

ISSN 1994–0874

**Учет
и статистика
№ 2 [34] 2014**

**Accounting
and Statistics
№ 2 [34] 2014**

Ростов-на-Дону

2014

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учет и статистика

№ 2 (34), 2014

Научно-практический журнал.

Издается с 2003 года.

Периодичность – 4 номера в год.

№ 2 (34), 2014

Журнал «Учет и статистика» включен в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук.

Издание зарегистрировано Федеральной службой по надзору за соблюдением законодательства в сфере массовых коммуникаций и охране культурного наследования. Свидетельство ПИ № ФС 77–26807.

Подписной индекс в каталоге
«Пресса России» 42055.

Международный стандартный номер
сериального издания: ISSN 1994–0874

Адрес редакции:

344002, Ростов-на-Дону,

Б. Садовая, 69, к. 404.

Тел.: (863) 240-57-29.

e-mail: GoncharovaLuidmila@yandex.ru

© Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ),
2014

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Главный редактор

Заслуженный деятель науки
Российской Федерации,
доктор экономических наук, профессор,
проректор по научной работе
и инновациям, зав. кафедрой
«Анализ хозяйственной деятельности
и прогнозирование»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

Усенко Л. Н.

Заместитель главного редактора

доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

Лабынцев Н. Т.

Ответственный секретарь

кандидат экономических наук, доцент
кафедры «Анализ хозяйственной
деятельности и прогнозирование»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

Гончарова Л. В.

Рукописи представляются в редакцию в электронном виде (на диске или по электронной почте GoncharovaLuidmila@yandex.ru). Редакция в обязательном порядке осуществляет экспертную оценку (рецензирование, научное и стилистическое редактирование) всех материалов, публикуемых в журнале.

Ознакомиться с требованиями к оформлению материалов можно на сайте журнала: <http://www.uchet.rsue.ru>.

Мнение редакции и членов редколлегии может не совпадать с точкой зрения авторов публикации.

Ответственность за содержание публикаций и достоверность фактов несут авторы материалов.

ЧЛЕНЫ РЕДАКЦИОННОЙ КОЛЛЕГИИ

- Богатая И. Н.** – д. э. н., профессор кафедры «Аудит» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Евстафьева Е. М.** – д. э. н., доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Каспина Р. Г.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», директор центра экономического развития и инноваций.
- Кизилов А. Н.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Аудит» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Кутер М. И.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, аудит и автоматизированная обработка данных» ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет».
- Макаренко Е. Н.** – д. э. н., доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)», декан УЭФ ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Маслова Н. П.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Мельник М. В.** – д. э. н., профессор, Заслуженный деятель науки РФ, профессор кафедры «Анализ хозяйственной деятельности» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ».
- Ниворожкина Л. И.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Математическая статистика, эконометрика и актуарные расчеты» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Полякова И. А.** – д. э. н., доцент, профессор кафедры «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».
- Попова Л. В.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учёт и налогообложение» ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» (г. Орел).
- Ткач В. И.** – д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учёт и аудит» ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет».
- Чернышева Ю. Г.** – д. э. н., доцент, профессор кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)».

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

- Балина Л. В.** – Министр образования Ростовской области.
- Ендовицкий Д. А.** – д. э. н., профессор, ректор ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет».
- Елисеева И. И.** – академик Российской Академии наук, д. э. н., профессор Санкт-Петербургского социологического института РАН.
- Ниворожкин А. М.** – доктор экономики, ведущий научный сотрудник проблем занятости Германии.
- Панков Д. А.** – зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства» Белорусского государственного экономического университета.
- Петрик Е. А.** – зав. кафедрой «Аудит» Киевского национального экономического университета им. В. Гетьмана.
- Сысоев Н. И.** – к. э. н., доцент, главный бухгалтер ОАО «Роствертол».
- Татоглу Экрем** – профессор кафедры международного бизнеса и торговли, факультета экономики и административных наук Bahcesehir Университета (Бешикташ, Стамбул).
- Сангстер Алан** – доктор наук, профессор (Англия).

MINISTRY EDUCATION AND SCIENCE
OF RUSSIAN FEDERATION

Accounting and Statistics

№ 2 [34] 2014

Scientific and practical journal
Published since 2003.
Periodicity 4 issues a year.
№ 2 (34), 2014

The journal is included in the list of leading peer-reviewed scientific journals, in which the main basic thesis results of doctorate and candidate researches should be published

The journal is registered in the federal service for supervision of legislation in mass communication and protection of cultural heritage. Certificate ПИ № ФС 77–26171.

Index 42055
listing «Press of Russia»

The International Standard Serial Number:
ISSN 1994–0874

Publishing address of the journal:
344002, Rostov-on-Don,
B. Sadovaya St., 69, room 404.
Tel. (863) 240-57-29.
e-mail: GoncharovaLuidmila@yandex.ru

© Rostov State University of Economics
(RINH), 2014

EDITORIAL BOARD

Editor-in-Chief

Ph. D. in Economics, Professor,
Honored Worker of Science
of the Russian Federation,
Vice Rector for Research and Innovations,
Head of Business Analysis and Forecasting
Chair, Rostov State University
of Economics (RINH)
Usenko L. N.

Deputy Editor-in-Chief

Ph. D. in Economics, Professor,
Head of Accounting Chair, Rostov State
University of Economics (RINH)
Labyntsev N. T.

Executive Secretary

Ph. D. in Economics, Associate Professor
of Business Analysis and Forecasting
Chair, Rostov State University
of Economics (RINH)
Goncharova L. V.

Manuscripts are submitted to the editor in electronic form (on disk or by e-mail GoncharovaLuidmila@yandex.ru). Editorial provides expert assessment (peer review, scientific and stylistic editing) of all materials published in the journal.

Uniform requirements for manuscripts submitted to journals are provided on the site of the journal: <http://www.uchet.rsue.ru>.

The views expressed in the Journal are those of the authors, and do not necessarily coincide with those of the Editor or the Editorial Board.

Authors are responsible for the accuracy of the content of publications.

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

Bogataya I. N. – Ph. D. in Economics, Professor of Audit Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

Evstafieva E. M. – Ph. D. in Economics, Associate professor of Accounting Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

Kaspina R. G. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Accounting, Audit and Analysis Chair, Kazan (Prevolzhsky) Federal University, Director of the Center for Economic Development and Innovations.

Kizilov A. N. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Audit Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

Cooter M. I. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Accounting, Audit and Automated Data Processing Chair, Kuban State University.

Makarenko E. N. – Ph. D. in Economics, Associate Professor, Professor of Accounting Chair, Rostov State University of Economics (RINH), Dean of Accounting Department of Rostov State University of Economics (RINH).

Maslova N. P. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Social, Economic and Regional statistics Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

Melnik M. V. – Ph. D. in Economics, Professor, Honored Worker of Science of the Russian Federation, Professor of Economic Activities Analysis Chair, Financial University under the Government of the Russian Federation.

Nivorozhkina L. I. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Mathematical Statistics, Econometrics and Actuarial Calculations Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

Polyakova I. A. – Ph. D. in Economics, Associate Professor, Professor of Social, Economic and Regional statistics Chair, Rostov State University of Economics (RINH).

Popova L. V. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Accounting and Taxation Chair, State University – Education-Science-Production Complex, Orel.

Tkach V. I. – Ph. D. in Economics, Professor, Head of Accounting and Auditing Chair, Rostov State University of Civil Engineering.

Chernysheva Y. G. – Ph. D. in Economics, Associate Professor, Professor of Analysis of Economic Activities and Forecasting, Rostov State University of Economics (RINH).

EDITORIAL COUNCIL

Balina L. V. – Minister of Education of Rostov Region.

Endovitsky D. A. – Ph. D. in Economics, Professor, Rector of Voronezh State University.

Eliseeva I. I. – Academician of Russian Academy of Sciences, Ph. D in Economics, Professor of St. Petersburg Sociological Institute, Russian Academy of Sciences.

Nivorozhkin A. M. – Ph. D. in Economics, Leading Researcher of the employment problems in Germany.

Pankov D. A. – Head of Accounting, Analysis and Audit of National Economy Sectors Chair, Belarus State University of Economics.

Petrik E. A. – Head of Audit Chair, Kiev National University of Economics after V. Getman.

Sysoev N. I. – Ph. D. in Economics, Associate Professor, Chief Accountant of Rostvertol JSC.

Tatoglu Ekrem – Professor of International Business and Trade Chair, Faculty of Economics and Administrative Science, Bahcesehir, Istanbul.

Sangster Alan – Ph. D. in Economics, Professor, United Kingdom.

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА _____	8
АЛЕКСЕЕВА И. В., ОСИПОВА Р. Г.	
СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ _____	8
КРУЧАНОВА Н. А.	
ВИДЫ БАЗОВЫХ БАЛАНСОВЫХ РАВЕНСТВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА _____	18
КОВАЛЕВА О. В.	
ВНЕДРЕНИЕ МОДУЛЯ «БЮДЖЕТИРОВАНИЕ» В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ВУЗА _____	25
РАЗДЕЛ 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА _____	37
ЕВСТАФЬЕВА Е. М., ГРИНЧЕНКО К. А.	
ИССЛЕДОВАНИЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ НАЛОГОВОГО АУДИТА ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ _____	37
РАЗДЕЛ 3. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА _____	45
БЛОХИНА В. Г.	
ОСОБЕННОСТИ АНАЛИЗА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ _____	45
БУХОВ Н. В.	
ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОГО АНАЛИЗА _____	52
РАЗДЕЛ 4. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ СТАТИСТИКИ _____	57
КОЛОСОВА Н. А.	
ОСОБЕННОСТИ ЗАНЯТОСТИ ЭТНИЧЕСКИХ МИГРАНТОВ НА РЫНКЕ ТРУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ _____	57
ПАВЛЕНКО Г. В.	
АНАЛИЗ РАЗЛИЧИЙ В УРОВНЕ ЖИЗНИ НАСЕЛЕНИЯ РЕГИОНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ _____	63
РАЗДЕЛ 5. ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ _____	69
УСЕНКО А. М.	
ОСНОВЫ ДИАГНОСТИКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ С ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ _____	69
САЛТАНОВА А. Г.	
ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ СТРУКТУРЫ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ _____	74

CONTENT

SECTION I. STATUS AND DEVELOPMENT TRENDS OF ACCOUNTING	82
ALEKSEEVA I. V., OSIPOVA R. G.	
MODERN TRENDS IN THE CORPORATE REPORTING OF SUSTAINABLE ECONOMIC DEVELOPMENT	82
KRUCHANOVA N. A.	
THE BASIC BALANCE EQUATIONS IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING	89
KOVALYOVA O. V.	
BUDGETING MODULE INTRODUCTION IN THE SYSTEM OF UNIVERSITY ACCOUNTING MANAGEMENT	96
SECTION II. THEORY AND PRACTICE OF AUDIT	106
EVSTAFYEVA E. M., GRINCHENKO K. A.	
RESEARCH ON A LEGAL FRAMEWORK OF THE BUSINESS ENTITIES' TAX AUDIT AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT	106
SECTION III. CURRENT PROBLEMS AND DEVELOPMENT TRENDS OF ECONOMIC ANALYSIS	112
BLOKHINA V. G.	
ASPECTS OF INVESTMENT ACTIVITY ANALYSIS AND CONSISTENCY IN DECISION-MAKING	112
BUKHOV N. V.	
INFORMATIONAL SUPPORT OF FUNCTIONAL COST ANALYSIS	117
SECTION IV. CURRENT PROBLEMS OF STATISTICS	122
KOLOSOVA N. A.	
PECULIARITIES OF ETHNIC MIGRANTS' EMPLOYMENT IN THE LABOR MARKET OF THE RUSSIAN FEDERATION	122
PAVLENKO G. V.	
ANALYSIS OF THE LIVING STANDARDS DIFFERENCES OF POPULATION IN THE REGIONS OF RUSSIAN FEDERATION	127
SECTION V. ECONOMIC DEVELOPMENT ISSUES	133
USENKO A. M.	
BASICS OF DIAGNOSTICS OF EFFICIENT FINANCIAL RELATIONS WITHIN COMMERCIAL ORGANIZATIONS	133
SALTANOVA A. G.	
MAIN DIRECTIONS OF EQUITY STRUCTURE OPTIMIZATION IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS	137

**СОСТОЯНИЕ
И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Алексеева И. В.,
д. э. н., доцент, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

*Осипова Р. Г.,
студентка 5 курса УЭФ
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

**СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ
КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ
В УСЛОВИЯХ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

УДК 657

Аннотация

В данной статье была проанализирована практика раскрытия информации крупнейшими компаниями России. Проведен анализ оценки современного состояния сферы корпоративной отчетности. Выделены признаки корпоративной отчетности. Изучены основные направления совершенствования подходов к составлению корпоративной отчетности.

Ключевые слова

Корпоративная отчетность, подходы, отчетность в области устойчивого развития, направления.

Одним из основных источников информации об успешности ведения бизнеса для инвесторов и других стейкхолдеров служит корпоративная отчетность, представляемая самими компаниями. Улучшение качества корпоративной отчетности становится для компаний необходимым условием лидерства в конкурентной борьбе.

В современном мире крупным компаниям для управления недостаточно данных только бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим возникает необходимость в дополнительных источниках информации. Та-

ким источником и явилась система корпоративной отчетности. В России это понятие появилось сравнительно недавно, поэтому рассмотрим современный опыт и тенденции развития корпоративной отчетности, который накопили такие компании.

В ходе изучения официальных сайтов компаний в сети Интернет, системы профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК.Интерфакс) [8], рэнкинга рейтингового агентства «Эксперт» («Топ-400 крупнейших компаний России») [9] была проанализирована практика раскрытия информации

50 крупнейшими по капитализации компаниями России, такими как: Газпром, Роснефть, Сбербанк России, Нефтяная компания «Лукойл», ГМК «Норильский никель», ТНК-ВР, Нова ТЭК, Сургутнефтегаз, Уралкалий, Ростелеком, Северсталь, Татнефть, ПК «Балтика» и многими другими, ценные бумаги которых котируются на открытом рынке (по состоянию на 1 сентября 2011 г.). Совокупная выручка этих организаций за 2010 г. составила 18,2 трлн руб., что сформировало 40,3 % внутреннего валового продукта РФ. Таким образом, можно констатировать факт, что отчетность данных компаний во многом оп-

ределяет облик сферы раскрытия информации в России. В то же время компании, достигшие наибольшей капитализации на рынке, предположительно, должны использовать наиболее хорошо зарекомендовавшие себя в мире практики формирования и представления отчетности.

По региональному местоположению 40 % компаний зарегистрировано в Москве, 14 % – в Санкт-Петербурге, 6 % – в Красноярском крае, 6 % – в Тюменской области, 4 % – в Республике Башкортостан, 4 % – в Свердловской области и 26 % в других регионах страны (рис. 1).

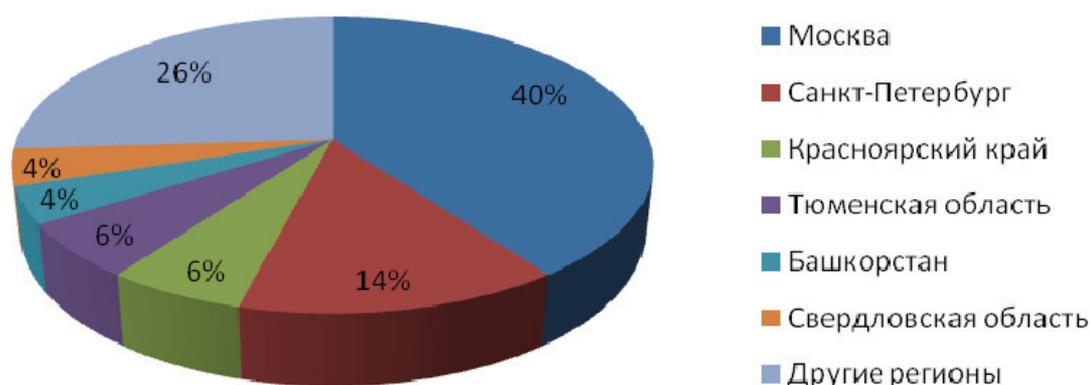


Рисунок 1 – Характеристика выборки по региональному признаку компаний-респондентов

По отраслевой принадлежности компании распределились следующим образом: 22 % – электроэнергетический сектор, 18 % – нефтяная и нефтегазовая промышленность, 12 % – черная металлургия, 10 % – банки, 8 % – химическая

и нефтехимическая промышленность, 6 % – цветная металлургия, 4 % – промышленность драгоценных металлов и алмазов, 4 % – телекоммуникации и связь и 16 % – другие отрасли (рис. 2).

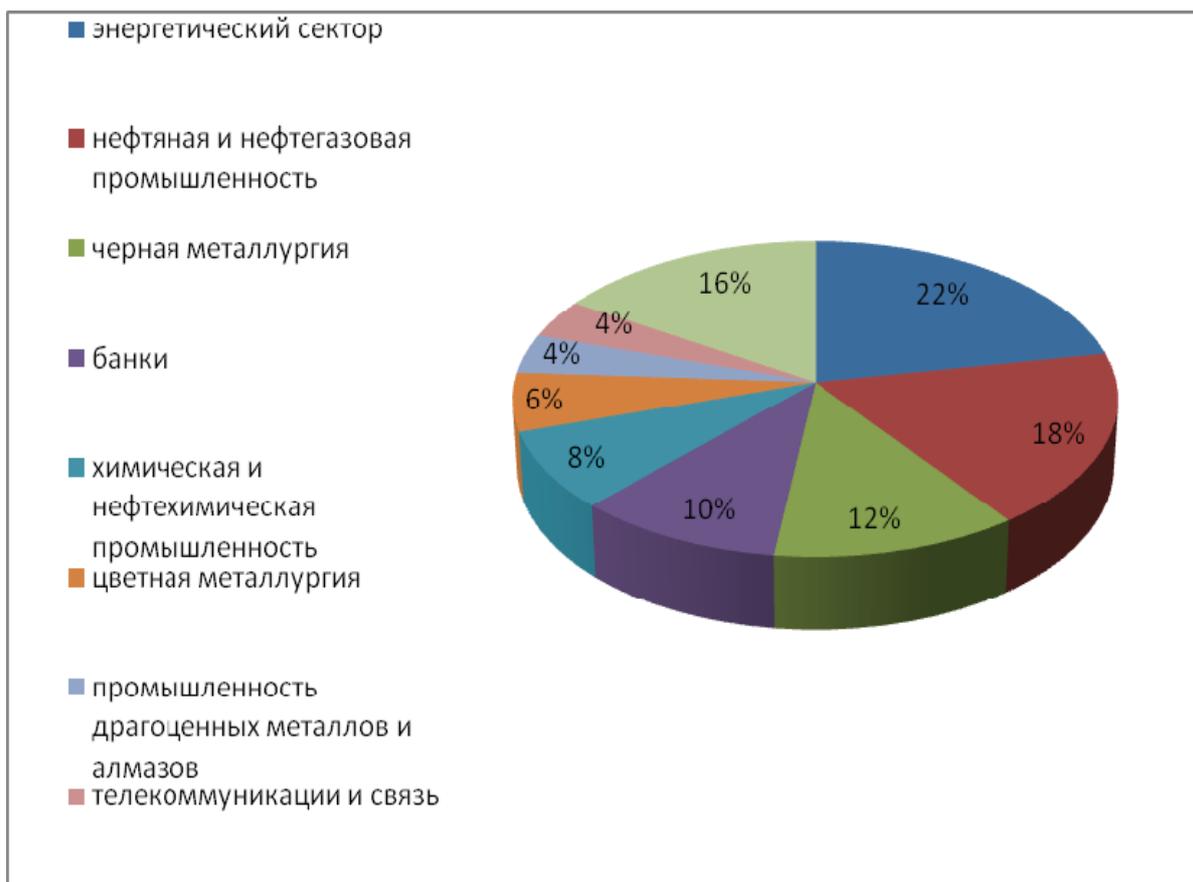


Рисунок 2 – Характеристика выборки по отраслям

Основываясь на данных исследования, можно охарактеризовать степень готовности публичных компаний в нашей стране к применению требований Федерального закона 208-ФЗ от 27.07.2010 «О консолидированной финансовой отчетности». Так, 68 % исследуемых организаций в 2010 г. уже составляли годовую финансовую отчетность, основываясь на Международных стандартах финансовой отчетности, 20 % использовали стандарты US GAAP и 12 % ограничивались составлением сводной бухгалтерской отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета. Следовательно, можно подтвердить наличие некоторых проблем с переходом трети круп-

нейших публичных компаний РФ на составление консолидированной отчетности по МСФО, которые заключались в необходимости быстрого осуществления больших финансовых вложений в трансформирование своих учетных систем в соответствии с международными стандартами.

Распределение аудиторов, проводивших аудит годовой финансовой отчетности исследуемых компаний, выглядит следующим образом: 28 % – KPMG, 22 % – Price waterhouse Coopers, 18 % – Ernst & Young, 14 % – Deloitte & Touche, 4 % – ООО «Росэкспертиза» и 14 % – другие аудиторские компании (рис. 3).

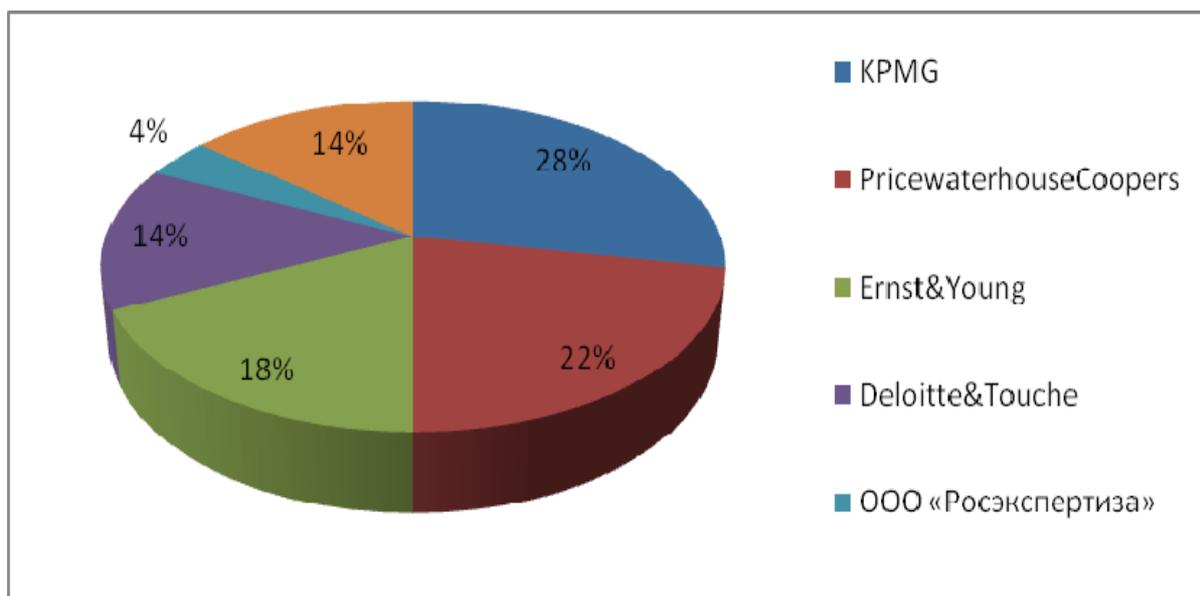


Рисунок 3 – Аудиторские фирмы, осуществляющие аудит корпоративной отчетности компаний в выборке

Вполне достоверной представляется гипотеза о том, что размер привлекаемых для проведения аудита компаний влияет на соответствие качества представления раскрываемой информации западным стандартам.

Необходимо отметить, что 50 крупнейших компаний России имеют официальные сайты в сети Интернет. Одним из аспектов оценки качества корпоративного раскрытия информации можно считать наличие разделов, раскрывающих позиции компании в сфере защиты окружающей среды, социальной ответственности и корпоративного управления. У 68 % рассматриваемых организаций на страницах официального представительства показаны все три эти раздела. У 32 % отсутствует один из вопросов: экология или социальная ответственность. Причем следует под-

черкнуть, что у всех компаний в той или иной степени раскрыта информация о корпоративном управлении и присутствует постоянно пополняемый раздел новостей компании. Таким образом, можно утверждать о наличии у всех крупнейших российских публичных компаний признаков перехода к раскрытию информации на непрерывающейся основе, а не только в даты подведения итогов отчетных периодов.

За последние годы произошли существенные изменения в практике представления корпоративных годовых отчетов. Анализируя динамику раскрытия информации в подобной форме, можно отметить следующий темп: в 1998 г. только одна из исследуемых компаний представляла данный отчет, в 2001 г. – уже 11, в 2004 г. – 22, в 2007 г. – 45, а к 2010 г. – 48 компаний (рис. 4).

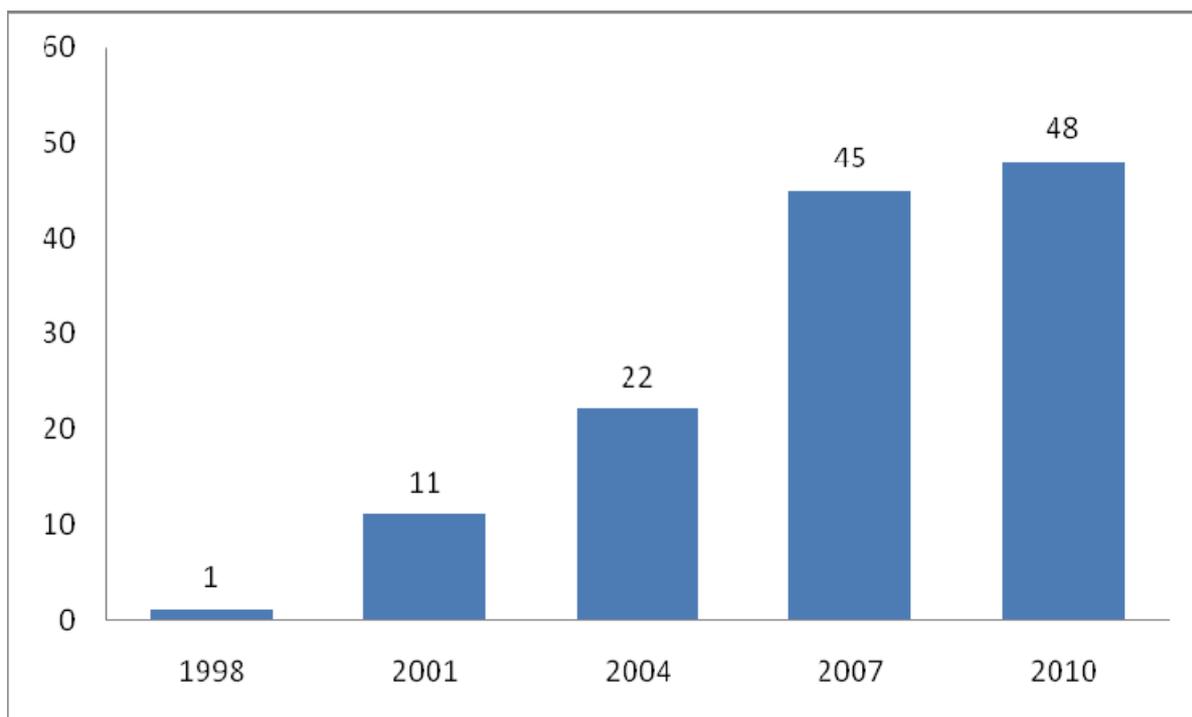


Рисунок 4 – Динамика представления корпоративной отчетности в форме годовых корпоративных отчетов

Стремительность роста количества общедоступных корпоративных отчетов отражает тенденцию усиления понимания менеджментом отечественных компаний важности привлечения инвестиционных ресурсов с открытого фондового рынка для успешного осуществления бизнеса. В то же время можно говорить об усилении корпоративной культуры компаний вследствие приобретения частным корпоративным сектором опыта хозяйственной деятельности в постсоветский период.

