



Научно-практический журнал  
Орловского государственного технического университета  
Издается с 1995 года.

Выходит двенадцать раз в год

№ 9/215(583) 2009

декабрь

# Экономические и гуманитарные науки (ЭиГН)

## ИЗВЕСТИЯ ОрелГТУ

Учредитель – Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет» (ОрелГТУ)

### Содержание

#### Социальное управление и общественное развитие

Бутенко И.В. Региональные аспекты и тенденции демографического развития регионов Центрального федерального округа.....	3
Ляхова Н.И., Понкратова И.А. Классификация собственных доходов муниципального образования.....	8

#### Инвестиции и инновации

Маслова О.Л., Зубчик А.В. Система инструментов реализации региональной инновационной стратегии.....	14
Хашева И.А. Финансово-экономические источники развития инновационной экономики.....	17
Зеленина А.В. Направление инвестиций в региональное ипотечное кредитование.....	20
Гринь Т.А. Финансовые результаты как объекты внутривозвратного контроля в условиях инновационной экономики.....	24
Варакса Н.Г. Методика оценки эффективности и окупаемости инвестиционных проектов, реализуемых при государственной поддержке АПК.....	30
Васильева М.В. Инновационные механизмы развития АПК на макро-, мезо- и микроуровнях.....	38

#### Учетно-аналитическая система

Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К. М. Новая книга Пачоли в России: Что она поведала?.....	43
Гульпенко К.В. Учет транспортных издержек в национальной экономике.....	50
Сергушенкова В.Ю. Оценка незавершенного производства и готовой продукции для целей различных категорий пользователей учетной информации.....	57
Кузнецова Е.В. Концепция оптики плана счетов.....	63
Белозерова Т.Г. Актуальные вопросы амортизационного учета нематериальных активов.....	69
Чернецов А.С. Концептуальные основы организации и ведения учета операций по оказанию услуг в сфере железнодорожного транспорта.....	76
Николаенко А.В. Учет экспортных операций по принципам МСФО.....	81

#### Финансы, налоги и кредит

Смирнов Д.А. Практические аспекты применения информационной среды объектов имущества при налогообложении, налоговом администрировании и в иных целях.....	86
Гернес А.В. Проблемы государственного регулирования социальной и налоговой сферы и перспективы их развития.....	92

#### Экономика и управление предприятием

Князев В.В., Нурмагомедова Н.В. Моделирование проведения бизнес-процессов для анализа на корректность их выполнения.....	99
Угрюмова С.Н. Совершенствование методов изъятия и форм распределения природной ренты в условиях финансово-экономического кризиса.....	106
Кочергина В.Д., Лавериков В.И. Региональные приоритеты обеспечения устойчивого функционирования локального продовольственного рынка на основе интенсификации агропромышленного производства.....	109
Денисова В.Р. Специфика структуры активов компании в сфере услуг (на примере здравоохранения ОАО «РЖД»).....	116

#### 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.

#### Главный редактор:

Попова Л.В., д-р. экон. наук, проф.

#### Заместители

##### главного редактора:

Аронов Д.В., д-р. ист. наук, доц.  
Садков В.Г., д-р. экон. наук, проф.  
Снежко О.А., канд. юр. наук, доц.  
Фролова Н.А., канд. социол. наук, доц.

#### Редколлегия:

Бархатов А.П., д-р. экон. наук, проф.  
Гетьман В.Г., д-р. экон. наук, проф.  
Маслова И.А., д-р. экон. наук, проф.  
Мельник М.В., д-р. экон. наук, проф.  
Носков Б.П., канд. юр. наук, проф.  
Павлова Л.П., д-р. экон. наук, проф.  
Росс Г.В., д-р. экон. наук, проф.  
Садков В.Г., д-р. экон. наук, проф.

#### Ответственный за выпуск:

Дедкова Е.Г.

#### Адрес редколлегии:

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, 2009

Журнал входит в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенных ВАК, для публикации трудов на соискание ученых степеней.



Scientifically-  
practical journal  
of Orel State Technical  
University

Published since 1995.

The journal is published  
12 times a year

**№ 9/215(583) 2009**  
**december**

# Economic Science and Humanities (ESaH)

**IZVESTIA OreISTU**

Constitutor – The state educational institution of higher professional education «Orel State  
Technical University» (OreISTU)

<b>Contents</b>	
<i>Social management and social development</i>	
<i>Butenko I.V. Regional aspects and tendencies of demographic development of regions of the central federal district.....</i>	3
<i>Ljahova N.I., Ponkratova I.A. Classification of own incomes of municipal formation....</i>	8
<i>Investments and innovations</i>	
<i>Maslova O.L., Zubchik A.V. The system of tools of realisation of regional innovative strategy.....</i>	14
<i>Hasheva I.A. The financial and economic sources of development of innovative economy.....</i>	17
<i>Zelenina A.V. The direction of investments into regional hypothecary crediting.....</i>	20
<i>Grinj T.A.. Financial results as object of the internal economic control (IEC) in the innovative economy conditions.....</i>	24
<i>Varaksa N.G. Technique of an estimation of efficiency and recoupment of the investment projects realised with the state support of agrarian and industrial complex.....</i>	30
<i>Vasilieva M.V. The innovative mechanisms of development of agrarian and industrial complex on macro, midi and microlevels.....</i>	38
<i>Accounting-analytical system</i>	
<i>Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. The new book of Pacholi in Russia: What has it told?.....</i>	43
<i>Gulpenko K.V. The account of transport costs in national economy.....</i>	50
<i>Sergushenkova V.Y. The estimation of a work in progress and finished goods for various categories of users of the registration information.....</i>	57
<i>Kuznetsova E.V. The concept of optics of a book of accounts.....</i>	63
<i>Belozerova T.G. Pressing questions of the amortization account of non-material actives.....</i>	69
<i>Chernecov A.S. Conceptual bases of the organisation and conducting the account of operations on rendering of services in railway transportation sphere.....</i>	76
<i>Nikolaenko A.V. The account of export operations by principles ISFR.....</i>	81
<i>Finance, taxes and the credit</i>	
<i>Smirnov D.A. Practical aspects of application of the information environment of objects of property at the taxation, tax administration and in other purposes.....</i>	86
<i>Gernes A.V. The problems of state regulation of social and tax sphere and prospect of their development.....</i>	92
<i>Economy and operation of business</i>	
<i>Knjazev V.V., Nurmagedmedova N.V. Modelling of business-processes behaviour for the analysis on a correctness of their performance.....</i>	99
<i>Ygrimova S.N. The improvement of government methods of nature rent removal and distribution forms in terms of finance-economical crisis.....</i>	106
<i>Kochergina V.D., Lavrikov V.I. Regional priorities of maintenance of steady functioning of the local food market on the basis of an intensification of agroindustrial manufacture.....</i>	109
<i>Denisova V.R. The specifics of the company assets structure in public health services (Public health service of Joint - Stock - Company "Russian Railways " is considered as an example)......</i>	116
<i>Editorial council:</i> <b>Golenkov V.A.,</b> <i>Doc. Sc. Tech., Prof., president</i> <b>Radchenko S.Y.,</b> <i>Doc. Sc. Tech., Prof., vice-president</i> <b>Borzenkov M.I.,</b> <i>Candidate Sc. Tech., Assistant Prof.</i> <b>Kolchunov V.I.,</b> <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i> <b>Popova L.V.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Stepanov Y.S.,</b> <i>Doc. Sc. Tech., Prof.</i>	
<i>Editor-in-chief:</i> <b>Popova L.V.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i>	
<i>Editor-in-chief Assistants:</i> <b>Aronov D.V.,</b> <i>Doc. Sc. Hist., Assistant Prof.</i> <b>Sadkov V.G.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Snezhko O.A.,</b> <i>Candidate Sc. Low, Assistant Prof.</i> <b>Frolova N.A.,</b> <i>Candidate Sc. Soc., Assistant Prof.</i>	
<i>Editorial Committee:</i> <b>Barkhatov A.P.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Getman V.G.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Maslova I.A.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Melnik M.V.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Noskov B.P.,</b> <i>Candidate Sc. Low, Prof.</i> <b>Pavlova L.P.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Ross G.V.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i> <b>Sadkov V.G.,</b> <i>Doc. Sc. Ec., Prof.</i>	
<i>Responsible for edition:</i> <b>Dedkova E.G.</b>	
<i>Address:</i> 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 № ФЦ77-35716 from 24.03.09	
Index on the catalogue of the « <b>Pressa Rossi</b> » <b>29503</b>	
© OSTU, 2009	

Journal is included into the list of the Higher Examination Board for publishing the results of theses for competition the academic degrees

# **СОЦИАЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ** **И ОБЩЕСТВЕННОЕ РАЗВИТИЕ**

УДК 314.1 (470+572)(062)

БУТЕНКО И. В.

## **РЕГИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ И ТЕНДЕНЦИИ ДЕМОГРАФИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНОВ ЦЕНТРАЛЬНОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА**

*В связи с существующими тенденциями демографического развития проблема воспроизводства и ухудшения качественного состава трудового потенциала приобрела в последнее время еще большую актуальность. В настоящей работе с помощью статистических методов проанализированы основные демографические показатели; выявлены различия в демографическом развитии отдельных регионов Центрального Федерального округа. В результате были выделены регионы с наиболее и наименее благоприятными тенденциями демографического развития.*

**Ключевые слова:** демография, рождаемость, смертность, миграция, многомерные группировки

*In connection with the existing tendencies of demographic development the problem of reproduction and deterioration of qualitative structure of labor potential has got recently still large urgency. In the present job with the help of statistical methods the basic demographic parameters are analyzed; the distinctions in demographic development of separate regions of the Central Federal district are revealed. In result the regions with most and least favorable tendencies of demographic development were selected.*

**Key words:** demography, fertility, mortality, migration, multidimensional classification

Современные тенденции демографического развития продолжают сохраняться. В последнее время проблема воспроизводства и ухудшения качественного состава трудового потенциала на разных уровнях, как на федеральном, так и на региональном, приобрела большую актуальность.

Учитывая существующие различия в тенденциях демографического развития административных территорий, оценка трудового потенциала и возможностей претворения в жизнь установок политики демографического и социально-экономического развития была бы неточной без анализа региональных различий в демографическом положении страны.

Глубина и последствия рыночных преобразований в системе хозяйствования и управления не могут быть одинаковыми для различных регионов вследствие сложившейся в прежние годы региональной и отраслевой специализации хозяйства, а также режимов воспроизводства населения. Воспроизводство населения, в первую очередь, зависит от изменения уровней рождаемости, смертности, а также интенсивности миграционных процессов, которые оказывают разнонаправленное влияние на общую численность населения.

Рассматриваемая в данной статье методика предполагает проведение анализа по следующим основным этапам.

На первом этапе из исследуемой совокупности (страна, республика, область) происходит отбор административных территорий, которые в дальнейшем будут подвергаться демографическому обследованию, и производится оценка динамики численности населения отобранных территорий.

На втором этапе, используя необходимый объем информации о демографических показателях за достаточно продолжительный период времени, строятся группировки регионов по показателям естественного и механического движения населения в динамике. В результате чего образуются группы регионов, объединенные общностью демографического развития, которые распределяются по динамическому ряду и характеризуют основную

тенденцию развития того или иного явления. При этом число групп и величина интервала выбираются произвольно, в зависимости от численности населения исследуемой совокупности (республики, края, области), а также размаха вариации признака, по которому производится каждая конкретная группировка.

Анализировать построенные группировки можно в различных аспектах, в зависимости от цели исследования. На данном этапе предлагаемой методики целесообразно произвести:

- оценку изменения направления перемещения административных территорий из группы в группу;
- оценку степени устойчивости данного перемещения;
- оценку изменений в структуре и численности каждой группы административных территорий;
- определение переломного момента в изменении структуры и численности групп;
- выявление и анализ причин, обуславливающих данное изменение;
- расчет средних показателей по каждой группе и совокупности административных территорий в целом,
- сравнительный анализ групповых средних и общих средних в целях выявления типичных черт и закономерностей, присущих изучаемому явлению в целом;
- оценку однородности совокупности административных территорий по группировочному признаку и др.

На третьем этапе производится построение аналитических группировок и осуществляется сравнительный анализ численности и структуры групп административных территорий с различными уровнями естественной и механической убыли, а также анализ подвижности структуры исследуемой совокупности в динамике. Для этого, в зависимости от длительности анализируемого временного периода, исследователем выбирается базисный год, и затем распределение административных территорий, соответствующее базисному году сравнивается с таким же распределением в текущем году; при этом каждая демографическая группа характеризуется показателями численности населения, а также средними демографическими показателями.

На четвертом этапе производится многомерная группировка административных территорий с учетом одновременно двух факторов – естественного и механического движения населения. Группировка может быть построена для каждого года в целях анализа структурных сдвигов в исследуемой совокупности административных территорий.

Данная группировка позволила выделить несколько групп городов и районов, дифференцированных по уровню их демографического развития. На ее основе необходимо провести анализ по следующим направлениям:

- выделение групп административных территорий с наиболее и наименее благоприятной демографической ситуацией;
- расчет средних показателей естественного и механического движения населения по каждой выделенной группе;
- анализ структуры совокупности административных территорий и др.

В качестве примера применим предлагаемую методику, исследуя демографическую ситуацию регионов ЦФО за период с 1996 года (переломного года, с которого начался рост уровня рождаемости) до 2008 года. Результаты расчета показателей динамики представлены в таблице 1.

Показатели динамики говорят о том, что численность населения за период с 1996 по 2008 годы устойчиво снижается в пятнадцати регионах; самые высокие темпы снижения численности населения наблюдаются в Смоленской области - на 13,9 %, в Тамбовской области - на 13,3 % и в Тверской - на 13,7 %. Численность населения растет в Белгородской области - на 2,7 %, в Московской - на 0,2 %, в Москве - на 11,3 %.

Уровень рождаемости возрос во всех регионах ЦФО. Самый высокий темп роста рождаемости в Московской области - на 39,1%, а самый низкий темп роста рождаемости в

Тамбовской области - на 9,9%.

Анализируя темпы роста смертности, можно сказать о том, что в 17 областях смертность возросла, а в Москве она снизилась на 14,4 %. Самый высокий темп роста смертности во Владимирской области - на 16,1 %; самый низкий темп роста смертности в Белгородской области - на 2,1 %.

Таблица 1 – Динамика основных показателей движения населения регионов ЦФО

Регионы ЦФО	Темпы роста, % (2008 г. к 1996 г.)*				
	общей численности населения	коэффициента рождаемости	коэффициента смертности	коэффициента естественной убыли	Коэффициента механической убыли
Белгородская	102,7	117,0	102,1	77,2	66,4
Брянская	89,7	115,9	114,1	113,2	22,6
Владимирская	89,9	134,2	116,1	101,2	41,0
Воронежская	91,8	113,9	107,9	102,4	38,5
Ивановская	87,4	138,0	104,4	82,6	48,1
Калужская	92,5	137,0	111,6	87,8	57,4
Костромская	89,1	132,1	104,1	78,9	-109,1
Курская	88,2	118,8	104,7	92,0	16,4
Липецкая	93,9	129,1	111,1	91,9	37,9
Московская	100,2	139,1	105,1	78,7	173,4
Орловская	91,3	115,7	110,1	103,9	59,5
Рязанская	88,8	123,7	108,6	97,0	82,9
Смоленская	86,1	124,7	115,3	108,6	-107,5
Тамбовская	86,7	109,9	102,9	96,7	-152,0
Тверская	86,3	137,8	108,4	89,7	35,2
Тульская	87,2	121,7	110,9	104,3	76,9
Ярославская	91,5	135,6	102,3	76,5	92,3
г. Москва	111,3	132,9	85,6	33,3	116,7

\* рассчитано авторами

Анализируя темпы роста естественной убыли, можно сказать о том, что в 12 регионах естественная убыль снизилась. Однако при этом в 6 регионах наблюдается ее рост. Самый высокий темп роста естественной убыли в Брянской области - на 13,2 %, а самый низкий во Владимирской области - на 1,2 %. Самый высокий темп снижения уровня естественной убыли наблюдается в Москве - на 66,7 %; самый низкий темп снижения уровня естественной убыли в Рязанской области - на 3 %.

Анализируя темпы роста коэффициентов механического прироста, можно сказать о том, что, в 16 регионах ЦФО уровень механического прироста снизился; причем в Костромской, Смоленской и Тамбовской областях в 2007 году зарегистрирована механическая убыль населения. В Москве уровень механического прироста возрос на 16,7 %, в Московской области на 73,4 %. В целях выявления благоприятных и неблагоприятных с точки зрения демографического развития регионов Центрального Федерального округа по имеющимся показателям естественного и механического прироста (убыли), построим две многомерные группировки для 1996 г. (таблица 2) и 2008 г. (таблица 3), и сравним их, анализируя структурные сдвиги в демографических группах.

Наилучшая демографическая ситуация в Белгородской и Липецкой областях, здесь самый низкий уровень естественной убыли и самый высокий уровень механического прироста. Несколько хуже демографическая ситуация в Москве, в Брянской и Орловской областях, там немного ниже уровень механического прироста, а в Воронежской, Калужской, Курской и Московской областях немного ниже уровень естественного прироста. В среднюю группу, т. е. группу, где механический и естественный прирост находятся на среднем уровне, входят Владимирская, Костромская, Смоленская и Тамбовская области.

Таблица 2 - Группировка регионов ЦФО по уровню механического прироста и естественной убыли в 1996 году

	Механическая убыль, ‰	Механический прирост 0 – 5 ‰	Механический прирост свыше 5 ‰	Всего
Естественная убыль (-11,6) – (-9,63), ‰	-	<b>Ивановская*</b> <b>Рязанская*</b> <b>Тульская*</b> <b>Ярославская*</b>	Тверская	5
Естественная убыль (-9,63) – (-7,66), ‰	-	Владимирская Костромская Смоленская Тамбовская	Воронежская Калужская Курская Московская	8
Естественная убыль (-7,66) – (-5,69), ‰	-	Брянская Орловская г. Москва	<b>Белгородская**</b> <b>Липецкая**</b>	5
Итого	-	11	7	18

\* - регионы с наименее благоприятной демографической ситуацией

\*\* - регионы с наиболее благоприятной демографической ситуацией

Наихудшая демографическая ситуация в Ивановской, Рязанской, Тульской и Ярославской областях, для них характерны высокий уровень естественной убыли и низкий уровень механического прироста. В Тверской области демографическая ситуация обстоит немного лучше, она характеризуется низким уровнем естественного прироста и высоким уровнем механического прироста. Результаты группировки позволяют сделать выводы о том, что наилучшее демографическое положение по-прежнему остаётся в Белгородской области, так как для неё, как и в 1996 году, характерны самые высокие уровни естественного и механического прироста. Немного хуже демографическая ситуация в Московской области, там также, как и в 1996 году относительно высокий уровень механического прироста, но средний уровень естественного прироста, а также в Москве, которая по-прежнему остаётся в той же группе что и в 1996 году, там высокий уровень естественного прироста и средний уровень механического прироста.

Таблица 3 - Группировка регионов ЦФО по уровню механического прироста (убыли) и естественной убыли в 2008 году

	Механическая убыль, ‰	Механический прирост 0 – 5 ‰	Механический прирост свыше 5 ‰	Всего
Естественная убыль (-12,0) – (-8,73), ‰	<b>Смоленская*</b>	<u>Ивановская</u> , Тверская, <u>Рязанская</u> , <u>Тульская</u>	-	5
Естественная убыль (-8,73) – (-5,46), ‰	Костромская Тамбовская	<u>Владимирская</u> , Воронежская, Калужская, Курская, Липецкая, Орловская, Ярославская, Брянская	<u>Московская</u>	11
Естественная убыль (-5,46) – (-2,19), ‰	-	<u>г. Москва</u>	<b>Белгородская**</b>	2
Итого	3	13	2	18

Примечание. Подчеркнуты регионы, оставшиеся в группах с определенными уровнями демографического развития.

Из таблицы 3 также видно, что в состав группы регионов с наихудшим демографическим положением, то есть для которых характерны самые высокие уровни естественной и механической убыли, вошла Смоленская область, хотя, в 1996 году она входила в группу со средними уровнями естественного и механического прироста. Немного лучше демографическая ситуация в Ивановской, Рязанской, Тверской и Тульской областях. Для этой группы регионов характерны самый высокий уровень естественной убыли и

средний уровень механического прироста. Кроме Ивановской, Рязанской и Тульской областей, которые были в этой группе в 1996 году, сюда также вошла Тверская область, которая в 1996 году входила в группу регионов с низким уровнем естественного и высоким уровнем механического прироста. Но также есть область, которая выбыла из этой группы – это Ярославская. Владимирская область по-прежнему остается в той же группе, что и в 1996 году, там средние уровни естественного и механического прироста. В Воронежской, Калужской и Курской областях снизился уровень механического прироста, а в Брянской и Орловской областях снизился уровень естественного прироста, и таким образом, они перешли в среднюю группу, для которой характерны средние уровни естественного и механического прироста. В Ярославской же области уровень естественного прироста наоборот возрос, и она также перешла в среднюю группу. Липецкая область из группы с самыми высокими относительными показателями естественного и механического прироста перешла в среднюю группу, так как снизились уровни механического и естественного прироста. И таким образом, среднюю группу стали составлять: Брянская, Владимирская, Воронежская, Калужская, Курская, Орловская, Липецкая и Ярославская области. Костромская и Тамбовская области перешли из группы, где уровни механического и естественного прироста находятся на среднем уровне, в группу со средним уровнем естественного прироста и с механической убылью.

В результате выполненных многомерных группировок регионов ЦФО по уровням естественного и механического прироста (убыли) были выявлены регионы с устойчиво благоприятной демографической ситуацией: Белгородская и Московская области, а также город Москва, и регионы с устойчиво неблагоприятной демографической ситуацией: Ивановская, Рязанская, Тульская и Смоленская области.

Таким образом, предлагаемая методика анализа региональных особенностей воспроизводства трудовых ресурсов за определенный период времени на основе применения многомерной классификации с использованием показателей естественного и механического движения, позволила определить типы воспроизводства населения в каждой демографической группе, а также выявить районы повышенного риска с точки зрения перспектив обеспечения экономики исследуемой административной территории рабочей силой и воспроизводства трудовых ресурсов.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Демографический ежегодник России. 2007: Стат. Сб. [Текст] / Росстат.- М., 2007. - 561с.
2. Российский статистический ежегодник. 2007: Стат. Сб. [Текст] / Росстат.- М., 2007. - 826с.
3. Россия в цифрах 2008: Крат. Стат. Сб. [Текст] / Росстат – М., 2008. – 510 с.
4. www. gks. ru. [Электронный ресурс] / demografia

### **Бутенко Инна Владимировна**

Орловский государственный институт экономики и торговли

302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономический анализ и статистика»

Тел.: (4862) 42-04-26

E-mail: inbu@yandex.ru.

УДК 336.4

ЛЯХОВА Н.И., ПОНКРАТОВА И.А.

## КЛАССИФИКАЦИЯ СОБСТВЕННЫХ ДОХОДОВ МУНИЦИПАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

*В статье рассматривается понятие собственных доходов муниципального образования, эволюция структуры доходов местных бюджетов по сравнению с началом реформирования местного самоуправления.*

**Ключевые слова:** бюджетный федерализм, собственные доходы местного бюджета, бюджетный процесс

*The article considers the notion of their own revenues of the municipal formation, the evolution of the structure of local budget revenues, as compared with the beginning of the reform of local government.*

**Key words:** fiscal federalism, own revenues of local budget, the budget process

Бюджетное устройство Российской Федерации основывается на модели бюджетного федерализма, с начала создания которой прошло уже более чем десять лет.

Бюджетный федерализм – форма бюджетного устройства в федеративном государстве, которая предполагает реальное участие всех звеньев бюджетной системы в едином бюджетном процессе, в равной степени ориентированном на учет общегосударственных интересов и на реализацию интересов субъектов Российской Федерации [1].

В 1993 году Федеративный Договор сменила Конституция РФ, которая в свою очередь, обозначила основные принципы развития новой федеративной системы. В результате чего произошла своеобразная трансформация договорного федерализма в конституционный, который аннулировал часть прежних соглашений и уравнил в правах все 89 регионов.

Местные бюджеты составляют третий уровень бюджетной системы Российской Федерации. Спецификой местного уровня управления является непосредственная близость власти к получателям социальных услуг, гарантированных государством. Таким образом, как минимум, доходы местного бюджета должны покрывать минимальные расходы бюджета МО. Под доходами понимаются средства, предусмотренные в бюджете для финансирования конституционно гарантированных мероприятий по обеспечению учреждений, предприятий и организаций, состоящих на бюджете и предоставляющих бесплатные или на льготных условиях услуги и товары населению.

При рассмотрении динамики структуры доходов местных бюджетов по сравнению с начальным периодом реформирования местного самоуправления (2003 г.) можно отметить возрастающую роль трансфертов для обеспечения их сбалансированности.

Таблица 1 - Динамика количества доходных источников Старооскольского городского округа

Наименование показателей	2003г.	2007г.
Налог на прибыль организаций	+	
Налог на доходы физических лиц	+	+
Налог на добавленную стоимость		
Налог на игорный бизнес	+	
Акцизы по подакцизным товарам	+	
Налог с продаж	+	
Единый налог на совокупный доход для субъектов малого предпринимательства	+	



Продолжение таблицы 1

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	+	+
Единый сельскохозяйственный налог		+
Налог на имущество физических лиц	+	+
Налог на имущество предприятий	+	
Платежи за пользование недрами	+	
Плата за пользование водными объектами	+	
Земельный налог	+	+
Целевые сборы с граждан на содержание милиции		
Налог на содержание жилфонда и объектов соцкультсферы		
Продналог		
Прочие налоговые платежи и сборы	+	+
Доходы от продажи услуг оказываемых муниципальными учреждениями	+	+
Безвозмездные перечисления	+	+

Анализ динамики доходных источников Старооскольского городского округа в 2007 г. по сравнению с 2003г. (таблица 1) и расходных обязательств за тот же период (таблица 2) позволяет сделать вывод о увеличении дисбаланса доходных полномочий и расходных обязательств бюджета. Дисбаланс доходных полномочий и расходных обязательств в сочетании с индивидуалистическим принципом построения взаимоотношений между субъектом Федерации и его муниципальными образованиями способствует постепенной утрате органами местного самоуправления независимости в принятии финансовых решений по вопросам местного значения.

Таблица 2 - Количество вопросов местного значения различных типов муниципальных образований (2007/2003 гг.)

	06.10.2003	с 01.01.2007
Вопросы местного значения поселений	22	34
Вопросы местного значения муниципальных районов	20	33
Вопросы местного значения городских округов	27	40

К собственным доходам МО в соответствии с поправками, внесенными в Бюджетный кодекс РФ с 2005 г. относят налоговые доходы, закрепленные за соответствующим бюджетом, неналоговые и безвозмездные перечисления за исключением субвенций, выделяемых из Фонда компенсаций. Таким образом, собственные доходы местного бюджета поступают с различных уровней бюджетной системы и имеют различную природу

Предлагается типология доходов местного уровня, основанная на возможности воздействия на их объемы. Типология доходов по типу управляемости позволит, во-первых, структурировать процесс управления собственными доходами МО, концентрируя управленческие воздействия в нужном направлении, располагая информацией об основных свойствах соответствующего типа доходов, а, во-вторых, анализ динамики структуры доходов по типам позволит сделать выводы об увеличении или уменьшении возможностей влияния на основные характеристики бюджетного процесса в течение времени. Формально доходы местного уровня можно разбить на три группы по типам управляемости: управляемые, слабо управляемые, неуправляемые. К управляемым отнесем доходы, которые формируются на уровне муниципального образования. На увеличение их объемов (собираемость) органы местного самоуправления могут оказывать непосредственное воздействие. К доходам управляемого типа отнесем местные налоги и сборы: земельный налог, налог на имущество физических лиц, а также неналоговые доходы территории. К доходам слабо управляемого типа отнесем отчисления от федеральных и региональных налогов и сборов, процентные ставки от которых зафиксированы, улучшая условия для

собираемости данных налогов на территории, органы местного самоуправления могут тем самым повышают удельный вес поступлений в бюджет муниципального образования доходов соответствующего типа. К доходам неуправляемого типа отнесем безвозмездные и безвозвратные перечисления из бюджетов вышестоящих уровней бюджетной системы страны. Органы местного самоуправления не могут оказывать непосредственного влияния на увеличение поступлений соответствующего типа после принятия бюджета. Управление доходами данного типа сводится к полному и своевременному их расходованию, что является приоритетной задачей органов МСУ.

Таблица 3 - Структура собственных доходов бюджетов муниципальных образований Белгородской области по типам в 2007г

№		Доля собственных доходов I и II типа	Доля собственных доходов III типа	Профицит/дефицит местного бюджета, %
1	Алексеевский муниципальный район и город Алексеевка	0,36	0,64	0,32
2	Белгородский муниципальный район	0,32	0,68	1,26
3	Борисовский муниципальный район	0,24	0,76	6,57
4	Город Валуйки и Валуйский муниципальный район	0,36	0,64	-1,29
5	Вейделевский муниципальный район	0,36	0,64	2,06
6	Волоконовский муниципальный район	0,27	0,73	0,67
7	Грайворонский муниципальный район	0,20	0,8	-0,49
8	Город Губкин и Губкинский муниципальный район	0,64	0,36	-0,64
9	Ивнянский муниципальный район	0,14	0,86	0,40
10	Корочанский муниципальный район	0,15	0,85	0,40
11	Красненский муниципальный район	0,09	0,91	-0,09
12	Красногвардейский муниципальный район	0,14	0,86	2,19
13	Краснояржский муниципальный район	0,17	0,83	3,18
14	Новооскольский муниципальный район	0,26	0,74	0,88
15	Прохоровский муниципальный район	0,18	0,82	3,24
16	Ракитянский муниципальный район	0,27	0,73	3,02
17	Ровеньский муниципальный район	0,16	0,84	1,33
18	Старооскольский городской округ	0,60	0,4	-2,30
19	Чернянский муниципальный район	0,24	0,76	0,69
20	Щебекинский муниципальный район и город Щебекино	0,33	0,67	-0,70
21	Яковлевский муниципальный район	0,35	0,65	0,60
22	г. Белгород	0,63	0,37	0,99

Рассчитано авторами. Источник: belg.gks.ru

Анализ структуры собственных доходов муниципальных образований Белгородской области (таблица 3) позволяет сделать вывод о том, что доля собственных доходов управляемого и слабо управляемого типа по муниципальным образованиям колеблется от 9% до 64 % и в среднем составляет 30%, средняя величина доходов неуправляемого типа варьирует в интервале от 36% до 91% . Уровень поступлений в бюджет муниципального образования собственных доходов первого и второго типа существенно влияют на возможности и качество экономического роста как муниципального образования, так и региона, а в конечном счете и государства в целом. Важно эффективно управлять уровнем этих доходов при формировании бюджета, а для этого необходимо обладать знаниями о закономерностях наполняемости бюджета за счет этих источников. Поэтому формирование бюджета должно базироваться на научном прогнозе доходов, основанном на экономических реалиях и объективных экономических законах.

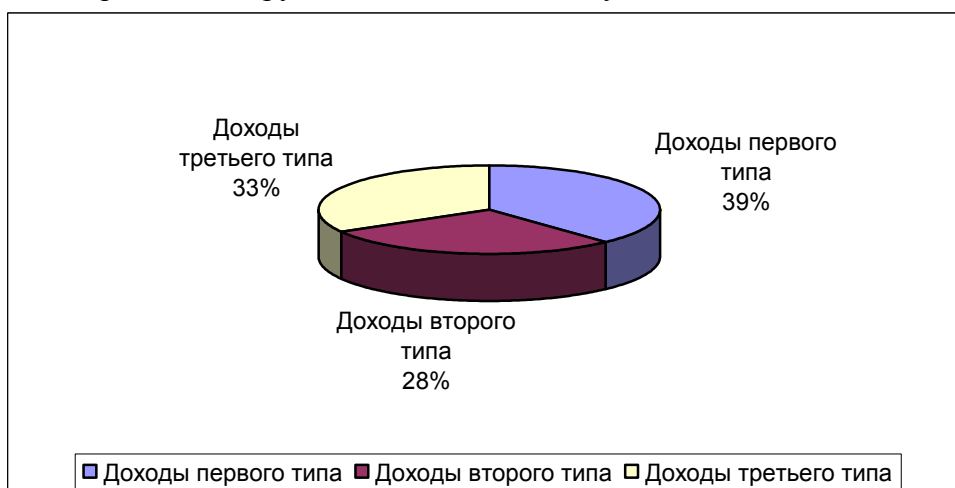
Анализ таблицы 3 показывает, что доля собственных доходов первого и второго типов в совокупных доходах невелика, а ведь это именно та составляющая доходов, на

уровень которых местные органы власти могут оказывать воздействие. Удельный вес собственных доходов в бюджете Старооскольского городского округа, наряду с городом Губкин и Губкинским муниципальным районом и г. Белгород достигает максимального значения в данной группе, что объясняется тем, что эти МО являются крупными индустриальными центрами. Объем продукции, выпускаемой промышленными организациями города, составляет 37% общего объема промышленной продукции по Белгородской области, а это в свою очередь влияет на формирование собственных доходов бюджета Старооскольского городского округа.

Таблица 4 – Структура доходов Старооскольского городского округа в 2007 г. (по типам управляемости)

Типы доходов	Доходы первого типа				Доходы второго типа				Доходы третьего типа	Итого доходов
Наименование дохода	Земельный налог	Налог на имущество физических лиц	Доходы от продажи услуг, оказываемых мун. учреждениями	Прочие неналоговые доходы	Налог на доходы физических лиц	Единый налог на вмененный доход	Единый сельскохозяйственный налог	Государственная пошлина	Безвозмездные и безвозвратные перечисления	
Тыс.руб.	801 816	10523	108353	165076	665608	135561	2688	5634	950797	2 846 056
%	28,2	0,4	3,8	5,8	23,4	4,8	0,1	0,2	33,4	100

В таблице 4 представлены доли доходов того или иного типа в доходах Старооскольского городского округа в 2007 году. Рисунок 1 отражает структуру доходов Старооскольского городского округа по типам в 2007 году.



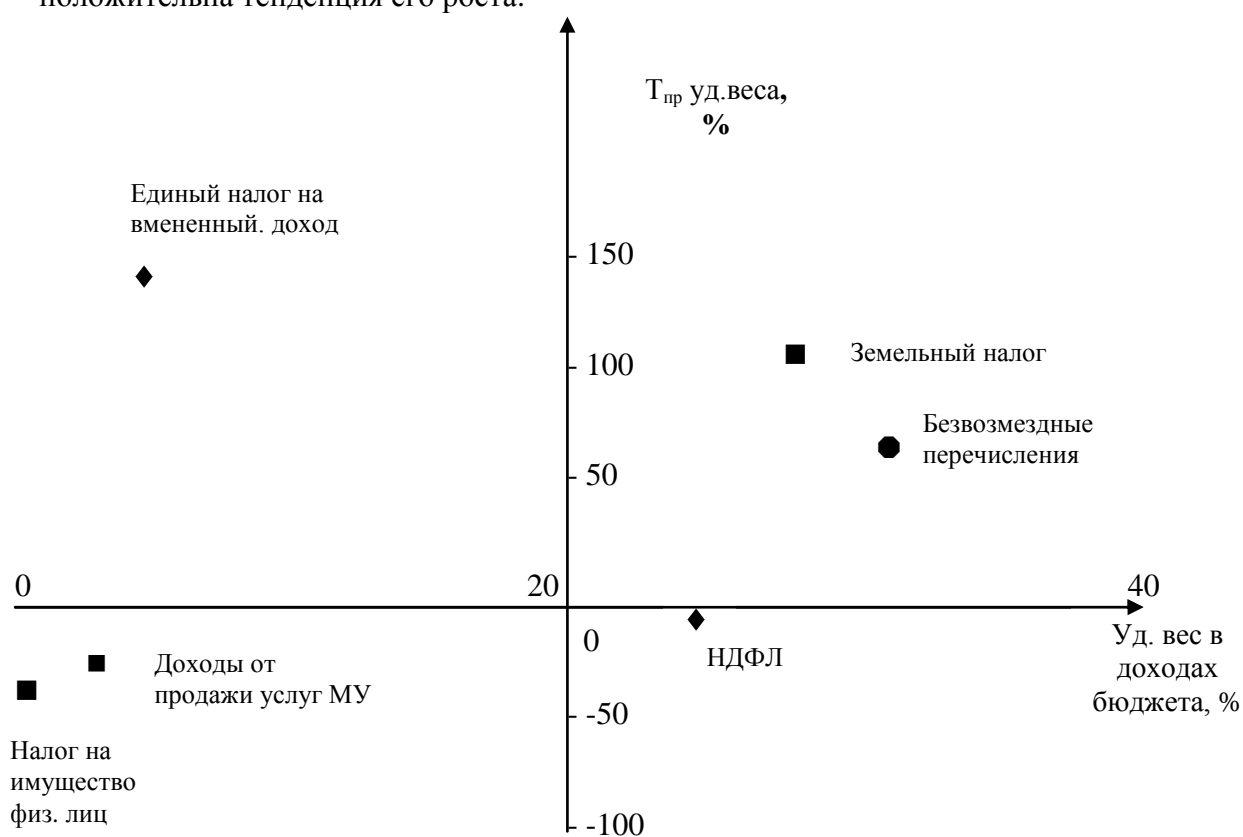
**Рисунок 1- Структура доходов Старооскольского городского округа**

Доходы третьего типа в доходах Старооскольского городского округа занимают 33%. Для оценки тенденций в соотношении между доходами различных типов воспользуемся графическим методом, построив карту доходов Старооскольского городского округа (2007 г. в сравнении с 2003 г.).

Карта доходов представляет собой инструмент, позволяющий оценить степень влияния и динамику наполняемости бюджета доходами соответствующего типа и отслеживать развитие возможностей управления бюджетным процессом (рисунок 2.). По оси абсцисс откладывается удельный вес доходов соответствующего типа в 2007 году, по оси ординат – темп роста соответствующей доли в 2007 году по сравнению с 2003 годом.. Графически карта доходов представляет собой четыре квадранта, в правом верхнем квадранте сосредоточены доходы, удельный вес которых в доходах бюджета велик с положительной тенденцией роста, в нижнем квадранте, соответственно, доходы с большим удельным весом, тенденция роста которых отрицательна.

Левые верхний и нижний квадранты характеризуются доходами с небольшим удельным весом, тенденция которых положительна (верхний квадрант) и отрицательна (нижний квадрант), соответственно.

В рассматриваемом случае налицо возрастающее влияние на формирование доходной части бюджета неуправляемых доходов, удельный вес которых в структуре бюджета велик и положительна тенденция его роста.



- - собственные доходы МО управляемого типа
- ◆ - собственные доходы МО слабо управляемого типа
- - собственные доходы МО неуправляемого типа

Рисунок 2 – Карта доходов Старооскольского городского округа по типам (2007/2003 гг.)

Современный период реализации реформы общественных финансов, в частности, внедрение элементов среднесрочного финансового планирования в бюджетный процесс и совершенствование методологии и методики прогнозирования доходов территориального образования с целью укрепления их финансовой базы требует нахождения путей решения проблем, связанных с повышением эффективности бюджетного планирования.

Предложенная типология собственных доходов бюджета позволит, применяя различные рычаги воздействия на отдельные типы доходов, совершенствовать управление параметрами бюджетного процесса МО в среднесрочной перспективе.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Годин, А.М. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник [Текст] / А.М. Годин, Н.С. Максимова, И.В. Подпорина. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Изд-во «Дашков и К<sup>о</sup>», 2006 – 568 с.
2. belg.gks.ru

### **Ляхова Наталия Ивановна**

Старооскольский технологический институт (филиал) МИСиС  
309516, Белгородская область, г. Старый Оскол, м-н Макаренко, д. 42  
Доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика и менеджмент»  
Тел.: (4725) 25-15-94  
E-mail: irina-ponk25@mail.ru

### **Понкратова Ирина Анатольевна**

Старооскольский технологический институт (филиал) МИСиС  
309516, Белгородская область, г. Старый Оскол, м-н Макаренко, д. 42  
Старший преподаватель кафедры «Экономика и менеджмент»  
Тел.: (4725) 25-15-94, 8-905-679-08-82  
E-mail: irina-ponk25@mail.ru



Журнал «Управленческий учет» входит в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенных ВАК, для публикации трудов на соискание ученых степеней.

**Периодичность журнала** - ежемесячно.  
Издательство «Финпресс».

Журнал «Управленческий учет» призван решать важные задачи информирования читателей о современных разработках в области управленческого учета, о результатах внедрения системы получения управленческой информации и о последних достижениях в области программного обеспечения, способствующих повышению эффективности функционирования системы управленческого учета.

УДК 332,146:001,895

МАСЛОВА О.Л., ЗУБЧИК А.В.

## **СИСТЕМА ИНСТРУМЕНТОВ РЕАЛИЗАЦИИ РЕГИОНАЛЬНОЙ ИННОВАЦИОННОЙ СТРАТЕГИИ**

*Статья посвящена анализу системы инструментов реализации региональной инновационной стратегии. Представлены основные инструменты местного самоуправления.*

**Ключевые слова:** инновационная стратегия, система инструментов, органы местного самоуправления

*The article is devoted the analysis of system of tools of realisation of regional innovative strategy. The basic tools of local government are presented*

**Key words:** innovative strategy, system of tools, local governments

Современное состояние системы государственного регулирования инновационного развития региона характеризуется серьезными структурными диспропорциями и непоследовательностью государственной политики.

Отличительной чертой инновационной системы России является очень высокая доля государственного научного сектора, отсутствие крупных наукоемких предприятий, слабое развитие малого инновационного бизнеса, фондового рынка, а также венчурных фондов. При такой неблагоприятной ситуации на рынке наукоемкой продукции проводимая ранее государственная инновационная политика осуществлялась на федеральном уровне и была сосредоточена лишь на функции создания инфраструктуры, обеспечивающей взаимодействие в цепи «наука-производство-потребление».

На сегодняшний день инновационная политика находится и на уровне муниципального управления и располагает механизмами программного и проектного управления, инструментами выбора приоритетов и направлений, арсеналом методов мотивации инновационной деятельности в соответствии с региональными целями и интересами.

В этих условиях важнейшей целью государственного регулирования является переход к долгосрочному стратегическому планированию с помощью рычагов экономического воздействия на процессы реформирования и функционирования инновационной деятельности региона.

Органы местного самоуправления располагают целым арсеналом инструментов.

Из них можно выделить следующие:

1. Административно-командные инструменты: упрощенный порядок согласования разрешительной и проектной документации, установление пошлин, платежей и ставок по расходам на ведение деятельности, регистрацию, приватизацию, участие в конкурсах, аукционах, тендерах и торгах; компенсации затрат по патентованию, лицензированию и сертификации высокотехнологичной продукции и новых технологий; ограничение числа проверок предприятий органами государственного контроля, регламентация видов деятельности, выделение приоритетных направлений науки и техники, составление списка критических технологий, предоставление производственной зоне особого экономического статуса, упрощенный визовый режим для иностранных инвесторов, применение различных обременительных социальных программ;

2. Организационные инструменты: организация информационно-рекламных компаний, выставок и презентаций; информационное, этическое и организационное

содействие; подготовка профессиональных девелоперов, способных осуществлять задачи комплексного развития территорий путем привлечения инвесторов для строительства объектов инфраструктуры;

3. Экономические инструменты: дифференциация ресурсных и арендных земельных платежей, предоставление тарифных льгот, регулирование ставок арендной платы за нежилые помещения, арендуемые у города, установление тарифов на энерго-, тепло-, и водоснабжение; установление цен и предельных торговых надбавок на услуги городской инфраструктуры; применение системы контрактных премий и неустоек при заключении контрактов с городскими властями; размещение городского заказа на НИОКР; компенсационные выплаты на покрытие расходов предприятий, располагающихся в производственной зоне, на перебазирование, реформирование или ликвидацию. Органы местного самоуправления могут оказывать влияние на стоимость и качество территориальных ресурсов, услуг инженерной инфраструктуры, путей сообщения, социальной инфраструктуры, вводить социальные стандарты и нормативы, устанавливать минимальные гарантии, определять требования к условиям труда и т.д.;

4. Финансовые инструменты: долевое участие органов администрации в финансировании научных и технологических исследований, прямое выделение государственных инвестиций, бюджетных кредитов и субсидий, льготных налоговых кредитов, компенсации части процентных ставок по кредитам и займам и части процентных выплат по долговым кооперативным ценным бумагам; страхование коммерческих рисков; гарантирование займов, предоставляемых негосударственными финансовыми структурами; установление режима государственных гарантий и преференций для инвесторов, участвующих в реформировании производственных зон; льготное налогообложение в части региональных налогов, предоставление рассрочек и отсрочек (налоговых каникул) при уплате налогов в региональный бюджет; предоставление льгот по таможенным и иным обязательным сборам и платежам; применение залоговых систем;

5. Правовые инструменты: применение процедур обременения в договорах аренды земельных участков, ограничение прав на земельный участок в виде установленных условий использования территорий; изъятие земельных участков у недобросовестных землепользователей; применение мотивационных мер по изменению функционального назначения занимаемых земельных участков, введение требований о состоянии санитарно-защитных норм, применение штрафных санкций, истребование в судебном порядке возмещения причиненного вреда.

Приведенное множество инструментов региональной инновационной стратегии позволяет судить о достаточно мощных рычагах воздействия на развитие региональной экономики. Для более подробного представления об имеющихся инструментах стратегии развития региона остановимся на нескольких из представленных выше.

Достаточно мощным инструментом при формировании инновационной стратегии являются налоговые льготы, поощряющие направление деятельности инновационно-активных корпораций, развитие которых необходимо с точки зрения государства. Сюда относятся льготы, стимулирующие НТП, экспорт и деловую активность инновационного бизнеса.

