года. Задолженность по платежам в бюджет уменьшилась на 6,5 млн. руб. за счет авансовых платежей по налогу на прибыль и НДС.

Задолженность по прочим кредиторам уменьшилась на 8 млн. руб. за счет погашения задолженности по удержаниям из заработной платы осужденных за питание и вещевое имущество. Также снизилась задолженность по искам и алиментам осужденных на 325 тыс. руб.

Таким образом, проводимые преобразования производственных подразделений УИС не приносят желаемых результатов. Ликвидация государственных унитарных предприятий как юридических лиц, для которых создана нормативно — правовая база, определенная инфраструктура, и создание центров трудовой адаптации осужденных на основе внебюджетной деятельности, приносили бы желаемый результат только при грамотном и обоснованном подходе к данным преобразованиям. Как видно из вышеуказанных данных, ситуация по реформированию ГУПов началась с самых убыточных предприятий. С экономической точки зрения это правильный ход, разгрузили производство. «Скинули» убытки на внебюджетную деятельность. Швейное производство УФСИН России по



Орловской области, приносящее неплохую прибыль, оставили в составе ГУПов. При этом прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятий, необходимо было использовать на приобретение новых оборотных средств.

С другой точки зрения, как были убыточными предприятия так они и остались. Не решается проблема по кредиторской задолженности, слабо решается вопрос с затратами на производство продукции. В рамках реформирования производственной деятельности уголовно - исполнительной системы в первую очередь, необходимо было решить вопрос с производством качественной и конкурентоспособной продукцией. При этом объем производства бы вырос, затраты были бы меньше и как, следствие, рентабельность производства. Доход, получаемый производственными подразделениями УИС от производства и реализации продукции, в современных условиях зависит от качества выпускаемой продукции.

По справедливому утверждению Е.В. Емельяновой, в настоящее время одной из главных проблем производственных подразделений УИС является выпуск качественной продукции, который непосредственно связан конкурентоспособностью [2]. Понятно, что основное производство УИС будет ориентировано на внутрисистемный рынок, но и здесь необходимо учитывать «мнение» потребителя.

На практике конкурентоспособность продукции определяется следующими факторами:

- соответствием качества продукции требованиям рынка и конкретного потребителя;
- совокупными затратами на закупку, доставку и эксплуатацию продукции;
- способностью выполнять поставки в сроки, удобные для потребителя;
- репутацией на рынке, наличием аргументов, подтверждающих надежность организации как партнера, и способностью представить эти аргументы.

В силу специфики и особенностей производственных подразделений уголовно — исполнительной системы не все факторы, определяющие конкурентоспособность, могут быть применены для них. На наш взгляд, нельзя не отметить и тот факт, что необходимо выпускать продукцию не только в качественном отношении, но и по стоимости.

Затраты являются первичными по отношению к финансовым результатам, поскольку для достижения любого результата необходимо произвести затраты.

На наш взгляд, оптимизировать производственные затраты для производственных подразделений уголовно — исполнительной системы можно следующим образом:

–эффективно использовать материальные ресурсы за счет приобретения сырья, материалов для производства продукции более высокого качества, при этом материалоемкость выпускаемой продукции будет снижена, и произойдет рост материалоемкости. Это один из показателей, которые определяют и качество продукции и соответственно стоимость продукции.

–увеличить производительность труда осужденных, работающих на производстве, при этом большое внимание необходимо уделять морально — организаторским стимулам при производстве продукции;

–полностью использовать производственные основные фонды в процессе производства, соответственно повысится фондоотдача и производственная мощность;

–необходимо осуществлять контроль за производственными затратами, которые в свою очередь сказываются на себестоимости продукции;

–расширить ассортимент выпускаемой продукции, конкурентоспособной на рынке сбыта;

–совершенствовать технологии производства, формы организации производства, проводить модернизацию производственных процессов.

Однако, по нашему мнению, мало только рассчитать затраты, ими надо грамотно управлять. Управление затратами - это динамический процесс, целью которого будет достижение высокого экономического результата [5]. Главной целью управления затратами будет являться минимизация суммарных затрат производства. Данная цель достигается:

- при поиске оптимальных затрат;
- при выявлении резервов снижения затрат.

Задача выявления резервов снижения затрат решается с помощью анализа. Суть его заключается в том, что происходит сравнение фактических затрат по какой-либо операции с плановыми затратами на данную операцию. Критерием при поиске оптимального решения является минимум затрат. Другими словами, стратегия организации будет заключаться в поиске низкой себестоимости.

Стратегия по поиску низкой себестоимости приемлема для производственных подразделений УИС. В настоящее время, в производственных подразделениях УИС стоимость продукции для внутрисистемного рынка завышается. Ежегодно наносится значительный ущерб от поставок по завышенным ценам продукции производственно-технического назначения, выпущенной для внутрисистемного потребления [4]. Так в 2008г., необоснованные расходы денежных средств при осуществлении закупок товарно-материальных ценностей составили 26 млн. руб. [1]. Помимо этого производственные подразделения УИС, работают со сторонними организациями, где также ценят качество и стоимость произведенной продукции.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что для производственных подразделений УИС выпуск конкурентоспособной продукции является необходимым. Выпуск конкурентоспособной продукции возможен лишь при более низких затратах и качестве выпускаемой продукции. Пример, рассмотренный на производственных подразделениях УФСИН России по Орловской области, позволяет сделать вывод о том, что проблема выпуска конкурентоспособной продукции в первую очередь зависит от затрат на продукцию. При этом необходимо учитывать, что стратегия производственных подразделений УИС должна быть направлена на управление затратами. Предложенная концепция «конкурентных преимуществ» на основе лидерства в низких затратах, на наш взгляд, нашла свое подтверждение. Производственные подразделения УФСИН России по Орловской области не выпускают продукцию, обладающую уникальностью. Концепция, основанная на лидерстве в затратах является оптимальной.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Баринов, Н.И. Вступительное слово заместителя директора ФСИН России действительного государственного советника Российской Федерации [Текст] / Н.И. Баранов // Ведомости уголовно — исполнительно системы. - 2009. - № 9. - С. 6.
2. Емельянова, Е.В. Основы экономики предприятий учреждений УИС Минюста России: Краткий курс лекций [Текст] / Под общ. ред. О.Г. Царькова. - Владимир: ВЮИ Минюста России, 2001. – 344 с.
3. Концепция развития уголовно — исполнительной системы на 2020г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.kucherena.ru/articles/29/-/124/>
4. Матвеев, А.Г. Доклад начальника управления трудовой адаптации осужденных ФСИН России [Текст] / А.Г. Матвеев //Ведомости уголовно — исполнительной системы. - 2009. - № 9. - С.16.
5. Юсубов, Р.Б. Управление затратами [Текст] / Р.Б. Юсубов. - М.: Феникс, 2005. - С.148.

### **Макарова Ольга Владимировна**

Академия права и управления Минюста России

390036, г. Рязань, Сенная, 1

Доктор экономических наук, профессор, начальник кафедры экономики и менеджмента

Тел. (4912) 93-82-38

E-mail: [kaf\\_eim@mail.ru](mailto:kaf_eim@mail.ru)

### **Зинченко Инна Юрьевна**

Академия права и управления Минюста России

390036, г. Рязань, Сенная, 1

Адъюнкт кафедры экономики и менеджмента

Тел. (4864) 45 -58-40

E-mail: [kaf\\_eim@mail.ru](mailto:kaf_eim@mail.ru)

В.Г. КРЮЧКОВ

## СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

*В статье рассмотрены варианты и различия бухгалтерского и налогового учета материальных запасов, определены особенности учета материалов по российской системе бухгалтерского учета и по международным стандартам финансовой отчетности, а также представлены авторские предложения по совершенствованию учета и анализа материально-производственных запасов на предприятии.*

**Ключевые слова:** *учетно-аналитическая система, материально-производственные запасы, международные стандарты финансовой отчетности.*

*In article variants and distinctions of the accounting and tax account of material stocks are considered, features of the account of materials on the Russian system of accounting and under the international standards of the financial reporting are defined, and also author's offers on perfection of the account and the analysis of is material-industrial stocks at the enterprise are presented.*

**Key words:** *registration-analytical system, is material-industrial stocks, the international standards of the financial reporting.*

К настоящему времени произошло окончательное разделение в отечественном экономическом законодательстве налогового и бухгалтерского учета. Этот процесс начался еще в 1994 году, когда в нормативных актах впервые появилась фраза о «временной определенности фактов хозяйственной деятельности».

Разрыв между этими двумя видами учета постепенно становился все глубже и шире, пока в 2002 году не произошло законодательное выделение подсистемы налогового учета.

В нормативных актах определены основные понятия налогового учета. Выдвинуто требование ведения налогового учета на основании документов, оформленных по правилам, изложенным в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Отныне одинаковые оправдательные первичные документы служат основанием для ведения бухгалтерского и налогового учета.

На предприятии возможны два варианта взаимодействия бухгалтерского и налогового учета. Первый вариант возникает при параллельном ведении обоих видов учета. Общими для них будут лишь первичные документы организации, а взаимодействие двух систем учета сведется к минимуму: данные бухгалтерского учета становятся малополезными для налогового учета, а бухгалтерский учет использует из налогового учета только данные о начисленном налоге на прибыль. При этом на промышленном предприятии в структуре бухгалтерско-финансовой службы может быть создано специальное подразделение, осуществляющее ведение налогового учета, либо за этот участок работы будут отвечать специалисты бухгалтерской службы. Данный вариант взаимодействия двух систем учета в целом нерационален уже потому, что в любом случае реализация на практике такого варианта неизбежно приведет к росту расходов предприятия [1].

При втором варианте взаимодействия предприятию следует пойти по пути максимального сближения двух систем учета. В этом случае будет необходима такая методологическая и организационная основа, которая позволит наиболее рационально, с наименьшими временными и финансовыми затратами вести оба вида учета. Инструментом такого сближения должна стать учетная политика организации, взаимоувязанная с налоговой учетной политикой. Следует объединять в одном документе учетную политику с налоговой. Необходимо разрабатывать отдельную учетную политику для целей налогообложения. Это обусловлено следующими причинами.

Во-первых, согласно национальным стандартам по бухгалтерскому учету «под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности», а никак не порядок налогового учета в части налога на прибыль.

Во-вторых, налоговое законодательство, так же как и нормативные документы по бухгалтерскому учету, содержит ряд норм, позволяющих организации производить выбор из нескольких альтернативных вариантов, и задача здесь заключается в максимальном сближении вариантов бухгалтерского и налогового учета.

В-третьих, по некоторым вопросам налоговое законодательство устанавливает только общие нормы и не содержит конкретных способов исчисления налога.

В-четвертых, налоговое законодательство может содержать противоречия и неясности, которые толкуются в пользу налогоплательщика.

Таким образом, при формировании налоговой политики организации представляется возможным аргументировано доказать наличие неясностей в налоговом законодательстве и обосновать выбранный вариант исчисления налогооблагаемой базы и, следовательно, таким образом минимизировать свои налоговые риски [2].

Рассмотрим способы, предусмотренные бухгалтерским и налоговым законодательством в части учета материальных запасов на примере категории «материалы». При этом необходимо обратить внимание на совпадающие способы бухгалтерского и налогового учета, чтобы обеспечить максимальное сближение двух систем учета (таблица 1).

Таблица 1 - Варианты бухгалтерского и налогового учета материальных запасов

Показатель	Система бухгалтерского учета	Налоговый учет
Материалы	п. 42 ч.1 раздела 2 «Учет материалов» Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ	п. 2 ст. 253 «Расходы, связанные с производством и реализацией»
Состав стоимости	п. 6 раздела 2 «Оценка МПЗ» ПБУ 5/01	п. 2 ст. 254 «Материальные расходы»
Порядок списания	п. 16 раздела 3 «Отпуск МПЗ» ПБУ 5/01	п. 6 ст. 254 «Материальные расходы»
Порядок отражения суммовых разниц	п.6 раздела 2 «Оценка МПЗ» ПБУ 5/01	п.11 ст.250 «Внереализационные доходы», п.5 ст.265 «Внереализационные расходы»
Порядок отражения процентов по заемным средствам и кредитам	п.6 раздела 2 «Оценка МПЗ» ПБУ 5/01	п.1 ст. 256 «Внереализационные расходы»
Снижение стоимости материалов	п. 20 раздела 3 «Оценка запасов» Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ	п. 1 ст. 256 «Внереализационные расходы»

Как видно из таблицы 1, не все способы учета, предписываемые нормативами, совпадают в бухгалтерском и налоговом учете, однако по несовпадающим моментам можно найти компромиссное решение. В Налоговом кодексе отсутствует понятие «материалы», которое содержится в нормативных актах по бухгалтерскому учету, однако имеется определение материальных расходов, которые по своей сути соответствуют понятию материальных запасов.

Состав расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов по некоторым моментам, не совпадает с перечнем затрат, включаемых в состав материальных расходов для целей налогового учета. Это касается процентов по заемным средствам. Такие расходы (доходы) по правилам бухгалтерского учета могут включаться в фактическую

себестоимость материальных запасов при условии, что они были произведены до принятия материалов к учету. В противном случае они включаются в состав прочих доходов (расходов). В свою очередь, налоговый кодекс не предполагает увеличения (уменьшения) материальных расходов на эти суммы, по правилам налогового учета они включаются в состав текущих расходов отчетного периода - во внереализационные доходы (расходы). Для обеспечения сближения по этим вопросам правил бухгалтерского и налогового учета, в учетной и налоговой политике необходимо отметить, что данные виды доходов (расходов) не включаются в себестоимость материальных запасов, а относятся к прочим доходам и расходам. Это практически не будет противоречить правилам бухгалтерского учета, в нормативной базе которого имеется требование относить такие расходы к прочим [2].

Порядок учета снижения стоимости материалов до их рыночной цены, то по сути противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом нет, так как в любом случае сумма снижения стоимости материальных запасов будет отражена как прочие (внереализационные) расходы. Различия бухгалтерского и налогового учета представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Различия бухгалтерского и налогового учета МПЗ

Категория	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Понятие материалов	В бухгалтерском учете к материалам относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы	Согласно п.1 ст. 254 «Материальные расходы» включают затраты: - на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве; - на приобретение материалов, используемых для обеспечения технологического процесса, упаковку и на другие нужды; - на приобретение запасных частей и расходных материалов; - на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов; - на приобретение топлива, воды и энергии всех видов; - на приобретение работ и услуг производственного характера п. 5 ст. 254 «Материальные расходы».
Фактическая стоимость приобретения материалов	Оцениваются по сумме фактических затрат, относящихся к приобретению МПЗ	Стоимость материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяются исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническими организациями, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением материальных ценностей
Оценка МПЗ при их выбытии со склада	Оценка МПЗ производится одним из способов: 1. по себестоимости единицы запасов; 2. по средней себестоимости; 3. ФИФО	применяется один из следующих методов оценки: 1. по себестоимости единицы запасов; 2. по средней себестоимости; 3. ФИФО; 4. ЛИФО
Отнесение процентов по заемным средствам	В состав затрат по заготовке и доставке МПЗ до места их использования	Считаются обоснованными затратами на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией, и включаются в состав внереализационных расходов

Затруднения могут проявиться в случае, когда в следующем отчетном периоде рыночная стоимость этих материальных запасов возрастет и возникнет проблема их

дооценки (восстановления начисленного резерва). В налоговом кодексе в отношении прочих видов резервов предусмотрен такой порядок для резервов по сомнительным долгам, а по материальным запасам не предусмотрен.

Следующим этапом при сближении бухгалтерского и налогового учета материальных запасов является исследование показателей регистров бухгалтерского учета для их сближения с показателями регистров налогового учета. В требованиях налогового законодательства указывается, что если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями налогового учета, то организация имеет право включать в применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, формируя тем самым информацию для целей налогового учета (НК РФ). При формировании системы регистров необходимо учитывать влияние особенностей бухгалтерского и налогового учета организации, отраженных в учетной и налоговой политике (таблица 3).

Таблица 3 – Книга учёта запасов

Материал Металл А – 1											
Код											
Максимальное количество 1т					Минимальное количество 0,5т						
Дата	Получено				Отпущено				Запас		
	Документ № 11	Кол-во	Цена ед-цы	Сумма	Требование № 9	Кол-во	Цена единицы	Сумма	Кол-во	Цена ед-цы	Сумма
10.04	34	0,7	22395	15676,5	34	0,3	22395	6718,5	0,4	22395	8958

На предприятии целесообразно ввести данный регистр в электронном виде, в состав показателей которого добавляются данные для формирования налогового учета. В таком совмещенном регистре бухгалтерского и налогового учета материалов присутствует вся информация, необходимая для ведения бухгалтерского учета и являющаяся обязательной для регистров налогового учета. Аналогичный порядок заполнения данного регистра действует и при прочих методах оценки материалов, при их списании на производство или прочем выбытии.

В целях совершенствования системы управленческого учета материально-производственных запасов на предприятии можно предложить разработку производственной программы - бюджета прямых материальных затрат на основе расчета потребности основных материалов [3].

Производственная программа подкрепляется расчетами материальных и топливно-энергетических ресурсов, необходимых для ее выполнения. Обязательно учитывается потребность в материалах на ремонтные нужды, на реконструкцию и на прирост материальных запасов. Обычно потребность в материальных ресурсах определяется по укрупненным видам материалов в натуральном выражении. Для согласования ее с планом себестоимости определяют затраты материальных ресурсов в стоимостном выражении. Основой расчета потребности служат нормы расхода материала, топлива, электроэнергии в расчете на единицу продукции или однородную группу изделий, выполняемых работ, оказываемых услуг, с учетом возможного снижения норм расхода важнейших видов материальных ресурсов. Обоснование потребности в топливе и различных видах энергии на технологические нужды, а также для работы внутривозовского транспорта осуществляется исходя из объемов производства, выполняемых работ и установленных норм расхода топливно-энергетических ресурсов.

На основе плановой величины валового выпуска и норм расхода материалов калькулируется потребность в основных материалах. Деление материалов на основные и вспомогательные определяется направлением их использования в процессе ведения

производства. Одни и те же виды материалов одновременно могут быть основными (используются на цели основного производства) и вспомогательными (используются на общепроизводственные нужды). Основные материалы формируют прямые материальные затраты предприятия, составляющие часть совокупных производственных затрат. Базой для расчета потребности основных материалов служит плановая величина валового выпуска продукции (выполнения работ, услуг) предприятия.

Как правило, применяют один из двух методов определения бюджета основных материалов:

- 1) метод технологического нормирования;
- 2) метод сравнительного анализа.

Метод технологического нормирования наиболее точный, нормы утверждаются исходя из технологии производства на единицу продукции.

Составим бюджет прямых материальных затрат на изготовление плит канальных, используя данные расчета нормативной потребности сырьевых компонентов (таблица 4).

Применяя метод технологического нормирования, установим удельный расход материала, используя полученные в таблице 4 данные. Отдел главного технолога совместно с главным инженером разработали нормы расхода материала (таблица 5).

Таблица 4 - Определение плановой потребности в основных материалах в м<sup>3</sup>

Материал	Удельный расход материала, м <sup>3</sup>	Объем выпуска, м <sup>3</sup>	Потребность в основных материалах, м <sup>3</sup> всего
Сжатый воздух, т. м <sup>3</sup>	65,0	15000	64,53 × 15000 = 967,95
Вода, м <sup>3</sup>	4,30	15000	4,30 × 15000 = 64,5
Металл А-1. А-111, т.	1870,0	15000	1882,44 × 15000 = 28236,6
Металл Вр-1	70,0	15000	70,0 × 15000 = 1050
Итого расход сырья,	2 009,3	15000	2 099,3 × 15000 = 30 139,5

На основании просчитанной потребности в основных материалах в натуральном выражении формируется бюджет прямых материальных затрат (таблица 5).

Таблица 5 - Бюджет прямых материальных затрат на изготовление плит канальных в м<sup>3</sup>

№ п/п	Показатель	Сжатый воздух, т. м <sup>3</sup>	Вода, м <sup>3</sup>	Металл А-1. А-111, тн	Металл Вр-1	Всего
1	Общая потребность в материалах, м <sup>3</sup>	967,95	64,5	28236,6	1057,95	48488,25
2	Израсходовано материала из запасов, м <sup>3</sup>	20	1,3	550	15	-
3	Цена за 1 тн (средняя цена), руб.	191,18	3,07	22395,21	19444,44	
4	Стоимость материала в запасах, взятого на производство, тыс. руб. (стр. 2 × стр. 3)	3,82	0,003	12317,37	291,67	13077,13
5	Объем закупок материала, м (стр. 1 - стр. 2)	947,95	63,2	27686,6	1042,95	-
6	Цена за 1 т, руб.	191,18	3,07	22395,21	19444,44	-

Продолжение таблицы 5

7	Стоимость приобретенных материалов для плана производства, тыс. руб. (стр. 5 × стр. 6)	181,2	0,2	620047,2	20279,6	663290,3
8	Общая стоимость прямых материальных ресурсов, тыс. руб. (стр. 4 + стр. 7)	185,0	0,2	632324,6	20571,3	676367,4

Таким образом, производственная программа потребности основных материалов определила бюджет прямых материальных затрат в сумме 676367,4 тыс. руб. Технико-экономическое обоснование производственной программы организации позволит предприятию обеспечить сбалансированность потребности в ресурсах с выпуском продукции. Оно должно осуществляться не на основе сложившейся динамики соответствующих показателей, а на базе прямых экономических расчетов.

Подрядными строительными организациями не всегда используется система норм и нормативов в оценке материальных ценностей. Информация, касающаяся материально-производственных затрат, в недостаточной мере используется для принятия обоснованных управленческих решений, а применяется только лишь для формирования показателей финансовой отчетности, в основном ориентированных на требования налоговых органов.

При формировании строительной организацией себестоимости строительных работ особое внимание следует уделять методам оценки материальных ресурсов, списываемых в производство, а также методам распределения отдельных видов расходов (накладных, по эксплуатации строительных машин и механизмов, приходящихся на сданные заказчику работы и др.) по объектам учета, применяемым в течение отчетного года и составляющими элементы учетной политики.

Методы определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО) разрешено применять с 1995 г.; до этого материальные ресурсы в строительстве учитывались по планово-расчетным (учетным) ценам.