Другой важной тенденцией в сфере раскрытия корпоративной информации в России является рост количества представляемых компаниями отчетов в области устойчивого развития.

В отечественной практике наиболее употребляемым является термин «социальный отчет», однако также встречаются примеры представления отчетов по экологии, по корпоративной социальной ответственности и отчетов в области устойчивого развития. В целях настоящего исследования все эти виды отчетности объединены в единую группу раскрытия информации. В итоге можно оценить динамику количества компаний, представляющих данные сведения. В 2001 г. только 1 компания осуществляла такое раскрытие, в 2004 г. их количество выросло до 8, в 2007 г. оно составило 17, а в 2010 г. – 26 (рис. 5).

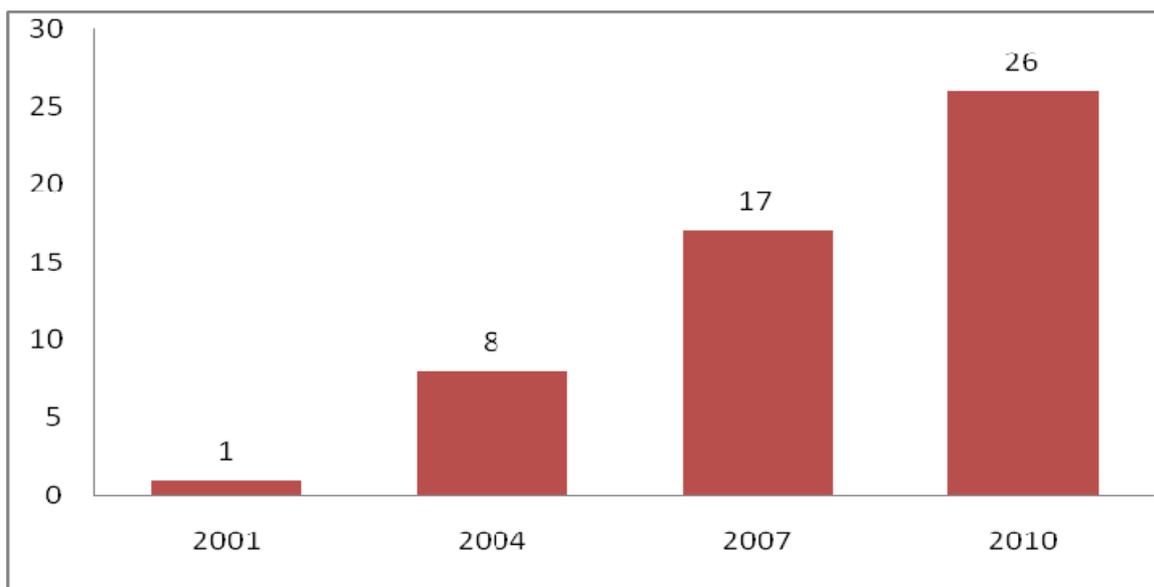


Рисунок 5 – Динамика представления корпоративной отчетности в форме годовых социальных отчетов

Таким образом, 52 % крупнейших российских компаний представляют в дополнение к годовому отчету отдельный социальный отчет, раскрывающий ЭСКУ-показатели.

Еще одним важным аспектом модификации корпоративного раскрытия представляется изменение структуры годовых отчетов.

В настоящее время 81 % российских корпоративных отчетов, рассмотренных в исследовании, содержит признаки изменения отчетности в направлении составления интегрированной отчетности. К таким признакам можно отнести: выделение в структуре годового отчета разделов, посвященных ЭСКУ-показателям; выделение отдельного раздела с ключевыми показателями эффективности деятельности компании, который в большинстве случаев размещается в начале отчета; красочное оформление отчетов; стремление к взаимоувязке показателей через таблицы сопоставления данных. Иногда практикуется представление информации о миссии, стратегии компании и данных о рисках.

Чтобы провести сравнительный анализ качества раскрытия корпоративной информации между компаниями, необходимо разработать инструментарий соответствующих аналитических показателей.

Таким образом, важным аспектом улучшения качества раскрытия отчетной информации в настоящее время в мире выступает не только стимулирование компании со стороны стейкхолдеров, но и усиление регулирования данного вопроса со стороны государств. В Дании и Франции, например, были приняты законы, обязывающие включать в годовой отчет информацию о программах корпоративной ответственности. В Великобритании управляющие пенсионными фондами должны раскрывать сведения о том, как они использовали подходы корпоративной социальной ответственности при принятии своих инвестиционных решений. Также интересны законодательные инициативы в Малайзии. Главная фондовая биржа этого государства обязала все публичные компании, находящиеся в ее листинге, отчитываться по программам

корпоративной социальной ответственности. Правительство этого государства ввело налоговые и иные инициативы, связанные с ЭСКУ-деятельностью [10]. Проведенный анализ оценки современного состояния сферы корпоративной отчетности Российской Федерации наглядно доказывает применение крупными российскими компаниями элементов корпоративной отчетности.

Большое внимание при исследовании вопросов, связанных с корпоративной отчетностью, уделяется формированию единообразного понимания терминов в этой сфере. Понятийный аппарат развивается в направлении большей детализации, что позволяет создавать новые классификации и применять их для подробного изучения моментов формирования, представления, анализа и аудита данных о компании. В этом проявляется возрастающая специализация научных знаний и происходящее углубление знаний человечества об экономической природе функционирования компаний.

Однако в настоящее время научное обоснование и нормативное регулирование вопросов представления корпоративной отчетности разработано еще недостаточно.

Обобщая вышесказанное, можно сформулировать комплексное определение корпоративной отчетности как системы отчетов, представляемых корпорациями, характеризующейся следующими признаками:

- включает в себя совокупность финансовых и нефинансовых, системных и несистемных показателей, итоговой и плановой информации, сведений об объектах, процессах, операциях;
- отражает прозрачность (транспарентность) деятельности корпорации;
- используется широкими группами стейкхолдеров и предоставляется им для принятия управленческих решений, что зависит от степени достоверности и полноты данных об эконо-

мическом потенциале, тенденциях показателей, перспективах устойчивого развития.

Финансовая отчетность корпораций традиционно является основным средством коммуникации между ними и широким кругом заинтересованных в данной информации пользователей. Мировое сообщество достигло больших успехов в стандартизации информации, представляемой в финансовой отчетности, и практически общепринятыми мировыми стандартами являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (International Financial Reporting Standards – IFRS). Согласно официальному сайту Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB) начиная с 2001 г. почти 120 стран мира требуют или разрешают использовать МСФО для составления финансовой отчетности компаний.

Однако в последнее время много говорится о том, что сложившаяся практика предоставления информации в финансовой отчетности является неудовлетворительной. Сами разработчики МСФО признают, что информация в финансовой отчетности общего назначения не может удовлетворить всех информационных потребностей пользователей. Это связано с тем, что все большее изменение претерпевают условия функционирования бизнеса, что обусловлено экологическими, социальными и иными проблемами. Зарубежные специалисты отмечают, что с момента создания действующей модели отчетности произошли существенные изменения в способах ведения бизнеса, формах создания бизнесом стоимости и среде его функционирования, причем данные процессы взаимосвязаны и отражают такие тенденции, как: глобализация, растущая политическая активность в ответ на финансовые, управленческие и иные кризисы, повышение

ожиданий общества в части прозрачности корпорации и их подотчетности, существующий и прогнозируемый дефицит ресурсов, рост численности населения, необходимость заботы об окружающей среде.

В ответ на эти изменения в настоящее время многие корпорации готовят отдельные отчеты, отражающие вопросы управления корпорациями, социальной и экологической ответственности, что позволяет оценить, как корпорации влияют на общество и окружающую среду и каковы их усилия в областях защиты окружающей среды, социальной сферы и подотчетности обществу. Такие отчеты получили название отчетов о социальной ответственности корпораций или отчетов об устойчивости.

В настоящее время в мире наибольшее признание получили Руководства по отчетности об устойчивости, которые были разработаны и выпущены организацией «Инициатива по глобальной отчетности». В 2013 г. была выпущена новая версия руководств – G4 Sustainability Reporting Guidelines. Однако и эти руководства не являются обязательными для применения, и проблема стандартизации представления информации об устойчивости остается открытой.

Несмотря на улучшение ситуации с аналитической ценностью бухгалтерской (финансовой) отчетности, нельзя не отметить тот факт, что такие внешние влияния компании, как экологическое воздействие, социальные программы не находят в формах отчетности должного отражения. В то же время широкий круг заинтересованных сторон запрашивают эту информацию и включают ее в свой базовый набор требований к раскрытию. Ко всему прочему отражение нефинансовых данных в отчетности позволяет аналитикам оценивать не только экономическую эффективность и устойчивость компании, но и

проводить анализ ее деятельности в контексте устойчивого развития.

Корпоративный отчет охватывает большой объем различной информации, которая позволяет пользователям сделать вывод о результатах и перспективах развития компании, влиянии деятельности на окружающую среду и общество и объективно оценить эти результаты и перспективы в более широком контексте устойчивости развития общества в целом. Однако следует согласиться с мнением ряда зарубежных специалистов, что при том количестве вопросов, которые должны быть отражены в корпоративном отчете согласно Концепции, основной проблемой будет являться краткость отчета.

В последнее время, в особенности за рубежом, наблюдается всплеск интереса к формированию новых видов отчетности. Со стороны компаний важным направлением модификации отчетности является расширенное представление информации по экологии, социальной сфере и корпоративному управлению (ЭСКУ). К данной категории можно отнести следующие виды раскрытий:

- отчетность в области устойчивого развития, предлагаемую Глобальной инициативой по отчетности (GRI);
- отчетность по корпоративной социальной ответственности (CSR);
- отчетность по корпоративному управлению (ЮНКТАД ООН);
- интегрированную отчетность, предложенную Международным комитетом по интегрированной отчетности (IIRC).

Тем не менее внедрение новых отчетных практик сталкивается с определенными проблемами. В первую очередь это связано с механизмами использования ЭСКУ-показателей в процессе принятия инвестиционных решений. Можно выделить четыре подхода, сформировавшихся в практической деятельности инвесторов, применяю-

щих принципы ответственного инвестирования.

Отрицательный отбор по ЭСКУ-критериям предполагает исключение из инвестиционного портфеля эмитентов из определенных отраслей экономики (табачной, алкогольной и др.).

При положительном ЭСКУ-отборе большее внимание уделяется рейтингам, составленным на основе отчетности с показателями устойчивости.

Часть инвесторов практикует вовлечение самих экономических субъектов в процесс диалога по раскрытию определенной информации.

Наиболее сложным вариантом считается включение ЭСКУ-показателей в существующие модели оценки финансовой стоимости компании.

Сегодня одной из основных проблем полноценного внедрения ЭСКУ-факторов в инвестиционный процесс является переоценка значения первых двух подходов при недостаточном использовании двух последних.

Практические методы расчетов и монетарной оценки компаний становятся все более сложными и многообразными. Инвесторы могут оценивать финансовую отдачу различных ЭСКУ-факторов с точки зрения изменения денежных потоков или воздействия на прибыль, стоимость капитала и активов. Таким образом, они сосредоточиваются на ЭСКУ-факторах и показателях, связанных с конкурентоспособностью и возможностью устойчивого создания компанией стоимости, которые, в свою очередь, дают возможность оценить будущие финансовые результаты. Проблемы, связанные с использованием ЭСКУ-информации, остаются главным образом потому, что многие инвесторы считают данную сферу слишком сложной, с трудноформулируемыми способами финансовой оценки и интегрирования в процесс принятия инвестиционных решений. Этот аспект усиливается

также из-за противоречий и недостатков в раскрытии ЭСКУ-информации компаниями. В результате часть инвесторов не воспринимают использование ЭСКУ-факторов в инвестиционном процессе всерьез, в большей степени декларируя приверженность принципам ответственного инвестирования для улучшения собственного имиджа.

Одним из аспектов оценки качества корпоративного раскрытия информации можно считать наличие разделов, раскрывающих позиции компании в сфере защиты окружающей среды, социальной ответственности и корпоративного управления.

В настоящее время достаточно распространенным является представление о том, что корпоративная отчетность не требует заверения внешним аудитором. В то же время с такой точкой зрения трудно согласиться, учитывая значительный интерес, который вызывают нефинансовые показатели у стейкхолдеров. Достаточно важным является предоставление таким заинтересованным сторонам соответствующей гарантии достоверности ЭСКУ-показателей, раскрываемых компаниями. Для этого необходимо проведение внешнего аудита корпоративной отчетности, который, в свою очередь, позволит с большей уверенностью относиться к указанным значениям показателей и строить на их основе модели оценки экономической стоимости компаний.

Основным направлением совершенствования подходов к составлению корпоративной отчетности станет формирование компаниями интегрированных отчетов, сочетающих финансовые данные, полученные на основе актуарных расчетов, с ЭСКУ-показателями. Формат такой отчетности должен обладать всеми необходимыми качествами для активного использования стейкхолдерами.

Таким образом, современные тенденции развития корпоративной отчет-

ности в условиях устойчивого развития экономики заключаются в:

- росте количества представляемых компаниями отчетов раскрытия корпоративной информации в области устойчивого развития;

- модификации корпоративного раскрытия изменения структуры годовых корпоративных отчетов;

- единообразии понятийного аппарата корпоративной отчетности в направлении большей детализации;

- развитию нормативного регулирования формирования корпоративной отчетности;

- разработке и составлении компаниями корпоративных интегрированных отчетов.

Аналитические возможности бухгалтерской (финансовой) отчетности в России в настоящее время имеют ряд ограничений. Это выступает серьезным препятствием для внедрения передовых практик корпоративной отчетности. Однако Правительство Российской Федерации и отечественные законодательные и нормотворческие органы предприняли ряд конструктивных шагов по приближению отечественной практики отчетности к мировым стандартам. Сложившаяся ситуация дает возможность рассчитывать на дальнейшее улучшение условий в данной сфере в нашей стране, что будет способствовать повышению прозрачности деятельности и инвестиционной привлекательности российских компаний.

Библиографический список

1. Булыга Р. П., Мельник М. В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития : моногр. / под ред. Р. П. Булыги. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 264 с.

2. Ветрова И. Ф. Корпоративная отчетность организаций АПК : дисс. канд. эконом. наук : 08.00.12 / Финансовая акад. при Правительстве РФ. – М., 2005. – 228 с.

3. Гетьман В. Г. XXXVI Конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27.

4. Карасева Л. МСФО – достижения и перспективы развития // Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. – 2012. – № 6. – С. 25–32.

5. Каспина Р. Г. Концепция формирования корпоративной отчетности // Аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием: сборник научных трудов / под ред. В. И. Бариленко, М. В. Мельник. – М. : Финансовый университет, 2012. – 188 с.

6. Рожнова О. В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 15.

7. Фомин М. В. Особенности позиционирования и аудита корпоративной отчетности : автореф. на соискание степени кандидата экономических наук : 08.00.12 / Финансовая акад. при Правительстве РФ. – М., 2013. – 25 с.

8. <http://www.spark-interfax.ru/Front/Index.aspx>.

9. <http://raexpert.ru>.

10. <http://www.csrdigest.com/2010/01/tales-of-two-countries>.

11. IFAC «Investor Demand for Environmental, Social, and Governance Disclosures: Implications for Professional Accountants in Business» (February 6, 2012). – URL : <http://www.ifac.org/publications-resources/investor-demand-environmental-social-and-governance-disclosures>.

ВИДЫ БАЗОВЫХ БАЛАНСОВЫХ РАВЕНСТВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

УДК 658.1

Аннотация

В статье рассмотрены возможные варианты построения балансовых равенств в управленческом учёте на основе структуризации зависимых показателей, позволяющих принимать управленческие решения в отношении различных бизнес-процессов.

Ключевые слова

Управленческий учет, балансовое равенство, текущие активы, капитализированные активы, собственные источники, заемные источники.

На современной стадии экономического развития в условиях функционирования коммерческих организаций постоянно происходит поиск внутренних резервов увеличения прибыли. Выводы о необходимости такого поиска обосновываются результатами анализа финансово-хозяйственной деятельности на основании форм бухгалтерской отчетности, в том числе на основании бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Многими исследователями подробно изучены и описаны классические модели балансовых равенств активов организации во взаимосвязи с их собственными и заемными источниками. По результатам анализа классических моделей баланса делаются выводы о продолжении политики производства, изменения ее стратегии или отнесения субъекта к банкротам. Однако поиск внутренних резервов можно сосредоточить на формате неклассических балансовых равенств. В качестве неклассических балансовых равенств для целей управления дискретными учетными объектами предложено два базовых равенства:

- управленческий баланс на основе текущих активов организации;
- управленческий баланс на основе капитализированных активов.

Структуризация доходов и расходов в разрезе указанных объектов управления составляет суть первого уровня балансовых уравнений, необходимого для определения доли вклада каждого объекта в общую прибыль коммерческого предприятия. Именно равенство «расходы + прибыль» и «доходы + убыток» является базовым равенством для группы взаимосвязанных учетных показателей. С целью формирования вклада каждого объекта управления в общую прибыль организации необходимо обеспечить балансовое равенство детализацией ключевых показателей. В качестве ключевых показателей в общем массиве учетной информации выступают такие показатели, как: расходы объектов управления; доходы объектов управления; финансовые результаты объектов управления.

Что касается расходов, то присутствие в действующей учетной практике коммерческого предприятия приемов аналитического учета в отношении любой группы показателей сводит к минимуму проблему распределения расходов между объектами управления в системе управленческого учета. Однако доходы по объектам управления могут быть сформированы лишь в условиях применения расчета трансфертного дохода в

отношении центров затрат и центров ответственности. При этом в настоящем исследовании можно лишь констатировать, что в экономической литературе уже предложен алгоритм расчета трансфертных показателей именно для применения в управленческом учете. Характеристика трансфертного дохода как внутренней цены сформулирована следующим образом: «Трансфертная цена представляет собой сумму фактических затрат подразделений (из системы управленческого учета) и планируемой величины прибыли центров затрат, откорректированной на величину полученных план-фактных отклонений по издержкам. Предложенный алгоритм расчета не тре-

бует дополнительной технологической или иной трудоемкой информации и основан на показателях управленческого учета и бюджетирования. По аналогичному алгоритму производится расчет трансфертной цены для центров ответственности» [4, с. 133–134].

Таким образом, используя взаимосвязь доходно-расходных показателей, для целей принятия управленческих решений в формате балансовых равенств можно разложить совокупную прибыль организации на доли, приходящиеся на каждый объект управления. В таблице 1 представлены структуры балансовых равенств по основным бизнес-процессам производственного предприятия.

Таблица 1 – Структура базового балансового равенства текущих затрат и доходов

Статья	Средства	Статья	Источники
Управленческий баланс по бизнес-процессу «Логистика»			
1	Издержки центра ответственности «Логистика»	4	Трансфертный доход центра ответственности «Логистика»
2	Трансфертная прибыль	5	Трансфертный убыток
3	Баланс	6	Баланс
Управленческий баланс по бизнес-процессу «Качество»			
1	Издержки центра ответственности «Качества»	4	Трансфертный доход центра ответственности «Качества»
2	Трансфертная прибыль	5	Трансфертный убыток
3	Баланс	6	Баланс
Управленческий баланс по бизнес-процессу «Финансы»			
1	Издержки центра ответственности «Финансы и учет»	4	Трансфертный доход центра ответственности «Финансы и учет»
2	Трансфертная прибыль	5	Трансфертный убыток
3	Баланс	6	Баланс
Управленческий баланс по бизнес-процессу «Производство»			
1	Издержки центра ответственности «Производство»	4	Трансфертный доход центра ответственности «Производство»
2	Трансфертная прибыль	5	Трансфертный убыток
3	Баланс	6	Баланс
Управленческий баланс по бизнес-процессу «Маркетинг»			
1	Издержки центра ответственности «Маркетинг»	4	Трансфертный доход центра ответственности «Маркетинг»
2	Трансфертная прибыль	5	Трансфертный убыток
3	Баланс	6	Баланс
Управленческий баланс по объекту «Кадры»			
1	Издержки центра ответственности «Кадры»	4	Трансфертный доход центра ответственности «Кадры»
2	Трансфертная прибыль	5	Трансфертный убыток
3	Баланс	6	Баланс

Структура баланса может быть развернута, а в его состав включены доходно-расходные показатели структурных подразделений, входящих в тот или иной бизнес-процесс.

Использование формата балансового равенства, ориентированного на доходно-расходные показатели объектов структуры управления, позволит раскрыть нерентабельные подразделения или в целом бизнес-процессы (если все подразделения бизнес-процесса были бы убыточными). При этом многолетний период становления и развития системы управленческого учета сопровождался и продолжает сопровождаться формированием теоретической и практической базы учета текущих издержек и доходов предприятий в зависимости от участия в них различных аналитических объектов воспроизводственной деятельности. Тем не менее теория управленческого учета практически не затронула вопросы распределения стоимости объектов инвестирования во взаимосвязи с теми же участниками производства, которые инициировали приобретение этих объектов. Причина кроется в незнании возможности такого распределения в управленческом учете, а отсутствие таковой информации, соответственно, не вызывает интереса к ней ни у практиков, ни у теоретиков.

Исходя из этого эволюция инвестиционной деятельности в рамках коммерческих структур, приводящая к капитализации активов, сопровождается недостатком мер ответственности в отношении объектов капитализации во взаимосвязи с менеджерами, инициировавшими приобретение указанных активов после постановки на учет указанных объектов. В результате это также сопровождается тем, что в современной научно-экономической литературе недостаточное внимание уделяется вопросам анализа инвестирования по факторам ответственности за это инвестирование, поскольку отсутствуют объекты для та-

кого анализа. Информация об указанных объектах может быть получена только в системе управленческого учета, поскольку ни один стандарт по бухгалтерскому и налоговому учету такого требования не содержит. При этом стратегическое управление инвестициями, включая их учет и анализ, притягивает интерес менеджеров и экономистов уже на протяжении нескольких десятков лет. В подтверждение этого достаточно отметить, что «в условиях динамично развивающейся мировой экономики это направление является очень популярным на Западе уже порядка 50 лет, так как выступает практическим обоснованием расширенного воспроизводства и развития компаний независимо от их размера или формы собственности. В основе данного процесса лежит разработка системы анализа инвестиционных проектов, инвестиционной привлекательности компании, ее инвестиционной политики, а также теория формирования инвестиций в целом. К сожалению отечественная экономика в этом плане пока еще отстает от западной» [1, с. 24].

В связи с этим стоит проблема организации контроля всех вложений в капитальные объекты в разрезе центров затрат и ответственности во взаимосвязи с источниками финансирования этих объектов. Взаимосвязь может быть обеспечена балансом двух групп показателей: распределения капитализируемых активов между объектами управленческого учета, с одной стороны, и распределения источников финансирования этих активов, с другой стороны. Последнее позволит оценить участие объектов учета не только в создании прибыли от текущей деятельности, но и участие в использовании собственных и заемных источников. А это, в свою очередь, даст возможность распределить проценты за пользование кредитными ресурсами между аналитическими объектами – потребителями заемных средств – и в более полном объеме

сгруппировать все издержки участников производства. На наш взгляд, существует ряд причин, обуславливающих интерес к капитализации активов с точки зрения управленческого учета.

Во-первых, это существенная стоимость капитализации активов в совокупной стоимости всех активов (и оборотных, и внеоборотных). Особенно это относится к технологически емким производствам, требующим постоянного совершенствования своих отраслевых технологий. Если оборотные активы с привлечением инструментов управленческого учета могут быть распределены между учетными объектами для целей контроля за уровнем издержек, также как и доходы предприятия, то аналитический аспект контроля капитализированных средств не имеет должного распространения в системе управленческого учета ни в отечественной, ни в зарубежной практике.

Во-вторых, стоимость формирования в момент приобретения капитальных активов связана с изысканием солидного источника их финансирования, в связи с чем интерес к капитализации в большей степени затрагивал финансистов, планирующих денежные потоки организации. Управленческий же учет источников финансирования в разрезе ответственных лиц не был актуальным для финансистов. Соответственно в момент постановки объектов на бухгалтерский учет отсутствовала информация о закреплении капитализируемых активов по ответственным менеджерам. Этот факт исключает в дальнейшем возможность ведения системного учета в отношении этих активов и в разрезе ответственных инициаторов капитализации.

В-третьих, одной из причин является ограниченность стандартов бухгалтерского учета по отражению объектов капитальных вложений. Стандарты регламентируют лишь порядок оценки объектов при постановке их на учет и

списании с баланса, а также порядок расчета стоимости амортизации объектов при их эксплуатации. При этом отсутствует прием систематизации остаточной стоимости внеоборотных активов по центрам затрат и ответственности, что позволило бы оценить долю собственных и заемных источников, приходящуюся на каждый объект учета – «держателя» капитализируемых объектов.

В состав капитализируемых активов целесообразно включать следующий набор активов, которые числятся в остатке средств предприятия и еще не списаны в состав текущих расходов:

- несамортизированная часть основных средств;
- остаточная стоимость нематериальных активов;
- незавершенное строительство;
- капитальные вложения во внеоборотные активы;
- финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные);
- остатки материальных ценностей на складах.

При этом остатки незавершенного производства и готовую продукцию на складе целесообразно исключить из капитализируемых активов, так как распространенным фактором договорных отношений в условиях рынка является наличие авансовых платежей под производство или готовую продукцию.

Изменение собственного капитала предприятия является результатом участия в воспроизводстве всех объектов управления. Раскрывается этот результат в управленческом учете по местам его возникновения и отражается на балансовом счете 99 «Прибыли и убытки». Далее в бухгалтерском учете финансовый результат обезличивается, и после его изменения на сумму прочих доходов и расходов, а также исключения из него налога на прибыль, относится на увеличение (уменьшение) нераспределенной прибыли, которая после

реформации является источником пополнения иных составляющих собственного капитала: резервного, добавочного или другого. Взаимосвязь управ-

ленческого и бухгалтерского учета в отношении собственного капитала представлена на рисунке 1.