К числу налоговых льгот относятся следующие основные: скидки на прибыль в размере капиталовложений в новое оборудование и строительство; скидки с налога на прибыль в размере расходов на НИОКР; включение в текущие затраты расходов на отдельные виды оборудования, используемого в научных исследованиях; создание за счет прибыли фондов специального назначения, не облагаемых налогом; обложение прибыли по пониженным ставкам. Налоговые льготы на капитальные вложения предоставляются в основном в виде «инвестиционного налогового кредита».

Формирование единого механизма налоговых льгот представляет собой серьезную проблему системного характера. Поскольку налоговое бремя нацелено на цену товара, а не на доходы от его производства, то у предприятия возникает необходимость компенсировать

налоговые изъятия повышением цен, настраивает его на выбивание налоговых льгот. Зачастую производитель борется за получение льгот, а не за развитие производства. Создание единого механизма льготирования – непереносимое условие целенаправленного влияния налоговых отношений на экономические процессы.

Информационно-консультационные центры, созданные при поддержке государственного субсидирования, т.е. фирмы, характеризующиеся высоким спросом на деловые знания. Основной целью их деятельности является улучшение доступности деловой информации (цены и коммерческие возможности) и помощь в обеспечении информацией инновационного характера на местном уровне.

Работа подобных центров определяется спросом со стороны инвесторов инновационных объектов, в противном случае они превращаются в помещения с компьютерами. Смешанные государственно-частные фонды стартового капитала. Основой являются высокотехнологичные начинающие и отпочковавшиеся предприятия с высокой добавленной стоимостью.

Со стороны государства осуществляется обеспечение начинающих фирм капиталом и управленческими знаниями. Основным условием является наличие местных предприятий с выгодными проектами. Участие государства целесообразно в той мере, в какой оно использует ресурсы частного сектора. Особенностью является тот факт, что государство способствует реализации инициатив частного сектора, но не заменяет его.

Создание инноваций и новых технологий - один из этапов инновационного развития экономики. Не менее важным является формирование региональной инновационной системы с мотивационным механизмом коммерческой реализации научно-технических достижений в народном хозяйстве. Поэтому особо важными из всего комплекса организационно-экономических проблем инновационного развития экономики региона являются проблемы системного развития научно-технического комплекса. Осуществление подобного развития невозможно без разработки государственной межрегиональной стратегии инновационного развития региона.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Волкова, Т. Условия инновационного обмена [Текст] / Т. Волкова // Экономист. - 2003. - №1. - с.55-59
2. Кузнецов, Е. Механизмы запуска инновационного роста в России [Текст] / Е. Кузнецов // Вопросы экономики. - 2003. - №3. - с.4-10
3. Румянцев, А. Возможности инновационного развития в регионе [Текст] / А. Румянцев // Экономист. - 2004. - №1. - с.34 - 39
4. Семенова, А. Управление инновационными процессами [Текст] / А. Семенова // Экономист. - 2005. - №5. - с. 46-52

### **Маслова Ольга Леонидовна**

Орловский государственный институт экономики и торговли  
302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12  
Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая теория»  
Тел.: (4862) 72-48-42  
E-mail: ogiet@orel.ru

### **Зубчик Анна Васильевна**

Орловский государственный институт экономики и торговли  
302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12  
Аспирант кафедры «Экономическая теория»  
Тел.: (4862) 77-83-89  
E-mail: ogiet@orel.ru



ХАШЕВА И.А.

**ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ИСТОЧНИКИ РАЗВИТИЯ  
ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ**

*В статье рассмотрены вопросы становления и функционирования национальной инновационной системы, выявлены проблемы привлечения инвестиционных ресурсов частного сектора в инновационную сферу.*

**Ключевые слова:** инновационная система, инвестиционные ресурсы, венчурный капитал, трансфер технологий.

*In the article questions of formation and functioning of national innovative system are considered, problems of attraction of investment resources of a private sector in innovative sphere are revealed.*

**Key words:** innovative system, investment resources, the venture capital, a transfer of technologies.

Российская экономика находится в процессе сложных институциональных преобразований, затрагивающих экономические и социальные системы всех уровней. В настоящее время невозможно найти ни одну сторону жизни общества, которая не оказалась бы подвергнута радикальной трансформации, где особая роль придается инновациям. В России исследования источников развития инновационной экономики, велись несколькими независимыми группами исследователей, в число которых входили А.А. Дынкин [4], Н.И. Иванова [3], О.Г. Голиченко [2]. В ходе проведения исследований авторами были выявлены главные методологические принципы концепции национальной инновационной системы, на которые есть смысл акцентировать внимание: - знания являются стратегическим ресурсом экономики постиндустриального общества, инновационная деятельность становится определяющим фактором ее развития, а национальная инновационная система является институциональной основой народного хозяйства; - инновационная система формируется и развивается по этапам, различающимся уровнем развития системы факторов; - национальная инновационная система формируется на основе сбалансированного применения государственных и рыночных механизмов регулирования экономики с учетом особенностей и уровня социально-экономического развития конкретных территорий.

Проведенные исследования позволили сформулировать государственную политику России в отношении формирования национальной инновационной системы и начать ее реализацию. Инновационная политика и инновационное развитие экономики стали широко обсуждаемой темой на государственном уровне, поскольку научно-технический потенциал любого государства является визитной карточкой, обеспечивающей конкурентоспособность на мировых рынках и равноправное участие в инновационно-интеграционных процессах. Впервые задача формирования национальной инновационной системы была поставлена в «Основных направлениях политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период до 2010 года» [5]. В дальнейшем, была принята «Стратегия развития России до 2020 года» [1], где предложен трехэтапный переход к модели инновационного социально-ориентированного развития государства.

Президент РФ Д. Медведев в своем Послании Федеральному Собранию Российской Федерации, говоря о стратегии экономического развития нашей страны, подчеркнул: «...мы не должны ни на один день откладывать решение наших стратегических программ... Надо быстро осваивать освобождающиеся в мировой экономике ниши. Создавать новые и эффективные предприятия. Внедрять самые передовые технологии» [6]. Таким образом, государственное стимулирование и регулирование инновационной деятельности технологически развитых предприятий, становится приоритетной задачей в процессе достижения национальных интересов. Однако реализация данной задачи сталкивается с рядом сложностей. Инвестиционная привлекательность России должна определяться не

столько ее богатыми природными ресурсами и относительно дешевой рабочей силой, сколько возможностью эффективной коммерческой реализации инновационных проектов, и, прежде всего, в тех сферах, где приоритет российских научно-технических разработок не подвергается сомнению.

Эффективный механизм инвестирования в сектор инновационных разработок может функционировать, на наш взгляд, лишь при следующих условиях, которые невозможно обеспечить без активного регулирования со стороны государства [7]: 1) необходимо перекрыть каналы сверхобогащения в сферах естественных или искусственно созданных монополий; 2) необходимо осуществление централизованно управляемой структурной трансформации экономики путем ликвидации устаревших производств и создания благоприятных условий для широкого распространения и внедрения прогрессивных технологий; 3) сами инновации должны быть доведены до стадии конечного рыночного продукта, способного заинтересовать инвестора, в том числе иностранного.

Что касается другого источника финансирования о котором мы упоминали выше – частных инвестиций, то здесь дела обстоят еще печальнее. На сегодняшний день можно только констатировать, что частный бизнес не спешит финансировать инновационные разработки и их практическое внедрение. Он инвестирует средства в инновации лишь постольку, поскольку это необходимо для выживания в жесткой конкурентной среде. Причем ограниченность объема инновационно ориентированных инвестиций со стороны российского частного бизнеса определяется, прежде всего, институциональной структурой экономики и капитальных вложений. Поэтому государство должно создать все необходимые условия для обеспечения достаточного притока средств инвесторов для реализации инновационных проектов. Вместе с тем, особое внимание должно уделяться стимулированию частных инвестиций за счет использования косвенных механизмов поддержки через разнообразные рычаги. Речь, например, может идти о стимулировании инвесторов, вкладывающих средства в наукоемкое высокотехнологичное производство, а также о поддержке организаций различных форм собственности, в период освоения ими инноваций, за счет предоставления им кредитов и государственных гарантий.

Кроме того, необходима государственная поддержка системы венчурного инвестирования. Анализ инвестиционной ситуации и инновационного потенциала России выявляет наличие значительных возможностей превращения системы венчурного финансирования в мощный дополнительный источник поступления инвестиций в национальную экономику. Развитие венчурного финансирования и венчурного предпринимательства способно решить целый комплекс стратегически важных задач.

Во-первых, это обеспечит дополнительный приток инвестиций, в том числе из-за рубежа. Во-вторых, появится возможность реанимировать и существенно активизировать национальный инновационный потенциал, а затем постепенно превратить его в основной локомотив развития отечественной экономики. В-третьих, произойдет сближение российской и международной предпринимательской среды на основе международных форм экономической активности, взаимодействия с непосредственными разработчиками инновационных продуктов. Однако в России указанная тенденция практически отсутствует. Несмотря на предпринимаемые государством шаги, объем венчурного капитала остается низким. В настоящее время индустрия венчурного финансирования в стране более чем на 90% представлена иностранным капиталом. Развитию этой сферы мешает низкая ликвидность венчурных инвестиций, в значительной мере обусловленная недостаточной развитостью фондового рынка, отсутствие экономических стимулов для привлечения прямых инвестиций в предприятия высокотехнологичного сектора, обеспечивающих приемлемый риск для венчурных инвесторов, а также низкий авторитет предпринимательской деятельности в области малого и среднего бизнеса. Стране также крайне не хватает инновационных менеджеров, способных заниматься внедрением научных разработок.

В этих условиях необходимы такие меры, как популяризация венчурного предпринимательства, активная государственная поддержка малого и среднего бизнеса в области высоких технологий, привлечение капитала российских институциональных инвесторов, банков и частных лиц, а также общее улучшение инвестиционного климата в стране. В определенной корректировке нуждается и таможенная политика. В настоящее время отечественные производители импортируют до 80-90% сырья, комплектующих и оборудования. При этом следует отметить достаточно высокий тариф на импорт оборудования и НДС. В данном случае обоснована мера по снижению или отмене таможенной ставки на технологическое оборудование, аналогов которому не производится внутри России и которое представляет стратегический интерес для развития национального инновационного сектора. На наш взгляд, данная норма будет способствовать модернизации производства в целом ряде отраслей: легкой промышленности, деревообрабатывающей и т.д.

Таким образом, мы полагаем, что необходимо разработать и осуществить комплекс следующих мероприятий государственной поддержки и регулирования инновационной деятельности, включающий систему мотивационных мер для инновационного предпринимательства: - создание и развитие адаптивной к изменяющимся условиям сети руководящих, координирующих, инвестирующих, информационных и посреднических органов и соответствующей инфраструктуры, обеспечивающих реализацию инновационного прорыва; - ликвидация правовой, финансовой, информационной и административной безграмотности управленческого персонала и начинающих участников инновационного бизнеса; - в рамках национальной программы развития наукоемкой промышленности следует разработать взаимосвязанные программы развития отдельных высокотехнологичных отраслей и сформировать на их основе государственные заказы, что поможет восстановить производственную базу предприятий высокотехнологичных отраслей; - проводить политику активной поддержки экспорта наукоемкой продукции отечественных товаропроизводителей; - образовать специальное полугосударственное учреждение, которое будет заниматься независимой экспертизой эффективности и перспективности финансируемых государством проектов и фирм, их осуществляющих, контроль реализации проектов. Реализация данных мер позволит государству создавать эффективные и конкурентоспособные технологии, а соответственно будет способствовать экономическому развитию страны и даст ей возможность занять лидирующие позиции на мировом рынке товаров и услуг.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Выступление В.В. Путина на расширенном заседании Госсовета «О стратегии развития России до 2020 года» 8 февраля 2008г. [Электронный ресурс] // Президент России. [Доступ: [http://www.kremlin.ru/appcars/2008/02/08/1542\\_type63374type63378\\_type82634\\_159528.shtml](http://www.kremlin.ru/appcars/2008/02/08/1542_type63374type63378_type82634_159528.shtml)]
2. Голиченко, О.Г. Национальная инновационная система России: состояние и пути развития [Текст] / О.Г. Голиченко. – М.: Наука, 2006
3. Иванова, Н.И. Национальные инновационные системы. [Текст] / Н.И. Иванова – М.: Наука, 2002.
4. Инновационная экономика [Текст] / Под ред. А.А. Дынкина и Н.И. Ивановой. – М.: Наука, 2002.
5. «Основные направления политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период до 2010 года» [Электронный ресурс] / Утверждены 5 августа 2005 года Председателем Правительства Российской Федерации М.Е. Фрадковым.
6. Послание Президента Федеральному Собранию Российской Федерации. 2008. [Электронный ресурс] //Официальный сайт Президента Российской Федерации <http://www.kremlin.ru/>
7. Советов, П.М. Организация мониторинга инвестиционных ресурсов региона [Текст] / П.М. Советов, Д.Л. Усов // Управленческий учет. - №4. – 2008. – С.78-80.

### **Хашева Ирина Анатольевна**

Северо-Кавказская академия государственной службы  
344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70.  
Заместитель декана факультета «Налоги и налогообложение»,  
старший преподаватель кафедры «Государственное и муниципальное управление»  
Тел.: 8-8632-55-95-23  
E-mail: [ihasheva@mail.ru](mailto:ihasheva@mail.ru)

ЗЕЛЕНИНА А.В.

## НАПРАВЛЕНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ В РЕГИОНАЛЬНОЕ ИПОТЕЧНОЕ КРЕДИТОВАНИЕ

*В статье рассмотрены разработки краевых целевых программ, обусловленных необходимостью создания эффективно работающей системы обеспечения доступным по стоимости жильем граждан со средним уровнем доходов. Основной задачей таких программ остается создание устойчивой, благоприятной и безопасной среды для жизнедеятельности населения. Также создание благоприятного инвестиционного климата даст мощный импульс для создания объемов строительства.*

**Ключевые слова:** ипотека, инвестиции, ипотечное кредитование.

*In the article workings out of the regional target programs caused by necessity of creation of effectively working system of maintenance by habitation accessible at cost of citizens with an average level of incomes are considered. The primary goal of such programs there is a creation of the steady, favorable and safe environment for population ability to live. Also creation of a favorable investment climate will give a powerful impulse for creation of volumes of building*

**Key words:** the mortgage, investments, hypothecary crediting

Основным экономическим инструментом развития сферы строительства является ипотека, которая с точки зрения профессоров Дж. Сигела и Дж. Шима может быть использована для финансирования приобретения активов, строительства заводов, модернизации производственных мощностей, приобретения гражданами и юридическими лицами жилья, гостиниц, строительства объектов социальной сферы и т.д. [4].

Экономический механизм ипотеки зародился более чем 3000 лет тому назад с появлением денег и частной собственности на землю.

Ипотека – право притязания на собственность, появившееся в результате гарантии залога под заем или выплату долга, которое утрачивает силу по выплате этого займа или долга [5].

Развитию ипотеки в последнее время уделяется большое внимание как со стороны органов власти и управления, так и со стороны рынка. Все сходится на признании значительной роли ипотечного кредитования в экономике страны.

Ипотечное кредитование – один из самых проверенных в мировой практике и надежных способов привлечения частных инвестиций в жилищную сферу. Именно ипотека позволяет наиболее выгодно сочетать интересы населения в улучшении жилищных условий, коммерческих банков и других кредиторов в эффективной и прибыльной деятельности, ритмичной работе строительного комплекса и государства, заинтересованного в экономическом росте и обеспечении прав граждан на жилье.

Инвестиции выступают основой экономического роста национальной экономики страны. Главным фактором торможения развития в разных секторах хозяйства является недостаток финансовых средств. Он может быть представлен как один из результатов практически разрушенного за время экономических реформ воспроизводственного контура, т.е. способности экономической системы в процессе своего развития формировать внутренние ресурсы для накоплений. Это подтверждается и на макроуровне (для национальной экономики), и на микроуровне (или большинства отдельных хозяйствующих субъектов) [1].

В Ставропольском крае разработана и с 2006 года реализуется краевая ведомственная программа «Обеспечение жильем молодых семей в Ставропольском крае на 2006 - 2008 годы и на период до 2010 года», которая предусматривает к 2010 году предоставить жилье 2900 молодым семьям, являющимся участниками программы.

Разработка краевой целевой программы обусловлена необходимостью создания эффективно работающей системы обеспечения доступным по стоимости жильем граждан со средним уровнем доходов, основанной на рыночных принципах приобретения жилья на

свободном от монополизма жилищном рынке за счет собственных средств и долгосрочных ипотечных кредитов, а также с использованием государственных средств в виде субсидий [2].

В 2009 году на реализацию целевой программы «Обеспечение жильем молодых семей в Ставропольском крае на 2007 – 2009 годы выделено наиболее 111 млн. рублей. Из общей суммы, выделенных на реализацию ведомственной программы 76 млн. 400 тысяч рублей поступило из бюджета Ставропольского края, из федерального бюджета поступило 34 млн. 660 тыс. рублей. Выделенные средства обеспечены софинансированием городских образований Ставропольского края. Выделенные в 2007 году средства позволяют улучшить жилищные условия наиболее 560 молодых семей Ставропольского края.

В 2007 году планировалось обеспечить жильем 450 молодых семей. Фактическое выполнение этого плана составило 140% от годового задания, выдано 631 свидетельство [6].

Так из выделенных федеральных средств гражданам, уволенным с военной службы, выдано 159 сертификатов на приобретение жилища. Гражданам, пострадавшим в результате радиационных аварий, выдано 60 сертификатов, категории принужденных переселенцев 49 сертификатов.

Ключевой установкой на планомерное совершенствование работы строительного комплекса можно считать планирование строительства на перспективу.

Так, уже в 2009 году на финансирование капитальных вложений проектом закона Ставропольского края о бюджете края из краевого бюджета планируется выделить более 3 млрд. рублей. По сравнению с 2008 годом, в 2009 году капитальные вложения предусматривается увеличить на 453 млн. рублей. Для обеспечения финансирования программных мероприятий и объектов министерством подготовлен перечень строек и объектов для государственных и муниципальных нужд, подлежащих финансированию из бюджета края в 2009 году.

В основном строительство на Ставрополье велось индивидуальными застройщиками. Эта особенность предполагает выдачу ипотечных кредитов под покупку квартир, как на вторичном рынке жилья, так и под строительство индивидуальных домов.

Хорошо известно, что на первичном рынке кредитор и заемщик непосредственно вступают в договорные отношения друг с другом.

Участниками первичного рынка закладных выступают граждане и коммерческие банки, ипотечные компании и другие учреждения, предоставляющие гражданам кредиты под залог недвижимости.

В Федеральном законе «Об ипотеке (залоге недвижимости)» № 102-ФЗ от 16.07.98 г. (с изменениями и дополнениями от 09.11.2001 г., и 11.02.2002 г.) указано, что обращение о взыскании на жилье, приобретенное или построенное по договору об ипотеке, в обеспечение возврата банковского кредита является основанием для прекращения права залогодателя и членов его семьи пользования этим жилым помещением.

На вторичном рынке осуществляется продажа закладных по уже предоставленным ипотечным кредитам.

Компания, предоставившая кредит под залог недвижимости, выпускает ценные бумаги, обеспеченные закладными, и затем продает их другим инвесторам.

Внедряемая на территории края федеральная ипотечная программа является основой, на которой можно развивать и бюджетное жилищное субсидирование, и другие направления. Предполагается, что администрация города будет оказывать помощь в субсидировании части первоначального взноса заемщикам жителям города или дотированием ежемесячных платежей в течение 3 - 5 лет. Возможно, помощь будет оказываться молодым семьям, работникам бюджетной сферы, другим нуждающимся категориям граждан [1].

На Ставрополье более 75% семей нуждаются в улучшении жилищных условий. Региональным оператором Федерального ипотечного агентства на Ставрополье является государственное унитарное предприятие ипотечного кредитования «Свой дом». На территории районов открывается сеть дополнительных офисов ГУП СК «Свой дом» и

создаются муниципальные операторы федеральной ипотечной программы. На сегодняшний день ГУП «Свой дом» занимается оформлением документов, необходимых для получения ипотечного кредита, предоставляет кредиты на приобретение и строительство жилья на срок до 27 лет под 14 % годовых.

Также программу развития ипотечного кредитования и строительства доступного жилья, на внеплановом заседании правительства Ставрополья представил краевой министр строительства и архитектуры Игорь Стоян.

Игорь Стоян подчеркнул, что принятие программы «Развитие системы ипотечного жилищного кредитования и строительства доступного жилья в Ставропольском крае на 2009-2011 годы» является необходимым условием для участия региона в конкурсе на получение федеральных средств для обеспечения жильем молодых семей.

Цель программы - дальнейшее внедрение и совершенствование в крае эффективной системы жилищного кредитования, обеспечивающей доступность жилья для людей и оказание им господдержки в решении квартирного вопроса.

«Финансовый вес» документа составляет более 890 миллионов рублей. Из них свыше 855 миллионов - будут привлечены из внебюджетных источников. Предполагается, что принять участие в программе смогут около 800 семей. Уточняется, что примерно 40% из них - молодые семьи. Программа утверждена голосованием членов краевого правительства [6].

Факторами, способствующими успешному развитию ипотечного дела в Ставропольском крае, являются:

- положительная практика ипотечного жилищного кредитования в ряде регионов России;
- наличие платежеспособного спроса на ипотечные кредиты со стороны населения;
- стабилизация ценовой политики на рынке жилья и рост доходов жителей Ставропольского края.

В целях развития системы ипотечного жилищного кредитования в Ставропольском крае проводится планомерная работа. В течение 2008 года выдан 51 кредит на общую сумму 31 млн. рублей.

Внедрение на территории края новых ипотечных продуктов позволяет постоянно увеличивать объемы ипотечного кредитования, что является одной из главных задач в выполнении приоритетного национального проекта «Доступное и комфортное жилье – гражданам России».

В перспективе до 2010 года улучшение уровня жизни россиян требует ввода в действие жилья не менее 80 млн. кв. м. в год, путем строительства коммерческого и муниципального жилья, с одновременным решением вопросов повышения уровня комфортности и качества жилищного строительства. При этом доля частного сектора должна составить 80%, муниципального и государственного – 20% соответственно.

На Ставрополье эти программы выполняются в полной мере и даже перевыполняются. По объемам введенного жилья Ставропольский край за первое полугодие 2007 года занял третье место в Южном федеральном округе. Также перевыполнено установленное Минрегионразвития России задание по вводу жилья на 2007 год – вместо предполагаемых 840 тыс. кв. м введено 884 тыс. кв. м.

Опираясь на наработки прошлых лет и на новейшие технологии сегодняшнего дня, можно с уверенностью сказать, что создание благоприятного инвестиционного климата даст мощный импульс для наращивания объемов строительства. А основной задачей остается создание устойчивой, благоприятной и безопасной среды для жизнедеятельности населения, создание нормальных условий для быта и отдыха, чтобы у каждого была надежда на стабильность и уверенность в завтрашнем дне.

Таким образом, представляется необходимым изучение и творческое преломление сегодняшней российской реальности уникального отечественного исторического опыта и своевременной мировой практики эффективного инвестиционного ипотечного кредитования.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Гудименко, Г.В. Ипотечные ценные бумаги как инструмент решения проблемы обеспечения жилья граждан России [Текст] / Г.В. Гудименко // Управленческий учет. - №4.-2009.-С.3-10.
2. Концепция развития системы ипотечного жилищного кредитования в Российской Федерации, одобренная постановлением Правительства Российской Федерации от 11 января 2000г. № 28 «О мерах по развитию системы ипотечного жилищного кредитования в Российской Федерации» [Электронный ресурс]; распоряжение Губернатора Ставропольского края от 23 июля 2004 г. № 595-р
3. Куций, Н.А. Ипотека в строительной сфере. Строительство - 2000: Материалы Международной научно - практической конференции [Текст] / Н.А. Куций // Ростов - на - Дону: Изд - во РСГУ, 2000. - С. 18 - 20.
4. Сигел, Дж. Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с англ. [Текст] / Дж. Сигел, Дж. Шим. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 408 с.
5. Финансово-кредитный словарь [Текст] / Гл. редактор В.Ф. Гарбузов. - М.: Финансы и статистика, 1984. Т.1. А-Й. - 511 с.
6. <http://www.spstav.ru/?IdSec=87&IdItem=343> [Электронный ресурс]– Официальный сайт счетной палаты Ставропольского края

**Зеленина Антонина Васильевна**

Ставропольский государственный университет  
355035, г. Ставрополь, ул. Мира, д. 280/3, 48  
Кандидат экономических наук, старший преподаватель  
Тел.: 8-918-865-86-40  
E-mail: Tony16@rambler.ru

**Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г.**

**Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий: методика и практика:** учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 512 с.

**Гриф УМО**

В учебно-методическом пособии представлены теоретические и практические аспекты оценки недвижимого и другого имущества предприятий различных форм собственности доходным, сравнительным и затратным подходами. На примерах показаны современные методы проведения оценки различных объектов. Рассмотрена методика исчисления имущественных налогов с организаций в историческом разрезе и на современном этапе, а также проведен анализ зарубежного опыта налогообложения имущества.

**Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г.**

**Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий: теоретические аспекты:** учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 272 с.

**Гриф УМО**

В учебно-методическом пособии представлены теоретические аспекты классификации и оценки недвижимого и другого имущества предприятий различных форм собственности. Рассмотрены организация и стандартизация оценочной деятельности.

Пособие содержит контрольные вопросы и тестовые задания по проведению практических занятий по дисциплине «Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий».



ГРИНЬ Т.А.

## ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ КАК ОБЪЕКТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

*В условиях перехода экономики союзного государства России Республики Белоруссии на инновационный путь развития успешное превращение научно-технических разработок в инновационный продукт, привлекательный для инвестора, производителя и покупателя связано с многочисленными рисками. В этой связи традиционная концепция ВХК, используемая подавляющим большинством отечественных коммерческих организаций, далеко не в полной мере удовлетворяет потребностям управления. Таким образом, главной целью функционирования системы ВХК, являющегося отдельной функцией системы управления, в условиях осуществления инновационной деятельности должно являться обеспечение приемлемого для бизнеса уровня контролируемого риска. В связи с этим, в данной статье выделены дополнительные задачи ВХК финансовых результатов, вводимые в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля.*

**Ключевые слова:** *Внутрихозяйственный контроль, инновационная экономика, инвестиции, финансовые результаты, анализ, управление, бухгалтерский учет.*

*In conditions of Belorussia's economy transition to the innovative way of development successful conversion of scientific and technical research into innovative product, attractive to the investor, a producer and a customer is connected with numerous risks. In this connection the traditional IEC concept used by the overwhelming majority of the domestic businesses doesn't fully meet the management requirements (needs). Thus, the main objective of the IEC system which is a separate function of management system, must be a controllable risk level suitable for business in the conditions of innovative activities. According to the above-mentioned, the article points out IEC additional with the risk-oriented control concept.*

**Key words:** *internal economic control, innovative economy, investments, financial results, analysis, management, accounting.*

Одним из элементов системы внутрихозяйственного контроля (далее - ВХК) является его объект. Раскрытие сущности и внутренней структуры объекта является основополагающим аспектом создания системы ВХК, так как без такого раскрытия сложно создавать целенаправленно функционирующую систему ВХК, включающую в себя как организацию, так и методы его осуществления. Однако на практике данному вопросу не уделяется достаточно внимания, функция контроля осуществляется лишь применительно к «узким местам» деятельности организации и в качестве объектов ВХК чаще всего традиционно выделяют наличие и сохранность ресурсов и хозяйственные процессы, либо обобщенно всю финансово-хозяйственную деятельность. На наш взгляд, принимая во внимание концепцию риск-ориентированного контроля, в качестве объекта ВХК необходимо также признать и процесс управления рисками. Очевидно, что последствиями осуществления вышеуказанных процессов и обеспечения сохранности ресурсов являются результаты деятельности организации, которые могут выражаться как в натуральных (объемных) показателях (объем выпуска и реализации продукции и др.), так и в стоимостных (финансовые результаты). Таким образом, результаты деятельности также следует отнести к объектам ВХК (рисунок 1), что приобретает особое значение в условиях инновационной экономики.

Система управления в каждой коммерческой организации имеет свои особенности, но в то же время, она объективно зависит от внешней и внутренней экономической стратегии государства. Одним из стратегических приоритетов Беларуси является переход экономики на инновационный путь развития.



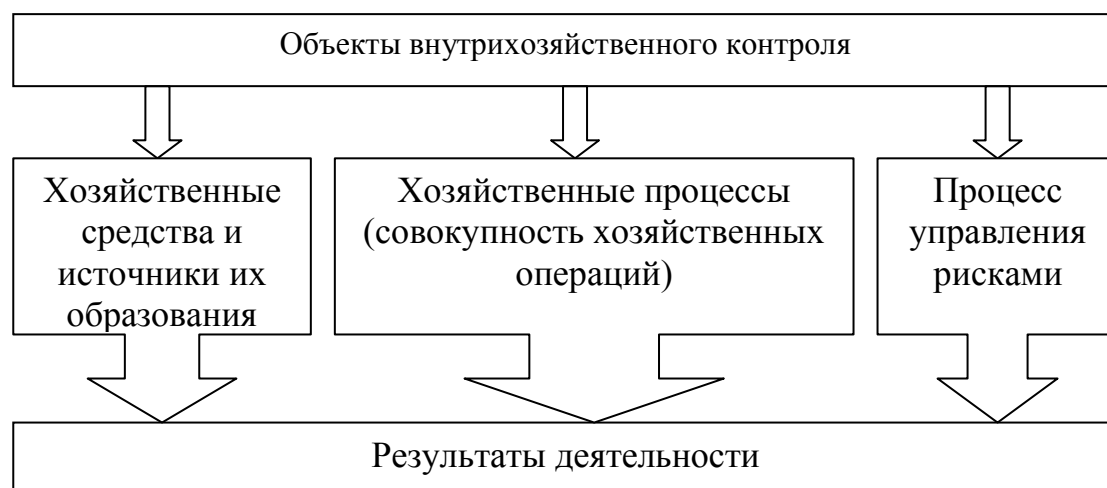


Рисунок 1 - Объекты внутрихозяйственного контроля

В настоящее время уже начала создаваться инновационная инфраструктура, являющаяся основным инструментарием и механизмом инновационной экономики. Среди прочих ее свойств, как отмечают российские ученые-экономисты Исмаилов Т.А., Гамидов Г.С., можно выделить и такие как:

- конструктивность, которая обеспечивается ориентацией на конечный результат. Это значит, что развитие инновационного проекта должно сопровождаться непрерывным анализом конечных результатов. Наличие достоверной обратной информации по достигаемым конечным результатам позволяет выработать конструктивные приоритеты непосредственно в процессе развития инновационной деятельности и тем самым обеспечить замкнутую систему управления инновациями по схеме: инновации - инвестиции - мониторинг конечных результатов - инвестиции и т.п.;

- финансовая обеспеченность, что позволяет осуществлять все необходимые затраты для производства и продвижения на рынке нового конкретного продукта, пользующегося спросом и приносящего прибыль [1].

Изучение практики хозяйствования коммерческих организаций как ближнего, так и дальнего зарубежья позволило выделить следующие основные источники финансирования инновационной деятельности:

- собственные средства организации (как финансовые, так и иные виды активов);
- привлеченные кредиты и займы;
- бюджетные ассигнования;
- средства внебюджетных фондов;
- иностранные инвестиции.

В промышленно развитых странах Запада финансирование инновационной деятельности осуществляется главным образом из негосударственных источников. Подобная ситуация характерна и для Российской Федерации, где доля средств федерального и местных бюджетов в общей сумме затрат на технологические инновации составляла в 2005 г. всего 5,1 %, в 2006 г. - 4,0 % [5].

В Республике Беларусь, напротив, наблюдается тенденция увеличения удельного веса бюджетных средств в общей сумме затрат на технологические инновации. Если в 2005г. он был равен 6,6 %, то в 2006 г. - уже 12,3 % [3]. Отметим также, что в Республике Беларусь средства из государственных целевых бюджетных инновационных фондов могут выделяться лишь юридическим лицам, в том числе хозяйственным обществам, имеющим долю (акции) государственной собственности в уставном фонде [5]. Таким образом, основным источником финансирования инновационной деятельности организаций промышленности являются их собственные финансовые ресурсы, доля которых в общей сумме затрат на технологические

инновации в Беларуси составляла в 2005 г. 77,9 %, в 2006 г. - 74,1 % [3], что соответствует уровню развитых стран (США - 73 %, Германия - 90 %) [3].

В качестве собственных источников финансирования инвестиционных расходов наряду с амортизационными фондами может выступать лишь прибыль. За счет прибыли производится расширение сферы деятельности организации, внедряются новые и совершенствуются существующие технологические процессы производства, повышается научно-технический уровень продукции.

Таким образом, прибыль можно признать главным собственным источником развития хозяйствующего субъекта. Помимо этого, если привлечение необходимых средств из внешних источников по каким-либо причинам затруднено, сумма имеющейся в распоряжении организации прибыли будет являться определяющим фактором в принятии управленческого решения относительно направления и масштабов планируемого инновационного проекта. Достоверность же данного показателя должна быть подтверждена в результате осуществления текущего и последующего ВХК финансового результата.

Являясь индикатором успешности и эффективности функционирования организации на рынке, прибыль обеспечивает ее экономическую устойчивость, своего рода защищенность от влияния негативных факторов рыночной конъюнктуры, а также относительную финансовую независимость.

С другой стороны, с точки зрения потенциальных инвесторов, ожидаемая прибыль является определяющим показателем планируемой доходности капитала и, как следствие, одним из условий, учитываемых при принятии решения о целесообразности инвестирования. Другими словами, еще до начала осуществления инновационных проектов планируется достижение вполне определенных целей, и получение прибыли как конечного финансового результата инновационной деятельности выступает в качестве важнейшей из них. Таким образом, в условиях осуществления инновационной деятельности финансовый результат выступает в качестве важнейшего объекта предварительного ВХК и является основополагающим показателем бизнес-плана, подготовленного на этапе достартового финансирования.

Огромная роль прибыли и убытка в деятельности коммерческих организаций предопределяет особую значимость их контроля в системе управления, а также обуславливает необходимость использования комплексного подхода к его организации.

Изучение различных литературных источников, а также опыта работы организаций промышленности позволило нам выделить основные задачи ВХК финансовых результатов, традиционно решаемые на каждой стадии управленческого цикла (таблица 1).

Таблица 1 — Традиционные задачи ВХК финансовых результатов

Стадии управленческого цикла	Задачи ВХК финансовых результатов
Стадия планирования	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оценить последствия возможных вариантов управленческих решений по получению прибыли (недопущению убытка), а также их соответствие общей стратегии деятельности организации.</li> <li>2. Способствовать достижению высокого качества планирования, т.е. по результатам изучения обоснованности, напряженности, реальности плановых заданий в случае необходимости разработать рекомендации, направленные на их корректировку и приведение в соответствие с общей стратегией деятельности организации с учетом имеющихся ресурсов и выявленных резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности.</li> </ol>
Стадия организации	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Констатировать наличие (отсутствие) всех видов ресурсов (их источников) для получения запланированного финансового результата.</li> <li>2. Определить соответствие качества привлекаемых ресурсов минимально необходимому для осуществления хозяйственной деятельности, выяснить, является ли их цена оптимальной.</li> </ol>

Продолжение таблицы 1

Стадия учета	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оценить законность и целесообразность хозяйственных операций, их соответствие ранее принятым управленческим решениям.</li> <li>2. Обеспечивать сохранность имущества организации.</li> <li>3. Способствовать рациональному использованию производственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами, сметами.</li> <li>4. Изучать текущее состояние дебиторской и кредиторской задолженности, не допускать их просрочки.</li> </ol>
Стадия регулирования	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оперативно выявлять отклонения фактических показателей от их запланированной величины.</li> <li>2. Разрабатывать варианты возможного воздействия на управляемую подсистему для устранения или компенсации отрицательных отклонений.</li> </ol>
Стадия анализа	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определить соответствие значений экономических показателей установленным оптимальным значениям.</li> <li>2. Способствовать получению достоверных итогов анализа результатов выполнения управленческих решений по формированию финансовых результатов, направленного на разработку комплекса мероприятий, призванных привести объект управления к планируемому состоянию, при котором цели организации будут достигнуты, а планы реализованы.</li> </ol>

Так, на стадии планирования ВХК финансовых результатов должен оценить последствия возможных вариантов управленческих решений по получению прибыли (недопущению убытка) как результата осуществления какого-либо нового проекта либо обычной для организации хозяйственной деятельности за отчетный период, а также соответствие управленческих решений по формированию финансовых результатов общей стратегии деятельности организации.

Не вызывает сомнения, что последствия управленческих решений, как правило, являются неоднозначными, т.е. они могут оказывать различное, порой даже противоположное, влияние на конечный финансовый результат.

Так, например, в период высокой инфляции вложения в валюту считаются высокодоходными. В то же время, осуществление подобных финансовых вложений может привести к осязаемому недостатку денежных ресурсов, обеспечивающих основную деятельность организации, что, в свою очередь, вызовет снижение объема производства и прибыли. Поэтому, какими бы выгодными в текущем периоде не казались те или иные проекты управленческих решений, их необходимо соотносить с основным видом деятельности организации, стратегическими направлениями ее развития, факторами формирования прибыли в будущих периодах. С другой стороны, внутрихозяйственный контроль должен способствовать достижению высокого качества планирования, т.е. по результатам изучения обоснованности, напряженности, реальности плановых заданий в случае необходимости разрабатывать рекомендации, направленные на их корректировку и приведение в соответствие с общей стратегией деятельности организации с учетом имеющихся ресурсов и выявленных резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности.

Таким образом, если на стадии планирования финансовых результатов отсутствует элемент контроля, то возможным вариантом развития событий в будущем может быть не только неполучение запланированной величины прибыли, но и общее снижение эффективности хозяйствования.

На стадии организации внутрихозяйственный контроль финансовых результатов призван констатировать наличие (отсутствие) необходимых ресурсов (их источников) для получения запланированного финансового результата, а также определять соответствие качества привлекаемых ресурсов минимально необходимому для осуществления хозяйственной деятельности, выяснять, является ли их цена оптимальной.

На стадии учета формирования финансовых результатов должен осуществляться контроль законности и целесообразности хозяйственных операций, их соответствия ранее принятым управленческим решениям. Кроме этого, важен оперативный контроль

выполнения планов реализации продукции, и обеспечения сохранности имущества организации. На данной стадии внутривозвратный контроль должен способствовать рациональному использованию производственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами, сметами, недопущению просрочки погашения как дебиторской, так и кредиторской задолженности.

По мнению Букиной Л.А., в ходе реализации управленческих решений по формированию финансовых результатов необходим контроль правильности хода их реализации, что дает возможность субъекту управления своевременно получать сигналы и наличия отклонений фактических значений показателей от их запланированной величины, а также выбрать оптимальный вариант возможного воздействия на управляемую подсистему для устранения или компенсации отрицательных отклонений [2].

Завершающей стадией процесса управления финансовыми результатами является их анализ. При этом обеспечение высокого качества его проведения является важной задачей внутривозвратного контроля. Если по итогам проведенного анализа получены достоверные сведения о том, что какие-то из запланированных показателей не достигнуты, то последние могут уточняться в следующем цикле управления деятельностью организации. Этим обуславливается важность контроля качества проведения анализа результатов выполнения управленческих решений по формированию финансовых результатов.

Исходя из вышеизложенного, следует, что внутривозвратный контроль финансовых результатов традиционно присутствует на всех стадиях процесса управления деятельностью организации. В то же время, в условиях осуществления инновационной деятельности, характеризующейся высоким уровнем риска, требуется переосмысление содержания внутривозвратного контроля и его задач на всех стадиях, результаты которого интересуют уже не только внутренних, но и внешних пользователей.

Таким образом, главной целью функционирования системы ВХК, являющегося отдельной функцией системы управления, в условиях осуществления инновационной деятельности должно являться обеспечение приемлемого для бизнеса уровня контролируемого риска. В связи с этим, нами выделены дополнительные задачи ВХК финансовых результатов, вводимые в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Дополнительные задачи ВХК финансовых результатов, вводимые в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля

Стадии управленческого цикла	Задачи ВХК финансовых результатов	Документы, составляемые в процессе и по результатам осуществления ВХК
Стадия планирования	Выявить риски, сопутствующие осуществлению нового проекта либо обычной для организации хозяйственной деятельности в будущем периоде, способных повлиять на запланированную величину финансового результата	Карта рисков
Стадия организации	Разработать стратегии реагирования на выявленные риски в случае их возникновения, направленные на сокращение возможного ущерба. Рассчитать необходимый размер фонда средств на непредвиденные расходы и резервного фонда (расчетная таблица)	Карточки «Анализ риска» для каждого конкретного риска
Стадия учета	Отслеживать возникновение рисков	Отметки в карточках «Анализ риска» по мере окончания угрозы наступления риска либо его наступления с указанием способов реагирования

Продолжение таблицы 2

Стадия регулирования	Оперативно реагировать на возникающие риски посредством их анализа и предоставления руководству соответствующей информации для принятия управленческого решения	Записки, отчеты произвольной формы
Стадия анализа	По результатам осуществления проекта либо по окончании отчетного периода проводить анализ эффективности управления рисками, выявлять слабые места в системе ВХК, разрабатывать мероприятия по их устранению	Отчет произвольной формы

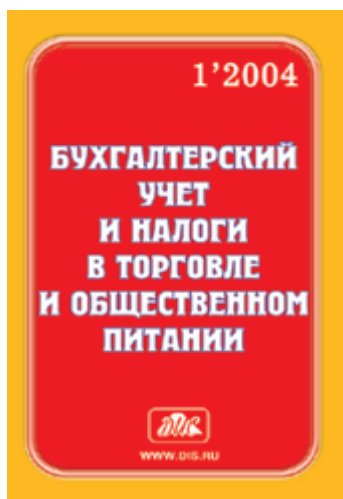
Отметим, что выбор наиболее эффективных методов и технологий ВХК определяется целями и видами деятельности организации, окружающей средой и соответствующим набором свойственных рисков. Основную ответственность за правильное функционирование системы ВХК в данном случае несет руководство организации, а владельцы и инвесторы кровно заинтересованы в ее эффективности, так как она способствует снижению рискованности их вложений. Таким образом, акцент делается на ответственности руководства организации за состояние контроля. Отметим, что такой подход к организации как в целом системы ВХК, так и отдельных объектов, например, финансовых результатов, требует изменения системы информационного обеспечения, которое формируется, прежде всего, в рамках бухгалтерского учета.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Исмаилов, Т.А. Инновационная экономика - стратегическое направление развития России в XXI веке [Текст] / Т.А. Исмаилов, Г.С. Гамидов // Инновации. – 2003. - № 1.
2. Букина, Л.А. Факторы, влияющие на формирование финансовых результатов в экономическом механизме [Текст] / Л.А. Букина // Управленческий учет. - №7. – 2008. – С.82-86.
3. Наука, инновации и технологии в Республике Беларусь [Текст]. - 2006. - Статистический сборник. - С.21.
4. Положение «О порядке зачисления, направлениях и целях использования средств инновационных фондов, утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14.05.2005 № 493 в ред. от 14.06.2008 № 864) [Электронный ресурс].
5. Российский статистический ежегодник. 2007: Стат. Сб. [Текст] / Росстат. - М., 2007. - 826 с.

#### Гринь Т.А.

Белорусский государственный экономический университет  
220070, Республика Беларусь, г. Минск-70, ул. Партизанская, 26  
Аспирантка кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства»  
Тел.: (+375 17) 209-88-88  
E-mail: uef@bseu.by



Журнал «Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании».

Главный редактор журнала - **Маслова Ирина Алексеевна.**

**Периодичность журнала** - 1 раз в 2 месяца.

Издательство «Финпресс».

В каждом номере: учет, отчетность и налогообложение на предприятиях оптовой и розничной торговли, в посреднической деятельности, в ресторанах, кафе, столовых, комбинатах питания, буфетах и др.; оформление поступления и продажи товаров и продукции; реализация оказываемых услуг; скидки, наценки и списания; практическое применение УСН и ЕНВД; особенности заключения хозяйственных договоров; оплата труда работников; контрольные тесты; ответы на вопросы читателей; новые нормативные документы и комментарии к ним; подготовка к проверкам.

## МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ И ОКУПАЕМОСТИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ, РЕАЛИЗУЕМЫХ ПРИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКЕ АПК<sup>1</sup>

*В статье рассмотрена методика оценки эффективности и окупаемости инвестиционных проектов. Обобщены показатели, используемые для оценки эффективности и окупаемости проекта. Предложен показатель чистой рентабельности или доходности бюджета как критерий бюджетной эффективности и определен его норматив для обоснования и выбора возможных вариантов вложения средств. Конкретизированы формы участия бюджетных средств в финансировании инвестиционных проектов в АПК.*

**Ключевые слова:** инвестиционный проект, окупаемость, эффективность, методика оценки, агропромышленный комплекс.

*In the article the technique of an estimation of efficiency and a recoupment of investment projects is considered. The indicators used for an estimation of efficiency and a recoupment of the project are generalised. The indicator of pure profitability or profitableness of the budget as criterion of budgetary efficiency is offered and its specification for a substantiation and a choice of possible variants of an investment of means is defined. Forms of participation of budgetary funds in financing of investment projects in agrarian and industrial complex are concretised.*

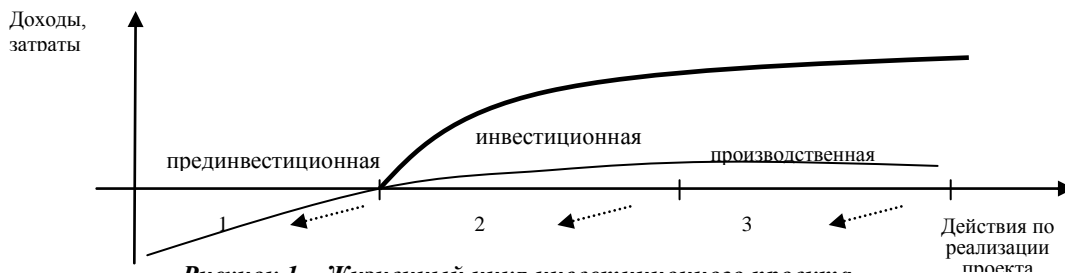
**Key words:** the investment project, a recoupment, efficiency, an estimation technique, agriculture.