Метод списания материалов по себестоимости первых закупок предусматривает учет их заготовок в течение периода по фактической себестоимости, а при использовании их на производство строительных работ и на другие нужды списание по себестоимости материалов первых в отчетном периоде закупок с учетом стоимости материалов, числящихся в учете на начало отчетного периода. Сначала определяется себестоимость не использованных на конец отчетного периода материалов исходя из их количества и предположения, что их стоимость равна затратам на последние по времени закупки материалов. Стоимость израсходованных материалов определяется путем вычитания из стоимости остатков материалов на начало отчетного периода с учетом стоимости поступивших материалов и стоимости, приходящейся на остаток материалов на конец отчетного периода.

Распределение стоимости израсходованных материалов по бухгалтерским счетам учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого вида и количества израсходованных материалов на производство.

Метод списания материалов по себестоимости последних закупок обеспечивает соответствие доходов и расходов и позволяет учесть влияние инфляции на результаты финансовой деятельности строительной организации. При этом методе стоимость материалов на конец отчетного периода определяется исходя из их количества и предположения, что стоимость данных материалов складывается из затрат на первые их закупки [1].

Изучение практики организации учета движения материальных ценностей подтверждает необходимость использования международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) № 2 «Запасы». В нем отмечается, что себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того,



чтобы доставить запасы до места их настоящего нахождения и довести до состояния, пригодного к использованию; приводится расшифровка затрат на приобретение, доставку и т. д. При списании материалов на себестоимость продукции предусмотрено несколько видов определения стоимости их списания: ФИФО (первое поступление - первый отпуск).

Достижение оптимальной минимизации затрат по приобретению материалов и управлению ими является приоритетной целью большинства организаций. Значительное возрастание за последние годы стоимости материалов и находящейся от нее в прямой зависимости общей себестоимости продукции стало предметом особого внимания производственного и управленческого персонала.

Во многих промышленных организациях используется метод средней себестоимости закупаемых материалов. Однако проведенные расчеты подтверждают, что при росте инфляции целесообразнее использовать рекомендованные российскими ПБУ и МСФО метода учета себестоимости ФИФО в зависимости от рентабельности и финансового состояния строительной организации.

Метод ФИФО является более предпочтительным, так как при его использовании организация понесет меньше расходов на налоговые платежи в бюджет (налог на прибыль, налог на имущество). Выбранная оценка должна быть увязана с перспективным планированием строительной организации, так как выбранный метод напрямую может повлиять на инвестиционную привлекательность и на систему налогообложения.

В силу своей специфики промышленные организации также могут использовать материалы, полученные от заказчиков на давальческой основе.

Одним из важнейших факторов повышения квалификации бухгалтерского корпуса предприятия является практическое использование им российских и международных стандартов.

Под стандартом понимают нормативно – технический документ, устанавливающий комплекс норм и правил в определённой области деятельности человека.

Следование стандартам позволяет работникам предприятия даже средней квалификации выполнять работу на высоком научно – практическом уровне и одновременно повышать уровень своего профессионального мастерства.

Стандарты бухгалтерского учёта бывают двух уровней: национальные и международные. Национальные обобщают науку и практику одной страны; международные – целого ряда стран. Национальные стандарты очень часто более точно и более полно охватывают специфику экономических отношений и традиции отдельных государств. Поэтому использование полного набора международных стандартов в настоящее время практически не наблюдается ни в одной стране мира. Вместе тем развитие внешнеэкономических связей государств, широкая инвестиционная политика настоятельно требуют взаимопроникновения, взаимосвязи и взаимообогащения национальных и международных стандартов.

В настоящее время бухгалтерский учёт и финансовая отчётность в России по методологии и практическому применению всё более приближаются к общепринятым нормам в экономически развитых странах. Дальнейшее успешное продвижение в решении этой проблемы осуществляется:

- сближением российской законодательной (договорной и налоговой) базы с международной и достижением конвертируемости рубля;
- идентификацией учётной политики, принципов, приёмов и плана счетов бухгалтерского учёта;- составлением соответствующих вычислительных программ для ведения учёта и анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Многие положения российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) позаимствованы из практики международного учета. Тем не менее, отличий между МСФО и РСБУ можно найти немало. И главное из них – это совершенно разный подход к учету [3].

Анализ международных стандартов позволяет отметить отличия российской системы бухгалтерского учёта и отчётности от обобщённой международной системы (таблица 6).

Существенны различия в целях стандартов. В системе МСФО провозглашены следующие основные постулаты составления отчётности:

- максимальное соблюдение интересов инвесторов;
- объективное отражение информации о финансовом состоянии предприятия;
- обеспечение контроля активов с позиций возможного извлечения выгод;
- осмотрительность.

Таблица 6 - Основные различия в учете материалов по РСБУ и по МСФО [2]

	РСБУ	МСФО	Пояснения
Запасы			
Критерии признания	1. Наличие документов 2.Срок использования (реализации) менее 12 месяцев	1. Возможность приносить доход 2. Риски и выгоды от обладания перешли к предприятию в результате прошлых событий 3. Срок использования (реализации) менее одного отчетного периода (года)	В отчетности по МСФО должны быть признаны запасы без документов (например, неотфактурованные поставки), если риски и выгоды от их обладания перешли к предприятию
Методы списания МПЗ	ФИФО, по средней себестоимости, по себестоимости единицы	ФИФО, по средне-взвешенной стоимости	Стоимость запасов на конец периода, а также себестоимость продукции могут значительно отличаться, если фирма использует различные методы списания МПЗ

В России они трансформируются в следующие правила ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности:

- максимально полное соблюдение интересов контролирующих органов;
- соответствие информации о финансовом состоянии действующим нормативным актам;
- обеспечение контроля активов на основе вещного и обязательственного права;
- признание доходов и расходов на основе осмотрительности, но только при наличии оправдательных документов.

Можно выделить ряд различий при учете материально-производственных запасов (МПЗ). ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» предписывает оценивать МПЗ по фактической себестоимости. А на конец отчетного года материально-производственные запасы, которые морально устарели либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, должны отражаться в учете за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. В конце отчетного периода материально-производственные запасы должны переоцениваться: «Материально – производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась», отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей». На основании данного определения несколько не понятно, как должны оцениваться запасы, цена возможной реализации которых в одном отчетном периоде была ниже фактической себестоимости, а в следующем отчетном периоде выросла выше

фактической себестоимости. В соответствии с МСФО 2 запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж. При этом в соответствии с МСФО возможная цена продаж рассчитывается за вычетом расходов на продажу (что не предусмотрено ПБУ). В соответствии с МСФО 2 «Запасы» МПЗ должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене реализации (то есть за вычетом расходов на продажу). Такой подход не предусмотрен в ПБУ 5/01. Далее, при поступлении и списании одних и тех же видов материально-производственных запасов с различной фактической себестоимостью становится возможным применение нескольких способов расчета текущей себестоимости единицы запасов. Все сказанное свидетельствует о том, что составление отчетности по МСФО дает возможность более реально видеть финансовое состояние предприятия и проявлять значительно большую самостоятельность в принятии решений.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях [Текст] / Е.П. Козлова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 768 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / Под ред. И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 672 с.
3. Рыбакова, О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование [Текст] / О.В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

**Крючков Виталий Геннадьевич**

Северо-Кавказская академия государственной службы

344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налогообложение и бухгалтерский учет»

Тел.: (863) 240-27-23

E-mail: rektor@skags.ru

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

УДК 336.1

А.А. ГУДКОВ

## **ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ БЮДЖЕТНОГО УСТРОЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ СРЕДСТВ БЮДЖЕТА<sup>1</sup>**

*В статье автор исследовал исторический аспект формирования бюджетной системы РФ, выделил современную структуру бюджета государства в Российской Федерации, изучил и вывел список направлений распределения средств бюджета Российской Федерации.*

**Ключевые слова:** бюджетное устройство, государственная поддержка.

*In article the author investigated historical aspect of formation of budgetary system of the Russian Federation, has allocated modern structure of the budget of the state in the Russian Federation, has studied and has deduced the list of directions of distribution of means of the budget of the Russian Federation.*

**Key words:** the budgetary device, the state support.

Формирование бюджетной системы Российской Федерации происходило в течение длительного периода времени. В разные периоды известные личности оказывали влияние на развитие бюджетной системы, поэтапно это представлено в таблице 1. [2]

Таблица 1 – Развитие бюджетной системы в России

<b>Период</b>	<b>Личности периода</b>	<b>Характеристика и особенности</b>
Российская империя	Петр I	Коренные финансовые преобразования, введение 01 января 1700 года нового календаря. Активное вмешательство государства в экономику, поощрение частного предпринимательства. Доходы бюджета обеспечивались пошлинами, налогами, казенными монополиями, конфискациями. В 1719-1721 гг. реформируются высшие государственные органы управления. Военные расходы – самая значительная статья расходов бюджета. Кроме того, много финансов выделялось на строительство городов, развитие мануфактур и государственный аппарат. Для поиска новых источников поступлений налогов существовали «доносители» и «прибыльщики» - они придумывали новые виды налогов. Таким образом, государство добилось роста денежных налогов. Это потребовало составления росписи доходов и расходов, организацию учета и отчетности.
	Елизавета Петровна	Учреждение купеческих гильдий с целью укрепления фискальной функции – упорядочивание взимания налогов с торгового сословия.
	Екатерина II	Принимается Манифест о свободном предпринимательстве, изданный в 1775 году. Для купеческих гильдий устанавливаются дифференцированные привилегии. Переход в купеческую гильдию требовал нередко завышения величины своего капитала, что давало казне дополнительный доход, который направлялся в основном на развитие промышленности. Поощряется развитие торговли, как внутренней, так и внешней. При этом устанавливались высокие таможенные пошлины – до 100%, на предметы роскоши – до 200%.

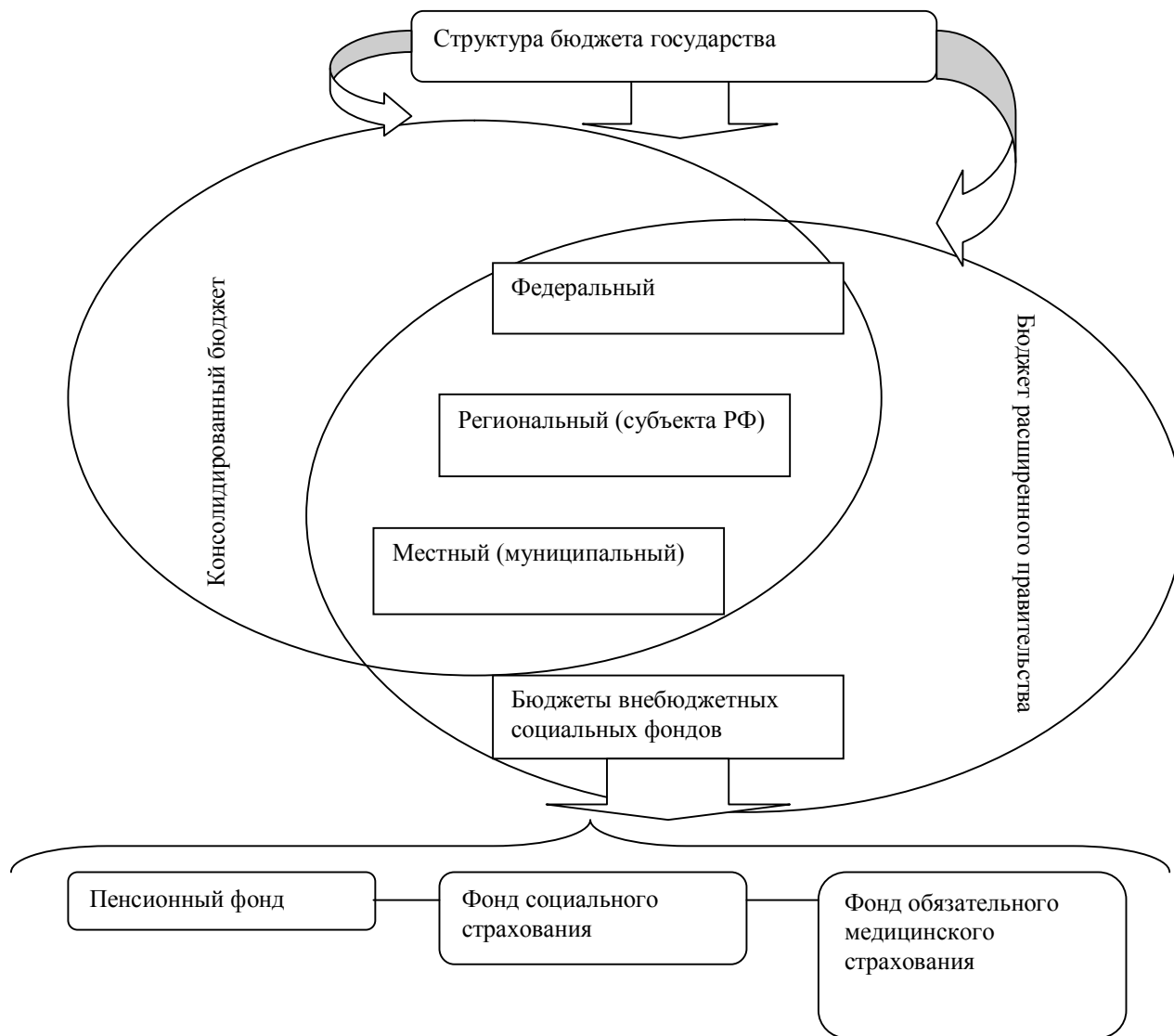
<sup>1</sup> Статья подготовлена по результатам разработки гранта № НК-581П

		<p>В данный период таможенные пошлины приносили большую часть доходов бюджета страны. Однако бюджетный дефицит продолжает существовать и для его покрытия используется новый метод – выпуск бумажных денег. Получили развитие государственные займы.</p>
	Александр I	<p>Реформа государственного управления, ее приближение к европейскому образцу. В 1802 году учреждаются различные министерства. Впервые финансами занимается специализированное ведомство. С 1803 года рукописи о государственных доходах и расходах составляются ежегодно, а с 1811 года начинается составление бюджетов России.</p> <p>Наблюдается очень много дефицитных годов. Бюджет начинает делиться на обыкновенный и чрезвычайный.</p>
	Александр II	<p>Принимается Высочайшее утверждение правил о составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении государственной росписи и финансовых смет министерств и главных управлений. Система налогообложения видоизменяется. Вводится акцизная система. Устанавливаются налоги на транспортные билеты и перевозку грузов. Крестьяне переводятся на выкуп, сумма которого настолько высока, что выплата растягивается на большой период времени. Бюджет впервые принимает публично-правовой характер.</p>
1917-1990 года		<p>Важнейшей целью являлось преодоление проблемы обесценивания денег и построение устойчивого бюджета. В Конституции РСФСР бюджетному праву отводится раздел, где формулируются принципы бюджетного устройства государства. К середине 1918 г. практически единственным источником пополнения финансовых ресурсов государства становится эмиссия бумажных денег. Появляются первые законодательные акты о налогах. Однако бюджеты составляются с отсутствием развитой доходной части и слабо обоснованными расходами. Расчеты между государственными предприятиями стали проводиться путем записей, а затем через бюджет. Реальные деньги в этих расчетах не участвовали. Сметное финансирование превысило 70% в 1920 году. Составление и утверждение рукописей государственных доходов и расходов проходили с большими опозданиями.</p> <p>10.10.1921 издается Декрет ВЦИК о мерах по упорядочению финансового хозяйства, утверждаются специальные правила составления бюджета на 1922 год.</p> <p>Бюджет проходит деление на общегосударственный и местный. Образование в 1922 г. Союза Советских Социалистических Республик послужило основой для создания новой бюджетной системы государства. В нее вошла широко разветвленная сеть бюджетов местных Советов, которая была наделена собственными источниками доходов, получала надбавки, дотации на покрытие разницы в доходах и расходах, а также субвенции при долевом участии собственных средств. Организация различных видов бюджетов и порядок их составления регулировались законодательными актами государства. Бюджетное устройство, состоящее из союзного бюджета, финансирующего общегосударственные потребности, бюджетов союзных республик и местных бюджетов, зафиксированное в Конституции СССР 1924 года, было коренным образом изменено только в 1991 году. Особое значение имели взаимоотношения между союзным бюджетом и бюджетами союзных республик. Не все союзные республики располагали достаточными источниками доходов для сбалансирования своих бюджетов, поэтому бюджетное законодательство было пересмотрено с целью устойчивого закрепления за союзными республиками доходных источников,</p>

		<p>достаточных для того, чтобы обеспечить необходимыми средствами все расходы, установленные по их бюджетам. Основными доходными источниками государственного бюджета этого периода были поступления от обобществленного хозяйства и привлеченные средства населения, которые поступали через систему налогообложения и размещения займов. Основными статьями расходов бюджета становятся расходы на народное хозяйство и социально-культурные мероприятия. Крупным мероприятием в перестройке финансовой работы явилась налоговая реформа 1930 г., которая привела к изменению системы платежей предприятий в бюджет и введению двухканальной системы изъятия: отчислений от прибыли и налога с оборота, в котором были объединены множество налогов и сборов. Формирование бюджетной системы СССР завершилось в 1938 г., когда местные бюджеты и бюджет социального страхования были официально включены в состав единого государственного бюджета. Во время войны вводятся новые налоги (до 1941 г. налоги с населения составляли в доходах бюджета примерно 5%, то в военные годы они возросли до 13%). Рост налоговых поступлений в начале войны был обеспечен и за счет введенной в 1941 г. 100%-ной надбавки к сельскохозяйственному и подоходному налогам. Существенным доходным источником государственного бюджета были поступления от государственных займов и денежно-вещевых лотерей. После войны наибольшая доля государственных расходов направлялась на капитальные вложения в промышленность и жилищный фонд и увеличение оборотных средств предприятий. Отмена военного налога приводит к тому, что поступления от населения в 1962 году составляют 2% доходов бюджета. В 70-х годах разрабатывается экономическая модель отраслевого хозяйственного расчета и самоокупаемости. Изменяется финансовое планирование: обязательным условием становится образование финансовых резервов.</p>
<p>1990-2000 года</p>		<p>«Парад суверенитетов» союзных республик и связанное с ним почти полное прекращение налоговых поступлений в союзный бюджет породили огромный дефицит союзного бюджета. Растет неуправляемая инфляция. Переход к основам рыночной экономики привел к галопирующей инфляции, развалу хозяйственных связей, практически параличу платежной и финансовой систем. Проводится реформирование экономики: денежные расчеты заменяются натуральными. Это приводит к возникновению неденежной прибыли – избыточные запасы ТМЦ. В 1990-1995 годах основным методом покрытия бюджетного дефицита была денежная эмиссия. Внутренние и внешние заимствования стали неизменным атрибутом экономики. В 1999 году впервые за девять лет был выполнен годовой бюджет. Основными причинами роста доходов стали промышленный рост, улучшение налогового администрирования (что привело к перевыполнению задания по сбору налогов на 41%) и рост цен на нефть.</p>
<p>2000-2010 года</p>		<p>Главной целью современной бюджетной политики России как центральной составляющей государственной политики является повышение уровня и качества жизни населения. Важные составляющие бюджетной политики:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- решение социальных проблем и обеспечение высоких темпов экономического роста;</li> <li>- обеспечение обороноспособности и безопасности;</li> <li>- создание условий для будущего развития.</li> </ul> <p>Большое значение для развития бизнеса имеют снижение налоговой нагрузки на экономику, административные барьеры,</p>

		<p>защита прав собственности, обеспечение экономической свободы и условий равной конкуренции. Конкретные требования к бюджетной политике ежегодно формулируются в Бюджетном послании Президента РФ.</p> <p>Бюджет 2008-2010 гг. направлен на повышение уровня жизни населения и выполнение всех обязательств перед гражданами, поддержку стратегических и инновационных отраслей, обеспечение безопасности, создание потенциала для устойчивого развития страны.</p>
--	--	--

Таким образом, складывалась бюджетная система в России. На современном этапе ее развития существует достаточно эффективная структура бюджета государства (рисунок 1).



**Рисунок 1 – Структура бюджета государства в РФ**

Денежные средства, находящиеся в бюджетной системе РФ, в основном образуются за счет налогов и других обязательных платежей юридических и физических лиц, а также за счет использования средств, привлеченных на возвратной основе через внутренний или внешний кредит. Из налогового законодательства следует, что под доходами, полученными за счет налогов, следует понимать федеральные, региональные, местные налоги и сборы, а также сюда можно отнести штрафы и пени. Доходы с налогов закрепленные за бюджетами соответствующего уровня и бюджетами государственных внебюджетных фондов, считаются собственными доходами бюджетов. Бюджетный кодекс РФ определяет доходы бюджета как

денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления [1].

Предоставление бюджетных средств может осуществляться только строго юридически установленными (формализованными) способами, представленными на рисунке 2.

В соответствии со ст. 70 БК РФ бюджетные учреждения вправе расходовать поступающие им бюджетные средства исключительно на:

- оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;
- перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов РФ и правовыми актами органов местного самоуправления;
- командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством РФ;
- оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
- оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Средства бюджета подлежат распределению:

- в форме ассигнований на содержание бюджетных учреждений; в виде средств на оплату товаров, работ и услуг, выполняемых физическими и юридическими лицами по государственным или муниципальным контрактам (в рамках поставок для государственных или муниципальных нужд);
- в виде различных по своим целям трансфертов, включающих в себя ассигнования на реализацию органами местного самоуправления обязательных выплат населению, установленных законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, правовыми актами представительных органов местного самоуправления;
- ассигнования на осуществление отдельных государственных полномочий, передаваемых на другие уровни власти;
- ассигнования на компенсацию дополнительных расходов, возникших в результате решений, принятых органами государственной власти, приводящих к увеличению бюджетных расходов или уменьшению бюджетных доходов;
- бюджетных кредитов юридическим лицам (в том числе налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств);
- субвенций и субсидий физическим и юридическим лицам;
- инвестиций в уставные капиталы действующих или вновь создаваемых юридических лиц;
- бюджетных ссуд, дотаций, субвенций и субсидий бюджетам других уровней бюджетной системы РФ, государственным внебюджетным фондам;
- кредитов и займов внутри страны за счет государственных внешних заимствований;
- кредитов иностранным государствам;
- средств на обслуживание долговых обязательств, в том числе государственных или муниципальных гарантий.