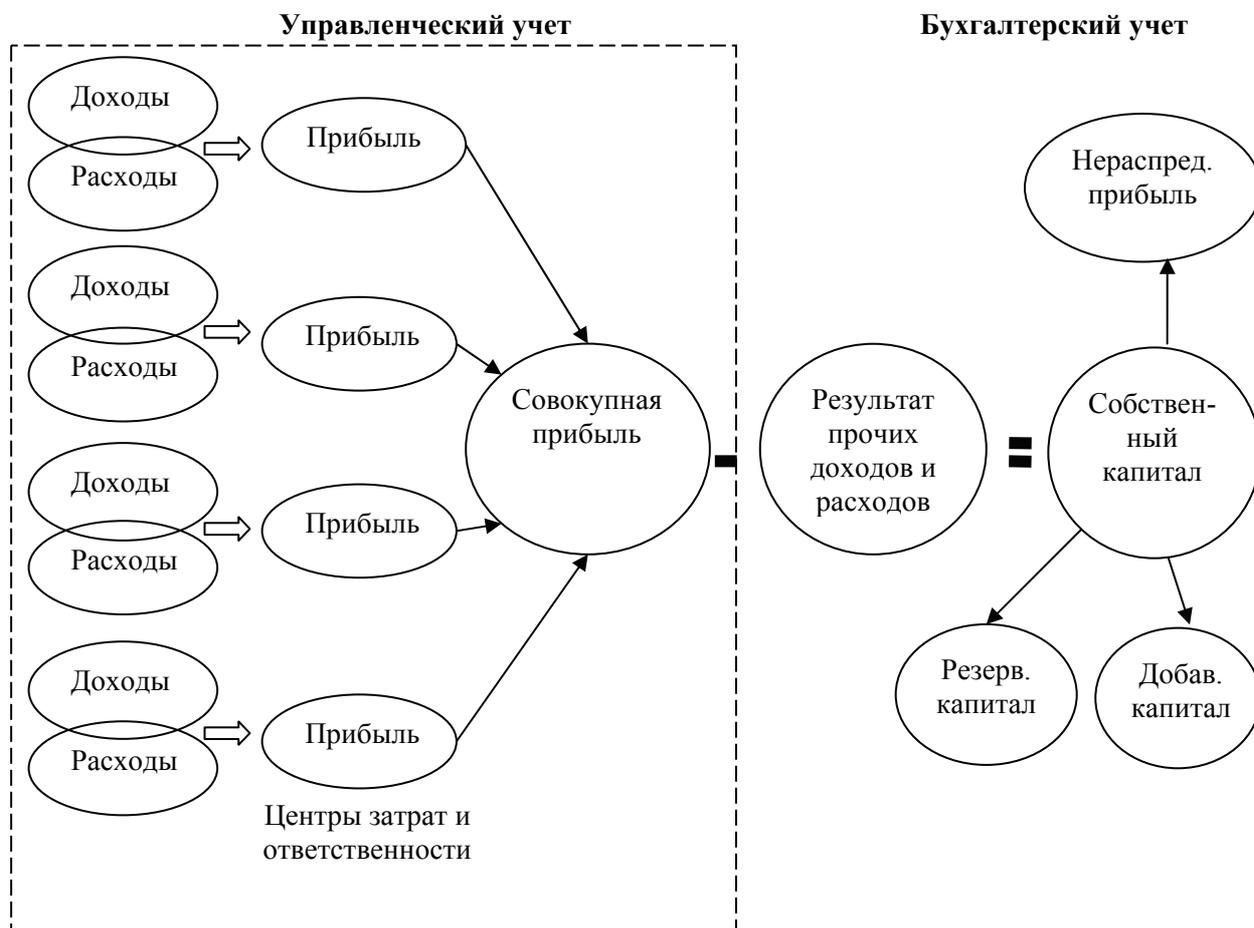


Рисунок 1 – Составляющие собственного капитала в управленческом и бухгалтерском учете

Именно поэтому в системе управленческого учета методом балансового распределения должны быть «рассредоточены» между объектами учета все активы организации – и текущие и капитализированные – в левой части баланса, задействованные источники руководителями тех же объектов – в правой части баланса. Это позволит сделать наглядной информационную базу для

оценки и анализа результатов деятельности каждого объекта управленческого учета. Исходя из вышеуказанной структуры капитализируемых активов для отражения в управленческом балансе, в таблице 2 представлено базовое балансовое равенство указанных активов и источников их финансирования, а в таблице 3 – формат отчета о распределении собственных и заемных источников между объектами управленческого учета.

**Таблица 2 – Балансовое равенство капитализируемых активов
(на основе формы № 1 «Бухгалтерский баланс»)**

Капитализируемые активы	Код ф. № 1	Источники капитализируемых активов	Код ф. № 1
1. Остаточная стоимость основных средств (сч. 01), всего, в том числе:	1150	7. Собственные источники, всего в том числе:	1300
1.1. Центр ответственности 1		7.1. Уставной капитал	1370
1.2. Центр ответственности 2 и т. д.		7.2. Добавочный капитал	1350
2. Капитальные вложения во внеоборотные активы (сч. 08), всего, в том числе:	1151	7.3. Резервный капитал	1360
1.1. Центр ответственности 1	x	7.4. Нераспределенная прибыль	
1.2. Центр ответственности 2 и т. д.	x	7.5. Прочие источники	
3. Остаточная стоимость нематериальных активов (сч. 04), всего, в том числе:		8. Заемные источники (п. 7 – п. 8), всего, в том числе:	
3.1. Центр ответственности 1	x	8.1. Кредиты	1410
3.2. Центр ответственности 2 и т. д.	x	8.2. Займы	1510
4. Финансовые вложения (краткосрочные и долгосрочные), всего, в том числе:	1170 1240	9. Прочие заемные источники с учетом средств в расчетах	
4.1. Центр ответственности 1	x	9.1. Разница в остатках дебиторской и кредиторской задолженности, минус остаток денежных средств, (+/-)	1230 1250 1520
4.2. Центр ответственности 2 и т. д.	x	9.2. Доходы будущих периодов	
5. Остатки материалов (сч. 10), всего, в том числе:	1210	x	x
5.1. Центры затрат	x	x	x
5.2. Центр ответственности 2 и т. д.	x	x	x
6. Баланс		10. Баланс	

Как видно из структуры баланса, последовательность систематизации источников начинается с собственного капитала (п. 8 табл. 2). Если собственных источников недостаточно для финансирования временно капитализированных активов, то в управленческий баланс включаются заемные источники, в первую очередь кредиты и займы (п. 9.1–9.2 табл. 2). При их недостаточности во вторую очередь в виде источников финансирования в баланс включается разница в остатках дебиторской и кредиторской задолженности за минусом остатка денежных средств (п. 10 табл. 2), отражаемых в форме № 1 «Бухгалтер-

ский баланс». Остальная часть дебиторской и кредиторской задолженности, также как и вычитаемых денежных средств остается на финансирование текущих активов, которые в ближайшей перспективе превращаются в доходы предприятия – это остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе. При этом возможны вариации, когда эти остатки также можно включить в капитализируемый управленческий баланс для раскрытия в нем источников финансирования, в том числе и незавершенного производства и готовой продукции на складе.

Таблица 3 – Распределение капитализированных активов и их источников

Объекты учета	Сумма капитализированных активов, тыс. руб. (п. 6 табл. 2.11)	Собственные источники, тыс. руб. (п. 7 табл. 2.11)	Заемные источники, тыс. руб. (п. 8, 9 табл. 2.11)
1. Капитализированные активы (п. 7 табл. 2), всего, в том числе			
1.1. Центр ответственности 1			
1.2. Центр ответственности 2			
1.3. Центр ответственности 3			
1.4. Центр ответственности 4 и т. д.			

Таким образом, инструментом балансировки активов и их источников в разрезе аналитических объектов управленческого учета выступает разница в остатках дебиторской и кредиторской задолженности, уменьшенная на сумму остатка денежных средств. Именно этой суммы (после покрытия остатков незавершенного производства, готовой продукции на складе и иных остатков обо-

ротных активов) недостает для покрытия капитализируемых активов, иницированных для приобретения руководителями бизнес-процессов.

Распределение собственных и заемных источников между объектами управленческого учета производится пропорционально стоимости временно капитализированных активов по формулам 1 и 2.

$$\text{Собист}^n = \frac{\sum \text{С ист}}{\sum \text{К акт}} \times \text{К акт}^n, \quad (1)$$

где Собистⁿ – собственные источники, приходящиеся на ЦОⁿ, руб.;

$\sum \text{С ист}$ – сумма собственных источников, руб.;

$\sum \text{К акт}$ – сумма капитализированных активов, руб.

К акт^n – капитализированные активы ЦОⁿ, руб.

$$\text{Заемнист}^n = \frac{\sum \text{Заемнист}}{\sum \text{К акт}} \times \text{К акт}^n, \quad (2)$$

где Заемнистⁿ – заемные источники, приходящиеся на ЦОⁿ, руб.;

$\sum \text{Заемнист}$ – сумма заемных источников, руб.;

$\sum \text{К акт}$ – сумма капитализированных активов, руб.;

К акт^n – капитализированные активы ЦОⁿ, руб.

По мере начисления амортизации или списания капитализированных объектов на издержки производства и обращения происходит уменьшение актива управленческого баланса, приводящее одновременно к уменьшению источника на ту же сумму в пассиве баланса. Одновременно списание активов приводит к увеличению издержек в активе управленческого баланса на основе текущих расходов и увеличению пассива

того же баланса на сумму полученной прибыли при продаже продукции.

Таким образом, предложенные модели управленческого баланса в разрезе основных бизнес-процессов коммерческого предприятия позволят оценить и проанализировать не только текущие доходы и расходы объектов управленческого учета, но и отвлечение каждого ответственным менеджером собственных и заемных источников для осуществления своих функциональных обязанностей.

Библиографический список

1. Боддырев Д. С. Экономический анализ финансовых вложений в условиях высокой инфляции как фактор инвестиционной активности предприятия // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 20 (275). – С. 24–31.
2. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: поня-

тия, алгоритмы, показатели. – М. : Проспект : КНОРУС, 2010. – 768 с.

3. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 21.

4. Шароватова Е. А. Концепция современного развития управленческого учета : моногр. – М. : Финпресс, 2011. – С. 225.

Ковалева О. В.,
к. э. н., доцент, профессор кафедры
«Аудит»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

ВНЕДРЕНИЕ МОДУЛЯ «БЮДЖЕТИРОВАНИЕ» В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ВУЗА

УДК 657.1

Аннотация

Изменение внешних и внутренних условий функционирования вуза требует соответствующей трансформации его экономики на основе разработки и внедрения системы бюджетирования. В настоящей работе охарактеризована информационная модель организации процесса бюджетирования в вузе на основе программно-целевого подхода. Сформулированы принципы бюджетирования как модуля системы управленческого учета в высших учебных заведениях, определены функции бюджетирования в вузе, обоснованы этапы его внедрения. Предложены процедуры формирования плановых и отчетных бюджетов доходов, расходов и движения денежных средств.

Ключевые слова

Бюджетирование, управленческий учет, операционные и инвестиционные целевые программы, бюджеты, план финансово-хозяйственной деятельности, бюджетная комиссия

Конкурентоспособность российских вузов в современных условиях обеспечивается путем реализации стратегий повышения качества образовательных услуг и эффективности использования различных видов ресурсов. Действующее законодательство [1, 2 и др.] изменило механизм финансового обеспечения вузов, расширило их права по распоряжению закрепленным имуществом, субсидиями на выполнение

государственного задания и средствами от приносящей доход деятельности. В настоящее время бюджетные учреждения функционируют в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности. Данный документ устанавливает взаимосвязь между целями деятельности вуза, формализованными в виде совокупности количественных и качественных показателей, и объемом финансовых ресурсов, необходимых для

их достижения. Такое изменение внешних и внутренних условий функционирования вуза требует соответствующей трансформации его экономики на основе разработки и внедрения системы бюджетирования.

В экономической литературе можно выделить несколько точек зрения на содержание понятия бюджетирования. Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко и А. В. Казин рассматривают бюджетирование как метод управления, выполняющий за свой цикл несколько важных функций: планирования деятельности предприятия в целом и его подразделений; суммирования и анализа всех коллективных предложений; разработки проектов бюджетов; просчета вариантов плана; внесения корректив; окончательного утверждения планов, проектирования коммуникационных обратных связей с учетом меняющихся условий [13, с. 236]. И. Б. Немировский и И. А. Старожукова определяют бюджетирование как управленческую технологию, предназначенную для финансового планирования деятельности компании, выработки оптимальных решений и контроля достижения финансовых целей. Они утверждают, что бюджетирование включает бизнес-процессы составления финансовых планов, план-факторного анализа их исполнения и, в случае необходимости, пересмотра бюджетов компании [8, с. 95]. Л. С. Шаховская, В. В. Хохлов и О. Г. Кулакова ограничивают сферу бюджетирования рамками информационной системы внутрипроизводственного управления, использующей определенные финансовые инструменты, называемые бюджетами [5, с. 21]. О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова характеризуют бюджетирование как детализированный уровень планирования, представляющий собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным подразделениям или функциональным сферам организации. В то же время они допускают и более широкую

трактовку этого термина как целостной системы выбора тактических целей планирования на уровне предприятия в рамках принятой стратегии, разработки планов будущих операций компании и контроля исполнения этих планов, то есть по сути как системы внутреннего финансового управления [9, с. 139].

По мнению В. Б. Ивашкевича, бюджетирование можно характеризовать как процедуру согласования притоков и оттоков активов, участвующих в производственно-хозяйственной деятельности организации. Бюджетирование в отличие от планирования всегда осуществляется в стоимостной оценке и в большей степени использует методы прогнозирования. В современном представлении его следует интерпретировать не только как процесс, технологию составления различных бюджетов и согласования их совокупности, но и как систему последующего контроля за исполнением бюджетов на различных уровнях управления предприятием [7, с. 418].

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер и Ш. Датар называют бюджетирование широко распространенным инструментом управленческого учета, используемым для планирования и контроля в организациях. Бюджетные системы помогают менеджерам увидеть перспективу деятельности. Смотря в будущее и осуществляя планирование, можно предупредить возможные проблемы до того, как они возникли [15, с. 248].

И. В. Аверчев и Д. Г. Слинков рассматривают бюджетирование как часть системы управленческого учета. В предложенных ими рекомендациях по ее внедрению в коммерческих организациях сформулированы цели, задачи и основные принципы бюджетирования, разработана бюджетная модель компании, приведено описание бюджетных форм отчетности [3, с. 425–441; 10, с. 64–79]. Тем самым они подчеркивают, что в системе бюджетирования объ-

единяются функции планирования, учета и контроля. Применительно к системе управленческого учета вуза Е. М. Егоровой исследована организационно-методологическая модель функционального стратегического бюджетирования, ориентированного на результат. По ее мнению, функциональное стратегическое бюджетирование, являясь составной частью важной функции управления – планирования, представляет собой процесс разработки, контроля, текущей корректировки и оценки исполнения бюджетов различных бизнес-процессов, видов деятельности и структурных подразделений вуза, а также консолидированного бюджета в целом [6, с. 177–178].

Автором система управленческого учета вуза определяется как подсистема бухгалтерского учета, обеспечивающая формирование и отражение во внутренней отчетности учреждения данных о состоянии, динамике ресурсов и результатов деятельности путем обобщения плановой, фактической и аналитической информации как в целом по вузу, так и по отдельным сегментам деятельности для принятия решений на различных уровнях управления [14, с. 17]. Анализ особенностей образовательных процессов, организационных структур вузов и задач, стоящих перед ними, позволил выделить ряд модулей, формирующих систему управленческого учета вуза: нормирование, ценообразование, бюджетирование, системный учет доходов и расходов, внутреннюю отчетность, информационное обеспечение управленческих решений по инвестициям и финансовым вложениям, систему сбалан-

сированных показателей. Модуль «Бюджетирование» представляет совокупность процедур и методов формирования плановых и отчетных бюджетов, содержащих экономически обоснованную и документально оформленную систему основных показателей, ориентированных на достижение целей организации и обеспечивающих ответственность управленческого персонала за эффективное использование всех видов ресурсов.

В экономической литературе [8, 12, 13 и др.] подробно охарактеризованы цели и функции бюджетирования, подходы к бюджетированию, типы и виды бюджетов, порядок их формирования и контроля исполнения применительно к коммерческим организациям. Е. М. Егорова разработала общую схему бюджетной структуры вуза в рамках функционального стратегического бюджетирования, ориентированного на результат, сформулировала основные принципы и функции, использование которых в управленческом учете позволяет сформировать многофункциональную и эффективную систему управления вузом [6, с. 177–196].

По нашему мнению, для достижения краткосрочных целей в рамках тактического (текущего) бюджетирования в вузах целесообразно использовать программно-целевой подход. Информационная модель организации процесса текущего бюджетирования в вузе, основанная на таком подходе, представлена на рисунке 1. Целевые программы и бюджеты, указанные в модели, формируются в двух форматах: плановом (прогнозном) и отчетном.

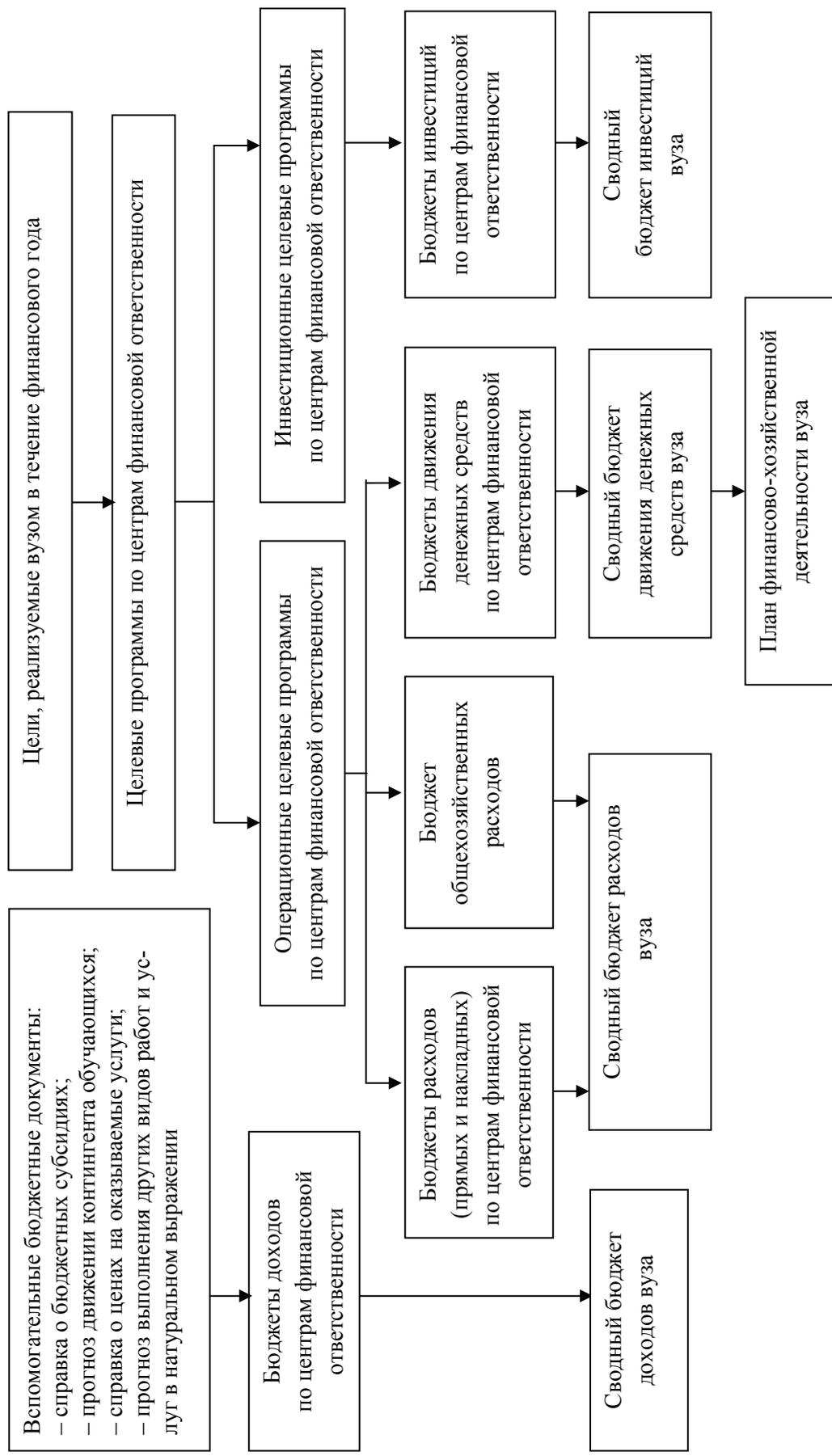


Рисунок 1 – Информационная модель организации процесса текущего бюджетирования в вузе на основе целевых программ

В составе основных принципов функционирования бюджетирования как модуля системы управленческого учета в высших учебных заведениях можно выделить следующие:

- унификацию всех бюджетных форм, бюджетных периодов и процедур разработки бюджетов для центров финансовой ответственности и вуза в целом с учетом особенностей его хозяйственной деятельности;

- совместимость бюджетных форм с установленными формами государственной отчетности;

- совместимость вспомогательных бюджетных документов с основными формами бюджетов;

- обеспечение возможности составления сводных бюджетов;

- непрерывность процедуры составления бюджетов, предусматривающую регулярный пересмотр и корректировку ранее сформированных бюджетов на новый период, не ожидая завершения действующего.

Система бюджетирования в вузах выполняет три основные функции:

- функцию планирования, обеспечивающую решение задач распределения финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении вуза, исходя из целей его деятельности. Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным перспективам деятельности учебного заведения, все доходы и расходы приобретают денежное выражение;

- функцию учета показателей бюджетов и формирования отчетных форм, отражающих фактическое выполнение показателей бюджета на основе данных управленческого учета;

- функцию анализа, которая направлена на сопоставление фактических данных с плановыми показателями на любом этапе процесса бюджетирования, выявления отклонений и последующей корректировки плановых бюджетов.

Для внедрения модуля «Бюджетирование» в систему управленческого учета учебного заведения необходима подготовка регламента, описывающего процесс, процедуры и технологию бюджетирования, а также его организационное обеспечение. Функции управления бюджетным процессом осуществляются бюджетной комиссией. Ее состав утверждается решением Ученого совета вуза. Она является постоянно действующим органом, который изучает внешние и внутренние факторы, влияющие на текущее развитие учебного заведения, и подготавливает проекты финансовых планов, вырабатывает меры по ликвидации дефицита бюджета. Решения бюджетной комиссии утверждаются ректором вуза и являются обязательными к исполнению всеми участниками процесса бюджетирования.

Исполнительным органом, который реализует решения бюджетной комиссии и организует мероприятия по их выполнению, является структурное подразделение вуза, осуществляющее управленческий учет. Основными задачами такого подразделения являются:

- методическое обеспечение процесса бюджетирования, направленного на формирование бюджета доходов (БД), бюджета расходов (БР), бюджета общехозяйственных расходов (БОР), бюджета движения денежных средств (БДДС) и бюджета инвестиций (БИ) центров финансовой ответственности и вуза в целом, отражающих различные направления деятельности и их источники финансирования на основе целевых программ;

- формирование уточненных бюджетов на основе скорректированных целевых программ, изменяемых в связи с производственной необходимостью с помощью извещений о корректировке таких программ;

- учет фактического исполнения показателей БД, БР, БОР, БДДС и БИ центров финансовой ответственности и

вуза в целом и формирование отчетных бюджетов;

- анализ отклонений, выявленных в процессе выполнения бюджетов и уточнение текущих бюджетов с целью реализации задач тактического развития вуза;

- организация контроля за формированием и выполнением операционных и инвестиционных целевых программ по центрам финансовой ответственности и вузу в целом;

- разработка и внедрение программных средств, позволяющих автоматизировать процедуры процесса бюджетирования;

- формирование обоснованного плана финансово-хозяйственной деятельности (ПФХД) вуза в соответствии с форматом, установленным учредителем, уточнение его на основе достоверного анализа внешних и внутренних факторов и своевременное обеспечение доступности показателей ПФХД.

Сводные бюджеты вуза формируются на текущий финансовый год в январе наступившего года в разрезе источников финансирования: субсидий на выполнение государственного задания и средств от деятельности, приносящей доход. Корректировка бюджетов осуществляется поквартально. В сентябре текущего финансового года формируются сводные бюджеты учебного заведения по деятельности, приносящей доход, на следующий учебный год. Это обстоятельство определяет необходимость существенной корректировки сводных бюджетов вуза на текущий финансовый год. Уточняются бюджеты и ПФХД по состоянию на 31 декабря текущего финансового года.

Можно выделить следующие основные этапы внедрения модуля «Бюджетирование» в вузе:

первый этап: подготовка вспомогательных бюджетных документов на бумажных и машинных носителях и формирование на их основе БД, БР,

БОР, БДДС и БИ по центрам финансовой ответственности и вузу в целом по деятельности, приносящей доход, на учебный год;

второй этап: внедрение процедур корректировки вспомогательных бюджетных документов на бумажных и машинных носителях и формирование уточненных бюджетов по центрам финансовой ответственности и вузу в целом по деятельности, приносящей доход, на учебный год;

третий этап: внедрение процедур подготовки вспомогательных бюджетных документов на бумажных и машинных носителях и формирование на их основе БД, БР, БОР, БДДС и БИ по центрам финансовой ответственности и вузу в целом за счет средств субсидий на выполнение государственного задания и плана финансово-хозяйственной деятельности вуза, а также формирование поквартальных отчетов об исполнении бюджетов;

четвертый этап: внедрение процедур формирования сводных бюджетов вуза за счет субсидий на выполнение государственного задания и средств от деятельности, приносящей доход, и внедрение процедур формирования отчетов об исполнении целевых программ.

В процессе функционирования системы бюджетирования сроки разработки вспомогательных бюджетных документов на очередной финансовый или учебный год, ответственные за выполнение этих процедур, а также сроки и ответственные за формирование и корректировку плановых бюджетов, составление отчетных бюджетов устанавливаются отдельным приказом ректора. В случае изменения организационной структуры и масштабов деятельности вуза необходимо вносить изменения в состав бюджетов, дополнительно разрабатывать вспомогательные бюджетные документы и внедрять процедуры бюджетирования по формированию бюджетов центров финансовой ответственности.

Сводный бюджет доходов учебного заведения включает бюджеты доходов центров финансовой ответственности, оказывающих образовательные услуги по программам среднего профессионального образования (СПО), высшего профессионального образования (ВПО), дополнительного профессионального образования (ДПО), а также выполняющих другие виды работ и услуг, указанных в учредительных документах вуза. Названные бюджеты формируются на основе справок о доходах будущих периодов по ВПО и СПО, заявок на образовательные услуги ДПО, заявок на научные хозяйственные работы и другие виды работ и услуг. Форма такого бюджета представляет таблицу, отражающую виды доходов, суммы планируемых доходов на финансовый (учебный) год и их поквартальное распределение.

Сводный бюджет расходов вуза включает бюджет общехозяйственных расходов и бюджеты расходов центров финансовой ответственности, оказывающих образовательные услуги по соответствующим программам, а также выполняющих другие виды работ и услуг, указанных в учредительных документах. Названные бюджеты формируются на основе операционных программ. Форма бюджета представляет таблицу, отражающую виды прямых, накладных, общехозяйственных расходов соответственно, суммы планируемых расходов на финансовый (учебный) год, а также их поквартальное распределение.

Сводный бюджет движения денежных средств вуза объединяет показатели бюджетов движения денежных средств по центрам финансовой ответственности. Бюджет движения денежных средств состоит из двух частей: планируемые поступления и планируемые платежи и выплаты. Для определения планируемых поступлений за бюджетный период используется информа-

ция из бюджетов доходов, данные о реализации образовательных услуг по различным образовательным программам по предоплате или с рассрочкой платежа. Планируется также поступление средств из других источников, например, продажа активов. Суммы планируемых платежей определяются на основе операционных программ, описывающих виды движения денежных средств, суммы и периоды времени. Форма бюджета представляет таблицу, отражающую виды поступлений и выплат, их стоимостное выражение на финансовый (учебный) год и их поквартальное распределение.

Сводный бюджет инвестиций вуза включает показатели бюджетов инвестиций центров финансовой ответственности. Указанные бюджеты формируются на основе инвестиционных программ. Форма бюджета представляет таблицу, отражающую наименование инвестиционных мероприятий, стоимостное выражение планируемых расходов (выплат) на финансовый (учебный) год, поквартальное распределение указанных расходов (выплат) и источники их финансирования (фонд развития учебного заведения или фонды развития центров финансовой ответственности).

Вспомогательные бюджетные документы включают справки, заявки на оказание образовательных услуг по программам ДПО и заявки на выполнение других видов работ и услуг, операционные и инвестиционные целевые программы. Они формируются для достижения конкретных целей руководителями центров финансовой ответственности. В случае производственной необходимости указанные программы ими корректируются.

Под центром финансовой ответственности понимается сегмент, вид деятельности (подразделение) вуза, возглавляемый руководителем, который несет ответственность за доходы и расходы по нему. Вуз оказывает образова-

тельные услуги в соответствии с программами среднего, высшего и дополнительного профессионального образования, а также осуществляет подготовку кадров высшей квалификации. Наряду с образовательной деятельностью в учебном заведении ведется научно-исследовательская работа, организуется питание студентов и сотрудников, оказываются спортивно-оздоровительные услуги и т. п. Указанные направления деятельности вуза реализуются через функционирование определенных структурных подразделений. На основе организационной структуры вуза разрабатывается его финансовая структура, которая представляет собой совокупность центров финансовой ответственности. В качестве таких центров могут рассматриваться: деятельность по осуществлению программ высшего или дополнительного образования, филиалы вуза, издательско-полиграфический комплекс, комбинат общественного питания, спортивно-оздоровительный комплекс и др. Степень детализации центров финансовой ответственности должна быть достаточной для принятия обоснованных решений по управлению ими и определяться особенностями организационной структуры конкретного вуза и масштабами его деятельности.