Восстановление и развитие потенциала агропромышленного сектора является одним из ключевых направлений экономической политики. Реализация целей инвестирования в данном случае может служить выходом из сложившегося положения. Инвестиции способны решать многие проблемы российской экономики в целом и агропромышленного комплекса, в частности. В связи с этим, для отбора проектов в АПК необходимо разработать методику оценки эффективности инвестиционных проектов и расчета нормативов окупаемости.

Теоретический анализ нормативно-правой и научно-методической базы позволил сформулировать определение инвестиционного проекта как систему мероприятий, включающую проектирование, строительство, приобретение ресурсов, подготовку кадров и т.д., направленных на создание нового или модернизацию действующего производства с целью получения экономической выгоды.

Эффективность инвестиционного проекта – это категория, отражающая соответствие проекта целям и интересам его участников.

Подготовка и реализация инвестиционного проекта, в первую очередь сельскохозяйственной направленности, осуществляется в течение длительного периода времени, то есть инвестиционный проект, реализуемый при государственной поддержке АПК, на наш взгляд, имеет свой жизненный цикл (рисунок 1).



**Рисунок 1 – Жизненный цикл инвестиционного проекта**

- 1 – разработка проекта, исследование рынка, выбор контрагентов, заключение договоров
- 2 – разработка проектной документации, поставка материальных и иных ресурсов, обучение персонала, реклама и т.д.
- 3 – непосредственное внедрение проекта в деятельность предприятий АПК

<sup>1</sup> Статья подготовлена по результатам разработки гранта МК-3332.2009.6

Фаза 1 – прединвестиционная, предшествующая основному объему инвестиций, не может быть определена достаточно точно. Эта фаза включает несколько стадий: определение инвестиционных возможностей (исследование возможностей), анализ альтернативных вариантов проекта и предварительный выбор проекта, подготовка экономического обоснования, заключение по проекту и решение об инвестировании (оценочное заключение).

Фаза 2 – инвестиционная, когда происходит инвестирование или осуществление проекта. Инвестиционная фаза может быть разделена на следующие стадии: установление финансовой основы для осуществления проекта; приобретение технологий; заключение контрактов; приобретение земли, строительные работы и установка оборудования; предпроизводственный маркетинг, включая обеспечение поставок; сдача в эксплуатацию.

Фаза 3 – эксплуатационная (производственная) характеризуется началом производства продукции, соответствующими поступлениями и текущими издержками. Продолжительность эксплуатационной фазы оказывает существенное влияние на общую характеристику проекта. Чем дальше во времени отнесена её верхняя граница, тем больше совокупная величина дохода.

Общим критерием продолжительности жизни проекта или периода использования инвестиций является существенность или значимость.

Василенков С.А. отмечает, что инвестиционные решения должны быть эффективными и финансово состоятельными, поэтому подлежат обязательной оценке с этой точки зрения. Поскольку речь идет о конкретном периоде времени в будущем, то необходимо иметь в виду два аспекта: абсолютная величина прибыльности и вероятность ее достижения [1].

Для определения эффективности инвестиционных затрат их необходимо оценить с точки зрения доходности. Эффективность принятия инвестиционного решения определяют, используя статистические методы и методы дисконтирования.

Эффективность инвестиционных проектов, по мнению А.Б. Смушкина, оценивается по показателям срока окупаемости, точки безубыточности и бюджетного эффекта [2].

Срок окупаемости представляет собой период времени с начала реализации проекта до момента, когда разность между накопленной суммой чистой прибыли с амортизационными отчислениями и объемом инвестиционных затрат приобретет положительное значение.

Точка безубыточности соответствует объему реализации, начиная с которого выпуск продукции должен приносить прибыль. Рассчитанный объем реализации (выпуска) продукции сопоставляется с проектной мощностью предприятия.

Бюджетный эффект инвестиционного проекта определяется как сальдо поступлений и выплат федерального бюджета в связи с реализацией данного проекта.

Методы оценки эффективности инвестиционных проектов – это способы определения целесообразности долгосрочного вложения капитала в различные объекты (проекты, мероприятия) с целью оценки перспектив их прибыльности и окупаемости. Инвестиционные проекты должны подвергаться детальному анализу с точки зрения конечных результатов, критерия оптимальности – показателя, выражающего предельную меру экономического эффекта принимаемого решения для сравнительной оценки возможных альтернатив и выбора из них наилучшего.

По мнению экономиста Д.Э. Старик, на выбор метода оценки эффективности инвестиционного проекта могут оказывать влияние многие факторы: позиция оценщика проекта, сопоставимость масштабов предприятия и проекта, степень использования в проекте активов предприятия, стадия реализации проекта и т.д. Проект могут оценивать само предприятие, внешний инвестор, банк, лизинговая компания или государственное учреждение, в случае, когда предполагается государственная поддержка проекта [3].

Е. Станиславчик методы оценки экономической эффективности инвестиций подразделяет на две группы: статические и динамические [4] (таблица 1).

Таблица 1 - Методы оценки экономической эффективности инвестиционных проектов

Критерий сравнения	Статические методы	Динамические методы
Диапазон расчетов	ограничен одним периодом (предполагается, что затраты и результаты будут одинаковыми из периода в период)	диапазон планирования невозможно ограничить одним отдельно взятым отрезком времени
Область применения	принятие решения о покупке оборудования, производственной линии, замена изношенной техники	объем производства, выручка, себестоимость и прочие составляющие притоков и оттоков средств изменяются из периода в период
Исходный параметр для расчетов	производительность, мощность оборудования	основаны на теории денежных потоков и учитывают фактор времени
Ограниченность использования	в расчетах не учитывается фактор времени	основан на прогнозных данных
Виды методов оценки	методы сопоставления общих экономических затрат; экономической прибыли; рентабельности и срока окупаемости	методы дисконтированной стоимости, наращенной стоимости, аннуитета

Наиболее распространенным динамическим методом оценки эффективности является метод дисконтированной (приведенной) стоимости, а критериями служат показатели эффективности:

- чистый денежный поток (NCF<sub>t</sub>);
- чистая дисконтированная стоимость (текущая приведенная стоимость или чистый дисконтированный доход (NPV));
- внутренняя процентная ставка (внутренняя норма доходности (IRR));
- индекс доходности (PI);
- период возврата капитала (дисконтированный срок окупаемости (PBP)) [4].

Традиционные (простые) методы оценки экономической эффективности инвестиционных проектов, такие как срок окупаемости и простая (годовая) норма прибыли, известны давно и широко использовались в отечественной и зарубежной практике еще до того, как всеобщее признание получила концепция, основанная на дисконтировании денежных поступлений. К традиционным методам относятся:

1) определение простого срока окупаемости (PB). Данный метод заключается в определении необходимого для возмещения инвестиционного периода времени, за который ожидается возврат вложенных средств за счет доходов, полученных от реализации инвестиционного проекта. Более точно под сроком окупаемости понимается продолжительность периода времени, в течение которого сумма чистых доходов, дисконтированных на момент завершения проекта, равна сумме инвестиций.

Известны два подхода к расчету срока окупаемости. Первый заключается в том, что сумма первоначальных инвестиций делится на величину годовых (лучше среднегодовых) поступлений. Его применяют в случаях, когда денежные поступления равны по годам.

Второй подход расчета срока окупаемости предполагает нахождение величины денежных поступлений (дохода) от реализации инвестиционного проекта нарастающим итогом, т.е. как кумулятивной величины.

Период возврата (окупаемости) инвестиций (T<sub>ок</sub>) определяют и как отношение величины начальных инвестиций (капитальных вложений) (K) к ожидаемой чистой прибыли (Π) или разности между годовыми доходами (Д) и затратами (З) (без амортизации), т.е.:

$$T_{ок} = PB = K / (Д - З + А) = K / (Π + А) \quad (1)$$

где А – сумма амортизационных отчислений на полное восстановление.

Основные преимущества этого метода – определенность суммы начальных инвестиций, возможность ранжирования проектов по срокам окупаемости, а следовательно, и по степени риска, т.к. чем короче период возврата средств, тем больше денежные потоки в



первые годы реализации инвестиционного проекта, а значит, лучше условия для поддержания ликвидности предприятия.

К недостаткам метода окупаемости можно отнести то, что он не оценивает его прибыльность, а также не учитывает различий в цене денег во времени и денежные поступления после окончания возврата инвестиций;

2) установление средней нормы прибыли (бухгалтерской нормы доходности). Метод расчета средней нормы прибыли на инвестиции, или расчетной нормы прибыли, основан на использовании показателя прибыли.

Величина инвестиций, по отношению к которой находят рентабельность, определяется как средняя между стоимостью активов на начало  $C_{a,n}$  и конец  $C_{a,n}$ . расчетного периода, т.е.:

$$НП = 100 \times П \times (1 - Н) / [(C_{a,n} + C_{a,n}) / 2] \quad (2)$$

где НП – норма прибыли.

На норму прибыли существенное влияние оказывает скорость оборота капитала: чем больше оборотов он совершает в течение года, тем выше норма, и наоборот.

Сущность концепции дисконтирования состоит в том, что используемые при расчете экономической эффективности инвестиций показатели и критерии рассчитываются на основе расходов и доходов, рассредоточенных во времени, поэтому их необходимо приводить к одному базовому моменту.

К методам оценки инвестиций в АПК, основанных на применении концепции дисконтирования, могут быть отнесены следующие:

- оценка инвестиций по чистой текущей стоимости (NPV-метод). Данный метод оценки основан на определении чистой текущей стоимости чистого дисконтированного дохода (ЧДД), на которую может увеличиться (стоимость) предприятия в результате реализации проекта.

Чистая текущая стоимость – это стоимость, полученная путем дисконтирования отдельно на каждый временной период разновидностей всех оттоков и притоков доходов и расходов, накапливающихся за весь период функционирования объекта инвестирования при фиксированной, заранее определенной процентной ставке (норме процента).

Метод оценки эффективности инвестиционных проектов по чистой текущей стоимости построен на предположении, что представляется возможным определить приемлемую ставку дисконтирования для определения текущей стоимости эквивалентов будущих доходов. Если чистая текущая стоимость больше или равна нулю (положительная) проект может приниматься к осуществлению, меньше нуля (отрицательная) – его, как правило, отклоняют.

Метод чистой текущей стоимости включает расчет дисконтированной величины положительных (поступления) и отрицательных (расходы) потоков денежных средств от проектов. Проект имеет положительную чистую текущую стоимость, если дисконтированная стоимость его входящих потоков превосходит дисконтированную стоимость исходящих.

Если инвестиции осуществляются не одновременно, а на протяжении нескольких временных периодов, то формула (1) примет следующий вид:

$$Ч_{т.с.} = NPV = \sum P_t / (1+E)^t - \sum K_t / (1+E)^t, \quad (3)$$

где  $K_t$  – инвестиционные расходы в  $t$ -м году.

Если чистая текущая стоимость имеет положительное значение  $Ч_{т.с.} \geq 0$ , то рентабельность (прибыльность) инвестиций превышает норму дисконта (минимальный коэффициент окупаемости), при  $Ч_{т.с.} \leq 0$  рентабельность проекта ниже минимальной нормы;

- метод расчета внутренней нормы прибыли (IRR) и рентабельности инвестиций (PI).

Внутренняя норма прибыли – это норма доходности, при которой дисконтированная стоимость притоков наличности (реальных денег) равна дисконтированной стоимости оттоков, т.е. коэффициент, при котором дисконтированная стоимость чистых поступлений от

инвестиционного проекта равна дисконтированной стоимости от инвестиций, а величина чистой текущей стоимости (чистого дисконтированного дохода) – нулю. Для ее расчета используют те же методы (формулы), что и для чистой текущей стоимости, но вместо дисконтированных потоков наличности при заданной минимальной норма процента определяют такую её величину, при которой чистая текущая стоимость равна нулю.

Если разность между показателем внутренней прибыли и ставкой процента положительна, а внутренняя норма прибыли выше ставки процента, то инвестиционная деятельность признается эффективной (доходной), и, наоборот, если внутренняя норма прибыли меньше, чем процентная ставка, под которую получен кредит, то инвестиции, считаются убыточными. Принимаются к реализации инвестиционные проекты, имеющие значение  $V_{н.п.}$  не ниже ставки доходности при предлагаемом альтернативном использовании капитала. Таким образом, путем сравнения показателя внутренней нормы прибыли (доходности) и процентной ставки устанавливают прибыльность или, наоборот, убыточность инвестиционной деятельности.

Отсюда следует, что если инвестор получает кредит под процент, равный  $V_{н.п.}$ , и вкладывает средства в инвестиционный проект на определенный период, то по его окончании он выплатит сумму кредита с процентами, т.е. не будет иметь дополнительной выгоды. В случае если он вкладывает собственный и заемный капитал и при этом его средневзвешенная стоимость равна  $V_{н.п.}$ , то в конце расчетного периода он может получить (после выплаты кредита и процентов по нему) дополнительную сумму в том же размере, что и в банке под проценты. И, наконец, если инвестор вкладывает в инвестиционный проект только собственные средства, то через определенный период времени он получит сумму денежных средств, которую он получил бы, положив деньги в банк, т.е. по ставке процента, равной  $V_{н.п.}$ . Поэтому, чем выше в инвестиционном проекте показатель внутренней прибыли по сравнению со стоимостью капитала, тем он привлекательнее.

Показатель рентабельности инвестиций (PI), принятый для оценки эффективности инвестиций, представляет собой отношение приведенных доходов к приведенным на ту же дату инвестиционным расходам:

$$R = PI = \sum (P_t / (1+E)^t) / K \quad (4)$$

где  $K$  – первоначальные инвестиции;

$P_t$  – денежные поступления в  $t$ -м году, которые ожидается получить благодаря этим инвестициям.

Показатель рентабельности больше единицы означает дополнительную доходность при данной ставке процента, а меньше единицы – неэффективность проекта.

Сравнительная оценка инвестиционных проектов по показателю рентабельности инвестиций и чистой текущей стоимости показывает, что с ростом абсолютного значения  $Ч_{т.с.}$  возрастает рентабельность, и наоборот. Если значение индекса прибыльности меньше или равно единице, проект должен быть отвергнут, т.к. не принесет дополнительной выгоды. При принятии решения о целесообразности принятия проекта может быть использован один из этих показателей, а в случае сравнительной оценки – оба, т.к. они позволяют оценить проект с разных сторон.

Для инвестиционных проектов, претендующих на получение государственной поддержки за счет средств инвестиционного фонда РФ, существует Методика расчета показателей и применения критериев эффективности региональных инвестиционных проектов на основании Приказа Министерства регионального развития РФ от 31 июля 2008г. №117 «Об утверждении Методики расчета показателей и применения критериев эффективности региональных инвестиционных проектов». Данные методические рекомендации устанавливают требования к расчету количественных показателей эффективности.

Основным условием обеспечения финансовой эффективности регионального инвестиционного проекта является окупаемость инвестиций в период реализации проекта с

учетом стоимости капитала во времени. Критерии эффективности региональных инвестиционных проектов, претендующих на получение бюджетных ассигнований, представлены на рисунке 2.



**Рисунок 2 - Критерии эффективности региональных инвестиционных проектов, претендующих на получение бюджетных ассигнований**

Для оценки бюджетной эффективности проекта предложен показатель чистой рентабельности или доходности бюджета как критерий бюджетной эффективности и

определен его норматив для обоснования и выбора возможных вариантов вложения средств. Показатель определяется как отношение чистого дисконтированного бюджетного денежного потока к объему государственной поддержки. Проект признается эффективным, если чистая рентабельность или доходность бюджета больше нулю.

Все параметры, описывающие региональный инвестиционный проект, должны быть сведены в финансовую модель регионального инвестиционного проекта, включающую связанные прогнозные отчетные формы - отчет о прибылях и убытках, балансовый отчет и отчет о движении денежных средств, выполненные на срок прямого прогнозирования денежных потоков. Данные отчеты составляются на основании установленных форм бухгалтерской отчетности. Результатом построения финансовой модели регионального инвестиционного проекта должны являться временные ряды показателей, требующихся для оценки финансовой, бюджетной и экономической эффективности регионального инвестиционного проекта.

При определении бюджетной эффективности учитываются конкретные формы участия бюджетных средств в финансировании инвестиционных проектов, среди которых можно выделить:

- предоставление бюджетных ресурсов в виде инвестиционного кредита;
- предоставление бюджетных ресурсов на безвозмездной основе;
- бюджетные дотации, связанные с проведением определенной ценовой политики и обеспечением соблюдения установленных социальных приоритетов;
- региональные гарантии инвестиционных рисков.

Исследование конкретного региона – Орловской области – позволило сделать вывод, что Орловская область располагает значительными конкурентными преимуществами для развития сельскохозяйственного производства. На протяжении ряда лет в Орловской области осуществляется широкомасштабная работа по привлечению отечественных и иностранных инвестиций в экономику региона. По итогам 2008 года объем инвестиций в основной капитал в Орловской области составил 27 млрд. рублей, рост по отношению к 2007 году составил 10%.

Отраслевая структура инвестиций в основной капитал в 2004 - 2008 гг. (в % к итогу) представлена в таблице 2.

Таблица 2 - Отраслевая структура инвестиций в основной капитал в 2004 - 2008 гг. (в % к итогу)

Отрасль	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Промышленность	27,5	31,9	23,9	23,3	19,4
Сельское хозяйство	22,6	15,9	28,2	33	30,1
Строительство	1,9	3,5	3,9	2,6	2,7
Транспорт и связь	15,5	10,7	5,8	6,0	5,9
Торговля	0,8	0,7	4,4	8	7,0
Операции с недвижимым имуществом	22,8	27,4	22,6	16,4	26,5
Здравоохранение	2,5	2,6	3,8	2,6	2,7
Образование	3,9	5,1	3,7	3,5	2,3

По итогам рейтинга инвестиционной привлекательности Орловская область за прошедшие годы стабильно входит в число ведущих регионов с минимальным инвестиционным риском. Инвесторам создаются благоприятные условия для развития инвестиционной деятельности, в частности, путем предоставления налоговых льгот, льгот по аренде объектов недвижимости, инвестиционных налоговых кредитов, гарантий под инвестиционные проекты.

Путем привлечения инвестиций появилась возможность решения проблемы углубленной переработки местного сырья, особенно производимого в сельском хозяйстве. Так, реализация группой компаний «Разгуляй» инвестиционного проекта, направленного на расширение производства и переработки сахарной свеклы, позволило обеспечить загрузку

производственных мощностей СК Отрадинский в производственный сезон 2008 г. до 100%. Инвестиции в рамках модернизации и развития производства комбината составили 1,2 млрд. рублей, что позволило увеличить суточную производительность и вывести Мценский район в лидеры по переработке сельхозпродукции.

Агрохолдингом ЗАО АВК «Эксима» на территории региона создан уникальный для России селекционно-генетический центр в составе 25 производственных площадок, рассчитанных не только на выращивание 1 млн. голов товарных свиней, или до 100 тыс. тонн свинины в год, но и на организацию производства чистопородного и гибридного молодняка, а также его поставку на сельскохозяйственные предприятия, в том числе в другие регионы России и за рубеж. В целом Орловская область составляет мощный инновационный потенциал, открывает широкие перспективы для выгодного вложения инвестиций, реализации инвестиционных проектов, освоения новых технологий и производств.

Таким образом, существующие методические подходы к анализу инвестиционных проектов и определению нормативов их окупаемости в сельском хозяйстве обеспечивают достаточно надежные для практических целей средства выбора наилучших проектов. Мировой опыт инвестиционной деятельности в отраслях сельского хозяйства, производства ресурсов для сельского хозяйства и переработки сельскохозяйственной продукции свидетельствует о том, что система методов анализа окупаемости инвестиционных проектов, обеспечивающая достаточно строгий отбор наиболее эффективных предложений, связана со значительными затратами денежных средств и времени, но не всегда гарантирует эффективности проекта.

Выбор лучших проектов из числа претендующих на некоторый финансовый ресурс вполне может соответствовать национальным интересам государства с четко идентифицированными приоритетами экономического развития, когда отсутствуют разумные альтернативы направлений вложений средств, а вопрос лишь в выборе варианта технической реализации инвестиционного проекта.

Поскольку проблемы, с которыми сталкивается российское сельское хозяйство, необходимо решать в комплексе, то в принятии инвестиционных решений центр тяжести надо переносить с идентификации рентабельных проектов на выявление синергизма между возможными альтернативными решениями существующих проблем.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Василенков, С.А. Критерии принятия инвестиционных решений [Текст] / С.А. Василенков // Инвестиционный банкинг. – 2007. - № 1.
2. Смушкин, А.Б. Комментарий к Федеральному закону «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 г. №39-ФЗ [Текст] / А.Б. Смушкин // СПС «Гарант»
3. Старик, Д.Э. Оценка эффективности инвестиционных проектов [Текст] / Д.Э. Старик // Финансы. – 2006. - № 10.
4. Станиславчик, Е. Основы инвестиционного анализа [Текст] / Е. Станиславчик // Финансовая газета. – 2003. - № 48.

### **Варакса Наталия Геннадьевна**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

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

Тел.: (4862) 41-95-35

E-mail: konfer\_2005@mail.ru

УДК 005.591.6:[338.49:332

ВАСИЛЬЕВА М.В.

## ИННОВАЦИОННЫЕ МЕХАНИЗМЫ РАЗВИТИЯ АПК НА МАКРО-, МЕЗО- И МИКРОУРОВНЯХ

*В статье дано определение инновационному механизму, выделены типы инновационных механизмов, раскрыта их сущность и особенности для отрасли сельское хозяйство.*

**Ключевые слова:** инновационные механизмы, агропромышленный комплекс, уровни

*In the article definition is made of the innovative mechanism, types of innovative mechanisms are allocated, their essence and features for branch agriculture is opened.*

**Key words:** the innovative mechanisms, agriculture, levels

Инновационное развитие сельскохозяйственного производства возможно при наличии эффективно функционирующей инновационной системы АПК, которая представляет собой совокупность взаимодействующих организаций - участников процесса создания и освоения нововведений с комплексным обеспечением инновационного процесса в сельском хозяйстве.

Сложность аграрного производства и его особенности предопределяют своеобразие подходов и методов управления инновационным процессом.

Оценка степени развития инновационной системы АПК на уровне страны, регионов и хозяйствующих субъектов требует построения многоуровневой системы обеспечения инновационного развития АПК в соответствии с содержанием и особенностями управления инновационной деятельностью на всех иерархических уровнях.

В современных условиях инновационные механизмы в АПК должны строиться во взаимодействии на макро-, мезо- и микроэкономическом уровне.

В общем виде механизм представляет собой совокупность методов и средств воздействия на какие-либо процессы, их регулирование.

Инновационный механизм – это организационно-экономическая форма осуществления инновационной деятельности и инструмент стимулирования и регулирования этой деятельности.

Инновационные механизмы существуют на трех основных уровнях: макроуровне, мезоуровне (региональном), микроуровне (уровне предприятия).

На макроуровне решаются три основные задачи: формулируется государственная инновационная стратегия, создается благоприятный инновационный климат для экономики в целом, реализуются государственные инновационные программы.

На региональном уровне присутствуют аналогичные задачи, но с учетом особенностей определенных регионов.

Макро- и мезоуровень создают условия для интенсивного развития инновационных процессов на уровне предпринимательских структур.

Систему инновационных механизмов в целом можно представить следующими группами:

- механизмами организации,
- механизмами разработки и внедрения,
- механизмами финансирования и стимулирования,
- механизмами интеллектуальной собственности.

Инновационные механизмы развития агропромышленного комплекса представлены на рисунке 1.

**ИННОВАЦИОННЫЕ МЕХАНИЗМЫ РАЗВИТИЯ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА**

<p><b>Инновационные механизмы организации деятельности АПК</b></p>	<p><b>Создание</b> - это формирование новых предприятий, структурных подразделений или единиц, призванных осуществлять инновационную деятельность. Наиболее существенными элементами новых организационных форм являются следующие: матричные структуры, научно-технические подразделения, научно-технические организации, осуществляющие деятельность по рыночным принципам.</p> <p><b>Механизм поглощения</b> крупной компанией небольших, деятельность которых входит в круг интересов этой компании. Данный механизм предполагает осуществление больших одновременных затрат, но приводит к значительному сокращению сроков выхода с новым продуктом на рынок, а кроме того позволяет достигнуть синергетического эффекта от объединения инновационных достижений. Сами малые фирмы также могут быть заинтересованы в поглощении, так как они не всегда обладают достаточными средствами для развития своей деятельности.</p> <p><b>Интеграция</b> - установление тесных связей крупной компании и малых фирм, основанных на создании долгосрочных договорных отношений. В этом случае фирмы сохраняет свою самостоятельность, но попадают в сферу рыночных производственных связей крупной компании.</p> <p><b>Выделение</b> – механизм, предполагающий создание самостоятельных компаний, ранее бывших частью целостных производственных образований. Такие действия целесообразно осуществлять, когда образуется новое направление деятельности, не связанное с основной специализацией компании, отвлекающее на себя ее ресурсы.</p>
<p><b>Механизмы разработки и внедрения инноваций в деятельность АПК</b></p>	<p><b>Механизмы поиска инновационных решений</b> направлены на генерацию новых идей, технических решений, создание новаций. Это необходимый этап инновационного процесса, составляющий основу дальнейших процессов, связанных с созданием новаций, пригодных для внедрения.</p> <p><b>Механизмы разработки</b> связаны с доведением идей до законченного технического решения, которое может быть новацией. Для этого необходима соответствующая концентрация интеллектуальных, материальных и финансовых ресурсов, их эффективная комбинация во времени и пространстве.</p> <p><b>Механизмы внедрения</b> основаны на выработке наиболее оптимальных путей достижения инновационных разработок.</p>
<p><b>Инновационные механизмы финансирования и стимулирования АПК</b></p>	<p><b>Кредитование</b> – процесс обеспечения предприятий АПК более выгодными условиями получения кредитов и займов у государства и кредитных организаций</p> <p><b>Увеличение собственного капитала за счет внешних источников</b> (дополнительная эмиссия ценных бумаг). Этот механизм подходит только для развитых фирм, так как акции вновь созданных предприятий еще не котируются на рынке.</p> <p><b>Увеличение затрат предприятий на НИОКР.</b> Степень выгодности может быть измерена размером чистой прибыли, то есть прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов. Это может быть достигнуто посредством снижения налоговых платежей при увеличении инновационных и инвестиционных усилий предприятия. Снижение текущих налоговых платежей рекомендуется проводить пропорционально абсолютному увеличению затрат на НИОКР с установлением предельного размера снижения налоговых выплат.</p>
<p><b>Механизм технологического трансфера</b></p>	<p>Передача технологий, разработанных в государственном секторе, в предпринимательский сектор. Важность такого механизма связана с тем, что многие открытия и важные технические решения получены в государственных НИИ, но для их коммерциализации необходимо осуществление дополнительных затрат, причем, в ряде случаев более значительных, чем те, которые произведены на исследовательской стадии. У государства нет достаточных средств для финансирования стадий внедрения, поэтому было бы правильно предоставить предпринимательским структурам возможность использования в производстве таких разработок.</p>

Рисунок 1 – Структура инновационных механизмов развития АПК

Возрастающая покупательная способность населения в большей степени удовлетворяется за счет наращивания импорта. Существующий рост сельскохозяйственной продукции не удовлетворяет требованиям потребительского рынка и необходимости уменьшения продовольственной зависимости. С 2000 по 2006 г. ввоз продуктов питания увеличился почти в три раза. В 2007 г. он достиг 27, 6 млрд. долл. Импорт продовольствия возрос за один год почти на 30 млрд. долл.

Поэтому требуется начать разработку дополнительных мероприятий по ускорению восстановления отечественного агропромышленного производства и внести соответствующие корректировки в планы правительства на перспективу. В первую очередь это касается импортозамещения продовольствия, особенно животноводческой продукции. В 2008 г. в стране произведено мяса и молока в размере 50% уровня 1990 г., а продукции овцеводства - менее 25%. Для удовлетворения потребностей населения завоз мяса остался на уровне 3,2 млн. т в 2008 г. при росте собственного производства всего на 0, 5 млн. т.[1]

Резкий рост цен на продукты питания в последнее время привел к увеличению социальной напряженности в обществе. Углубление финансовых и продовольственных кризисов в мире может усилить угрозы дестабилизации внутреннего продовольственного рынка. Необходимо вернуться к проекту доктрины о продовольственной безопасности, которая начала рассматриваться во время кризиса 1998 года.

Основным условием вытеснения импорта является повышение конкурентоспособности отечественной продукции. Взятый в последние годы курс на модернизацию животноводческих ферм, наращивание генетического потенциала продуктивности животноводства уже дает положительные результаты. Примером может служить птицеводческая отрасль. Объемы производства мяса птицы достигли 1990 г., по технико-экономическому уровню отечественные птицефабрики не уступают мировым показателям. Но даже при таких успехах для обеспечения рентабельности птицеводческой продукции выделяют государственные субсидии.

Государству нужно направлять свои усилия не только на компенсацию увеличения затрат в сельском хозяйстве, а принимать меры по снижению требований естественных монополистов. Реализуемый правительством курс на повышение цен на энергоносители до мирового уровня сдерживает возможности отечественных товаропроизводителей, и целесообразно выход на мировые цены отложить.

Помимо перечисленных в настоящее время на первый план выходят инновационные механизмы государства, обеспечивающие выход агропромышленного комплекса из кризиса: разработке и освоении новых видов техники и технологий; продвижении их на рынок; освоении инноваций непосредственно в сельскохозяйственных предприятиях.

На этих этапах инновационного процесса должны появиться новые организационные структуры (рисунок 2).

Изменение социально-экономических условий функционирования АПК в различных регионах национальной экономики России требует пересмотра методов его инновационного развития в сторону усиления их практической ориентированности на: поиск идеи, служащей фундаментом для инновации; организацию инновационного процесса; процесс продвижения и реализации инновации на рынке агропромышленной продукции.

Механизм инновационного развития регионального АПК представляет собой совокупность экономических, организационных способов целенаправленного взаимодействия субъектов хозяйствования (субъектов предпринимательства, научно-технического развития) и воздействия на их деятельность, обеспечивающих согласование интересов взаимодействующих объектов и субъектов управления. Формирование организационно-экономического механизма инновационного развития регионального АПК на основе системного подхода должно осуществляться на основе сочетания его функциональных элементов.

Направлениями оценки эффективности инновационного развития регионального АПК являются: достижение цели; инновационная активность (качество функционирования);



рациональность инновационных изменений (экономичность); изменение в технико-технологическом базисе агропромышленного производства; изменения в качестве рабочей силы; внешние социально-экономические условия. Конкретными показателями качества решений применительно к оценке эффективности ИП регионального АПК являются: задержка во времени в процессе принятия решений; своевременность выявления потребности в решениях; соответствие анализа важности решений; подробность и ясность исходных данных; наличие резервов в процессе принятия решений.

Создание на национальном уровне новых организационных структур в целях реализации инновационных механизмов в АПК

Создание государственно-частной корпорации по разработке и производству современной техники (примером ее функционирования может служить отрасль авиастроения). Необходимость такой структуры вызвана тем, что большая часть приобретенной техники иностранного производства. Ориентация на использование импортной техники и импортных технологий не дает возможности укреплять отечественный научно-технический потенциал.

Организация новых и поддержка действующих компаний по разработке и внедрению новых технологий по отраслям сельскохозяйственного производства. Такие организации могут создаваться с участием государственных научных учреждений, передовых хозяйств, освоивших инновационные технологии и готовых их реализовать в другие хозяйства, частных фирм по реализации семян, отдельных видов техники и другой научно-технической продукции. В настоящее время на рынке действуют разрозненные фирмы. Между ними и сельскохозяйственными товаропроизводителями действуют многочисленные посредники, удорожающие инновационную продукцию. Участие науки в таких комплексных компаниях будет способствовать востребованности уже выполненных разработок и дополнительному финансированию новых. Незрелость внедренческих структур приводит к тому, что отечественный рынок инноваций все в большей мере захватывают западные фирмы.

Распространение организационных структур холдингового типа непосредственно в сельскохозяйственном производстве, способных привлечь крупные инвестиции и осуществить модернизацию хозяйств с отсталой материально-технической базой, так как частные решения по поддержке несостоятельных хозяйств (продолжения долгов, выделение субсидий, строительство жилья для отдельных специалистов) в большинстве случаев малоэффективны. В таких хозяйствах деградированы материально-техническая база, кадровый потенциал и вся система организации и управления производством. Существует необходимость выработки специальной государственной политики в отношении этих хозяйств. Сейчас они лишены возможности участия как в реализации принятого национального проекта, так и государственной программы по развитию сельского хозяйства, поскольку не могут выполнить условия, заложенные в механизмах финансирования.

*Рисунок 2 – Инновационные механизмы развития АПК на макроуровне по созданию новых организационных структур*

Суть взаимодействия государственного управления инновациями в АПК, с одной стороны, хозяйственно-экономического и местного самоуправления, с другой, состоит в том, что государство осуществляет регулирование эффективности инновационного развития регионального АПК путем установления организационно-правовых и экономических норм, в рамках которых органы хозяйственного и местного самоуправления свободны в принятии решений о выборе конкретной формы стимулирования инновационной активности агропромышленных предприятий региона. Общим в государственном, хозяйственно-экономическом и местном самоуправлении инновациями на агропромышленных предприятиях АПК является то, что органы управляют инновационным процессом предприятий регионального АПК непосредственно только в рамках своей собственности.

Таким образом, необходимость объективного решения вопросов взаимодействия органов управления инновационного развития регионального АПК предопределяет необходимость расширения сферы местного самоуправления, возрастание ответственности управляющей системы за своевременность и качество принимаемых решений о развитии инновационной деятельности на микроуровне.

Конечной целью инноваций является улучшение рыночного положения за счет изменения рыночной доли, укрепления конкурентных преимуществ и цен. Технологические инновации позволяют добиться роста технико-экономических показателей за счет использования прогрессивного оборудования, его рациональной компоновки в рамках выполнения производственных процессов.

Повышения эффективности производства можно добиться при комплексном использовании технологических и нетехнологических новаций. К нетехнологическим инновациям следует отнести и совершенствование экономических взаимоотношений, как на уровне отдельного коллектива предприятия, так и всего агропромышленного комплекса. Без построения взаимовыгодных экономических взаимоотношений на указанных уровнях не всегда только за счет технологических инноваций можно повысить эффективность.

Инновационный процесс должен носить системный характер. Системность означает синхронность реализации инноваций, как по вертикали, так и по горизонтали. Например, если ставится задача внедрить внутрихозяйственный расчет, то это одновременно предполагает определение и оптимизацию размеров внутрихозяйственных подразделений - субъектов хозяйственных отношений, создание прогрессивных форм управления и мотивации трудовой деятельности, разработка эффективных показателей оценки деятельности хозяйственных подразделений.

Отдельные структурные подразделения, коллективы работников, непосредственно исполнители должны с одной стороны реально чувствовать улучшение от социально-экономических инноваций, а с другой стороны повышать эффективность производства, в том числе и за счет правильного построения экономических взаимоотношений.

Таким образом, развитие инновационной системы АПК будет способствовать эффективному инновационному развитию сельскохозяйственного производства.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Беспашотный, Г. Новые механизмы приоритетного развития сельского хозяйства [Текст] / Г. Беспашотный // Экономист. - 2008. - №7.
2. Смушкин, А.Б. Комментарий к Федеральному закону «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 г. №39-ФЗ [Текст] / А.Б. Смушкин // СПС «Гарант»
3. Старик, Д.Э. Оценка эффективности инвестиционных проектов [Текст] / Д.Э. Старик // Финансы. - 2006. - № 10.

### **Васильева Марина Владимировна**

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

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

# УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА

УДК 657.21

КУТЕР М.И., ГУРСКАЯ М.М., КУТЕР К.М.

## НОВАЯ КНИГА ПАЧОЛИ В РОССИИ: ЧТО ОНА ПОВЕДАЛА?

*В статье авторами рассматривается основное содержание книги Л. Пачели, в частности раскрываются спорные моменты первого перевода трактата и предлагается авторская трактовка ряда понятий, представленных в книге.*

**Ключевые слова:** дебет, кредит, сальдо, учет, баланс.

*In the article authors consider the basic maintenance of the book of L.Pacheli, points at issue of the first transfer of the treatise in particular reveal and the author's treatment of some the concepts presented in the book is offered.*

**Key words:** the debit, the credit, balance, the account, balance.

В 2009 г. совместными усилиями издательств «Финансы и статистика» и «Просвещение-Юг» выпущена книга: Пачоли Л. «Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Куттера» [1] (рисунок 1) .



*Рисунок 1 - Новая книга Л. Пачоли: «Трактат о счетах и записях»*

В аннотации к книге сказано: «Спустя столетия предлагается новый перевод первой печатной работы по двойной бухгалтерии, выполненный современным языком. Текст сохранил дух эпохи, в которой жил и творил автор Трактата. Комментарий, подготовленный на основе изучения многочисленных литературных источников, исследования, проведенные в архивах Италии, позволяют устранить многие спорные положения, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных авторов» [1].

Раскроем смысл сказанного.

В конце XIX в. русские одними из первых перевели на свой язык Трактат Луки Пачоли. Более ста лет русскоязычные бухгалтеры пользовались переводом, выполненным в

1893 г. великим русским бухгалтером Э.Г. Вальденбергом. Бесспорно, для своего времени, особенно если учесть, что перевод был выполнен в канун крупного юбилея - 400-летия выхода книги в свет - данное событие нельзя было не отнести к ярчайшим моментам приобщения российской бухгалтерской мысли к мировому историческому научно-профессиональному и культурному наследию.

Быстрота, с которой перевод был осуществлен, вызвала восхищение современников и в первую очередь А.М. Вольфа, который с 1891 г. также занимался этим вопросом. «Для Вольфа это был неожиданный и неприятный сюрприз. Но он себя смирил. С редким благородством он писал: «... мы этот перевод уже давно начали и почти довели его до конца. Но мы нисколько не в претензии, что нас опередили» (здесь автор [2, с. 303] ссылается на журнал «Счетоводство», 1893, с. 4). Перевод А.М. Вольфа не сохранился, и мы не можем сегодня судить о его качестве. Не сохранился и перевод О.О. Бауэра, первые три главы которого увидели свет в 1913г.

Сегодня зарубежные ученые вспоминают имена русских коллег, внесших существенный вклад в изучение истории возникновения двойной записи. Однако последствия событий Октября 1917г. наложили негативный отпечаток на формирование теории и истории бухгалтерского учета. Уже в середине XXв. авторитетный российский, советский ученый профессор Н.Р. Вейцман в предисловии к книге проф. Р. де Рувера «Как возникла двойная бухгалтерия», отпечатанной в Москве в 1958 г., писал: «Чаще всего столь важная тема, как раскрытие необходимости одновременной записи каждого хозяйственного акта в дебет одного и в кредит другого счета, излагается весьма догматически. Этим недостатком страдают и многие современные учебники бухгалтерского учета. В них совсем не отводится места хотя бы для самого сжатого экскурса в область истории рассматриваемой науки, показа условий, в которых двойная запись должна была возникнуть, развившись из более простых приемов учета. В этой связи всякое новое исследование, в котором освещен вопрос о закономерности перехода от учета одиарного к двойному, заслуживает внимания, и основные его тезисы могут быть использованы при преподавании курса теории бухгалтерского учета» [3, с. 6].

К сожалению, эта проблема не исчерпала своей актуальности и в наши дни. Более того, возникла необходимость спустя 115 лет переводить заново Трактат Пачоли. У читателя, бесспорно, возникнет вопрос: почему?

Здесь уместно напомнить, что первым выполнил перевод со староитальянского языка [4] «на современный итальянский язык XIX в.» В. Джитти (1878 г.). Э.Л. Иегер (1878 г.) перевел текст В. Джитти на немецкий язык, а Э.Г. Вальденберг, поддержавший личные дружественные отношения с Иегером, осуществил перевод с немецкого языка на русский.

Обращая внимание, что «перевод Э.Г. Вальденберга стал событием в истории русской учетной мысли», профессор Я.В. Соколов отмечает: «Нельзя сказать, что это лучший текст: 1) Э.Г. Вальденберг был хорошим бухгалтером, но не лучшим стилистом; 2) будучи немцем по происхождению, он был убежденным русофилом, а это заставило его русифицировать весь перевод; 3) и наконец, самое главное, перевод был сделан с немецкого текста, выполненного Э.Л. Иегером, т.е. мы имеем перевод с перевода» [2, с. 303].

Как стало известно из переписки с профессором Дж. Галасси, одним из наиболее авторитетных исследователей творчества Л. Пачоли, текст Винченцо Джитти, использованный для перевода Э.Л. Иегером, содержит много значительных ошибок и неточностей. Основная причина состоит в том, что Джитти был хорошим бухгалтером, но он совершенно не знал палеографии (*палеография* - вспомогательная филологическая дисциплина, изучающая памятники древней письменности: способы написания, форму букв и т.п. — прим. авторов), которая является очень важной при чтении старинных средневековых книг. Еще: итальянский язык конца XIX в. совершенно отличается от современного итальянского» [5].

Заметим, как сходны оценки труда Э.Г. Вальденберга у Я.В. Соколова и труда В. Джитти у Дж. Галасси.

Рассмотрим, какие спорные моменты оставил нам в наследство первый перевод Трактата на русский язык и его комментарии [1, 6-10]:

1) В России сложилось мнение, что у Пачоли все счета товаров всегда закрываются счетом «Прибыли и Убытки», даже тогда, когда партия товара не распродана полностью. Исходя из сказанного, учетная система Пачоли не совершенна, так как она не правильно формирует финансовый результат.

2) В России понятие «сальдо» ассоциируется с понятием «остаток».

3) Российские исследователи творчества Пачоли безапелляционно утверждают, что он строил два пробных баланса:

- первый по дебетовым и кредитовым итогам счетов до их балансирования;
- второй - сальдовый баланс.

4) Более ста лет назад в России укоренилось мнение, что Пачоли провозгласил два основных постулата двойной записи:

- сумма всех записей по дебету счетов (оборотов по дебету) равна сумме всех записей по кредиту счетов (оборотов по кредиту);

- сумма сальдо счетов по дебету равна сумме сальдо счетов по кредиту.

5) Многие исследователи сходятся во мнении, что заключительная глава 36 не соответствует содержанию главы 34. В одном случае Пробный баланс встроен в процедуру закрытия счетов Главной книги. Он строится последовательно по сальдо сбалансированных счетов закрываемой Главной книги. В новой Главной книге счета открываются переносом показателей на счета из Пробного баланса. В другом случае перенос сальдо счетов из старой книги осуществляется непосредственно на счета в новой Главной книге. Пробный баланс создается параллельно, в конкретных целях контроля, вне процедуры закрытия-открытия книг. Неодинаковое изложение содержания процесса закрытия-открытия книг в разных главах способствовало формированию мнения, что главы 34 и 36 написаны разными авторами.

Можно привести и другие примеры, вызывающие у читателя перевода Э.Г. Вальденберга сомнение. Попробуем высказать свое мнение по данному вопросу.

К концу XIII в. «купцы уже применяли инвентарные и расчетные счета» [3, с. 12]. Однако инвентарные счета, в том числе счета товаров, выполняли только одну задачу - обеспечение сохранности имущества собственника. Все три объекта бухгалтерского наблюдения (имущество, включая деньги, дебиторы и кредиторы) оценивались в денежном выражении. Однако одновременно в учете могли применяться различные денежные валюты. Номинальные (мертвые) счета имущества велись обособлено от реальных (живых) счетов дебиторов и кредиторов.

Влияние римского права не позволяло распределять периодический финансовый результат, ограничивая его понятием тотальной прибыли. Прибыль распределялась только по окончании срока товарищества, и после погашения всех долговых обязательств. Как дамоклов меч весел над купцами и производителями товаров страх банкротства, усмотреть предпосылки которого можно было только по результатам оценки суммы стоимости имущества и долговых обязательств по итогам сплошной физической инвентаризации. Такое положение в учете никого не устраивало, требовались существенные преобразования.

Таким образом, в рамках униграфического (простого) учета определились задачи дальнейшего его развития, направленные на переход на диграфический (двойной) учет:

- создание системы с надежным логико-арифметическим контролем и повышение значения бухгалтерских книг при разбирательствах в судах;

- проверка на банкротство на бухгалтерских счетах, не прибегая к сплошной инвентаризации;

- формирование на счетах периодического финансового результата.

Для решения поставленных задач следовало осуществить необходимые мероприятия по переходу на учет методом двойной записи по трем направлениям:

- объединение всех объектов бухгалтерского наблюдения в одну информационную систему и персонификация счетов - то есть придание номинальным (неодушевленным) объектам (имущество инвентаря) статуса реальных (одушевленных) объектов (дебиторы и кредиторы);

- введение единого денежного измерителя;

- необходимость распределения имущества и прибыли приводит к введению балансирующего счета - счета собственного капитала и отражению на нем доли каждого собственника.

Бельгиец Р. де Рувер, один из наиболее известных исследователей возникновения двойной записи, в середине XX в. выделил три фактора, которые способствовали развитию счетоводства в средневековье: компания (товарищество), кредит и посредничество [3, с. 13].

Зарождение капиталистических отношений (стремительный рост товариществ) потребовало составления совместных отчетов для распределения имущества и прибыли.