**Рисунок 2 – Исчерпывающий список направлений распределения средств бюджета РФ**

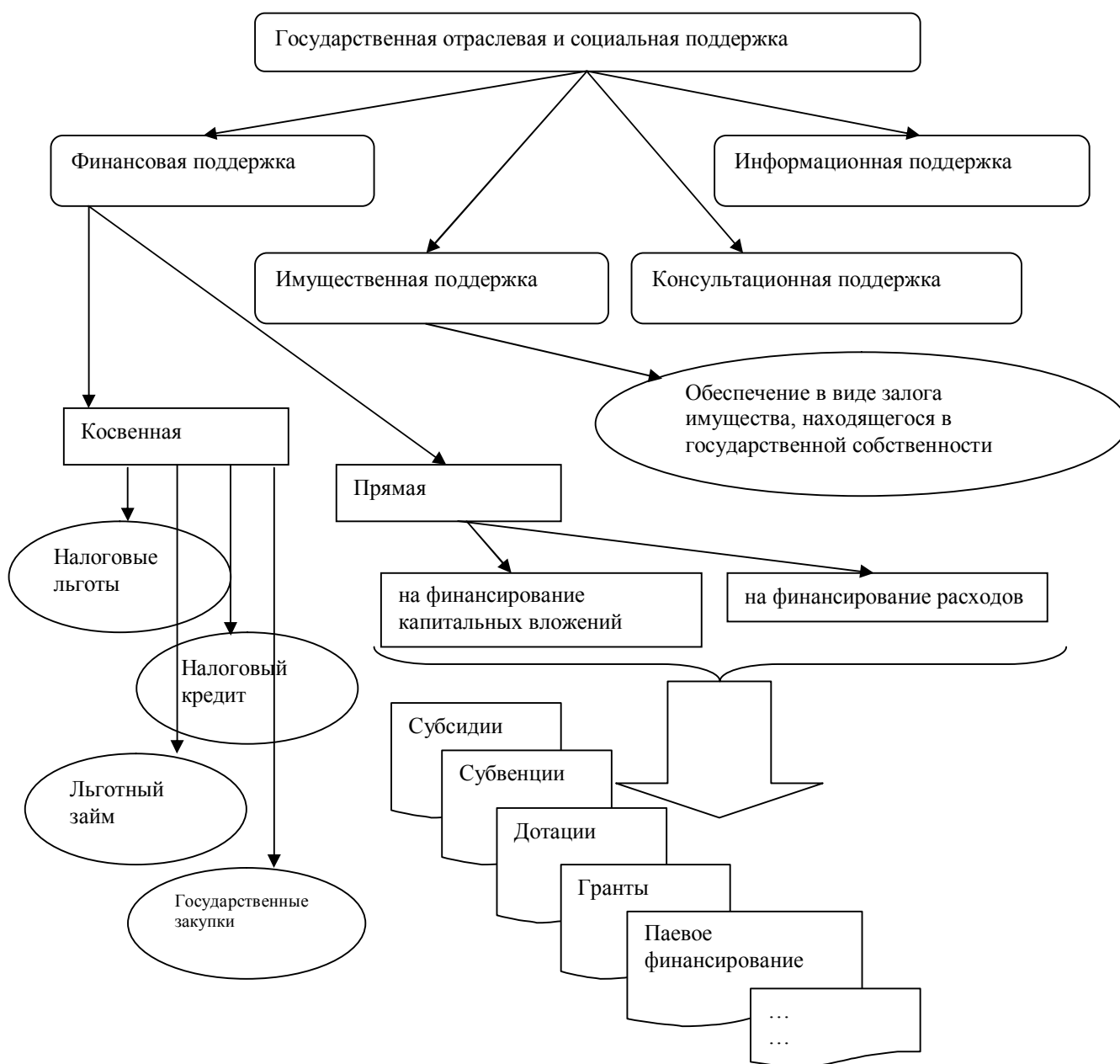
Перераспределение поступивших в распоряжение бюджетной организации бюджетных средств на иные цели запрещено под страхом наступления юридической ответственности.



Структура расходов бюджета на государственную поддержку представлена на рисунке 3.

Особый интерес в системе государственной поддержки представляет государственная отраслевая и социальная поддержка.

Одной из самых важных проблем, формирующейся сегодня теории государственного регулирования является согласование бюджетной стратегии с различными аспектами социальной политики. Это означает, что практически все аспекты государственной финансовой политики, ее налоговая и бюджетная составляющие должны быть ориентированы не столько на фискальные цели, сколько на решение социально-экономических задач, обеспечивающих экономический рост и социальную ориентацию экономики. Должны получить надлежащее развитие экономические механизмы реализации социальной политики, а точнее административно-экономические, в частности стимулирование развития отраслей с помощью льгот, налоговой и кредитной политики; системы страхования всех видов; штрафные санкции за нарушение Центром и регионами обязательств по реализации социальных гарантий.



*Рисунок 3 – Принципиальная схема направлений государственной поддержки*

Расходы государственного бюджета, выражаются в использовании общегосударственного фонда финансовых ресурсов и территориальных фондов на государственное управление и местное самоуправление, развитие промышленности, сельского хозяйства, транспорта и других отраслей экономики, а также на развитие социально-культурной сферы в порядке финансирования.

Важнейшей задачей социальной политики является задача максимально возможного поддержания уровня жизни населения, особенно его наименее социально защищенных слоев.

Основное противоречие нашей современной социальной политики - это игнорирование основы рыночной экономики - интересов предпринимателей и перенос тяжести социальной ориентации экономики на бюджет. При этом неизбежно возникает ситуация, при которой бюджет, будучи не в состоянии решить все социальные проблемы, лишь усугубляет их напряженность.

Социальная политика - сфера деятельности государства, связанная с решением проблем, относящихся к жизни людей и их отношениям в обществе. Социальная политика направлена на реализацию социальных функций государства.

Расходы бюджета на социальную политику – это затраты бюджетных средств на реализацию социальной политики, т.е. на оплату социальных услуг, предоставляемых гражданам пожилого возраста и инвалидам на дому и в учреждениях социального обслуживания, а также затраты на социальную помощь малообеспеченным гражданам, осуществление молодежной политики, выплату пенсий военнослужащим, пенсий и пособий работникам правоохранительных органов.

На федеральном уровне правоотношения в области социальной защиты и социального обеспечения регулируются нормативными правовыми актами, наиболее комплексные из них:

- Федеральный закон «Об основах социального обслуживания населения в Российской Федерации» от 10 декабря 1995 г. N 195-ФЗ (с изменениями от 10, 25 июля 2002 г., 10 января 2003 г., 22 августа 2004 г.),

- Приказ Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. N 328 «Об утверждении Порядка предоставления набора социальных услуг отдельным категориям граждан»,

- Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2004 г. № 864 в ред. от 28.12.2007 № 935 «О порядке финансового обеспечения расходов по предоставлению гражданам государственной социальной помощи в виде набора социальных услуг и установлении платы за предоставление государственной социальной помощи».

Социальная политика направлена на реализацию конкретных социальных функций государства.

Расходы государства на ее обеспечение могут осуществляться за счет; средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, внебюджетных фондов, связанных иностранных кредитов, личных сбережений граждан и т.д. [3]

Государство оказывает адресную социальную помощь путем выплаты пособий тем категориям населения, которые в этом реально нуждаются.

Становление России как социально-ориентированного государства предлагает развитие новых, адекватных современным условиям институтов социальной сферы (таблица 2).

Можно отметить, что за период с 2005 по 2007 г. наблюдается увеличение расходов на социальную политику. Отрицательным моментом является снижение удельного веса по каждой из статей социальной политики.

Таблица 2 - Структура расходов федерального бюджета на проведение мероприятий по социальной политике в 2005-2007 гг.

Наименование	2005 год		2006 год		2007 год	
	млн. рублей	в % к общему объему расходов	млн. рублей	в % к общему объему расходов	млн. рублей	в % к общему объему расходов
Всего	3 047 929,3	100,0	4 270 114,7	100,0	5 463 479,9	100,0
Социальная политика	167360,9329	5,5	205 253,3	4,8	215 565,8	3,9
Пенсионное обеспечение	118944,6843	3,9	145 430,5	3,4	164 886,0	3,0
Социальное обслуживание населения	2248,0809	0,1	3 102,6	0,1	3 651,0	0,1
Социальное обеспечение населения	39278,6	1,3	51 101,2	1,2	40 890,2	0,7
Борьба с беспризорностью, опека, попечительство	303,8	0,010	166,3	0,004	238,5	0,004
Прикладные научные исследования в области социальной политики	75,108	0,002	124,3	0,003	136,7	0,003
Другие вопросы в области социальной политики	6510,6597	0,2	5 328,5	0,1	5 763,4	0,1

Анализ структуры расходов федерального бюджета на социальную политику в 2008-2009 гг., а также прогнозные значения на 2010 год представлены в таблице 2:

Таблица 2 - Структура расходов федерального бюджета на проведение мероприятий по социальной политике в 2008-2010 гг.

Наименование	2008 год			2009 год			2010 год		
	млн. руб.	в % к ВВП	в % к общему объему расходов	млн. руб.	в % к ВВП	в % к общему объему расходов	млн. руб.	в % к ВВП	в % к общему объему расходов
Всего	6 500 253,5	18,6	100,0	7 177 955,9	20,6	100,0	7 598 817,2	21,8	100,0
Социальная политика	275 086,8	0,8	4,2	339 984,4	1,0	4,7	375 027,1	1,1	4,9
Пенсионное обеспечение	218 715,9	0,6	3,4	275 309,7	0,8	3,8	299 258,6	0,9	3,9
Социальное обслуживание населения	3 996,5	0,01	0,06	4 318,2	0,01	0,1	4 723,6	0,01	0,1
Социальное обеспечение населения	50 523,6	0,14	0,78	58 461,5	0,2	0,8	69 170,0	0,2	0,9
Борьба с беспризорностью, опека, попечительство	241,7	0,001	0,004	245,1	0,0007	0,0034	253,5	0,0007	0,0033
Прикладные научные исследования в области социальной политики	142,8	0,0004	0,002	143,7	0,0004	0,0020	142,3	0,0004	0,0019
Другие вопросы в области социальной политики	1 466,2	0,004	0,023	1 506,2	0,0043	0,0210	1 479,0	0,0042	0,0195

Положительной тенденцией является увеличение, как количественного выражения, так и процентного значения по всем статьям расходов по разделу «Социальная политика» в 2008-2009 гг. В 2010 году тенденция увеличения расходов на социальную политику сохраняется.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Греков, И.Е. Обоснование ключевых ориентиров бюджетной и денежно-кредитной политики с позиции эффективности общественного развития [Текст] / Экономические и гуманитарные науки. – 2009. - №6. – С. 51-57
2. Либоракиной, М.И. Деловая сеть развития некоммерческих организаций Гражданские инициативы и будущее России [Текст] / М.И. Либоракиной, В.Н. Якимца. - Издательство «Школа Культурной политики». : М. – 1997.
3. Информационно-аналитический портал «Наследие» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.nasledie.ru>

**Гудков Александр Александрович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Тел.: 41-70-68

E-mail: orelbuin@yahoo.com

## ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ БЮДЖЕТНОЙ ПОДДЕРЖКИ В СССР<sup>2</sup>

*В данной статье автором впервые проведена систематизация моделей государственной поддержки при различных вариантах экономических систем, выделены этапы исторического развития бюджетной поддержки в СССР.*

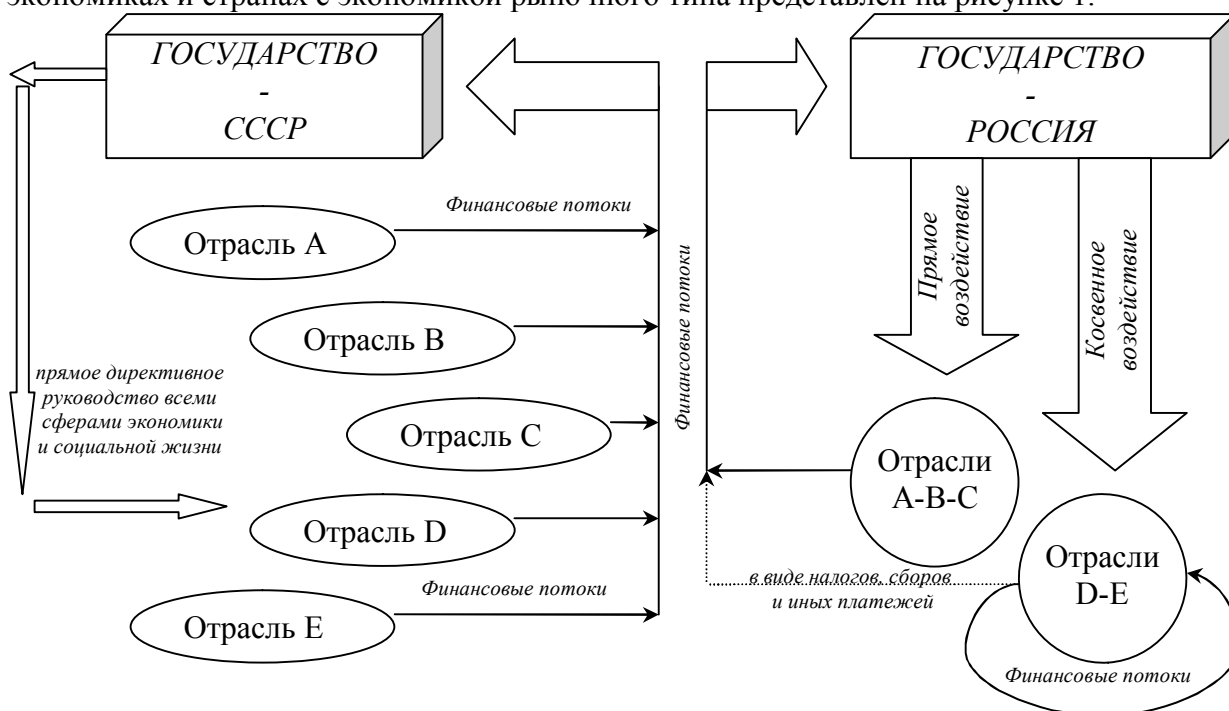
**Ключевые слова:** бюджетная поддержка, социальная защита.

*In given article the author spends for the first time ordering of models of the state support at various variants of economic systems, stages of historical development of budgetary support in the USSR are allocated.*

**Key words:** budgetary support, social protection.

В Западной Европе расширение среднего класса, а также возникновение новых рисков и другие факторы приводят к переходу от программ помощи нуждающимся к универсальным социальным программам, всеобщему социальному обслуживанию; в 20-60-е годы складывается государство благосостояния. В СССР переход к всеобщему социальному обслуживанию происходит гораздо несколько позже - в 1960-90е годы (значительно позже официального заявления о построении бесклассового общества). Несмотря на разницу экономических и политических систем, модели социальной защиты имеют много общего в плане пенсионного обеспечения, пособий, помощи семьям с детьми, и реализуются почти исключительно за счет государства.

Сравнительный анализ моделей социальной защиты в планово-директивных экономиках и странах с экономикой рыночного типа представлен на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Сравнительный анализ моделей государственной поддержки при различных вариантах экономических систем**

В СССР социальное обеспечение в 60-90-е годы является наиболее реформируемым государственным институтом. Создается разветвленная система государственных льгот и гарантий, дополняемая социальными программами предприятий. Достижения в целом ряде

<sup>2</sup> Статья подготовлена по результатам разработки гранта № НК-581П

областей (например, разнообразные меры, позволяющие совмещать материнство и занятость в общественном производстве). [1]

Однако государственный патронаж социальной сферы имеет и негативные черты. Общие недостатки этой модели, свойственные и Западной Европе - бюрократический и безличностный характер государственных социальных служб, государственный патернализм, который провоцирует общественное иждивенчество - в СССР усугубляются низким качеством стандартного набора услуг и крайне низким уровнем благосостояния, который обеспечивают социальные пособия. Население с его проблемами рассматривается исключительно как объект нормативного регулирования. В результате к началу перестройки в роли «социальных инвалидов» оказываются и женщины, и дети, и инвалиды, и пенсионеры, - то есть основная масса населения страны. Наряду с экономикой, социальная сфера является базовой сферой, в которой в последние годы происходит процесс переопределения государственной власти; хотя это и не столь заметно, как уход государства из сферы непосредственного управления экономикой. Российская Федерация по своей Конституции остается социальным государством. Это не означает сохранения всеобщего бесплатного социального обслуживания. Однако, требуется жесткий контроль за соблюдением основных социальных стандартов и гарантий (по минимальной оплате труда, условиям и охране труда, разрешению коллективных трудовых споров, пособиям по безработице, минимальному размеру и своевременной выплате пенсий) и политика доходов - соблюдение баланса между ценой рабочей силы и компенсациями из общественных фондов потребления.

При социализме централизованная исполнительная власть обеспечивала соблюдение социальных стандартов за счет управления социальной сферой. Гарантируя крайне низкий уровень заработной платы при всеобщей занятости, она компенсировала расходы на воспроизводство и жизненные риски с помощью системы дифференцированных социальных пособий, пенсий, стипендий.

В настоящее время можно говорить о кризисе деятельности исполнительной власти в социальной сфере, и контроля государства за соблюдением социальных прав. Несвоевременная выплата заработной платы, пенсий и пособий приобрела многолетний характер. В рамках борьбы с инфляцией проводится политика замораживания доходов, расходы на воспроизводство по-прежнему не включаются в цену рабочей силы. Одновременно Правительство РФ предлагает пакет социальных законопроектов по жилищно-коммунальной реформе, пенсионному обеспечению.

Государство почти потеряло контроль за соблюдением социальных гарантий и в бизнесе (прежде всего, по условиям труда и трудовым спорам), и в бюджетной сфере (прежде всего, по оплате труда). Возникновение параллельной системы коммерческих и некоммерческих социальных услуг не анализируется и не рассматривается с точки зрения перераспределения социальной ответственности между государством, работодателями, общественными ассоциациями и группами взаимной поддержки, семьей и др. Чтобы определить роль каждой из сторон, необходимо четко обозначить меру и формы государственного присутствия в социальной сфере как на федеральном так и региональном уровне.

Социальное обеспечение должно остаться в непосредственном ведении государства как гаранта социальных прав. Для общественности - это вопросы грамотной и заинтересованной экспертизы и гражданского контроля.

В «Концепции национальной безопасности Российской Федерации» подчеркивается, что реструктуризация и конверсия оборонно-промышленного комплекса должны осуществляться без ущерба для развития новых технологий и научно-технических возможностей, модернизации вооружений, военной, а также специальной техники.

В 1990-е годы деятельность оборонных предприятий осуществлялась в условиях нерегулярного и недостаточного бюджетного финансирования государственного оборонного заказа (ГОЗ) и заданий Федеральной целевой программы (ФЦП) в области конверсии и

практически при полном отсутствии средств для государственной поддержки процессов реструктуризации. Также не была введена в действие необходимая законодательная база, регламентирующая создание эффективных интегрированных структур оборонно-промышленного комплекса, оказался не задействован механизм государственной поддержки реформ в ОПК.

Осуществляемые в отраслях оборонной промышленности мероприятия по реструктуризации носили в основном организационный малозатратный характер и не смогли обеспечить должной эффективности программных мероприятий. До сих пор во всех оборонных отраслях остаются крайне низкими (менее 1,5% в год) темпы обновления основных производственных фондов, что снижает технологический уровень производства, приводит к потерям высоких технологий, определяющих возможность изготовления отдельных видов вооружений и военной техники. Моральный и физический износ основных производственных фондов отрасли превысил 80%.

В настоящее время разработана «Концепция развития вооружения, военной и специальной техники до 2015 года» и на ее основе формируется новая «Государственная программа вооружения на 2000-2005 годы и на период до 2010 года». Сейчас стратегическая задача состоит в сохранении положительных тенденций роста промышленного производства. Однако механизм ее реализации не может быть обеспечен только за счет увеличения финансирования ГОЗ и поддержки оборонной промышленности, без глубоких структурных преобразований в ОПК, которые должны быть направлены на создание условий для перехода оборонных предприятий от состояния выживания к развитию. Предпосылками для реализации такого подхода являются наметившийся с 1999 г. определенный экономический рост и рост производства практически во всех оборонных отраслях промышленности, а также тот факт, что реструктуризация ОПК уже реально отстает от темпов военной реформы. В связи с последним обстоятельством дальнейшее промедление со структурной перестройкой ОПК существенно повлияет на боеготовность армии и на военную безопасность государства. Кроме того, вследствие уточнения состава и характера военных угроз и с учетом складывающейся геополитической обстановки будут ужесточены требования к характеристикам экономической безопасности оборонного сектора промышленности, существенно изменятся структура и параметры «Государственной программы вооружения», появятся коррективы в политике военно-технического сотрудничества.

В 1997-1998 гг. проблемы, связанные с финансированием ГОЗ, ростом задолженности государственного заказчика (МО РФ) перед предприятиями ОПК.

По оценкам экспертов заказчика, при продолжении выделения ассигнований на уровне ГОЗ периода 1996 - 98 гг., финансирование НИОКР будет в 3,2 раза, а закупок вооружений и военной техники (В и ВТ) в 6 раз ниже критического уровня. При сохранении тенденции среднего недофинансирования приоритетных НИОКР в течение 7-8 лет фактически выполняемые НИОКР смогут обеспечить создание лишь ограниченного числа морально устаревших образцов В и ВТ. А поскольку номенклатура приоритетных работ составляет 2-3% общего типажа ОКР, предусмотренных государственной программой вооружения (ГПВ), то такое положение приведет к потере основной части научно-технических школ и направлений. Отсюда можно сделать вывод: при дальнейшем снижении ассигнований неизбежна деформация обоснованной и сбалансированной ранее системы вооружения Вооруженных Сил. В целом подобная ситуация характерна практически для всей промышленной инфраструктуры страны и является, в основном, следствием разрушительного хода реформ предыдущего периода.

Вместе с тем, многие предприятия оборонного комплекса в отличие от иных отраслей промышленности обладают «потенциалом развития». Он связан с избыточностью производственных мощностей, наличием существенных экспортных возможностей, а также высоких и уникальных технологий и интеллектуального потенциала, позволяющих создавать высококонкурентную гражданскую продукцию.