Операционные целевые программы отражают закупки услуг, материалов, основных средств стоимостью до 40 тыс. руб. за единицу и обеспечивают процесс текущей деятельности соответствующих центров финансовой ответственности вуза. В инвестиционных целевых программах указываются мероприятия по закупке основных средств стоимостью свыше 40 тыс. руб. за единицу, строительству зданий и сооружений. Проекты названных целевых программ, подготовленные руководителями центров финансовой ответственности, в установленные сроки представляются в бюджетную комиссию учебного заведения для рассмотрения, анализа и кор-

ректировки в случае необходимости. Согласованные целевые программы утверждаются ректором и передаются в структурное подразделение, осуществляющее управленческий учет, для формирования соответствующих бюджетов. Перечень целевых программ головного вуза устанавливается исходя из организационной структуры вуза и функций его подразделений.

Для удобства составления и корректировки целевых программ, учета и контроля их исполнения целесообразно введение единой системы кодирования. Код операционной программы начинается с единицы, а инвестиционных программ – с двойки. Две последующие цифры указывают подразделение (головной вуз или филиал), следующие две цифры – номер центра финансовой ответственности головного вуза или нули – в случае филиала. Следующие две цифры отражают порядковый номер программы. Последняя цифра указывает номер сценария.

Учет фактических показателей БД, БР, БОР, БДДС и БИ по центрам финансовой ответственности и учебному заведению в целом осуществляется структурным подразделением, ответственным за ведение управленческого учета. Ежеквартально формируются отчеты о выполнении бюджетов, устанавливаются отклонения, анализируются причины выявленных отклонений и осуществляется корректировка бюджетов.

Базовым показателем в процессе составления бюджета доходов по образовательным услугам сверх государственного задания является планируемый контингент обучающихся в учебном или финансовом году. Для расчета доходов в разрезе образовательных программ рекомендуется использовать следующую формулу:

$$\text{ОД} = \text{ПКО} \times \text{ПО},$$

где ОД – объем доходов по программе, руб.;

ПКО – планируемое количество обучающихся по программе, чел.;

ПО – плата за обучение, руб.

На основе автоматизированного расчета доходов будущих периодов, производимых в структурном подразделении, осуществляющем управленческий учет, формируется справка о планируемых доходах на финансовый (учебный) год в разрезе программ ВПО и СПО отдельно головного вуза и филиалов, а также в разрезе факультетов, курсов обучения, специальностей и направлений подготовки.

Базовым показателем при формировании бюджета доходов по образовательным услугам в пределах государственного задания является размер субсидий, который устанавливается учредителем на финансовый год, исходя из норматива затрат и количества оказываемых образовательных услуг.

Доходы по дополнительному образованию рассчитываются в заявке на оказание образовательных услуг. В этом документе в разрезе видов образовательных услуг (повышение квалификации продолжительностью до 72 часов, повышение квалификации от 72 часов до 100 часов, повышение квалификации свыше 100 часов, свыше 500 часов и свыше 1000 часов) в хронологическом порядке отражается наименование программы, количество обучаемых, стоимость обучения, месяц и сумма оказываемых образовательных услуг, месяц и объем денежных средств, которые поступают в оплату за оказанные услуги. На основе такой заявки автоматизированным способом формируется бюджет доходов центра финансовой ответственности, оказывающего услуги дополнительного образования. При этом доходы рассчитываются по методу начисления по видам образовательных программ, указанным в заявке в целом за год и поквартально.

Доходы по другим услугам и работам (научно-исследовательские работы, спортивно-оздоровительные услуги, услуги общественного питания, издательские и др.) рассчитываются во вспомо-

гательных бюджетных таблицах, которые отражают планируемые услуги (продукцию) в натуральном выражении, планируемые цены и соответственно планируемые доходы. Эти документы составляются руководителями центров финансовой ответственности и утверждаются ректором вуза.

Бюджеты расходов составляются по центрам финансовой ответственности, реализующим различные образовательные программы, а также по видам расходов: прямые, накладные и общехозяйственные. В составе прямых расходов выделяются расходы на оплату труда профессорско-преподавательского состава (ППС), платежи в государственные внебюджетные фонды по заработной плате ППС, вознаграждение преподавателям, работающим по договорам гражданско-правового характера, и расход материалов, используемых непосредственно в учебном процессе. В состав планируемых накладных расходов включаются расходы на оплату труда обслуживающего персонала, платежи в государственные внебюджетные фонды по заработной плате этой категории работающих, командировочные расходы ППС, коммунальные платежи, расходы по аренде помещений, расходы на приобретение используемых в подразделениях, обслуживающих учебный процесс, материалов и основных средств стоимостью до 40 тыс. руб. за единицу, амортизация основных средств стоимостью свыше 40 тыс. руб. за единицу, расходы на периодическую печать и библиотечный фонд. Планируемые общехозяйственные расходы объединяют расходы на оплату труда административно-управленческого персонала, платежи в государственные внебюджетные фонды по заработной плате данной категории работающих, их командировочные расходы, расходы на приобретение материалов и основных средств до 40 тыс. руб. за единицу общехозяйственного назначения, амортизацию ос-

новых средств общехозяйственного назначения стоимостью свыше 40 тыс. руб. за единицу, услуги связи, расходы на рекламу уставной деятельности, прочие расходы.

Планирование расходов на оплату труда персонала учебного заведения и платежей в государственные внебюджетные фонды осуществляется в разрезе категорий сотрудников на основе показателей их численности и окладов. Расчет численности профессорско-преподавательского состава производится на основе информации об общей учебной нагрузке кафедр и планируемой нагрузке на одного преподавателя. Кроме того учитывается соотношение между контингентом обучающихся студентов и количеством преподавателей. На основе рассчитанного количества преподавателей и составленного штатного расписания кафедр определяется размер фонда оплаты труда ППС. Он включает оплату труда в размере окладов, исходя из почасовой оплаты, и сумму стимулирующих выплат. Оклады каждым вузом формируются самостоятельно, исходя из имеющихся финансовых ресурсов и рекомендаций учредителя.

Фонд оплаты труда остальных категорий работников учебного заведения определяется исходя из штатного расписания. Оклады сотрудникам вузом устанавливаются самостоятельно исходя из наличия финансовых ресурсов и уровней профессионально-квалификационных групп. В фонд оплаты труда включаются также компенсационные и стимулирующие выплаты.

Командировочные расходы сотрудников планируются в разрезе центров финансовой ответственности по их заявкам. Их размер устанавливается вузом самостоятельно исходя из потребностей.

Для формирования бюджета расходов по программам ДПО используется информация заявки на дополнительные образовательные услуги и данные о

планируемой структуре расходов. В разрезе каждой программы рассчитываются прямые и накладные планируемые расходы. Затем прямые расходы группируются по видам программ и поквартально, а накладные расходы объединяются поквартально.

Бюджет движения денежных средств в части поступления денежных средств формируется на основе данных заявки по показателям, отражающим сумму и период оплаты за оказываемые образовательные услуги. Второй раздел этого бюджета характеризует направления планируемых выплат. При его составлении принимаются следующие допущения: если фактические расходы на заработную плату работников вуза и платежи в государственные внебюджетные фонды планируются в n -м месяце, то движение денежных средств по указанным расходам отражается в месяце $n + 1$. Исключение составляет декабрь. В этом месяце период начисления и выплаты совпадает. Выплаты по другим статьям расходов соответствуют периоду их осуществления. Отдельную позицию в выплатах занимает внутреннее перемещение денежных средств: отчисления в фонд развития учебного заведения, отчисления в фонд материального поощрения вуза, отчисления в фонд развития центра финансовой ответственности, оказывающего дополнительные образовательные услуги. Указанные статьи выплат будут являться статьями доходов в других бюджетах движения денежных средств. При формировании сводного бюджета движения денежных средств они отражаться не будут, поэтому для удобства эти показатели указываются в таблице бюджета другим шрифтом.

Для формирования бюджетов доходов по филиалам вуза используются справки, отражающие начисление доходов будущих периодов по образовательным услугам исходя из контингента студентов по состоянию на начало

учебного года. В этих документах начисление доходов производится равномерно в течение всего учебного года, и указываются итоги планируемых доходов поквартально по принципу начисления. В бюджете доходов филиала могут указываться также доходы по дополнительному образованию.

Бюджеты расходов по филиалам вуза формируются в разрезе планируемых расходов на основе операционных целевых программ. Планируемые расходы группируются по кодам КОСГУ. Отдельно отражаются прямые расходы по видам образовательных услуг и накладные расходы. Если филиал оказывает образовательные услуги по повышению квалификации, то порядок их формирования и отражения в бюджете расходов соответствует порядку формирования расходов по дополнительному образованию.

Бюджеты движения денежных средств филиала в разделе поступлений денежных средств по основным образовательным программам подготавливаются на основании показателей соответствующих бюджетов доходов исходя из ряда допущений. Эти допущения формулируются на основе изучения содержания договоров на оказание платных образовательных услуг и касаются порядка платежей за обучение. Бюджет движения денежных средств головного вуза в части поступления средств формируется на основе справок о доходах будущих периодов с учетом того обстоятельства, что основная доля денежных средств за обучение поступает в первый месяц учебного года. Остальные денежные средства поступают, как правило, в течение следующих 9 месяцев. Раздел, отражающий платежи, составляется на основании целевых операционных и инвестиционных программ в разрезе кодов КОСГУ по показателю оплата.

Для снижения трудоемкости процесса формирования плановых и отчет-

ных бюджетов в рамках единой информационной системы управленческого учета вуза целесообразно использовать программное обеспечение, которое может быть реализовано на базе платформы 1С:Бухгалтерия. Внедрение модуля «Бюджетирование» будет способствовать изменению экономики вуза, повышению персональной ответственности руководителей центров финансовой ответственности за конечные результаты, достижению целей вуза на основе эффективного распределения имеющихся финансовых ресурсов и организации контроля их рациональным использованием.

Библиографический список

1. Об образовании в Российской Федерации : Федеральный закон № 273-ФЗ от 29.12.2012 (ред. от 03.02.2014).
2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : Федеральный закон № 83-ФЗ от 08.05.2010 (ред. от 28.12.2013).
3. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
4. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
5. Шаховская Л. С., Хохлов В. В., Кулакова О. Г. и др. Бюджетирование: теория и практика : учеб. пособие. – М. : КНОРУС, 2009. – 400 с.
6. Егорова Е. М. Методология и организация управленческого учета в вузах: дис. д-ра эконом. наук : 08.00.12. – Волгоград, 2012. – 398 с.
7. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 576 с.
8. Немировский И. Б., Старожукова И. А. Бюджетирование. От страте-

гии до бюджета – пошаговое руководство. – М. : Вильямс, 2006. – 512 с.

9. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет. – М. : изд-во ЛКИ, 2010. – 400 с.

10. Слинков Д. Г. Управленческий учет: постановка и применение. – СПб. : Питер, 2010. – 304 с.

11. Управленческий учет : учебник / под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

12. Управленческий учет : учебник / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 720 с.

13. Управленческий учет : учеб.-практ. пособие / Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко, А. В. Козин. – М. : Велби : Проспект, 2004. – 480 с.

14. Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития : моногр. / под ред. Н. Т. Лабынцева. – М. : Финансы и статистика, 2011. – 304 с.

15. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет / пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

*Евстафьева Е. М.,
д. э. н., профессор, кафедры
«Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

*Гринченко К. А.,
аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

ИССЛЕДОВАНИЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ НАЛОГОВОГО АУДИТА ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

УДК 657.6

Аннотация

В статье представлены результаты исследования существующей нормативно-правовой базы, регулирующей организацию и проведение налогового аудита в России. Определены уровни законодательного регулирования. На основании результатов исследования сформулированы ключевые проблемы налогового аудита в России и возможные пути их решения.

Ключевые слова

Стандартизация аудиторской деятельности, налоговый аудит, отчетность, МСФО, налоги и сборы.

Налоговая система Российской Федерации прошла долгий путь становления и реформирования в целях повышения ее справедливости и эффективности. Вместе с тем существует целый ряд вопросов, требующих глубокого теоретического анализа, подготовки или изменения законодательной основы и грамотной реализации на практике.

По ряду ключевых вопросов, связанных с совершенствованием налоговой системы, развитие аудита по праву занимает особое место, которое, по сути, невозможно без создания четкой законодательной базы на разных уровнях администрирования.

Фундаментальной основой аудита в России является ФЗ «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008. Закон определяет права и обязанности всех участников аудита, в том числе государства [1]. Так, государственные функции в сфере регулирования аудиторской деятельности включают, но не ограничиваются:

- определением государственной политики;
- утверждением федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- ведением государственного реестра саморегулируемых организаций auditors;

– анализом состояния рынка аудиторских услуг.

ФЗ «Об аудиторской деятельности», по сути, является ключевым документом, напрямую регулирующим аудиторскую деятельность на территории России и определяющим место аудита в финансово-хозяйственной деятельности.

На основании положений Федерального закона существуют и применяются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (далее по тексту – ФСАД), сформулированные на основе стандартов мировых. Стандарты призваны выполнять целый ряд функций, основными из которых являются унификация методов аудита и представления аудиторской информации, поддержание качества аудита.

Кроме того, на более низком уровне существуют прочие документы, способствующие организации, проведению,

анализу и представлению результатов аудита. Они сочетают в себе широкий объем выполняемых функций в тех или иных сферах аудита. Общее назначение вспомогательных документов можно определить как помощь в реализации требований стандартов, обеспечение единого подхода к аудиторской проверке в данной фирме.

Как мы видим, в настоящее время система регулирования аудита в целом представляет собой многоуровневую модель, в которой первый (базовый) уровень представлен Федеральным законом, второй уровень представлен группой ФСАД, а третий – вспомогательными документами.

Некоторые авторы выделяют и более многоуровневые модели. Так, Е. М. Ашмарина выделяет шесть уровней, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Уровни правового регулирования аудиторской деятельности [5]

Первый уровень	Конституция РФ и система кодексов
Второй уровень	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и другие федеральные законы («О бухгалтерском учете», «О банках и банковской деятельности», «Об акционерных обществах»)
Третий уровень	ФСАД и подзаконные нормативно-правовые акты
Четвертый уровень	Приказы Министерства финансов Российской Федерации, внутренние стандарты профессиональных объединений аудиторов и акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности
Пятый уровень	Внутренние стандарты профессиональных объединений аудиторов
Шестой уровень	Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатываются на основе федеральных стандартов аудита и складывающейся практики аудита

Налоговый аудит, являясь частью общего аудита, регулируется как общими законами и стандартами применимыми к аудиту, так и особыми подзаконными нормами. В целях нашего анализа отдельно рассмотрим каждый базовый уровень регулирования.

Каждый из представленных в таблице уровней правового регулирования выполняет свои определённые функции

и назначение. Рассматривая налоговый аудит как часть общего аудита, логично предположить, что налоговый аудит также имеет шесть уровней правового контроля. Однако это не так.

Первый уровень правового регулирования охватывает все ключевые моменты существования государства и не содержит описания налогового аудита.

Второй уровень, а именно пункт 7 статьи 1 Закона «Об аудиторской деятельности» не определяет налоговый аудит как отдельную категорию аудита, более того, в статье закона весь спектр услуг, связанных с ведением налогового учета, составление расчетов и деклараций определяются как сопутствующие аудиту услуги. По сути, все эти услуги определяются как налоговое консультирование и его производные, что выходит за рамки аудита. Соответственно, на налоговый консалтинг Законом не распространяются требования к аудиту, такие как анализ всей полноты исчисления и уплаты налогов и сборов, обязанность по составлению унифицированного заключения (мнения) аудитора.

Отсутствие закрепления налогового аудита на базовых уровнях правового регулирования влечет риски неэффективности налогового анализа ввиду отсутствия понимания целостной картины исчисления и уплаты налогов в организации и риски двойственных трактовок результатов исследований.

Третий уровень, представленный Федеральными стандартами, не содержит специального стандарта, направленного на регулирование налогового аудита.

Среди подзаконных нормативно-правовых актов отдельно выделяется Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г.

Целью методики является определение способов практического выполнения аудиторскими фирмами и аудиторами, работающими самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, специального аудиторского задания. Аудиторское задание, как правило, заключается в выражении мнения о правильности формирования, отражения в учете и уплаты экономическим

субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные <...> [2].

Методика впервые вводит определение налогового аудита как выполнение специального аудиторского задания, определяет основные принципы налогового аудита, вводит основы взаимодействия с фискальными органами, понятия ответственности сторон и методы оформления результатов выполнения аудиторского задания. Вместе с тем методика не является стандартом, что весьма сильно ограничивает возможности и действенность документа.

На четвертом уровне наиболее значимым, ключевым документом представляются «Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг» [3].

Целью методических рекомендаций является представление руководства по практическому применению основных принципов и стандартов аудита на базе конкретного рабочего материала по отдельной области аудита – налога на прибыль и обязательства перед бюджетом по данному налогу.

Пятый и шестой уровень регулирования являются уровнями саморегулирования и, по сути, не могут быть рассмотрены как нормативно-правовая база ввиду их разнородности и разнообразия.

Таким образом, на сегодняшний день невозможно отследить четкую законодательную основу налогового аудита.

Вместе с тем нельзя отрицать, что фактически налоговый аудит занимает целую нишу рынка аудиторских услуг, и, несмотря на свой неопределенный статус, информация, полученная в процессе налогового аудита, является крайне востребованной хозяйствующими субъектами, а в определенных случаях и государством. Налоговый аудит является сильным инструментом как поиска

потенциальных рисков, так и налогового контроля.

Следует констатировать, что на сегодняшний день в России отсутствует нормативно-правовая база для классификации налогового аудита как независимого инструмента аудита хозяйствующих субъектов.

Исследованием проблем нормативного регулирования налогового аудита в настоящее время занимаются такие ученые, как Н. Т. Лабынцев,

Л. В. Попова, И. А. Кислая, Л. Н. Никулина, Т. А. Головина, Т. А. Терентьева, А.А. Савина, Е. В. Сивцова и др.

Рассмотрим более детально перечень проблем, выделяемых учеными и практиками в исследуемой сфере.

Наиболее детальный анализ нерешенных вопросов, касающихся налогового аудита как независимого анализа хозяйствующих субъектов, на наш взгляд, провела Е. В. Сивцова (табл. 2).

Таблица 2 – Проблемы нормативно-правового регулирования налогового аудита в России [7]

Уровень	Описание проблемы
Законодательный	Отсутствие специального законодательства, посвященного налоговому аудиту
	Недостаточность аудиторских процедур в отношении требований к рассмотрению раскрытия информации
Теоретический	Недостаточно научных исследований в области проведения налогового аудита и оценке аудиторского риска
	Неразработанность методики налогового аудита
	Отсутствие разработки по предварительному анализу отчетности и информации об экономическом субъекте, предшествующему налоговому аудиту
	Отсутствие установленного перечня вопросов, подлежащих обязательному рассмотрению в процессе налогового аудита
Практический	Отсутствие в большинстве российских аудиторских организаций внутрифирменных стандартов, регулирующих данную деятельность
	Отсутствие специфичных требований к качеству рабочей документации аудитора, позволяющих подтвердить факт проведения аудита и его эффективность
	Отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в отношении понимания деятельности аудируемого лица и оценки аудиторского риска

На основании данных таблицы можно сделать вывод, что на сегодняшний день проблемы существуют на всех уровнях организации налогового аудита, и если практические и теоретические проблемы могут быть решены силами научных исследователей и аудиторскими организациями, то вопросы законодательного, правового уровня являются гораздо более острой и труднорешаемой проблемой.

Существующее государственное регулирование налогового аудита требует детального анализа, доработки, дополнения и систематизации в соответствии с мировыми принципами проведения аудита хозяйствующих субъектов.

М. Ф. Сафонова считает, что остается неопределенным инструментарий налогового контроля, отсутствует жесткий контроль над соблюдением требований аудиторских стандартов, существуют различия в методиках внутреннего и внешнего контроля, отсутствуют единые критерии оценки качества налогового аудита [8].

По мнению Е. С. Ивановой, государственно-правовое регулирование представляет собой деятельность государства по упорядочению и организации разных сфер деятельности посредством использования различных правовых инструментов [6].

Несмотря на теоретическую и практическую значимость вышеуказанных исследований, актуальные финансово-правовые аспекты регулирования налогового аудита не получили завершеного выражения и остаются дискуссионными. В связи с этим остаются актуальными вопросы разработки теоретических положений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование правового регулирования аудиторского контроля в налоговой сфере (налогового аудита). Поэтому в современных условиях развития аудита в целом и налогового аудита в частности наличие документов, регламентирующих и регулирующих порядок проведения налогового аудита, является крайне необходимым. Это во многом связано с существованием большого количества нерешенных вопросов не только налогового аудита, но и состоянием самого бухгалтерского учета в Российской Федерации, для которого характерен отход от полной жесткой регламентации ведения бухгалтерского учета при ограниченных возможностях использования всех «инструментов», содержащихся в МСФО. По этим причинам отечественный аудит на практике направлен на проверку именно правильности и своевременности уплаты налогов и сборов, но вместе с тем все еще не носит исчерпывающего информативного характера для заинтересованных пользователей, что является первым фактором, свидетельствующим в пользу необходимости нормативного регулирования вопросов налогового аудита.

Вторым фактором является потребность в регламентировании порядка действий аудиторских организаций при рассмотрении налоговых вопросов, отличающихся и выходящих за рамки «общего» аудита и вытекающих из вопроса компетенции и раскрытия информации.

Третьим фактором, подтверждающим необходимость нормативного за-

крепления налогового аудита, является возможность использования налогового аудита в качестве официального инструмента налогового контроля в Российской Федерации.

Важность существования специального аудиторского правила (стандарта) по вопросам налогового аудита также подтверждается и тем, что существует потребность в однозначном понимании методологии, методов и целей, стоящих перед аудиторами при проведении налогового аудита.

Так, в отечественной практике остается нерешенным ряд организационных и методических вопросов аудиторской проверки налоговой отчетности, не определена сущность аудита налоговой отчетности, принципы проведения, критериальная область оценки. Отсутствует и единообразие в подходах к проведению проверки налоговой отчетности, описание этапа планирования, проверка расчетов по налогам и сборам рассматривается с позиций аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Подобное официальное закрепление позволило бы рассмотреть статус налогового аудита как самостоятельного направления аудиторской деятельности в целях снижения налоговых рисков.

Отсутствие самостоятельного статуса у налогового аудита позволяет классифицировать его и как сопутствующую аудиту услугу в составе обзорной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответственно расценивать как согласованную с клиентом процедуру.

Установленное аудиторскими стандартами обязательное требование по выявлению недобросовестных действий со стороны руководства и работников аудируемого лица создает предпосылки для введения требования проведения обязательного аудита налогообложения для крупных компаний независимо от проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, единственной на сегодняшний день возможностью создания концепции проверки правильности отражения в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности задолженности являются внутренние регламенты (методики, стандарты) аудиторских организаций в части аудита налогообложения как разновидности сопутствующих аудиту услуг (обзорной проверки или согласованных процедур) и в части налогового консультирования как разновидности прочих аудиторских услуг.

Вместе с тем для качественного проведения налогового аудита организаций необходима более сложная методика, включающая теоретические и практические основы аудита налогообложения и учитывающая специфику деятельности аудируемого хозяйствующего субъекта, а также особенности налогообложения.

Одной из наиболее очевидных возможностей законодательного закрепления является подготовка и внедрение особого стандарта налогового аудита, определяющего его особый статус. Сам по себе процесс стандартизации является эффективным методом определения и закрепления ключевых понятий и определений, теоретических, методических и практических рекомендаций аудитору и хозяйствующим субъектам. А аудиторский стандарт как закономерный итог процесса стандартизации «определяет общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы аудита» [4].

В то же время ряд других авторов, таких как Н. Н. Хахонова, Г. А. Юдина определяют аудиторский стандарт и как документ, формирующий ключевые принципы и приемы аудитора.

Такое понимание стандарта аудиторской деятельности, в совокупности со сложившейся практикой применения

других аудиторских стандартов, позволяет сделать вывод об исключительной важности подобного документа для становления налогового аудита как отдельной независимой категории аудита.

В качестве возможной основы федерального стандарта может быть взята методика аудиторской деятельности, связанная с налоговыми вопросами экономических субъектов, являющихся клиентами аудиторской организации «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (далее – Методика), основные положения, рекомендации и установки которой носят рекомендательный характер для всех аудиторских организаций при проведении налогового аудита и оказании других сопутствующих услуг по налоговым вопросам.

В частности, в методике определено само понятие налогового аудита как выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Для достижения целей, поставленных в методике, необходимо четко определить ключевые цели для аудитора, последовательность шагов и спектр возможных методов для проведения налогового аудита в рамках каждого из его этапов.

В Методике вниманию аудиторов предлагаются следующие этапы проведения налогового аудита, отраженные в таблице 3.

**Таблица 3 – Этапы проведения налогового аудита
на основании Методики**

Этап	Название этапа	Действия аудитора в рамках этапа
Этап 1	Предварительная оценка системы налогообложения хозяйствующего субъекта	<ul style="list-style-type: none"> • общий обзор системы налогообложения; • основная налоговая статистика и факторы, ее формирующие; • проверка методик исчисления и уплаты налогов и сборов; • общая оценка документооборота; • предварительный расчет/оценка основных налоговых показателей
Этап 2	Проверка правильности исчисления и уплаты налогов и сборов	<ul style="list-style-type: none"> • детальный анализ имеющейся на предприятии налоговой отчетности; • анализ обоснованности и правильности применения налоговых льгот

В пункте 3.2 Методики определены и случаи, в которых возможно общение аудитора с фискальными органами. В частности, такие случаи включают, но не ограничиваются обращениями к налоговым органам с целью получения аудиторских доказательств, с целью получения разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами, обращениями при оказании консультаций экономическому субъекту в спорах с налоговыми органами.

Вместе с тем взаимодействие аудитора и налоговых органов ограничено – существует ряд вопросов, на которые органы не обязаны давать ответы, и информация, которую не может разглашать сам аудитор. В связи с этим необходимо отметить, что вопрос трехсторонних взаимоотношений аудитора (консультанта), налогового органа и налогоплательщика является крайне острым в современной практике налогового администрирования. По сути, консультант формирует экспертное мнение, но не желает брать на себя ответственность за результаты его практического применения.

В то же время налоговая служба желает контролировать уровень компетентности аудиторов (консультантов) в целях снижения рисков некорректного

исчисления налогов и сборов, с одной стороны, и уменьшения объемов проверок налогоплательщиков на основе доверия налоговым консультантам, с другой. Активно ведутся дискуссии о необходимости создания четкой нормативно-правовой основы для разграничения ответственности сторон.

Еще одной важнейшей частью возможного стандарта будет являться четкое определение и систематизация источников информации. По нашему мнению, список таких источников должен включать:

- декларации;
- налоговые учетные регистры;
- бухгалтерские расчеты по налогам;
- первичные документы;
- регистры синтетического и аналитического учета;
- финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Кроме того, стандарт должен содержать особые требования к компетентности аудитора для выполнения тех или иных аудиторских операций, включая знания в вопросах налогового, правового, бухгалтерского законодательства.

Немаловажно и определить в стандарте особенности формирования рабочих документов аудитора, принимая во внимание налоговую специфику.

Обобщая все вышесказанное, можно с уверенностью утверждать, что стандарт налогового аудита определит основные этапы и шаги аудитора, снимет существенный объем спорных вопросов и увеличит эффективность самого аудита. По сути, стандарт определит алгоритм действий в зависимости от тех или иных особенностей проведения налогового аудита в рамках конкретной организации.