Развитие кредита (банковского сектора) привело к появлению формы счета, совмещающей на одном носителе дебет (дебитор) и кредит (кредитор), относящихся к одному субъекту расчетов (персоне). Первоначально счета дебиторов и кредиторов, объединенные в одном массиве, располагались в разных его частях: дебиторы в начале, а кредиторы в конце. Учет на счетах велся параграфом (в столбик). По отдельным персонам в массиве одновременно имели место счета дебитора и кредитора. По всей вероятности, для удобства окончательного расчета по дебиторской и кредиторской задолженности счет кредитора перенесли и записали рядом со счетом дебитора, принадлежащего той же персоне (субъекту расчетов).

Далее обратили внимание, что удобнее отказаться от учета в столбик и перейти к учету образования долгов дебитора на стороне дебитора (по дебету), а возврат долгов дебитором - на стороне кредитора (по кредиту). Для кредиторской задолженности ситуация обратная - на стороне кредитора (по кредиту) велся учет ее возникновения, а на стороне дебитора (по дебету) учитывалось ее погашение. Знание данного положения исторического развития структуры счета позволит обучающимся понять правило: для активных счетов увеличение по дебету, уменьшение по кредиту, а для пассивных счетов, наоборот, по кредиту увеличение, по дебету уменьшение.

На следующем шаге эти положения распространили на остальные персоны, которые ранее имели только один счет: или дебитора или кредитора. В результате счета приобрели форму счета, дошедшую до наших дней. Так возник табличный или «банковский метод» учета.

Это относится к книгам Датини в филиале фирмы в Авиньоне, датированным 1367-1377 гг. С этими книгами нам удалось познакомиться в архиве в г. Прато. Аналогично несколько ранее вели свои бухгалтерские книги дель Бене (1318-1322 гг.) и Перуцци (1331-1335 гг.).

По утверждению Р. де Рувера, генуэзские банкиры использовали табличную форму еще в 1313 г. Однако нет никаких доказательств, что они были также знакомы с двойной бухгалтерией.

Возможно, на объяснение двойной записи повлияли операции списания денежных сумм с одних счетов и перенос их на другие. Именно тогда бухгалтеры средневековья могли заметить, что нет дебета без соответствующего ему кредита. Первый признанный случай применения этого способа в Генуе обнаружен в счетах управляющих генуэзской коммуны за 1340 г. В книгах этих официальных лиц дебетовые и кредитовые записи не только размещены рядом как половинки двусторчатого складня, но тщательное изучение позволило выявить, что каждая сделка записана дважды - по одному разу на соответствующей стороне счетов главной книги. Возможно, что введение двойной бухгалтерии в генуэзских финансовых органах относится к периоду до 1327 г., когда из-за многочисленных злоупотреблений система счетоводства была полностью пересмотрена, и

последовали указания вести счета по «банковскому способу». Однако книги до 1340 г. не сохранились, а входящие данные на начало 1340 г. сбалансированы.

Первоначально объединенные счета в разных областях Италии имели неодинаковую структуру. Венецианскому методу, господствующему в настоящее время во всем мире, предшествовали ранне-тосканский и генуэзский метод организации записей на счетах. При ранне-тосканском (флорентийском) методе дебет счета занимал верх страницы, а кредитовые записи велись на этой же странице в нижней ее части (рисунок 2). С подобными счетами нам удалось познакомиться в архиве Датини.

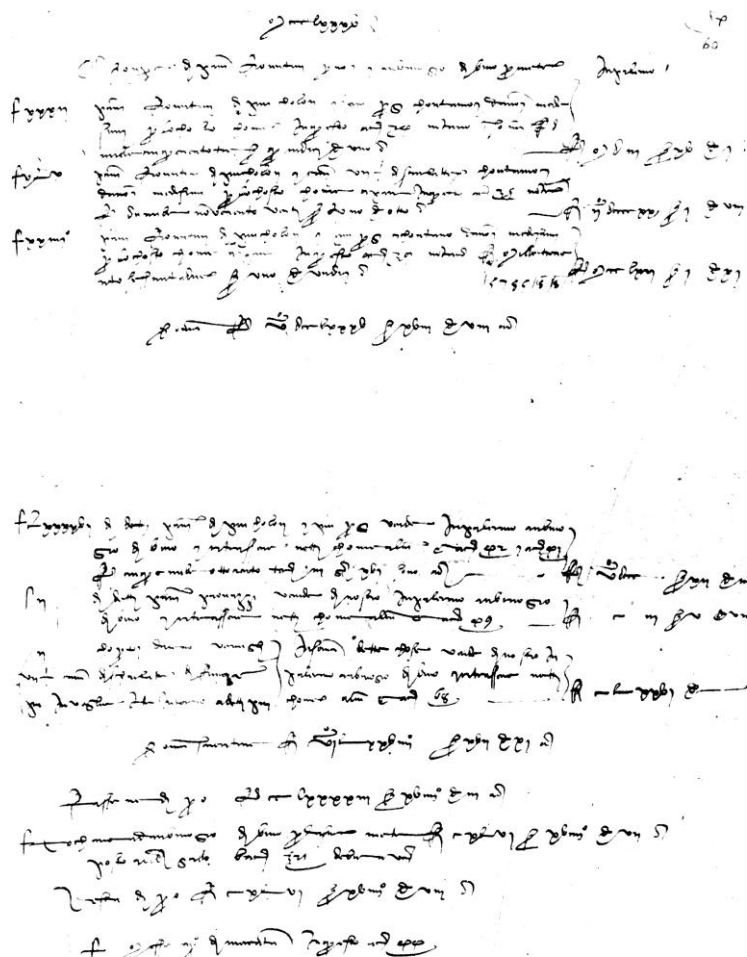


Рисунок 2 - Фото «Вариант ранне-тосканского счета»

Генуэзский подход предполагал размещение дебета и кредита счета по разным сторонам одного листа. Известны и «табулярные» записи, которые зародились в Ломбардии (они также имели место в Генуе), когда дебет и кредит располагались друг против друга на одной странице, разделенной пополам. Этот метод в Ломбардии и Милане был узаконен в 1350 г., хотя уже в следующем веке был заменен венецианским, когда дебет и кредит размещались на параллельных страницах разворота книги [6, с. 178-179].

При венецианском методе, распространившемся к XV в. по всей Италии, был предложен наиболее удобный вариант. Каждый счет занимал разворот в Главной книге: левую страницу занимал дебет, а правую - кредит. Это было более наглядно, чем в генуэзском варианте и позволяло разместить информации больше, чем при ранне-тосканском.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета связано с его переориентацией на диграфическую (двойную) запись, когда равновеликие суммы, характеризующие

последствия свершившегося факта хозяйственной жизни, одновременно отражались по дебету и кредиту счетов участников сделки.

Относительно посредничества Р. де Рувер писал: «Посредничество как третий фактор, который, казалось, должен был иметь решающее влияние на развитие бухгалтерии, в целом менее важен, чем предыдущие, но зато помогает объяснить появление товарных счетов. После того как купцы перестали сопровождать свои товары, они начали вести дела через своего рода расчетные палаты. Вместо того чтобы разъезжать вместе с товарами, купцы предпочитали посылать их на консигнацию иностранным корреспондентам. Комиссионеры, естественно, должны были посылать выручку от продажи товаров своим комитентам. Следовательно, сами обстоятельства заставляли их аккуратно вести запись товаров, поступавших на комиссию. Это было первым шагом. Вторым являлась необходимость проследить путь всех входящих и выходящих товаров. Оформляя эти операции, бухгалтер средневековья не мог не заметить, что поступления денег противостояли продажам, а оплата - покупкам. Более того, любая разница между продажей и покупкой после полной распродажи партии товаров представляла собой прибыль (в переводе Вейцмана — доход) или убыток. В связи с преобладанием отправки товаров за границу на риск отправителя оценка товаров не вызывала трудностей, и купцы той эпохи привыкли открывать отдельный счет для каждой партии товара или консигнационного поручения и не закрывать его до полной распродажи» [3, с. 15].

Видимо, Р. де Руверу (в 1956 г.) следовало ярче показать суть новых счетов товаров. До перехода на двойную запись применение счетов товаров способствовало решению одной из первейших задач учета - обеспечению сохранности имущества собственника. Приходно-расходный учет на них велся в столбик (в виде параграфа) по себестоимости в валюте покупки. На новых персонифицированных счетах товаров учет приобретения по дебету ведется в единой валюте по себестоимости, а продажа отражается по кредиту счета в единой валюте по ценам продажи. Сопоставление полученной выручки и себестоимости покупки открыло перспективы выявления операционного финансового результата на бухгалтерских счетах, не прибегая к физической инвентаризации.

Таким образом, историческая задача обеспечения сохранности имущества впервые воссоединилась с задачей выявления финансового результата.

В бухгалтерской литературе первое упоминание счетов товаров содержится в Главе 27 Трактата Луки Пачоли «О счетах и записях». Это одно из наиболее спорных положений Трактата и, особенно, русского варианта перевода.

Название главы 27 «О другом хорошо известном счёте, называемом Прибыли и Убытки или Доходы и Потери, как следует вести его в Главной книге и почему он не вносится в Журнал, как остальные счета» предполагает, что она направлена на знакомство со счетом «Прибыли и Убытки». Однако в этой главе немаловажное значение принадлежит счетам товаров. Правда, как не прискорбно, Л. Пачоли не предавал этому должного внимания, хотя этот момент следует отнести к одному из ключевых в счетоведении и счетоводстве того времени. Отдельные комментаторы считают, что у Л. Пачоли все счета, имеющие сальдо, закрывались при его переносе на счет «Прибыли и Убытки», превращая его в счет баланса. Другие (например, представители современной итальянской школы К. Антинори, Дж. Галасси и др.) утверждают, что у Л. Пачоли все счета «открываются и закрываются транзитным счетом Капитала», который в современном понимании соответствует понятиям «Вступительный бухгалтерский баланс» и «Заключительный бухгалтерский баланс». Третье мнение, описанное в главе 34: сальдо закрытых счетов переносятся в новую Главную книгу напрямую, а Пробный баланс строится только в контрольных целях после закрытия старой Главной книги.

Как ни странно, первая позиция у российских ученых господствовала более ста лет. Текст перевода Э.Г. Вальденберга предписывает: «... Если у тебя оказались потери на товаре и статьи о нем (на его счете) при подытоживании составляют по твоей Главной книге



большую сумму на странице «Дать», чем на «Иметь», то последнюю, т.е. «Иметь», дополнишь на недостающую разницу, записав на последующий убыток и пр. ...» [2, с. 87].

Заметим, Вальденберг переводил «*dare*» и «*habere*» не современными «Дебет» и «Кредит», а дословно, русифицированными терминами «Дать» и «Иметь».

Далее на счете «Прибыли и убытки» рекомендуется записать: «Прибыли и убытки должны дать такого-то числа по такому-то товару за убыток, который как разница записан в «Иметь» надлежащего счета товаров, чтобы его закрыть ...» [там же]. И тут же следует: «Если на счете названного товара оказалось в «Иметь» больше, чем в «Дать», то поступишь наоборот».

Из приведенного как бы следует, что Л. Пачоли предлагает «чтобы закрыть надлежащий счет товара» следует сравнивать «Дебет» и «Кредит» его счета, разницу записывать на слабую сторону (абшлюс) и переносить ее на противоположную сторону счета «Прибыли и убытки»: «И так ты будешь продолжать, уравнивая все счета товаров один за другим, все равно каков бы ни был результат, хороший или плохой, дабы твоя Главная книга всегда показывала равенство в статьях, т.е. одинаковую сумму как в «Дать», так и в «Иметь». Таким образом, ты в общей сложности узнаешь, имел ли прибыль или убыток, чего и сколько» (Продолжение следует).

## ЛИТЕРАТУРА

1. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / под ред. проф. М.И. Кутера. - М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. - 308 с.
2. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 368 с.
3. Рувер, Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия [Текст] / Р. Рувер. - М.: Госфиниздат, 1958.- 68 с.
4. Pacioli, L. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venice: Paganino de'Paganini, 1494.
5. Личная переписка с Дж. Галасси.
6. Косарева, Л.А. Истоки двойной записи в Италии XIII—XV веков. Финансы и Бизнес [Текст] / Л.А. Косарева. - 2006. - № 2 - С. 176 -184.

### **Кутер Михаил Исаакович**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Доктор экономических наук, профессор  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail: [rector@kubsu.ru](mailto:rector@kubsu.ru)

### **Гурская Марина Михайловна**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Кандидат экономических наук  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail: [rector@kubsu.ru](mailto:rector@kubsu.ru)

### **Кутер Константин Михайлович**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail: [rector@kubsu.ru](mailto:rector@kubsu.ru)

ГУЛЬПЕНКО К. В.

## УЧЕТ ТРАНСПОРТНЫХ ИЗДЕРЖЕК В НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКЕ

*В статье рассматриваются проблемы формирования транспортных издержек в национальной экономике. Приводятся предложения о необходимости их учета по различным направлениям, включая объекты управления и источники их покрытия. Рассматриваются общие условия и различия в организации процесса перевозки на видах транспорта. Предлагается организовать учет затрат на предприятиях транспорта по направлениям, элементам и статьям затрат. Акцентируется внимание на учете дорожной составляющей.*

**Ключевые слова:** транспортные издержки, объекты управления, источники покрытия, учет затрат

*In the article problems of formation of transport costs in national economy are considered. Offers on necessity of their account in various directions, including objects of management and sources of their covering are resulted. The general conditions and distinctions in the organisation of process of transportation on types of transport are considered. It is offered to organise the account of expenses at the enterprises of transport for directions, elements and articles of expenses. The attention is focused on the account of a road component*

**Key words:** transport costs, objects of management, covering sources, the account of expenses

Транспорт - это сложная система общественно-производственной деятельности людей, направленная на организацию пассажирских и грузовых перевозок, и является предметом управления на транспорте. В этой связи появление понятия транспортных издержек является экономически оправданным. В соответствии с отраслевым толковым словарем под транспортными издержками понимаются затраты на транспортировку товаров от производителя к потребителю [1].

Проблема учета транспортных издержек на разных уровнях экономики, включая государство, потребителей и пользователей перевозочного процесса остается актуальной до настоящего времени.

В экономической литературе под транспортными издержками принято считать расходы, связанные на перевозку грузов, которые являются базой для определения тарифов на услуги логистических посредников: транспортных и транспортно-экспедиционных (стивидорных) фирм, операторов мультимодальной перевозки, агентов, брокеров и др. Для предпринимателей транспортные издержки в России с ее необъятными просторами представляют существенную проблему. И это естественно, так как в конечной стоимости товара доля затрат на транспортировку достигает 20 - 25%, а в некоторых случаях доходит до 30 - 40% [3]. В Европе этот показатель не превышает 7-8 [2]. Некоторые специалисты совершенно правильно считают, что говорить о какой-либо усредненной цифре транспортных издержек в России на сегодня не приходится в виду отсутствия комплексного исследования по этому вопросу.

В экономической литературе высказываются предположения, что причинами роста таких издержек являются неразвитость транспортной инфраструктуры и несовершенная система тарифного регулирования. Другие специалисты утверждают, что величина транспортной составляющей зависит от влияния государства на систему тарифного регулирования перевозок, включая конъюнктуры внутренних и мировых цен на перевозимые грузы, вида перевозок, например, это внутренние, экспорт или транзит, а также от удаленности производителя продукции от транспортной магистрали и потребителя. Высказывается позиция, что величина транспортной составляющей всецело зависит от установленных тарифов и отсутствия гибкого их регулирования со стороны государства. Многие практики считают, что удельный вес транспортных затрат в стоимости товара будет расти, чему способствуют такие факторы, как рост цен на горючее, увеличение стоимости

транспортных средств, инфляционных процессов, а также переоценкам основных средств, осуществляемых на предприятиях транспорта.

Полагаем, что при рассмотрении транспортных издержек необходимо различать их по различным уровням, составляющим и конкретным объектам: транспортные издержки национальной экономики; транспортные издержки организаций отраслей экономики; издержки транспортных организаций; общественные издержки транспорта; транспортные издержки внутри предприятия; транспортные издержки в сфере обращения.

Транспортные издержки национальной экономики представляют собой все затраты на осуществление транспортного процесса государства в целом. Их можно рассматривать как совокупные затраты транспортных организаций и государства в виде субсидий, дотаций транспорту и затрат на строительство и содержание транспортных магистралей. Иначе названные издержки можно рассматривать с позиции затрат потребителей на осуществление транспортного процесса и затрат государства на содержание отрасли, т. е. не возмещаемые потребителями.

Транспортные издержки организаций отраслей экономики представляют собой затраты на полученные перевозки от всех видов транспорта, включая и внутриотраслевой.

Издержки транспортных организаций представляют собой все затраты направленные на транспортную деятельность, включая транспортный процесс, его обслуживание и управление. В общественные издержки транспорта включаются затраты на перевозки грузов и пассажиров транспортом общего пользования, также и затраты промышленных предприятий на перевозки по подъездным путям, связывающим их с транспортом общего пользования. Издержки транспортных предприятий слагаются из их затрат на перевозку, погрузку-выгрузку грузов, их хранение и т. п.

Считается, что затраты на перевозку грузов и людей внутри предприятий не относятся к транспортным издержкам сферы обращения, а включаются в издержки производства. Поскольку они являются частью технологического процесса производства той или иной продукции, например, перевозки сырья и топлива со складов в цехи, материалов и полуфабрикатов из цеха в цех, готовой продукции из цехов на склады готовых изделий; спуск в шахту и подъем из шахты горняков подъемными лифтами, канатными дорогами.

В настоящее время отсутствует информация о величине транспортных издержек в целом национальной экономики; организациям отраслей экономики. Это связано с тем, что отсутствует учет транспортных издержек по данным направлениям и в частности в Министерстве транспорта и Государственной статистике, о чем свидетельствуют научные издания. Нет учета общественных издержек транспорта и транспортных издержек в целом по сфере обращения. Это связано с тем, что отсутствует постановка названных проблем. В то время как для России с огромными территориями и недостаточно развитой транспортной системой это является важной задачей.

На практике осуществляется учет издержек транспортных организаций и внутрипроизводственного транспорта, что по отношению к глобальным проблемам учета транспортных издержек на уровне национальной экономики носит локальный характер.

Предлагается на уровне Министерства транспорта для целей управления, включая и контрольные функции организовать учет транспортных издержек по направлениям:

- транспортные издержки по видам транспорта;
- бюджетное финансирование по направлениям: финансирование производства транспортных средств; финансирование строительства транспортных магистралей; финансирование содержания автомобильных дорог и водных фарватеров; финансирование управления автомобильными дорогами, включая службы ГИБДД; выделение субсидий на проезд льготных категорий граждан по всем основаниям; затраты на устранение чрезвычайных ситуаций, возникающие на транспорте; другие направления.

В совокупности эти затраты составят общую сумму затрат на транспортные издержки национальной экономики.

Решение поставленных задач возможно путем составления соответствующей отчетности и ее обработки службами Государственной статистики, ее представления в Министерство транспорта и опубликования в качестве ежегодной статистической информации. Отсутствие таких данных приводит к тому, что на страницах экономических изданий и информационных ресурсов сети Интернет содержится противоречивая информация о транспортных издержках России.

Одновременно рассматривать деятельность транспорта, необходимо исходя из общего условия этой отрасли экономики это продукта его деятельности. Все виды транспорта выполняют одну и ту же услугу организаций и населения – перевозку. Основными объектами хозяйственной деятельности транспортных организаций выступают показатели, характеризующие его работу. Рынок предполагает не отмену этих показателей, а четкую их систему, которая включает показатели общегосударственного значения и действующие внутри каждого предприятия.

Важнейшими характеристиками транспорта с точки зрения потребителей являются: стоимость перевозки; постоянство и регулярность; скорость; срочность; время доставки; безопасность; приспособление условий транспортного процесса к особенностям перевозимых грузов и пассажиров; комфортность, и безопасность; массовый характер перевозок. Эти общие характеристики транспорта реализуются по-разному на каждом из его видов, тем самым, определяя место и роль каждого из них в экономике государства. В организациях, существенно применяющих транспорт и сопутствующие услуги, появилось понятие логистическая составляющая, которая в совокупности влияет на выпускаемую продукцию в сфере производства и реализуемую в сфере обращения.

Каждый вид транспорта имеет свои преимущества и недостатки. Для каждого потребителя транспортных услуг встают проблемы, связанные с выбором соответствующего вида перевозок определенным видом транспорта, при котором и оцениваются позитивные и негативные моменты. Принципиальное значение для определения совокупностей доходов и расходов, а также затрат, включаемых в себестоимость перевозок, имеет характеристика всей совокупности выполняемых работ при осуществлении транспортного процесса, составляющих основную деятельность транспортной организации. Рассматривая транспорт как единую систему можно выделить следующие составляющие транспортного процесса:

- пути сообщения разных видов транспорта с расположенными на них постоянными устройствами, включая здания, мосты, тоннели, средства связи и т. д.;
- транспортные средства разных видов транспорта, включая локомотивы, электровозы, суда, вагоны, самолеты, вертолеты, автомобили и автобусы и др.;
- механизмы и устройства, обеспечивающие транспортный процесс в пунктах отправления и назначения;
- материалы, используемые при осуществлении перевозки;
- топливо и электроэнергия, обеспечивающие работу транспортной техники, включая подвижной состав;
- предприятия по производству и ремонту транспортных средств;
- трудовые ресурсы.

До настоящего времени на транспорте не разработана единая методология учета расходов, связанных с осуществлением транспортного процесса, хотя его составляющие и конечная продукция идентичны, отличия состоят только в технике, технологии и организации конкретных транспортных предприятий. Отсутствие таких методических направлений в учете активов, а также затрат на осуществление перевозок приводят к существенной несопоставимости расходов на конкретных видах транспорта. Существенное влияние на перечень и структуру расходов оказывают отраслевые особенности транспорта. Полагаем, что учет направлений затрат на транспорте должен осуществляться по следующим направлениям:

- расходы на содержание транспортных средств;
- расходы на содержание дорожной составляющей;
- расходы на обслуживание транспортных средств;

- расходы на управление:
  - транспортным процессом: непосредственно подвижным составом, транспортной магистралью и ее обслуживанием, транспортного процесса непосредственно на линии;
  - транспортной организацией: ремонтным производством, самой организации как хозяйствующего субъекта.

В настоящее время в России функционирует современная транспортная система, являющаяся неотъемлемой частью производственной и социальной инфраструктуры страны, обеспечивающая ее территориальную целостность и национальную безопасность, которая располагает потенциалом, способным поддержать развитие экономики и рост благосостояния населения в третьем тысячелетии. Уровень развития транспорта в стране в определенной мере определяет уровень развития ее цивилизации. Поэтому нельзя недооценивать значение транспорта в государстве. Транспорт способен существенно влиять на экономический рост в целом страны и ее обороноспособности, расширение торговли и культурных связей, повышение уровня жизни. Он способствует повышению производительности труда, сокращая время доставки грузов или проезда до места работы, а также участвуя в производственном процессе.

Используя опыт зарубежных стран, полагаем, что транспорт, являясь одной из отраслей инфраструктуры, должен подлежать государственному регулированию, направленному на позитивное влияние транспорта на экономику страны, например Франции, Германии.

Дальнейшее развитие транспорта должно состоять из двух направлений. Первое включает систему государственного регулирования, обеспечивающего совершенствование функционирования каждого из его видов. Второе содержит инициативные меры каждого вида транспорта по реализации конкретных программ развития подотрасли. Необходимость такого подхода обусловлено географическим положением страны, ведомственной разобщенностью, невозможностью и отказом в современных условиях отдельных видов транспорта работать в условиях единой транспортной системы. Особую актуальность приобрело отсутствие источника финансирования капитальных вложений, связанных с обновлением подвижного состава непосредственно транспортными организациями, а также транспортной магистрали, без наличия которой практически невозможен процесс перевозки.

В экономической литературе существуют два понятия, относящиеся к пути следования транспортных средств:

- пути сообщения разных видов транспорта с расположенными на них постоянными устройствами в виде зданий, мостов, тоннелей, средства связи и т. д.;
- дорожная магистраль, по которой проходит сам непосредственно транспортный процесс.

Первое понятие рассматривает в широком понимании путь следования транспортных средств, на протяжении которого помимо полотна дороги встречаются другие сооружения, без которых транспортный процесс невозможен, а также сервисного направления. Например, автозаправочные станции, гостиницы для отдыха различной комфортности, точки питания разного статуса. При авиаперевозках в качестве пути следования имеют место воздушная линия, как правило, на внутренних рейсах и воздушный коридор в международном сообщении. Таким образом, транспортная магистраль состоит из различного по видам имущественного комплекса. Рассматривать такой имущественный комплекс можно с разных точек зрения и направлений

Не все дорожные магистрали являются собственностью конкретной организации, и только Министерство транспорта может в конечном итоге определить все затраты на их содержание. Что же касается конкретных транспортных организаций то учет затрат на содержание и эксплуатацию дорожной магистрали ведется следующим образом. На всех видах транспорта затраты на ее содержание отражаются по – разному, как сложилось исторически за период времени. В тоже время именно эти расходы влияют на формирование в дальнейшем транспортных тарифов.

На железнодорожном транспорте затраты на содержание и управление

железнодорожного полотна включаются в себестоимость перевозок, а следовательно и тариф. Однако сама дорожная магистраль учитывается в составе ведомства Министерства путей сообщения, но не транспортной организации дороги. Здесь отражаются различные расходы, включая и амортизацию железнодорожной насыпи и полотна. Расходы на управление дорогой осуществляет диспетчерская служба, затраты на содержание которой являются неотъемлемой частью расходов этого вида транспорта.

На водном транспорте расходы на содержание водного фарватера осуществляются за счет бюджетного финансирования, а, следовательно, не включаются ни в себестоимость транспортных перевозок, ни используются при формировании тарифов – водного фрахта. Управление транспортом и соответственно в пути следования происходит за счет средств пароходства или порта.

На авиационном транспорте воздушных коридоров вообще нет в составе объектов бухгалтерского учета, а соответственно нет на балансе организаций воздушного транспорта, ни в составе себестоимости перевозок и образовании тарифа. Следует отметить, что в учете зарубежных государств такие объекты учета имеют место. Управление процессом движения осуществляется диспетчерской службой, оснащенной современной техникой, за счет авиакомпаний.

На автомобильном транспорте совершенно иная ситуация. Все владельцы автотранспортных средств оплачивают транспортный налог. Таким образом, все виды транспорты в составе перевозок содержат дорожную составляющую автомобильных дорог. Нет и расходов по начислению амортизации дорог. Однако общей суммы оплачиваемого налога недостаточно не только на их содержание и эксплуатацию, но и на строительство и ремонт, не говоря уже о сервисе. Расходы на управление процессом движения на автомобильных дорогах осуществляется полностью за счет бюджетов различного уровня.

Трубопроводный транспорт, занимая существенные, а иногда и плодородные земельные территории, не содержит дорожной составляющей. Управление движения на этом виде транспорта осуществляется за счет средств организации, занимающейся доставкой грузов с помощью трубопроводного транспорта. Таким образом, на практике на всех видах транспорта расходы на содержание и управление дорожной составляющей определяются и учитываются по-разному. С одной стороны, это связано с системой государственного управления транспортной системой и ее составляющими, с другой стороны отсутствует системный подход к проблемам экономики дорожной составляющей для всех видов транспорта.

Здесь возникает сложная ситуация при которой транспортная организация практически не может ни каким образом влиять на содержание дорожной составляющей, хотя является ее потребителем при осуществлении транспортного процесса. С позиции транспортного процесса дорожная составляющая необходима технологически. И не включение расходов на эти цели в состав расходов на транспортные услуги государство или регион не могут управлять ни логистической составляющей, ни транспортными расходами, ни системой тарифов на транспорте, ни рационально использовать бюджетные ресурсы.

Полагаем, что наступил достаточно сложный момент, когда необходимо считать все совокупные затраты на содержание дорожной составляющей по всем видам транспорта. Определить такие затраты можно на уровне Минтранса, а также конкретного региона. При этом надо рассматривать не только затраты, покрываемые за счет бюджетных ресурсов, но и конкретных организаций. В экономической литературе имеют место различные предложения по учету дорожной составляющей, но они рассматриваются только с позиции уточнения бюджетного финансирования или изменения бюджетного законодательства.

В связи с этим учет затрат на транспортных предприятиях предлагается организовать в разрезе следующих элементов затрат:

- материальные затраты: топливо, запасные части; прочие материалы;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;

- затраты на использование земли;
- прочие затраты.

Выделение в составе элементов материальных затрат топлива, запасных частей, прочих материалов обусловлено специфическими особенностями транспортного процесса, технологией содержания и обслуживания подвижного состава всех видов транспорта. Так, для работы подвижного состава используются энергоресурсы на различных видах транспорта:

- автомобильном - бензин различных марок и дизельное топливо;
- железнодорожном – энергоресурсы в виде тепловой и электрической энергии;
- авиационном – керосин и бензин;
- водном – энергетические ресурсы различных видов, включая атомную энергию;
- трубопроводном – использование различных видов энергии.

Затраты на использованную энергию при осуществлении транспортного процесса особенно актуальны в настоящее время при создании альтернативных видов топлива, затраты на приобретение и использование которых существенным образом влияют на транспортную составляющую.

Интенсивная эксплуатация всех видов транспортных средств приводит к необходимости их ремонта. Поэтому для осуществления бесперебойного транспортного процесса необходимо их техническое обслуживание, которое связано с потреблением запасных частей.

Организация учета по названным составляющим элемента затрат материалы позволит получить необходимую информацию по управлению не только транспортным процессом, но и обеспечению материальными ресурсами.

Важной нерешенной проблемой не только на транспорте, а и экономики страны в целом являются затраты на использование земельных территорий. Некоторые виды транспорта не являются и плательщиком налога на землю. В то время как они используют земельные территории. Включение в состав элементов затрат на использование земли вызвано требованиями рационального использования имеющихся земельных территорий, учет которых необходимо организовать таким образом, чтобы была возможность получения информации с целью управления таким ресурсом.

Информация о затратах в разрезе экономических элементов и калькуляционных статей организуется в целом по предприятиям. Данные о затратах по видам деятельности должны быть представлены в разрезе выполняемых перевозок и других видов работ, которые составляют доход предприятия. Информация о затратах предприятия на перевозки организуется по следующим направлениям: транспортный процесс, обслуживание транспортного процесса, коммерческая деятельность, управление предприятием. Здесь необходимо отметить, что различаются затраты на управление непосредственно транспортным процессом и управление в целом организацией.

Осуществление процесса перевозок связано с различными затратами, которые в совокупности образуют себестоимость продукции транспорта. Этот показатель отражает все стороны хозяйственной деятельности предприятия: организацию транспортного процесса, обслуживание подвижного состава, использование имеющейся техники и материальных ресурсов, рациональное использование трудовых затрат, а также результаты предпринимательской деятельности ответственных служб данной организации. Она является важной и специфической экономической категорией, отражающей в совокупности произведенных затрат сложные производственные отношения транспорта с другими отраслями экономики, транспортных предприятий между собой, а также транспортных организаций и его работников. Велико значение показателя себестоимости в управлении хозяйственной деятельностью каждой транспортной организации: он положен в основу разработки тарифов за перевозки, от него зависит уровень прибыльности (убыточности) организации в целом, конкретных видов деятельности каждого подразделения и служб предприятия.

Организация, техника, технология, а иногда и масштабность каждой транспортной организации требует глубокого изучения всех хозяйственных процессов, протекающих на предприятии с тем, чтобы отразить их в системе бухгалтерского учета и определить реальные результаты деятельности хозяйства. Каждое структурное подразделение вносит определенный вклад в результаты деятельности предприятия, как в транспортный процесс, так и в коммерческую деятельность. В связи с этим изменяются информационные потоки и носители информации о каждой хозяйственной операции, совершаемой на предприятии. Таким образом, при организации бухгалтерского учета на транспорте необходимо принимать во внимание основные условия транспортного процесса, такие как наличие подвижного состава, дорожной магистрали, ремонтной и эксплуатационной службы, квалифицированных кадров и управление по различным направлениям. Специфические условия транспорта влияют на состав затрат, в частности, элементы и статьи предложения, по составу которых позволят определить реальные затраты транспортных организаций, а также определить стратегические расходы на транспорт по стране по названным составляющим.

### **ЛИТЕРАТУРА**

1. Калявин, В.П. Транспорт: Толковый словарь [Текст] / В. П. Калявин. - СПб.: «Элмор», 2003. – 488с.
2. Транспортная стратегия Российской Федерации на период до 2020 года. Министерство транспорта Российской Федерации [Текст]. - М.: МИНТРАНС РОССИИ – 2005. .
3. <http://portnews.ru/digest/2355/>

#### **Гульпенко Кира Владимировна**

Санкт-Петербургский государственный инженерно- экономический университет

192007, Санкт-Петербург, ул. Марата, 27

Кандидат экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учета и аудит»

Тел.: 532-34-89

E-mail: b-a@engec.ru

---



#### **Попова Л.В., Маслова И.А.**

**Учет и анализ банкротств:** учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2009.

#### **Гриф УМО**

Учебное пособие содержит теоретический материал для проведения лекционных занятий, указания по проведению практических занятий по дисциплине «Учет и анализ банкротств», тестовые задания, тематику теоретических вопросов и практические задачи.

Данное издание служит учебным пособием для студентов, аспирантов и преподавателей по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также других экономических направлений.



СЕРГУШЕНКОВА В.Ю.

## ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ РАЗЛИЧНЫХ КАТЕГОРИЙ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

*Информация о затратах в незавершенном производстве и себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) является одной из важнейших в системе учетной информации. Двойственность этих категорий, являющихся одновременно элементами материально-производственных запасов и содержащими информацию о затратах предприятия на производство продукции (работ, услуг), обуславливает заинтересованность в информации об их величине для всех категорий пользователей учетной информации. Различие целей, преследуемых различными группами пользователей, диктует применение различных оценок. Статья содержит авторскую характеристику возможных оценок незавершенного производства и готовой продукции и сферу их применения.*

**Ключевые слова:** незавершенное производство, готовая продукция, оценка.

*The information on expenses in a work in progress and the finished goods cost price (the executed works, the rendered services) is one of the major in system of the registration information. The duality of these categories which are simultaneously elements of is material-industrial stocks and containing information on expenses of the enterprise on production (works, services), causes interest in the information on their size for all categories of users of the registration information. Distinction of the purposes pursued by various groups of users, dictates application of various estimations. Article contains the characteristic of possible estimations of a work in progress and finished goods and sphere of their application.*

**Key words:** a work in progress, finished goods, an estimation

Одним из основных показателей, характеризующих производственную деятельность предприятия, является себестоимость. Она выражает в денежной форме все затраты предприятия, связанные с производством его продукции. Затраты, понесенные предприятием, разбиваются на две части: одна признается расходом отчетного периода, а другая капитализируется в виде актива, который, прежде чем стать расходом в последующих отчетных периодах, модифицируется в другой вид актива – готовую продукцию. Остаток затрат предприятия, которые не были в отчетном периоде признаны расходами или модифицированы в готовую продукцию, являются незавершенным производством. Таким образом, информация о затратах в незавершенном производстве и себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) является одной из важнейших в системе учетной информации.

Под готовой продукцией понимается часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Одним из показателей, влияющих на величину фактической себестоимости продукции, является незавершенное производство, под которым понимается продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. Также в составе незавершенной продукции учитываются затраты на производство работ и оказание услуг до момента сдачи их заказчику и подписания акта приемки выполненных работ.

Взаимосвязь между величиной фактической себестоимости готовой продукции и затратами в незавершенном производстве может быть выражена следующей формулой:

$$C_{\phi} = НЗП_{н.п.} + З_{II} - НЗП_{к.п.}, \quad (1)$$

где  $C_{\phi}$  - фактическая себестоимость выпущенной продукции за отчетный период;

$НЗП_{н.л.}$ ,  $НЗП_{к.л.}$  - остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода соответственно;

$Z_{п}$  - затраты на производство за отчетный период.

Можно выделить два основных подхода к определению незавершенного производства и готовой продукции: с одной стороны эти категории являются элементом материально-производственных запасов, а с другой содержат информацию о затратах предприятия и о себестоимости производимой продукции. Первый подход концентрирует внимание на натурально-вещественном составе, а второй – на стоимостном. Я.В. Соколов прямо указывает на двойственность счета 20 «Основное производство», на котором формируется себестоимость готовой продукции и сальдо которого представляет собой оценку незавершенного производства [3]. По его мнению, двойственная природа этого счета «состоит в том, что, с одной стороны, это калькуляционный счет, позволяющий сгруппировать (сконцентрировать) затраты, связанные с производством готовой продукции (работ, услуг); с другой – материальный, так как в нем показывается не завершенная обработкой и оставшаяся в цехах основного производства или просто готовая продукция, еще не сданная на склад». Аналогичным образом можно охарактеризовать и счет 43 «Готовая продукция», являющийся одновременно и счетом учета материально-производственных запасов и счетом, содержащим информацию о затратах предприятия на производство продукции.

Готовая продукция и незавершенное производство как часть материально-производственных запасов на конец отчетного периода отражаются в отчетности по стоимости, определяемой исходя из используемых способов их оценки. Также методика оценки этих категорий существенно влияет на величину финансового результата деятельности предприятия.

Различным категориям пользователей учетной информации необходима различная информация. Собственников и кредиторов, являющихся пользователями финансовой отчетности, интересует оценка незавершенного производства и готовой продукции как активов, предназначенных для продажи, либо предоставляемых в качестве обеспечения займов. Государство рассматривает информацию о затратах на производство реализованной готовой продукции (работ, услуг) как расходы, уменьшающие доходы от реализации и информацию о затратах на незавершенное производство и об остатках готовой продукции как величину, корректирующую расходы, принимаемые в налоговом учете для исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Внутренние пользователи учетной информации интересуются сведениями, обеспечивающими процессы оперативного управления и контроля, калькулирования себестоимости выпускаемой продукции (произведенных работ, оказанных услуг), исчисления величины прибыли или убытка на единицу выпускаемой (реализованной) продукции (работ, услуг) и осуществление торговой и ценовой политики. Различие целей, преследуемых разными категориями пользователей учетной информации, влечет за собой и различие применяемых оценок.

В связи с этим ключевым при формировании показателей отчетности по незавершенному производству и готовой продукции является вопрос выбора методов оценки.

Можно предложить следующую классификацию методов оценки [2]:

- по степени оперативности учета затрат: нормативная и фактическая себестоимость;
- по полноте включения в себестоимость различных видов затрат: по полной или производственной себестоимости, по прямым затратам.

Кроме того, можно выделить затратные методы оценки незавершенного производства и готовой продукции, т.е. оценка по фактической себестоимости и подоходные – оценка по стоимости возможной реализации.

Традиционными для отечественного учета и формирования показателей отчетности являются оценки по фактической себестоимости, как полной, так и сокращенной. Оценка по нормативной себестоимости используется на незначительном числе предприятий.

Применяется также комбинирование различных способов оценки для различных статей затрат. Однако для отечественных бухгалтеров зачастую главным критерием при выборе методов оценки является упрощение калькуляционных расчетов.

Оценка готовой продукции и незавершенного производства, применяемая в международных стандартах финансовой отчетности существенно отличается от принятой в Российской Федерации. Международный стандарт IAS 2 «Запасы» содержит требование об обязательности оценки запасов по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации. Кроме того, в соответствии с международными стандартами, незавершенное производство включается в состав запасов и, следовательно, на него также распространяется требование об оценке по наименьшей из величин.

Анализируя использование способов оценки незавершенного производства и готовой продукции для целей различных категорий пользователей учетной информации необходимо рассмотреть две основные балансовые теории: теории статического и динамического балансов, которые предъявляют различные требования к оценке активов.

Согласно статической теории, каждый баланс рассматривается как ликвидационный, в котором представлено имущество предприятия, имеющее продажную стоимость. Сторонники идеи фиктивной ликвидации настаивают на использовании текущих рыночных цен, которые будут соответствовать величине, получаемой в результате сочетания предложения и спроса на рынке. При этом оценка готовой продукции не вызывает особых вопросов. Трудности возникают при определении оценки по текущим ценам для объектов незавершенного производства, которое, в абсолютном большинстве случаев, не имеет рынка сбыта. Эта проблема, может быть решена расчетным путем двумя способами:

- способом обратного расчета от текущей цены готового продукта, т.е. путем уменьшения стоимости получаемой в конечном итоге готовой продукции пропорционально степени ее готовности;

- способом прямого расчета, т.е. оценкой незавершенного производства по себестоимости, максимально приближенной к продажной цене, которой является полная производственная себестоимость.

Динамическая теория баланса главной задачей счетной системы считает не формирование картины имущественного состояния предприятия, а постоянное и непрерывное исчисление финансового результата. С точки зрения этой теории до момента реализации актива он должен числиться в балансе по себестоимости, поэтому оценка незавершенного производства и готовой продукции по рыночной стоимости отвергается. При этом исключается принцип более низкой из двух оценок: по себестоимости или рыночной цене. В теории динамического баланса Шмаленбаха активы рассматриваются как понесенные на отчетную дату расходы, которые еще не стали затратами. Отсюда незавершенное производство и остатки нереализованной готовой продукции можно трактовать, как промежуточные результаты («пред-результаты»), то есть их оценка является промежуточным звеном, которое непосредственно не влияет на финансовый результат отчетного периода. Таким образом, если рассматривать оценку незавершенного производства и остатков нереализованной готовой продукции с точки зрения приоритетов задач, решаемых в различных балансовых теориях, то можно сказать, что значимость их балансовой оценки с точки зрения динамического баланса ниже, чем с точки зрения теории статического баланса.

Динамический баланс имел доминирующее значение для учетной практики XX в., при этом главной отчетной формой признавался отчет о финансовых результатах и отчетность формировалась, в первую очередь, для администрации хозяйствующего субъекта. В XXI в. приоритетными пользователями отчетности становятся актуальные и потенциальные собственники предприятий, для которых наиболее значима информация об изменении стоимости вложенного капитала или чистых активов и, следовательно, главной формой отчетности становится бухгалтерский баланс, составленный в рыночной или справедливой оценке.

При выборе балансовой теории в качестве ориентира для оценки незавершенного производства и готовой продукции следует иметь в виду, что на практике не существует статического и динамического баланса в чистом виде. Теоретический вопрос о приоритете статической или динамической теории баланса может быть решен с учетом целей пользователей финансовой отчетности. В одних случаях для бухгалтера важно знать финансовое положение, в других - финансовый результат. Поэтому в первом случае необходим статический баланс, во втором - динамический. В первом случае актив и пассив строятся в оценке на момент составления баланса, во втором - в оценке реалистической, но относящейся к прошлому времени. В статическом балансе актив - это только источник погашения долгов. Поэтому вполне логичным в статической концепции является отражение реализуемой части имущества по рыночной стоимости. По мнению автора динамической теории, отражение имущества по более высокой рыночной стоимости ведет к искажению финансового результата. Оценка же по себестоимости в динамическом балансе не позволяет исчислить реальную платежеспособность.

Смещение подходов присуще всем этапам развития нормативного регулирования отчетности, начиная с XVII в. Основным проявлением этого является использование множественности оценок для различных объектов учета. Поэтому главная задача развития теории бухгалтерского учета состоит в осознании потенциальных возможностей теорий статического и динамического баланса.

Концептуальные подходы к стоимостному измерению получили свое развитие также в органической теории, автором которой является немецкий ученый Фриц Шмидт.

Главная идея органической теории состояла в том, что при повышении цен на имущество, находящееся в распоряжении организации, необходимо часть прибыли использовать для поддержания ее потенциала на прежнем уровне. Если же не учитывать повышение цен в условиях инфляции, то полученная прибыль будет включать в своем составе, по мысли Шмидта, фиктивную прибыль, обусловленную инфляционными процессами.

Решающим средством этого анализа, по Шмидту, выступает органический баланс. Его следует составлять ежедневно. Такое требование вытекает из недостатка денег как учетного измерителя. Их покупательная сила очень быстро меняется, и, следовательно, чем продолжительнее отчетный период, тем бессмысленнее стоимостные характеристики. В связи с этим органический баланс имеет целью устранить неустойчивость денежного измерителя, основным измерителем признается натуральный.

Из учения об органическом балансе Шмидт выводил и учение об органической калькуляции. В противоположность другим исследователям Шмидт считал, что цены должны устанавливаться исходя из калькуляции, основанной на зависимости издержек производства, относящихся к действительно совершаемому обороту, мерой которого должен быть один день. Согласно его взглядам, цель калькуляции состоит в том, чтобы определить действительный расход материалов и услуг в текущих ценах. Имеются в виду не фактически произведенные затраты, а текущие цены. Т.е. израсходованное на производство продукции (работ, услуг), сырье, материалы и другие оборотные средства оцениваются по стоимости приобретения на отчетную дату.

Таким образом, органическая теория содержит элементы статической теории в части использования текущих цен и динамической теории - определения достоверного финансового результата в условиях продолжения деятельности предприятия

В русле идей Шмидта находится также учение амстердамской школы, глава которой - Теодор Лимперг - выдвинул в 20 - 30-х годах XX в. теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам. Отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. Только это, по мнению Лимперга, позволит предприятиям поддерживать жизнедеятельность.

Одним из существенных аргументов, которые можно выдвинуть в пользу отказа от применения оценки запасов по фактической себестоимости для всех категорий

пользователей учетной информации, является факт значительного искажающего влияния на большинство статей отчетности, оказываемого инфляционными процессами, которые являются реалиями российской экономики последних лет. Хендриксен и Ван Бреда отмечают: «один из главных недостатков оценки по себестоимости состоит в том, что ценность актива для фирмы может изменяться со временем: по прошествии длительного промежутка времени она может потерять значение как мера стоимости ресурсов предприятия, как оценка потенциала или как текущая рыночная цена актива» [5]. Наиболее значительными при этом следует признать занижение стоимости активов предприятия и завышение прибыли. Наиболее подверженной искажению при этом оказывается величина внеоборотных активов предприятия, однако, в случае длительности операционного цикла производства продукции (работ, услуг) или низкой оборачиваемости готовой продукции, существенно занижается также и величина незавершенного производства и готовой продукции.