Сущность оборонно-промышленной политики на этом этапе реформ заключается в том, чтобы задачи развития оборонно-промышленного потенциала решать на основе интеграции с высокотехнологичным гражданским сектором промышленности с помощью «Программы развития оборонно-промышленного потенциала».

На протяжении экономических реформ 1990-х гг. реформирования оборонной промышленности состояло в том, чтобы перевести эти отрасли из системы жесткого централизованного управления в систему рыночных отношений. В данном случае преобразования происходили на фоне резкого сокращения государственного оборонного заказа и практически при полном прекращении инвестиций в развитие оборонного производства, общей финансовой нестабильности, значительной инфляции, при снижении контроля и практической утрате государственного управления деятельностью оборонных предприятий.

В результате к середине 1990-х гг. в отраслях оборонной промышленности произошла достаточно хаотичная адаптация к условиям рынка. Половина оборонных предприятий (1 008 ед.) были акционированы, из них 505 - без государственного участия, а из 503 акционерных обществ с госучастием стратегически значимыми являлись лишь 280. Акционирование оборонных предприятий не создало условий для привлечения инвестиций, не в лучшем положении оказались и государственные унитарные предприятия, также не получавшие государственной поддержки. Около 43 % оборонных предприятий, независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, имели неудовлетворительную структуру баланса, а 20 % (327 предприятий и организаций) - находились на грани банкротства.

В этих условиях государственная стратегия в отраслях оборонной промышленности состояла в попытках обеспечения финансовой устойчивости, сохранении оборонно-промышленного потенциала от дальнейшего его разрушения и потерь высоких технологий, удержании оборонных предприятий от «грабительской бесконтрольной приватизации». Главным инструментом реформирования ОПК выступала конверсия и те скудные ресурсы, которые выделялись в рамках конверсионных программ. Надо сказать, что уровень финансирования по федеральным целевым программам конверсии в период 1996 - 1999 гг. не превышал 25 - 40 % от утвержденных бюджетных ассигнований.

Реальная целевая структурная перестройка ОПК не проводилась, а потенциал конверсионной модели реформирования оборонных предприятий практически себя исчерпал. Все время реформирования оборонной промышленности в 1990-е годы стало периодом борьбы за существование, сформированной на пассивных методах сохранения оборонных предприятий, без радикальных мер по их производственно-технологической реструктуризации, в связи с этим научно-технический и промышленный потенциал многих оборонных предприятий не был задействован.

В посткризисный период с 1998 г. в России существенно изменилась внешняя экономическая среда, улучшившая положение предприятий оборонной промышленности. Так, на рынке появилась импортозамещающая продукция, экспортоориентированные производства существенно повысили свою доходность даже без увеличения объема экспорта. Таким образом, сложилась некоторая финансовая устойчивость предприятий при сравнительно невысоком уровне инфляции (не превышающем 30 % в год), была погашена значительная часть государственной задолженности. Все это создало предпосылки к производственному росту.

В российской экономике сложился и окреп новый рыночный сектор, способный мобильно реагировать на изменение экономических параметров. Теперь структурная политика государства будет переориентирована с оказания поддержки неэффективным предприятиям на развитие инфраструктуры, обеспечение мобильности рабочей силы, поддержку «новых» секторов (прежде всего инновационных и информационных), стимулирование реструктуризации и реформирования предприятий, естественных монополий. На структурную перестройку экономики должна ориентироваться и



приватизация. Государство начнет также стимулировать диверсификацию экспорта с постепенным увеличением объема продукции обрабатывающих отраслей, особенно высокотехнологичной.

Фактором инновационного развития ОПК должен стать выбор ограниченного числа важнейших базовых технологий, оказывающих решающее влияние на повышение эффективности производства и конкурентоспособности продукции и обеспечивающих переход к новому технологическому укладу. Необходимо обеспечить реализацию поддержки важнейших макротехнологических приоритетов, которые определяют производство наукоемкой продукции.

Важную роль играет разработка технологий двойного назначения, которые можно использовать как для производства вооружений и военной техники, так и продукции гражданского назначения. Эти технологии целесообразно все более смещать на гражданские предприятия для выпуска конкурентоспособных товаров. Механизм такого трансфера следует создать. Положительно повлияло бы на весь ход событий снижение ставки рефинансирования ЦБ РФ. Необходимо также создать условия для привлечения предприятий малого и среднего бизнеса в сферу высоких технологий. Существенным фактором является разработка и совершенствование экономико-правового обеспечения инновационной деятельности, механизмов ее стимулирования, системы институциональных преобразований, защиты интеллектуальной собственности в инновационной сфере.

Таким образом, одним из важнейших процессов инновационного развития ОПК следует считать корпоратизацию оборонных предприятий, связанную с формированием нового облика ОПК. Главные выгоды от укрупнений в промышленности связаны с экономией на дорогостоящих работах по созданию новых видов продукции, а также на капиталовложениях в новые технологии. Дополнительная выгода получается и от сокращения административных расходов на содержание чрезмерно большого управленческого аппарата. Кроме того, надо учитывать сокращение затрат за счет больших масштабов производства (снижение текущих издержек производства).

Следовательно, основу нового этапа реформирования оборонных предприятий должен составить переход от пассивных мер, связанных с выживанием предприятий, к активной стратегии динамичного развития, залогом которой является государственная политика модернизации всей экономики Российской Федерации.

Отмена в 1861 году крепостного права повлияла на рост производства сельхоз продукции. К 1990-м годам Россия стала крупным экс-портнером зерна на мировом рынке. За 50 лет после отмены крепостного права объем экспорта зерна вырос в 7 раз.

С началом 20 века до 1913 года производство зерна увеличилось почти на 1/3, а экспорт - на 48%. Сельское хозяйство в 1913 году давало больше половины национального дохода (51.4%).

Однако из-за отсталой технологии, преобладание трехпольной системы земледелия, неупорядоченного землеустройства и фактической обезлички при общей собственности на землю урожаи были низкими. В среднем за 1909-1913г.г. зерновых собрано по 45 пудов с десятины (около 7 ц./га), тогда как во Франции - 90, в Германии - 152, в Дании - 195 пудов с десятины.

В 1907 году начата аграрная реформа П.А. Столыпина. Итог реформы - создание слоя предприимчивых самостоятельных крестьян. Стали интенсивнее развиваться сельская кооперация и банковская система, возросли объемы производства и экспорта сельхоз продукции, строились перерабатывающие предприятия, расширялся внутренний рынок.

Чрезвычайные меры после Октябрьской революции 1917 года способствовали перемещению из сельского хозяйства в промышленность средств, необходимых для проведения ускоренной индустриализации страны. У крестьян изымали не только излишки, но и часть необходимого продовольствия, зачастую - и семена. Земледельца отягощали налоги, высокие цены на продукцию промышленности. [2]

Такая политика военного коммунизма (1918 - 1921) вынудила руководство страны перейти к введению продналога (1921 - 1923) и к НЭПу (до конца 1929). В годы НЭПа среднегодовые темпы роста производства сельхоз продукции превышали 10%, что было весьма высоким показателем. Кустарное и мелкое производство развивалось в форме, как частных, так и кооперативных предприятий. К концу 1929 года в сельхоз кооперацию было вовлечено 26.8% взрослого населения и 68.4 крестьянских хозяйств.

НЭП привнес изменения в сельское хозяйство, но простейшая политическая борьба привела в начале 1930 года к его свертыванию. В 1930-е годы было принято два постановления ЦКВКП(б) об усилении коллективизации в стране.

Темпы коллективизации характеризовались вовлечением крестьян в колхозы, анализ динамики которой в 1930-е представлен на рисунке 2.

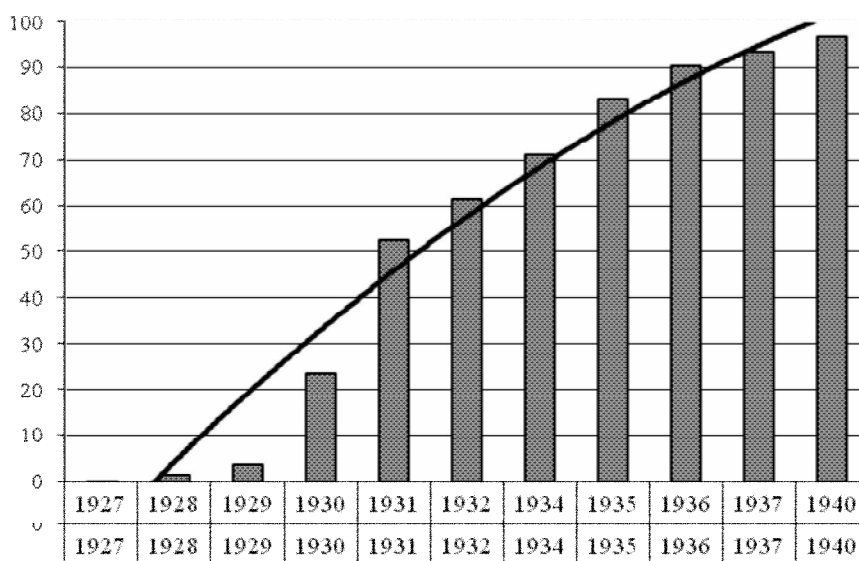


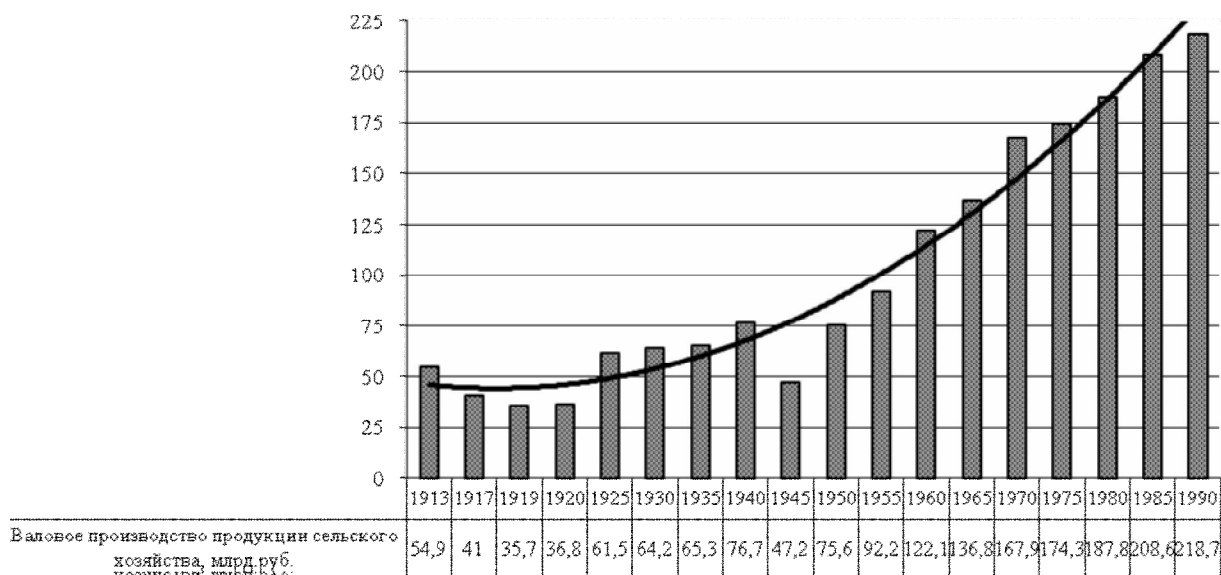
Рисунок 2 – Анализ динамики темпов коллективизации в СССР в 1930-е годы

В ходе Великой Отечественной войны тяговые ресурсы в колхозах и машинно-тракторных станциях сократились на 32%, численность автомашин - на 89%, трудовые ресурсы колхозов тыловых районов - на 30%. Произошло значительное падение производства.

За 1946-1952 село вышло из военной разрухи. Сентябрьский пленум ЦК КПСС (1953 г.) наметил пути повышения материальной заинтересованности работников в развитии производства, укрепление материально-технической базы сельского хозяйства, закрепления кадров на селе, упорядочения управления производством.

В результате освоения целинных земель с 1954 года была создана зерновая база на востоке страны, в короткие сроки полена существенная прибавка в сборе зерна. На территории РФ было освоено 19,6 млн. га целинных земель.

Динамика производства продукции сельского хозяйства до распада СССР представлена на рисунке 3.



*Рисунок 3 - Валовое производство продукции сельского хозяйства в селе категориями хозяйства за 1913-1990г.г. (в сопоставимых ценах 1983года, млрд. руб.)*

За 1960-1980-е годы материально-техническая база сельского хозяйства получила значительное развитие. В мае 1982 года была принята Продовольственная программа СССР до 1990 года. С 1985 года началась перестройка народного хозяйства, была сделана попытка ускорить научно-технический прогресс, в аграрном секторе производился поиск новых форм организации производства и оплаты труда в колхозах и совхозах.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Либоракиной, М.И. Деловая сеть развития некоммерческих организаций Гражданские инициативы и будущее России [Текст] / М.И. Либоракиной, В.Н. Якимца. - Издательство «Школа Культурной политики». : М. – 1997.
2. Информационно-аналитический портал «Наследие» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.nasledie.ru>

#### **Васильева Марина Владимировна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Зам. директора Финансово-экономического института по учебной работе, декан Финансового факультета

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [vita\\_977@mail.ru](mailto:vita_977@mail.ru)

УДК 336.225

Е.С. САВКИНА

## ОСНОВНЫЕ ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ПУТИ ИХ УСТРАНЕНИЯ

*Поскольку налоговое регулирование является важнейшим элементом процесса управления налогообложением, результативность его реализации напрямую влияет на финансовое положение государства и его субъектов. Следовательно, характер налоговых правонарушений становится все более масштабным, поэтому назревает необходимость использования новых резервов в повышении эффективности налогового администрирования, в частности совершенствование налогового контроля.*

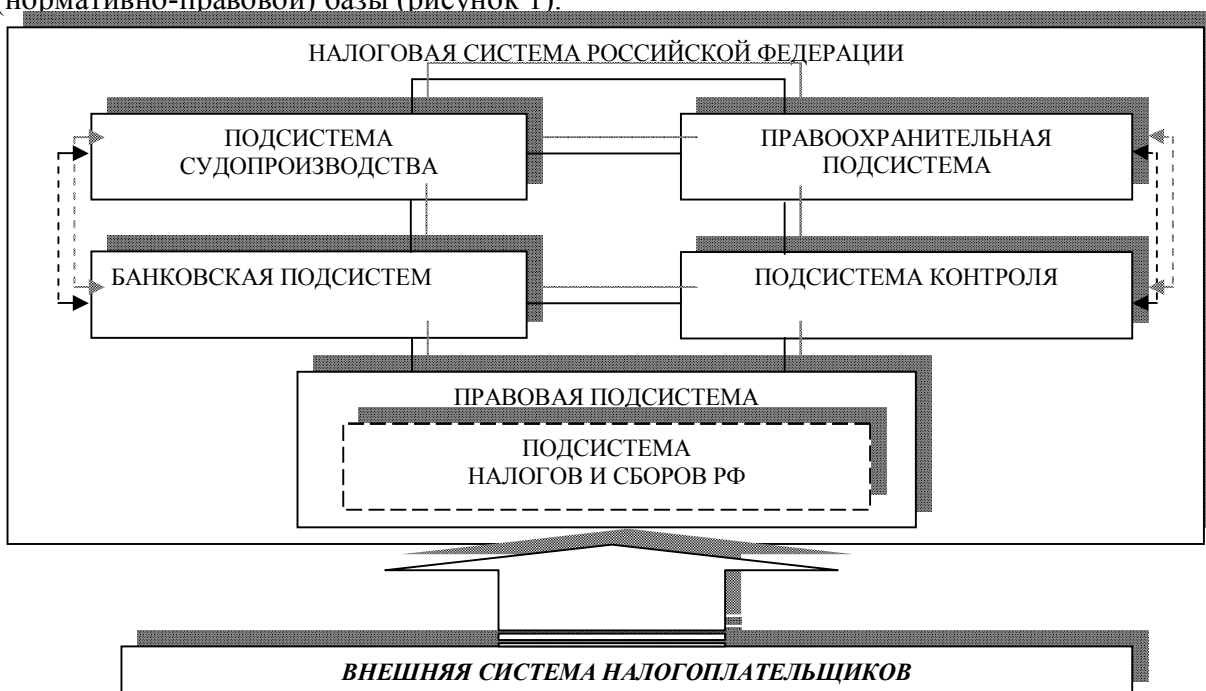
**Ключевые слова:** налоговые правонарушения, налоговое законодательство, налогообложение, налоговый контроль, налоговая система, налоговое администрирование.

*As tax regulation is the major element of managerial process by the taxation, productivity of its realisation directly influences a financial position of the state and its subjects. Hence, character of tax offences becomes more and more scale, therefore becomes ripe necessity of use of new reserves for increase of efficiency of tax administration, in particular perfection of the tax control.*

**Key words:** tax offences, the tax laws, the taxation, the tax control, tax system, tax administration.

Законодательство о налогах и сборах появилось и стало активно развиваться как самостоятельная отрасль российского законодательства в последнее десятилетие прошлого века. В результате этого потребовалось создание системы налоговых органов в Российской Федерации. Все эти преобразования в налоговой сфере были связаны с развитием экономики. Необходимо было сформировать законодательство о налогах и сборах, выстроить налоговую систему и организовать структуру налоговой службы.

Налоговая система Российской Федерации является очень важной составной частью государственной системы. Она представляет собой совокупность законодательно принятых налогов и иных платежей, налогоплательщиков в лице административно-территориальных образований, юридических и физических лиц, органов власти, ответственных за организацию, планирование, сбор и контроль за уплатой налогов, а также законодательной (нормативно-правовой) базы (рисунок 1).



**Рисунок 1 – Структурная карта налоговой системы Российской Федерации**

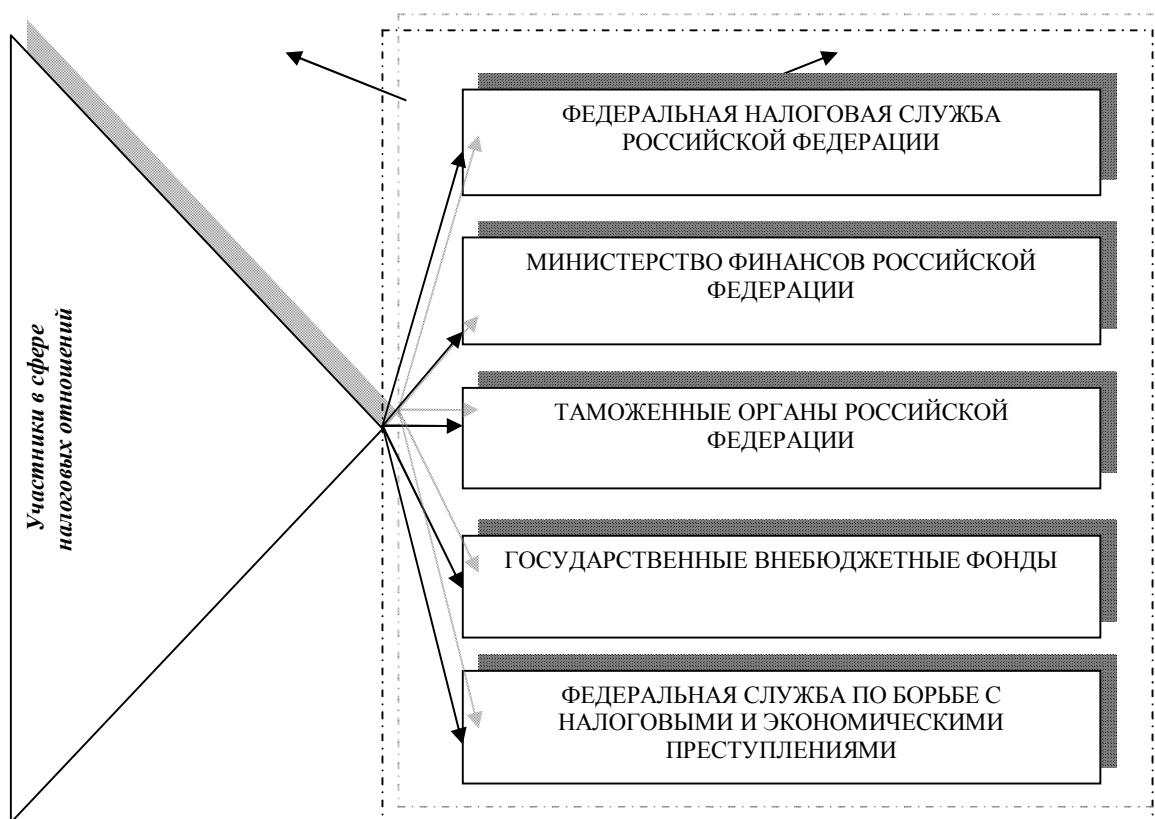
Систему налогового законодательства составляет взаимосвязанная совокупность нормативных актов различного уровня, которая охватывает не только законы, но и постановления, указы, межведомственные и ведомственные нормативные документы, а также акты других отраслей законодательства, если они содержат нормы, применяемые к налоговым отношениям.

Несмотря на принимаемые государством меры по совершенствованию налогового законодательства НК РФ содержит ряд противоречий и необоснованных ограничений. В большей степени это связано с вопросами взаимодействия участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Основная особенность правового регулирования в налоговой сфере состоит в существенном реформировании субъектов налоговых правоотношений, в компетенцию которых входит выявление налоговых правонарушений.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (в соответствии с НК РФ).

Основные участники в сфере налоговых отношений представлены на рисунке 2.



**Рисунок 2 – Участники в сфере налоговых отношений**

В тесном взаимодействии с налоговой системой находится налоговое администрирование, выступая процессом функционирования и практического воплощения.

Налоговое администрирование через формы и методы предопределяет четкость в представлении налоговых органов.

Важнейшим методом налогового администрирования выступает налоговый контроль. Налоговый контроль - это специализированный (только в отношении налогов и сборов) государственный финансовый контроль, основная сущность которого состоит не только в проверке соблюдения налогового законодательства, но и в проверке правильности

исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений.

Налоговый контроль как одну из функций государственного управления можно рассматривать как систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль использует разнообразные формы практической организации для наиболее эффективного выполнения стоящих перед ним задач. Его основная и наиболее значимая цель состоит в организации мер, способствующих противодействию ухода от налогообложения для обеспечения своевременного и полного поступления налоговых доходов.