Отметим, что, несмотря на существование официальных правил и методик, четкая концепция стандарта все еще отсутствует и нуждается в детальной внимательной проработке.

В то же время налоговый аудит (консалтинг) является одной из самых распространенных разновидностей сопутствующих аудиту услуг и способствует организации эффективной системы налогообложения в современных условиях, что делает вопрос разработки особого «налогового» стандарта актуальнейшей проблемой аудита хозяйствующих субъектов.

Таким образом, налоговый аудит в России находится на этапе своего становления и требует серьезного теоретического и практического исследования. Законодательная база остается неполной, что существенно снижает качество налогового аудита. Вместе с тем одним из шагов по совершенствованию налогового аудита может являться создание особого федерального стандарта аудиторской деятельности.

Библиографический список

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Федер. закон № 307-ФЗ от 30.12.2008 // СПС «Консультант Плюс».

2. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 1 от 11.07.2000) // СПС «Консультант Плюс».

3. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22.04.2004 // СПС «Консультант Плюс».

4. Алборов Р. А., Хоружий Л. И., Концевая С. М. Основы аудита : учеб. пособие. – М. : Дело и сервис, 2001.

5. Ашмарина Е. М., Быля А. Б., Терехова Е. В. Правовые основы бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации : учеб. пособие / под ред. Е. М. Ашариной. – М., 2011.

6. Иванова Е. С. Государственно-правовое регулирование аудита налогообложения в Российской Федерации // Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2011.

7. Сивцова Е. В. Совершенствование системы внешнего контроля качества аудита // Аудитор. – 2011. – № 8.

8. Сафонова М. Ф. Проблемы развития налогового аудита в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 17.

*Блохина В. Г.,
к. э. н., доцент кафедры
«Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

**ОСОБЕННОСТИ АНАЛИЗА ИНВЕСТИЦИОННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ПРИНЯТИЯ
РЕШЕНИЙ**

УДК 336.5

Аннотация

В статье представлены результаты исследования инвестиционной деятельности. Представлен понятийный аппарат инвестиционной деятельности. Исследованы основные этапы принятия решений при анализе инвестиционных проектов.

Ключевые слова

Инвестиционная деятельность, участники инвестиционной деятельности, виды инвестиционных проектов, этапы принятия инвестиционных решений.

Наступательная стратегия реализуется с помощью инвестиционной деятельности фирмы.

Инвестиционная деятельность – это вложение инвестиций и совокупность практических действий по их реализации.

В соответствии с существующим законодательством физические и юридические лица, в том числе и зарубежные представители бизнеса, могут выступать субъектами инвестиционной деятельности. В качестве участников инвестиционной деятельности могут являться инвесторы, заказчики, пользователи объектов инвестиционной деятельности.

Основным участником, занимающим активное место в инвестиционной деятельности, выступает инвестор. Это может быть как физическое, так и юридическое лицо, которое принимает решения и осуществляет вливание собственных и привлеченных средств в инвестиционные проекты.

Второе место по значимости в осуществлении инвестиционной деятельности занимает заказчик (застройщик). Заказчиками или застройщиками могут выступать как сами инвесторы, так и юридические и физические лица, которым предоставляется право осуществлять реализацию инвестиционного проекта. В том случае, если заказчик – это не одно и то же лицо, что и инвестор, то на время, установленное договором, ему передаются права владения и полномочия по распоряжению инвестиционными ресурсами.

Следующим по значимости участником инвестиционного процесса является пользователь объекта инвестиционной деятельности. Пользователями инвестиционных объектов могут выступать как сами инвесторы, организации, компании и различные юридические лица, так и государственные и муниципальные учреждения, а также зарубежные фирмы и предприятия.

Объектами инвестиционной деятельности выступают:

- производства, которые вновь создаются, реконструируются и расширяют свою деятельность в различных сферах и отраслях экономики;
- строящиеся и реконструируемые объекты больших компаний и корпораций;
- целевые программы федерального или регионального уровня;
- осуществление выпуска новых видов продукции, ранее не изготавливавшихся, на существующих производственных площадях;
- деятельность, связанная с разработкой и внедрением инноваций;
- различные виды ценных бумаг: акции, облигации и т. п.;
- целевые денежные вклады.

Инвестирование выступает как один из основных аспектов в деятельности коммерческой организации, которая динамично развивается на рынке, руководство которой ставит основной целью повышение своих финансовых результатов на долгосрочной основе, а не на краткосрочную перспективу. Как уже отмечалось ранее, развивающиеся компании разрабатывают стратегию, включающую в себя ряд упорядоченных целей. Поэтому можно отметить, что чем масштабнее бизнес, чем больше направлений деятельности, тем сложнее система целевых установок предприятия. В этой системе целей и задач, чаще всего, одно из ведущих мест занимает установка по расширению деятельности предприятия. В данном случае речь может идти об увеличении ресурсного потенциала предприятия, мощностей производства и повышении объемов продаж продукции.

Причинами увеличения масштабов производственной и любой коммерческой деятельности выступают как социальные, так и экономические потребности. Во-первых, данный процесс положительно сказывается на деловой репутации компании, что, в свою очередь, способствует расширению финансовых возможностей

предприятия и укреплению позиций фирмы на рынке сбыта своих товаров или услуг. У фирм с наибольшими объемами появляются возможности по привлечению более квалифицированных и прогрессивных управленцев. Во-вторых, значительное увеличение объемов выпуска продукции взаимосвязано с получением некоторых результатов, которые можно представить как «расширяющуюся отдачу от масштабов». Данный эффект можно объяснить следующим образом. Предположим, что в какой-либо фирме через определенный период функционирования сложилась оптимальная система производства с точки зрения техники и используемых технологий, в этом случае увеличение объемов выпуска продукции можно достигнуть просто путем увеличения размеров производственных средств. Естественно, что темпы прироста ресурсного потенциала и объемов выпуска продукции не обязательно должны совпадать, то есть эффект от наращивания масштабов производства может как убывать, так и расти, а может иметь и постоянный характер. В тех случаях, когда темпы роста объемов выпуска продукции опережают темпы роста ресурсов, используемых для производства изделий, возникает выше описанный эффект, называемый «расширением отдачи от масштаба».

Так или иначе деятельность всех коммерческих организаций взаимосвязана с инвестиционной деятельностью. Однако при принятии инвестиционных решений управляющий состав предприятия неизбежно сталкивается с необходимостью учета различных аспектов: разнообразность инвестиций; затраты, сопряженные с реализацией инвестиционных проектов; альтернативность выбора проектов; существующие ограничения в доступности и объемах финансирования; неопределенность или риски, сопутствующие принятию того или иного решения.

Необходимость инвестиций безусловна для любого вида деятельности, однако причины реализации инвестици-

онных проектов могут быть разными. Так, можно выделить три основания для инвестирования: необходимость переоснащения материально-технической базы в связи с моральным или физическим старением; обоснованное увеличение объемов производства; обновление ассортимента выпускаемой продукции. Принятие того или иного направления инвестирования влечет за собой ответственность в различной степени. Например, если принято решение о замене имеющихся мощностей на новые технологии, то последствия минимальны, так как руководящий состав предельно четко может определить, в каком объеме и с какими характеристиками нужны машины и оборудование. Однако если принято направление на расширение масштабов деятельности, то ситуация меняется, так как в этом случае необходимо просчитать ряд следующих факторов: корректировка положения компании на рынке товаров и услуг, возможности привлечения дополнительных объемов материальных, трудовых и финансовых ресурсов, оценка перспектив завоевания новых рынков сбыта и пр.

Для любого инвестора основным в принятии решения о реализации инвестиционного проекта является величина затрат на его осуществление. От уровня затрат зависит и ответственность за принятие того или иного инвестиционного решения. В связи с этим для наиболее дорогостоящих проектов существует необходимость научно обоснованного подхода к оценке всех экономических составляющих проекта перед принятием окончательного решения. Поэтому в практике различных фирм применяется принцип дифференциации прав принятия инвестиционных решений (например устанавливает определенный лимит средств в рамках которых, принятие решения может осуществляться отдельным руководителем определенного уровня). Данные лимиты должны быть зафиксированы, к примеру, в учредительных документах или

внутренних нормативных актах при создании организации.

Часто встречается ситуация, когда необходимо принять решение в условиях существования альтернативных или взаимоисключающих проектов, в этом случае нужно выбрать один или несколько проектов, используя формальные критерии. Очевидно, что предприятие не может ограничиваться только одним критерием, то есть их существует некоторое количество, что усложняет выбор, так как маловероятна ситуация, когда один проект по всем критериям занимает первое место. При таких обстоятельствах придется ранжировать критерии по степени значимости, соответственно располагать их в необходимой иерархии или использовать дополнительные неформальные методы оценки.

В настоящее время существует довольно много возможностей для осуществления инвестиций. Но при этом в условиях развивающейся экономики у значительного числа предприятий возникают проблемы в плане доступности финансовых ресурсов. В связи с этим актуализируется задача по поиску наиболее оптимальных источников финансирования.

Также в условиях рынка значительна роль факторов риска. Осуществление инвестиций всегда связано с имобилизацией финансовых ресурсов и несет в себе фактор неопределенности в связи с изменяющимися как внутренними, так внешними условиями.

Например, при внедрении новых технологий практически невозможно с точностью определить эффект от этой операции. В результате решения могут приниматься на основе интуиции или «делового чутья». При ошибочном принятии решения о модернизации и обновлении технической базы могут возникнуть негативные последствия, которые можно разделить на два типа: так, сокращение затрат, по сравнению с планируемыми, приведет к получению более высоких доходов; необоснованно завышенные потребности в модернизации

ции оборудования могут привести к неполной загрузке мощностей.

Таким образом, эффективное инвестирование – это обоснованные объемы и качество обновляемых основных средств. В целом производственные мощности должны быть установлены в необходимом количестве и в нужное время.

При принятии решения об инвестировании средств необходимо руководствоваться следующими классификационными признаками, в соответствии с которыми выделяются следующие виды инвестиционных проектов (рис. 1)



Рисунок 1 – Виды классификации инвестиционных проектов [Составлен автором]

Очевидно, что некоторые из представленных характеристик при разделении инвестиционных проектов на виды в некотором смысле условны. Например, деление инвестиций по объему необходимых инвестиций зависит непосредственно от размеров компании их осуществляющей.

Нужно помнить, что цели, которые необходимо достичь при реализации инвестиционных проектов, а также результаты могут оцениваться по-разному, и не факт, что будут получены положитель-

ные результаты в виде прибыли. Существуют проекты, природа которых предполагает их убыточность, но они положительно воздействуют на экономику предприятия в целом или способствуют выходу предприятия на новые рынки сбыта продукции, а также возможен рост социальных благ, снижение расходов по прочим проектам, реализуемым одновременно с ним. При таких условиях классическую схему оценки эффективности инвестиционного проекта, основанную на традиционных формализо-

ванных методах, можно заменить на неформализованные критерии.

Особо важным при инвестиционном анализе является изучение и выявление взаимосвязи между проектами. Так, если существует два проекта и принятие решения о реализации одного из них, что никак не сказывается на решении о принятии второго, то такие проекты называются независимыми. И наоборот, если принятие решения о реализации одного проекта приводит к отказу от реализации других проектов, то подобные проекты называются альтернативными, или взаимоисключающими.

Особое значение приобретает разделение проектов на независимые и альтернативные при формировании инвестиционного портфеля в условиях ограниченности финансовых ресурсов.

Наивысший предел выделяемых средств на финансирование инвестиций в период планирования проекта чаще всего остается неопределенным, так как возникает множество факторов, просчитать которые не представляется возможным. Поэтому возникает необходимость ранжирования независимых проектов по степени их приоритетности.

Существуют проекты, взаимосвязанные между собой, то есть принятие решения о реализации одного проекта, приводит к росту доходности других проектов, таким образом, между проектами существуют отношения комплементарности. Отношение комплементарности означает, что изучение и анализ проектов необходимо производить взаимосвязанно, а не отдельно друг от друга. Особенно это важно в тех случаях, когда при анализе проекта получены неоднозначные результаты. Тогда нужно прибегать к другим критериям, таким как наличие и степень взаимосвязи (комплементарности).

В том случае, если принятие решения о реализации одного проекта приводит к снижению результатов по другим реализуемым проектам, то имеют место отношения замещения.

Также инвестиционные проекты можно разделить и по степени риска на наименее рискованные, удовлетворяющие государственные требования или заказы, наиболее рискованные, а также осуществляющие разработку новых технологий и новых видов производств.

Инвестиционная политика предприятия включает в себя следующие направления: разработку долгосрочных целевых программ по развитию деятельности, поиск перспективных направлений использования незадействованных ресурсов, обоснование маркетинговых и финансовых стратегий, разработку бюджетов по распределению инвестиционных ресурсов, анализ альтернативных направлений развития экономики предприятия, оценку результатов реализованных проектов.

В свою очередь, выделяют четыре стадии организации инвестиционного процесса: составление плана и разработку мероприятий по реализации проекта, осуществление проекта, проведение оперативного контроля и внесение корректировок в процесс реализации проекта, оценку и анализ полученных результатов по итогам завершения проекта.

Планирование должно осуществляться на основе следующих принципов: определение целей и задач инвестиционного проекта, изучение внешних факторов, рынка и перспектив развития проектов, оценка имеющихся ресурсов и возможностей в условиях ограниченных инвестиционных средств, формирование пакета инвестиционных предложений.

При этом фазу реализации проекта разделяют на три этапа: вложение средств, осуществление предусмотренных работ и мероприятий, устранение последствий от реализации проекта. В течение каждой стадии и по итогам ее завершения должен проводиться оперативный контроль, анализ и вносить изменения, если таковые необходимы, в процесс реализации проекта.

Подготовка инвестиционных решений ведется на всех этапах разработки и реализации инвестиционного проекта – от зарождения идеи до выпуска готовой продукции (инвестиционный цикл). Инвестиционный цикл охватывает три этапа:

1) прединвестиционной (предварительные исследования до окончательного принятия инвестиционного решения);

2) инвестиционный (проектирование, договор, подряд, строительство);

3) эксплуатации (стадия хозяйственной деятельности предприятия).

Такое поэтапное разделение инвестиционного процесса обосновано тем, что необходимо выявить резервы повышения результатов деятельности предприятия с использованием инвестиций, то есть оптимизируется поиск путей наиболее выгодного вложения средств. Потом необходимо проанализировать и обосновать все возможные мероприятия, связанные с реализацией самой идеи проекта, и составить их технико-экономическое обоснование, сформировать оптимальный бизнес-план. При условии, что составлен обоснованный план, и он признан действенным, то в этом случае разработка и обоснование проекта продолжается. В свою очередь дальнейшие действия означают более глубокие исследования и детальную оценку экономических и финансовых перспектив и проблем, связанных с реализацией проекта. И в заключение, если после всех перечисленных процедур были получены положительные результаты, можно переходить к завершающей стадии, а именно – принятию окончательного решения о целесообразности реализации проекта и выбору наиболее оптимальных источников финансирования.

Основным достоинством такого поэтапного подхода является обеспечение постепенного роста усилий и расходов, связанных с проектом. Также на каждом этапе должна проводиться оценка полученных результатов с целью отбора наиболее обещающих направле-

ний. И только наиболее выгодные из них подвергаются дальнейшему изучению и получают средства для финансирования исследований. Оставшиеся проекты не получившие подтверждение своей повышенной результативности, сразу же лишаются финансирования, что способствует экономии инвестиционных финансовых ресурсов.

Исследование инвестиционных возможностей – это вид предпроектной работы, включающий изучение спроса на продукцию и услуги; оценку уровня прогнозных цен на продукцию; подготовку предложений по организационно-правовой форме будущего производства; оценку предполагаемого объема инвестиций и предварительный расчет их коммерческой эффективности; подготовку контрактной документации.

При исследовании инвестиционных возможностей должны быть изучены все альтернативные направления инвестирования, рынок и маркетинговая стратегия, масштабы проекта и т. д.

Инвестиционное предложение – это результат изучения возможностей инвестирования, который предопределяет процесс принятия решения о целесообразности реализации проекта. Данное предложение раскрывает содержание идеи начинаемого инвестиционного проекта, с детальным анализом, прогнозом и выводами об эффективности проекта. Содержание инвестиционного предложения должно всесторонне раскрывать сущность и направленность инвестиционного проекта, чтобы ознакомившись с ним был понятен замысел проекта и не оставалось вопросов о необходимости его реализации. В тех случаях, когда осуществляются масштабные проекты, необходимость инвестиционного предложения обоснована требованиями экономии. Изучение возможностей вложения средств в различные направления деятельности и получение, возможно, не отличающихся большой точностью оценок, является более доступ-

ным средством, нежели полное технико-экономическое обоснование (ТЭО) в целом.

В соответствии с рекомендациями ЮНИДО инвестиционное предложение должно содержать не менее 10 разделов. Такое представление информации является рекомендуемой схемой данных об инвестиционном проекте. При этом данные должны содержать прогнозируемую качественную оценку, или прогноз отдельных важнейших показателей, характеризующих эффективность проекта. Таким образом, подразумевается, что описание всех стадий реализации инвестиционного проекта осуществляется с помощью основных итоговых показателей. Такая информация считается достаточной для того, чтобы потенциальный инвестор мог составить представление об инвестиционных возможностях, которые планируется получить от реализации проекта.

В том случае, когда описанные инвестиционные возможности и предложения отвечают интересам инвестора, он принимает решение о дальнейшем вложении средств в разработку ТЭО инвестиционного проекта. Технико-экономическое обоснование представляет собой описание целевых направлений инвестирования и разрабатывается для масштабных инвестиционных проектов.

Составленное ТЭО должно пройти различные экспертизы, затем оно утверждается, и принимается инвестиционное решение.

Полученные результаты по масштабным проектам из технико-экономического обоснования переносятся в бизнес-план. При этом для сравнительно небольших по масштабам проектов можно не составлять технико-экономического обоснование, а сразу перейти к формированию бизнес-плана.

Бизнес-план представляет собой документ, в котором представлено описание всех основных направлений деятельности коммерческой организации, выявляются все перспективы и проблемы, возникаю-

щие на пути становления компании, и определяются пути устранения негативных последствий. Данный документ может выступать в качестве источника новых идей по развитию предприятия или создания инновационных направлений деятельности. Бизнес-план предназначен для иллюстрации возможностей предприятия и привлечения средств для финансирования его деятельности.

Представление бизнес-плана служит побуждающим моментом в повышении заинтересованности инвесторов в участии и финансировании проекта.

При разработке, обосновании и принятии инвестиционных решений используются как формализованные, так и неформализованные методы и приемы. Вопрос, какие методы и когда использовать, обуславливается различными условиями, а также квалификацией руководства организации. В настоящее время разработан довольно обширный аппарат показателей, используемых для обоснования и анализа эффективности инвестиционных проектов. Однако универсального приема, который можно использовать при любых обстоятельствах для оценки инвестиций, на данный момент не существует.

Тем не менее разрабатываются новые подходы и методы, которые все больше раскрывают сущность инвестиционных процессов и способствуют принятию верных и действенных инвестиционных решений.

Библиографический список

1. Блохина В. Г. Исследование путей и методов повышения инвестиционной активности : моногр. – Азов, 2007. – 200 с.
2. Косов В. В. Бизнес-план: обоснование решений : учеб. пособие. – М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 272 с.
3. Ковалев В. В. Методы оценки инвестиционных проектов. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 144 с.

Бухов Н. В.,
аспирант кафедры
«Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирование»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОГО АНАЛИЗА

УДК 330.4

Аннотация

В статье рассматривается информационная составляющая функционально-стоимостного анализа как элемента системы экономического анализа. Отражена структура экономической информации, ее характеристики и особенности ее использования в функционально-стоимостном анализе согласно его исходной концепции.

Ключевые слова

Функционально-стоимостной анализ, информационное обеспечение, учетно-аналитическое обеспечение, информация, функциональный подход.

Экономический анализ, как и любой другой метод планирования и повышения эффективности деятельности организации, предъявляет высокие требования к составу, содержанию и качеству привлекаемой информации. Определяющая роль информационного обеспечения обусловлена не только качеством и актуальностью получаемых данных, но и способностью аналитика наиболее масштабно, всеобъемлюще рассмотреть и изучить сложившуюся совокупность факторов макро- и микроэкономики, прямо или косвенно влияющих на ход и результаты анализа. Разработка управленческих решений и достижение определенных результатов весьма затруднительны или невозможны без соответствующего информационного обеспечения. Роль информационного ресурса в управлении компанией состоит не только в информационной поддержке анализа, но и в новых возможностях управления. Поэтому одной из важнейших управленческих задач компании становится создание достаточного и рационально организованного потока информации.

Становление и развитие функционально-стоимостного анализа как одного из элементов экономического анализа позволило значительно расширить границы исследований деятельности хозяйствующего субъекта и повысить эффективность аналитического инструментария науки. Методы и инструменты функционально-стоимостного анализа дополняют набор средств обеспечения качества продукции и создания конкурентных преимуществ, которыми должно обладать каждое предприятие. Функционально-стоимостной анализ исследует все связи анализируемого объекта (конструкции изделия, технология, услуги, организация производства, труда и управления, организация бухгалтерского учета и формирования потоков информации и др.) в методической последовательности [1, с. 57]. Это означает, что функционально-стоимостной анализ не ограничивается только экономическими данными, а широко использует техническую, технологическую и другую информацию, рациональное комбинирование которой предоставляет возможность пользователю работать на основе цельной картины

хозяйственной деятельности объекта анализа. Поэтому все источники данных для функционально-стоимостного ана-

лиза можно дифференцировать по нескольким типам (рис. 1).



Рисунок 1 – Структура экономической информации [Составлен автором]

В информационном обеспечении анализа ведущая роль принадлежит учетной информации. В бухгалтерском учете и отчетности наиболее полно отражаются и систематизируются хозяйственные явления, процессы, их результаты. Статистические данные предоставляют количественную оценку экономических явлений и дают возможность пользователю сравнивать и оперировать показателями в разрезе нескольких временных интервалов. Оперативный учет и отчетность располагают наиболее актуальными данными, которые зачастую не может предоставить бухгалтерский учет.

Современные условия хозяйствования располагают к тому, что аналитик, обладая соответствующей данным требованиям информацией, только тогда способен целостно и эффективно принимать конкурентоспособные решения.

Важно также принимать во внимание тот факт, что функционально-стоимостной, как и экономический анализ, включает в себя несколько этапов, среди которых особое положение занимает информационный этап, включающий в себя сбор, систематизацию и подготовку информации для целей анализа (рис. 2).

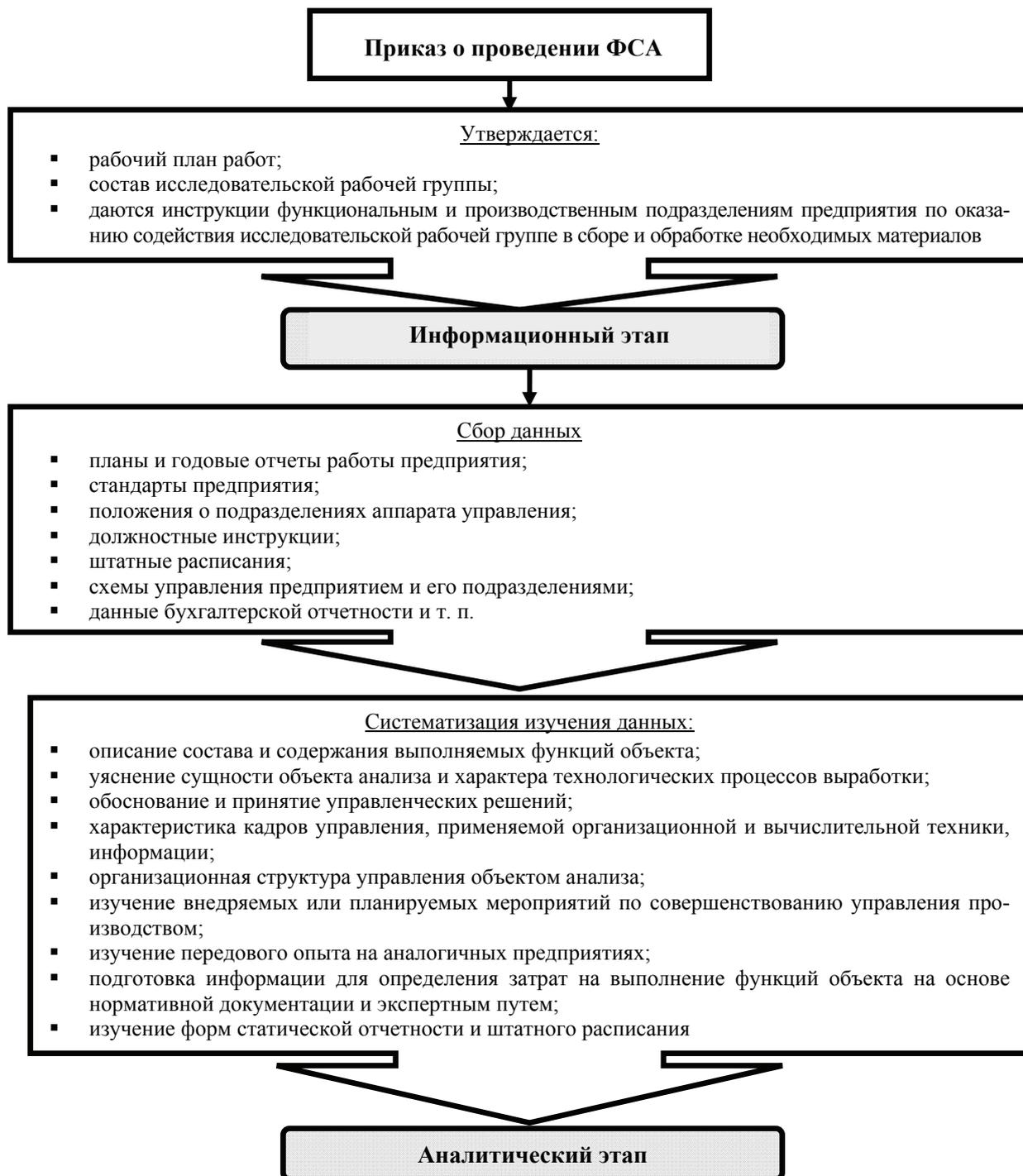


Рисунок 2 – План-схема общей методики проведения ФСА на предприятии (фрагмент) [1, с. 250]

Тем не менее информация, получаемая в ходе следующих этапов анализа, может быть использована для модификации и дополнения текущего аналитического процесса.

Необходимо отметить, что вся совокупность получаемой информации

должна соответствовать ряду требований, таких как:

- аналитичность;
- объективность;
- единство;
- актуальность;
- оперативность.

Информационное обеспечение функционально-стоимостного анализа охватывает практически все стороны деятельности предприятия. Информация, связанная с разработкой, изготовлением и эксплуатацией, должна отражать условия производства, реализации и потребления объекта анализа, а также новейшие достижения в отраслях науки и техники, которые связаны с этим объектом. Актуальная и полная информация – фундамент функционально-стоимостного анализа, поскольку от нее зависят результаты анализа. Важное значение придается изучению условий эксплуатации объекта, технологии его создания и выявлению решений, которые принимались раньше по исследуемому объекту. Отметим также, что для построения эффективной рабочей программы и дальнейшего проведения анализа еще на подготовительном этапе собирается информация о роли различных структурных подразделений в ра-

боте предприятия. Данная информация способствует формированию цельной картины происходящих процессов и поможет рабочей группе определить источники необходимой информации.

Проведение функционально-стоимостного анализа является достаточно трудоемкой задачей. Основные трудности, с которыми сталкиваются специалисты при его проведении, связаны с недостатком или отсутствием исходных данных о процессах и стоимости ресурсов, потребляемых этими процессами. В ходе проведения анализа эти данные необходимо собирать и обрабатывать.