Таким образом, при выборе способов оценки незавершенного производства и готовой продукции необходимо прежде всего проанализировать такие характеристики предприятия как:

- структура затрат;
- длительность операционного цикла;
- оборачиваемость запасов;
- темпы роста цен на основные ресурсы, потребляемые предприятием при осуществлении своей основной деятельности и степень соответствия этого роста изменению индекса потребительских цен.

В ряде случаев для устранения влияния инфляции на отчетность для всех категорий пользователей учетной информации целесообразна корректировка некоторых показателей, например:

- себестоимости произведенной и реализованной продукции (работ, услуг);
- прибыли, скорректированной на общий уровень инфляции;
- текущей стоимости товарно-материальных запасов.

Таким образом, при составлении финансовой отчетности, направленной в первую очередь на удовлетворение интересов потенциальных и реальных собственников и кредиторов, приоритет имеет статическая теория, предусматривающая отход от первоначальных оценок незавершенного производства и готовой продукции в сторону текущих оценок. Динамическая же теория баланса в наибольшей степени соответствует целям составления внутренней отчетности для непосредственного управления предприятием, поэтому в управленческом учете возможны различные варианты оценок в зависимости от конкретных задач, решаемых внутренними пользователями учетной информации. Применение идей, заложенных в органической теории, позволяет совместить преимущества обоих вариантов оценок незавершенного производства и готовой продукции – по фактической и по текущей рыночной стоимости – и учесть влияние инфляционных процессов при составлении внутренней управленческой отчетности и исчислении финансового результата.

Необходимо отметить, что принцип «различная себестоимость для различных целей» является предметом исследования в основном западных экономистов. В отечественной теории данная проблема разрабатывалась В.И. Стоцким [4], выдвинувшим идею о различных методах составления калькуляции в зависимости от ее целевого назначения.

Однако в отечественной практике данный принцип выполняется редко. Видимо, это происходит, в связи с тем, что необходимость и возможность совместного сосуществования различных целей и методов составления калькуляций еще не вполне осознана администрацией и бухгалтерией предприятий и менталитет российского бухгалтера традиционно признает приоритет налогового права.

В соответствии с существующей практикой, оценка незавершенного производства и себестоимости готовой продукции, используемая при составлении различных форм финансовой и управленческой отчетности, совпадает.

Также в отечественной учетной практике прослеживается тенденция к сближению налогового и бухгалтерского учетов, в связи с чем, информация о стоимости реализованной готовой продукции, указываемая в отчете о прибылях и убытках в большинстве случаев совпадает с себестоимостью реализованной продукции, указанной в декларации по налогу на прибыль организации.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке [Текст]. – М.: Аскери-АССА, 2006
2. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005.
3. Соколов, Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003
4. Стоцкий, В.И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости [Текст] / В.И. Стоцкий. – Л.: Соцэкгиз, 1936
5. Хендриксен, Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. [Текст] / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. - М.: Финансы и статистика, 1997

### **Сергушенкова Вера Юрьевна**

Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет  
192007, Санкт-Петербург, ул. Марата, 27  
Ассистент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»  
Тел.: +7(812) 718-50-05  
E-mail: tchalova@bk.ru

---

### **Попова Л.В., Маслова И.А., Маслов Б.Г., Варакса Н.Г.**

**Бухгалтерский учет финансовых вложений:** учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008.

Учебное пособие раскрывает особенности бухгалтерского учета и налогообложения финансовых вложений. Методология учета излагается с учетом современного нормативного регулирования налогообложения и направлений реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации в соответствии с МСФО. Авторами подробно излагаются принципы учета финансовых вложений, их документальное оформление, инвентаризация, большое внимание уделено вопросу учета долевого и долговых финансовых вложений, рассмотрен порядок оформления вексельных операций, а также особенности их налогообложения. Приведен ряд примеров, иллюстрирующих методику проведения учета разного вида финансовых вложений.



УДК 657.4 (062)

КУЗНЕЦОВА Е.В.

**КОНЦЕПЦИЯ ОПТИКИ ПЛАНА СЧЕТОВ**

*В настоящей статье автор, опираясь на результаты исследований отечественных и зарубежных ученых-экономистов, разработала концепцию оптики планов счетов, в основе которой лежат три оптики с определяющими их признаками: направления развития, балансовые теории, сбалансированность участников рыночных отношений и др.*

**Ключевые слова:** план счетов, оптика, сбалансированность

*In the article the author while taking into account the results of researches as domestic as foreign economists, have worked out the conception of charts of accounts optics.*

*Three features deterring three optics forms the basis of this theory. The first one is direction of development. The second feature is the balance theories. The last one is equilibrium of participants of market relations etc.*

**Key words:** a book of accounts, optics, equation

В современных условиях в мировой экономике используется несколько сотен планов счетов, каждый из которых реализует определенное направление развития государства (экономическое, производственное, социальное, политическое и региональное) и базируется на использовании определенных концептуальных признаках, строится на адекватной технике, решает конкретную оптимизационную цель и приводит к получению совершенно несопоставимых результатов.

Планы счетов, функционирующие и составляющие основу соответствующей системы финансового учета, имеют определенное направление развития, называемое оптикой плана счетов, реализуют определенные законодательные требования и приводят к получению адекватных показателей в финансовых результатах и собственности.

Профессор Питер Дойль отмечает, что парадоксальные ситуации, связанные с разной оценкой прибыли компаний по данным финансовой отчетности, порождены различиями в национальных законодательствах. Например, если прибыль компании SmithKline Beecham составила в Великобритании 130 млн.долл., то пересчитанная в соответствии с правилами бухгалтерского учета США она сократится до 90 млн.долл., а у компании Carlton Communication прибыль усохнет с 238 млн.долл. до 133 млн.долл. [1].

Все это приводит к необходимости группировки планов счетов по определенным признакам в зависимости от решаемых задач.

На XVI Международном конгрессе бухгалтеров в Гонконге ставилась и решалась проблема сближения систем финансового учета. Отмечалось, что одной из ключевых тем, обсуждавшихся на последних форумах, была конвергенция (сближение) национальных моделей бухгалтерского учета [8] и формирование основных моделей финансового учета:

- система интернациональной модели с финансовой ориентацией (оптикой) (Франция, Бельгия, Испания, Италия, США – 80% предприятий и др.);
- система интернациональной модели с производственной ориентацией (оптикой) (Германия, США – 20% предприятий, Россия, Австрия, Нидерланды и др.);
- специализированные оптики планов счетов (скандинавские, латиноамериканские, исламские и государства юго-восточной Азии).

Указанные оптики планов счетов сформированы в рамках интернациональной модели финансового учета, которую пытались решить с 1973 года ряд международных неправительственных и региональных неправительственных бухгалтерских организаций.

Профессора Г. Мюллер, Х. Гернон, Дж. Миик пишут, что одной из моделей, получающих все большее развитие, является интернациональная модель. Она вытекает из потребности в международной согласованности учета, прежде всего в интересах мультинациональных корпораций и иностранных участников международных валютных

рынков. Только небольшое число крупных корпораций может сейчас утверждать, что их годовые финансовые отчеты отвечают международным финансовым учетным стандартам [3, с.28]. По данным профессор В.И. Ткача, интернациональной модели финансового учета отвечают требования не более 5% российских предприятий [5].

Интернационализация оптик планов счетов проходит в двух направлениях:

- создаются межнациональные планы счетов, ставящие одинаковые оптимизационные цели с достижением определенной сбалансированности интересов участников рыночных отношений;
- появляются определенные разделы планов счетов и специфические счета, позволяющие отражать адекватную, определенную экономическую, производную, социальную, региональную политику или решение чисто политических задач.

На процесс формирования оптик планов счетов оказали влияние многие исследователи: И.Ф. Шерр, Э. Шмаленбах, Т. Лимперг, У.Э. Пэйтон, Э. Хопвуд, К. Кэфер, П. Гарнье, М. Лукас и др.

В России исследованию оптик планов счетов посвятили ряд своих работ В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева, Д.В. Курсеев, В.Е. Шумилина, Е.А. Аксенова и др.

Профессор В.И. Ткач и к.э.н. М.В. Ткач, давая характеристику системы бухгалтерского учета, акцентировали внимание на плане определенной оптики, отмечая, что системой бухгалтерского учета является определенный логический комплекс, сформированный на основе плана счетов заданной оптики (производственной, доходной, прибыльной и затратной) [6].

В.Е. Шумилина, исследуя производственные оптики, выделила:

- интегрированную систему производственной оптики (система счетов, виды деятельности, внутривзаводские подразделения);
- элементарно-централизованная система производственной оптики.

Л.А. Зимакова разработала и апробировала «Интернациональную модель финансового учета» выделив три оптики (направления развития):

- интернациональная модель финансового учета производственной оптики;
- интернациональная модель финансового учета финансовой оптики;
- интернациональная модель финансового учета других оптик (доходная, затратная).

Д.В. Курсеевым разработаны концептуальные основы интернациональной модели финансового учета, характеризующие три варианта: финансовая оптика; производственная оптика; традиционная модель финансового учета в России.

Указанные решения и подходы строятся на различных группировках оптик учета и различных идентификационных признаках.

С другой стороны, совершенно отсутствуют исследования оптик планов счетов, как определяющих позиций любой учетной системы.

Все это привело к необходимости разработки концепции оптики плана счетов, сгруппированной в три оптики и одиннадцать подоптик, характеризующихся шестью определяющими позициями.

Концепция построена на группировке основных направлений развития и функционирования планов счетов в три укрупненные группы в зависимости от определяющих позиций оптик.

I. Финансовая оптика:

- финансовая подоптика;
- управленческая подоптика;
- доходная подоптика;
- затратная подоптика.

(Северная Америка, Континентальная Европа, кроме государств, где используются планы счетов производственной оптики, Япония).

II. Производственная оптика:

- традиционная подоптика;



- интегрированная подоптика;
- элементарно-централизованная подоптика.

(бывший СССР; Россия, кроме совместных предприятий, предприятий с иностранным капиталом, предприятий, акции которых котируются на зарубежных биржах; Германия; Австрия; Нидерланды; Швейцария; США – 20% предприятий).

Специализированные оптики:

- подоптика национальной экономической политики;
- инфляционная подоптика;
- налоговая подоптика;
- профессиональная подоптика;
- беспроцентная подоптика.

(Скандинавские страны; Латиноамериканские страны; Исламские государства; государства юго-восточной Азии).

По данным планов счетов и используемых разделов при их построении определялись возможные способы исчисления финансовых результатов:

- балансовый финансовый результат – разница между остатками активных и пассивных счетов за период;
- балансовый результат по видам деятельности (внешние и внутренние сегменты, виды деятельности, направления стратегической активности и т.д.);
- эксплуатационный результат = Доходы – Затраты по элементам ± Изменение остатков всех производственных ресурсов;
- коммерческий результат = Эксплуатационный результат ± Результат по внереализационной деятельности;
- валовой результат = Доходы – Затраты ± Изменение остатков ресурсов;
- результат реализации = Доходы – Себестоимость реализованной продукции.

При разработке концепции оптики плана счетов автор придерживалась следующих шести позиций:

- направления развития, определяющие построение и использование национальных, отраслевых, корпоративных, структурированных планов счетов;
- используемые балансовые теории, как методологическая основа построения плана счетов;
- определяющие концептуальные признаки соответствующей оптики плана счетов;
- техника учета, определяющая построение и возможности плана счетов;
- оптимизационная цель использования плана счетов;
- сбалансированность или приоритет интересов определенной категории участников рыночных отношений.

Направления развития страны, влияющие на построение плана счетов в последние 30 лет привлекали активное внимание бухгалтерских и аудиторских организаций разного уровня.

Так, Американской бухгалтерской ассоциацией (American Accounting Association – AAA) выделяется восемь классификационных признаков: политическая система, экономическая система, уровень экономического развития, цель финансовой отчетности, авторство учетных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертифицированная система контроля за исполнением профессиональных и этических стандартов, пользователи учетной информации.

Направления развития бухгалтерского учета тесно увязываются с типами моделей бухгалтерского учета, количество которых колеблется от трех до восьми.

Исследования в этом направлении ведутся на Западе с начала XX века. Именно к этому периоду относятся работы Г. Хэтфилда, который в одной из своих статей, переизданной в 1966 г. выделил и описал три типа моделей бухгалтерского учета: американскую, британскую и континентальную.

Можно определить пять направлений развития, увязывая их с соответствующими оптиками:

- финансовая оптика (финансовая, доходная, затратная подоптики) ориентирована на реализацию экономического и социального направлений развития;
- производственная оптика (традиционная, интегрированная, элементарно-централизованная) обеспечивают реализацию производственного и политического направления развития;
- специализированные оптики (национальная экономическая политика, инфляционная, налоговая, профессиональная, беспроцентная) ориентированы в основном на решение одной из трех задач: экономического, политического или регионального развития.

Балансовые теории оказывают определенное влияние на оптику плана счетов, так как они определяют законодательную составляющую, включают элементы балансовой теории (временная составляющая, экономические последствия, неопределенность и риск, момент признания операций в балансе, регулирование платежеспособности или собственности, используемые оценки, определяющий бухгалтерский принцип, приоритетность использования в обязательственных отношениях).

Финансовая оптика базируется на использовании органической (определение реальной собственности) и эволюционно-адаптивной балансовых теорий (определение результата по изменениям в целях создания эффективной системы управления).

Производственная оптика основана на использовании динамической балансовой теории, в целях определения реального финансового результата для чего предусмотрено трехкратное определение себестоимости (произведенной, отгруженной и реализованной продукции) и финансового результата по продажам.

Статическая балансовая теория используется в различных специализированных оптиках и ориентирована на определение валового финансового результата как разницы между продажами и себестоимостью по всем процессам производства, отгрузки и продаж. Во многих случаях в рамках статической теории финансовый результат определяется как изменение собственности за период.

Оптики планов счетов определяются соответствующими концептуальными признаками:

- ориентация: макроэкономическая (финансовая оптика), микроэкономическая (производственная оптика), смешанная (специализированные оптики);
- концепция учета определяет учетную политику и методологию организации учетной системы: консерватизм (финансовая оптика), нормирование и планирование (производственная оптика), ориентация на решение оптимизационных задач (специальные оптики);
- расход ресурсов во всех трех оптиках производится по начислению, хотя в отдельных условиях (бюджетный учет, учет в кооперативах) возможно использование кассового или смешанного принципа;
- затраты на производство списываются по расходу (производственная и специальные оптики) и по покупке (финансовая оптика);
- остатки ресурсов используются для определения себестоимости продукции путем корректировки затрат по элементам на изменение остатков всех ресурсов (финансовая и специальные оптики) и изменение остатков незавершенного производства, полуфабрикатов и готовой продукции (производственная оптика);
- доходы отражаются по видам деятельности (финансовая и специальные оптики) и по местам их возникновения (производственная оптика);
- финансовый результат определяется как валовой финансовый результат (финансовая оптика), реализационный финансовый результат (производственная оптика), финансовый результат определяется с учетом решения национальных приоритетных проблем (специальные оптики).

Техника учета характеризуется отличительными особенностями ведения учета в разных странах и оптиках.

При этом основные особенности можно сгруппировать в пять позиций.

Первая позиция:

- использование в учете от 3 до 10 элементов затрат (финансовая оптика);
- применение комбинации статей и элементов затрат или 40-60 элементов затрат (производственная оптика);
- детализация элементов затрат с учетом с учетом реализации национальных приоритетов (специальные оптики).

Вторая позиция сводится к технике отражения затрат по статьям калькуляции и калькулирования себестоимости продукции:

- в рамках управленческого или аналитического учета (финансовая оптика);
- использование второго круга распределения затрат или интеграции статей и элементов затрат (производственная и специальные оптики).

Третья позиция – алгоритмы, которые представляют собой последовательность определения финансового результата, исходя из формулы:  $D - Z_3 \pm Io_{1,0}$  (доходы, затраты по элементам, изменение остатков производственных ресурсов). Количество итераций составляет в финансовой оптике 6-7; в производственной оптике – 15-20; в специальных оптиках – 8-10.

Четвертая позиция. Количество учетно-контрольных точек составляет: финансовая оптика – 30-50; производственная оптика – 200-300; специальные оптики – 50-100.

Пятая позиция – правило LCM (наименьшая из двух оценок: фактическая себестоимость или рыночная цена) применяется во всех оптиках, кроме традиционной и интегрированных подоптик производственной оптики.

В разработанной концепции оптики плана счетов оптимизационная цель различная в зависимости от оптики:

- финансовая оптика (финансовые результаты и их использование);
- производственная оптика (максимизация собственности).

В конечном итоге реализация концепции оптики плана сводится к сбалансированности интересов участников рыночных отношений или преобладание интересов отдельных рыночных участников (государство, предприниматели, акционеры, наемные работники).

Для финансовой оптики характерным является наличие приоритета предпринимателей (Англия, США, Канада) и, в определенной степени, предпринимателей и наемных работников (Франция, Австралия).

Для производственной оптики разброс интересов более широк:

- традиционная и интегрированные подоптики: приоритет интересов государства (Россия, Китай, Вьетнам);
- элементарно-централизованная подоптика: направлена на обеспечение сбалансированности интересов государства, предпринимателей и трудящихся.

Большинство экспертов считают в этом отношении Германию в качестве идеала и оценивают уровень ее прибыли до уплаты налогов до 100%. В Англии, США, Канаде при одинаковых исходных данных уровень прибыли составляет 65-70% (приоритет предпринимателей), во Франции – 80% (приоритет предпринимателей и трудящихся), в России – 290% (приоритет государства).

Для специальных оптик характерными выступают колебания приоритетов государства и наемных работников в различных пропорциях.

Разработанная и апробированная концепция оптики плана счетов группирует планы счетов на три оптики (финансовая, производственная и специализированная), специализируя их одиннадцатью подоптиками (финансовая, доходная, затратная, традиционная, интегрированная, элементарно-централизованная, национальной экономической политики,

инфляционная, налоговая, профессиональная, беспроцентная), исходя из шести определяющих позиций:

- направления развития (экономическое, производственное, социальное, политическое, региональное);
- балансовых теорий (статическая, динамическая, органическая, эволюционно-адаптивная);
- определяющих концептуальных признаков (ориентация, концепция учета, расход ресурсов, затраты на производство, остатки ресурсов, доходы, финансовые результаты);
- техники учета (элементы затрат, статьи калькуляции, алгоритм определения финансового результата, учетно-контрольные точки, правило LCM);
- оптимизационная цель (прибыль, собственность, себестоимость);
- сбалансированность или приоритет определенных интересов, что характеризуется разным уровнем финансового результата до уплаты налогов в разных оптиках и подоптиках.

В конечном итоге оптики соответствующего плана счетов соответствующего плана счетов позволят определить и реализовать финансовый результат с учетом приоритетов участников рыночных отношений или сбалансированности их интересов.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Дойль, П. Менеджмент: стратегия и тактика. Пер. с англ. [Текст] / Под общ. ред. Ю.Н. Каптуревского – СПб.: Питер, 1999. – 560 с.
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров [Текст]. – М.: МЦРСБУ, 2000. – 699 с.
3. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива [Текст] / Г. Мюллер, Х. Гернон, Дж. Миик - Пер. с англ. – 2-е изд., стерiotип. – М.: Финансы и статистика, 1996. 136 с.: ил.
4. Сигел, Дж. Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с англ. [Текст] / Дж. Сигел, Дж. Шим. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 408 с.
5. Ткач, В.И., Интернациональная модель финансового учета: концепция, теория и практика: Монография [Текст] / Под ред. д.э.н., проф. В.И. Ткача, д.э.н., проф. Крохичевой, к.э.н. Л.А. Зимаковой. – Ростов-на-Дону, 2006.
6. Ткач, В.И. Международная система учета и отчетности [Текст] / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
7. Шумилина, В.Е. Интернациональная модель финансового учета: особенности применения в России: Монография [Текст] / В.Е. Шумилина // Ростовский гос. экон. ун-т «РИНХ». – г.Ростов н/Д, 2007. – 162 с.
8. Getolli A. Codice civile con il trattato CE e leggi complementari, Esselibri Simone, Napoli, 1999. – 487 p.
9. Raffournier Bernard. Comptabilité internationale. // Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de question et Audit. – Paris: Economica, 2000. – 1318 с.

### **Кузнецова Елена Вячеславовна**

Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»

344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69

Кандидат экономических наук,

ст. преподаватель кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование» РГЭУ «РИНХ»

Тел.: (863) 240-28-44, 265-30-80

E-mail: rector@rsue.ru, main@rsue.ru

УДК 657.421.3 (062)

БЕЛОЗЕРОВА Т.Г.

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ АМОРТИЗАЦИОННОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

*В статье рассмотрены основные отличия в методических подходах к амортизации нематериальных активов в требованиях российских и международных стандартов, охарактеризованы способы начисления амортизации нематериальных активов в российском налоговом и бухгалтерском учете и в МСФО, а также определены факторы, влияющие на срок полезной службы нематериальных активов.*

**Ключевые слова:** амортизация, нематериальные активы, учет.

*In the article the basic differences in methodical approaches to amortisation of non-material actives in requirements of the Russian and international standards are considered, ways of charge of amortisation of non-material actives in Russian tax and book keeping and in ISFR are characterised, and also the factors influencing for term of useful service of non-material actives are defined*

**Key words:** amortisation, non-material actives, the account.

В современной отечественной и зарубежной практике активно исследуются проблемы создания и использования амортизационного фонда; отражения накопленной амортизации (в активе либо в пассиве баланса); выбора методов начисления амортизации; определения срока полезного использования и группировки амортизируемых активов и т. д. В этой связи представляется необходимым поэлементное сопоставление различий международной и отечественной практики амортизации нематериальных активов. Особую актуальность сравнительный анализ амортизационной политики приобретает в условиях адаптации российского учета к МСФО. Основные отличия представим в виде таблицы 1.

И МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», и вслед за ним ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» употребляют термин «нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования», по которым амортизация не начисляется. В то же время в отношении таких активов организация должна вести мониторинг факторов, свидетельствующих о возможности надежно определить срок полезного использования, и в случае появления таковой начать начислять амортизацию.

Из контекста сравниваемых документов вытекает двоякая функция амортизации. С одной стороны - это средство распределения затрат по периодам - инструмент формирования финансового результата, с другой - фонд, создаваемый для замещения стоимости активов, невзирая на то, что амортизация отражается в современной отчетности как контрактив. Однако, в этом нет противоречия - верно и то, и другое.

Таблица 1 - Основные отличия в методических подходах к амортизации нематериальных активов в требованиях российских и международных стандартов

Критерии сравнения	МСФО	ПБУ
Объекты, относящиеся к неамортизируемому имуществу	Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования	Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования
Подход к понятию «амортизация»	Фонд направленный на замещение активов, поэтому метод амортизации выбирается исходя из ожидаемых экономических выгод	Распределение затрат на приобретение объектов в виде расходов по периодам
Срок полезного использования	Не ограничен, определяется исходя их различных факторов	Зависит от срока действия патента, свидетельства, в некоторых случаях устанавливается законодательно

Продолжение таблицы 1

Юридические права на использование актива	Возобновляемы, могут превышать и не ограничивают срок полезной службы нематериального актива	Ограничиваются документами на право использования нематериального актива и определяют срок полезной службы
Определение стоимости амортизируемого имущества	Первоначальная (переоцененная) стоимость за вычетом ликвидационной	Первоначальная (переоцененная) стоимость за вычетом ликвидационной
Срок начала и окончания амортизации	Период, на протяжении которого организация получает экономические выгоды	Амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия к учету по месяц, в котором происходит полное погашение стоимости либо списание актива
Проверка на обесценение и переоценка	обязательны	разрешены

В статической концепции износ определялся как разница между оцененными стоимостями имущества на даты его инвентаризации, а амортизация рассматривалась как процесс распределения ранее оцененной стоимости. По мнению Г. Симона - сторонника оценки по наименьшей из себестоимости или полезной стоимости – «все, что может быть приобретено, - капитализируется, поскольку приобретение свидетельствует о целесообразности приобретения... Кроме того, купленный гудвилл должен быть капитализирован... Но если организация находится в плохом положении, особенно с точки зрения рентабельности ... необходимо уменьшать стоимость внеоборотных активов» [3].

Таким образом, Г. Симон, за сто лет до появления МСФО предлагал уменьшать стоимость долгосрочных активов посредством начисления амортизации, но временно.

В рамках динамической теории О. Шмаленбаха амортизация рассматривается как распределение затрат на приобретение объектов в виде расходов по периодам. О. Шмаленбах в отличие от Г. Симона приобретенный гудвилл предлагал систематически амортизировать в течение 10 лет. Динамическая теория Ф. Шмидта, основанная на восстановительной стоимости развивает идеи О. Шмаленбаха: «восстановительная стоимость должна позволить предпринимателю (через амортизацию) снова покупать тот же объем долгосрочных активов, который потребляется в определенный период времени» [3]. Ф. Шмидт предлагает использовать счет результатов, который будет включать отчисления на амортизацию, рассчитываемые на основе стоимостей с учетом переоценки - принцип переоцененных расходов. Таким образом, в статической концепции понятие амортизации сводилось к отражению обесценения активов. В динамической учетной практике - это «равномерный перенос на стоимость выпускаемой продукции одномоментных затрат, имевших место при получении в собственность нематериальных активов, используемых в процессе выпуска этой продукции [1].

Трактовка амортизации как фонда или резерва имеет смысл, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации. В противном случае амортизация сводится лишь к возмещению за счет покупателей ранее понесенных на приобретение имущества затрат. Главным моментом в процессе начисления амортизации считается расчет суммы периодического списания для обеспечения ее соотношения с доходом в каждом отчетном периоде [3, с. 161-162].

Амортизация обычно признается в составе расходов организации. Однако, иногда экономические выгоды, заключенные в активе, включаются в стоимость производимых активов, не приводя к возникновению расходов. В этих случаях амортизационные отчисления формируют часть себестоимости таких активов и включаются в их балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в производственном процессе, включается в балансовую величину запасов.

Профессор М.И. Кутер характеризует два подхода к пониманию сущности амортизации, каждый некоторых нельзя рассматривать по отдельности. Их сочетание дает целостное представление об этом процессе: поскольку управление предприятием и построение системы бухгалтерского учета осуществляются исходя из предположения непрерывности и продолжения деятельности, процесс амортизации позволяет достигнуть две цели:

- 1) возместить из выручки от продаж затраченные при приобретении ресурсов средства;
- 2) создать фонд на замещение активов [3].

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» требует, чтобы используемый метод начисления амортизации отражал график получения компанией экономических выгод от нематериального актива, соответственно метод амортизации выбирается на основе расчетного графика потребления экономических выгод и последовательно применяется от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда имеется изменение в расчетном графике потребления экономических выгод, которые должны быть получены от использования актива [4].

Отметим, что отечественные организации, не ориентирующие свою отчетность на международные стандарты, ставят задачу сближения бухгалтерского и налогового учета и в этой связи решают проблему выбора способа начисления амортизации нематериальных активов из установленных бухгалтерским и налоговым законодательством (таблица 2).

Таблица 2 - Способы (методы) начисления амортизации нематериальных активов в российском налоговом и бухгалтерском учете и в МСФО

Налоговый кодекс РФ	ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов»	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
1. Линейный метод	1. Линейный способ	1. Линейный (равномерный) метод
2. Нелинейный метод	2. Способ уменьшаемого остатка	2. Метод уменьшаемого остатка
	3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	3. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Как видно из таблицы, методы (способы) начисления амортизации в российском учете почти полностью совпадают с международными. Однако принципиальное отличие состоит в том, что МСФО акцентирует внимание на соответствии избранного способа амортизации характеру извлекаемых экономических выгод, а методы, представленные в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» служат лишь примером: «для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезной службы могут использоваться различные методы амортизации. К ним относятся ...» (п. 98) [5].

Что касается срока полезного использования нематериальных активов, то, несмотря на общий подход, ставящий его в зависимость от ожидаемых экономических выгод, в российской практике он находится под существенным (и даже определяющим) влиянием юридических ограничений. Это проявляется в том, что юридические права (владения, пользования, распоряжения) определяют срок полезной службы нематериальных активов, в то время как период извлечения экономических выгод может существенно различаться.

Общий подход к определению сроков полезного использования нематериальных активов, содержащийся в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», отчасти отражает Гражданский кодекс РФ. Так, согласно МСФО срок полезной службы нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать периода действия таких прав. Если договорные или другие юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то срок полезной службы нематериального актива должен включать возобновленный период только при наличии

свидетельств о том, что возобновление будет осуществлено организацией без существенных издержек (п. 94) [4].

Гражданским кодексом РФ предусмотрено продление срока действия для всех объектов интеллектуальной собственности за исключением прав на селекционные достижения, топологию и сообщений в эфир радио- или телепередачи, которые по окончании срока действия переходят в общественное достояние. Для этих объектов срок действия составляет: для топологии 10 лет, для селекционных достижений - 30, для сообщений – 50 лет [2].

Таким образом, если следовать требованиям Гражданского кодекса РФ, к возобновляемым относятся все объекты исключительных имущественных прав и средств индивидуализации, за исключением ноу-хау, и результаты интеллектуальной деятельности в составе единой технологии.

Согласно требованиям российского бухгалтерского и налогового законодательства срок полезного использования устанавливается исходя из надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива.

В соответствии с п. 26. ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» срок полезного использования устанавливается исходя из: срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом; ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности направленной на достижение целей создания некоммерческой организации); для отдельных видов нематериальных активов, исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида [5].

В целях налогового учета срок полезного использования нематериальных активов определяется на основе срока действия патента, свидетельства и (или) других ограничений использования интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из срока полезного использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Считаем целесообразным систематизировать факторы, лежащие в основе определения сроков полезного использования по трем направлениям: экономическому, юридическому и управленческому (таблица 3).

Экономические и управленческие факторы определяют период, в течение которого организация будет получать экономические выгоды; правовые – ограничивают период контроля компанией над доступом к этим выгодам.

Еще одно расхождение между бухгалтерским и налоговым учетом возникает при начислении амортизации на объекты с неопределенным сроком полезного использования – в налоговом законодательстве для таких объектов нормы их амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам; в бухгалтерском, - вообще, не амортизируются.

П. 27 ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» установлено, что в отношении нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования организация должна ежегодно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности его определения, и в случае прекращения существования указанных факторов, - определить срок полезного использования активов и способ их амортизации [5]. Однако, в отличие от МСФО, эти факторы не конкретизируются.

Различия существуют не только в определении периода амортизации, но и в базе для ее расчета. Они обусловлены отсутствием категории «ликвидационная стоимость» в российском бухгалтерском законодательстве, которая, соответственно, не принимается в расчет при определении совокупного размера амортизационных отчислений.



Таблица 3 - Факторы, влияющие на срок полезной службы нематериальных активов

Факторы		
экономические	юридические	управленческие
<ul style="list-style-type: none"> <li>- научно-технический прогресс и связанный с ним моральный износ;</li> <li>- зависимость от сроков полезной службы других активов организации;</li> <li>- величина затрат на улучшение актива, для получения будущих экономических выгод, а также возможности и намерения организации их осуществить</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- период осуществления контроля над активом, а также юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров и т. п.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- предполагаемый способ использования актива организацией, а также оценка возможности эффективного управления активом другими лицами;</li> <li>- жизненный цикл актива;</li> <li>- стабильность отрасли, в которой используется актив и изменения в рыночном спросе на товары и услуги, получаемые в результате использования актива;</li> <li>- предполагаемые действия конкурентов</li> </ul>

ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» точно устанавливает сроки начала и окончания начисления амортизации нематериальных активов: «Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета. Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета» [5]. Это обусловлено тем, что в отличие от МСФО, российские стандарты регламентируют не только порядок составления финансовой отчетности, но и правила ведения бухгалтерского учета, выполнение которых создает дополнительную гарантию соблюдения должного порядка формирования отчетности. Поэтому, несмотря на то, что МСФО не определяют конкретных дат начала и окончания амортизации, метод начислений обеспечивает соответствующее распределение расходов между отчетными периодами на протяжении всего срока полезного использования нематериальных активов. Считается, что одним из наиболее существенных отличий между ПБУ и МСФО в части нематериальных активов признается характер требований в отношении отражения в учете изменения их стоимости - переоценки и обесценения.

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» предписывает отражать активы по переоцененной стоимости при условии, что ее можно надежно определить, т. е. имеет место активный рынок. Аналогичное предписание содержится и в ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов». При этом, широко распространено мнение, что переоценка нематериальных активов, равно как и основных средств в России носит добровольный характер. По мнению проф. Л.З. Шнейдмана это заблуждение связано с тем, что в соответствующих положениях нормативных документов используется слово «может», а не «обязан». Однако данный вопрос нужно решать не только исходя из данной нормы ПБУ, но и из правил бухгалтерского учета в совокупности, системно. Так в Законе «О бухгалтерском учете», а также в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» предусмотрено, что отчетность должна быть достоверной и давать заинтересованным пользователям правильное представление о положении дел в организации. Таким образом, если организация видит, что бухгалтерская оценка объекта основных средств (или нематериальных активов) не соответствует реальной, она обязана провести переоценку такого объекта, чтобы его стоимость соответствовала текущей рыночной стоимости [7]. Это же следует и из положений нового ПБУ 21/08 «Изменения оценочных значений» [6].

Поэтому, в части переоценки нематериальных активов различия носят формальный характер. Аналогичная ситуация наблюдается и при признании обесценения. Действительно, п. 22 ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» гласит: «Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами

финансовой отчетности», что формально снимает любые претензии к организации, в случае если она не воспользовалась этим правом. Однако, (IAS) 36 «Обесценение активов» (если российская организация все же решит его применять), говорит о необходимости признания обесценения при наличии соответствующих признаков. Другой вопрос, что прямое применение норм отдельно взятых МСФО весьма сложно и вызывает достаточно большое количество вопросов и противоречий. В отличие от ПБУ, МСФО не вводит ограничений в отношении применения установленных правил начисления амортизации отдельными категориями организаций (кредитных и бюджетных). Следует также отметить, что отсутствие затрат, связанных поступлением нематериального актива (безвозмездное поступление, получение в качестве вклада в уставный капитал, приватизация и др.) не накладывает ограничения в отношении начисления амортизации. Подобными требованиями, в частности избивает российское налоговое законодательство. Статистические данные показывают, что наиболее высокие темпы амортизации нематериальных активов, наблюдаются, как правило, в наукоемких и высокотехнологичных отраслях. Так, в Краснодарском крае самый высокий уровень самортизованности нематериальных активов наблюдается на предприятиях связи (63,0%), транспорта (55,5%), науки и научного обслуживания (33,3%). Также высок данный показатель в сфере культуры и искусства - 59,7%. Это обусловлено наиболее активным использованием в перечисленных отраслях результатов научно-технического прогресса (технологий, ноу-хау, изобретений, полезных моделей, программ для ЭВМ и др.), а также авторских прав на аудио-видео продукцию, произведения литературы и искусства и пр. Таким образом, в отношении указанных отраслей следует констатировать более высокую динамику использования результатов интеллектуальной деятельности, необходимость ускорения процесса кругооборота капитала, инвестированного в нематериальные активы, что обеспечит их реновацию.

Во многом данные вопросы могут быть решены посредством использования нелинейных ускоренных методов начисления амортизации. К таковым, в частности, относятся способ уменьшаемого остатка (используемый в бухгалтерском учете) и нелинейный способ (применяемый в налогообложении), алгоритмы расчета которых, как отмечено выше, имеют много общего.

В то же время имеются некоторые технические трудности, обусловленные применением данных алгоритмов. Речь, в первую очередь, идет о способе уменьшаемого остатка, предусмотренного ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов».

Формулу расчета амортизации можно представить следующим выражением:

$$A_i = \left( S_n - \sum_{j=1}^n A_j \right) \times \frac{K}{T_n - T_j}, \quad (1)$$

где  $A_i$  - величина ежемесячных амортизационных отчислений;

$S_n$  - первоначальная (текущая рыночная стоимость, в случае проведения переоценки);

$\sum_{j=1}^n A_j$  - сумма начисленной амортизации за все предыдущие месяцы полезного использования;

$K$  - коэффициент (не выше 3,0);

$T_n$  - ожидаемый срок полезного использования (в месяцах);

$T_j$  - фактически прошедший срок полезного использования (в месяцах).

При попытке смоделировать процесс начисления амортизации данным способом установлены следующие особенности:

1) при коэффициенте ускорения  $K = 1$  сумма амортизационных отчислений будет одинаковой, что соответствует линейному способу;

2) при  $K = 2$  и  $K = 3$  стоимость объекта нематериальных активов будет полностью распределена уже за несколько месяцев до окончания срока полезного использования.

Таким образом:

- 1) данный способ обеспечивает нелинейное погашение стоимости только при  $K = 2$  и  $K = 3$ ;
- 2) остаточная стоимость становится равной нулю до окончания срока полезного использования, следовательно период амортизации не совпадает со сроком полезного использования.

Теоретически это означает, что актив продолжает приносить экономические выгоды, в то время как у него отсутствует возможность их приносить, поскольку он полностью самортизирован. Иными словами, имеет место несоответствие между оценкой актива (которая равна нулю) и его экономическим потенциалом, который эта оценка, собственно, и должна отражать. Отметим, что если предыдущий алгоритм расчета амортизации способом уменьшаемого остатка «страдал» тем, что остаточная стоимость распределялась не полностью, то теперь она распределяется слишком быстро.

Для того, чтобы устранить выявленный недостаток, содержащийся в ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», предлагается усовершенствовать формулу. Она будет иметь вид:

$$A_i = \left( S_n - \sum_{j=1}^n A_j \right) \times \frac{K}{T_n - T_j + (K - 1)}. \quad (2)$$

Таким образом, если к примеру, срок полезного использования установлен равным 60 мес. (что соответствует 5 годам), то при начислении амортизации в первый месяц с коэффициентом 2,0 знаменатель дроби должен быть равен 61, а не 60, а при коэффициенте 3,0 - 62.

Формула обладает следующими преимуществами:

- 1) остаточная стоимость объекта становится равной нулю точно к концу срока полезного использования;
- 2) не возникает необходимости применять дополнительные переменные;
- 3) трудоемкость и сложность расчетов возрастает незначительно, поэтому этим фактором можно пренебречь;
- 4) не возникает сложностей при пересчете срока, если он выражен в годах.

Использование уточненного алгоритма позволит обеспечить соответствие процесса распределения стоимости нематериального актива периоду и характеру получения экономических выгод, на что нацелены как российские, так и международные стандарты.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Гладышева, Ю.П. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / Ю.П. Гладышева - М.: Бератор-Пресс, 2003. 169 с.
2. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть четвертая): Федеральный закон №230-ФЗ от 18.12.06 г. (в ред. от 08.11.08 г.) [Текст] // СПС Консультант-Плюс.
3. Куттер, М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.И. Куттер - М.: Финансы и статистика, 2008. - 592 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] - М.: Аскери-АССА, 2008. - 1100 с.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07): Приказ Минфина РФ №153н от 27.12.07 г. [Текст] // СПС Консультант-Плюс.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/08): Приказ Минфина РФ №106н от 06.10.08 г. [Текст] // СПС Консультант-Плюс.
7. Шнейдман, Л.З. Идет плановая работа по совершенствованию нормативно-правовой базы бухгалтерского учета [Текст] / Л.З. Шнейдман // Российский налоговый курьер. 2008. - №21.

**Белозерова Татьяна Геннадьевна**

Кубанский государственный университет  
350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149  
Тел.: (861) 2199-501  
E-mail rector@kubsu.ru

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ОКАЗАНИЮ УСЛУГ В СФЕРЕ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

*Юридически ни одна организация, независимо от ведомственной принадлежности и форм собственности, не может функционировать без ведения учета, поскольку только данные учета обеспечивают полную информацию об имущественном и финансовом состоянии организации; синтетическая и аналитическая информация о состоянии материальных, трудовых и денежных ресурсов, о результативности инвестиционной и кредитной политики, о затратах и эффективности производства и т.д., что позволяет управлять хозяйственной деятельностью и контролировать выполнение планов прибыли, разрабатывать перспективные планы развития производства.*

**Ключевые слова:** *учет, синтетическая и аналитическая информация, услуги по перевозке железнодорожным транспортом*

*Legally any organisation, irrespective of a departmental accessory and patterns of ownership, cannot function without account conducting as only the account data provides the full information on a property and financial condition of the organisation; the synthetic and analytical information on a condition of material, labour and monetary resources, on productivity of an investment and credit policy, on expenses and a production efficiency etc. that allows to operate economic activities and to supervise performance of plans of profit, to develop long-term plans of development of manufacture.*

**Key words:** *the account, the synthetic and analytical information, services in transportation by railway transportation*

К определению понятия «учет» существует несколько подходов. Большинство ученых разделилось на представляющих учет, как функцию управления и как систему регистрации данных на предприятии. Учет, с точки зрения функции управления, рассматривали и изучали такие ученые, как Молдованов М.И., Кушлин В.И., Макальская М.Л., Макаренко В.А., М.М. Коростелкин, В.А. Константинов и др.

Учет, как систему регистрации данных разрабатывали такие ведущие экономисты и ученые, как Рябова Т.Ф., Медведев М.Ю., Белов А.А. и Богатая И.Н., Л.В. Попова, И.А. Маслова и др.

За времена рыночных преобразований в России и за рубежом, методологическая база построения учета и контроля хозяйствующих субъектов претерпела значительные изменения.

Учет стал разделяться на виды в зависимости от процесса на предприятии. В системе учета регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения анализа и контроля, а также для планирования и регулирования.

Система бухгалтерского учета на предприятии, как порядок, обусловленный правильным, закономерным расположением частей в определенной связи, по мнению Видяпина В.И. представлена на рисунке 1.

Профессор В.Д. Новодворский строит свою модель учета, на основе требуемой информации. Выделяет три вида хозяйственного учета – оперативный, статистический и бухгалтерский. По его мнению, они взаимно дополняют друг друга и часто используют одну и ту же информацию (рисунок 2) [2].

Мизиковский Е.А. в своих трудах выделил традиционные и сравнительно новые виды хозяйственного учета. К традиционным видам хозяйственного учета, по его мнению, относятся: оперативный (внутрихозяйственный или оперативно-технический), статистический и бухгалтерский учет [3]. Сравнительно новыми (конец XIX – начало XX века) являются социальный (социально-экономический), экологический, страховой и налоговый учет.



Рисунок 1 – Система бухгалтерского учета Видянина В.И.

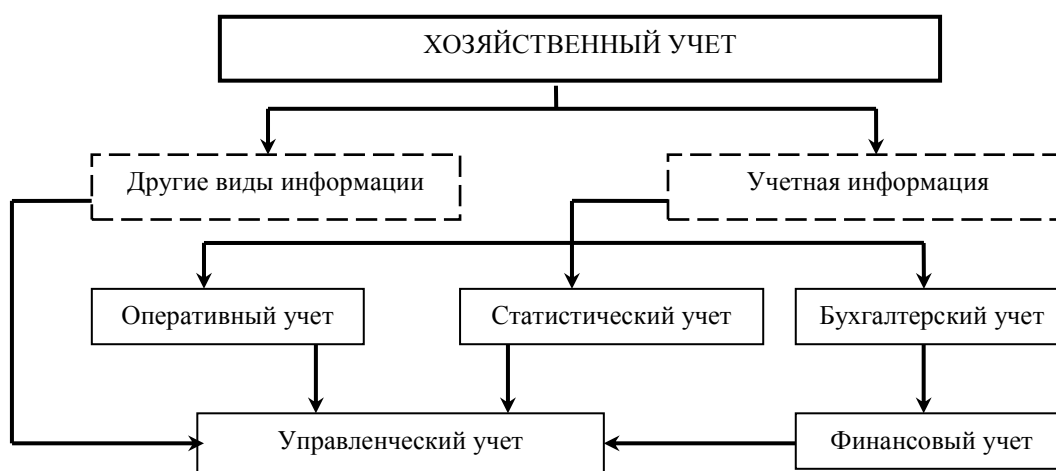


Рисунок 2 – Модель хозяйственного учета В.Д. Новодворского

Все разработанные Мизиковским Е.А. и представленные выше, виды учета составляют общую схему хозяйственного учета, определение которого он представил, как «хозяйственный учет представляет собой информационную систему в управлении экономическим субъектом, в которой на основе научно обоснованных процедур фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается, группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех совершаемых в экономике предприятия процессов и состоянии хозяйственных (учетных) объектов для управления ими» [3].

Таким образом, учет по работам Мизиковского Е.А., можно представить схемой представленной на рисунке 3.

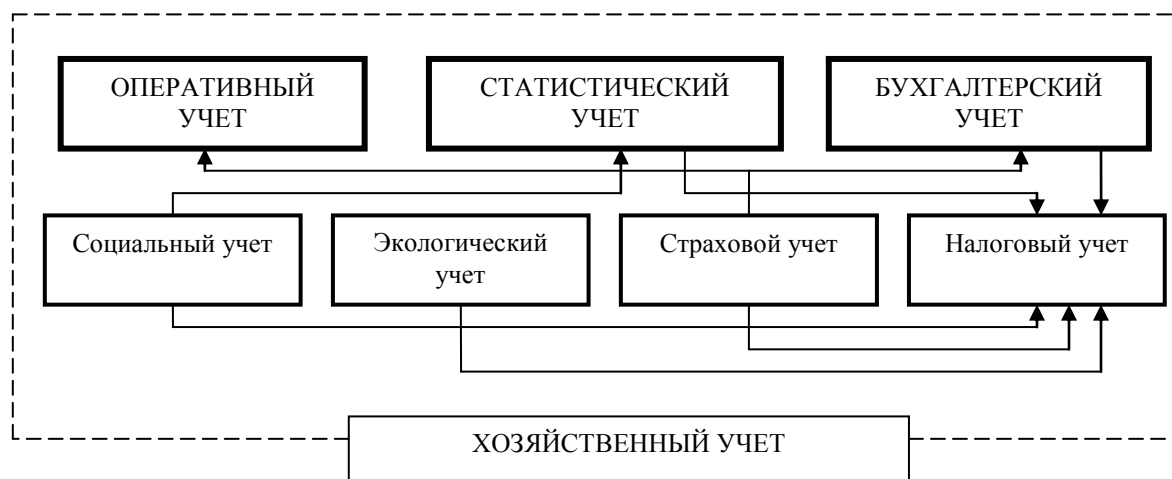


Рисунок 3 – Схема хозяйственного учета, по мнению Мизиковского Е.А.