Среди наиболее результативных норм проведения государственного налогового контроля должностными лицами налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов в пределах (но только в пределах своей компетенции) можно выделить следующие:

- налоговые проверки;
- проверка данных учета и отчетности;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, а также плательщиков сборов;
- осмотр помещений и территорий, используемых непосредственно для извлечения дохода.

В настоящее время большое внимание уделяется совершенствованию налогового администрирования. Работа в данной области ведется по таким направлениям, как принятие мер по пресечению налоговых правонарушений, а также мер по обеспечению прав налогоплательщиков и созданию для них максимально комфортных условий, способствующих осуществлению хозяйственной деятельности и уплате налогов и сборов.

В результате комплекса мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности системы налоговых органов в формировании денежных фондов всех уровней государственной власти в области выявления основных резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты, улучшения налоговой дисциплины среди налогоплательщиков в налоговое законодательство были внесены многочисленные изменения и дополнения.

В связи с принятием НК РФ были изменены чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые правонарушения, которые существовали до его принятия. До этого в ряде случаев налоговые органы, пользуясь не совсем точными формулировками законов, трактовали налоговое законодательство в свою пользу. Следовательно, факт нарушения закона со стороны налогоплательщика и соответственно размер, уплачиваемых ими штрафных санкций, определяли данные действия налоговых органов.

Однако, несмотря на изменения в налоговом законодательстве остается множество проблем связанных с несовершенством не только налогового законодательства, но и налоговой системы в целом. Все они содействуют возникновению основных причин, способствующих уходу субъектов от уплаты налога или снижению налоговых платежей.

Основные причины, которые создают благоприятные условия для уклонения от уплаты налогов, можно представить в виде четырех групп: экономические; политические; правовые; моральные (психологические) [1].

Экономические причины, вызывающие стремление плательщиков налогов и сборов к уклонению от уплаты, можно характеризовать финансовым состоянием налогоплательщика и общей экономической конъюнктурой.

Финансовое положение налогоплательщиков является определяющими фактором в уклонении от уплаты налога. Если финансовое положение налогоплательщика стабильно, то он не станет уклоняться от уплаты налогов финансовым мотивам. Если же финансовое положение налогоплательщика нестабильно или находится на грани банкротства и неуплата

налога становится единственным средством существования, то налогоплательщик пойдет на риск по неуплате налогов.

Причины, порожденные экономической конъюнктурой, проявляются чаще в периоды экономических кризисов в государстве и реже в периоды расцвета. В условиях нестабильности ценовой политики и появления неуправляемого «теневого капитала» достаточно слабо действуют установленные правила сделок, и поэтому практически невозможно достаточно полно установить контроль за налогообложением.

Налоги как инструмент социальной политики становятся в руках власти инструментом воздействия на группы граждан или налогоплательщиков. Особенно это проявляется в периоды предвыборных кампаний.

Проявления налогового пресса как инструмента экономической политики заключается и в том, что государство повышает ставки налогов или вводит новые налоги в целях развития отдельных отраслей экономики или повышения благосостояния определенных групп населения, что в определенных условиях вызывает негативные последствия у других групп населения или тех отраслей, которые не получают дотаций со стороны государства и появляются не только корыстные интересы, но и стремление сократить расходы данных отраслей за счет ухода от налогового бремени.

Артур Лаффер показал, что существует оптимальная ставка налога, при которой поступления в бюджет достигают максимума. Однако на основе рисунка 3, можно сделать вывод о том, что существуют предел роста налоговой ставки, в результате превышения которой снижаются налоговые поступления и начинается спад производства, сокращение налогов и уход предпринимателей в теневую экономику [2].



*Рисунок 3 – Кривая Лаффера*

Таким образом, правовые причины вызваны сложностью и непостоянством налоговой системы. В результате этого возникают моменты, препятствующие эффективности системы исчисления налоговых платежей, а также контроля за налогоплательщиками. Вместе с тем само законодательство способствует этому в значительной степени. Это обусловлено льготным налогообложением определенных групп или сфер деятельности, наличием различных величин ставок налогообложения, отнесением расходов и затрат на различные статьи и, естественно, несовершенством самого законодательства.

В настоящее время наблюдаются очень частые и значительные изменения в налоговом законодательстве. Моральные или психологические причины порождаются характером налоговых законов, несмотря на то, что закон является обязательным для всех без исключения. Однако налоговое законодательство не является на практике общим в силу налоговых льгот для отдельных категорий налогоплательщиков или сфер деятельности, что

вызывает чувство несправедливости и выступает в качестве причины уклонения от уплаты налогов.

Моральные причины налоговых правонарушений обуславливает также низкая правовая культура, не уважительное отношение к имеющейся налоговой системе налогоплательщиков. Умысел при уклонении от уплаты налогов играют не последнюю роль в причинах существования налоговых правонарушений. Однако не все правонарушения подобного характера имеют личную мотивацию. Например, руководители могут использовать сокрытие от налогообложения средства на развитие своего предприятия, и у них возникает заинтересованность, выражающаяся в стремлении улучшить финансовое состояние своего предприятия.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов налогоплательщиками объясняется рядом экономических, политических, правовых и моральных факторов (рисунок 4).

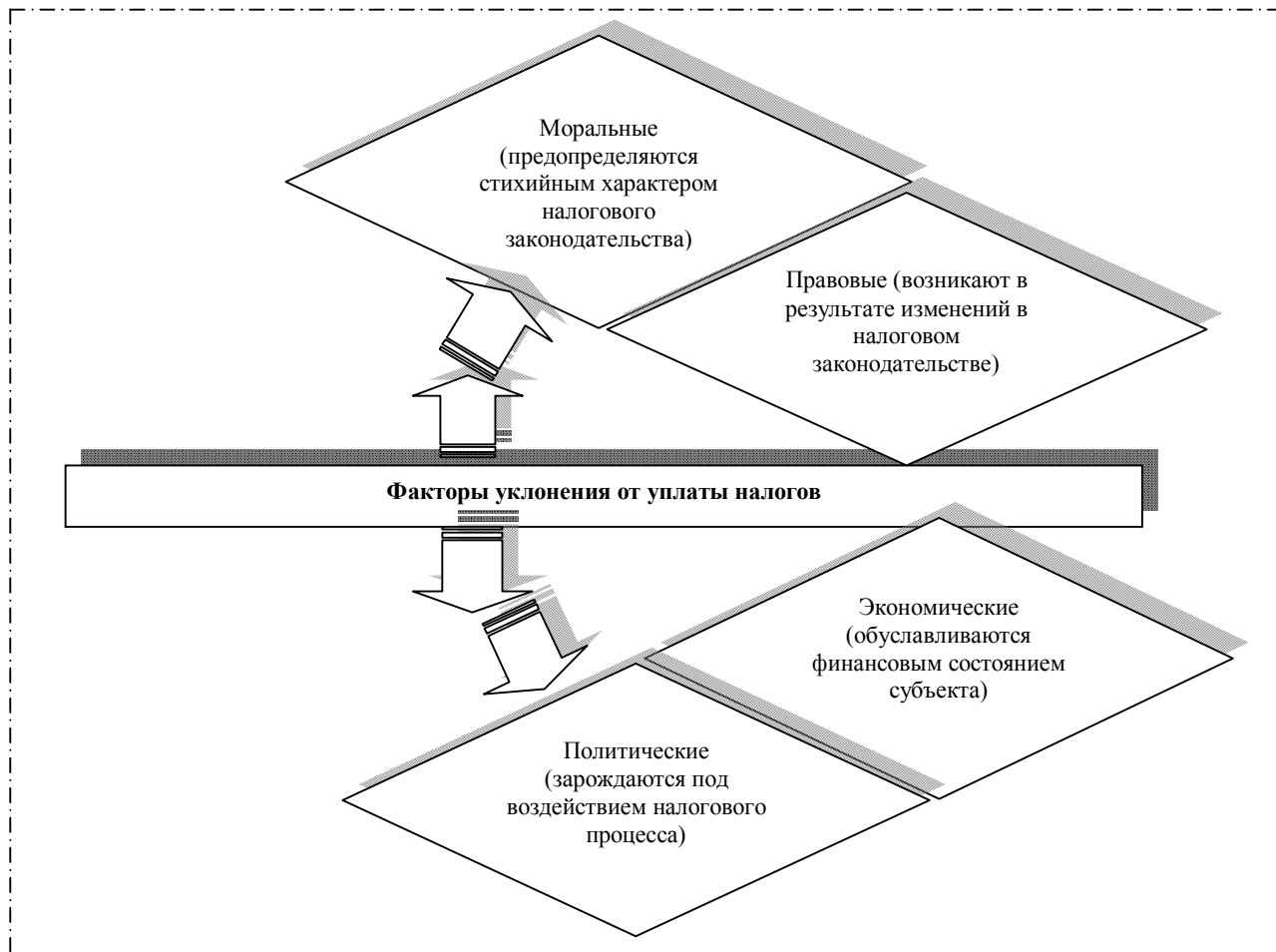


Рисунок 4 – Основные факторы уклонения от уплаты налогов

Противодействие сбору налогов как социально-экономическое явление существовало, существует и будет существовать до тех пор, пока будет функционировать государство и бюджет. Это явление объективно и не зависит от государственного строя. Оно обусловлено самой сущностью и предназначением налогов, которые принудительно изымаются из части доходов у населения и организаций, поэтому уход от налогового бремени есть реакция собственника защитить свои доходы от изъятия, пусть и законодательно закрепленного государством [2].

Уход от налогов есть не только противоправные действия налогоплательщика по отношению к закону, но и нежелание участвовать в формировании государственного бюджета, за счет которого власть в лице государства выполняет присущие ей функции.



Следовательно, до тех пор пока существует государство, ему будет требоваться финансирование за счет дешевых источников, каковыми являются собственники и граждане.

Данное противоречие и противостояние являются объективной основой снижения налогового бремени со стороны самих налогоплательщиков, если не стремится само государство к уменьшению налогового бремени на граждан и собственника.

В целях снижения налогового бремени налогоплательщики прибегают к всевозможным способам снижения сумм налогов или к уходу от их уплаты.

Для эффективной борьбы с основными явлениями налоговых правонарушений следует:

- усилить налоговый контроль;
- расширить полномочия налоговых и контролирующих органов;
- ужесточить ответственность за совершение налогового правонарушения;
- создать центры юридической помощи налогоплательщикам;
- создать специализированные консультационные службы, занимающиеся непосредственным информированием, обучением налогоплательщиков;
- оказание поддержки со стороны судов;
- проведение показательных судебных процессов, которые призваны воздействовать на налогоплательщиков;
- следует разработать наиболее полные методических рекомендации с целью предупреждения и пресечения налоговых правонарушений.

В настоящее время потребность в контроле за системой налоговых правонарушений велика. Однако не во всех налоговых инспекциях есть отделы, занимающиеся данным видом работы. Этой деятельностью обычно занимается один или два работника. Следовательно, в налоговых инспекциях необходимо ввести целый отдел, который будет контролировать вопросы налоговых правонарушений. Данная работа должна вестись под постоянным контролем руководителя налоговой инспекции.

Таким образом, контроль за системой налоговых правонарушений - достаточно сложная и ответственная работа, требующая глубоких познаний социально-экономических процессов, налогового анализа, знании налогового и иного законодательства, освоения методологии прогнозирования, в том числе с помощью автоматизированных систем управления. Только в данном случае возможно с достаточно высокой степенью надежности контролировать и предотвращать налоговые правонарушения, а также контролировать поступления налогов в бюджеты всех уровней.

Следовательно, с целью выявления и пресечения налоговых правонарушений необходимо совершенствовать систему способов выявления налоговых правонарушений. Применяя предложенные способы, можно существенно сократить число налоговых правонарушений.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Александров, В.Г. Налоги и налогообложение: учебник [Текст] / В.Г. Александров. - М.: Изд-во «Налоги и финансовое право», 2006. – 200 с.
2. Александрова, И.М. Налоги и налогообложение: Учебник [Текст] / И.М. Александрова. - 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2006. – 318 с.
3. Попова, Л.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / Л.В.Попова, И.А. Дрожжина, М.М. Петрыкина. – Орел:Орел ГТУ, 2006. – 247с.
4. Тедеев, А.А. Налоговое право: Учебник [Текст] / А.А Тедеев, В.А Парыгина. – М.: Издательство ЭКСМО, 2004. – 864 с.

### **Савкина Елена Сергеевна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»  
Тел.: 41-70-68  
E-mail: elenka786@mail.ru

УДК 336.22

Н.Г. ВАРАКСА

## СТРУКТУРНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ: МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЙ АСПЕКТ<sup>3</sup>

*В статье автор рассматривает элементы налогового анализа по налогу на прибыль и раскрывает информационную базу для его проведения на макроуровне. Предложена методика налогового анализа, способствующая формированию аналитических данных для принятия эффективных решений в области налогообложения.*

**Ключевые слова:** налог на прибыль, налоговый анализ, элементы налога.

*In article the author considers elements of the tax analysis under the profit tax and opens information base for its carrying out at macrolevel. The technique of the tax analysis promoting formation of the analytical data for acceptance of effective decisions in the field of the taxation is offered.*

**Keywords:** the profit tax, the tax analysis, tax elements.

Налог на прибыль организаций на протяжении ряда лет является одним из бюджетообразующих налогов, позволяющих государству реализовать его социальные функции (таблица 1).

Таблица 1 - Поступление налога на прибыль организаций в 2007-2009 гг.\*

Показатель	2007 год	2008 год	2009 год
Ставка налога на прибыль, %	24%	24%	20%
Налоговые доходы всего, тыс. руб.	1060459	882735	980000
В том числе:			
- в федеральный бюджет	280732	22828	53625
- региональный бюджет	779727	859907	926348
Темп прироста налоговых доходов к предыдущему году	-	-16,8	11,0
Налог на прибыль, всего, тыс. руб.	380840	197323	154562
В том числе:			
- в федеральный бюджет	97327	36288	3782
- региональный бюджет	283513	161035	150780
Темп прироста налога на прибыль к предыдущему году	-	-48,2	-21,7
Удельный вес налога на прибыль в налоговых доходах, всего, %	35,9	22,3	15,8
В том числе:			
- в федеральный бюджет	34,7	158,9	7,1
- региональный бюджет	36,4	18,7	16,8
Коэффициент собираемости по налогу на прибыль, %	100,6	100,9	95,7

\*Данные сайта - [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)

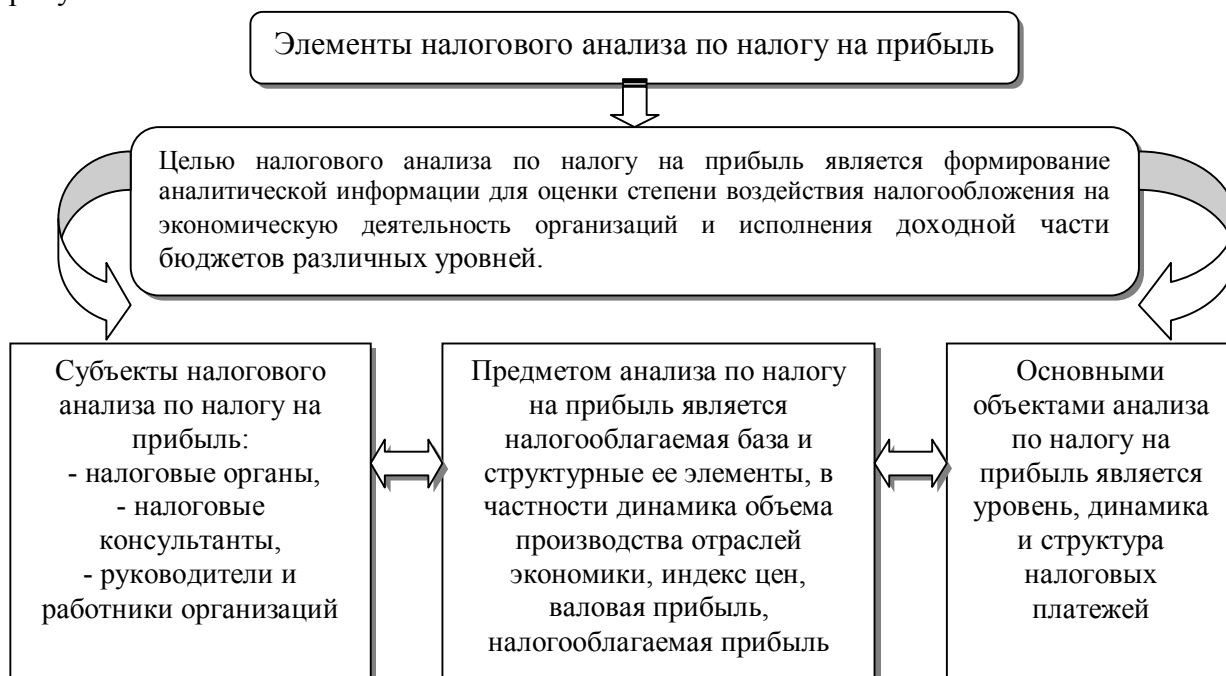
<sup>3</sup> Статья подготовлена по результатам разработки гранта МК-3332.2009.6

Так, по итогам 2009 года поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации составили 154,5 млн. руб., в сравнении с 2008 годом они сократились на 42,7 млн. руб., или на 21,7%. При этом поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет составили 3,7 млн. руб., что на 32,5 млн. руб. меньше, чем в 2008 году.

Существенное уменьшение поступлений по налогу в 2009 г. обусловлено снижением результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций в результате общей экономической ситуации в стране и уменьшением ставки налога как в целом на 4%, так и зачисляемого в федеральный бюджет до 2 %.

Анализ влияния налога на прибыль на формирование доходной части бюджетов разного уровня и разработка предложений по совершенствованию системы налогообложения прибыли невозможны без детального изучения влияния различных факторов в части указанного налога. С целью комплексного исследования влияния экономических показателей на поступление налога на прибыль предлагаем использовать методiku налогового анализа.

Основные элементы налогового анализа по налогу на прибыль представлены на рисунке 1.



*Рисунок 1 – Элементы налогового анализа по налогу на прибыль организаций*

Анализ прибыли представляет собой исследование механизма формирования конечного финансово-хозяйственного результата во всем многообразии причинно-следственных связей и зависимостей в целом по предприятиям, а также по отдельным ее видам в зависимости от направления изучения [3].

При проведении анализа исследуют макроэкономические показатели, влияющие на изменение объема налоговых поступлений и задолженности:

- показатели финансового положения предприятия;
- состояние платежей и расчетов в экономике;
- просроченная кредиторская и дебиторская задолженность.

Предлагаемая нами методика налогового анализа по налогу на прибыль включает следующие элементы (рисунок 2).

На первом этапе предлагаемой методики выявляются показатели, отражающие тенденции макроэкономического развития, в частности валовой внутренний продукт,

сальдированный финансовый результат организаций в целом по экономике и в разрезе ее отраслей, другие показатели развития субъектов Федерации, а также используют показатели о динамике и структуре налоговых платежей.



Рисунок 2 – Методика налогового анализа по налогу на прибыль

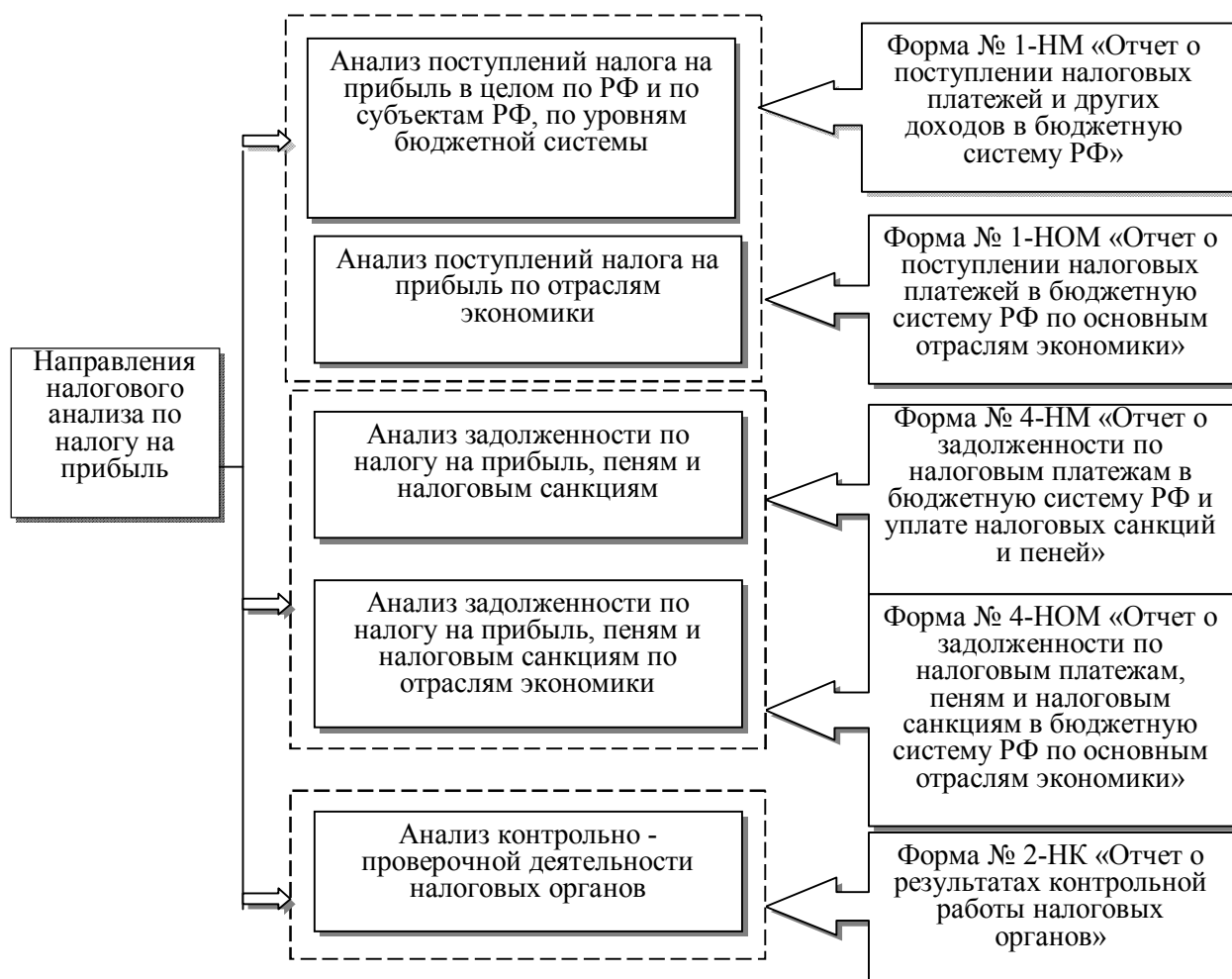
Перечисленные показатели разрабатываются Федеральной налоговой службой России, Минэкономразвития РФ, Минфином РФ, Росстатом, а также органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

В условиях стабильного налогового законодательства изменения величины налоговых поступлений могут быть вызваны как колебаниями налоговой базы, так и изменением уровня собираемости, зависящего от работы налоговых органов и платежеспособной дисциплины налогоплательщиков.