Целью функционально-стоимостного анализа выступает оптимизация соотношения между потребительскими свойствами продукции и затратами на их производство, поэтому целесообразно рассматривать анализируемый продукт в виде модели совокупности выполняемых им функций и затрат на их выполнение (рис. 3).

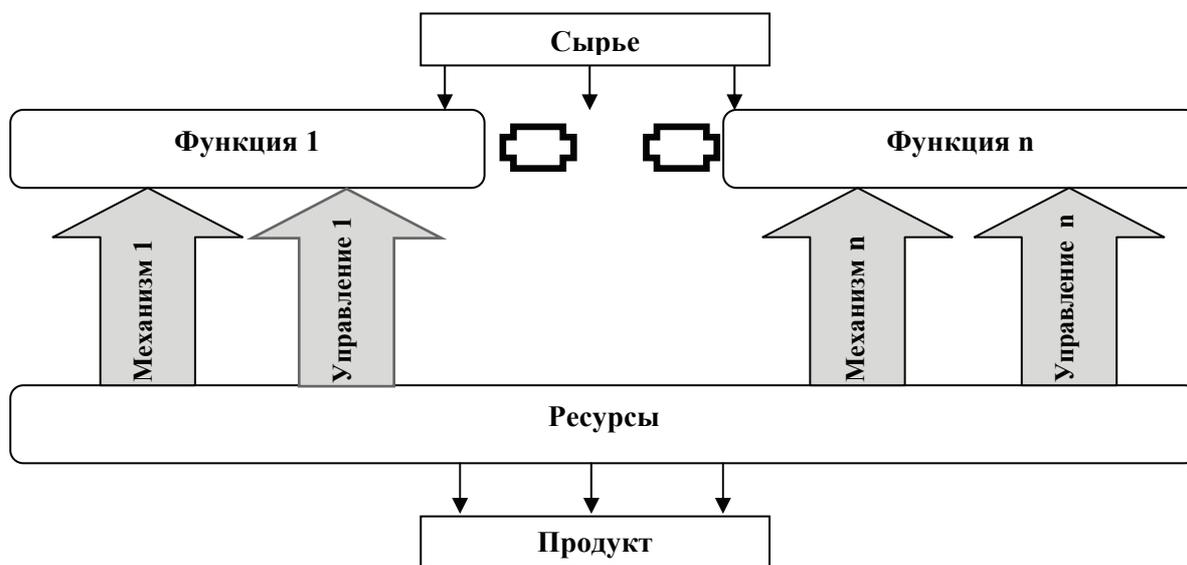


Рисунок 3 – Модель продукта [Составлен автором]

Представленная на рисунке 3 модель рассматривает продукт как совокупность функций (функциональный подход), затраты на выполнение которых включают в себя информацию о сырье, каким инструментом оно обрабатывается (механизм) и по каким прави-

лам (управление). Для выполнения основной цели анализа группа должна получить полную информацию о каждом из этих элементов системы. Комплексно проанализировав путь от сырья к готовому продукту, источники и стоимость ресурсов, методику и этапы их обработ-

ки, а также участие структурных подразделений организации в производственном процессе, группа получает аналитический материал, который будет использован на рекомендательном этапе функционально-стоимостного анализа.

Особое положение в информационном обеспечении функционально-стоимостного анализа занимает вторичная информация, результаты промежуточного анализа и систематизации учетно-аналитических и конструкторских данных. Такая информация включает в себя таблицы, ведомости, как в бумажной, так и в электронной форме, позволяющие систематизировать полученные данные, а также поэтапно сопоставлять и рассматривать продукт или услугу в разрезе слагаемых элементов. Ввиду того что в функционально-стоимостном анализе немаловажной составляющей является творческий аспект, то не существует каких-либо единых форм рабочей документации групп, каждая аналитическая группа разрабатывает свою внутреннюю документацию, которая может быть использована на промежуточных этапах функционально-стоимостного анализа.

Систематизируя вышесказанное, отметим, что информация в функционально-стоимостном анализе играет решающую роль. Именно от полноты, качества и актуальности информационного обеспечения зависит объем работ, уровень и точность получаемых результатов, от которых напрямую зависит эффективность мероприятий функционально-стоимостного анализа. Функционально-стоимостной анализ базируется на концепции, в которой объектом анализа является не сам продукт, а его «функциональная ценность», поэтому критерии важности источников информации немного отличны от тех, на которых построен экономический анализ. Тем не менее учетно-аналитическое обеспечение в обоих случаях является приоритетным. Сбор, систематизация и обобщение необходимых данных про-

исходит преимущественно на информационном этапе анализа, но не ограничивается им. Аналитические мероприятия будут максимально эффективны, если комбинировать учетные и внеучетные источники, первичную и вторичную информацию из внутренних и внешних источников. Важно также отметить, что унифицированных аналитических форм как таковых не существует, и аналитическая группа использует индивидуально адаптированный информационно-документарный инструментарий на всех этапах функционально-стоимостного анализа. Немаловажную роль в аналитических процедурах играет программное обеспечение. Использование обширного электронно-вычислительного инструментария позволит группе оптимизировать рабочее время и повысить качество аналитических мероприятий.

Библиографический список

1. Современные методы анализа и прогнозирования в отраслях национальной экономики / под ред. Л. Н. Усенко. – М. : Вузовская книга, 2014. – Т. 3. – 322 с.
2. Усенко Л. Н., Склярова О. А., Шеравнер В. М. Функционально-стоимостной анализ в коммерческих организациях: теория и практика : моногр. – Ростов н/Д, 2008. – 206 с.
3. Шишкина М. А. Функционально-стоимостной анализ как метод учета и снижения затрат на производство // Новый университет. Серия «Экономика и право». – 2012. – № 12 (22). – С. 80.
4. Leber M., Bastiča M., Mavriča M., Ivanišević A. VA as an integral part of a new product development / *Procedia Engineering* 69, 2014. – P. 90–98.
5. Rich N., Holweg M. Value analysis, Value engineering: Innoregio: dissemination of innovation and knowledge management techniques, report produced for the EC funded project. – United Kingdom: Lean Enterprise Research Centre Cardiff, 2000.

*Колосова Н. А.,
аспирантка кафедры
«Математическая статистика,
эконометрика и актуарные расчеты»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

ОСОБЕННОСТИ ЗАНЯТОСТИ ЭТНИЧЕСКИХ МИГРАНТОВ НА РЫНКЕ ТРУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УДК 331.5

Аннотация

В статье рассматривается положение мигрантов из стран СНГ на российском рынке труда. Анализируются причины, побуждающие население бывших союзных республик к поиску работы на территории России. Охарактеризовано влияние этнической принадлежности мигрантов на специфику их занятости на рынке труда Российской Федерации.

Ключевые слова

Рынок труда, занятость, трудовая миграция, этнические мигранты.

В настоящее время тема миграции и степень её влияния на будущее развитие нашей страны является актуальным и в то же время достаточно спорным вопросом. Учитывая сложившуюся демографическую ситуацию и нарастающий дефицит рабочей силы, миграционные процессы приобретают всё большую значимость для российского рынка труда. В связи с этим многие авторитетные исследователи изучают влияние миграционной составляющей на формирование и развитие рынка труда, разрабатывают программы управления процессами занятости, рассматривают проблемы правовой и социальной адаптации мигрантов. Перечисленные направления исследований затрагивают проблему миграции, в первую очередь, с точки зрения экономического или демографического подхода и не уделяют достаточного внимания рассмотрению этносоциального аспекта данного вопроса. Тем не менее, принадлежность мигранта к конкретному этносу во мно-

гом определяет его трудовую активность, влияет на выбор формы и вида занятости и, тем самым, на положение мигранта на рынке труда.

Таким образом, учет этнической принадлежности становится необходимым компонентом анализа занятости мигрантов, обеспечивающим комплексность изучения особенностей деятельности мигрантов на рынке труда современной России.

Россия, являясь основным реципиентом для трудовых мигрантов из всех стран постсоветского пространства, занимает одно из ведущих мест в мировой миграционной системе. По данным Федеральной миграционной службы России, основная часть мигрантов приезжает в Россию из стран СНГ. По состоянию на февраль 2013 г. на территории России находились 10,2 миллиона иностранных граждан, из них 23 % составляли граждане Узбекистана; 13,3 % – Украины; 10,2 % – Таджикистана. Законно трудились на основании разре-

шения на работу или патента 1,5 млн иммигрантов [5]. По оценкам экспертов наибольшая величина этого показателя была достигнута в 2008 г.; только из стран СНГ разрешение на трудовую деятельность имели 1,82 млн иммигрантов [9]. Кроме уже обозначенных выше стран крупными поставщиками рабочей силы для отечественного рынка труда выступают такие страны, как Кыргызстан и Молдова.

В настоящее время первым в списке стран-доноров рабочей силы на российском рынке труда стоит Узбекистан. По индексу уровня жизни населения Узбекистан занимает 107-е место в списке из 175 стран мира; уровень безработицы, по различным оценкам, составляет 4–6 % от экономически активного населения, и хотя данный уровень нельзя считать высоким, эксперты оценивают его как значительный в комплексе с быстрым ростом численности экономически активного населения, а также преобладанием в его численности молодежи и сельскохозяйственным укладом экономики [9].

По данным исследователей [3] более 10 % всего трудоспособного населения Узбекистана вовлечены в трудовую миграцию, из которых 60–65 % находятся в России. Трудовые мигранты из Узбекистана из-за традиционной крепости общинных и семейных уз в основном используют кратковременные и сезонные стратегии. На заработки, как правило, уезжают молодые члены семьи – мужчины. Основными сферами деятельности узбеков являются строительство в составе ремонтных бригад (23 %), розничная торговля (18 %), сфера услуг и общественного питания (19 %), а также сельское хозяйство, промышленные предприятия, транспорт [9]. За последние годы значительно снизился средний возраст трудовых мигрантов из Узбекистана, а также общий образовательный уровень и уровень знания русского языка. Сегодня узбек-

ские трудовые мигранты выполняют, как правило, непрестижные низкооплачиваемые виды работ и услуг, вне зависимости от квалификации и уровня образования. Привыкшие к традиционной общинной жизни узбеки отличаются трудолюбием, воздержанием от употребления алкогольных напитков, однако их доверчивость, недостаток рациональности и осторожности нередко делают их объектом мошенничества.

Еще одним государством-поставщиком рабочей силы на отечественный рынок труда из Центральной Азии является Таджикистан. По мнению экспертов, каждый пятый трудоспособный житель Таджикистана является трудовым мигрантом, причем, по различным оценкам, от 84 % [7] до 95–99 % [3] всех трудовых мигрантов из Таджикистана работает на территории России. Таджиков заставляет искать работу в другой стране безработица и чрезвычайно высокий уровень бедности. Валовой внутренний продукт на душу населения в Таджикистане является самым низким среди стран СНГ – в 12,5 раза ниже, чем в России [7]. По данным исследователей [14], труд мигрантов из Таджикистана наиболее востребован в сфере строительства и торговли; причем экономический кризис 2008 г. существенно перераспределил сферу их занятости: если до кризиса 56 % таджикских мигрантов работали на стройках, то к 2009 г. в строительстве их было занято лишь 40,3 %. Около 14 % мигрантов-таджиков работают в оптовой и розничной торговле, в сфере ремонта автотранспортных средств; почти каждый десятый – в коммунальном хозяйстве и немногим меньше – в обрабатывающих производствах и в сельском хозяйстве – 3,6 % [7].

По мнению специалистов [4], именно трудовые мигранты из Таджикистана, этнические таджики стали «пионерами» массовой трудовой миграции из Центральной Азии. Кровопролитная

гражданская война начала 1990-х гг. явилась мощным выталкивающим фактором для таджикских беженцев, и именно они проложили дорогу для трудовых мигрантов. Из-за отсутствия достаточных стартовых возможностей первые мигранты-таджики – люди с образованием и профессией – соглашались на самые непривлекательные и низкооплачиваемые работы (разнорабочие, грузчики, дворники, рабочие на овощебазах и складах, мойщики посуды и т. д.). Эта «ниша» до настоящего времени осталась в сфере занятости за таджикскими трудовыми мигрантами. Первопроходческая роль таджиков, их давнее присутствие на российском рынке труда стали причиной формирования в массовом сознании стереотипа, «образа таджика» (низкостатусного, безропотного и бесправного временного работника), ставшего фольклорным персонажем и применяемого практически ко всем выходцам из Центральной Азии [4].

Рассматривая миграционный потенциал среднеазиатских стран, необходимо также отметить роль мигрантов из Кыргызстана на российском рынке труда. В формировании миграционного потенциала кыргызов существенную роль сыграло сочетание, с одной стороны, высокой доли трудоспособного населения и, с другой стороны, закрытие и перепрофилирование большинства промышленных предприятий после обретения страной независимости, которое сопровождалось массовыми увольнениями работников. По экспертным оценкам, 15 % населения Кыргызстана трудоспособного возраста вовлечены в трудовую международную миграцию, причем 83–89 % из них трудятся в России [3]. Уровень бедности, несмотря на общую тенденцию к снижению, продолжает оставаться довольно высоким [2, с. 118]. Так, в 2005 г. 45,9 % населения относилось к бедным, а 13,4 % – к крайне бедным [1, с. 10]. Основными сферами приложения труда кыргызских

работников эксперты считают строительство, торговлю и промышленность [2, с. 119]. Многие из кыргызских граждан (особенно в Сибири) активно и довольно успешно занимаются торговым бизнесом [4], при этом лишь каждый десятый из легально работающих трудовых мигрантов из Кыргызстана занят неквалифицированным трудом. Большинство трудовых мигрантов-кыргызов в достаточной степени владеет русским языком. Согласно исследовательским оценкам, менее половины этнических кыргызов используют родной язык в семейном общении [1, с. 29]. Денежные переводы трудовых мигрантов, преодолевшие миллиардный порог, позволяют развиваться ряду секторов национальной экономики Кыргызстана: торговле, строительству, транспортным услугам, сельскому хозяйству и т. д. [2].

Трудовые мигранты из Узбекистана, Таджикистана и Кыргызстана являются представителями разных культур, носителями отличающихся традиций и обычаев, что не позволяет создать некий обобщенный стереотипный образ. Однако все эти народы объединяет наличие высокой социальной семейной ответственности, наличие сильных патриархальных ценностей и религиозной доминанты в мировоззрениях (высокая степень следования религиозным практикам ислама). В большинстве своем мигранты – это мужчины в возрасте от 18 до 34 лет, оставившие на родине свои семьи (75 %) [12]. Зачастую приезжие из перечисленных стран имеют высшее или среднее образование, однако в нашей стране оно не признается «кондиционным», поэтому они лидируют по числу полученных разрешений на работу по профессиям неквалифицированных рабочих. Половина из них (51 %) [12] считает, что свободно владеет русским языком и не испытывает никаких затруднений в общении, однако только 34 % [12] действительно очень хорошо знают русский язык.

Помимо выходцев из Средней Азии, большое влияние на российский рынок труда оказывают мигранты из восточноевропейских стран – бывших республик СССР: Украины, Беларуси, Молдовы. Так, доля Украины, долгое время лидировавшей в структуре трудовой миграции в России [13], после существенного снижения в последние годы стабилизировалась на уровне 10 %. Из всего числа трудовых мигрантов Украины, по мнению экспертов [3], почти половина (48 %) занята на российском рынке труда. Выбор украинцами российского вектора в миграционных процессах обусловлен не только экономической привлекательностью, но и отсутствием языкового барьера, большой схожестью менталитета, наличием значительного числа родственных и дружеских связей. По данным национальной статистики 80,5 % [6, с. 37] украинцев находят в России работу через знакомых и родственников. Хотя Россия граничит с рядом восточных областей Украины и традиционно на заработки выезжают жители данного региона (32,8 % от числа всех трудовых мигрантов-украинцев в России), почти четверо из десяти (37,9 %) [6, с.34] работающих в нашей стране прибывают из западных районов страны. Средний возраст мигранта-украинца на российском рынке труда составляет 35 лет [6, с. 30]. Трудовые мигранты из Украины, имеющие высшее образование, предпочитают работу в других странах, в России их только 12,8 %; основная же часть мигрантов-украинцев имеет образование на уровне средней школы (58,5 %) [6, с. 32]. Подавляющая часть украинских трудовых мигрантов сосредоточена в Москве (где Украина сохраняет лидирующие позиции в структуре трудовой миграции [13]), Подмосковье, Санкт-Петербурге и нефтегазодобывающих районах Сибири. Почти каждый пятый трудовой мигрант-украинец является предпринимателем: работодателем (7,2 %) или самозанятым (11,8 %) [6, с. 39]. Значительная доля ук-

раинцев (78,5 %) использует модель временного труда, и только каждый четвертый задерживается на российском рынке труда более чем на полгода [6, с. 35]. Подавляющее большинство данной категории мигрантов занято в сфере строительства (69,3 %), в торговле – лишь каждый десятый, в промышленности – каждый двадцатый, четверо из ста работают в сфере домашних услуг (в основном женщины), трое из ста – в сельском хозяйстве [6, с. 41]. Почти половина мигрантов из Украины зарабатывает ежемесячно от 501 до 1000 долл., каждый пятый имеет доход еще выше [6, с. 49]. Несмотря на существенные объемы личных переводов из России в Украину, лишь малая часть доходов мигрантов вкладывается в развитие производств и предпринимательства на родине, поскольку тратится домохозяйствами на удовлетворение насущных потребностей.

В отличие от Украины, Беларусь до 2011 г. сама выглядела довольно благополучной и даже привлекательной в регионе страной для внешних мигрантов. ВВП на душу населения по паритету покупательной способности в 2010 г. в Беларуси был лишь чуть ниже, чем в России (12,3 тыс. долл. и 14,2 тыс. долл. соответственно). По уровню номинальной среднемесячной заработной платы Беларусь (в 2010 г. – 415 долл.) находилась на третьем месте после России и Казахстана, хотя и отставала довольно значительно (Россия – 698 долл.) [8]. В структуре иммигрантов в России доля белорусов составляла 2 % (2009 г.) Однако после двух девальваций национальной валюты (май и сентябрь 2011 г.) ситуация резко изменилась. Уже летом 2011 г. начисленная средняя заработная плата работников Республики Беларусь составила всего 260 долл. (при 800 долл. в России), что и обусловило увеличение потока трудовых мигрантов, в основном в Россию (85 % всей трудовой миграции). В современных условиях поток белорусских трудо-

вых мигрантов на российский рынок труда оценивается независимыми экспертами как минимум в 150 тыс. человек ежегодно, что более чем в 30 раз превышает данные, зарегистрированные белорусской статистикой [8]. Почти 30 % процентов трудовых мигрантов-белорусов – низкоквалифицированные работники, однако 50–60 % [8] имеют высшее и незаконченное высшее образование, что в комплексе с преференциями Таможенного Союза (отсутствие квот и разрешений на трудовую деятельность) и знанием языка делает белорусских иммигрантов наиболее востребованными на российском рынке труда.

Экономическими причинами обусловлена и трудовая миграция из Молдовы, которую вполне можно рассматривать как стратегию борьбы с бедностью. По данным экспертов, в 1999 г. 80 % населения страны находилось ниже официальной черты бедности, а остальные 20 % – в состоянии нищеты [10]. Очень низкая заработная плата, социальная незащищенность и неустойчивость экономической обстановки вынуждала граждан Молдовы искать новые сферы приложения своего труда. По экспертным оценкам, 20 % [3] населения в рабочем возрасте вовлечено в миграционные процессы, из них 61,4 % [11] работают на российском рынке труда. Трудовые мигранты из Молдовы заняты в основном сезонными работами. Основная доля приезжающих на заработки – молодые (средний возраст – 34 года) сельские жители (71 %) [11]. Большинство молдавских мигрантов, приезжающих в Россию, имеют образование на уровне средней школы, каждый четвертый занят неквалифицированным трудом. Доля работников со средним специальным и высшим образованием составляет 15,6 % [11]. Непризнание российскими работодателями молдавского образования не позволяет им занимать соответствующие вакансии, что влечет за собой потерю квали-

фикации. Молдавские мигранты заняты в основном в строительной сфере, в том числе в строительстве и ремонте дорог, в коммунальном хозяйстве, в частных и общественных услугах. По классификации Всемирного Банка [10], в 2008 г. Молдова занимала второе место в списке стран, зависящих от денежных переводов мигрантов. В настоящее время экспертные оценки объема финансовых поступлений от трудовых мигрантов колеблются от 20–25 % до 36 % ВВП [10]. Денежные переводы играют важную роль в экономике Молдовы, однако большая их часть расходуется на потребительские нужды, а не на открытие бизнеса или развитие производства.

Для России, являющейся одним из крупнейших в мире импортеров рабочей силы, Украина, Беларусь и Молдова наиболее близки по социокультурным характеристикам, менталитету, религиозным (православным) и национальным традициям. В структуре трудовой миграции из этих стран этнический компонент, как и гендерный, не имеет решающего значения – в Россию едут не только представители титульных наций каждой страны, но и представители других национальностей, как мужчины, так и женщины. Отсутствие языкового барьера и географическая близость, более высокий уровень оплаты труда и безвизовый режим перемещений, наличие родственных и дружеских связей – все это способствует привлечению трудовых мигрантов в нашу страну. Однако высококвалифицированные специалисты и молодежь этих стран в поисках работы все более ориентированы на страны Европейского Союза, США и Канаду.

Обобщая обзор трудовой миграции в Россию, следует отметить, что при всей разнице этнокультурных традиций и религиозных мировоззрений (ислам и православие), всех трудовых мигрантов стран объединяют общие черты: довольно высокие социальные планы, стремление к более высокому социальному по-

ложению, предприимчивость и организационные способности, тесная связь с национальными диаспорами. По мнению специалистов, именно достаточно образованные и квалифицированные иммигранты имеют более высокий уровень профессионального объединения по этническому и отраслевому признаку, а довольно успешная встроенность [13] в экономическую структуру местности созданных ими предприятий способствует повышению конкуренции между специалистами на российском рынке труда.

Библиографический список

1. Агаджанян В., Кумсков Г., Недолужко Л. Брачность, рождаемость и миграция в Кыргызстане. Обзор и основные результаты исследования. – Бишкек, 2005. – 52 с.
2. Азимова К., Табылдиев Ч. Рес-публика Кыргызстан / Исследование «Защита социальных и трудовых прав мигрантов на пространстве СНГ – политические изменения и возможные варианты» // «Миграция XXI век». Проект МИРПАЛ: анализ. сб. – 2012. – С. 118–144.
3. Денисенко М. Б., Чудиновских О. С. Миграции между странами СНГ [Электронный ресурс] // ДемоскопWeekly. – № 533–534 (26 ноября – 9 декабря 2012 г.). – URL : <http://www.demoscope.ru/weekly/2012/0533/analit04.php>.
4. Дятлов В. И. Трансграничные мигранты в современной России: динамика формирования стереотипов // Международные исследования. Общество. Политика. Экономика. – 2009. – № 1 (1). – С. 140–153.
5. Обзор выступления Главы ФМС РФ К. Ромодановского // Новые известия. – 2013. – 28 фев.
6. Зовнішня трудова міграція населення України / под ред. В. Г. Чебанова. – Киев, 2009. – 120 с.
7. Иванова Т. Д. Таджики в московском социуме // Иммигранты в Москве / под ред. Ж. А. Зайончковской. – М. : Три квадрата, 2009. – С. 176–208.
8. Лученок А., Колесникова И. Влияние миграционных потоков на социально-экономические показатели страны: опыт Белоруси. Ч. 2 [Электронный ресурс]. – URL : <http://luchenok.blogspot.ru/2011/09/v-behaviorurldefaultvmlo.html>.
9. Максакова Л. Узбекистан в системе международных миграций // Постсоветские трансформации: отражение в миграциях / под ред. Ж. А. Зайончковской и Г. С. Витковской. – М. : АдамантЪ, 2009. – С. 323–349.
10. Миграция в Молдове – краткая информация [Электронный ресурс] // Укрепление взаимосвязи миграции и развития в Молдове. – Кишинев : CIVIS & IASCI, 2010. – С. 11–17 ; ДемоскопWeekly. – 2011. – № 457–458. – URL : <http://www.demoscope.ru/weekly/2011/0457/analit03.php>.
11. Поалелунжъ О. М. Молдова в потоке международной миграции [Электронный ресурс] // ДемоскопWeekly. – 2011. – № 455–456. – URL : <http://www.demoscope.ru/weekly/2011/0455/analit02.php>.
12. Портреты трудовых мигрантов из Средней Азии в очередях ФМС Москвы [Электронный ресурс] // Материалы пресс-конференции по результатам опроса трудовых мигрантов, проведенного некоммерческой исследовательской службой «Среда». – URL : <http://sreda.org/2012/tadzhiki-uzbeki-i-kirgizyi-v-moskve-hotyatli-novyie-moskvichi-byit-pohozhimi-nastaryih/12282>.
13. Тюрюканова Е. Трудовые мигранты в Москве: «второе общество» // Иммигранты в Москве / под ред. Ж. А. Зайончковской. – М. : Три квадрата, 2009.
14. Чернина Е. М., Локшин М. М. Мигранты на российском рынке труда: портрет и заработная плата : препринт WP3/2012/08. – М. : Изд. дом Высшей школы экономики, 2012. – С. 22.

АНАЛИЗ РАЗЛИЧИЙ В УРОВНЕ ЖИЗНИ НАСЕЛЕНИЯ РЕГИОНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УДК 31:33

Аннотация

В статье рассмотрены различные подходы к формированию обобщающего критерия уровня жизни населения, определены их достоинства и недостатки, произведена сравнительная оценка уровня жизни населения регионов Российской Федерации.

Ключевые слова

Уровень жизни, обобщающий критерий уровня жизни, субъекты Федерации, ранжирование, метод суммы мест, метод ПАТТЕРН.

Одной из важнейших задач современной статистической науки и практики является измерение пространственной дифференциации уровня жизни населения. Наиболее актуальна в настоящее время проблема разработки обобщающего показателя уровня жизни, предполагающего комплексную оценку всех аспектов качества жизни и обеспечивающего возможность междустрановых и межрегиональных сопоставлений.

По мнению специалистов статистического бюро ООН, «...для точной оценки прогресса в повышении жизненного уровня требуется надежное средство для его измерения, состоящее из комплекса показателей, касающихся условий жизни, занятости и определяющих их обстоятельств, а также совершенствование основных национальных статистических программ и механизмов учета положения в области продуктов питания, одежды, жилья, образования, медицинского обслуживания и необходимых социальных услуг» [5], то есть на данном этапе развития статистической науки предпочтение отдается сравнению *систем показателей*.

Такой анализ предполагает обработку множества данных, несводимых в комплексную оценку из-за различий единиц измерения показателей и их роли

в формировании уровня жизни населения. Это приводит к необходимости создания интегрального показателя, учитывающего все аспекты уровня жизни.

Попытки разработать такой показатель проводились и проводятся учеными разных стран. Наиболее известным из них является HDI (The Human Development Index)¹, предложенный в 1990 г. пакистанским экономистом Махбубомуль-Хаком. Этот обобщающий критерий с 1993 г. используется ООН для междустрановых сопоставлений. Расчет HDI на региональном уровне вызывает определенные сложности, поэтому здесь предпочтение отдается методам непараметрической статистики, позволяющим сравнительно простыми приемами обобщать обширную информацию, независимо от различий в единицах измерения переменных.

Произведем оценку различий в уровне жизни населения Российской Федерации в 2012 г. по методу суммы мест, используя официальные публикации Росстата [4]. Выбор переменных определяется наличием данных по уровню жизни в справочнике с исключением дублирующих показателей (табл. 1).

¹ В российской статистике – ИРЧП (индекс развития человеческого потенциала).