Каждый вид учета, рассматриваемый учеными экономистами мира, имеет право на существование, однако наличие того или иного вида учета на предприятии обуславливается отраслью, к которой оно относится или спецификой его хозяйственной деятельности.

По нашему мнению, модель системы учета на предприятиях, железнодорожного транспорта, может иметь следующий вид (Рисунок 4).

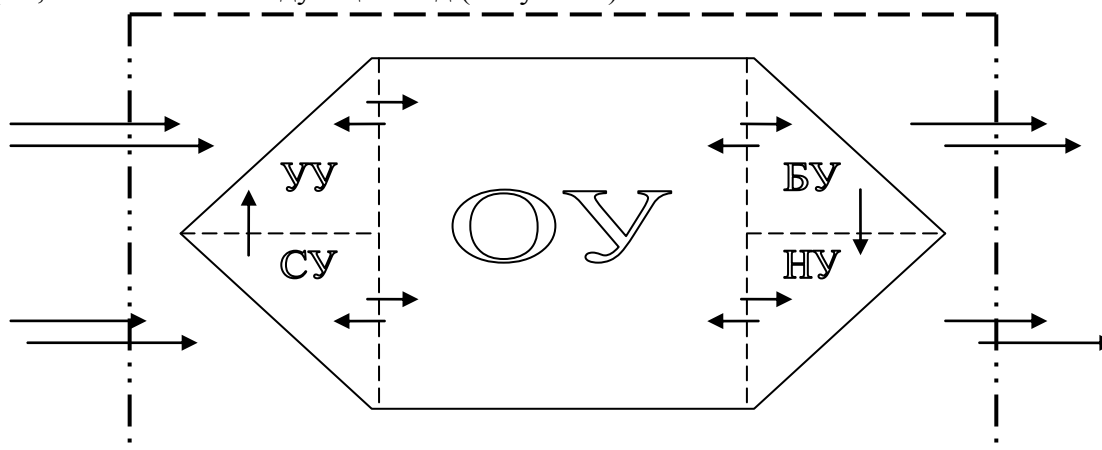


Рисунок 4 – Модель системы учета на предприятиях, оказывающих услуги по перевозке железнодорожным транспортом

Данная модель учета представляет связь всех видов учета на предприятиях, оказывающих услуги по перевозке железнодорожным транспортом. Информация, поступающая на предприятие от формальных и неформальных источников, обрабатывается с помощью различных форм учета.

Оперативный учет (ОУ) формирует, группирует и обобщает первичную информацию для создания внутрихозяйственной отчетности, используемой в оперативном управлении экономикой предприятия.

Переработанная оперативным учетом информация становится источником информации для бухгалтерского (БУ), налогового (НУ), управленческого (УУ) и статистического учета (СУ).

Целость учета на предприятиях, оказывающих услуги по перевозке железнодорожным транспортом, обеспечивается посредством обмена информацией между всеми видами учета. При этом существует часть каждого учета, которая носит свой определенный характер и использует только ту информацию, которая требуется лично ему для реализации своих задач. Специфика формирования элементов учета данной отрасли представлена на рисунке 5.

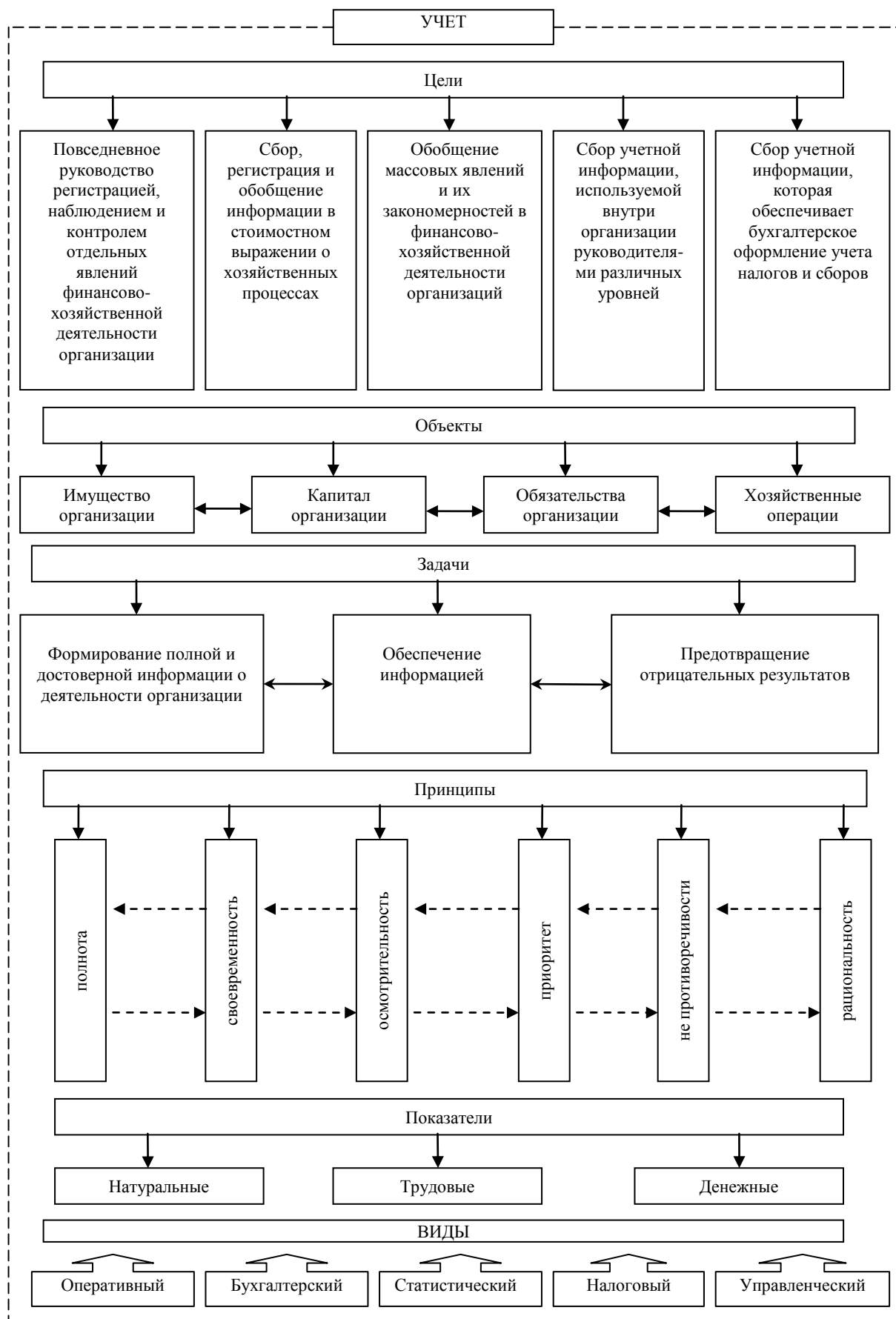


Рисунок 5 - Специфика формирования элементов учета на предприятиях, оказывающих услуги по перевозке железнодорожным транспортом

Таким образом, учет на предприятиях оказывающих услуги по перевозке железнодорожным транспортом – это неперемнная функция управления, состоящая в наблюдении, измерении, регистрации и группировке учитываемых явлений.

В учете услуг по перевозке железнодорожным транспортом раскрываются количественные и качественные стороны хозяйственных процессов, характеризуя факты хозяйственной жизни.

Модель системы учета на данных предприятиях, представляет собой взаимосвязь бухгалтерского, оперативного, управленческого, статистического и налогового учета.

Система учета на предприятиях, оказывающих услуги по перевозке железнодорожным транспортом для предоставления пользователям точной и достоверной информации требует от руководства, контроля за процессами, происходящими на предприятии.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Видяпин, В.И. Бухгалтерский учет. Хрестоматия [Текст] / под ред. акад. В.И. Видяпина. – СПб: Питер, 2007
2. Любушин, Н.П., Жаринов, В.В., Бородин, Н.В. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для вузов [Текст] / под ред. проф. В.Д. Новодворского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000
3. Мизиковский, Е.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Экономистъ, 2004

### **Чернецов Алексей Сергеевич**

Орловский государственный технический университет

302020, г. Орел, Наугорское ш., 29

Аспирант

Тел.: 41-98-60

E-mail: orelbuin@yahoo.com



### **Попова Л.В., Константинов В.А.**

**Бюджетирование на микро- и макроуровне: учебное пособие.**  
– М.: Дело и Сервис, 2009. – 281 с.

Цель учебного пособия – показать механизм формирования бюджета на микро- и макроуровне.

Бюджетирование представлено, как распределенная система согласованного управления деятельностью подразделений предприятия, когда в начале отчетного периода бюджет может быть показан в виде формального плана, а в завершении отчетного периода бюджет играет роль измерителя.



НИКОЛАЕНКО А.В.

## УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИНЦИПАМ МСФО

*В статье автором рассмотрен порядок отражения в учете операций в иностранной валюте, факторы влияющие на выбор функциональной валюты, а также представлена методика возникновения и учета курсовых разниц в МСФО IAS 21.*

**Ключевые слова:** экспортная операция, валюта, индикаторы определения функциональной валюты

*In the article the author considers a reflexion order in the account of operations in a foreign currency, factors influencing a choice of functional currency, and also the technique of occurrence and the account of course differences in ISFR IAS 21 is presented.*

**Key words:** export operation, currency, indicators of definition of functional currency

Порядок отражения операций в иностранной валюте и зарубежной деятельности в финансовой отчетности организации, а также пересчета показателей финансовой отчетности в валюту представления установлен в IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» (рисунок 1).



**Рисунок 1 - Направления применения стандарта IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов»**

Стандарт МСФО IAS 21 не применяется к учету хеджирования статей в иностранной валюте, в том числе хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность. Отчетность по денежным потокам, которые возникают в результате операций в иностранной валюте или пересчета денежных потоков от зарубежной деятельности, регламентируется IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств» и будет рассмотрен позже. Сейчас же отметим, что подход, определенный в стандарте, аналогичен подходу, изложенному в IAS 21, с той лишь разницей, что IAS 7 определяет порядок пересчета денежных потоков, а IAS 21 - порядок пересчета доходов и расходов и балансовых статей [1].

Одним из центральных понятий, связанных с учетом операций в иностранной валюте и влияний изменений валютных курсов, является функциональная валюта. От ее выбора

зависит дальнейший порядок отражения в отчетности операций и пересчета в валюту представления отчетности (если таковой осуществляется). Функциональная валюта определяется в IAS 21 как валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Основной экономической средой, в которой осуществляет свою деятельность организация, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. Экономическая среда не всегда будет совпадать с национальной экономикой страны, в которой организация зарегистрирована или ведет свою деятельность. Соответственно далеко не всегда функциональной валютой будет национальная валюта страны, то есть для российского банка функциональной валютой может быть не только российский рубль, но и доллар США [2].

IAS 21 устанавливает, что при определении своей функциональной валюты организация принимает во внимание факторы (рисунок 2):

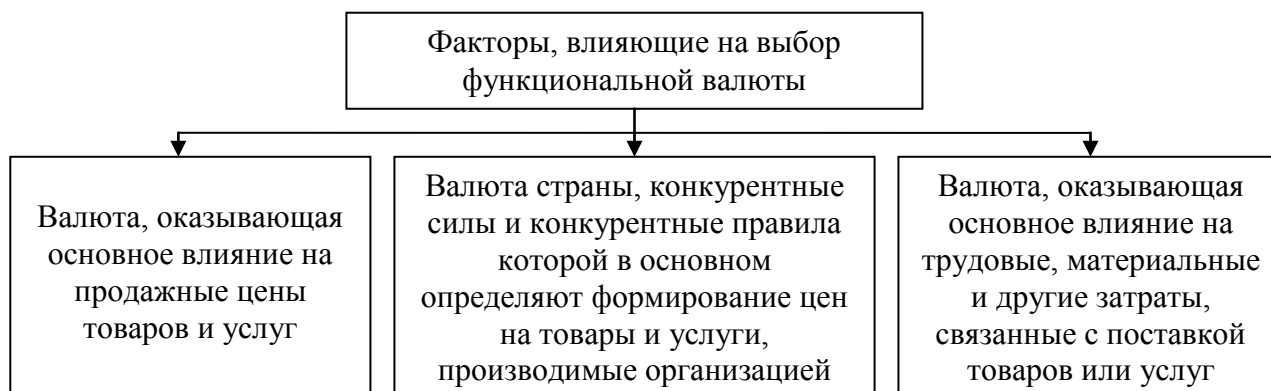


Рисунок 2 - Факторы, влияющие на выбор функциональной валюты

Наиболее четкими и простыми для применения являются критерии влияния на продажные цены товаров и услуг, а также трудовые, материальные и другие затраты.

При выборе функциональной валюты количественным показателем того, насколько правильно был сделан выбор, может служить сумма курсовых разниц по операциям в иностранной валюте, так как функциональная валюта организации отражает те основообразующие операции, события и условия, которые имеют к ней отношение.

К «зарубежной деятельности», в соответствии с IAS 21, относится деятельность организации, являющейся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся компании, базирующаяся или осуществляемая в стране или в валюте, отличными от страны или валюты отчитывающейся компании [1]. Для определения функциональной валюты зарубежной деятельности стандарт устанавливает четыре индикатора (рисунок 3).

Для большинства российских предприятий к функциональной валюте следует относить российский рубль. Это связано с тем, что большинство операций производится в данной денежной валюте, а также все материальные затраты предприятия оплачиваются национальной валютой.

Для корректного учета влияния изменений валютных курсов все статьи баланса необходимо разделить на денежные и неденежные. Стандарт определяет денежные статьи как имеющиеся единицы валюты, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определенных суммах единиц валюты.

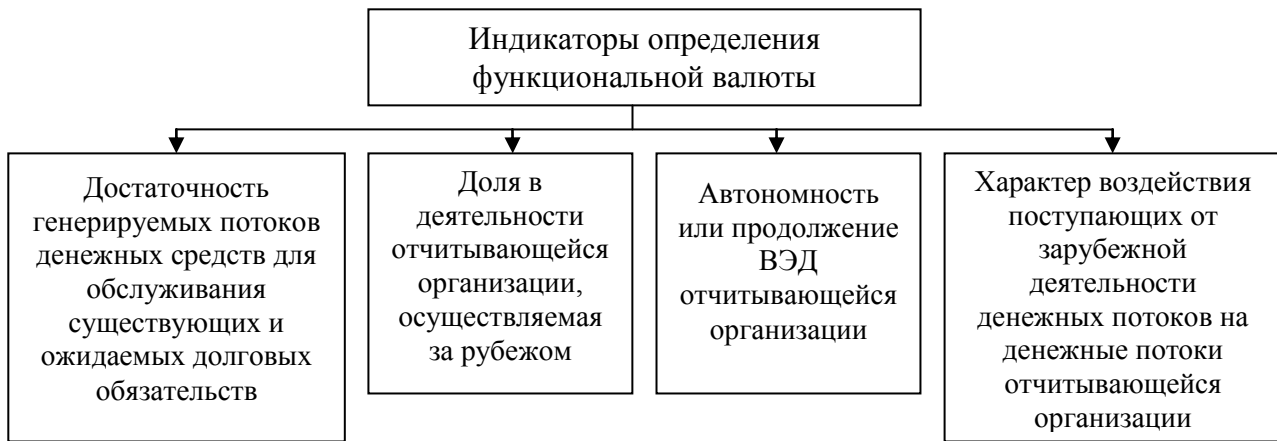


Рисунок 3 - Индикаторы определения функциональной валюты

Главной характеристикой денежной статьи является право на получение (или обязательство по предоставлению) фиксированного или определимого количества единиц валюты. Примерами этого являются: пенсии и другие пособия работникам, подлежащие выплате наличными деньгами; обязательства, подлежащие погашению в денежной форме; денежные дивиденды, признанные в качестве обязательства [2].

Основной отличительной чертой неденежной статьи является отсутствие права на получение (или обязательства по предоставлению) фиксированного или определимого количества единиц валюты (рисунок 4).



Рисунок 4 - Виды неденежных статей

Таким образом, не вся дебиторская и кредиторская задолженность подпадает под определение денежной статьи, несмотря на тот факт, что вся она имеет денежное выражение.

При первичном признании в функциональной валюте операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату осуществления операции.

Для целей IAS 21 под валютным курсом понимается коэффициент обмена одной валюты на другую. Текущий валютный курс представляет собой обменный курс для немедленных расчетов. Однако стандарт не устанавливает, какой именно валютный курс должен использоваться в расчетах.

В соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета для пересчета операций в иностранной валюте используется официальный курс Центрального банка РФ на дату совершения операции. Однако такой подход будет не совсем корректным для целей МСФО, так как данный курс не может быть использован для немедленных расчетов. Более корректным является применение курса спот валютной биржи, то есть именно того курса, по которому может быть приобретена валюта для урегулирования обязательств.

При определении того, насколько приемлемым будет использование среднего курса за период, необходимо принять во внимание факторы (рисунок 5):

Под конечным курсом для целей IAS 21 понимается текущий валютный курс на отчетную дату. Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в прибыли или убытке в том периоде, в котором они возникают, за исключением случая, когда речь идет о денежной статье, составляющей долю чистой инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность.



Рисунок 5 - Факторы, влияющие на определение среднего курса

Когда денежные статьи возникают в связи с операцией в иностранной валюте и происходит изменение в обменном курсе в период между датой операции и датой расчетов, появляется курсовая разница. Когда операция и расчет по ней осуществляются в течение одного и того же учетного периода, то курсовая разница признается в этом периоде. Однако когда расчет по операции производится в периоде, следующем за периодом ее осуществления, курсовая разница, признаваемая в каждом промежуточном периоде вплоть до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в течение каждого периода.

Таким образом, использование принципа МСФО IAS 21 не оказывает воздействия на методы ведения налогового учета в целях исчисления налога на прибыль. Однако изменяется порядок отражения курсовых разниц в бухгалтерском учете, т.к. положительные и отрицательные разницы отражаются в виде отдельной статьи капитала.

Несмотря на тот факт, что отражение операций должно производиться в функциональной валюте, МСФО разрешают представлять финансовую отчетность организации в любой валюте. Такая валюта называется валютой представления отчетности (или просто валютой представления) [1].

Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она производит пересчет своих результатов и финансовых показателей в валюту представления.

Результаты и финансовые показатели организации, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления (рисунок 6).

Потоки денежных средств, выраженные в иностранной валюте, представляются в отчетах в соответствии с IAS 21. Это позволяет использовать обменный курс валют, примерно равный фактическому курсу. Например, средневзвешенный обменный курс за период может быть использован для записи операций в иностранной валюте или для пересчета поступлений и платежей денежных средств иностранной дочерней компании. Порядок пересчета денежных потоков аналогичен порядку пересчета доходов и расходов, что логично, так как такие потоки являются следствием получения доходов и осуществления организацией расходов.

Отличия касаются нереализованных прибылей и убытков по денежным статьям. Такие прибыли, и убытки представляют собой курсовые разницы, возникающие при пересчете денежных статей по конечному обменному курсу на дату отчетности [3].



*Рисунок 6 - Методика возникновения и учета курсовых разниц в МСФО IAS 21*

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты, не являются движением денежных средств. Однако влияние изменений обменного курса валют на денежные средства и эквиваленты денежных средств, содержащиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляется в отчете о движении денежных средств для того, чтобы сбалансировать денежные средства и их эквиваленты в начале и в конце отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включает разницы, если они имеются, в случае представления данных о поступлениях и платежах денежных средств в отчетности по обменным курсам на конец периода.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Характеристика экспорта и организация учета [Электронный ресурс] // Internet resource: [http\www.urprav.ru](http://www.urprav.ru) – Сайт «Консалтинговая группа «Лекс»»
2. Экспорт и реимпорт товаров [Электронный ресурс] // Internet resource: [http \ www.tamojnya.ru](http://www.tamojnya.ru) – Сайт «Таможенные режимы РФ»
3. Юшкевич, М.В. Курсовые разницы по-новому [Электронный ресурс] // Характеристика экспорта и организация учета // Internet resource: [http\ www.clerk.ru](http://www.clerk.ru) – Сайт Журнала «Российский бухгалтер»

### **Николаенко Андрей Владимирович**

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

# **ФИНАНСЫ, НАЛОГИ**

## **И КРЕДИТ**

УДК 336.225.4 : 004.9] (062)

СМИРНОВ Д.А.

### **ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ ОБЪЕКТОВ ИМУЩЕСТВА ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ, НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ И В ИНЫХ ЦЕЛЯХ**

*В статье обоснована необходимость и сформулирована концепция построения информационной среды объектов имущества. Описаны направления использования информационной среды при налоговых отношениях, налоговом планировании и администрировании, а также для широкого круга неналоговых целей.*

**Ключевые слова:** *Налогообложение, налог на имущество, информационная среда, налоговое администрирование, обработка данных.*

*In the article necessity of construction the infomedia of the property objects is reasonable. The concept of construction of the infomedia is resulted. Directions of its use in tax relations, tax planning and administration, and also for a wide range of non tax purposes are described.*

**Key words:** *The taxation, the tax of the property, the information environment (infomedia), tax administration, data processing.*

Огромный массив данных, образующийся на всех этапах существования имущества, требует создания и применения адекватных информационных и технических средств, способных наиболее полно и достоверно отразить сведения о данном объекте, необходимые для различного рода целей, среди которых приоритетной для государства является налогообложение. Причем речь идет об информации не только статического характера (т.е. факте владения имуществом, землей, транспортом и т.п.), но и динамического (при изменении собственника – налог на прибыль, налог на наследование, налог на прирост капитала; при аренде – налог на прибыль, НДС и т.п.). Более того, для государства важно не просто определить наличие самого объекта имущества, подлежащего обложению, его физические и экономические характеристики, но и сопоставить этот объект с физическим или юридическим лицом (организацией), который обладает соответствующими правами на данное имущество, и соответственно определить налогоплательщика. Совершенно очевидно, что без соответствующей систематизации и выборки информации, обеспечения автоматизации ее обработки и контроля, невозможно говорить о высокой эффективности налоговой системы в части имущественного налогообложения.

Вышеуказанное делает не просто актуальным, но и необходимым создание информационного пространства, обеспечивающего обобщенное представление всей имеющейся в государственных и негосударственных органах информации об объектах имущества и их владельцах, а также приведение данных из различных информационных ресурсов к единой терминологии, обеспечение их одинаковой интерпретации, точного сопоставления и своевременного обновления.

Существующие в настоящее время информационные базы об объектах имущества созданы в разное время различными разработчиками на разнородных технологических платформах, имеют различную целевую платформу, степень детализации и обновления. При этом уровень интеграции этих систем недостаточен, а информация, хранящаяся по частям в различных системах, в них частично дублируется или наоборот, бывает недостаточно полной.

Стратегической целью при совершенствовании системы налогообложения объектов имущества и повышении эффективности государственного контроля за объектами

имущества должно стать создание единой информационной среды территориально распределенной государственной системы учета имущества, которая позволит обеспечить обобщенное представление всей имеющейся информации об объектах имущества.

Представляется, что задачу можно решить путем формирования на региональном уровне объединенной информационной платформы (региональной территориально-распределенной платформы), включающей отдельные данные из новых ресурсов и специального программно-технологического комплекса. Указанный программно-технологический комплекс должен обеспечить приведение данных из уже созданных информационных ресурсов к единой терминологии, их одинаковую интерпретацию и точное сопоставление, перенос отдельных информационных ресурсов, созданных на различных платформах и в различных программных средах в единую зависимую базу данных об объектах имущества для широкого круга органов и лиц. Кроме того, создаются подсистемы, позволяющие осуществлять расчет налоговой базы, обрабатывать поступающие в систему внешние запросы, а также осуществлять резервирование обработанной информации [2].

Такой подход, не меняя устоявшиеся правила работы с распределенными ресурсами в регистрирующих, оценочных и иных органах, позволит создать целостную информационную среду с четко распределенными полномочиями по вводу, изменению и уничтожению информации в пределах полномочий соответствующих структур. Одновременно будут обеспечены оперативная актуализация и большая достоверность данных, снизятся затраты и усилится взаимодействие различных государственных структур.

Универсальность создаваемой информационной среды объектов имущества проявляется также в том, что административное управление и обработка данных осуществляется не только в процессе ее создания и уточнения, но и в процессе дальнейшего использования сформированных сведений. Система является своеобразным инструментом, призванным облегчить выполнение задач, стоящих перед налоговыми органами, через формирование постоянных каналов предоставления информации, необходимых как руководящим, так и техническим сотрудникам для выполнения ими своих функций. Более того возможное администрирование и дальнейшая обработка информации реализуется не только в целях налогообложения, но и для иных задач, связанных с имущественными отношениями.

Система административного управления и обработки данных для целей налогообложения направлена не только на регулирование отношений между налогоплательщиками и налоговой службой, но и становится определяющим звеном для осуществления налогового планирования по налогам на имущество.

В первом случае речь идет как о своевременности и точности расчета налогов на имущество, так и об обеспечении эффективного контроля и анализа за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов на имущество. Система также является своеобразным инструментом, призванным облегчить выполнение задач, стоящих перед налоговыми органами, в сфере администрирования и контроля за другими видами обязательных платежей: налогов на доход (прибыль) и налогов операции с имуществом (НДС, госпошлина и др.). Эти задачи могут быть обеспечены путем формирования на методическом уровне корреляционной модели взаимоотношений налогов на имущество и иных обязательных платежей и создания постоянно действующих каналов предоставления информации о факте и размере сделок, совершаемых с объектами имущества.

Таким образом, возможности системы используются как налогоплательщикам для выполнения налоговых обязанностей, так налоговым и финансовыми органами для осуществления возложенных на них полномочий [1].

Налогоплательщики в новой системе имущественного налогообложения, опирающейся на функционирование единой информационной среды объектов имущества, становятся инициаторами получения сведений о размере налоговой базы (организации и индивидуальные предприниматели в отношении объектов используемых в

предпринимательской деятельности) по объектам недвижимости, а в отдельных случаях и сведений о сумме и сроках уплаты налогов на объекты имущества (для физических лиц).

Основными функциональными задачами, стоящими перед налоговыми органами в области налогового администрирования, и реализуемыми с помощью информационной среды являются: определение налоговой базы, размера налога и выставление счетов (для физических лиц); контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой исполнения налоговых обязательств (для организаций); выбор субъектов хозяйствования для дополнительного контроля и проведения налоговых проверок; рассмотрение жалоб и досудебное разрешение споров; анализ и сопоставлением сведений об объектах имущества, полученных системой из различных источников, для контроля и принятия решений при налоговом администрировании.

Анализ и сопоставлением сведений об объектах имущества становится важнейшим звеном налогового администрирования и может использоваться как в рамках системы имущественного налогообложения, так и стать неотъемлемым элементом для контроля и принятия решений в отношении иных налогов [3].

Основные возможности применения сведений информационной среды для налогового администрирования и контроля в отношении других налогов базируются на фиксации в информационной среде факта смены собственника на объект имущества для контроля за полученными доходами (в том числе и для сопоставления крупных расходов с доходами) и уплатой пошлин, а также на четком определении кадастровой стоимости объекта имущества, которая может использоваться в качестве базовой величины для анализа правомерности установления цены сделки для целей налогообложения (положения ст. 40 НК РФ).

Вместе с тем, возможности информационной среды и обслуживающей ее системы позволяют проводить более глубокий всесторонний (многофакторный) анализ совершенных сделок с имуществом и их результатов. Способность системы аккумулировать сведения о заключенных сделках с объектом имущества, включающие сведения о цене сделки и дате ее совершения, позволяют налоговым органам не ограничиваться кадастровой стоимостью при осуществлении контроля за правильностью применения цен по сделкам, а также правильности декларирования дохода (прибыли). То есть в базу параметров формирования стоимости объекта имущества следует постепенно включать все основные ценообразующие факторы, независимо от подхода оценки. В результате подход в методиках массовой оценки объектов имущества для неналоговых целей (а в отдаленной перспективе и для налоговых), основанный на использовании ограниченного круга факторов и показателей (нормативный подход), постепенно будет расширяться и усложняться, приближаясь к методикам «позитивного» типа, позволяющим на основе обработки большого количества информации выявить устойчивые закономерности, описывающие связь между характеристиками недвижимости и ее оценкой [2].

Саму информацию о цене сделки и дате ее совершения могут вносить не только регистрирующие органы в процессе изменения собственника (например, на основании нотариально заверенного договора между физическими лицами), но и сами налоговые органы в процессе проверки налоговых деклараций. Последние получают информацию как от покупателя, так и продавца, что позволяет на первом этапе осуществить предварительный налоговый контроль.

Наиболее ярким примером указанного анализа является сделка купли-продажи квартиры. Регистрирующие органы при проведении перерегистрации объекта имущества вносят в информационную систему сведения о новом собственнике, заменяя, но не удаляя сведения о предыдущем, а также информацию об условиях сделки (то есть дату совершения сделки, ее цену и возможные ограничения или расширения). Одновременно на основе сведений о неуплаченных суммах налога на имущество (земельного или транспортного налогов), которые вносятся налоговыми органами по итогам налогового периода, регистрирующий орган может принять решение о приостановлении регистрации объекта до погашения всех задолженностей и сообщает об этом в налоговые органы. С другой стороны,



налоговый орган при проверке декларации по НДФЛ у продавца производит сопоставление сведений о полученных от продажи имущества доходов (а также возможного заявления на имущественный налоговый вычет) с указанными в информационной среде сведениями о сделке. Проверка соответствия цены сделки проводится налоговым органом и при рассмотрении заявления покупателя на получение имущественного налогового вычета. Кроме того, информация о сделке является основанием для контроля за своевременностью и полнотой уплаты государственной пошлины.

Наконец, проводимое аккумулирование информации о сделках с имуществом, в разрезе групп и типов объектов, позволяет в перспективе осуществлять уточнение методик оценки объектов имущества для целей налогообложения, используя принципы сравнительного подхода. В случае, когда сравнительный подход является базовым для методики оценки кадастровой стоимости, указанные сведения расширяют информационную базу для модели оценки и расчета стоимости.

В рамках второго направления реализации системы административного управления и обработки данных для целей налогообложения, информационная среда позволяет осуществлять предварительный расчет налоговых поступлений и осуществлять экономическое обоснование возможных изменений отдельных элементов налогообложения. То есть осуществляется использование системы для налогового прогнозирования и планирования (анализа фискальных последствий). При этом основное взаимодействие осуществляется между финансовыми органами субъекта федерации (муниципального образования), налоговыми органами и службой, осуществляющей поддержку информационной среды, и осуществляется в несколько этапов.

Первоначально финансовые органы, на базе информации о размере налоговой базы на следующий налоговый период, предоставленной службой поддержки, а также сведений о размере начисленных сумм налога и уровне собираемости налогов, предоставленных налоговыми органами, осуществляют предварительный прогноз вероятных поступлений от налогов на имущество при действующей системе и механизмах налогообложения [1].

В случае необходимости изменения размера налоговых поступлений осуществляется предварительная корректировка отдельных составляющих механизма налогообложения (изменение ставок, введение/отмена льгот и т.п.), и в службу поддержки и администрирования предоставляется новый вариант скорректированных элементов налога для осуществления моделирования и формирования уточненных сведений о налоговых поступлениях. Моделирование предлагаемых изменений осуществляется Службой с привлечением налоговых органов вне основной информационной системы, для того чтобы не допустить корректировку налоговых баз и итоговых сумм налога, которая может произойти в процессе моделирования. При этом в процессе расчета используются не только сведения об объектах имущества и ценообразующие параметры, на которых основана методика расчета налоговой базы, но и учитываются данные налоговых органов об объеме примененных в текущем налоговом периоде льгот (в разрезе типов льгот). Таким образом будет осуществляться многокритериальный анализ (моделирование) возможных финансовых последствий при изменении элементов налога, учитывающий с одной стороны рост налоговых поступлений, например, при увеличении ставки налога, а с другой увеличение расходов, связанных с увеличением объема работ по анализу правомерности применения льгот, дополнительным перерасчетам в суммах налогов и, наконец, в существенном росте уклонений от уплаты налога [3].

Более того, информация об объемах и количестве предоставляемых льгот, а также собираемости обязательных платежей с имущества становится важным фактором при осуществлении прогноза социальных последствий корректировки налогового законодательства. Повышение ставок налога или увеличение налоговой базы, повлекшее рост количества собственников, которые могут воспользоваться льготами в связи с низким доходом (налоговым предохранителем), а также увеличение общего объема таких льгот, может привести к усилению социальной напряженности в обществе, что должно

учитываться при проведении корректировок. По итогам расчета сведения поступают в финансовые органы (с обязательным экспертным заключением налоговых органов), которые принимают либо окончательное решение об изменении отдельных элементов налога и вносят это предложение в законодательное собрание (с приложением результатов моделирования), либо осуществляют повторную корректировку элементов, которая снова направляется для моделирования.

Несомненно, что целевая функция единой информационной среды объектов имущества заключается в необходимости правильного и своевременного предоставления сведений для государства, в первую очередь для целей налогообложения и регулирования имущественных отношений. Тем не менее, система представляла бы собой лишь дополнительную искусственную надстройку в системе имущественного налогообложения, если бы информация не предоставлялась и для других заинтересованных организаций и государственных органов. Система административного управления и обработка данных для иных задач включает в себя обеспечение функционирования иных информационных ресурсов, обеспечение управления государственным имуществом, а также использование сведений информационной среды для страховых, ипотечных, залоговых и других отношений, связанных с имуществом.

Наиболее ярким примером применения сведений информационной среды объектов имущества для обеспечения функционирования внешних информационных ресурсов является информационная система паспортных столов, которая, базируясь на кадастровых и градостроительных планах, позволяет осуществлять учет и регистрацию физических лиц. Вносимые в информационную среду сведения о местоположении объекта имущества (название района, улицы, номер дома и т.п.) обеспечивают единство в системах различного назначения, которое в настоящее время во многих случаях отсутствует. Известны, например, случаи, когда по одному и тому же жилому объекту (многоквартирный дом в г. Москва на улице Академика Королева) в исполнительных и регистрационных документах (ОВИР, органы технической инвентаризации, энергетическая компания, и т.п.) фигурирует 5 различных обозначений улицы, что в результате приводит к необходимости дополнительного подтверждения местонахождения объекта имущества.

Использование информационной среды для управления государственной собственностью способствует обеспечению эффективного использования имеющихся в распоряжении федеральных, региональных органов власти, а также муниципальных образований земельных участков и недвижимого имущества. Прежде всего это касается использования сведений информационной среды для установления базовых ставок арендной платы за объекты недвижимости и их дифференциации в рамках территорий. При этом по аналогии с налоговым прогнозированием и планированием возможно достоверное определение потенциального размера арендных платежей в соответствующий бюджет [2].

Одновременно возможно применение информационной среды для выявления малоэффективных или неиспользуемых объектов недвижимости, принадлежащих государству, а также для градостроительных целей. В последнем случае речь идет о формировании на базе картографической и кадастровой информации единого градостроительного плана и четкого планирования городской территории с учетом ситуации на рынке недвижимости, а также использование информационной системы для формирования выкупной стоимости земельных участков и объектов недвижимости, необходимых для изъятия в пользу государства. Одновременно кадастровая стоимость имущества может стать базовой ценой при проведении конкурсных торгов (аукционов) по продаже или долгосрочной сдачи государственного имущества в аренду.

Определение кадастровой стоимости имущества на основе общепризнанных подходов к оценке, которое заложено в информационной среде, позволяет также использовать результаты этих расчетов для самих налогоплательщиков-собственников имущества и иных заинтересованных государственных или негосударственных органов. Так налогоплательщикам для проведения периодической переоценки основных средств для

целей бухгалтерского и налогового учета необходимо не только ориентироваться на кадастровую стоимость недвижимого объекта имущества, но и использовать сведения об уровне инфляции, изменении иных ценообразующих параметров для корректировки стоимости иного имущества. Указанные сведения присутствуют в информационной среде имущества и получаются из различных источников и могут быть использованы в качестве достоверных данных для проведения указанной корректировки.

Одновременно некоторые объекты имущества должны быть застрахованы, само имущество может использоваться как объект залога, обеспечения, ипотечного кредита и т.д. Наконец, информация необходима и при рассмотрении судебных исков, касающихся имущественных споров, а также в ходе процедур банкротства (санации, конкурсного управления и т.п.). Все эти отношения требуют независимого определения стоимости имущества, что возможно осуществить не только с помощью независимого оценщика, но и с использованием сведений информационной среды [2].

При этом важнейшим постулатом использования указанной системы для неналоговых целей должна стать возможность информационной среды определять стоимость имущества на основе иной методики, кроме применяемой для целей налогообложения. То есть базироваться на возможности информационной системы масштабироваться, используя принципиально иные оценочные подходы (например, вместо затратного, доходный или сравнительный подход). Расчет стоимости по новым подходам будет основываться на статической информации об объектах имущества (например, о типах и видах объектов имущества, этажности и прочих физических его параметрах), динамической информации уже существующей в системе (уровне инфляции, ценах проведенных аналогичных сделок и т.п.), а также на основе состава ценообразующих параметров для данного подхода, которые будут дополнительно формироваться для выполнения поставленной задачи.

В заключении следует отметить, что если при использовании информационной среды для целей налогообложения важнейшим критерием, определяющим объем и скорость получения информации, а также сложность модели формирования стоимости, является затраты на проведение этих мероприятий (то есть необходимость нахождения оптимального значения между точностью и экономичностью), то применение информационной среды для неналоговых целей ориентируется в первую очередь на оперативность и точность полученной информации. Принципиальное отличие информационного обеспечения в последнем случае – платность услуг информирования и оценки. Размер платы за процедуру оценки должен зависеть как минимум от трех факторов, которые, несмотря на теснейшую взаимосвязь между собой, могут оказать существенное влияние на процедуру ценообразования и итоговый размер платы: себестоимость сбора информации; цель использования информации; тип и объем предоставляемой информации.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Бердникова, Т.Б. Оценка и налогообложение имущества предприятий: Учебное пособие [Текст] / Т.Б. Бердникова. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 233 с.
2. Попова, Л.В. Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий: теоретические аспекты: учебно-методическое пособие [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 272 с.
3. Соловьев, М.М. Оценочная деятельность (оценка недвижимости) [Текст] / М.М. Соловьев. – М.: Издательство ГУ ВШЭ, 2004. – 223с.

**Смирнов Денис Александрович**

ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

125993, г. Москва, Ленинградский просп., 49

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение»

Тел.: 8-903-165-22-38, 8-495-454-25-26

E-mail: densm@yandex.ru

ГЕРНЕС А.В.

## ПРОБЛЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И НАЛОГОВОЙ СФЕРЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИХ РАЗВИТИЯ

*В настоящей статье анализируются проблемы государственного регулирования социальной и налоговой сферы в России и перспективы их развития в современных условиях.*

**Ключевые слова:** государственное регулирование, социальная сфера, качество жизни, налоговая политика, благотворительная деятельность, налоговое администрирование, социальная помощь, государственный образовательный кредит, бизнес-сообщество, налоговый вычет

*In this article the problems of the government control of the social tax structure in Russia and its future prospects in the present-day terms are analyzed*

**Key words:** government control, social structure, quality of life, tax policy, charitable activities, tax administration, social assistance, state educational loan, business community, tax deduction

Проблемы государственного регулирования социальной и налоговой сферы в последнее время стали одним из наиболее актуальных вопросов в России. Построение правового государства в новых условиях рыночных отношений невозможно без соответствующих социальных гарантий со стороны органов государственной власти.

Постановка и своевременное решение стратегических задач по обеспечению экономического роста и удвоения валового внутреннего продукта в условиях возможного финансового кризиса невозможно без повышения эффективности работы государственных социальных институтов, увеличения степени социальной защищенности наиболее нуждающихся слоев населения и повышения результативности бюджетных расходов. В свою очередь, это предполагает смещение акцентов в государственной политике с решения текущих задач обеспечения социальной и макроэкономической сбалансированности к политике, направленной на обеспечение социальной стабильности, оперативности финансирования необходимых социальных программ. Немаловажную роль в реализации такой политики играет эффективная налоговая политика государства. В последнее время все чаще в средствах массовой информации слышны высказывания политиков и известных аналитиков о необходимости изменения приоритетов государственной социальной политики во взаимосвязи с налоговой политикой государства. Речь идет, в первую очередь, об усилении институтов социальной защищенности наименее обеспеченной части населения страны, а соответственно, справедливости действующей налоговой системы. Следует отметить, что реализация поставленных целей требует сегодня новых подходов в управлении социальной сферой [1]. Данные подходы целесообразно реализовать при соблюдении ряда принципов, обеспечиваемых государством и хозяйствующими субъектами. К числу таких важнейших принципов можно отнести следующие два:

1. Принцип верховенства Закона, выражающийся в неукоснительном соблюдении действующего законодательства и гарантий прав работников предприятий и организаций. Данный принцип является определяющим для всех остальных, обеспечивающим нормальное функционирование всего социального механизма.

2. Принцип главенства экономических показателей в вопросе выработки управленческих решений. Экономическая ситуация, особенности функционирования рынка диктуют свои правила, определяющие принципы и правила управления предприятием, отраслью, страной, народом. При экономической нестабильности отрасли невозможно даже и говорить о росте заработной платы, о разработке компенсационных и социальных пакетов, несмотря на то, что это отрицательно влияет на организационное развитие, блокирует его. Отсутствие денежных средств ставит под вопрос возможность своевременной выплаты заработной платы, что нарушает все нормы трудового законодательства. Тяжелое

экономическое положение страны приводит к невозможности соблюдения основных конституционных прав на труд, образование, отдых. Никакие суды, судебные приставы не смогут заставить соблюдать основные юридические нормы при отсутствии денежных средств, при большой текучести кадров. Правильно поступали многие предприятия в тяжелые 90-е гг. XX века, когда при отсутствии денежных средств на производство, развитие они шли на замораживание, задержки выплат заработной платы, на сокращение численности персонала. При улучшении экономической ситуации и конъюнктуры соблюдали трудовое и гражданское законодательство, находили возможность для организационного развития, разрабатывали новые мотивационные схемы, находили возможность для различного рода социальных выплат.