Анализ налоговых поступлений по налогу на прибыль в бюджетную систему РФ (субъекта РФ) основывается на информационной базе, содержащей данные об объеме поступлений налога на прибыль по уровням бюджетной системы, отраслям, крупнейшим налогоплательщикам, задолженности по налогу на прибыль, пеням и налоговым санкциям, отраслей в целом по Российской Федерации (субъекту Российской Федерации), данные о налоговой базе по налогу на прибыль, о результатах реструктуризации задолженности в федеральный бюджет по налогу на прибыль, пеням и налоговым санкциям, об итогах работы по принудительному взысканию задолженности и другие, с использованием различных статистических показателей, позволяющих полнее раскрыть суть исследуемого вопроса [2].

В связи с этим вторым этапом методики является анализ налоговой базы по налогу на прибыль, налоговых поступлений, задолженности. Информационным обеспечением на данном этапе является статистическая налоговая отчетность, которая включает данные по всем налогоплательщикам независимо от формы собственности или организационно-правовой формы.

Формы налоговой отчетности по направлениям анализа налога на прибыль представлены на рисунке 3.



**Рисунок 3 - Формы налоговой отчетности по направлениям анализа налога на прибыль**

Налоговая отчетность, на базе которой будет осуществляться анализ деятельности налоговых органов, состоит из данных месячной, квартальной и годовой отчетности, утвержденной ФНС РФ.

На третьем этапе осуществляется выбор формы и построение факторной модели влияния выделенных на первом этапе факторов на результативный признак и оценку адекватности построенной модели. Выбор модели определяется целями анализа. В рамках рассматриваемой методики предлагается использовать методы факторного анализа.

На налоговые поступления по налогу на прибыль оказывает влияние множество факторов, находящихся во взаимной связи, зависимости и обусловленности. Для аналитического исследования налога на прибыль необходимо использовать следующие факторные модели (таблица 2).

Таблица 2 – Факторные модели по налогу на прибыль

Факторная модель	Характеристика
$N_{п} = НБ \times Ст$	Нп – начисленный налог на прибыль; НБ – налоговая база; Ст – ставка налога.
$N_{п} = (Др + ВД - Рп - ВР) \times Ст$	Др – доходы от реализации; ВД - внереализационные доходы; Рп - расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации; ВР - внереализационные расходы.
$НН = N_{п}/ВРП$	НН – налоговая нагрузка; Нп - общая сумма налога на прибыль; ВРП - валовой региональный продукт.
$НН = N_{п}/ФР$	НН – налоговая нагрузка; Нп - общая сумма налога на прибыль; ФР – положительный финансовый результат.

Завершающий этап методики состоит в распределении изменений объема налоговых поступлений по выделенным факторам на основе построенной на предыдущем этапе модели.

Направления, по которым необходимо проводить анализ поступлений по налогу на прибыль, представлены на рисунке 4.

Налоговый анализ по налогу на прибыль необходимо начинать с исследования величины поступления налога на прибыль, используя данные отчета по форме № 1-НМ «Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему РФ».

Далее проводится анализ динамика показателей на основе исчисленных темпов роста и прироста, а также абсолютных отклонений поступлений налога на прибыль за текущий период по сравнению с прошлым. При этом используется горизонтальный и вертикальный методы анализ.

Рассчитанные темпы роста поступлений сопоставляются для определения тенденций их изменения. Так, в 2009 году поступление налога на прибыль снизилось по сравнению с 2008 годом на 21,7%. А за 2008 год по сравнению с 2007 годом поступления снизились на 48,2%. Сравнение двух темповых показателей позволяет сделать вывод, что объем налоговых поступлений снижается. Однако данный показатель рассчитан в номинальном выражении, т.е. без учета влияния инфляции.

Для анализа роста налоговых поступлений следует использовать показатель ВВП (ВРП) и индекс потребительских цен (инфляция), оказывающий прямое воздействие на динамику поступления налогов и сборов.

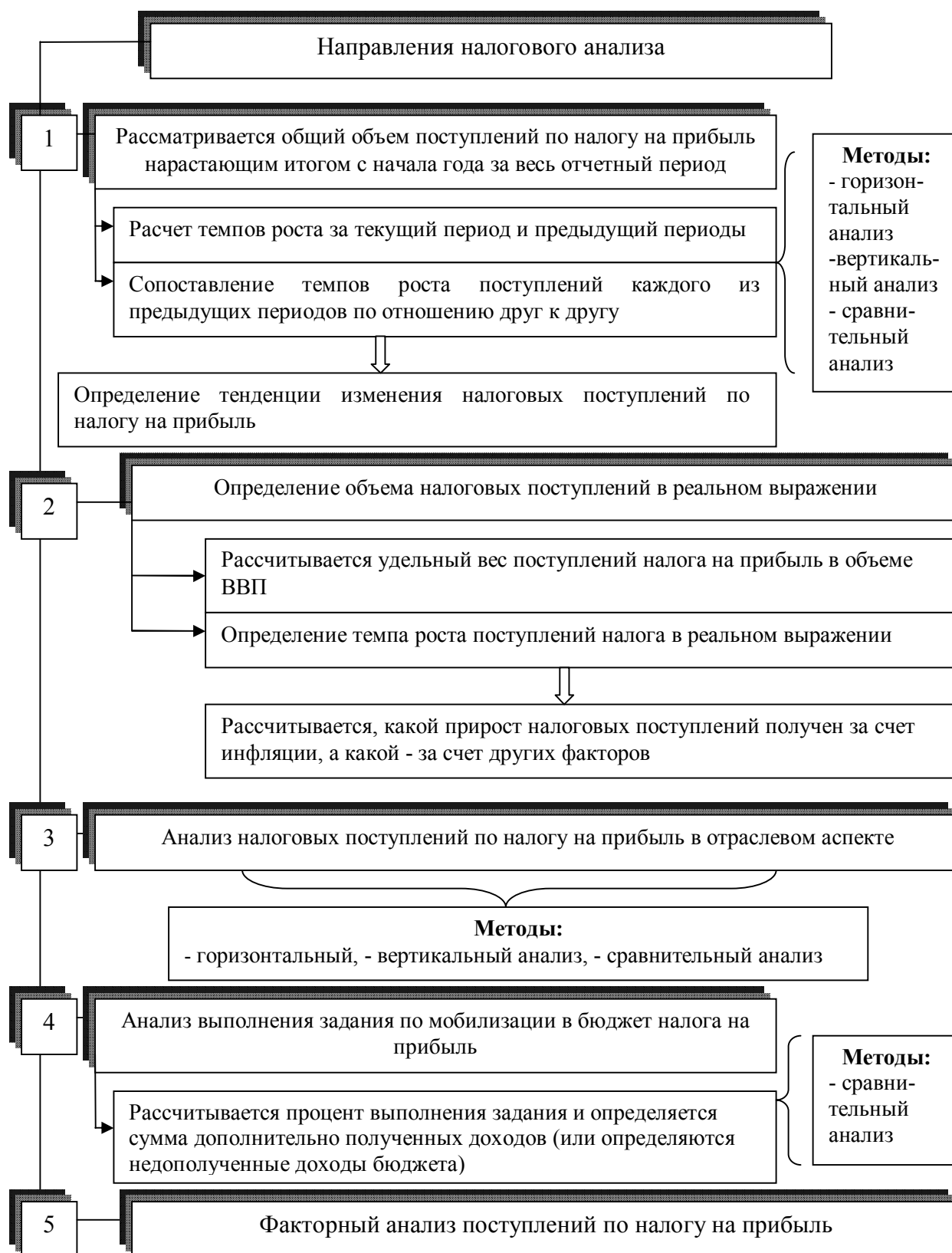


Рисунок 4 – Направления налогового анализа поступлений налога на прибыль

Показатель отношения объема поступивших налогов и сборов к ВВП характеризует налоговую нагрузку, при сравнении этого показателя в динамике можно сделать вывод о повышении (снижении) уровня собираемости налога.

Таким образом, для проведения налогового анализа используются следующие показатели:

- налоговые поступления по налогу на прибыль, задолженность по налогу на прибыль, показатели контрольно-проверочной деятельности;
- ВВП (ВРП), темп роста ВВП;
- темп роста налога на прибыль в номинальном выражении и в реальном выражении;
- индекс потребительских цен (инфляции);
- налоговая нагрузка.

Анализ налоговых поступлений по налогу на прибыль также целесообразно проводить и в отраслевом разрезе для выявления в динамике структурных тенденций изменения поступлений.

Таким образом, предложенная методика налогового анализа универсальна и применима для анализа налоговых поступлений в бюджеты различных уровней. Выделенные направления аналитической деятельности позволят как исследовать тенденции изменения налоговых поступлений в разрезе структурных элементов, так и объяснить причины такого изменения.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>
2. Паскачев, А.Б. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика [Текст] / А.Б. Паскачев, Ф. К. Садыгов. – М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004. – 232 с.
3. Толпегина, О.А. Анализ прибыли: теория и практика исследования [Текст] / О.А. Толпегина // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 2.(131) - С.35.

**Варакса Наталия Геннадьевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

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

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: [konfer\\_2005@mail.ru](mailto:konfer_2005@mail.ru)



Л.Е. ЗЛОБИНА

## РОЛЬ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ КРЕДИТОВАНИЯ СЕЛЬХОЗТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

*В статье автором представлен расчет коэффициентов для отнесения сельскохозяйственных товаропроизводителей к группам финансовой устойчивости должника, а также предложена авторская схема реализации этапов анализа финансового состояния сельскохозяйственных предприятий.*

**Ключевые слова:** кредит, сельскохозяйственные товаропроизводители, финансовая устойчивость.

*In article the author presents calculation of factors for reference of agricultural commodity producers to groups of financial stability of the debtor, and also the author's scheme of realization of analysis stages of a financial condition of the agricultural enterprises is offered.*

**Key words:** the credit, agricultural commodity producers, financial stability.

Кредит играет важную роль в саморегулировании величины средств, необходимых для совершения хозяйственной деятельности. Благодаря кредиту предприятия располагают в любой момент такой суммой денежных средств, которая необходима для нормальной работы.

Роль кредита важна для пополнения оборотных средств, потребность в которых у каждого предприятия не стабильна, меняется в зависимости от условий работы: рыночных, природных, климатических, политических и др.

Роль кредита велика для воспроизводства основных фондов. Используя кредит, предприятие может совершенствоваться, увеличивать производство значительно быстрее, чем при его отсутствии.

Важна роль кредита в регулировании ликвидности банковской системы, а также в создании эффективного механизма финансирования государственных расходов.

Кредитные отношения оформляются договором займа или кредитным договором. Кредиты по кредитному договору могут выдаваться только кредитными организациями. Самым существенным отличием кредита и займа является то, что договор займа считается заключенным с момента передачи денег (реальный договор), а кредитный договор - с момент его заключения. Договор предполагает существование двух сторон: кредитора и заёмщика. Согласно договору, кредитор обязуется предоставить кредит, а заёмщик принять кредит и своевременно вернуть кредит, уплатив проценты.

Кредит - экономическая категория, представляющая собой определенный вид общественных отношений, связанных с движением стоимости на условиях возвратности. В качестве субъектов кредитных отношений выступают кредитор и заёмщик.

Возникновение кредита как особой формы стоимостных отношений происходит тогда, когда стоимость, высвободившаяся у одного экономического субъекта, какое-то время не вступает в новый воспроизводственный цикл. Благодаря кредиту она переходит от субъекта, не использующего её (кредитор), к другому субъекту, испытывающему потребность в дополнительных средствах (заёмщик) [1].

Функции кредита: перераспределительная; создания кредитных орудий обращения, воспроизводственная и стимулирующая.

Благодаря перераспределительной функции происходит перераспределение временно высвободившейся стоимости. Она может осуществляться на уровне предприятий, отрасли, государства (национальной экономики), мирового хозяйства (мировой экономики). Перераспределение идёт на условиях возврата стоимости.

Функция создания кредитных орудий обращения связана с возникновением банковской системы. Благодаря возможности хранения денежных средств на счетах в

банках, развитию безналичных расчётов, зачёту взаимных обязательств, появились кредитные средства расчёта и платежа.

Стимулирующая функция кредита проявляется в возможности развития производства без наличия собственных денежных средств. Благодаря кредиту предприятия получают мощный стимул для дальнейшего развития.

Кредит может выступать в товарной (товарный кредит) и денежной (денежный кредит) форме.

При денежной форме кредита кредитором выступает банк или иная кредитная организация, обязующаяся предоставить денежные средства (кредит) заёмщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заёмщик обязуется возвратить полученную сумму и уплатить проценты на неё.

Кредит в товарной форме предполагает передачу во временное пользование стоимости в виде конкретной вещи, определённой родовыми признаками. При товарной форме кредита кредитором часто выступает предприятие [2].

В современных условиях преобладает денежная форма кредита. Он предоставляется и погашается денежными средствами. В кредитной сделке нет эквивалентного товарно-денежного обмена, а есть передача стоимости во временное пользование с условием возврата через определенное время и уплаты процентов за пользование ей.

Правительство Российской Федерации существенно активизировало свой интерес к сельскому хозяйству, инициировав в числе прочих национальный проект «Развитие АПК»; в конце 2006 г. принят Федеральный закон «О развитии сельского хозяйства». Государственная политика поддержки сельского хозяйства предусматривает стимулирование привлечения кредитов на условиях субсидирования выплаты процентов. Ослабление финансовой независимости обществ как следствие осуществляемых мероприятий согласно общепринятым подходам к определению финансового состояния оценивается отрицательно. По оценкам отечественных экономистов, признающих недостатки существующей Методики расчета показателей финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяемой в том числе арбитражными судами (таблица 1), в стране не было бы столько обанкротившихся хозяйств.

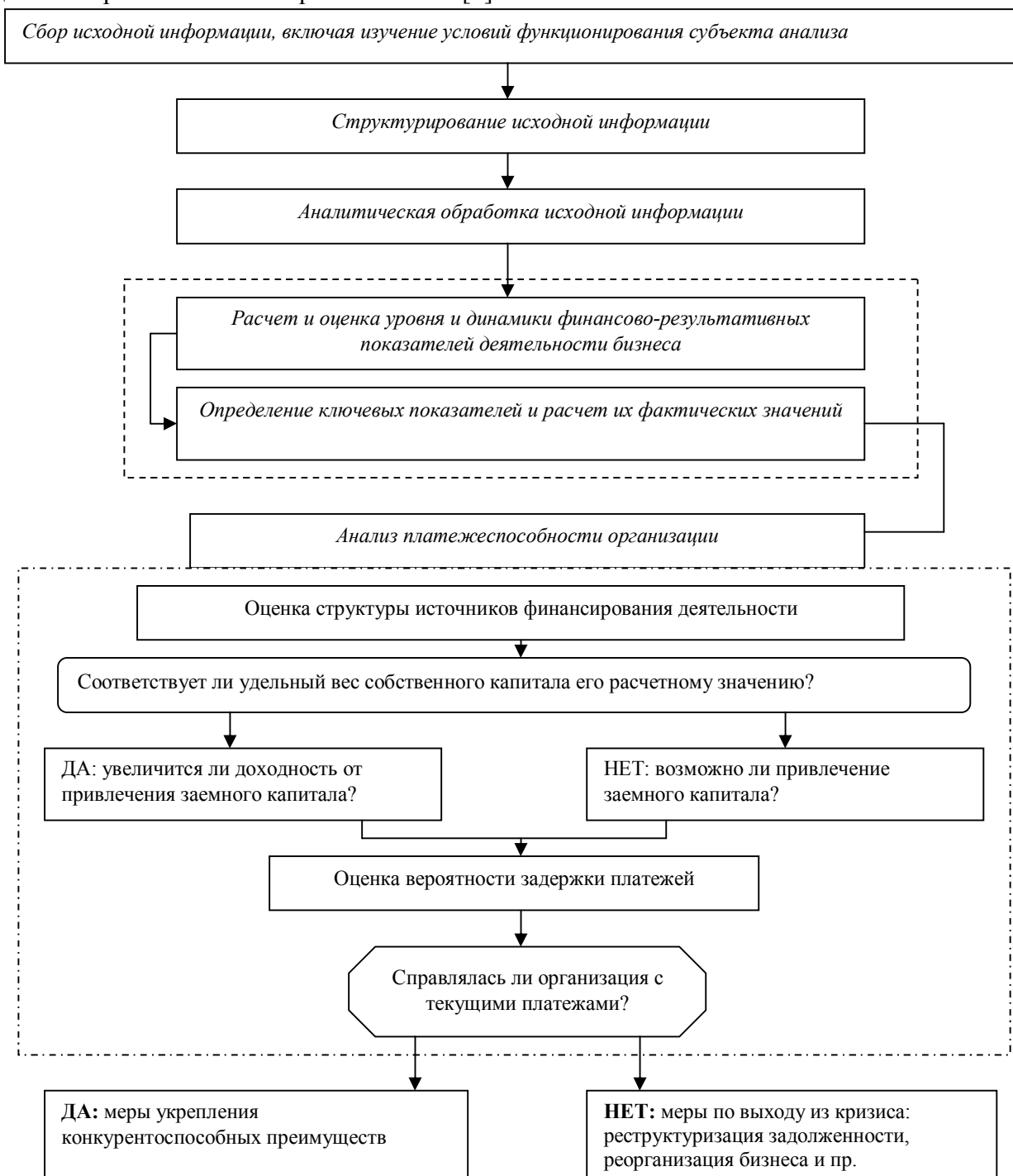
Таблица 1 - Фрагмент расчета коэффициентов для отнесения сельскохозяйственных товаропроизводителей к группам финансовой устойчивости должника

Коэффициент	Группа				
	1	2	3	4	5
Финансовой независимости	$K \geq 0,6$	$0,56 \leq K < 0,6$	$0,5 \leq K < 0,56$	$0,44 \leq K < 0,5$	$K < 0,44$
Финансовой независимости в отношении формирования запасов и затрат	$K \geq 1$	$0,9 \leq K < 1$	$0,8 \leq K < 0,9$	$0,65 \leq K < 0,8$	$K < 0,65$
Обеспеченности собственными оборотными средствами	$K \geq 0,5$	$0,4 \leq K < 0,5$	$0,3 \leq K < 0,4$	$0,2 \leq K < 0,3$	$K < 0,2$

Изучение финансового состояния организации должно отвечать концепции системности. Методика анализа финансового состояния организации при этом предстает в виде согласованной последовательности. Она состоит из шести основных этапов, общая блок-схема приведена на рисунке 1.

Сбор информации заключается в составлении списка вопросов и получении соответствующих данных от исследуемой организации и из других источников. Изучение условий функционирования систем должно стать предварительным этапом анализа, что обусловлено задачей неперенного синтеза внутренних и внешних факторов, возникающей с

учетом особенностей эволюции экономического анализа в России. Так, для сельскохозяйственных организаций специфичным является изучение географических и погодно-климатических условий хозяйствования анализируемого субъекта. Структурирование исходной информации должно предполагать составление срезов данных, которые должны входить в информационную базу анализа финансового состояния организации с ее основными характеристиками: отраслевой принадлежностью, масштабом бизнеса и прочими. На следующем этапе следует в сформированном массиве информации выделить показатели, являющиеся наиболее важными критериями результативности деятельности. Значимость показателей рентабельности отражается в «Золотом правиле экономики», заключающемся в том, что темпы роста балансовой прибыли должны превышать темпы роста выручки от реализации продукции, а темпы роста реализации должны превышать темпы роста активов [1].



**Рисунок 1 - Схема реализации этапов анализа финансового состояния сельскохозяйственных предприятий**

Таким образом, сельскохозяйственный товаропроизводитель - физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 % общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 % общего объема производимой продукции.

Наибольшую опасность для кредитных организаций представляет его несостоятельность.

Сельхозпроизводители должны осуществлять платежи одновременно всем кредиторам пропорционально их доле в общем объеме реструктурированного долга. Списание задолженности сельскохозяйственного товаропроизводителя по начисленным пеням и штрафам производится пропорционально погашению основного долга [2].

Право на реструктуризацию долгов приостанавливается, если у сельхозпроизводителя на 1-е число месяца, следующего за истекшим кварталом, имеется задолженность по текущим налоговым платежам в бюджеты всех уровней, включая авансовые платежи (взносы) по налогам с налоговым периодом, превышающим один месяц, либо просроченная задолженность по денежным обязательствам со сроком образования, превышающим один месяц, либо задолженность по платежам, установленным графиком погашения долгов.

Последствием приостановления права на реструктуризацию долгов является установление 90-дневного периода, в течение которого сельхозпроизводитель должен ликвидировать задолженность по указанным платежам и пеням, начисленным за их неуплату. Если задолженность будет погашена, то право на реструктуризацию долгов сохраняется. В случае невыполнения этого условия сельхозпроизводитель теряет право на реструктуризацию долгов.

Процесс банкротства сельхозпроизводителя значительно короче процедуры реструктуризации долгов. Не зная всех обстоятельств финансового состояния сельхозпроизводителя на момент просрочки возврата кредита, а также конъюнктуры рынков, на которые он выходит со своей продукцией, трудно дать банку конкретную рекомендацию, что предпочесть: банкротство заемщика-сельхозпроизводителя или же реструктуризацию его долгов.