Таблица 1 – Состав переменных для расчета

Индикатор уровня жизни	Номер переменной
Уровень занятости, % [4, с. 32–35]	X ₁
Уровень безработицы, % [4, с. 32–35]	X ₂
Среднедушевые денежные доходы (в месяц), руб. [4, с. 32–35]	X ₃
Число собственных легковых автомобилей на 1000 человек населения, шт. [4, с. 32–35]	X ₄
Общая площадь жилых помещений, в среднем на одного жителя, м ² [4, с. 32–35]	X ₅
Число зарегистрированных преступлений на 100 000 человек населения [4, с. 32–35]	X ₆
Численность студентов образовательных учреждений высшего профессионального образования на 10 000 человек населения, чел. [4, с. 32–35]	X ₇
Валовой региональный продукт на душу населения, руб. [4, с. 32–35] ¹	X ₈
Ввод в действие общей площади жилых домов на 1000 чел. населения, м ² [4, с. 32–35]	X ₉
Удельный вес автомобильных дорог с твердым покрытием в общей протяженности автомобильных дорог общего пользования, % [4, с. 32–35]	X ₁₀
Оборот розничной торговли на душу населения, тыс. руб. [4, с. 32–35]	X ₁₁
Число персональных компьютеров на 100 домохозяйств, шт. ²	X ₁₂

¹ Ранжирование регионов по переменной x₈ осуществлено автором на основе данных Росстата о валовом региональном продукте на душу населения по субъектам Российской Федерации в 1998–2012 гг. // http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#.

² Ранжирование регионов по переменной x₁₂ осуществлено автором по данным таблицы 4.18 [4, с. 196].

Сущность метода суммы мест заключается в суммировании позиций регионов в рядах, ранжированных по значению отдельных показателей уровня жизни. Полученные суммы, в свою очередь, можно ранжировать по убыванию, так как чем меньше сумма мест, тем более высокие позиции занимают регионы по частным показателям. Ряд, ранжированный по сумме мест, можно использовать как основу группировки регионов по уровню жизни. Такой подход позволяет обобщать самые разные индикаторы, независимо от их числа и единиц измерения; но при ранжировании следует учитывать характер переменной. Для стимулянт (переменные, рост которых свидетельствует о росте уровня жизни населения) ранжирование производится по убыванию значений, для дестимулянт (переменные, рост которых свидетельствует о снижении уровня жизни населения) – по возрастанию. В нашем случае все переменные, кроме x₂ и x₆, являются стимулянтами.

Результаты расчетов, выполненных автором, показывают, что разные субъекты Федерации занимают различ-

ные места в рейтинге по большинству переменных, причем сочетания первых и последних мест не является исключением. Обобщает рейтинговые оценки показатель суммы мест, по величине которого ранжированы субъекты. По итогам оценки уровня жизни населения России по методу суммы мест можно выделить 4 группы:

1-я группа (высокий уровень жизни) – включает 6 субъектов с суммой мест до 300: на первом месте г. Санкт-Петербург (Северо-Западный федеральный округ – С-ЗФО); далее – Магаданская область (Дальневосточный федеральный округ – ДФО), г. Москва и Московская область (Центральный федеральный округ – ЦФО), Тюменская область и Ханты-Мансийский автономный округ – Югра (Уральский федеральный округ – УФО).

2-я группа (средний уровень жизни) объединяет 37 субъектов с суммой мест от 300 до 500, в эту группу входят три региона Южного федерального округа (ЮФО): Краснодарский край, Ростовская область и Астраханская область (соответственно 29-е, 37-е и 42-е места).

3-я группа (пониженный уровень жизни) – регионы с суммой мест от 500 до 700. Сюда вошли 32 региона разных федеральных округов, среди которых два субъекта ЮФО – Волгоградская область и Республика Адыгея (соответственно 65-е и 68-е места); здесь впервые фигурирует субъект Северо-Кавказского федерального округа (С-КФО) – Ставропольский край (45-е место).

4-я группа (низкий уровень жизни) включает 8 регионов, в основном это субъекты С-КФО, с суммой мест более 700. Кроме того, в этой группе видим Республику Калмыкия (ЮФО) и два региона Сибирского федерального округа (СФО) – Республики Алтай и Тыва.

Метод суммы мест позволяет получить обобщающую оценку уровня жизни, очень прост в использовании, но обладает рядом недостатков, ограничивающих область его применения. Прежде всего, это – игнорирование «расстояний», то есть при установлении рейтинговых позиций по каждому индикатору не учитываются различия в величине переменных, поэтому разница между двумя соседними местами неодинакова. К тому же возникают сложности обобщения данных, например при одинаковых значениях индикаторов используют разную технику присвоения рейтинга. Поэтому метод суммы мест расценивается как неточный и применяется только для приблизительной оценки различий в уровне жизни населения регионов.

Более точным приемом оценки считается невзвешенная многомерная средняя из нормированных значений исходных переменных [2, с. 124–129], рассчитанная в рамках применения метода ПАТТЕРН [1, с. 29–44; 3]¹ к исследованию социально-экономических проблем.

Сущность этого метода непараметрической оценки заключается в на-

хождении простой средней арифметической из оценок значений индикаторов регионов в процентах к наилучшим значениям. Результаты вычислений имеют реальный экономический смысл, заключающийся в том, что они выражают уровень обобщающей оценки явления в процентах к наилучшим значениям, интегрированным в средней величине из частных оценок. Нормирование по «наилучшему показателю» предполагает использовать максимальное значение индикатора для стимулянт и минимальное – для дестимулянт. Данный метод позволяет не только ранжировать регионы по уровню жизни населения, но и оценить различия в уровне жизни по значению многомерной средней.

Автором осуществлен расчет нормированных переменных (по перечню таблицы 1 и официальным статистическим данным²) с последующим определением многомерных средних, что позволяет уточнить оценки уровня жизни, в результате чего изменяется распределение регионов по сравнению с методом суммы мест.

Так, собственно высокий уровень жизни (1-я группа) характерен только для г. Москва и г. Санкт-Петербург (соответственно 71,4 % и 65,7 % наилучших оценок по всем индикаторам).

Регионы, получившие оценку 50–60 баллов, можно отнести к группе 2 (со средним уровнем жизни). Сюда вошел 21 субъект, из которых только Краснодарский край относится к ЮФО (12-е место, 52,5 баллов).

Самая многочисленная – группа 3 включает 53 региона со значением многомерной средней от 50 до 40 баллов (пониженный уровень жизни).

Довольно устойчив состав группы 4 (низкий уровень жизни), при уточнении оценок из нее выходят только Республики Дагестан (поднимается на 13 позиций) и Калмыкия (поднимается на 2 позиции) и добавляется Забайкальский край (опускается на 4 позиции).

¹ ПАТТЕРН (Planning Assistance Through Technical Relevance Number) – первая методика системного анализа, в которой были определены порядок, методы формирования и оценки приоритетов элементов структур целей.

² Составлено автором по [4].

В целом различия оценок разными методами отражаются не только в изменении численности групп, но и в распределении регионов по величине оценки уровня жизни. В таблице 2 приведе-

ны данные о различии рейтинга субъектов по двум способам оценки в виде разницы позиций (метод ПАТТЕРН по сравнению с методом суммы мест).

Таблица 2 – Изменение рейтинга регионов в результате уточнения оценки уровня жизни населения ¹

Субъект Федерации	Изменение рейтинга	Субъект Федерации	Изменение рейтинга
г. Москва	+2	Тверская область	-9
г. Санкт-Петербург	-1	Астраханская область	-2
Ненецкий автономный округ	+17	Пермский край	-15
Ханты-Мансийский АО – Югра	+2	Респ. Северная Осетия – Алания	+21
Московская область	-1	Омская область	-12
Тюменская область	-1	Архангельская область	-16
Белгородская область	+4	Республика Саха (Якутия)	-2
Ямало-Ненецкий автономный округ	+15	Республика Адыгея	+18
Камчатский край	-2	Оренбургская область	0
Магаданская область	-8	Чувашская Республика	+9
Свердловская область	-3	Амурская область	-21
Краснодарский край	+17	Вологодская область	-18
Республика Татарстан	+2	Смоленская область	-15
Калининградская область	+8	Тамбовская область	+7
Челябинская область	-1	Ярославская область	-9
Липецкая область	+11	Кемеровская область	-6
Республика Башкортостан	+7	Иркутская область	-9
Красноярский край	-9	Владимирская область	-6
Самарская область	-9	Удмуртская Республика	-5
Хабаровский край	-8	Еврейская автономная область	-4
Ленинградская область	-3	Республика Дагестан	+13
Сахалинская область	+3	Костромская область	0
Мурманская область	-10	Брянская область	-5
Рязанская область	+17	Волгоградская область	-1
Ростовская область	+12	Республика Хакасия	-5
Новгородская область	-9	Ивановская область	+1
Калужская область	-1	Кировская область	+2
Нижегородская область	-9	Республика Мордовия	0
Новосибирская область	-13	Республика Бурятия	-5
Ставропольский край	+16	Чукотский автономный округ	-34
Республика Коми	-10	Республика Марий Эл	+2
Воронежская область	+7	Алтайский край	0
Приморский край	-5	Республика Калмыкия	+2
Томская область	+9	Курганская область	-4
Республика Карелия	-2	Забайкальский край	-4
Курская область	+9	Карачаево-Черкесская Респ.	2
Орловская область	+7	Кабардино-Балкарская Респ.	0
Саратовская область	+19	Республика Алтай	-2
Пензенская область	+20	Чеченская Республика	1
Ульяновская область	+15	Республика Тыва	-1
Тульская область	+8	Республика Ингушетия	0
Псковская область	+11		

¹ Составлена автором по итогам расчета.

Таким образом, видно, что процедура уточнения оценок не повлияла на рейтинг только 5 регионов: Костромской области (64-е место), Республики Мордовия (70-е место), Алтайского края (74-е место), Кабардино-Балкарской Республики (79-е место) и Республики Ингушетия (83-е, последнее, место). По всем остальным регионам позиции рейтинга изменились, по некоторым существенно.

Так, наибольшее улучшение рейтинга наблюдается для Республики Северная Осетия – Алания – перемещение вверх на 21 позицию, в основном за счет учета «расстояний» между значениями переменных x_5 (общая площадь жилых помещений, в среднем на одного жителя), x_6 (число зарегистрированных преступлений на 100 000 человек населения); наибольшее ухудшение – для Чукотского автономного округа – перемещение вниз на 34-й позиции за счет уточнения оценок по переменным x_2 (уровень безработицы), x_7 (численность студентов образовательных учреждений высшего профессионального образования на 10 000 человек населения) и x_9 (ввод в действие общей площади жилых домов на 1000 чел. населения). Тенденция же уточнения оценок заключается в

основном в понижении рейтинга, так как численность групп с высоким и средним уровнем жизни снизилась соответственно на 4 и 16 регионов, а численность группы с пониженным уровнем жизни выросла с 32 до 53 регионов.

Отметим, что значения комплексной оценки уровня жизни по методу ПАТТЕРН довольно близки в группах, особенно в третьей, где разница между соседними позициями в отдельных случаях проявляется только в сотых долях процента.

Кроме того, обращает на себя внимание тот факт, что нет явно выраженной связи принадлежности субъекта определенному федеральному округу и позиции в рейтинге; исключение составляет только С-КФО, большинство регионов которого попадают в группу с низким уровнем жизни независимо от способа оценки.

Тем не менее, если рассчитать средние ранги по каждому федеральному округу различными методами, можно не только оценить распределение макрорегионов по уровню жизни, но и рассмотреть различия полученных оценок (табл. 3).

Таблица 3 – Средний ранг субъектов федерального округа¹

Федеральный округ	Обобщающая оценка по методу суммы мест	Обобщающая оценка по методу ПАТТЕРН
УФО	21	20
С-ЗФО	24	27
ДФО	28	37
ЦФО	40	39
ПФО	47	44
ЮФО	53	45
СФО	53	58
С-КФО	73	66

¹ Составлена автором по итогам расчета.

Видим, что распределение макро-регионов по уровню жизни не зависит от способа оценки, но при использовании методологии ПАТТЕРН оценки уточняются, и ранжирование приобретает более четкий характер.

Таким образом, в вопросах комплексной оценки уровня жизни населения регионов можно использовать разные методы. В данной работе показаны преимущества метода ПАТТЕРН по сравнению с методом суммы мест, причем результаты измерения дифференциации уровня жизни населения регионов могут быть улучшены при условии расширения базы сравнения по составу переменных.

Научная новизна проведенного исследования заключается, на наш взгляд, в применении нестандартной методологии анализа официальных статистических данных, что позволяет определить подходы к формированию обобщающей оценки уровня жизни населения региона.

Библиографический список

1. Tzeng G. H. A study on the PATTERN method for the decision process in the public system // *Japan journal of Behaviormetrics*. – 1977. – № 4 (2). – P. 29–44.
2. Наухацкая Т. Я. Анализ различий в уровне жизни населения федеральных округов России на основе обобщающих критериев // *Статистика в современном мире: методы, модели, инструменты : материалы междунар. науч.-практ. конф., посв. 90-летию со дня рождения В. С. Князевского*. – Ростов н/Д : РИЦ РГЭУ (РИНХ), 2013. – С. 124–129.
3. Региональная статистика : учебник / под ред. В. М. Рябцева, Г. И. Чудилина. – М. : МИД, 2001.
4. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2013 : стат. сб. / Росстат. – М., 2013.
5. Резолюция 40/179 Генеральной Ассамблеи ООН «Модели потребления: количественные аспекты разработки» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.un.org/ru/documents>.

*Усенко А. М.,
к. э. н., старший преподаватель кафедры
«Финансовый менеджмент»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

ОСНОВЫ ДИАГНОСТИКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ С ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ

УДК 336.64

Аннотация

Данная статья посвящена исследованию методических основ диагностики эффективности финансовых отношений между подразделениями, а также между подразделениями и организацией. Определена роль подразделений в финансово-хозяйственной деятельности современной организации и дана их характеристика, исходя из совокупности признаков.

Ключевые слова

Внутрифирменные финансовые отношения, структурное подразделение, центр финансовой ответственности, центр финансового учета, место возникновения затрат.

Диагностика внутрифирменных финансовых отношений в исследовании финансовых отношений организации имеет особое значение прежде всего потому, что именно это направление финансовых отношений представляет собой основной резерв улучшения общего их состояния.

Под внутрифирменными финансовыми отношениями в данном случае будем понимать процесс взаимодействия организации с входящими в ее состав для осуществления уставных целей ее деятельности экономическими субъектами.

Необходимо сформулировать признаки, характерные для внутрифирменных финансовых отношений:

- данный вид финансовых отношений является двухсторонним;
- одним из участников внутрифирменных финансовых отношений является сама организация (или ее структурное звено), другой участник может быть частью этой организации;

- не являющийся организацией участник внутрифирменных финансовых отношений, находясь с ней в тесном взаимодействии, имеет к ней выраженный финансовый интерес;

- финансовые интересы организации и остальных участников внутрифирменных финансовых отношений находятся в диалектически противоречивом единстве (их удовлетворение возможно при реализации уставной цели деятельности организации, но финансово выраженные интересы при этом остаются разнонаправленными).

Поиск факторов, улучшение состояния которых может оптимально отразиться на состоянии внутрифирменных финансовых отношений, целесообразно осуществлять по следующим направлениям: финансовые отношения подразделений организации; финансовые отношения с работниками; финансовые отношения с собственниками.

Наибольшим реагированием на управленческое воздействие обладают

финансовые отношения подразделений. Это связано с тем, что изменение распределения финансовых ресурсов между подразделениями зависит исключительно от решений руководства организации и не «натывается» на ограничения в виде норм трудового и гражданского права. Поэтому для улучшения состояния и результатов финансово-хозяйственной деятельности руководство организации может применять любые инструменты управленческого воздействия: от создания, реорганизации и прекращения деятельности подразделений, до изменения их участия в распределительных процессах организации. Таким образом, необходима диагностика финансовых отношений не только организации со своими подразделениями, но и между подразделениями самой организации.

В современном менеджменте под структурным подразделением принято понимать официально выделенную часть организации, к которой относятся работники, выполняющие установленный круг обязанностей и возложенных задач. Именно по характеру выполняемых задач в структуре современной организации выделяют различные виды структурных подразделений (управление, отдел, секция, производство, цех, участок, звено и др.). В этом смысле подразделение представляет собой часть организации (либо корпоративного образования), в состав которого оно входит.

Для целей диагностики, по мнению Н. И. Чупахина и В. Т. Чае [3, 74], важно определить объекты планово-учетной деятельности, соблюдая при этом баланс между чрезмерной детализацией и излишней обобщенностью, учитывая при этом пожелания собственников, особенности рынка и специфику управления бизнесом. Поэтому одним из необходимых условий оценки финансовых отношений между подразделениями организации является по-

строение такой финансовой модели организации, которая обеспечит совпадение объектов оценки – подразделений – с объектами планово-учетной деятельности.

В качестве финансовой модели учета, отвечающей обозначенным требованиям к финансовой информации, в современном финансовом менеджменте рекомендуют учет по центрам ответственности, под которыми понимается сегмент предприятия, осуществляющий деятельность, менеджеры которого способны оказывать непосредственное воздействие на результаты и затраты этой деятельности, несут ответственность и мотивируются за результаты принимаемых решений в рамках возложенных на них полномочий. В зависимости от того, какие задачи решают менеджеры, выделяются оперативные и стратегические центры ответственности [4, с. 374].

Обычно центры ответственности выделяются для:

- оптимального распределения функций по уровням управления посредством делегирования полномочий по управлению бизнес-процессами менеджеру, возглавляющему центр ответственности;
- эффективного распределения и использования различных видов ресурсов в соответствии с целями деятельности и стратегией организации.

Роль подразделения в финансово-хозяйственной деятельности современной организации может быть различной. Поэтому подразделения современных организаций могут быть охарактеризованы исходя из целой совокупности признаков, позволяющих выделить различия в их деятельности, значимые для управления и влияющие на результативность функционирования.

Преобразование схемы финансовых потоков в финансовую структуру требует также ответа на вопрос, какой из видов центров должен лежать в основе детализации. Изучив организацион-

но-производственную структуру компании, необходимо вычлениить ее подразделения в качестве входящих в ее состав Центров финансовой ответственности (ЦФО), Центров финансового учета (ЦФУ) и Места возникновения затрат (МВЗ).

Под Центром финансовой ответственности принято принимать объект финансовой структуры организации, несущий ответственность за доходы, расходы, финансовые результаты и/или иные целевые установки ее деятельности. Как правило, ЦФО становятся дочерние компании холдингов, обособленные подразделения предприятий, отдельные предприятия внутри корпоративных структур, филиалы и представительства крупных компаний, а также технологически обособленные и регионально разнесенные виды деятельности в многопрофильных компаниях.

Диагностика состояния финансовых отношений между центрами финансовой ответственности необходима для определения направлений специализации и кооперирования, формирования трансфертных цен, выявления наиболее успешных и отстающих подразделений внутри корпоративной структуры, определения направлений ее дальнейшего развития.

К центрам финансового учета принято относить такие объекты финансовой структуры, которые отвечают за определенные показатели состояния финансов организации или ее подразделений. В качестве ЦФУ принято выделять производственные цеха, участвующие в технологических цепочках, сбытовые и другие подразделения, имеющие узкую направленность. Среди таких центров могут быть выделены: центры прибылей (профит-центры), центры доходов, центры инвестиций (венчур-центры).

Центры прибыли представляют собой такие структурные подразделения или группы подразделений организации, функции которых направлены на

реализацию одного или ряда бизнес-проектов, обеспечивающих получение прибыли, а также дающих возможность ее учета.

Диагностика финансовых отношений между центрами прибылей и компанией актуальна для решения задач финансирования подразделений и материального стимулирования их работников.

Центры доходов – это такие структурные подразделения организаций, основной функцией которых является получение доходов, но не возможность комплексного воздействия на уровень прибыли.

Диагностика финансовых отношений центров доходов может осуществляться в двух направлениях: диагностика финансовых отношений центров доходов друг с другом и диагностика финансовых отношений центров доходов с компанией. Первое направление диагностики актуально в тех случаях, когда ряд подразделений имеет совместно и раздельно выполняемые функции. Например, подразделения участвуют в бизнес-процессах компании параллельно, обслуживая друг друга определенными видами работ, услуг и поставками полуфабрикатов. Второе направление диагностики необходимо для решения вопросов о финансировании расходов центров доходов, об оценке результатов их деятельности и мотивации персонала.

Центры инвестиций (венчур-центры) – это особые структурные подразделения или группы подразделений организации, функции которых заключаются в развитии новых направлений деятельности, организации новых проектов, прибыль от которых может быть получена в будущем.

Диагностика состояния и перспектив развития финансовых отношений актуальна по отношению к финансовым отношениям центров инвестиций и компании. Речь здесь, прежде всего,

должна идти о целесообразности и достаточности финансирования для решения стоящих перед ними задач.

В целом, диагностика финансовых отношений между центрами финансового учета актуальна тогда, когда есть необходимость построения регламента или изменения форм действующих финансовых отношений подразделений с организацией, а в некоторых случаях – и центров финансовых отношений, участвующих в формировании доходов и/или прибылей между собой.

Местами возникновения затрат (центрами затрат) принято называть такие подразделения организации, которые обслуживают основные бизнес-процессы и отвечают за такие расходы, которые руководство этих центров может контролировать.

Диагностика финансовых отношений мест возникновения затрат как и большинства других объектов финансовой структуры организации актуальна для решения вопросов финансирования и оптимизации бизнес-процессов и ответственности за их успешность внутри компании.

Выделение подразделений как объектов финансовой структуры должно строиться в зависимости от типа бизнеса, направления экономической деятельности (отрасли экономики), масштабов деятельности и ряда других факторов. Например, на производственных предприятиях для организации внутрихозяйственного расчета и организации внутрифирменных финансовых отношений может применяться следующая детализация подразделений [5, с. 151–152]:

1) в зависимости от уровня управления: заводы, отделения и другие структурные подразделения высшего иерархического уровня управления, которым могут делегироваться некоторые функции предприятия в целом; отделы службы; отдельные рабочие места.

2) в зависимости от места структурных подразделений во внутрипроизводственной кооперации труда: подразделения основного производства (цеха, участки, бригады, смены, рабочие места); функциональные подразделения (технические, вспомогательные, коммерческие, экономические, прочие).

Вопрос о финансовых отношениях подразделений инициирует задачу оптимизации структуры компании и иерархии ее служб. При определении ответа на вопрос об оптимальном составе подразделений в организационной структуре компании важно помнить о следующих правилах [1, с. 259]:

- каждая функция компании, должна быть закреплена за конкретным подразделением;

- во избежание дублирования функций нельзя допускать закрепления одной функции за двумя или несколькими службами, но при этом содействовать в ее выполнении они могут;

- нецелесообразно использовать подчинение одному субъекту более 6–7 объектов (структурных подразделений).

В оптимальном варианте организация внутрифирменных финансовых отношений должна основываться на соблюдении перечисленных правил и выборе оптимальной структуры управления, которая должна в определенном смысле подчиняться финансовой структуре и быть ее определенным каркасом. Поэтому подразделения часто выделяются исходя из следующих факторов: внешних условий и задач отчетности, удобства ведения учета, а также направлений движения финансовых потоков. Последний фактор должен являться определяющим, поскольку именно движение финансовых потоков, совершение денежных оборотов и формирование обусловленных ими финансовых результатов в наибольшей степени требу-

ет аккумуляции и детализации финансовой информации.

Принадлежность подразделений компании к разным типам центров финансовой ответственности предполагает различные принципы управления и мотивации сотрудников. В том случае, когда персонал подразделения не имеет четкой мотивации к формированию прибыли, эффективно участвовать в формировании финансовых результатов его персонал не будет. Если сама организационная структура компании оптимальна, то соответствующая ей финансовая структура позволит при выделении Центров финансовой ответственности повысить качество финансовых отношений между подразделениями организации.

Оценивая деятельность подразделения с позиции организации необходимо учитывать как количественные, так и качественные факторы.

Известно, что количественные факторы легко принимают числовое выражение (например заработная плата производственных рабочих, затраты материалов, расходы на аренду и др.). Финансисты стремятся максимально возможно использовать количественные факторы для выражения как можно большего числа аспектов финансово-хозяйственной деятельности. Качественные факторы, такие как удовлетворение вкусов потребителей, стабильность отношений с основными поставщиками сырья и т. д. не поддаются прямому количественному измерению [5, с. 255]. В оценке эффективности финансовых отношений между подразделениями организации, а также финансо-

вых отношений подразделений с организацией необходимо учитывать как количественные, так и целую совокупность качественных факторов.

Диагностика эффективности финансовых отношений между структурными подразделениями предназначена для повышения эффективности управления ими за счет [5, с. 127]: создания стимулов развития трудовой инициативы работников и менеджеров; конкретизации ответственности за несвоевременное и/или некачественное выполнение служебных обязанностей; доведения до исполнителей экономических последствий выполняемых ими обязанностей и принимаемых ими решений.

Библиографический список

1. 7 нот менеджмента. Настольная книга руководителя / под ред. В. В. Кондратьева. – 7-е изд., перераб и доп. – М. : Эксмо, 2008. – 976 с.
2. Когденко В. Г. Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией : моногр. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 543 с.
3. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. В. Т. Чая, Н. И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.
4. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Магистр, 2010. – 428 с.
5. Управленческий учет : учебник / под ред. А. Д. Шеремета. – 4–6 изд., перераб и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

*Салтанова А. Г.,
соискатель кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
ФГБОУ ВПО «Донской государственной
аграрный университет» (ДонГау)*

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ СТРУКТУРЫ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

УДК 657.1

Аннотация

В статье изложены результаты исследований, посвященные поиску эффективных методов оптимизации структуры собственного капитала в сельскохозяйственных организациях. В настоящее время особо актуальным вопросом является изучение зависимости эффективного управления собственным капиталом от его рационально сформированной структуры, так как динамика данных показателей характеризует работу управленческого персонала хозяйства по сохранению, преумножению и эффективному использованию собственного капитала и оказывает влияние на финансовую независимость хозяйства. Исследована структурная организация собственного капитала сельскохозяйственных организаций, сформированных как акционерные общества. Произведен анализ организационно-правовых форм сельскохозяйственных организаций Ростовской области.

Ключевые слова

Собственный капитал, учетно-аналитическое обеспечение управления собственным капиталом.

Стремительные интеграционные процессы экономики России, и непосредственно отрасли сельского хозяйства, существенно изменили условия и принципы формирования собственного капитала в сельскохозяйственных организациях. Жесткая экономическая ситуация на рынке капиталов определила необходимость в оптимальном формировании структуры капитала и организации совершенно нового механизма учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом на микроуровне. Основной целью является рост и эффективное использование собственного капитала, так как он тесно связан с видами деятельности хозяйства и стадиями жизненного цикла сельскохозяйственной организации.

В условиях вступления России в ВТО для сельского хозяйства главной задачей становится рациональная организация хозяйственного процесса, значимость в которой финансовых ресурсов стремительно растет. Суммарное количество финансовых ресурсов зависит от качества организации структуры собственного капитала, оптимизация которой направлена на улучшение его учетно-аналитического обеспечения управления. Как мы видим, эти два показателя неразрывно связаны между собой, следовательно, улучшение одного автоматически способствует положительной динамике другого и наоборот.

В связи с этим актуальными вопросами для исследования остаются – разработка стратегии оптимизации структуры собственного капитала и

предложение определенных действий по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом в сельскохозяйственных организациях. Достижения в этой сфере народного хозяйства являются определенным индикатором стабильности жизни населения, рачительного ведения экономики, устойчивого и прогрессивного развития страны и повышения ее конкурентоспособности в мировом сообществе.

Весомый вклад в совершенствование теоретических и методологических принципов оптимизации структуры собственного капитала, а также рекомендаций по его учетно-аналитическому управлению внесли такие экономисты, как И. Т. Абдукаримов, С. В. Бессчетная, И. А. Бланк, И. Н. Богатая, Н. А. Бреславцева, М. А. Вахрушина, С. Ю. Захарова, Е. М. Евстафьева, В. В. Ковалев, М. И. Кутер, В. И. Ткач, Ю. Н. Лачинов, В. Д. Новодворский, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, А. Д. Шеремет и др.