3. Принцип обязательного удовлетворения нужд работников. Данный принцип тесно связан с экономическими и организационными составляющими и произведен от них. Социальная сфера по-прежнему остается в основном затратным государственным сектором, который развивается экстенсивным путем. В процесс оказания социальных услуг не вовлечены некоммерческие общественные организации и коммерческие предприятия, что сокращает объем потенциальных финансовых ресурсов, используемых в социальной сфере, делая государство монополистом в социальной сфере. Можно выделить и ряд иных проблем, влияющих на финансовый механизм обеспечения социальных реформ в России в условиях финансового и экономического кризиса. Бесспорно, одной из наиболее важных проблем является проблема, связанная с деятельностью государства в разработке стратегии развития социальной сферы. Указанная проблема проявляется в отсутствии как четкости в определении статуса государства в социальной сфере, так и в отсутствии единой концепции развития социальной сферы. Производя финансирование, правительство с достаточной точностью не формулирует целей, которых собирается достичь посредством расходования ресурсов. До сих пор отсутствует ясность в вопросе о границах государственного вмешательства в социальную сферу, о соотношении государственного и негосударственного секторов в данной сфере. Какими должны быть уровни пенсий и минимальной заработной платы? Какую часть медицинских и образовательных услуг будет оплачивать государство? Что же такое достойный уровень жизни и в чем он измеряется? С точки зрения практики, можно констатировать, что в России социальная политика недостаточно ясно сформулирована. Примером отсутствия четкой социальной политики в стране можно назвать действующий механизм пенсионного льготирования. Так, ежегодный отказ пенсионером-инвалидом от льготы на приобретение лекарственных средств может являться основанием для дальнейшего отказа ему в течение всего календарного года при наличии любого заболевания в предоставлении дорогостоящих и редких лекарственных препаратов. При этом механизм восстановления льготы не позволяет сделать соответствующее восстановление в течение текущего календарного года. Важной проблемой, связанной с деятельностью государства в разработке стратегии развития социальной сферы, является также отсутствие взаимосвязи в выработке решений между различными сферами деятельности. Создается впечатление, что проводимые реформы в стране не связаны в единую концепцию. Странной выглядит реформа по неэквивалентной замене льгот денежными выплатами на фоне сокращения ставки единого социального налога, разбухания Стабилизационного фонда РФ, на фоне мизерного увеличения пенсий, пособий, довольствия военнослужащим и оплаты труда бюджетникам, не покрывающего даже официального уровня инфляции, ежегодное увеличение тарифов на энергоносители до уровня мировых. Свидетельством определенных положительных сдвигов в социальной и налоговой политике является система социальных налоговых вычетов при налогообложении доходов физических лиц. Предоставляя социальные налоговые вычеты, государство компенсирует отсутствие достойной социальной политики в период экономической трансформации. Стоит признать, что современная российская налоговая система стремится сочетать в себе две взаимоисключающие концепции: установление низкого уровня налогообложения доходов, что стимулирует предпринимателей, но одновременно сокращает в краткосрочной перспективе доходы

государства, и активизация регулирующей роли государства с созданием масштабной общественной инфраструктуры, что изначально предполагает сравнительно высокий уровень государственных расходов. Думается, что эффективность налоговой реформы должна оцениваться не только по вкладу низких налоговых ставок в экономический рост, но и по ее содействию становлению социально ориентированной рыночной системы. С переходом на принцип платности части социальных услуг (образование, здравоохранение) в России появилось понятие «социальные налоговые вычеты» (ст. 219 Налогового кодекса РФ), т.е. возможность уменьшения налоговой базы по налогу на доходы физическим лицом в случае оплаты им обучения или лечения (как своего, так и членов семьи). В данном случае государство, используя регулируемую функцию налогообложения, оказывает социальную помощь гражданам. Статья 219 Налогового кодекса РФ устанавливает три вида вычетов: на благотворительность (благотворительные вычеты); на обучение (образовательные вычеты) и лечение (медицинские вычеты). В отличие от стандартных налоговых вычетов, которые предоставляются по заявлению налогоплательщика либо работодателем ежемесячно, либо налоговым органом по окончании календарного года, социальные вычеты могут быть предоставлены только налоговым органом по окончании календарного года. Основанием служит письменное заявление налогоплательщика, которое подается вместе с налоговой декларацией (п. 2 ст. 219 Налогового кодекса РФ). Следует отметить, что согласно ст. 229 Налогового кодекса РФ обязанность по сдаче налоговой декларации возложена только на лиц, самостоятельно уплачивающих налог. Вместе с тем в п. 2 данной статьи установлено, что лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, имеет право это сделать (декларация представляется в налоговый орган по месту жительства). Таким образом, предоставление социальных налоговых вычетов ставится в зависимость от сдачи налоговой декларации даже теми лицами, которые не обязаны ее сдавать. Следовательно, если налоговая декларация сдается, социальные вычеты предоставляются, и наоборот, если не сдается, то и вычетов нет [3]. Невостребованная (оставшаяся) сумма социальных налоговых вычетов (сумма превышения вычетов над доходами) на следующий год не переносится. В пп. 1 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ определены следующие условия предоставления благотворительных налоговых вычетов: - форма благотворительной помощи - только в виде денежных средств, которые перечисляются либо непосредственно налогоплательщиком с его банковского счета, либо налоговым агентом в безналичном порядке на основании письменного заявления налогоплательщика (представляется в бухгалтерию организации по месту получения дохода, из которого осуществляются перечисления); вносятся налогоплательщиком наличными суммами в кассу организации, которой оказывается денежная помощь; - определен перечень организаций, которым может оказываться благотворительная помощь (пожертвования) (например, организации науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемые из средств соответствующих бюджетов, физкультурно-спортивные организации, образовательные и дошкольные учреждения). Физическое лицо сможет получить вычет только в случае оказания помощи головной организации, работающей в социальной сфере, хотя, в принципе, принять финансовую поддержку мецената может и ее филиал. Однако в этом случае гражданин не получит соответствующий вычет по НДФЛ. Если он жертвует деньги в благотворительный фонд, то и эти выплаты под льготу не попадают. Насколько актуальны для физических лиц благотворительные налоговые вычеты? Цифры свидетельствуют о том, что налоговой привлекательности для рядовых налогоплательщиков они не имеют. Несмотря на то, что еще 2006 год был объявлен годом благотворительности в России, большинство россиян, согласно исследованиям социологов ВЦИОМ, по настоящее время не желают выделять деньги нуждающимся. Как показал опрос ВЦИОМ, около 50% россиян никогда не участвовали ни в каких благотворительных акциях: среди наиболее состоятельной части общества - 41%, среди наиболее бедных - 59%. Большинство «благотворителей» ограничиваются подачей милостыни нищим (36% опрошенных), передачей старых вещей и игрушек в детдома, дома

престарелых, больницы. Подобной благотворительностью значительно чаще занимаются женщины; возрастная категория жертвователей от 35 до 55 лет. Деньги на счета благотворительных организаций и фондов хотя бы раз в жизни вносили лишь 4% опрошенных россиян, столько же перечисляли деньги непосредственно на счета людей, нуждающихся в неотложной помощи (на лечение, операцию), еще 4% участвовали в благотворительных концертах и выставках и, наконец, 3% были волонтерами - бесплатно работали в больницах, детских домах, на восстановлении памятников культуры. Таким образом, лишь от 3 до 5% россиян занимались собственно благотворительностью в том смысле, в каком она понимается в современном мире. И дело тут не в жадности или жестокосердии. Причин несколько, и одна из них - низкое качество жизни в России. Кроме того, есть сложности с оформлением пожертвований. Не способствуют благотворительности многочисленные случаи мошенничества. Таким образом, очевидно, что частная благотворительность в России в настоящее время не нашла распространения и является делом либо богатых, либо фанатиков. Конечно, ни в одной стране мира для фирм и граждан, которые занимаются благотворительностью, не создано идеальных налоговых условий. Так, во многих европейских странах гражданин, который жертвует личные деньги, вынужден платить с них налоги. Несмотря на отсутствие ощутимых льгот, средства на благотворительность жертвуют до 95% предпринимателей Европы. Хорошие условия для развития благотворительности существуют в США. Там корпорации имеют право направлять до 10% своей прибыли на пожертвования. С этой суммы налоги не уплачиваются. Но все же, как показывает статистика, основная часть пожертвований поступает от частных лиц. В России система благотворительности не проработана. Часть пожертвований достается государству, а не тем, кому они были изначально предназначены. Следует отметить, что в настоящее время в правительстве идет обсуждение реформы благотворительной деятельности и соответствующих поправок в законодательство [2].

Когда вводились новые для нашего законодательства социальные налоговые вычеты на благотворительность, не учитывалась проблема низкого качества жизни населения, в частности, пенсионеров. Только в 2009 году Минфин России планирует поднять средний размер трудовой пенсии основной массе россиян до 5000 руб. Таким образом, социальное расслоение в обществе продолжится.

Поэтому оформилась острая необходимость в усовершенствовании механизма предоставления социальных налоговых вычетов на благотворительные цели. В частности, вместо действующего механизма целесообразно было бы предусмотреть предоставление налогоплательщику стандартного налогового вычета на содержание неработающих и совместно проживающих с ним родителей-пенсионеров. В целях упрощения системы налогового администрирования размер и порядок предоставления такого вычета должен соответствовать стандартному налоговому вычету на содержание детей. В результате повысится значимость и привлекательность системы налогообложения доходов физических лиц, поднимется популярность налоговых льгот для каждого налогоплательщика. Следует отметить, что законодателем уже предложено частичное решение существующей социальной проблемы. Так, с 1 января 2007 г. в соответствии с новым пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ социальный налоговый вычет предоставляется в сумме пенсионных и (или) страховых взносов, фактически уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом и (или) страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), с учетом установленного ограничения (в совокупности - не более 100 000 руб., а с 1 января 2009 г. - не более 120 000 руб.). Согласно пп. 2 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ образовательные налоговые вычеты предоставляются в сумме, фактически уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных

учреждениях, но не более предельного размера, а также в сумме, фактически уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях. При получении указанных вычетов у налогоплательщиков возникает много вопросов. Например, может ли мать воспользоваться остатком вычета, предоставленного отцу? Договор на обучение ребенка заключен между образовательным учреждением и отцом этого ребенка. Он произвел оплату обучения, которая за год не превысила максимально допустимого порога, но сумма его дохода оказалась меньше расходов. Поскольку имущество (в том числе деньги), нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью (ст. 34 Семейного кодекса РФ), оплата за обучение ребенка была произведена отцом за счет общих средств. В этом случае оставшейся частью вычета может воспользоваться его супруга - мать ребенка. Достаточно распространена ситуация, когда договор на обучение ребенка заключает с учебным заведением одним из родителей, а оплачивает учебу другой. Практика такова, что рассматриваемый налоговый вычет предоставляется супругу, который фактически оплатил обучение ребенка. Такой позиции придерживаются налоговые органы. Но эта позиция при необходимости может быть оспорена со ссылкой на вышеупомянутые нормы Семейного кодекса РФ [1].

Если плату за обучение вносят дети и соответственно платежные документы выписываются на их имя, то для получения вычета родителями в заявлении следует указать, что такое поручение ими было дано ребенку. Могут ли родители получить вычет, если договор заключен между учебным заведением и ребенком? Если в договоре содержится оговорка, что плату за обучение вносят родители, то да. Если же такой оговорки в договоре нет, на вычет родителям рассчитывать не приходится. Налоговые органы предоставляют вычет и в тех случаях, когда по заявлению работника плату за его обучение по заключенному с учебным заведением договору перечисляет работодатель. Правда, работник должен возместить работодателю стоимость учебы. Вычет предоставляется за тот налоговый период, в котором произошло возмещение расходов. Данный факт подтверждается справкой работодателя. Остановимся более подробно на значении социальной помощи, оказываемой государством своим гражданам путем предоставления образовательного налогового вычета. Налоговая экономия физического лица по конкретному виду расходов составляет 6500 руб. (50000 x 13%) в год при условии, что его доходы позволяют «освоить» льготу в полной сумме. Для основной массы населения экономия незначительна, особенно если сравнивать со стоимостью обучения в вузах, которая постоянно растет. Но все же, большая часть населения вкладывает деньги в приобретение образования, принимая соответствующее инвестиционное решение. То есть семьи готовы отдавать некоторую часть совокупного дохода на обучение одного (или нескольких) своих членов, что и формирует цену спроса. Дело в том, что роль образования уникальна: с одной стороны, оно раскрывает заложенные в человеке способности, с другой - создает возможности для получения в дальнейшем более высоких доходов от трудовой деятельности. Государство, ориентированное на развитие, должно быть заинтересовано в такой системе образования, которая давала бы человеку возможность стать конкурентоспособным на внутреннем и мировом рынках труда. Недофинансирование сферы образования в целом, а также заниженный уровень оплаты труда преподавателей и научных работников привели к ослаблению конкурентоспособности российской образовательной системы, оттоку кадров в другие отрасли и за рубеж. Наблюдается снижение качества подготовки кадров при увеличении количества вузов. Это ведет к увеличению численности невостребованных дипломированных специалистов - плохо подготовленных инженеров, врачей, учителей и т.д. Кроме того, имеется разрыв в качестве образования, которое дают ведущие и провинциальные вузы страны, т.е. региональная дифференциация. Причем за последние годы этот разрыв не только не сократился, но даже увеличился. Формирование цивилизованного рынка образовательных услуг затруднено из-за того, что в процессе преобразований были разрушены те элементы, которые обеспечивали доступность и



качество системы образования. Во Всеобщей декларации прав человека, в Конституции РФ (ст. 43) провозглашается равная доступность высшего образования. Социально справедливой следует считать ситуацию, когда каждому доступны все образовательные уровни независимо от имущественного статуса личности. К сожалению, у нас доступность высшего образования все чаще зависит от уровня материальной обеспеченности. Соотношение доступности и бесплатности требует некоторого логического анализа. Очевидно, что первое необязательно предполагает второе. Так, социально приемлемый уровень стоимости образования можно установить как процент от дохода семьи. При этом представляется целесообразным определить некоторый норматив, руководствуясь как данными отечественных социологических опросов, так и опытом зарубежных стран, где платность профессионального, в том числе высшего, образования традиционно считается социально приемлемой (в среднем составляет 1/4 дохода семьи). Сегодня российское бизнес-сообщество предлагает параллельную реформу национального образования, суть которой проста: крупные компании «втягивают» в себя нужные вузы, формируют учебные программы, для лучших студентов организуют спецкурсы, для преподавателей проводят мастер-классы. В частности, с 1 января 2009 г. Правительством РФ предлагается разрешить организациям включать в прочие расходы оплату обучения работников по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, их профессиональную подготовку и переподготовку. При этом речь идет не только о штатных работниках, но и о тех, трудовой договор с которыми будет заключен после соответствующего обучения. Данные суммы для налогоплательщика предлагается освободить от налогообложения, с этой целью будет изменена редакция п. 21 ст. 217 Налогового кодекса РФ. Для расширения доступности образования большое значение имеет развитие соответствующих государственных программ, например внедрение государственного образовательного кредита для студентов по минимальной ставке. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ медицинские вычеты предоставляются в сумме, фактически уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за лекарственные средства и услуги по лечению, предоставленные ему, супругу (супруге), родителям, детям в возрасте до 18 лет, но не более 50 000 руб. С 1 января 2007 г. при применении медицинского налогового вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, добровольного страхования супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению. В ранее действовавшей формулировке ст. 219 Налогового кодекса РФ учитывались только взносы по договорам добровольного страхования за самого налогоплательщика. Сумма вычета по дорогостоящим видам лечения не ограничивается. Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, в случае если оплата лечения, приобретенных медикаментов и (или) уплата страховых взносов не были произведены организацией за счет средств работодателей. Кроме того, право на получение вычета возникает только у тех лиц, оплативших лечение, которые получают налогооблагаемый доход, так как его предоставление предусматривает возврат налога, уплаченного налогоплательщиком в течение налогового периода в отношении полученных доходов, облагаемых по налоговой ставке 13%. Поэтому, например, неработающий пенсионер, понесший расходы на свое лечение, не имеет права на указанный налоговый вычет. Если лечение одного и того же физического лица оплачено разными налогоплательщиками (например, матери или отца детьми или ребенка обоими родителями), то медицинские вычеты предоставляются каждому налогоплательщику самостоятельно, а не в общей сумме, как в случае с образовательными вычетами. То есть и отцу и матери, оплатившим лечение своего ребенка по 25 000 руб., будет предоставлен вычет в сумме 25 000 руб. Поэтому для получения вычета важно, кто именно производил оплату медицинских услуг (на чье имя оформлены документы). При установлении размеров медицинских

вычетов, целесообразно учитывать демографические процессы, происходящие в стране, а именно уменьшение рождаемости и старение населения. Первый в перспективе ведет к снижению численности налогоплательщиков и, следовательно, налоговых поступлений. Второй предполагает увеличение числа пенсионеров и рост расходов на медицинское обслуживание [3]. Таким образом, снижение налоговых поступлений при одновременном росте ассигнований по расходным статьям (на выплату пенсий и медицинское обслуживание населения) выведет на качественно иной уровень проблему дефицита бюджета страны. Поэтому налоговая политика должна содействовать социальной направленности налоговых вычетов:

- целесообразно отменить ограничение по сумме расходов, произведенных налогоплательщиком из собственных средств на приобретение медикаментов, медицинское обслуживание и лечение, т.е. предоставлять медицинские вычеты в размере фактически произведенных расходов;

- можно использовать налоговые стимулы для повышения рождаемости, что уже делается в ряде ведущих стран мира, где в наиболее выгодные условия по уплате индивидуальных подоходных налогов поставлены родители, имеющие не менее 3 детей (Франция, Швейцария);

- необходимо серьезно обсудить предложение некоторых общественных организаций о введении в нашей стране налога на бездетность в размере 2-3% от дохода граждан старше 22 лет.

Таким образом, с учетом выше изложенного можно сделать вывод, что система налоговых вычетов при налогообложении доходов физических лиц в России является свидетельством определенных положительных сдвигов в государственном регулировании социальной и налоговой сферы. Предоставляя социальные налоговые вычеты, государство компенсирует отсутствие достойной социальной политики. При этом проблемы и противоречия системы налоговых вычетов требуют сегодня принятия изменений и дополнений в налоговое законодательство с целью ее адаптации к реалиям социальных и экономических условий России.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Ефимова, С.Б. Оптимизация расходной бюджетной политики государства в социальной сфере [Текст] / С.Б. Ефимова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - № 7. - апрель 2007 г.
2. Семина, Л.Б. Социальные налоговые вычеты: условия предоставления и перспективы развития [Текст] / Л.Б. Семина // Налоговая политика и практика. - № 7. - июль 2008 г.
3. Юрасов, И.А. Социальная политика промышленного холдинга [Текст] / И.А. Юрасов // Управление персоналом. - № 5. - март 2006 г.

### **Гернес Алексей Владимирович**

Ростовский государственный строительный университет  
344022, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Социалистическая, 162  
Старший преподаватель кафедры «Финансы и кредит»  
Тел.: 8-928-914-90-75  
E-mail: rgsu@rgsu.donpac.ru

# **ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ**

## **ПРЕДПРИЯТИЕМ**

УДК 519.86

КНЯЗЕВ В.В., НУРМАГОМЕДОВА Н.В.

### **МОДЕЛИРОВАНИЕ ПОВЕДЕНИЯ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ДЛЯ АНАЛИЗА НА КОРРЕКТНОСТЬ ИХ ВЫПОЛНЕНИЯ**

*Представлены обеспечивающие бизнес-процессы в виде конечно-автоматных алгоритмов, которые позволяют осуществить интеграцию производственных и хозяйственных процессов, обеспечивая при этом их корректное взаимодействие.*

**Ключевые слова:** бизнес-процессы, конечно-автоматные алгоритмы, граф операций, интеграция, управление предприятием, диаграммы на языке UML, критерии корректности, аппарат сетей Петри, алгоритмы.

*The providing business-processes are presented in the form of certainly-automatic algorithms which allow to carry out integration of industrial and economic processes, providing thus their correct interaction.*

**Key words:** business-processes, certainly-automatic algorithms, activity graph, integration, operation of business, diagrams in the language UML, criterion of a correctness, networks Petri, algorithms..

Структуру автоматизации управления предприятием часто представляют в виде пирамиды. На ее нижнем уровне логических контроллеров рассматриваются задачи системы автоматизации оборудования (CAO), которые реализуются с использованием специализированного языка, близкого по типу к мнемонике электрических схем. Контроллеры управляют устройствами ввода-вывода информации с датчиков (I/O) и реализуют функции индивидуального управления. На среднем уровне находятся рабочие места для оперативного управления технологическими процессами при поддержке инструментальных средств типа SCADA-систем. На верхнем уровне находятся системы ERP планирование ресурсов предприятия (СПРП) или MRPII планирование ресурсов технологического производства (СПРТП). Системы ERP ориентированы на предприятие в целом, а MRP - на его технологические подразделения. И те, и другие традиционно относятся к информационно-управляющим системам предприятия (ИУСП).

Исторически сложилось так, что основное внимание в ИУСП уделялось автоматизации административно-финансовых задач, поставкам и сбыту продукции, а задачи организации собственно производственных процессов, включая управление ресурсами, обслуживание и т.п. оставались, не охвачены. Если принять во внимание приведенную выше схему задач, то стратегические и тактические задачи традиционно считались сферой деятельности ERP-систем, а оперативные задачи решались средствами SCADA-систем в CAO. Но эти задачи оперативного и оперативно-диспетчерского управления (ОДУ) не являются задачами для ERP-систем и не укладываются в функциональность SCADA-систем.

На практике нет четкой границы между уровнем управления производством и технологическим процессом. Производственные процессы оказались не связаны информационно и логически с процессами административно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия в целом. Однако существует непосредственная взаимосвязь основных технологических параметров производственного процесса с показателями материально-хозяйственной и финансовой деятельности [2]. Например, потребление электрической мощности и других энергоресурсов в процессе производства напрямую влияют на себестоимость. От простоев оборудования или текущего расхода сырья может зависеть оптимальное время подачи в подразделение очередной партии сырья. Приведенная

выше структура задач показывает, что при решении задач ОДУ необходима, с одной стороны, функциональность ERP-систем, а, с другой стороны – мониторинговые возможности SCADA-систем. Опыт показал, что информационная база этих задач должна быть единой. При использовании клиент - серверной архитектуры КИС применяются общие серверы базы данных и приложений, а клиентские места распределяются по подразделениям предприятия.

Кроме того, произошло отделение тактических задач оперативного управления технологическими процессами в CAO от стратегических задач ведения процесса в целом. Задачи такого класса решаются и поддерживаются MES группой исполнительных систем управления (ГИСУ). Она находится на стыке верхнего и среднего уровней автоматизации предприятия.

Основу КИС составляют системы MRP и MRPII планирования материальных потребностей (СПМП), а также ERP. MRPII представляет собой методологию, ориентированную на эффективное управление всеми производственными ресурсами предприятия. Она обеспечивает решение задач: финансового планирования производства в денежном выражении, планирования деятельности предприятия по объему продукции (услуг), а также моделирование потенциальных возможностей предприятия [1]. Однако методика MRPII оказалась неэффективной при долгосрочных стратегических прогнозах предприятия и на смену ей пришли системы нового класса - "Планирование ресурсов предприятия" ERP. Они были в большей степени ориентированы на работу с финансовой информацией. В основе ERP-систем лежит принцип создания единого хранилища данных, содержащего всю корпоративную бизнес-информацию: финансовую информацию; производственные данные; данные по персоналу и др.

Основные отличия ERP систем от MRPII заключаются в поддержке различных типов производств (включая организацию сферы услуг), в планировании ресурсов по различным направлениям деятельности предприятия, в повышении требования к интегрируемости ERP-систем с существующими приложениями (CAD/CAM/PDM-системами, SCADA, и др.), а также с новыми приложениями (например, электронного бизнеса).

В настоящее время рынок программных продуктов предлагает разнообразный инструментарий для проведения анализа и моделирования систем. Вырисовывается тенденция интеграции разнообразных методологий моделирования и анализа систем, осуществляемая в форме создания интегрированных средств анализа и моделирования.

В работе приведен аналитический обзор наиболее известных методик моделирования БП таких, как SADT, семейство методик IDEF, язык UML, сети Петри и ARIS.

Исходя, из результатов анализа основных методик проектирования и моделирования систем управления процессами, можно сделать вывод о недостаточной как методической, так и инструментальной степени автоматизации уровня MES предприятия. Кроме того, на реальных объектах сами инструментальные средства (как устройства, так и программное обеспечение) зачастую не стыкуются друг с другом вследствие своей разнородности и отсутствия единого стандарта на автоматизацию процессов. При реализации мониторинга ОБП общий уровень автоматизации недопустимо низкий.

В связи с этим возникает потребность в разработке обобщенной математической модели взаимодействующих ОБП и создании на ее основе методологии интегрирования производственных и хозяйственных процессов в рамках общей интегрированной КИС предприятием [3].

В статье обосновывается целесообразность рассмотрения объекта управления (в данном случае системы взаимосвязанных ОБП) с точки зрения выполняемого им жизненного цикла объекта. На рис. 1 показана задача расчета с клиентами, как типового ОБП в виде диаграммы состояний на языке UML. Общая задача делится на ряд ОБП, представленных в виде компонентов «use case». В соответствии с иерархическим принципом описания задачи каждый из компонентов может быть в свою очередь представлен своей диаграммой.

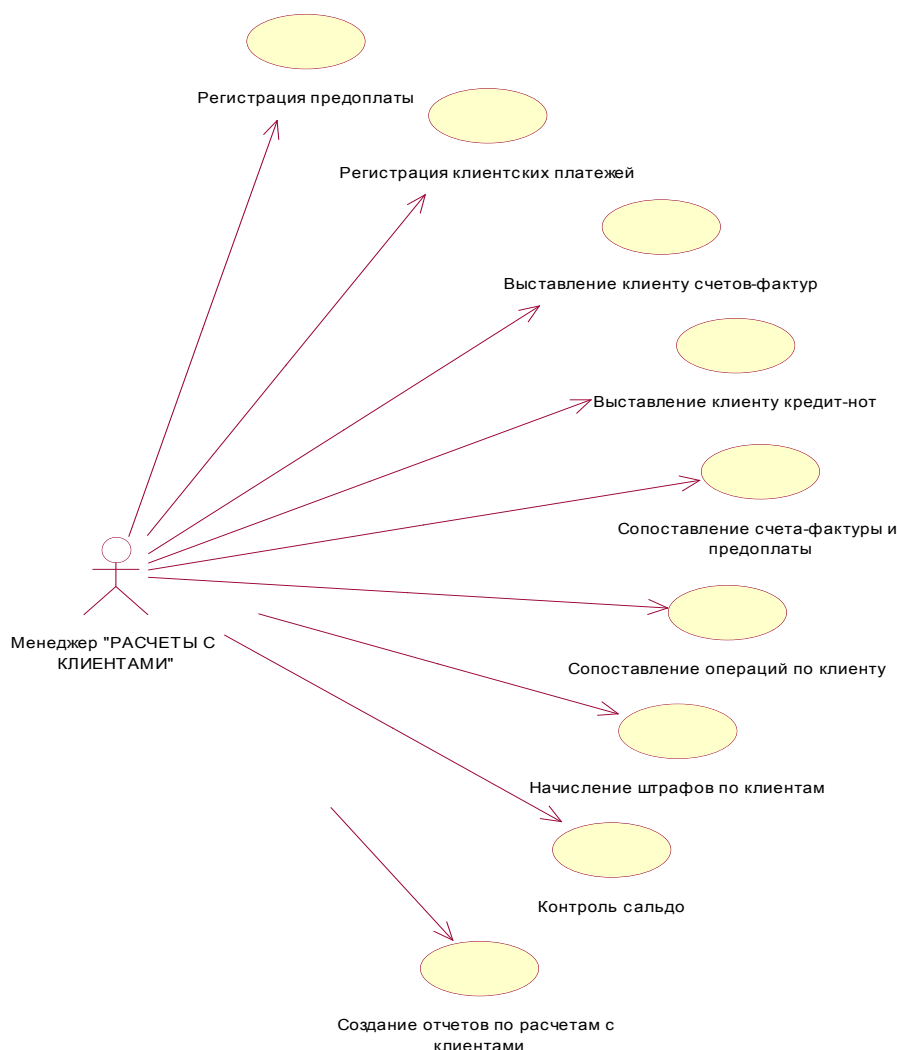


Рисунок 1 - Обеспечивающие бизнес процессы в задаче «Расчеты с клиентом»

Кроме того, поведение каждого ОБП или его жизненный цикл описывается диаграммами активностей или состояний. На рисунке 2 приведен пример такой диаграммы для ОБП «составление отчетов по расчетам с клиентами». Работа заключается в оформлении конкретного расчета в платежном журнале. Горизонтальные линии обозначают схождение альтернативных операций. Данный пример поведения ОБП показывает его достаточную сложность и предполагает моделирование взаимосвязанных процессов с целью их дальнейшего анализа.

Математическая модель ОБП управления разрабатывается как система, которая использует те или иные ресурсы. В качестве используемых ресурсов для процессов выступают агенты–исполнители, функционирующие в рамках данных процессов.

Опишем модель агентов в виде конечного автомата.

Пусть  $X = (x_1, \dots, x_m)$  – абстрактный входной алфавит воздействий на агента,  $Z = \{z_1, \dots, z_n\}$  – абстрактный выходной алфавит реакций, получаемых от агента,  $Y = \{y_1, \dots, y_k\}$  – допустимые состояния агента. Тогда его модель можно определить следующим образом:

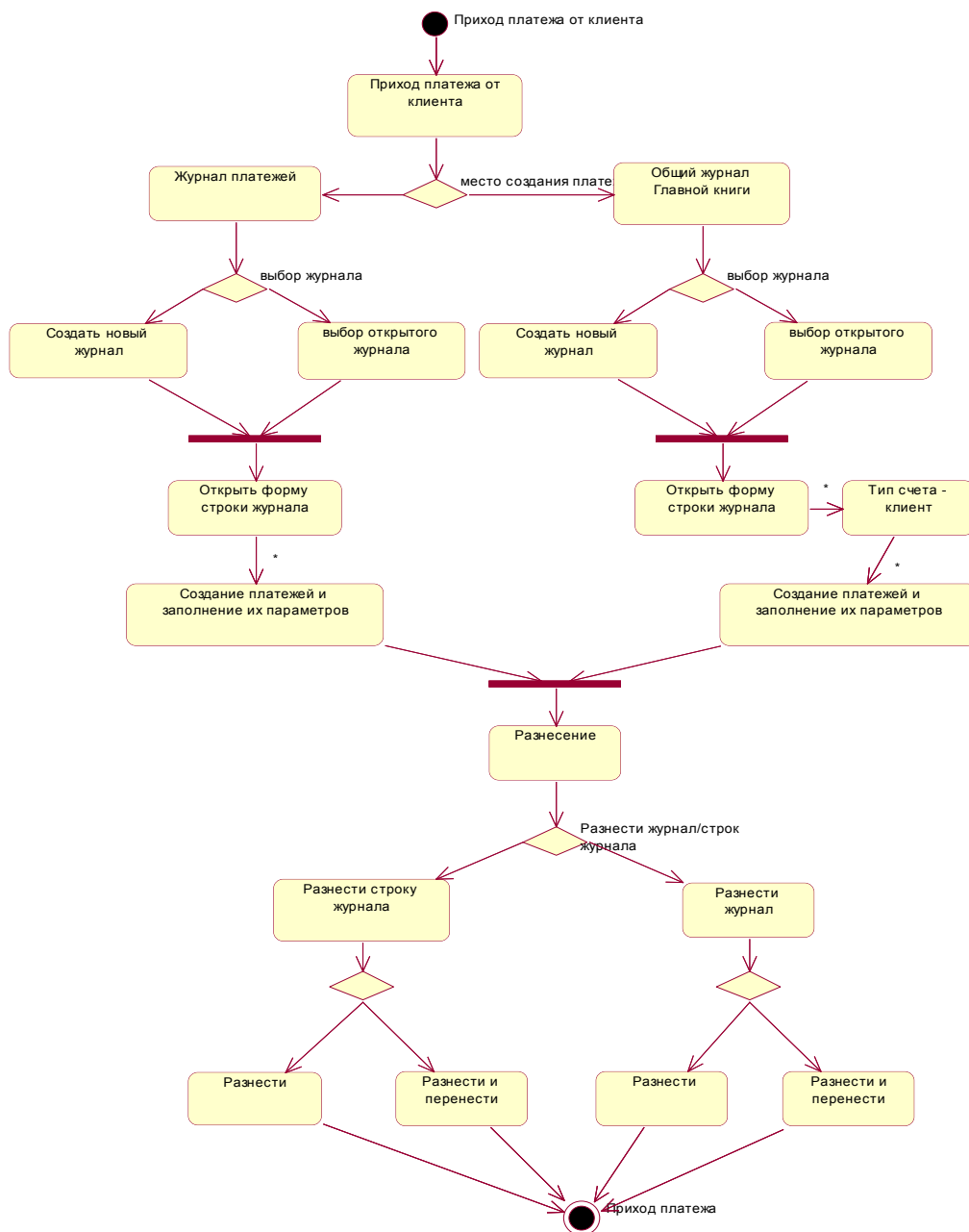


Рисунок 2 - Пример диаграммы бизнес процесса «Составление отчетов по работе с клиентами»

**Определение 2.1.** Моделью агента процесса называется кортеж:  $A = \langle X, Z, Y, \varphi, \psi, y_0 \rangle$ , где  $X, Z, Y$  - соответственно: абстрактные входной, выходной алфавиты и множество состояний, а  $\varphi$  - функция переходов,  $\psi$  - функция выходов и  $y_0$  – начальное состояние.

Состояние агента в каждый момент времени будет определяться через его функцию переходов:  $y_t = \varphi(x, y_{t-1})$ , а выходная реакция – через функцию выходов:  $z_t = \psi(x, y_{t-1})$ . При подаче какой-либо управляющей команды на агента он совершает действие, однозначно сопоставляемое входному воздействию:  $x_i \rightarrow d_i$ . Каждое действие имеет определенную длительность по времени и условие своего окончания.

**Определение 2.2.** Операцией процесса будем называть кортеж  $b_t = (d_1, \dots, d_k)$ , где  $d_i$  – действие над агентом  $a_i$  в момент времени  $t$  ( $i = 1, k$ ). Входной и выходной алфавиты будут определяться соответственно, как декартовы произведения входных и выходных алфавитов агентов:  $X = X_1 \times \dots \times X_m$ ,  $Z = Z_1 \times \dots \times Z_n$ .

**Определение 2.3.** Обеспечивающим бизнес процессом называется пятерка:  $P = \langle X, Z, S, U, \gamma \rangle$ , где  $X$  – входной,  $Z$  – выходной алфавиты,  $S$  – множество состояний,  $U$  –

множество условий перехода между состояниями, а  $\gamma$ - функция смены состояний:  $s_t = \gamma(s_{t-1}, u)$  (здесь  $s_t$  – состояние в момент времени  $t$ ,  $s_{t-1}$  – состояние в предыдущий момент времени, а  $u$  - условие перехода к  $s$  в виде слова из входного алфавита).

**Определение 2.4.** Выполнением ОБП  $\rho(p_k)$  называется слово (или цепочка символов) в алфавите  $\{S \cup U\}$ , в котором  $s_i = \gamma(s_{i-1}, u_i)$  ( $u_i$  – условие перехода в состояние  $s_i$ ) ( $i = \overline{m, n}$ ).

Обозначим через  $D$  – подмножество действий агентов в операции.

**Определение 2.5.** При параллельной работе процесса если  $|D_{t+1}| > 1$  &  $|D_t| = \{d\}$ , то  $D_t$  будем считать **начальным** действием параллельности. Если  $|D_t| > 1$  &  $|D_{t+1}| = \{d\}$ , то  $D_{t+1}$  будем считать ее **заключительным** действием.

**Определение 2.6.** Последовательность действий агентов, в которой в качестве начальной и заключительной будут соответственно начальное и заключительное действие параллельности называется ветвью параллельности.

Графически ЖЦ системы ОБП удобно представлять системой ориентированных графов, в которых вершинами являются состояния, а дугами – переходы между ними с разрешающими условиями в виде булевых функций. Различные выполнения процессов, в таком случае будут описаны возможными путями на графах – алгоритмами процесса.

С точки зрения проектируемой системы мониторинга и управления, рассматриваемые ОБП и их составляющие могут быть объединены в систему классов и организованы в иерархию главным образом по отношению «входить» с наследованием свойств. На нижнем уровне иерархии находятся классы бизнес операций, выполняющие ограниченный набор достаточно простых действий. Их жизненные циклы представляются простым ориентированным графом, на котором можно провести анализ поведения объекта, используя формальные методы.

Выявление некорректного поведения объекта с помощью данного графа может быть осуществлено путем анализа условий перехода и последовательностей подаваемых команд в состояниях жизненного цикла процесса. Для выбранной модели описания алгоритмов ОБП в работе определены признаки (критерии) корректности, не зависящие от конкретного назначения того или иного алгоритма, и указаны способы его проверки [1].

Корректность алгоритма управления, представленного в виде графа операций, определяется через совокупность критериев. В работе исследуются только формальные критерии корректности введенной модели для ОБП. Очевидно, что вопрос о «правильности» функционирования того или иного процесса кроме соблюдения формальных правил в сильной степени зависит от «семантики» самого процесса, т.е. от его технологии, которую трудно формализовать. Поэтому решением задачи корректности управляющего алгоритма является совместная проверка модели формальными методами и различное тестирование объекта.

**Критерий реализуемости** алгоритма ОБП выражается в том, что для всякого перехода между операциями должна существовать потенциальная возможность срабатывания. Переход считается реализуемым, если он задействован хотя бы один раз в каком-либо варианте выполнения алгоритма. В противном случае - переход неосуществим ни при каких обстоятельствах, что противоречит принципу «неизбыточности» описания. Формально это можно выразить следующим образом:  $\forall \gamma(s_i, u) \neq \emptyset \exists X'(t) \in X : u(X') = 1$  где  $X'$  – слово из входного алфавита  $X$ , подаваемое в момент времени  $t$  а  $u$  – условие перехода.

**Критерий безостановочности** заключается в том, что любое состояние процесса должно смениться смежным с ним, если это предусмотрено функцией следования. Это значит, что если только из вершины графа операций есть выходные дуги, то из любого состояния, включающего в себя эту вершину, достижимо состояние, в котором сработает переход, переводящий эту вершину в разряд пассивных.

Иначе говоря если:  $\forall X'(t) \in X : u(X') = 1 \rightarrow \exists s_{t+1} = \gamma(s_t, u)$ , где  $s_t$  и  $s_{t+1}$  – подмножества состояний процесса в смежные моменты времени,  $X'$  – слово из входного алфавита  $X$ , подаваемое в момент времени  $t$  а  $u$  – условие перехода.

Критерий согласованности заключается в том, что операции, выполняемые каждым агентом в процессе не должны повторяться друг за другом, т.е. смежные команды для одного и того же агента не должны совпадать.

Критерий неповторности указывает на то, что любой агент не может находиться в двух различных состояниях одновременно. Это может произойти в результате некорректного задания параллельности или в результате циклического выполнения фрагмента и повторного прохождения уже пройденного участка. Формально данное ограничение выглядит следующим образом:  $\forall (a_i, d_j), (a_i, d_k) \in V_t \Rightarrow j = k$

Критерий непротиворечивости. Непротиворечивость алгоритма ОБП определяется как отсутствие ситуаций, в которых происходит несовместимое выполнение операций одним и тем же агентом одновременно.

Критерий восстанавливаемости. Восстанавливаемость - свойство, характеризующее способность алгоритма ОБП из любой достижимой операции возвращаться к начальной операции.

Перечисленные критерии имеют неодинаковое значение для выявления ошибочности пользовательских описаний. В первую очередь следует отметить восстанавливаемость, которая является собой объективное свойство алгоритма ОБП. Целесообразно лишь диагностировать выполнение или невыполнение этого критерия, оставляя за разработчиком алгоритма право толкования этого факта. Апеллируя к распространенному в языках программирования способу ранжирования ошибок, отнесем невозстанавливаемость к «ошибкам» 0-го рода, или просто диагностируемым свойствам. Заметим, что только нарушение критериев безостановочности и реализуемости приводит к остановке процесса. Такие ситуации необходимо выявлять на стадии проектирования. Остальные критерии корректного описания, введенные ранее для автоматной модели управления, либо не влекут за собой остановку процесса, либо проверяются тривиально по графу операций модели.

Таким образом, вопрос о правильности алгоритма управления не может быть решен в рамках модели и формальных критериев ее корректности. Традиционным путем решения является тестирование, которое в данной работе не рассматривается.

Исследование свойств корректности должно проводиться на основе анализа выполнения графа операций ОБП, потому что в общем случае признаки некорректности могут проявляться только при выполнении алгоритма управления. Вместе с тем понятно, что модификация непосредственно модели алгоритмов управления ни к чему иному, как к потере продуктивности, привести не может. Представляется, что наиболее подходящим для целей исследования свойств корректности модели алгоритма ОБП является аппарат сетей Петри.

Процедуру сопоставления произвольному графу операций ОБП  $S$  моделирующей его сети Петри  $N(S)$  будем рассматривать в виде последовательности из трех шагов. Каждый шаг этого отображения соответствует какому-либо элементу алгоритма управления. Сначала строятся сети, соответствующие агентам, входящим в ОБП, затем – переменным для функций условий перехода по состояниям процесса и наконец, скелету ОБП. Эти сети не связаны друг с другом, поэтому очередность их построения произвольна. Связывание этих сетей производится на этапах построения выходных  $Z$ , входных  $X$  наборов переменных и дополнительных функций  $F$ . Очередность выполнения этих шагов должна выполняться в определенном порядке.

Определение 2.7. Моделирующая граф операций  $S$  сеть  $N(S)$  называется работоспособной, если все переходы ее скелетной сети не пассивны.

Теорема 2.1. Модель графа операций  $S$  корректна, когда моделирующая его сеть Петри  $N(S)$  работоспособна и безопасна.

Таким образом, вывод о корректном поведении исходного графа операций ОБП можно сделать на основе работоспособности его моделирующей сети Петри.

Представление ОБП в виде конечно-автоматных алгоритмов дает проектировщику широкие возможности в простом описании сложного взаимодействия блоков, подпроцессов,



параллельностей на уровне блоков и между блоками графа операций. При этом проблема корректного функционирования выдвигается на первый план разработку формальных методов для проверки взаимодействия тех или иных ОБП.

Важно отметить, что для выявления в построенной модели некорректных мест недостаточно простых синтаксических проверок на уровне языка. Большинство ситуаций выявляется только в «динамике» при моделировании работы соответствующих ОБП.

Учитывая, что модель локального управления ОБП содержит большое количество атрибутов, не влияющих на корректность, но создающих сложности в построении моделирующих сетей, было предложено анализ корректности модели ОБП осуществлять средствами сетей Петри на основе диаграмм языка UML, которые отражают структуру и логику переходов между операциями, сохраняя при этом их семантику. Были разработаны процедуры, сводящие определенные выше критерии корректности графа операций ОБП к адекватным свойствам сетей Петри («живость», «безопасность» и т.п.), которых существенно меньше и которые в свою очередь проверяются стандартными способами.

Кроме того, был применен механизм редукции построенной по графу операций сети Петри, за счет чего удаляются несущественные для анализа вершины – операции и переходы в исходной сети.

Таким образом, снижается алгоритмическая сложность поставленной задачи анализа ОБП на корректность поведения.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Андерсен, Б. Бизнес-процессы. Инструменты для совершенствования [Текст] / Б.Андерсен. – Изд-во РИА «Стандарты и качество», 2008. – 272 с.
2. Джексон, Дж. Управление бизнес-процессами. Практическое руководство по успешной реализации проектов [Текст] / Дж. Джексон, Йох. Нелис. – Изд-во «Символ», 2008. – 512 с.
3. Николаенко, А.В. Система бюджетирования и планирования бизнес-процесса товародвижения [Текст] / А.В. Николаенко // Экономические и гуманитарные науки. - №5. – 2009. – С. 101-104.

### **Князев Валерий Васильевич**

Московского государственного университета технологии и управления  
105064, г. Москва, ул. Земляной вал, 73.

Кандидат экономических наук, профессор, зав. кафедрой менеджмента

Тел.: (495) 917-20-92

E-mail: km@mgutm.ru

### **Нурмагомедова Наталья Викторовна**

Московского государственного университета технологии и управления  
105064, г. Москва, ул. Земляной вал, 73.

Аспирант

Тел.: (495) 917-20-92

E-mail: km@mgutm.ru

УГРИМОВА С.Н.

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ ИЗЪЯТИЯ И ФОРМ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИРОДНОЙ РЕНТЫ В УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО КРИЗИСА

*В статье рассматриваются методы изъятия и формы распределения природной ренты, особенности распределения природной ренты в условиях финансово-экономического кризиса. Для государства и общества предпочтительнее концессионная система недропользования, а лицензионная система более выгодна большинству сырьевых компаний.*

**Ключевые слова:** природная рента, недропользование, лицензирование

*In the article methods of withdrawal and the form of distribution of the natural rent, feature of distribution of the natural rent in the conditions of financial and economic crisis are considered. The system is more preferable to the state and a society недропользования концессионная, and permit system is more favourable to the majority of the raw companies.*

**Key words:** the natural rent, недропользование, licensing

Природная рента – сверхприбыль, получаемая при использовании ограниченных разнокачественных природных ресурсов и присваиваемая собственниками этих ресурсов. Рента образуется при добыче любого полезного ископаемого – угля, руды, нефти, газа. Природная рента представляет особый вид дохода от хозяйственного использования природных ресурсов. Исходя из современных подходов к теории ренты, можно выделить два типа ренты: природного сектора экономики как доход от природных ресурсов и неприродного сектора экономики как доход от других экономических ресурсов.

Теория ренты развивалась вместе с усложнением и дифференциацией видов экономической деятельности, вовлечением в хозяйственный оборот новых видов ресурсов. Как показывает мировой опыт, используемые инструменты изъятия доходов от добычи минеральных ресурсов многообразны. При этом прослеживается следующая закономерность: чем выше уровень развития институтов в стране, тем в меньшей степени используются специфические инструменты налогообложения. И наоборот, чем слабее институты, тем активнее применяются специальные налоговые режимы, либо практикуется форма отношений, в основе которой лежат прямые переговоры компаний и государства.

Существуют два подхода к передаче в пользование месторождений. Первый является жестко административный, когда детально оценивается та выгода, которую желает получить государство, и на этих условиях объект недропользования предлагается желающим. При втором подходе месторождение выставляется на конкурс - кто даст больше - с указанием минимально допустимых, выгодных для страны стартовых условий, и если желающих на них не находится, конкурс отменяется. В России реализуется невиданная в мире, нерациональная, коррупционноремкая схема соглашения о разделе продукции (СРП). Среди зарубежных аналогов российского режима недропользования на условиях раздела продукции не существует другого, столь не справедливого как в правовом, так и экономическом аспекте) и столь противоречащего его национальным интересам. Чиновники от имени государства, получая при лицензировании авансовый платеж за предоставление месторождения, склонны к злоупотреблениям. Основным недостатком действующей российской системы изъятия природной ренты является существование двух конкурирующих систем недропользования: - лицензионной (порядок изъятия горной ренты прописан в Налоговом кодексе РФ, в федеральном законе «О недрах» и в ряде других нормативных актах); - концессионной (порядок изъятия природной ренты прописан, прежде всего, в федеральном законе «О соглашениях о разделе продукции» и основан на прямом разделе прибыльной продукции) [1]. В России действует лицензионное право недропользования, но оно имеет принципиальные недостатки: конкурсы проводятся по нескольким переменным показателям,

но без формулы, делающей разные предложения сопоставимыми; отсутствие санкций к нарушителю лицензионных соглашений; отсутствие учета и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью недропользователя; допускается приватизация компаний-недропользователей с автоматической передачей им за бесценок прав на недропользование; отсутствие гарантированной стабильности условий хозяйствования.