Сельское хозяйство нуждается в кредитовании, но для этого банку необходимо провести тщательный анализ деятельности организации и перспективу роста реализации продукции.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Маслов, Б.Г. Общеэкономическая характеристика состояния сельского хозяйства в Российской Федерации и Орловской области [Текст] / Б.Г. Маслов // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. - №7. – С. 22-28
2. О развитии сельского хозяйства: Федеральный закон от 29.12.2006 N 264-ФЗ. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=86513>

**Злобина Людмила Евгеньевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 40

Аспирант

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: orelbuin@yahoo.com

Н.А. ПОТАПОВА

## ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ В США

*В статье автором рассмотрены основные этапы налоговых реформ в Соединенных Штатах Америки и возможность применения зарубежного опыта в налоговом администрировании Российской Федерации.*

**Ключевые слова:** налоговая реформа, подоходный налог, налоговые льготы.

*In article the author considers the basic stages of tax reforms in the United States of America and possibility of application of foreign experience in tax administration of the Russian Federation.*

**Key words:** tax reform, surtax, tax privileges.

Налогообложение в США является одним из важнейших инструментов государственного регулирования предпринимательской деятельности. Вместе с тем американская система налогообложения по праву считается одной из наиболее сложных в капиталистическом мире. Ее отличительными чертами являются разнообразие видов и уровней взимания налогов, частый пересмотр положений налогового законодательства, наличие большого числа налоговых скидок и льгот. Налоговая система Соединенных Штатов Америки отвечает задачам не просто фискальным - обеспечить доходами федеральный бюджет, бюджеты штатов и местные бюджета. Налоги выступают здесь в качестве инструмента регулирования развития экономики.

На сегодняшний день США является наиболее развитым государством имеющим огромный опыт построения налоговой системы отвечающей требованиям развитой рыночной экономики. На опыт Соединенных Штатов Америки ориентируются многие страны мира. В процессе реформ в России для дальнейшего совершенствования системы налогообложения необходимо изучение налоговых систем других стран, выявление положительных и отрицательных моментов в организации деятельности налоговых органов, в осуществлении налоговых проверок, в предоставлении льгот. Опыт США и развитых западноевропейских государств применим в современных условиях развития экономики Российской Федерации.

Налоговая система Соединенных Штатов Америки в том виде, в котором она представлена на сегодняшний момент, была не всегда, она прошла долгий и сложный путь реформирования. Один из авторов Декларации независимости США Б. Франклин (1706 - 1790) сказал: «В жизни нет ничего неизбежного, кроме смерти и налогов». С тех пор налоговая система США совершенствовалась, принимала все более разветвленный характер, способствовала развитию рыночных отношений [1].

Существуют разные мнения о периодизации развития налоговой системы США. Так американский историк Эллиот Браунли, автор книги «Федеральные Налоги в Америке. Краткая История», пришел к выводу, что в истории американских налогов были четыре поворотных момента: Гражданская война, Первая Мировая война, «Великая Депрессия» и Вторая Мировая война. Во всех этих случаях власти страны были вынуждены создавать принципиально новый налоговый режим. Джозеф Торндайк, редактор аналитического налогового портала Tax Analysts, отмечает, что налоги не меняются сами по себе - они являются плодом общества и могут измениться только вместе с ним. Изменения могут произойти и в иных случаях - например, если какие-то налоги по определенным причинам перестают приносить доход государству [2].

Основные этапы налоговых реформ США представлены в таблице 1 [2].

Таблица 1 - Этапы реформирования налоговой системы США

Период	Глава государства	Основные реформы
1791 - 1802	Дж.Адамс (до 1801) Т. Джефферсон	Введение налогов на процесс дистилляции спирта, на конные экипажи, на рафинированный сахар, табак, имущество, продаваемое с аукциона, корпоративные ценные бумаги и на рабов
1812	Дж. Мэдисон	Введение налогов с продаж, взимаемых при реализации золота, серебра, ювелирных изделий и часов
1817	Дж. Монро	Отмена налога с продаж; введение таможенных ставок на импортные товары
1862	А. Линкольн	Введение подоходного налога
1868	Э. Джонсон	Отмена непопулярного подоходного налога
1913	В. Вильсон	Принятие 16 Поправки к Конституции; вновь введение подоходного налога
1935	Ф. Рузвельт	Отмена «сухого закона»
1943	Ф. Рузвельт	Введение новой нормы, исходя из которой американцы получили возможность платить налог не один раз в год, а постоянно
1948	Г. Трумэн	Повышение налогов на корпорации и на богатых
1961	Дж. Кеннеди	Снижение налогов в среднем на 20-30%
1986	Р. Рейган	Крупнейшее сокращение налогов, введение трех постоянных ставок подоходного налога на частных лиц – 15%, 28% и 33%; была проведена система реформ корпоративных налогов
1999	Б. Клинтон	Сокращение подоходных налогов на физических лиц
2001	Дж. Буш – мл.	Принятие нескольких законов об уменьшении налогов; появление нового минимума подоходного налога - 10%
2003	Дж. Буш – мл.	Сокращение налога на дивиденды(15%)
2004	Дж. Буш – мл.	Отмена ряда налоговых льгот для корпораций
2005 – 2006	Дж. Буш – мл.	Была закреплена налоговая реформа, в частности, нововведения были призваны помочь работающим американцам отложить достаточно средств для пенсии

В начале 2010 года в США была принята налоговая реформа. Конгресс США принял пакет новых антикризисных мер, которые были предложены Президентом США Бараком Обамой [1].

Пакет мер включает в себя:

1. Усиление контроля за доходами малого бизнеса - закон предусматривает больший контроль за доходами малого бизнеса с целью выявления лиц незаконно получающих пособие по безработице. «Некоторые несознательные американцы используют незаконно деньги налогоплательщиков имея собственный доход от бизнеса и одновременно получая пособие по безработице. Такая ситуация неприемлема»

2. Создание Администрации Общественных Работ - организована организация, которая будет приводить в жизнь развитие инфраструктуры США, заниматься жилищным строительством и другими общественными работами, на которые Обама ранее выделил 800 млрд. долларов США. «Необходимо обеспечить работой людей и одновременно развивать экономику - этим и займется эта организация»

3. Отмена налоговой реформы 2001 года - возвращение старой процентной налоговой сетки, отмена льгот для богатых семей, отмена льгот для корпораций переносящие производство из США. «До налоговой реформы, бюджет США был профицитным - итогом этой реформы же стал триллионный дефицит бюджета. Наши богатые граждане имеют большие прибыли и большую защиту со стороны государства и при этом имеют налоговые льготы - так не должно быть» [1].

Кроме того изменена система взимания дохода по дивидендам - базовая ставка повышена с 15 до 17%, однако инвесторам даются налоговые льготы, если они вкладывают значительные средства в американскую экономику. «1% населения владеет 42% акциями - поэтому они не пострадают сильно. Однако если они хотят сократить и увеличить свои налоговые льготы - пусть помогают американской экономике».

В целом Президент Обама учитывает опыт борьбы с Великой Депрессией и проводит реформы в целом схожие с реформами Рузвельта в 30х гг.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговые системы зарубежных стран [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.vuzlib.net/nszk\\_K/\\_index.htm](http://www.vuzlib.net/nszk_K/_index.htm)
2. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 368 с.

**Потапова Наталья Анатольевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

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

зам. директора по воспитательной работе Юридического института

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: orelbuin@yahoo.com

# **НАУЧНОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 339.9:172.4

Ф.Б. ВЛАСОВ

## **НЕФОРМАЛЬНЫЕ ИНСТИТУТЫ МЕЖДУНАРОДНОГО СОТРУДНИЧЕСТВА И ГЛОБАЛЬНАЯ КОНКУРЕНЦИЯ**

*Исследуется влияние неформальных институтов международного сотрудничества на глобальную конкурентоспособность национальных экономик.*

***Ключевые слова:** неформальные институты, международное сотрудничество, глобальная конкуренция, национальные экономики.*

*The influence which is contrary to the prescribed formal institutions of the international collaboration on global concurrence of the national economics are investigated.*

***Key words:** contrary to the prescribed formal institutions, international collaboration, global concurrence, national economics.*

В условиях обострения глобальной конкуренции повышается значение всех факторов, определяющих конкурентоспособность страны на мировых рынках. В числе этих факторов – неформальные институты, от которых зависит взаимопонимание, готовность к сотрудничеству, развитию международной специализации и кооперации производства, формированию интеграционных связей, что, в конечном счете, обеспечивает странам – участникам таких связей глобальные конкурентные преимущества.

В настоящее время глобальная экономика представляет собой сложный конгломерат национально-государственных субъектов хозяйствования и их объединений, различающихся между собой по уровню социально-экономического развития и степени тесноты интеграционных связей. Среди них выделяется группа ведущих стран во главе с США (около 30 государств), обширная и разнородная группа стран со средним уровнем развития, а также около полусотни беднейших стран мира. Различия между государствами-лидерами и теми, кто находится в арьергарде мирового прогресса, чрезвычайно велики. Достаточно сказать, что в таких беднейших странах, как Афганистан, Бурунди, Гвинея-Бисау, Демократическая Республика Конго, Либерия, Сомали, Эфиопия, ВВП на душу населения, рассчитанный по паритету покупательной способности валют, в 2008 году не достигал 900 американских долларов, тогда как в США этот показатель приближался к 48 тысячам долларов [1]. Причем, пропасть между богатыми и бедными странами продолжает углубляться.

Указанные различия сложились исторически. Частично они объясняются неодинаковой ресурсной базой хозяйственного развития, отчасти являются следствием колониального прошлого. Однако их происхождение нельзя свести только к этим причинам. В мире существует немало стран, отличающихся ограниченной ресурсной базой, но занимающих ведущие позиции в мировой экономике. В их числе можно назвать Японию, Бельгию, Нидерланды, Данию, Люксембург, Республику Корея, Сингапур и другие страны.

Более общей причиной, определяющей деление стран на развитые и развивающиеся, богатые и бедные следует, вероятно, считать цивилизационные различия. Они выражаются в особенностях идеологии, господствующих религиозных представлений, общественной морали, обычаев и традиций. Говоря иначе, отражают специфику господствующего комплекса неформальных институтов.

Важно подчеркнуть, что все страны-лидеры глубоко интегрированы в мировую экономику, являются активными участниками процессов глобализации, международного разделения труда. По тому же пути идут быстро развивающиеся экономики Китая, Индии,



стран Юго-Восточной Азии. И это не случайно. Потому что именно интеграция в мировую экономику дает новые стимулы и открывает новые возможности для ускорения хозяйственного развития, повышения конкурентоспособности на мировых рынках. Дополнительные преимущества дает участие в интеграционных объединениях.

Все страны-участницы международного сотрудничества действуют на основе единых формальных правил обмена товарами, капиталами, рабочей силой, научно-техническими достижениями. Поэтому преимущество одних и отставание других во многом обусловлено теми неформальными институтами, на которых строится их взаимодействие.

Под неформальными институтами обычно понимают такие нормы и правила поведения, которые не являются обязательными с юридической точки зрения, но, тем не менее, соблюдаются членами сообщества. Их соблюдение приносит дополнительные выгоды в виде упрощения формальных процедур, экономии времени и других издержек, большей уверенности в надежности партнеров, снижении неопределенности и риска. По нашему мнению, к неформальным институтам, обеспечивающим плодотворное международное сотрудничество, могут быть отнесены следующие нормы, правила и гарантирующие их соблюдение процедуры (таблица 1).

Первой такой нормой, безусловно, является свобода выбора деловых партнеров, направлений хозяйственного сотрудничества, своего места в международном разделении труда. Ее соблюдение обеспечивается на основе последовательного ослабления, а затем и окончательного устранения тарифных, нетарифных и иных ограничений во внешнеэкономических отношениях. Реализация данной нормы предполагает изучение конъюнктуры мирового рынка, сбор информации о потенциальных партнерах, подготовку и юридическое оформление деловых соглашений.

Другой обязательной нормой, лежащей в основе плодотворного международного сотрудничества, является получение экономической выгоды каждым из его участников. Возможность ее получения обеспечивается безусловной гарантией прав собственности и не дискриминационным режимом заключения сделок.

Таблица 1 – Неформальные институты международного сотрудничества

Нормы	Правила	Процедуры
Свобода выбора	Устранение ограничений во внешнеэкономических отношениях	Поиск информации, Деловые контакты
Собственная выгода	Гарантии прав собственности	Не дискриминационный режим заключения сделок
Согласие	Взаимовыгодность сделок	Официальные встречи, совещания, конференции
Доверие	Выполнение взятых на себя обязательств	Процедуры контроля, неформальные встречи
Эффективность	Рост благосостояния	Развитие и укрепление сотрудничества
Справедливость	Равноправие сторон	Поиск компромиссов

Свобода выбора и преследование собственной выгоды во внешнеэкономических отношениях являются базовыми принципами политики фритредерства. Ее логическим продолжением служит создание зон свободной торговли как простейшей формы международной экономической интеграции, которая, при благоприятном развитии событий, перерастает в более развитые формы: таможенный союз, общий рынок, экономический и валютный союз. В ходе международной экономической интеграции полнее всего реализуются такие институциональные нормы плодотворного сотрудничества как согласие, доверие, эффективность и справедливость. Разумеется, они являются не единственной предпосылкой такого сотрудничества. Но, при прочих равных условиях, именно эти нормы обеспечивают то качество взаимодействия между партнерами, которое гарантирует воплощение в жизнь их планов.

Международная экономическая интеграция как особое явление в межгосударственных отношениях получило развитие в 50-е годы XX века. Именно тогда, один за другим, возник ряд региональных межгосударственных союзов, нацеленных на преодоление барьеров между их участниками в различных областях хозяйственного сотрудничества: Европейское объединение угля и стали (1952 г.), Европейское экономическое сообщество и Евратом (1957 г.), Западноафриканский валютный союз (1959 г.), Европейская ассоциация свободной торговли, Центральноамериканский общий рынок и Латиноамериканская ассоциация свободной торговли (1960 г.). Эти и другие, возникшие позднее, образования ждала различная судьба. Одним суждено было вскоре распасться, другим – крепнуть, набирать мощь и влияние.

К числу наиболее значимых и продвинутых интеграционных группировок, существующих в мире сегодня, относят: Европейский союз – объединяет 27 стран Западной, Центральной и Восточной Европы; Североамериканскую ассоциацию свободной торговли в составе США, Канады и Мексики; МЕРКОСУР или Южноамериканский общий рынок, объединяющий Аргентину, Бразилию, Парагвай и Уругвай; Ассоциацию стран Юго-Восточной Азии (АСЕАН), в которую входят 9 стран этого региона. Указанные группировки на протяжении достаточно продолжительного периода времени демонстрируют свою жизнеспособность и тенденцию к дальнейшему динамичному развитию. Наряду с ними в мире существует немалое число объединений интеграционной направленности, чьи цели продекларированы, но так и не получили должного воплощения. Наиболее близкими примерами такого рода могут служить образования, возникшие на пространстве бывшего СССР: СНГ, ЕврАзЭС, российско-белорусское «Союзное государство».

Причины процветания одних и нежизнеспособности других интеграционных объединений давно находятся в центре внимания ученых. Отечественные исследователи определяют интеграцию как регулируемый на международной основе процесс сближения и постепенного объединения национальных хозяйств двух и более стран в обширные экономические комплексы [2]. Акцент делается на закономерности развития специализации труда и производственного кооперирования в международном масштабе, взаимопроникновение и переплетение процессов воспроизводства интегрирующихся экономик. Такое понимание сущности международной экономической интеграции стало общепринятым в отечественной экономической науке. Оно позволило объяснить действительные причины бесплодности попыток интеграции в одних регионах мира и ее успешное продвижение в других регионах. Выяснилось, что необходимой предпосылкой жизнеспособности интеграционных образований является достижение странами-участницами определенного уровня интеграционной зрелости. Ю. Шишков определяет ее признаки следующим образом: «В экономике это достаточно высокий уровень развития обрабатывающей промышленности, обеспечивающий широкую диверсификацию экспортно-импортных операций страны и глубокую вовлеченность ее в международное разделение производственного процесса, и хорошо развитая финансовая инфраструктура. В политике – прочно устоявшаяся демократия с четким разделением властей и верховенством закона, что делает предсказуемым поведение страны на международной арене и обеспечивает ей необходимую степень доверия со стороны партнеров по блоку» [3].

Таким образом, первой необходимой предпосылкой успешной интеграции является достаточно высокий уровень индустриализации национального хозяйства, способность производить широкий ассортимент готовых изделий и активно участвовать в международной производственной кооперации. При выполнении этого условия и активной взаимной торговле между странами-соседями со временем неизбежно происходит сращивание их воспроизводственных комплексов путем формирования устойчивых кооперационных связей на микроуровне. В свою очередь, это обуславливает необходимость согласования и координации макроэкономической политики и приводит к формированию надгосударственных институтов интеграционного характера. В то же время, интеграция не имеет достаточных оснований при взаимодействии аграрно-сырьевых экономик или

национальных хозяйств, находящихся на ранних этапах индустриализации. Объясняется это тем, что структура производства и экспорта в таких странах в большей мере конкурирует, чем дополняет друг друга. Отсюда тенденция не к притяжению, а к отталкиванию, что исключает возможность развития реальных интеграционных процессов. Поэтому причины нежизнеспособности многочисленных объединений интеграционной направленности, созданных еще в 60-70-е годы XX века в Азии, Африке и Латинской Америке оказались обусловлены, в первую очередь, отсутствием необходимых для этого экономических условий. Те же обстоятельства во многом объясняют проблемы реинтеграции на пространстве бывшего СССР. За исключением России, Украины, Белоруссии и Казахстана, государства СНГ находятся на начальных стадиях индустриализации и являются в большей мере аграрно-индустриальными, чем промышленно развитыми экономиками.

Но есть и другой аспект интеграционной зрелости, связанный с существующим уровнем доверия между партнерами. По нашему мнению, в трактовке Ю. Шишкова, данная предпосылка интеграции предстает в неоправданно суженном виде, оказывается сводимой исключительно к политической составляющей межгосударственного взаимодействия. На самом деле, доверие между партнерами определяется гораздо более широким набором факторов и сопрягается с категорией социального (общественного) капитала, под которым обычно понимают потенциал взаимодействия, основанный на едином понимании партнерами этических, нравственных норм. Как показал Ф. Фукуяма, при прочих равных условиях, именно качество социального капитала и сопутствующий ему уровень доверия между экономическими агентами внутри страны определяют сравнительную динамику экономического роста в долгосрочной перспективе [4]. Во многом аналогичную роль доверие и социальный капитал играют в межгосударственных отношениях. Здесь, как и внутри страны, их концентрированным выражением выступают способность к согласию и эффективному сотрудничеству ради общей выгоды и во имя достижения общих целей. Однако такая способность не возникает на пустом месте. Она является результатом длительной культурной эволюции, накопления опыта совместных действий на международной арене, упрочения всесторонних связей между странами, совершенствования их нормативной базы. Говоря иначе, доверие, согласие и способность к эффективному сотрудничеству возникают и крепнут там, где для этого складываются необходимые институциональные предпосылки, включая их неформальный уровень.

Конкретными формами неформальных институтов являются господствующие системы ценностей, соответствующие им моральные нормы, правила приличия, привычки, обычаи и традиции. Не всякая система ценностей благоприятствует доверию между людьми. Воинствующий эгоизм, например, препятствует согласию, порождает противоречия антагонистического характера. Если же доминирующими ценностями выступают способность к сдерживанию своих эгоистических устремлений, умение договариваться и следовать достигнутым договоренностям, ответственность и честность, тогда налицо предпосылки доверия и взаимопонимания.

Микроэкономические предпосылки интеграции и порождаемая ими потребность координации макроэкономической политики приводят к возникновению разветвленных интеграционных механизмов только при условии, если страны-участницы с самого начала строят свои отношения на некотором общем институциональном основании. Подобную основу образует, прежде всего, единое понимание идеологии рынка и норм рыночного поведения. При этом речь не идет об унификации системы ценностей. Национальные культурные различия сохраняются, а по отдельным аспектам могут даже усиливаться. Однако в отношении рыночных ценностей требуется единство, что служит обязательным условием взаимопонимания в трактовке правил и норм рыночного взаимодействия. На этой почве возникает согласие, являющееся гарантией предсказуемости, честности, выполнения партнерами взятых на себя обязательств. Но и этого еще недостаточно. Важно, чтобы во взаимоотношениях между партнерами по интеграционному объединению торжествовал принцип справедливости, исключающий политику двойных стандартов, любые намеки на

какую-либо дискриминацию. Только при выполнении всех этих условий достигается тот уровень доверия, который делает сотрудничество в рамках объединения эффективным и обеспечивает формирование межгосударственных, а затем и надгосударственных институтов интеграции.

Показательна в этом отношении история ЕС. У его истоков стояло Европейское объединение угля и стали, образованное в 1952 году. В марте 1957 года его участники – Франция, ФРГ, Италия, Бельгия, Нидерланды и Люксембург – подписали в Риме договор о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС). Договор вступил в силу 1 января 1958 года, что стало отправной точкой создания Европейского Союза в его современном формате. На пути к нему, странам, подписавшим Римский договор, пришлось преодолеть много препятствий. Но они сумели это сделать благодаря взаимному доверию, стремлению к согласию, готовности идти на разумные компромиссы. Одновременно умножалось и число участников группировки. Понятно, что расширение числа участников европейской интеграции было бы невозможно, если бы членство в ЕС не приносило реальные экономические выгоды.

Как известно, в настоящее время страны Евросоюза (не считая Люксембурга) отстают от США по уровню жизни и производительности труда. Больше того, в 90-е годы экономики большинства ведущих стран-участниц интеграционного объединения росли более низкими темпами, в сравнении с американской экономикой. В этих условиях, действуя по одиночке, страны Европы неизбежно проигрывали бы США в глобальной конкуренции. А их отставание по всем основным показателям социально-экономического развития продолжало бы нарастать. Преодолеть нежелательную тенденцию они могли, только объединив свои производственные, финансовые, политические, интеллектуальные и человеческие ресурсы. Развивая процессы экономической интеграции, европейские страны получают возможность задействовать такие факторы повышения эффективности, как более полное использование преимуществ международного разделения труда и эффекта масштаба, повышение мобильности факторов производства, расширение рынков сбыта готовой продукции и другие. Данные обстоятельства вполне осознаются политическими и деловыми кругами этих стран, побуждая их к дальнейшему сближению.

Реальная практика европейской интеграции наглядно демонстрирует свои преимущества в аспекте социально-экономической эффективности. Благодаря объединению ресурсов и успешной реализации крупных совместных инновационных проектов странам-членам ЕС удалось заметно сократить свое отставание от США по уровню производительности труда. На рубеже XXI века они сумели не только значительно увеличить совокупные масштабы производства, но и сблизиться с США по показателю валового внутреннего продукта в расчете на душу населения (таблица 2).

Таблица 2 – Оценка валового внутреннего продукта стран Евросоюза по паритету покупательной способности в 1999 и 2002 годах

	ВВП на душу населения				ВВП, млрд. долл. США	
	долл. США		индекс физического объема (США = 100)		1999	2002
	1999	2002	1999	2002		
ЕВРО12	23060	26352	68	73	6994,0	8086,0
ЕС15	23180	26844	69	74	8736,7	10210,2

Источник: Российский статистический ежегодник. 2005. – М.: Росстат, 2006. – С. 780, 783.

Эффективность интеграционного взаимодействия является непременным условием, определяющим перспективы развития интеграции. Если страны-участницы интеграционного объединения получают в результате реальные экономические выгоды, такое объединение будет крепнуть, механизмы сотрудничества совершенствоваться, а число его участников расширяться. Если же выгоды интеграции мало ощутимы, или вовсе отсутствуют, тогда достигнутые договоренности, скорее всего, так и останутся на бумаге, а возникшее

образование, рано или поздно, прекратит свое существование. Поэтому, именно эффективность сотрудничества является той институциональной нормой, которая стимулирует развитие интеграционных процессов в глобальном масштабе, что и подтверждается всем опытом европейской интеграции.

В 2004 году Европейский союз вступил в новый этап. С 1 мая этого года его полноправными членами стали еще десять стран континента. 1 января 2007 года к ним присоединились Болгария и Румыния. Специфика этого этапа заключается в том, что абсолютное большинство новых стран-членов существенно отстает от старожилов ЕС по уровню социально-экономического развития (таблица 3).

Таблица 3 – Индексы физического объема валового внутреннего продукта новых стран – членов ЕС по отношению к среднему уровню в группе ЕС15 (на душу населения, по паритету покупательной способности в 2002 году)

	Индексы физического объема (ЕС15 = 100)		Индексы физического объема (ЕС15 = 100)
Венгрия	54	Словакия	47
Кипр	76	Словения	69
Латвия	36	Чехия	62
Литва	38	Эстония	42
Мальта	67	Болгария	26
Польша	42	Румыния	26

Рассчитано по: Российский статистический ежегодник. 2005. – М.: Росстат, 2006. – С. 783.

В особенности это касается таких стран, как Болгария, Румыния, Латвия, Литва, Эстония, Польша, Словакия, чей ВВП, в расчете на душу населения, не достигает и половины среднего уровня по группе ЕС15. Это создает принципиально новую ситуацию, когда положение старых и новых участников группировки оказывается заведомо неравноправным. В будущем сохранение подобной ситуации чревато углублением противоречий и нарастанием центробежных тенденций. Избежать нежелательного развития событий можно только предпринимая усилия по сглаживанию различий в уровне жизни и эффективности национальных хозяйств стран-участниц. Поэтому, передовое ядро ЕС оказалось вынуждено авансировать менее развитых партнеров, предоставляя им финансовую помощь в крупных размерах. Только в 2004-2006 годах на эти цели из бюджета Евросоюза направлялось 42 млрд. евро [3]. В таких условиях резко возрастает роль доверия во взаимоотношениях между партнерами по интеграционному блоку. Можно утверждать, что новый этап расширения ЕС стал возможен потому, что страны-старожилы предоставили новичкам своеобразный «кредит доверия».

Увеличение числа стран-членов интеграционного объединения неизбежно порождает проблему единообразного толкования таких базовых институциональных норм интеграционного взаимодействия, как согласие, доверие, эффективность и справедливость. Особенно острые противоречия сопряжены с дилеммой «эффективность – равенство». Ее влияние приходится учитывать строя взаимоотношения внутри ЕС. В частности, многие новые члены Евросоюза понимают справедливость, прежде всего, как скорейшее выравнивание различий в уровне жизни внутри группировки, рассчитывая на увеличение объемов финансовой помощи со стороны более богатых и развитых стран. Одновременно, они выступают за безусловное равноправие при принятии решений, касающихся политики ЕС. В этой связи страны-старожилы обоснованно опасаются, что чрезмерная финансовая помощь может способствовать усилению иждивенческих настроений и препятствовать собственным усилиям отстающих стран по повышению эффективности их национальных экономик.

В условиях мирового финансово-экономического кризиса Европейский Союз столкнулся с новыми проблемами. В частности, в ряде стран-членов объединения усилился бюджетный дефицит, что ставит под угрозу стабильность зоны «евро». Особенной остроты данная проблема достигла в Греции. Это потребовало от других участников ЕС оказания ей

срочной финансовой помощи, которая и была оказана, после долгих и сложных переговоров, в обмен на сокращение расходов бюджета и реализацию других антикризисных мер. Как будут развиваться события дальше, сегодня не берется предсказать никто. Однако независимо от дальнейшего хода событий, можно смело утверждать, что европейская интеграция уже доказала свою эффективность в качестве важного условия повышения глобальной конкурентоспособности стран-участниц. Одним из ключевых факторов ее эффективности выступают неформальные институты, на которых строится процесс интеграции.

Если Европейский Союз являет собою пример пусть противоречивого, но поступательного развития, то попытки реинтеграции на постсоветском пространстве служат примером скорее противоположного свойства. При этом как минимум четыре страны – Россия, Белоруссия, Казахстан и Украина – имеют экономические предпосылки для успешного продвижения в русле возрождения интеграции. Но этому препятствует разнонаправленность интересов их лидеров, стремление добиться для себя односторонних преимуществ, внутривнутриполитические проблемы. Достаточно вспомнить с каким непониманием и противодействием со стороны партнеров столкнулась Россия, объявившая о намерении перейти к расчетам за поставляемый газ по мировым ценам. На более глубоком уровне взаимопониманию между бывшими братскими республиками в составе СССР мешает разброд в умах, отягощенный грузом прошлого, неоправданными надеждами и иллюзиями, преувеличением собственной роли в международных отношениях, говоря иначе, недостаток доверия, не готовность идти на компромиссы, добиваться согласия ради долговременных экономических выгод в будущем.

Сегодня все более очевидно, что глобальная конкурентоспособность России и других стран, возникших на пространстве бывшего СССР, во многом будет зависеть от того, как скоро им удастся возродить интеграционные связи, существовавшие между ними в прошлом. Чтобы этого добиться, им необходимо руководствоваться такими базовыми неформальными нормами плодотворного международного сотрудничества, как согласие, доверие, эффективность и справедливость.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. World Economic Outlook Database-October 2008 [Текст]. – Нью-Йорк: МВФ, 2008.
2. Максимова, М. Экономическая интеграция: некоторые вопросы методологии [Текст] / М. Максимова // *Мировая экономика и международные отношения*. – 1969, №5.
3. Российский статистический ежегодник. 2005.[Текст]. – М.: Росстат, 2006.
4. Фукуяма, Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию. Пер. с англ.[Текст] / Ф. Фукуяма. – М.: АСТ; Ермак, 2004.
5. Шишков, Ю. Отечественная теория региональной интеграции: опыт прошлого и взгляд в будущее [Текст] / Ю. Шишков // *Мировая экономика и международные отношения*. – 2006. - №4.

### **Власов Федор Борисович**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш.,40

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

Тел. (4862) 41-58-04

E-mail: econte@ostu.ru

Т.В. АЛЕКСАШИНА

## РЫНОК ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА: СОДЕРЖАНИЕ И КАЧЕСТВЕННАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

*В современных условиях использование интеллектуального капитала как экономического ресурса приводит к формированию рынка интеллектуального капитала, выступающего необходимым связующим звеном в процессах капитализации знаний, интеллектуальных способностей и коммерциализации интеллектуальной собственности. Анализ рынка интеллектуального капитала позволяет выделить характер и факторы спроса, предложения и институциональную инфраструктуру, обеспечивающую эффективное продвижение интеллектуального капитала на рынке.*

**Ключевые слова:** интеллектуальный капитал, рынок, институциональная инфраструктура.

*In modern conditions use of the intellectual capital as economic resource leads to formation of the market of the intellectual capital acting as a necessary link in processes of capitalisation of knowledge, mental abilities and коммерциализации to intellectual property. The analysis of the market of the intellectual capital allows to allocate character and factors of demand, the offer and институциональную an infrastructure providing effective advancement of the intellectual capital in the market.*

**Ключевые слова:** intellectual capital, the market, institutional infrastructure.

Одной из основных особенностей развития современного общества является появление и все большее распространение экономических систем, основанных на знаниях, в которых конкурентные преимущества обуславливаются не использованием дешевых производственных ресурсов, в том числе и рабочей силы, а активным применением информации, рационализаторских и инновационных идей.

В настоящее время повышается роль творческого труда. Академик РАН В. Макаров подчеркивает, что «всё больше людей заняты трудом, в котором творческая компонента имеет существенное значение» [4].

Теория человеческого капитала, исследовав новые аспекты труда, связанные с качеством рабочей силы, указывает на важность знаний, способностей, возможностей, умений, навыков, опыта индивида и признает решающую роль их вложений в бизнес.

В условиях инновационной экономики происходящие изменения в содержании труда и расширение умственных возможностей труда приводят к изменениям в трудовых отношениях. Поэтому представители научной школы под руководством В.Т. Смирнова обоснованно считают понятие «рынок труда» относительно конвенциональным. Для нанимателя важна реализация трудовых возможностей работника, то есть его квалификация, знания, опыт, которые составляют в совокупности человеческий капитал индивида. В связи с этим В.Т. Смирнов, Е.М. Семенова и Т.Л. Лукьянчикова расширяют содержание и сферу действия рынка труда, включаемых в более широкую сферу рынка человеческого капитала. «В самом общем виде, пишут они, рынок человеческого капитала можно охарактеризовать как многоотраслевую сферу экономических отношений по поводу контрактации и производственного использования особого «ресурса-товара» - человеческого капитала, опосредованную обращением совокупного общественного продукта» [7].

Поскольку интеллектуальный капитал является адекватной и эффективной формой человеческого капитала, постольку рынок интеллектуального капитала следует признать основным и определяющим сегментом рынка человеческого капитала.

Обладание знаниями не может само по себе принести выгоду, необходима их капитализация. Именно рыночные механизмы способны обеспечить процесс превращения профессиональных знаний, интеллектуальных способностей и возможностей индивидов в интеллектуальный капитал под влиянием ряда внешних и внутренних факторов, что

закономерно привело к появлению понятия «рынок интеллектуального капитала». Как утверждает Г.Б. Клейнер «от «рынка рабочих рук», свойственного доиндустриальной эпохе, и «рынка рабочих голов», присущего индустриальной эре, в экономике знаний будет осуществлен переход к «рынку динамических способностей», где основным объектом трансакций станет способность человека или сложившейся группы людей стать продуцентом нового знания» [2].

При этом необходимо отметить, что столь важная экономическая категория пока еще не исследована должным образом в научной литературе. Экономический оборот услуг и активов интеллектуального капитала в экономике России находится на начальной стадии, что требует расширения фронта теоретических и практических разработок данной проблемы.

В настоящее время общепризнанно, что знания являются источником производительности, инноваций и конкурентных преимуществ. Поэтому появление термина «рынок знаний» в исследованиях Б.З. Мильнера означает, что «продажа знаний предполагает получение взамен их стоимостного эквивалента» [5].

И.В. Скоблякова отмечает, что «рынок интеллектуального капитала можно охарактеризовать как экономическую форму обмена интеллектуальными продуктами, которые выступают в качестве знаний специалистов, их творческих способностей, умения решать проблемы, лидерских качеств, а также в качестве научных открытий, ноу-хау и т.п., реализуемых между производителями и потребителями интеллектуальных ресурсов» [6].

Таким образом, рынок интеллектуального капитала выступает необходимым связующим звеном в процессах капитализации знаний, интеллектуальных способностей и коммерциализации интеллектуальной собственности.

Качественная характеристика рынка интеллектуально капитала предполагает учет правовых регуляторов, заложенных в четвертой части Гражданского кодекса Российской Федерации, в котором законодательно закреплён список объектов интеллектуальной собственности, включаемых в рыночный обмен, и отражены вопросы, связанные с регулированием оборота объектов интеллектуальной собственности.

Внесены коррективы в понятие «объект интеллектуальной собственности», исчезла двойная трактовка: не объекты интеллектуальной собственности могут отчуждаться или иными способами переходить от одного лица к другому, а права на результаты интеллектуальной деятельности.

Согласно ст. 1225 ГК РФ в перечень результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации, которым предоставляется правовая охрана, входят:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- 3) базы данных;
- 4) исполнения;
- 5) фонограммы;
- 6) сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- 7) изобретения;
- 8) полезные модели;
- 9) промышленные образцы;
- 10) селекционные достижения;
- 11) топологии интегральных микросхем;
- 12) секреты производства (ноу-хау);
- 13) фирменные наименования;
- 14) товарные знаки и знаки обслуживания;
- 15) наименования мест происхождения товаров;
- 16) коммерческие обозначения.



Приведенный перечень свидетельствует, прежде всего, об особенностях и сложности объектов рыночных сделок на рынке интеллектуального капитала, тем самым, объясняя его специфику следующими характеристиками:

- интеллектуальные товары выступают продуктами естественной монополии интеллекта создателей;
- не отчуждаются полностью, а заимствуются и поэтому могут быть объектом сразу нескольких сделок;
- отсутствие у них физической формы;
- возможность многократной продажи без ущерба для их содержания;
- ограниченный характер товарной формы, поскольку интеллектуальный товар превращается в товар не сразу, а только после того, как выявляется его прикладное значение;
- в основе их стоимости лежат индивидуальные затраты труда, так как продукт интеллекта неповторим;
- большинство интеллектуальных продуктов состоит из материального носителя и идейной части, которая выступает объектом правовой защиты [3].

Следовательно, сделки на рынке интеллектуального капитала – это продажа интеллектуальных прав собственности, носящие адресный характер и требующие заключения специальных договоров.

Рынок интеллектуального капитала – особая социально-экономическая среда, определенная сфера товарно-денежных отношений, где объектом купли-продажи выступают знания, творческие способности, интеллектуальная собственность персонала и формируется спрос, предложение и цена на них.

Предложение на рынке интеллектуального капитала на микроуровне обеспечивают инноваторы, ученые, исследователи, то есть профессионалы, наделенные уникальными и трудно заменимыми способностями, которые трансформируют их в объекты интеллектуальной собственности, в производственные технологии, в высококачественную продукцию, в технологические, технические и организационно-управленческие решения, обеспечивающие эффективную работу организации. При этом характер предложения определяется непосредственно волеизъявлением исследователя или инноватора, его возможностями, креативными способностями, жизненными планами и т.д.

На макроуровне предложение обеспечивают наукоёмкие производства (фирмы), научно-исследовательские организации, конструкторские бюро, проектные и проектно-исследовательские организации, опытные заводы, высшие учебные заведения, научно-исследовательские, проектно-конструкторские подразделения в организациях, а также целые научно-технические объединения: наукограды, технополисы, бизнес-инкубаторы, технопарки и др. научно-исследовательские организации. Предложение на рынке интеллектуального капитала характеризуется представленными для продажи интеллектуальным потенциалом и объектами интеллектуальной собственности.

Интеллектуальный капитал воплощается и реализуется через конкретные инновации, поэтому спрос на интеллектуальные активы рождается, прежде всего, в сфере инновационного бизнеса и предъясняется в отраслях науки и сферы социальных услуг. Кроме того, в роли пользователей выступают население и хозяйствующие субъекты в производственном и социальном секторах экономики, то есть предприятия и целые отрасли промышленности, строительства, транспорта, связи, сельского хозяйства, образования, здравоохранения, а также субъекты организационно-управленческих инноваций и иностранные фирмы.

Спрос на рынке интеллектуального капитала – это представленная на рынке потребность покупателя, определяемая объемом профессиональных знаний, интеллектуальных способностей и возможностей, требуемых для эффективной организации бизнеса. Объектом спроса на рынке интеллектуального капитала является интеллектуальный потенциал.

Главной особенностью спроса на данный вид капитала является его производный характер, то есть пользователю нужны профессиональные знания, творческие способности и объекты интеллектуальной собственности исключительно для производства инновационной продукции и оказания услуг. При этом спрос на интеллектуальный капитал определяется реальностью его коммерческого использования посредством внедрения результатов интеллектуальной деятельности в процесс выпуска и реализации продукции, а также продажи прав на использование объектов интеллектуальной собственности.

Механизм спроса и предложения основан на конкуренции между владельцами интеллектуального капитала за право наиболее выгодного применения своих интеллектуальных способностей, и пользователями – за право привлечь и использовать с минимальными насколько это возможно затратами эффективный интеллектуальный капитал.

На механизм действия рынка интеллектуального капитала влияет множество факторов, часто противоречиво изменяющих характер рыночного спроса и предложения данного вида капитала. Механизм действия и структуру рынка интеллектуального капитала можно представить в следующем виде: (рисунок 1).



Рисунок 1 – Механизм и структура рынка интеллектуального капитала

Наличие взаимосвязи спроса и предложения интеллектуального капитала выражается посредством конкурентных отношений между потребителями интеллектуального капитала и между владельцами интеллектуального потенциала.

Механизм действия рынка интеллектуального капитала проявляется посредством многообразных и массовых сделок по трансферу идей, инновационных проектов, НИОКР и других объектов интеллектуальной собственности.

Среди типов трансфера преобладает, так называемый, личный трансфер, существенно сужающий возможности рынка по вовлечению в хозяйственный оборот результатов интеллектуальной деятельности. Трансферные сделки предполагают определенные договорные отношения между его участниками, которые основываются, прежде всего, на определении денежной выгоды, то есть стоимостной оценке интеллектуальных активов или

интеллектуальной ренте. Предметом контрактов на рынке интеллектуального капитала является не сам человек непосредственно, а услуги и результаты его интеллектуального труда.

Неотъемлемым элементом рынка интеллектуального капитала является институциональная инфраструктура, обеспечивающая его продвижение на рынке. Операторами рынка интеллектуального капитала являются рынок финансово-кредитные структуры, политические и законодательные системы, информационная, социальная и производственная инфраструктуры.

Таким образом, анализ и качественные характеристики рынка интеллектуального капитала позволяют выделить три взаимосвязанных подсистемы: спрос на интеллектуальный капитал, его предложение и институциональную инфраструктуру регулирования.

Рынок интеллектуального капитала ориентирован на выбор выгодной формы экономического оборота результатов интеллектуальной деятельности, суть которого заключается в соотношении и сравнении ряда альтернатив с целью получения максимальной выгоды от использования результатов интеллектуальной деятельности.

Специфические особенности объектов и субъектов рынка интеллектуального капитала придают качественное своеобразие новому сектору торговли, но не меняют экономической сути обменных операций.

Специфика рынка интеллектуального капитала состоит в том, что, являясь новым звеном экономических связей и выполняя важнейшую экономическую функцию, он вовлекает в товарооборот особый товар – интеллектуальный капитал – и осуществляет тем самым другую важную функцию – активно участвует в коммерциализации объектов интеллектуальной собственности и профессиональных знаний в процессе перехода экономики на инновационный путь развития.

В настоящее время рынок интеллектуального капитала только формируется, начинают действовать его отдельные подсистемы: определены массивы объектов интеллектуальной собственности, структурирована патентная информация, в бизнесе оценивается и ценится профессиональная компетентность специалистов. Можно оценивать накопленный интеллектуальный потенциал, представляющий собой совокупную способность общества к освоению и осмыслению мира, накопленный им объем научной и культурной информации, системы производства, передачи знаний, а также возрастающую роль в совокупном трудовом потенциале ученых, инноваторов, специалистов умственного труда, способных разрабатывать, использовать, воспроизводить и внедрять новые знания и инновационные проекты.

Требуется активизация интеграционных процессов научно-исследовательской деятельности ученых, ориентированных на коммерциализацию интеллектуальных продуктов. Необходимо устранить в механизме действия рынка интеллектуального капитала барьеры, прежде всего:

- явно недостаточную предпринимательскую и инновационную активность большинства российских предприятий;
- недостаточность финансирования науки для выработки новых идей, новых конкурентоспособных знаний и проектов;
- неотработанность институтов взаимодействия научно-исследовательской и предпринимательской среды;
- противоречия и деградация системы профессионального образования, особенно в сфере науки и инноватики.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 N 230-ФЗ (ред. от 08.11.2008) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
2. Клейнер, Г.Б. Становление общества знаний в России: социально-экономические аспекты [Текст] / Г.Б. Клейнер // Общественные науки и современность. – 2005. - №3. – С.56-69.
3. Лукичева, Л.И. Управление интеллектуальным капиталом: учеб. пособие [Текст] / Л.И. Лукичева. - М.: Омега-Л, 2008. – 552 с.
4. Макаров, В. Об экономическом развитии и не только в контексте будущих достижений науки и техники [Текст] / В. Макаров // Вопросы экономики. – 2008. - №3. – С. 39-45.
5. Мильнер, Б.З. Управление знаниями [Текст] / Б.З. Мильнер. - М.: ИНФРА-М, 2003. – XIV, 178 с.
6. Скоблякова, И.В. Инновационное развитие экономики России. Взаимодействие рынков интеллектуальной собственности и инноваций [Текст] / И.В. Скоблякова // ИС. Промышленная собственность. – 2007. - №5. – С.9-19.
7. Смирнов, В.Т. Рынок человеческого капитала: монография [Текст] / В.Т. Смирнов, Е.М. Семенова, Т.Л. - М.: ООО «Издательство Машиностроение», Орел: ОрелГТУ, 2008. - 271 с.

### **Алексашина Татьяна Викторовна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш, 29

Аспирант кафедры «Экономическая теория и управление персоналом»

Тел.: 41-58-04

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

*Адрес учредителя журнала:*

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования  
«Орловский государственный технический университет»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
Тел.: (4862) 42-00-24  
Факс: (4862) 41-66-84  
www.ostu.ru  
E-mail: admin@ostu.ru

*Адрес редакции:*

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования  
«Орловский государственный технический университет»  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 40  
Тел./факс: (4862) 41-98-60  
www.ostu.ru  
E-mail: ecgum@ostu.ru

Технический редактор, корректор,  
компьютерная верстка Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 1.08.2010 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 9.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе ОрелГТУ  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65