Действующая система лицензирования добычи минерального сырья не способствует повышению эффективности добывающей промышленности, поскольку лицензия в нынешних условиях является документом, дающим право на осуществление двух совершенно разных юридически значимых действий: это разрешение на вид деятельности (поиск, разведка, добыча), на определенный объем работ на участке недр, во втором случае лицензия является договором правоотношений между собственником недр - государством) и непосредственным пользователем, применяя такую форму правоотношений, как договор аренды. Поскольку законодательство о недрах не позволяет осуществлять прямую передачу прав (лицензии) другим лицам, то оборот прав в этой сфере действующая система лицензирования не допускает. Данная ситуация, по мнению экспертов, не позволяет оценить реальную рыночную стоимость прав пользования недрами, особенно учитывая тот факт, что большая часть лицензий была выдана бесплатно. В целом это снижает уровень эффективности пользования недрами. Один из путей решения данной проблемы, предлагаемый Министерством природных ресурсов России, заключается в отзыве лицензий у тех недропользователей, которые долгое время не приступают к разработке месторождения и (или) эксплуатируют его неэффективно. Но, по нашему мнению, это не решает проблему в целом, так как в настоящее время фонд месторождений уже в большей части распределен, а оборот его законодательством запрещен. Более значимым представляется предложение о том, что недропользователь должен будет вносить дополнительный налог за закрепленные за ним, но не используемые месторождения или используемые не должным образом. Таким образом, отсутствие в России надлежащего законодательного механизма недропользования на условиях лицензии и большие риски лицензионных соглашений дают потенциальным инвесторам основания требовать концессий или соглашением о разделе продукции. В лицензиях должны быть прописаны условия разработки конкретных месторождений что даст возможным учет множеству индивидуальных особенностей добычи полезных ископаемых: специфики их залегания, степень выработанности месторождений и других факторов. Все это, значительно усложнит составление таких лицензионных соглашений и потребует более углубленного контроля государственных органов при администрировании этих платежей. Такой подход найдет, по нашему мнению, поддержку у всех тех недропользователей, которые поставлены сейчас в неравные экономические условия из-за наличия у них малопродуктивных месторождений и (или) высоких затрат по их освоению. В лицензии также необходимо записать все будущие платежи недропользователя. А существенную часть ренты государство может получить при выдаче лицензии в виде бонуса. Здесь две возможности. Можно перечеркнуть все ранее выданные лицензии и начинать все с нуля.

Другой вариант – учитывая тот факт, что большинство лицензий выдано бесплатно, необходимо принять закон, в соответствии с которым провести финансовую оценку природных ресурсов каждой компании и вписать ее в лицензию. Это повысит капитализацию компаний. После проведения оценки стоимости природных ресурсов производится дополнительный выпуск акций компаний, которые передаются государству. Это акт признания государства как собственника природных ресурсов, которые ранее были недооценены [2]. Решение данных вопросов найдет свое отражение в новой редакции Закона РФ «О недрах», принятие которого пока задерживается. В целом же лицензионная система действительно основывается на отношениях, регулируемых преимущественно административным правом [2]. Более предпочтительным является переход к концессионным отношениям в сфере пользования природными ресурсами. Концессионная система недропользования в соответствии с федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», предусматривает передачу инвестору продукции в

рамках компенсации осуществленных затрат, не более 75% общего объема произведенной продукции (90% для продукции, добытой на континентальном шельфе), и раздел прибыльной продукции между сторонами соглашения. Размеры изъятия ренты соответствуют доле продукции, достигающей государству. Некоторые эксперты считают, что единственно точное изъятие горной ренты позволяет обеспечить только режим концессий (в России – это соглашения о разделе продукции). Оно предоставляет несравненно больше возможностей для индивидуального подхода к каждому конкретному месторождению. Косвенным подтверждением этого служит и тот факт, что соглашения о разделе продукции очень плохо прижились в России. Сейчас действуют лишь три соглашения о разделе продукции. И связано это не с созданием специальных административных барьеров соглашения о разделе продукции, а с тем, что современная концессия предоставляет широкие возможности для лимитирования деятельности концессионера, что влечет за собой большую фискальную нагрузку на инвестиционный проект по сравнению с действующей налоговой системой. Этот недостаток соглашения о разделе продукции для частных хозяйствующих субъектов является закономерным продолжением основного его преимущества для государства - возможности индивидуального подхода к экономическому анализу распределения потенциальных выгод от разработки каждого конкретного участка недр. Тем не менее, предполагается постепенное переориентирование российской системы предоставления права пользования недрами на концессионную основу.

Россия превратилась в сырьевой придаток Запада, в страну с несамодостаточной экономикой, зависящей от импорта продовольствия. Две трети приходной части бюджета страны наполняется продажей природных ресурсов. Причем наибольшая доля доходов поступала от продажи энергоресурсов благодаря высоким (до кризиса) ценам на нефть и газ. Зато до 50% продовольствия и больше половины промышленных товаров импортируется. Оплата – из средств, вырученных от продажи невозполнимых природных ресурсов.

Таким образом, можно сделать вывод, что с точки зрения общества и государства, в целях реальной социально-экономической политики, рентные платежи в недропользовании, являющиеся формой проявления земельной ренты, должны изыматься в полном объеме, формируя доход бюджета страны в целях эффективного использования на социальные потребности всего общества, реализуя, таким образом, право собственности на природные ресурсы каждого члена гражданского общества как собственника на часть природной социально-гражданской ренты.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Глазьев, С. Мировой экономический кризис как процесс смены технологических укладов [Текст] / С. Глазьев // Вопросы экономики. – 2009. - №3. - С. 27.
2. Овчаров, А.В. Теоретические аспекты развития экономической категории ренты [Текст] / А.В. Овчаров // Известия ОрелГТУ Серия «Социально-экономические и гуманитарные науки». -2009. - №3.- С. 8-17
3. Моргунов, Е. Институционализация горной ренты [Текст] / Е. Моргунов // Вопросы экономики. – 2005. - №2. - С 93.
4. Природная рента: за и против [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://rusref.nm.ru/indexpub44.htm>.
5. <http://www.regnum.ru/news/1098543.html>.
6. [http://www.rian.ru/crisis\\_news/20090820/181647717.html](http://www.rian.ru/crisis_news/20090820/181647717.html). 20/08/2009

### **Угримова Светлана Николаевна**

Российский государственный торгово-экономический университет  
125993, г. Москва, ул. Смольная, д.36  
Старший преподаватель кафедры учетно-статистических дисциплин  
Тел.: (495) 4589479  
E-mail: svetlanaburavleva@yandex.ru

УДК 338.242:338.439.5+338.436.33](470.319)

КОЧЕРГИНА В.Д., ЛАВРИКОВ В.И.

**РЕГИОНАЛЬНЫЕ ПРИОРИТЕТЫ  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ЛОКАЛЬНОГО  
ПРОДОВОЛЬСТВЕННОГО РЫНКА НА ОСНОВЕ  
ИНТЕНСИФИКАЦИИ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА**

*В работе предлагается принципиально новый подход к оценке роли потребительского рынка региона, базирующийся на выявлении «точек» интенсивного развития агропромышленного производства как основного его элемента. Стратегическим вектором региональной политики в сфере развития продовольственного рынка региона в условиях интенсификации сельскохозяйственного производства должны стать формирование эффективной торговой политики, основанной на прогнозировании развития рынков продовольствия, выполнение мероприятий региональных программ развития АПК.*

***Ключевые слова:** потребительский рынок, продовольственный рынок региона, интенсификация, агропромышленное производство.*

*In work essentially new approach to an estimation of a role of the consumer market of the region, based on revealings of "points" of intensive development of agroindustrial manufacture as its basic element is offered. A strategic vector of regional policy in sphere of development of the food market of region in conditions of an intensification of an agricultural production should become formation of the effective commercial policy based on forecasting of development of the markets of the foodstuffs, performance of actions of regional programs of development of agriculture.*

***Keywords:** the consumer market, the food market of region, an intensification, agroindustrial manufacture.*

В силу своей стратегической значимости агропромышленный комплекс России выполняет задачу стабилизатора социально-экономического положения в обществе. Аграрный сектор путем потребления материально-технических средств создает условия для расширенного воспроизводства и развития научно-технического прогресса в большинстве секторов экономики. Но основная цель агропромышленного комплекса, несомненно, заключается в обеспечении населения продуктами питания качественными и доступными всем социальным группам [1].

Теоретические и методические проблемы стратегического планирования продовольственного рынка, формирования нацеленной на рынок системы продовольственного обеспечения применительно к АПК конкретных регионов в российской агроэкономической науке остались практически не исследованными.

Разработка методологических основ и методических принципов стратегии развития агропродовольственных рынков приобретает особую значимость в связи с продолжающимися существовать институциональными барьерами доступа отечественных сельхозтоваропроизводителей на рынки, формированием региональных транспортно-логистических комплексов. Для решения проблемы национальной продовольственной безопасности страны особо актуальным является осуществление интенсификации сельского хозяйства на основе повышения эффективности всех отраслей агропромышленного комплекса, роста окупаемости затрат и средств. В связи с этим возникла необходимость в разработке и научном обосновании системы организационно-экономических мер по совершенствованию планирования АПК и созданию региональных систем продовольственного обеспечения [1].

Теоретические и методические проблемы стабилизации и развития потребительского рынка России и ее регионов, стратегического планирования продовольственного рынка и процесса интенсификации агропромышленного производства (рисунок 1) в современных условиях приобретают особую значимость. Это обусловлено, прежде всего, местом и ролью

потребительского рынка в системе воспроизводства, обеспечении связи производства и потребления, сбалансированности спроса и предложения.



Рисунок 1 - Содержание устойчивого развития сельскохозяйственного производства

Развитие инфраструктуры регионального потребительского рынка и места в ней интенсификации сельскохозяйственного производства обеспечивает повышение занятости населения региона. Именно от состояния потребительского рынка, степени развития его материально – технической базы, территориальной и ценовой доступности, стратегии интенсивного развития агропромышленного производства зависит повседневная жизнь населения, характер восприятия им проводимых в России экономических и политических реформ.

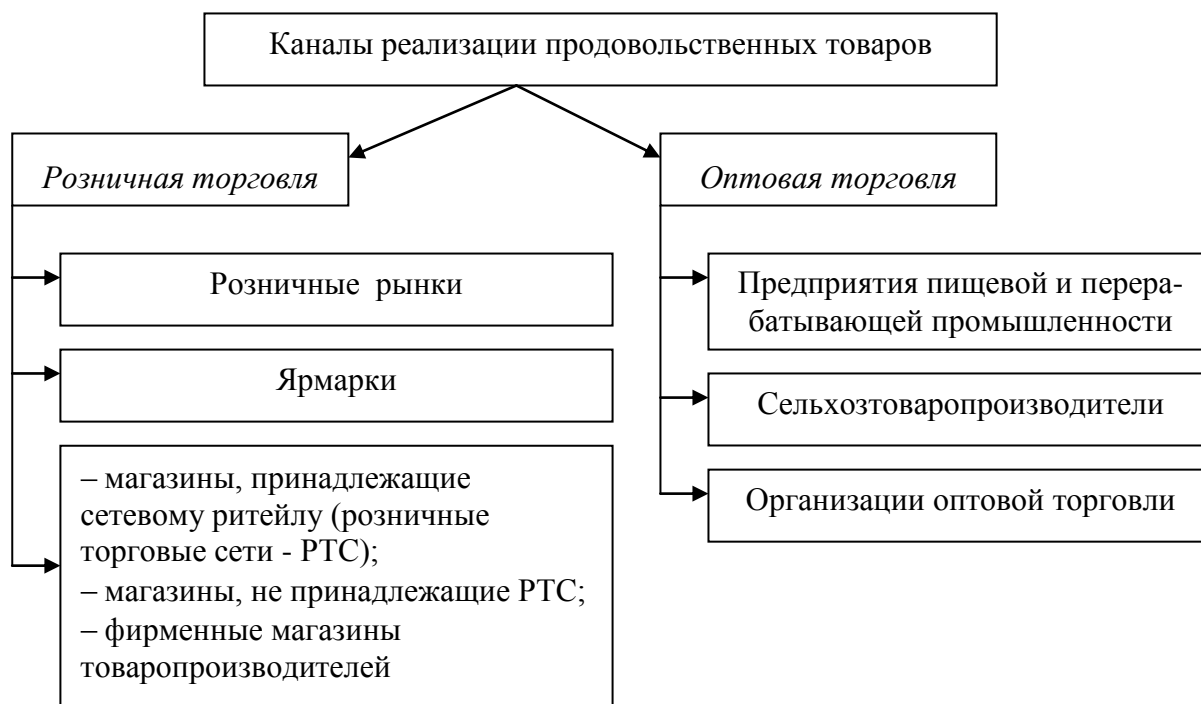
С этой точки зрения, для создания благоприятных социально-экономических условий в регионе и повышения качества жизни населения, как ведущих составляющих эффективной социальной политики и стратегической политики государства в целом, возникает необходимость решения проблемы повышения качественных и количественных характеристик региональных потребительских рынков.

Заинтересованность государства в сбалансированном устойчивом развитии региональных рынков очевидна, однако выработать эффективные рекомендации по регулированию этого процесса возможно только на основе серьезных исследований. В условиях быстро меняющейся конъюнктуры, роста цен на мировых рынках продовольствия глубокие исследования в области развития товарных рынков невозможны без анализа продовольственного рынка как основного элемента в структуре потребительского рынка региона и залога продовольственной безопасности страны.

Особенности исследования потребительского рынка состоят в том, что в первую очередь оценивается текущая ситуация на рынке с учетом конъюнктуры российского и мировых рынков, затем определяется величина емкости рынка, проводится его сегментация и выявляется производственный и потребительский потенциал данного рынка.

Продовольственный рынок региона на современном этапе развития российской экономики представляет собой систему экономических отношений, складывающихся в сфере производства, транспортировки, хранения и реализации продуктов питания, и является важным механизмом, обеспечивающим согласование экономических интересов производителей и потребителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия.

На основе анализа потребительского рынка Орловской области разработана структурно – логическая схема товаропроводящей сети продовольственного рынка Орловской области (рисунок 2).



*Рисунок 2 - Структурно – логическая схема товаропроводящей сети продовольственного рынка Орловской области*

Распад централизованной системы распределения продовольственных ресурсов в России и затянувшийся процесс создания новой системы, соответствующей становлению и развитию рыночной экономики в условиях глобализации международных отношений, привели к снижению предложения сельскохозяйственной продукции отечественного производства, к появлению неформальных теневых институтов в этой сфере. Данные процессы сопровождались возрастанием роли посреднических структур, сложностями сбыта продукции и последовательному вытеснению местных сельхоз- и товаропроизводителей, увеличением издержек в связи с ростом неопределенности и нестабильности процесса взаимодействия между субъектами рынка различных уровней. В этих условиях стало очевидным, что чисто рыночный механизм не может в полной мере обеспечить создание справедливой конкурентной среды на продовольственных рынках, эффективность распределительных отношений в обществе, необходимый уровень продовольственной безопасности страны и продовольственной независимости отдельных регионов.

Поэтому возникает необходимость формирования определенных институциональных отношений для эффективного функционирования продовольственных рынков на основе развития конкуренции. Конкуренция на продовольственном рынке является значимым структурообразующим элементом. Именно она позволяет реализовать на товарном рынке повышение эффективности использования производственного и потребительского потенциалов региона. Помимо этого конкуренция является условием ориентации производителей на интересы потребителей, условием насыщения товарного рынка качественными конкурентоспособными товарами. Среди прочих рыночных институтов конкуренция характеризуется той специфической особенностью, что лишена свойств самоорганизации и устойчивости. Она не может быть ни результатом согласованных действий, ни следствием поведения хозяйствующих субъектов, что указывает на необходимость регулирования самой конкуренции извне как условия ее сохранения [2].

В этих целях необходимо разработать и реализовать юридические, экономические, социальные, научно-технические и иные меры по обеспечению производства агропродовольственной продукции в достаточных количествах и при всеобщей доступности жизненно важных продуктов питания, предупреждению чрезвычайных продовольственных ситуаций, развитию и поддержанию конкурентной среды на продовольственных рынках регионов.

Состояние продовольственных рынков, развитие конкуренции и вопросы гарантированного обеспечения населения области высококачественными продуктами питания в необходимом количестве и ассортименте по доступным экономически обоснованным ценам были и остаются актуальными для органов власти Орловской области.

Значительный рост потребительских цен на продукты в 2008-2009гг. в России, вызванный общемировой тенденцией и рядом факторов развития внутреннего рынка страны, определил продовольственный комплекс как основу формирования системы продовольственной безопасности страны и залог стабильности социально-экономического развития регионов [3].

Несмотря на положительную тенденцию роста объемов выпуска продуктов питания отечественными товаропроизводителями, ситуация на продовольственных рынках остается сложной. В настоящее время, когда возникли благоприятные предпосылки развития агропромышленного комплекса, интенсификация предполагает вовлечение в общественное производство всего имеющегося потенциала страны и все более рационального его использования. Для повышения эффективности интенсификации в агропродовольственном комплексе необходимо разработать комплекс организационных, регулирующих и стимулирующих мер, в которых должна учитываться отраслевая и региональная специфика. Реализация этих мер позволит увеличить объемы производства продукции, изменить негативное положение в сельском хозяйстве.

Это может быть осуществлено на основе программно-целевого метода, применение которого позволит обеспечить оптимальное решение проблемы и рационально использовать ресурсы. Эффективность программно-целевого метода обусловлена его системным, интегрирующим характером, что позволит сконцентрировать ресурсы на приоритетных направлениях развития конкуренции на продовольственных рынках области, а также формированием системы индикаторов и показателей, позволяющих оценить эффективность реализации этих мероприятий.

Особенность самого рынка сельскохозяйственной продукции в том, что ситуация на нем чаще всего контролируется государством, а спрос на продукцию сельского хозяйства неэластичен. Поэтому, общеизвестна и признана в мире такая форма государственной поддержки сельского хозяйства, как реализация в регионах областных программ развития сельского хозяйства.

Принятие Федерального закона «О развитии сельского хозяйства» и «О сельскохозяйственной кооперации», реализация приоритетного национального проекта «Развитие АПК», Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельхозпродукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы стали новой вехой в развитии аграрной политики, создающей финансово-экономическую основу для сельского хозяйства как одной из самых перспективных сфер экономики.

Программы по нашему мнению должны представлять собой систему комплексных мероприятий, направленных на формирование институциональной среды для динамичного и устойчивого развития и поддержания конкуренции на продовольственных рынках региона, пресечение недобросовестной конкуренции, устранение избыточных барьеров при сбыте сельхозпродукции, произведенной на региональных рынках, повышение качества и конкурентоспособности продукции сельхоз- и товаропроизводителей области, повышение эффективности использования производственного потенциала агропродовольственного комплекса области.

Программы также должны предусматривать подчинение процессов развития



конкуренции на продовольственных рынках области следующим основным требованиям:

1) направленность процессов развития конкуренции на решение актуальных проблем населения и экономики области через оптимизацию конкурентной среды, защиту прав и интересов потребителей, структурные преобразования и повышение эффективности экономики;

2) системность решения задач и согласованность мер развития конкуренции на продовольственных рынках с решением задач по другим направлениям развития и совершенствования экономики региона;

3) увязывание решения проблем федерального, регионального и муниципального уровней;

4) учет факторов интеграции российской экономики в мировую систему хозяйства, необходимости формирования для зарубежных поставщиков товарных рынков в сочетании с разработкой мер по защите отечественных товаропроизводителей;

5) гласность проводимых мероприятий и результатов выполнения Программы.

При этом основной целью разрабатываемых программ должно стать создание институциональной среды для развития конкуренции на продовольственных рынках области в интересах гарантированного обеспечения населения области высококачественными продуктами питания в необходимом количестве и ассортименте по доступным экономически обоснованным ценам.

Для достижения указанных целей потребуются решение следующих задач:

1) проведение анализа состояния и условий развития производства продовольственных товаров предприятиями пищевой и перерабатывающей промышленности и сельскохозяйственными отечественными, в том числе областными товаропроизводителями;

2) проведение анализа потребления и оценки уровня обеспеченности покупательского спроса населения на основные продукты питания товарами областных товаропроизводителей;

3) формирование нормативно – правовой базы, информационного, методического, организационного и кадрового обеспечения, а также необходимых механизмов реализации процессов для динамичного и устойчивого развития и поддержания конкуренции на продовольственных рынках региона;

4) осуществление постоянного мониторинга за состоянием конкурентной среды и ситуации на продовольственных рынках области;

5) пресечение недобросовестной конкуренции на продовольственных рынках;

6) устранение избыточных барьеров при выходе на потребительский рынок и сбыте сельхозпродукции и продуктов питания отечественных, в том числе областных товаропроизводителей;

7) обеспечение баланса интересов крупных, средних и малых предпринимателей;

8) совершенствование системы размещения государственного и муниципального заказа для нужд области;

9) повышение конкурентоспособности продукции отечественных, в том числе областных сельхоз- и товаропроизводителей;

10) внедрение инновационных технологий и системы менеджмента качества в сельскохозяйственных организациях и на предприятиях пищевой и перерабатывающей промышленности области;

11) повышение эффективности использования производственного потенциала агропродовольственного комплекса области;

12) стабилизация цен на сельскохозяйственную продукцию и продовольствие;

13) насыщение потребительского рынка области качественными и безопасными продуктами питания в широком ассортименте в пределах территориальной и ценовой доступности;

14) развитие сотрудничества в области подготовки молодых специалистов и повышения квалификации имеющихся кадров с ведущими учебными заведениями области для организаций агропродовольственного комплекса региона.

В целях реализации поставленных задач необходимо предусмотреть разработку мероприятий развития конкурентной среды на региональных продовольственных рынках по следующим направлениям:

- 1) совершенствование нормативно-правового обеспечения развития конкуренции на продовольственных рынках;
- 2) экономические и организационные меры по развитию конкуренции на продовольственных рынках, повышению конкурентоспособности продукции отечественных, в том числе областных сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций пищевой и перерабатывающей промышленности;
- 3) реализация инвестиционных проектов развития продовольственных рынков;
- 4) информационное обеспечение и целевое адвокати́рование на продовольственных рынках;
- 5) предупреждение и недопущение создания административных барьеров при перемещении продовольственных товаров в региональном обороте, а также ликвидация барьеров в межрегиональном обороте.

Для оценки хода и результативности решения поставленных задач по ключевым направлениям развития конкуренции на продовольственных рынках, определения ее влияния на социально-экономическое развитие региона предлагаются следующие целевые показатели:

- 1) создание условий для развития конкуренции на продовольственных рынках региона;
- 2) насыщение продовольственных рынков области доступными, качественными и безопасными продуктами питания в широком ассортименте и по экономически обоснованным ценам;
- 3) объем реализации продовольственных товаров;
- 4) стабилизация цен на сельскохозяйственную продукцию и продовольствие;
- 5) повышение качества и конкурентоспособности продукции товаропроизводителей области;
- 6) реализация инвестиционных проектов по реконструкции и строительству новых объектов сельского хозяйства, пищевой и перерабатывающей промышленности, объектов торговли области.
- 7) создание отраслевых ассоциаций и союзов сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций пищевой и перерабатывающей промышленности, повышение их статуса и роли в регулировании рынков продовольствия и сельхозпродукции;
- 8) повышение качества подготовки специалистов для отраслей агропродовольственного комплекса и потребительского рынка области.

Предложенные целевые показатели Программы доступны для определения, совместимы с аналогичными федеральными показателями и соответствуют задачам программ развития конкуренции на продовольственных рынках субъектов Российской Федерации.

Развитие и совершенствование конкурентных отношений между хозяйствующими субъектами на региональных продовольственных рынках в настоящее время является актуальной необходимостью и служит необходимым условием для эффективного воздействия рыночных механизмов на решение ряда задач социально-экономического развития субъектов Российской Федерации и повышения жизненного уровня населения:

- 1) создание условий, обеспечивающих поступательный устойчивый экономический рост экономики регионов;
- 2) повышение экономической эффективности и социальной ответственности деятельности хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность на региональном потребительском рынке;
- 3) стимулирование увеличения объемов производства и повышение

конкурентоспособности продукции агропромышленного комплекса регионов и увеличения доли продукции собственного производства на продовольственном рынке при выполнении условий антимонопольного законодательства;

4) создание условий, обеспечивающих стабилизацию цен на основные социально значимые продукты питания.

Сельскохозяйственные предприятия, обладая основными аграрными ресурсами страны, являются главным объектом для преобразований. От их деятельности зависит будущее национального продовольственного комплекса России. Однако используемые в них экстенсивные методы производства не позволяют сельскому хозяйству удвоить за 10 лет объемы производства продукции. Обеспечение устойчивого функционирования продовольственного рынка как основного элемента в структуре потребительского рынка в условиях глобализации мировой экономики в настоящее время должно быть основано на формировании эффективной торговой политики, прогнозировании развития рынков продовольствия и создания сценариев их развития в тех или иных ситуациях, проведения эффективной ценовой политики. Чтобы ускорить экономический рост, необходима технологическая модернизация сельскохозяйственного производства, связанная со сменой парадигмы развития отрасли. Экстенсивные методы ведения сельского хозяйства, основанные на использовании природно-ресурсного потенциала должны заменяться интенсивными, высокими технологиями, базирующимися на применении более эффективных методов ведения производства, новой техники, стимулировании труда, проведении оптимальной инвестиционной и кадровой политики.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Ревенко, Л. С. Мировой рынок продовольствия в эпоху «генной» революции [Текст] / Л. С. Ревенко. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2002. – 302 с.
2. Шайкин, В.В. Сельскохозяйственные рынки. Учебник [Текст] / В.В. Шайкин, Р.Г. Ахметов, Н.Я. Коваленко и др. - М.: Колос, 2000. – 198 с.
3. Лашкина, Е. Премьерский десант [Текст] / Е. Лашкина / Российская газета. Центральный выпуск №4663.- 2008.-20 мая

### **Кочергина Виолетта Дмитриевна**

Управление торговли и потребительских ресурсов Департамента экономики Орловской области  
302016, г. Орел, ул. Латышских стрелков, д.16, кв.125  
Начальник отдела торговли и потребительских ресурсов  
Тел.: (4862)43-58-39, 8-906-569-6815  
E-mail: kvd@adm.orel.ru

### **Лавриков Владимир Иванович**

Орловский государственный аграрный университет  
302020, г. Орел, ул. Картукова, д.1, кв.232  
Соискатель кафедры «Мировая экономика»  
Тел. (4862)49-82-32, 8-915-500-9868  
E-mail: nalavrikova@yandex.ru

ДЕНИСОВА В.Р.

### СПЕЦИФИКА СТРУКТУРЫ АКТИВОВ КОМПАНИИ В СФЕРЕ УСЛУГ (НА ПРИМЕРЕ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ ОАО «РЖД»)

*Статья посвящена изучению специфики структуры активов в учреждениях здравоохранения. Предложенный в статье подход формирует понимание специфики структуры активов организации, что необходимо для грамотной оценки стоимости учреждения здравоохранения. Это позволит выбрать правильный метод оценки, в рамках каждого из подходов, определить факторы, влияющие на стоимость лечебно-профилактического учреждения и выявить основные направления повышения эффективности ее деятельности.*

**Ключевые слова:** активы компании; учреждение здравоохранения; оценка бизнеса; нематериальные активы; управление стоимостью бизнеса; эффективность бизнеса; структура активов; типовая структура медицинского учреждения; метод оценки; факторы, влияющие на стоимость.

*The article examines the specific asset structure in public health services. The approach offered in the article forms understanding of the specifics of the company assets structure that it is necessary for the right business evaluation of the public health services. It will make it possible to select the correct method of evaluations in frames of each approach, to identify both the factors that influence the cost of medical institution and the main directions of improving its performance.*

**Key words:** company assets; public health services; business evaluation; intangible assets; business value management; business efficiency; asset structure; typical structure of medical institution; evaluation method; factors affecting the value.

В настоящее время в системе здравоохранения ОАО «РЖД» работают 269 негосударственных учреждений здравоохранения ОАО «РЖД» из них 136 больниц, 120 поликлиник, 14 здравниц центрального подчинения создан научно - клинический центр. В течение последних лет проводилась работа по оптимизации деятельности системы здравоохранения ОАО «РЖД», изменена структура управления здравоохранением, проведена реструктуризация сети.

Структура управления здравоохранением ОАО «РЖД» представлена на нижеследующей схеме (рисунок 1).

Изучив структуру управления здравоохранением ОАО «РЖД», а также ряд учреждений здравоохранения, можно определить специфику структуры активов медицинского учреждения. Основой формирования активов лечебно-профилактического учреждения является типовая структура этого учреждения. Существует прямая зависимость формирования активов как материальных, так и нематериальных, от типовой структуры медицинского учреждения. Среди лечебно-профилактических учреждений ОАО «РЖД» можно выделить следующие: Дорожная клиническая больница на станции; Дорожная больница на станции; Отделенческая клиническая больница на станции; Отделенческая больница на станции; Узловая больница на станции; Дорожная поликлиника на станции; Отделенческая поликлиника на станции; Узловая поликлиника на станции. Для больниц как дорожных и отделенческих, так и узловых характерна следующая структура: Научно-медицинские центры; Клинические отделения; Диагностические отделения; Стационар (круглосуточный; дневного пребывания); Поликлиника (поликлинические отделения); Врачебные здравпункты; Врачебные амбулатории; Фельдшерские здравпункты; Кабинеты предрейсовых медицинских осмотров (ПРМО); Амбулаторно-поликлинические подразделения; Медицинские пункты вокзалов; Физиотерапевтические отделения; Реабилитационные центры; Отделения восстановительного лечения; Скорая помощь; Гараж; Котельная; Прачечная; Пищевой блок.

# Здравоохранение ОАО «РЖД»

Департамент здравоохранения ОАО «РЖД»

Дирекция медицинского обеспечения ДМО  
15 региональных дирекций РДМО

270 учреждений здравоохранения  
ОАО «РЖД»

256 лечебно-профилактических  
учреждений

14 санаторно-курортных  
учреждений центрального  
подчинения

4 передвижных клиничко-диагностических центра

Более 78 тысяч работников здравоохранения

Рисунок 1 - Структура управления здравоохранением ОАО «РЖД»

Для поликлиник типовая структура учреждения такова: Поликлиника; Пункты предрейсовых медицинских осмотров (ПРМО); Фельдшерские здравпункты; Врачебные здравпункты; Врачебные амбулатории; Автотранспортные подразделения.

Структура медицинского учреждения формирует его активы, то есть в зависимости от того какие подразделения входят в состав лечебно-профилактического учреждения, можно сделать вывод какими активами оно обладает. Так, из анализа видно, что больницы обладают большим количеством материальных активов, чем поликлиники, в виду широты предоставляемых медицинских услуг и территориальной протяженности обслуживания. Медицинские учреждения обладают различными типами активов в зависимости от своей структуры. К примеру, для стационара основной актив – это коечный фонд, для диагностического центра – это может быть дорогостоящее оборудование, для поликлиники – наличие площадей, оборудования и медицинского персонала являются основными.

Говоря о структуре основных средств лечебно-профилактического учреждения, в зависимости от типа, мы пришли к следующим выводам. Для большинства больниц характерна следующая картина: на медицинское оборудование может приходиться порядка 10%-60% от общей стоимости основных средств, здания и сооружения занимают 30%-90% от общей стоимости основных средств, прочее оборудование 1%-15% от общей стоимости основных средств. Львиную долю основных средств поликлиник составляет медицинское оборудование (70%-90% от общей стоимости основных средств), незначительную долю занимают здания и сооружения (1%-5% от общей стоимости основных средств), прочее оборудование составляет 5%-10% от общей стоимости основных средств. Структура основных средств напрямую зависит от специфики деятельности каждого конкретного медицинского учреждения.

В качестве примера рассмотрим негосударственное учреждения здравоохранения «Отделенческая больница на ст. Тында ОАО «РЖД». Данное медицинское учреждение расположено в городе Тында Амурской области Дальневосточного федерального округа. Зоны обслуживания: город Тында, Зейский и Тынденский районы. Территориальная протяженность обслуживания составляет 877 км. Структура лечебно-профилактического учреждения: Стационар круглосуточного пребывания на 120 коек; Поликлиника в г.Тында на 1000 посещений в смену; Дневной стационар на 40 коек; Амбулатория на ст. Дипкун; Амбулатория на ст. Лопча; Фельдшерские здравпункты на ст. Тунгала, Могот, Муртыгит, Маревая; Стационарное подразделение на ст. Верхне-Зейск на 20 коек; Амбулаторно-поликлиническое подразделение на ст. Верхне-Зейск на 70 посещений в смену; Медицинский пункт вокзала; 5 здравпунктов предрейсовых медицинских осмотров.

Исходя из анализа структуры поликлиники, можно сделать вывод какими активами обладает данное медицинское учреждение. Доля недвижимого имущества составляет порядка 86% от общей стоимости основных средств. К данной группе относятся: здания и сооружения стационара, поликлиники, амбулаторий, фельдшерских здравпунктов и т.д. Движимое имущество – медицинское оборудование – 12% от общей стоимости основных средств. Медицинское оборудование и медицинская мебель представлены следующими группами:

- Отделение функциональной диагностики (ЭКГ, ВЭМ, ХМ, ХМАД, ЭЭГ, спирометрия) УЗД, эндоскопическое оборудование (гастроскопия, колоноскопия, бронхоскопия). Клиническая лаборатория выполняет предусмотренный стандартами оказания медицинской помощи перечень лабораторных исследований.

- Рентгенологическое отделение оснащено: Флюорографы 2 (цифровые), «Око-3» на 3 три рабочих места, маммограф, МРТ, палатных аппаратов - 2, дентальных – 2.

- Коечный фонд - 180 коек (стационар круглосуточного пребывания – 120 коек; 40 коек – дневной стационар, 20 коек - стационарное подразделение на ст. Верхне-Зейск).

Прочие движимые основные средства – 2% от общей стоимости основных средств.

Важно отметить, что здравоохранение является отраслью нематериального накопления, наряду с образованием, наукой и НИОКР. Поэтому значение нематериальных активов в медицине трудно переоценить. Для медицинской организации характерны следующие группы нематериальных активов: нематериальные активы, связанные с технологиями; нематериальные активы, связанные с клиентами; нематериальные активы, связанные с человеческим капиталом; нематериальные активы, связанные с деловой репутацией. Говоря о нематериальных активах, связанных с технологиями в медицине, мы выделяем такой нематериальный актив, как ноу-хау. Ноу-хау (от англ. know how — знать как) или секрет производства - оригинальные технологии, знания, умения, которые ещё не стали широко известны и могут быть предметом купли-продажи или использоваться для достижения конкурентного преимущества. Это определённый набор информационных подходов, включающих формулы, методы, схемы и наборы инструментов, необходимых для успешного ведения дела в какой-либо области. В некоторых юрисдикциях сюда включены патенты, а также любая другая конфиденциальная информация, способная обеспечить превосходство над конкурентами. Как правило, под ноу-хау подразумевают инновации, имеющие коммерческую ценность в силу неизвестности иным лицам в отношении которой введен режим коммерческой тайны. В высокотехнологичной экономике ноу-хау составляет ключевую часть активов компании.

С точки зрения бизнеса принято различать три вида ноу-хау:

1. Неотделимые от конкретного физического лица (работника);
2. Неотделимые от фирмы;
3. Отделимые в общем случае от физического лица и от фирмы.

Правовая защита распространяется только на ноу-хау третьего типа. Только такие ноу-хау можно считать активами фирмы в полном смысле слова. Однако менеджмент в своих действиях должен учитывать существование ноу-хау всех трех типов.

В медицинском учреждении в качестве ноу-хау могут выступать определенные

упорядоченные процедуры или методики лечения, диагностики, реабилитации и профилактики всевозможных заболеваний; разработка изделий медицинского назначения; формализованные и отработанные бизнес-процессы медицинского учреждения. Так, к примеру, в Москве на базе отраслевых больниц № 4 и №5 открылся центр семейной медицины, в котором применяется уникальная для страны технология дистанционного ведения больных, разработанная в системе здравоохранения ОАО «РЖД».

Когда телемедицина в лечебно-профилактических учреждениях используется как методика лечения, это тоже может рассматриваться как ноу-хау. Такой опыт есть в следующих учреждениях ОАО «РЖД»: Центральная клиническая больница №1; Центральная клиническая больница №2 им. Н.А. Семашко. Также, в качестве примера, можно привести такие нематериальные активы как изобретения и патенты в области клинико-диагностических исследований, хирургического комплекса, операционного блока и так далее Центральной клинической больницы №1 ОАО «РЖД»:

- «Способ хирургического лечения поясничного отдела позвоночника при остеохондрозе с сегментарной нестабильностью и/или спондилолистезе 1 степени». Патент на изобретение № 2324437 (2008 г.). Бюллетень федеральной службы по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам РФ. – М.- 2008. - № 14. Дракин А. И., к.м.н., зав. нейрохирургическим отделением; Басков А.В., д.м.н., проф., руководитель центра патологии спинного мозга; Учуров О.Н., Басков В.А.;

- «Способ взятия костного трансплантата из подвздошной кости ». Патент на изобретение № 2329000 (2008 г.). Бюллетень федеральной службы по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам РФ. – М.- 2008. - № 20. Дракин А.И. к.м.н., зав. нейрохирург. отд., Басков А.В. д.м.н., проф., руководитель центра патологии спинного мозга , Учуров О.Н., Басков В.А.;

- «Способ проведения клинического и биохимического анализа биологических жидкостей», Патент РФ на изобретение № 2325644 (2008 г.) Старовойтова Т.А., к.м.н., зав. клинико-диагностической лаборатории ;

- «Приспособление для экстракции и метод экстракции нефростомического дренажа». Зарегистрирована патентная заявка № 008537, регистрационный № 2008107891 от 03.03.2008 г Нарышкин С.А. к.м.н. зав. операционным блоком Центра лучевой диагностики;

- «Способ реконструкции боковой стенки живота при послеоперационной грыже», Патент РФ на изобретение № 2325856 (2007 г.) Брехов Е.И., Юрасов А.В. д.м.н., проф., зав. операционным блоком Хирургического комплекса, Алексеев А.К., Житников Г.В.

К нематериальным активам, связанным с клиентами, в медицинской организации можно отнести списки постоянных и потенциальных пациентов, подобранные с учетом специфики оказываемых медицинским учреждением услуг; договоры с пациентами по обязательному и добровольному медицинскому страхованию; договоры со страховыми компаниями; договоры с городскими организациями на проведение медосмотров; отношения с прикрепленным населением (работники ОАО РЖД и члены их семей); отношения с территориальным населением. Под нематериальными активами, связанными с человеческим капиталом, прежде всего, подразумевается персонал организации. Человеческий капитал медицинской организации – это не только собранный вместе и обученный медицинский персонал, но и хороший менеджмент, контракты с выдающимися специалистами в сфере медицины. К человеческому капиталу в медицинском учреждении также можно отнести и ноу-хау, неотделимые от конкретного физического лица, врача или специалиста. Использование таких ноу-хау обычно требует не только знания, как делать, но и умения выполнить соответствующие операции. Это свойство наиболее ярко, проявляется в хирургии, где мало знать, как выполняется операция, но надо также уметь ее сделать на должном уровне. Сюда же относятся так называемые «молчаливые» или подразумеваемые знания (*tacit knowledge*). Чтобы успешно управлять человеческим капиталом менеджмент должен отслеживать примерно следующий набор параметров: образование; профессиональная

квалификация; связанные с работой профессиональные знания; профессиональные наклонности; психометрические характеристики; связанные с работой умения.

По словам вице-президента ОАО «РЖД», доктора медицинских наук, профессора О.Ю. Атькова, средний возраст врачей в медицинских учреждениях ОАО «РЖД» приближается к 50 годам, а «скамейки запасных» практически пустые. Компания готова оплачивать подготовку специалистов, которые потом по контрактам обязаны будут отработать определенный период на месте. В соответствии с ПБУ 14/2007, подобные затраты: на повышение квалификации сотрудников, могут быть отнесены к нематериальным активам организации. Для медицинской организации нематериальные активы, связанные с деловой репутацией, играют особую роль. К этой категории можно отнести и гудвилл самой организации, гудвилл профессиональной врачебной практики, личный гудвилл врача, специалиста, и наконец, общую стоимость бизнеса в качестве действующего медицинского учреждения. Деловая репутация может быть тесно связана с наличием постоянной клиентуры (пациентов), выгодным географическим положением лечебного учреждения, квалифицированной командой менеджеров, врачей, специалистов. Деловая репутация медицинской организации может быть как положительной, так и отрицательной. Положительная деловая репутация связана с позитивным отношением контрагентов (клиентов, пациентов, партнеров, поставщиков) к медицинскому учреждению, с доверием к нему и уверенностью в положительном результате сотрудничества. Отрицательная деловая репутация показывает нестабильность положения учреждения в экономическом обороте, недоверие к нему со стороны контрагентов. Для деловой репутации медицинского учреждения цена врачебной ошибки очень велика, поскольку ведет к оттоку пациентов, что в свою очередь, незамедлительно сказывается на его стоимости. К сожалению, на сегодняшний день нематериальные активы в структуре активов медицинского учреждения либо вообще не отражены, либо отражены в незначительной части и только в самых крупных и передовых организациях. Для лечебно-профилактического учреждения наличие нематериальных активов играет важную роль, поскольку от этого зависит его дальнейшее успешное развитие.

Для примера посмотрим на негосударственное учреждение здравоохранения «Центральная клиническая больница № 2 им. Н.А.Семашко ОАО «РЖД», которое является многопрофильным лечебно-медицинским центром. ЦКБ № 2 расположена на трех территориях, две из которых расположены в уникальной природной зоне национального парка «Лосиный остров», имеет мощную базу лечебно-диагностического, восстановительного лечения и реабилитации. Третья территория в подмосковном городе Пушкино. В настоящее время ЦКБ №2 является ведущим лечебным учреждением железнодорожного транспорта России, а также города Москвы. Это учреждение с многолетними традициями, огромным опытом оказания медицинской помощи, новыми организационными формами, высоким кадровым потенциалом, первоклассным оборудованием крупнейших мировых производителей. Главный корпус, построенный по проекту Ф. О. Шехтеля, является архитектурным памятником. Сегодня на базе больницы работает 14 кафедр высших учебных заведений и научно-исследовательских институтов столицы. Больница является клинической базой лечебного факультета Московского государственного медико-стоматологического университета (МГМСУ), Российской медицинской академии постдипломного образования (РМАПО), Московской медицинской академии (ММА) им. И.М.Сеченова, медицинского факультета Российского университета дружбы народов (РУДН), Российский государственный медицинский университет им. Пирогова.

Структура НУЗ «ЦКБ №2 им.Н.А. Семашко:

- Научно-медицинские центры: Онкологический центр; Кардиологический центр; Неврологический центр им. Б.М. Гехта.
- Консультативно-диагностическое отделение
- Клинические отделения: Клинические отделения центров; Гинекологическое отделение; Офтальмологическое отделение; Радиологическое отделение; Отделение урологии и рентгеноударно-волнового; Дистанционного дробления камней; Отделение Лазерной



хирургии; 2 отделения сосудистой хирургии; Пластическая и эндоскопическая хирургия; Травматолого -ортопедическое отделение; Гастроэнтерологическое отделение; Нейрохирургическое отделение; Отделение восстановительной медицины; Хирургическое отделение.

• Диагностические отделения: Рентгеновское отделение, МРТ, КТ; Физиотерапевтическое отделение; Лаборатория радиоизотопной диагностики; Клинико-диагностическая; Паталогоанатомическое отделение; Эндоскопическое отделение; Отделение функциональной диагностики; Отделение ультразвуковой диагностики; Отделение рентгенохирургических методов диагностики и лечения; Отделение гравитационной хирургии крови.

Исходя из вышеизложенного описания, становится понятно, что данное медицинское учреждение обладает не только значительными материальными активами, но также и существенными нематериальными активами. Среди материальных активов данного лечебно-профилактического учреждения, помимо большого количества корпусов зданий, главное из которых является памятником архитектуры, и сооружений, высокотехнологичного медицинского оборудования, также стоит выделить и такой специализированный актив как водолечебница. Водолечебница – специализированное отделение в медицинском учреждении для проведения водных процедур с использованием природных минеральных вод, искусственных минеральных вод и пресной воды. Водолечебница входит в состав отделения восстановительной медицины и реабилитации, которое оказывает такие услуги как электропроцедуры, ультразвуковое лечебное воздействие, целый комплекс тепловых процедур, магнитно-лазерное воздействие, также можно отметить и такие новые методики восстановительного лечения как вегетотестер, реабилитационный антигравитационный костюм «Регент», чрескожная электромиостимуляция. Данные методики можно отнести к нематериальным активам медицинской организации, к которым также относятся инновационные методы лечения и диагностики, выдающаяся научная школа, накопленные знания и научный опыт, высококвалифицированный персонал больницы – 17 профессоров и докторов медицинских наук, 52 кандидата медицинских наук, 134 врача высшей категории, и, как следствие, возникающая положительная деловая репутация лечебно-профилактического учреждения, которая, в свою очередь, напрямую влияет на такой нематериальный актив как клиентская база (существующие и потенциальные пациенты). На примере негосударственного учреждения здравоохранения «Центральная клиническая больница № 2 им. Н.А.Семашко ОАО «РЖД» мы убедились в том, что существенный вклад в стоимость медицинской организации вносят также нематериальные активы.

Понимание специфики структуры активов медицинской организации необходимо для того, чтобы грамотно оценить стоимость учреждения здравоохранения, а именно выбрать правильный метод оценки в рамках каждого из подходов, определить факторы, влияющие на стоимость лечебно-профилактического учреждения и выявить основные направления повышения эффективности ее деятельности.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / под ред. Киселевой Г.В. – Изд-во Дашков и К. – 2008. – 524 с.
2. Богаченко, В.М. Теория бухгалтерского учета. 7-е изд., доп. и перераб. [Текст] / В.М. Богаченко. – Изд-во «Феникс», 2009. – 346 с.

**Денисова Виктория Ринатовна**

ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

125993, Москва, Ленинградский проспект, 49.

Аспирант

Тел.: +7(926)560-28-95

e-mail: victoriadenisova@gmail.com

*Адрес учредителя журнала:*

Орловский государственный технический университет  
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29  
(4862) 43-48-90  
www.ostu.ru  
E-mail: nmu@ostu.ru

*Адрес редакции:*

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

Технический редактор, корректор,  
компьютерная верстка Е.Г. Дедкова

Подписано в печать 9.12.2009 г.  
Формат 70x108 1/16. Усл. печ. л. 7,5.  
Тираж 1000 экз.  
Заказ № \_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе ОрелГТУ  
302030, г. Орел, ул. Московская, 65