Несмотря на многочисленные исследования и публикации в связи с достаточной популярностью и актуальностью изучаемого нами вопроса, данная тема не полностью раскрыта для практического использования сельскохозяйственными организациями. На данный момент оптимизация структуры капитала и рациональность в его управлении являются одним из ведущих условий выхода сельскохозяйственных организаций из кризисной ситуации и поддержания своей хозяйственной деятельности на достойном уровне.

Многие ведущие экономисты утверждают, что цена привлечения собственного капитала достаточно велика, и отражают его максимальную зависимость от результатов деятельности самой организации, тем самым ориентируя хозяйства пользоваться заемными средствами вместо поиска внутренних резервов самофинансирования. Исходя

из данных финансовых отчетов различных сельскохозяйственных предприятий Ростовской области, можно утверждать точно, что преобладание собственного капитала в общем объеме источников финансирования и рациональная его структурная организация свидетельствуют о достигнутой финансовой независимости хозяйства.

Ведение бухгалтерского учета, формирование финансовой отчетности, а также разработка предложений по оптимизации структуры и управления собственным капиталом в первую очередь зависит от организационно-правовой формы сельскохозяйственного предприятия. Анализируя данные из реестра сельскохозяйственных предприятий Ростовской области, включенных в бухгалтерский отчет министерства сельского хозяйства и продовольствия за 2012 г. (приказ № 52 от 26.03.2013), можно сказать, что более 52 % всех производителей сельхозпродукции Ростовской области представлены индивидуальными предпринимателями (ИП); 30 % – обществами с ограниченной ответственностью (ООО); 8 % – сельскохозяйственными производственными кооперативами (СПК); 5 % – открытыми акционерными обществами (ОАО); 3 % – закрытыми акционерными обществами (ЗАО) и 2 % организациями других форм собственности (колхозы, СХА и т. д.) [7].

Исходя из проведенного исследования, можно сказать, что в Ростовской области преобладающая форма хозяйствования – индивидуальное предпринимательство. Данная ситуация отражает активную работу администрации области по агитации сельского населения на организацию собственного дела; это очень хорошо, так как повышает уровень благосостояния населения, и территория обрабатывается. Но с другой стороны, частным лицам необходимо иметь первоначальный капитал, который не всегда является собственным;

также при данной форме собственности существует мало путей по оптимизации структуры собственного капитала, кроме рационального использования чистой прибыли. Зачастую данный вид хозяйствования не является продуктивным, и ИП банкротятся.

Иначе обстоят дела с юридическими организациями, сформированными как ООО, ОАО, ЗАО, СПК, так как у данной формы хозяйствования имеется множество возможностей по привлечению капитала и улучшению своей структуры финансирования.

Как мы видим, более 40 % хозяйств Ростовской области сформированы как общества – либо акционерные, либо с ограниченной ответственностью. Поэтому рассмотрим структуру собственного капитала сельскохозяйственных организаций, сформированных как акционерные общества, и предложим определенные способы оптимизации структуры капитала.

Используя сведения «Отчета об изменениях капитала», заинтересованные пользователи могут решить ряд интересующих вопросов, например: определить величину собственного капитала; его структуру; динамику в целом и по элементам; что стало причиной изменения собственного капитала и его составляющих; выявить сумму чистых активов.

Анализируя отчетные сведения, внешние пользователи определяют: состав собственного капитала, наблюдается ли капитализация прибыли и есть ли у хозяйства стремление к увеличению собственного капитала; в результате выявляется финансовая устойчивость и перспективы развития. А внутренние пользователи используют данный отчет для поиска оптимизации структуры собственного капитала и исправления ошибок предыдущих периодов.

Чтобы выявить оптимальную структуру формирования собственного капитала, предпосылки увеличения, рас-

смотрим более подробно его составляющие и проанализируем их динамику.

1. Уставный капитал акционерного общества (счет 80) представляет собой капитал, величина которого зафиксирована в уставе организации, состоящий из номинальной стоимости акций общества, выкупленных акционерами.

Увеличение уставного капитала общества может быть осуществлено за счет: увеличения номинальной стоимости акций (эмиссионный доход, нераспределенная прибыль, средства специального назначения и переоценки основных фондов); размещения и продажи дополнительных акций; получения дополнительных взносов от акционеров [1].

Уменьшение уставного капитала происходит в случае: уменьшения номинальной стоимости акций; аннулирования собственных акций. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета изменения (увеличение или уменьшение) в статью «Уставный капитал» вносят после отражения соответствующих изменений в уставе общества.

2. По статье «Добавочный капитал» (счет 83) формируются сведения о движении собственных средств в виде: прироста стоимости имущества по результатам переоценки; возникшей при формировании уставного капитала положительной курсовой разницы и эмиссионного дохода (продажа акций по цене, превышающей их номинальную стоимость). Уменьшение добавочного капитала происходит в результате: уценки и списания основных средств; списания средств добавочного капитала в пользу уставного капитала; погашения убытка отчетного года.

В настоящее время у большинства сельских организаций прослеживается тенденция увеличения доли добавочного капитала в составе собственных средств, и, как отмечает С. М. Бычкова, это связано с бесконечными переоценками основных средств за прошедшие годы [4, с. 330].

3. Следующий вид собственного капитала – «Резервный капитал» (счет 82) – создается обществами исключительно для покрытия убытков деятельности организации или погашения облигаций и выкупа акций. В обязательном порядке резервный капитал обязаны формировать акционерные общества, другие виды обществ, например общества с ограниченной ответственностью [2] создают резерв по желанию и фиксируют данный факт в уставе и могут использовать его на увеличение уставного капитала или погашение непредвиденных расходов. В случае не использования резервных средств данная сумма переходит на следующий отчетный период.

4. Остаток чистой прибыли, находящийся в распоряжении организации после отчисления в резервный капитал, называют «Нераспределенной прибылью» (счет 84). По решению общего собрания акционеров в акционерном обществе она может быть направлена на: выплату доходов учредителям; формирование резервного капитала; пополнение уставного и резервного капиталов; покрытие убытков прошлых лет.

Тенденция роста собственного капитала сельскохозяйственной организации возможна за счет рационального учета, управления его структурой и при этом стремления к планомерному увеличению любого из его составляющих, что способствует укреплению финансовой независимости и стабильности производственного процесса.

В том случае, если управленческий персонал организации в полном объеме владеет информацией о собственном капитале (элементах, его образующих, и их структуре) и своевременно учитывает все факты и изменения, это в конечном итоге способствует разработке конкретных предложений для принятия

решений по оптимизации его структуры и управлению.

Как известно, структура собственного капитала характеризует долю отдельных его элементов в общей сумме собственных средств и, согласно мнению современных экономистов, стабильный рост суммы и доли нераспределенной прибыли свидетельствует о наращивании собственного капитала. Такая динамика отражает хорошо организованную учетно-аналитическую систему управления собственным капиталом в хозяйстве.

Используя данные финансовых форм отчетности – «Бухгалтерского баланса» и «Отчета об изменении капитала» сельскохозяйственной организации – ОАО «Северский Донец» Ростовской области, определим структуру и динамику собственного капитала. В результате полученных данных выявим, за счет каких составляющих произошли изменения, дадим оценку учетно-аналитической системе управления собственным капиталом и предложим направления улучшения финансовой ситуации. Для проведения нашего исследования составим следующую таблицу (табл. 1).

Данные таблицы 1 свидетельствуют о росте собственных средств за три года, так за период 2010–2011 гг. собственный капитал увеличился на 478 тыс. руб., а с 2011–2012 гг. на 5338 тыс. руб. Эти изменения произошли за счет увеличения либо уменьшения разных составляющих собственного капитала. Как видно, на конец 2011 г. увеличение произошло за счет статей «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль», а результат 2012 г. сформировался за счет пополнения таких статей, как «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль», хотя их удельный вес в структуре собственных средств изменился.

Таблица 1 – Изменения собственного капитала, его структуры за 2010, 2011, 2012 гг. по данным ОАО «Северский Донец» (тыс. руб.)

Показатели	2010 г.		2011 г.		2012 г.		Изменение за 2010–2011 гг. (+, –)		Изменение за 2011–2012 гг. (+, –)	
	сумма	уд. вес, %	сумма	уд. вес, %	сумма	уд. вес, %	сумма	уд. вес, %	сумма	уд. вес, %
Уставный капитал	648	1,90	104	0,3	2104	4,78	-544	-1,6	2000	+4,48
Добавочный капитал	5701	16,70	5701	16,44	6201	16,19	–	-0,26	500	-0,25
Резервный капитал	–	–	13	0,04	13	0,03	13	+0,04	–	-0,01
Нераспределенная прибыль	27851	81,40	28860	83,22	31698	79,0	1009	+1,82	2838	-4,22
Всего	34200	100	34678	100	40016	100	478	–	5338	–

Анализируя структуру собственных средств организации, можно отметить, что наибольший удельный вес занимает статья «Нераспределенная прибыль» (80 %), и с каждым годом она увеличивается, это происходит благодаря увеличению объемов производства сельхозпродукции и соответственно – увеличению чистой прибыли. Росту показателя «Добавочный капитал» (16 %) способствовало завершение строительства и ввод основных средств в эксплуатацию.

Третий по величине показатель – «Уставный капитал», и его изменение за ряд лет, согласно данным таблицы 1, характеризует активную политику управленческого персонала по стабилизации финансовых ресурсов и стремление к его увеличению. Так уменьшение уставного капитала на конец 2011 г. на 544 тыс. руб., свидетельствует о снижении номинальной стоимости акций, а его увеличение за 2012 г. на 2000 тыс. руб. отражает выпуск организацией дополнительных акций. И как видно из таблицы 1, удельный вес уставного капитала в общей сумме собственных средств на конец 2012 г. увеличился на 4,48 % за счет снижения основного показателя – «Нераспределенная прибыль» – на 4,22 %, а также на 0,25 %

добавочного и на 0,01 % резервного капиталов.

Полученные данные свидетельствуют о сохранении и наращивании собственного капитала организацией ОАО «Северский Донец», в связи с этим можно утверждать, что учетно-аналитическая система управления собственным капиталом хозяйства организована рационально.

Используя сведения ОАО «Северский Донец», произведем расчет одного из основных финансовых показателей – «Чистые активы», сравнивая который с суммами резервного и уставного капиталов пользователи делают выводы о рациональности организации структуры собственного капитала в хозяйствах (табл. 2).

В соответствии с отечественным законодательством под чистыми активами понимают величину, рассчитанную путем вычитания из суммы активов предприятия, принимаемых к расчету, суммы пассивов, принимаемых к расчету, и за основу для расчета берутся данные бухгалтерской отчетности. Расчет данного показателя в основном производится в организациях, уставный капитал которых разделен на доли (паи), то есть это акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью.

Таблица 2 – Расчет чистых активов на примере ОАО «Северский Донец» за 2011–2012 гг. (тыс. руб.)

Актив	2011 г.	2012 г.	Пассив	2011 г.	2012 г.
Нематериальные активы	–	–	Целевые финансирования		
Основные средства	22255	26069	Краткосрочные обязательства	1104	4614
Незавершенное строительство	–	–	Долгосрочные обязательства	5154	7783
Долгосрочные вложения	–	–	Кредиторская задолженность	3683	1381
Дебиторская задолженность (минус взнос в уставной капитал)	470	464	Задолженность по выплате долгов	–	–
Краткосрочные вложения (минус стоимость собственных акций, приобретенных у акционеров)	–	–	Резервы предстоящих расходов	–	–
Прочие внеоборотные активы	–	–			
Запасы, затраты	21755	26737			
Денежные средства	139	524			
Прочие оборотные активы	–	–			
Итого активов, принимаемых к расчету	44619	53794	Итого обязательств, принимаемых к расчету	9941	13778
			– чистые активы;	34678	40016
			– Уставный капитал;	104	2104
			– Резервный капитал	13	13
			Превышение чистых активов над величиной:		
			– уставного капитала;	34574	37912
			– уставного и резервного капиталов	34561	37899

Произведенные расчеты в таблице 2 отражают то, что чистые активы ОАО «Северский Донец» составили за 2011 г. 34678 тыс. руб., за 2012 г. – 40016 тыс. руб., то есть увеличились на 5338 тыс. руб. Чистые активы превышают сумму уставного капитала, а также суммы уставного и резервного капиталов. Это говорит о том, что в ОАО «Северский Донец» существует рациональная структурная организация собственного капитала, и управленческому персоналу не следует пересматривать сумму уставного капитала. Данному хозяйству не грозит ликвидация из-за недостаточности собственных финансовых ресурсов.

Таким образом, сумма чистых активов является одним из основных показателей, отражающих структуру собственного капитала, а следовательно, и финансовую устойчивость хозяйства, так как свидетельствует о сумме денежных средств, оставшихся после уплаты всех обязательств.

Также данный показатель характеризует организацию учетно-аналитической системы по управлению собственным капиталом в хозяйстве. И от того, насколько управленческий персонал будет своими решениями влиять на данный показатель (увеличивать или уменьшать), пользователи будут судить

о рациональности финансовой деятельности хозяйства.

Профессор И. Н. Богатая предложила определенную схему оценки стоимости предприятия, а именно: бухгалтерская оценка стоимости предприятия – объект – потенциал предприятия – ресурсный потенциал – активы и источники образования имущества – чистые активы [3, с. 25]. Данная цепочка демонстрирует нам показатель «Чистые активы», как финишный результат, получаемый в результате обработки и анализа финансовых данных, анализируя который заинтересованные пользователи получают показатели, отражающие собственность как имущественный комплекс.

Использование данной системы поможет хозяйствам усовершенствовать свои управленческие методики, так как расчет стоимости чистых активов необходим для принятия решений по управлению собственным капиталом, а именно: уменьшение или увеличение уставного капитала; выкуп собственных акций; выплата дивидендов; реорганизация и т. д.

На основании проведенного исследования можно предложить несколько вариантов управленческих решений по оптимизации структуры собственного капитала сельскохозяйственной организации в целях его увеличения, это: знание и своевременное использование законодательных нормативов; своевременный учет и отражение фактов хозяйственной деятельности; увеличение объема производства и повышение объема продаж в связи с завоеванием новых рынков сбыта; применение оптимальных методов оценки и начисления амортизации; своевременный контроль за состоянием имущества; улучшение структуры активов и стремление к снижению обязательств; адаптация учетно-аналитической системы управления хозяйства, а также профессиональной

подготовки управленческого персонала к меняющимся темпам экономики; улучшение организации управления и контроля на всех уровнях хозяйственного процесса. Так как оптимизация структуры собственного капитала неразрывно связана с его учетно-аналитическим управлением, то соответственно данные предложения улучшат и второй показатель.

Несмотря на данные предложения, по нашему мнению, в современных условиях каждая сельскохозяйственная организация должна разрабатывать, утверждать и применять на практике систему последовательных действий по учетно-аналитическому обеспечению управления собственным капиталом, а именно: своевременно планировать и определять потребность в собственном капитале; проводить своевременный анализ собственного капитала; постоянно определять чистые активы и следить за их динамикой (стремиться к увеличению); поддерживать финансовые показатели на оптимальном уровне; стимулировать дополнительные вклады в собственный капитал; производить реинвестирование части прибыли; проводить процедуры по обесцениванию рыночной стоимости имущества; своевременно начислять амортизацию; стремиться к росту выручки от реализации (основных фондов, незавершенного строительства, выбраковки скота); вовремя и в полном объеме создавать всевозможные резервы и т. д. Применение именно такой политики управления собственным капиталом позволит внутренним пользователям сельскохозяйственной организации получать и своевременно использовать актуальную информацию и принимать обоснованные стратегические решения, направленные на максимально эффективное его использование.

Библиографический список

1. Об акционерных обществах : Федеральный закон № 208-ФЗ от 26.11.1995 (ред. от 01.01.2014) [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru/popular/stockcomp>.

2. Об обществах с ограниченной ответственностью : Федеральный закон № 14-ФЗ от 08.02.1998 (ред. от 02.01.2013) [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.consultant.ru/popular/ooo>.

3. Богатая И. Н. Стратегический учет собственности предприятия. – Ростов н/Д : Феникс, 2001. – 320 с.

4. Бычкова С. М., Бадмаева Д. Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учеб. пособие ; под ред. С. М. Бычковой. – М. : ЭКСМО, 2008. – 400 с.

5. Евстафьева Е. М. Теория и методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.famous-scientists.ru/list/12000>.

6. Удалова З. В. Современные концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями (теория и методология) : моногр. – Ростов н/Д : изд-во ЮФУ, 2011. – 528 с.

7. Реестр сельскохозяйственных предприятий Ростовской области за 2012 г. [Электронный ресурс]. – URL : <http://www.don-agro.ru/index.php?id=749>.

SECTION I. | STATUS AND DEVELOPMENT TRENDS OF ACCOUNTING

*Alekseeva I. V.,
Ph. D. in Economics,
associate professor of Accounting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

*Osipova R. G.,
student of gr. 452 of Accounting and Economics Faculty,
Rostov State University of Economics (RINH)*

MODERN TRENDS IN THE CORPORATE REPORTING OF SUSTAINABLE ECONOMIC DEVELOPMENT

UDC 657

Abstract

This article considers information disclosure practices implemented by Russia's largest companies. It also conducts the current corporate reporting review, points the marks of group reporting and investigates the main directions for corporate reporting approaches improvement.

Keywords

Corporate reporting, approaches, reporting on sustainable development, directions.

One of the main information sources on the success of doing business for investors and other stakeholders is corporate reporting, provided by the companies themselves. In this context, improving the quality of corporate reporting is a prerequisite for company's leadership in competitive struggle.

These days the management of big companies lacks only accounting (financial) reporting data. This raises the need for additional information sources. A system of corporate reporting became that source. In Russia this concept has appeared relatively recently, thereby let us consider current experience and trends in corporate reporting, amassed by such companies.

The survey on companies' official websites, system of professional market and enterprise (SPARC. Interfax) analysis [8] and ranking of the «Expert» rating

agency (entering «top 400 of the largest companies of Russia») [9] led to the analysis of disclosure practices run by the 50 largest Russian capitalization companies such as Gazprom, Rosneft, Sberbank, oil compan Lukoil, Norilsk Nickel MMC, TNK-BP, Novatek, Surgutneftegas, Uralkali, ROSTELECOM, Severstal, Tatneft, the Baltika Brewery, etc. holding security papers listed on the open market (as of September 1, 2011). The overall revenue of these organizations for 2010 run at 18.2 trillion rubles, forming 40,3 % of GDP in Russia. Thus, we infer that accounting reporting of these companies largely determines the face of Russian disclosure policy. At the same time, companies with the highest market cap are supposed to use the world's most successful methods of report making and rendering of accounts.

According to the regional location 40 % of the companies are registered in Moscow, 14% – in St. Petersburg, 6 % – in the Krasnoyarsk Territory and Tyumen Re-

gion, 4 % – in the Republic of Bashkortostan and the Sverdlovsk region, and 26 % in the other regions of the country (Figure 1).

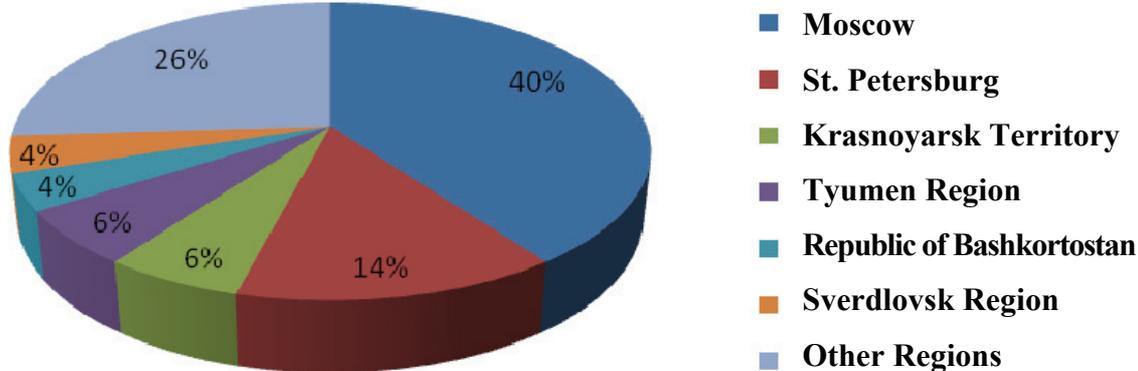


Figure 1 – Sampling according to the regional basis of corporate respondents

According to the sector profile all companies cast themselves as follows: 22 % – energy sector, 18 % – oil and gas industry, 12 % – iron and steel industry, 10 % – banks, 8% – chemical and petro-

chemical industry, 6 % – non-ferrous industry, 4 % – precious metals & diamonds industry and telecommunications, 16 % – other industry sectors (Figure 2).

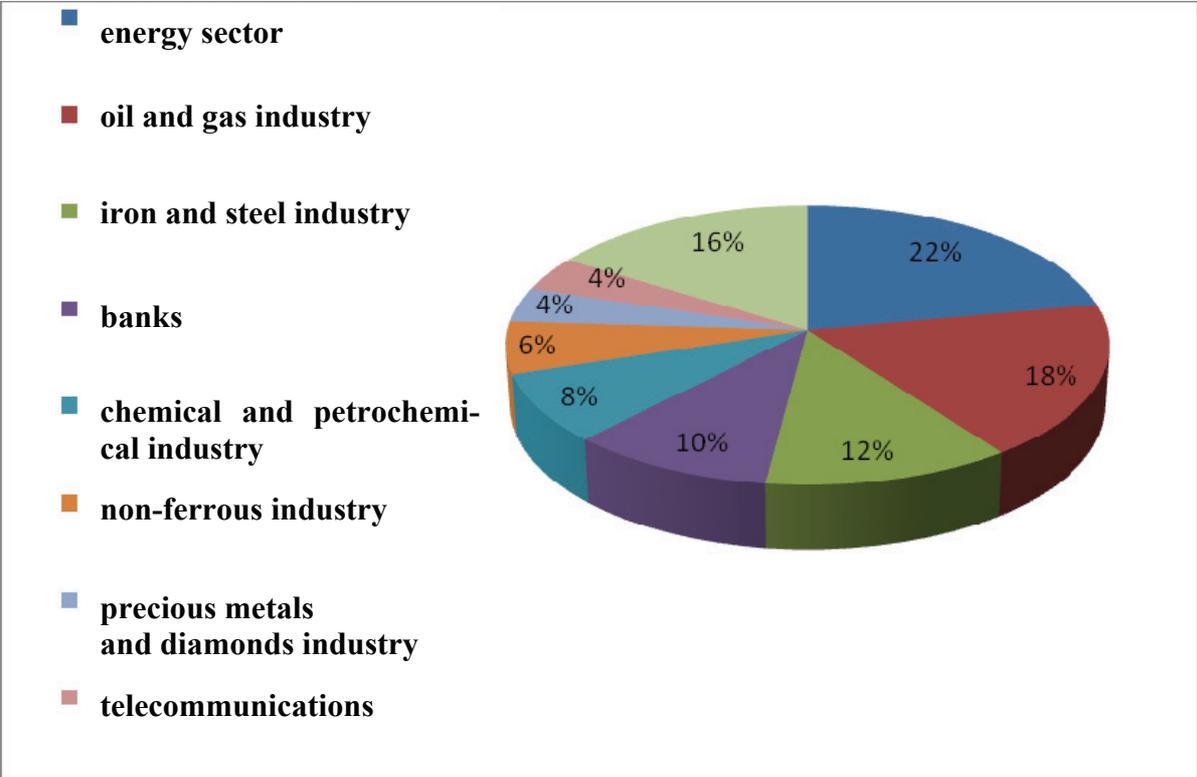


Figure 2 – Description of industrial sampling

Basing on the research data, it is possible to define a readiness state of public companies in our country for implementation of the Federal Law 208-FL of July 27, 2010 «on consolidated financial statement». Thus, in 2010 68 % of organizations have already drawn up annual financial reports using international financial reporting standards, 20 % have used US GAAP standards and 12 % confined themselves to consolidated financial reporting following the Russian accounting standards. Consequently, we admit that one-third of the Russian largest pub-

lic companies have some problems with adoption of IFRS consolidated statements, that assume rapid implementation of vast financial investments in transforming their accounting systems according to international standards.

Distribution of public accountants, who have audited the annual financial reporting of companies on test, is as follows: 28 % – KPMG, 22 % – Price water house Coopers, 18 % – Ernst & Young, 14 % – Deloitte and Touche, 4 % – Rosexpertiza LLC and 14 % – other audit firms (Figure 3).

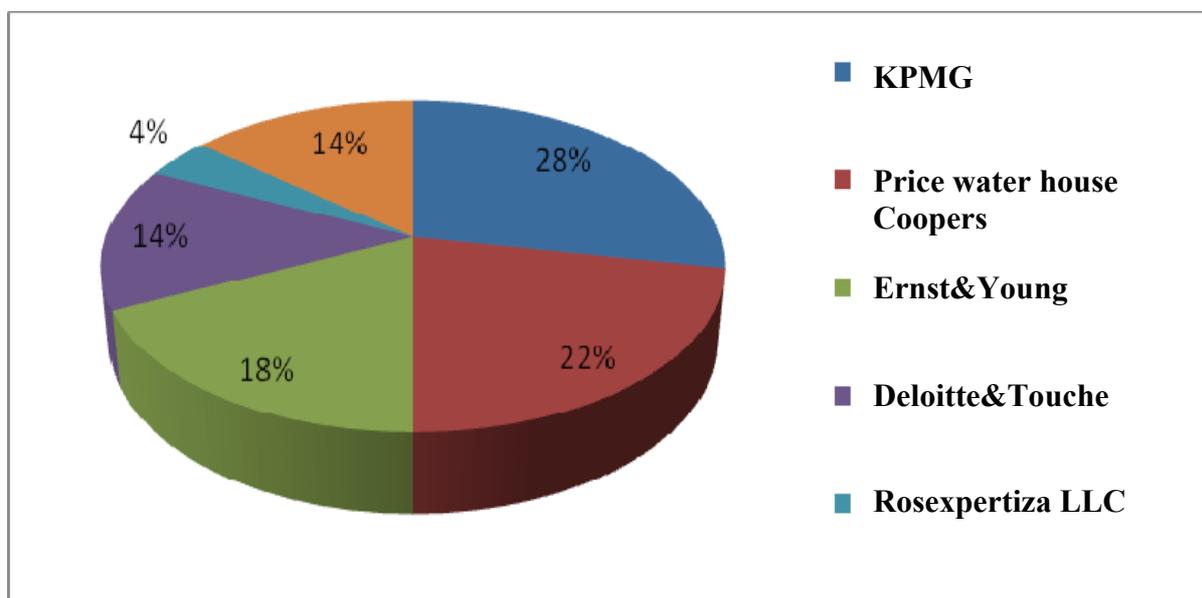


Figure 3 – Accounting firms auditing sampled companies' corporate reporting

A hypothesis on the audited companies' size affecting the quality conformance of disclosed information to the Western standards seems to be valid.

It should be noted that all the 50 largest Russian companies have official sites on the Internet. Presence of sections explaining company's position on environmental protection, social responsibility and corporate governance can be considered a quality standard of corporate information disclosure. 68 % of organizations at hand have all of these 3 sections on their official pages. 32 % lack one issue – ecology or social responsibility. Moreover, it's worth to be stressed that all companies more or

less disclose information about corporate governance and run constantly updated news block. Thus, we can argue that all major Russian public companies bear not only reporting data on accounting periods, but also the marks of constant transition to disclosure policy.

In recent years, there have been substantial changes in annual corporate reports presentation. Considering the dynamics of information disclosure in such a way, we get the following rate: in 1998 only one of the companies at hand presented this report, in 2001 this number totaled to 11, in 2004 – to 22, in 2007 – to 45 and in 2010 – up to 48 companies (Figure 4).

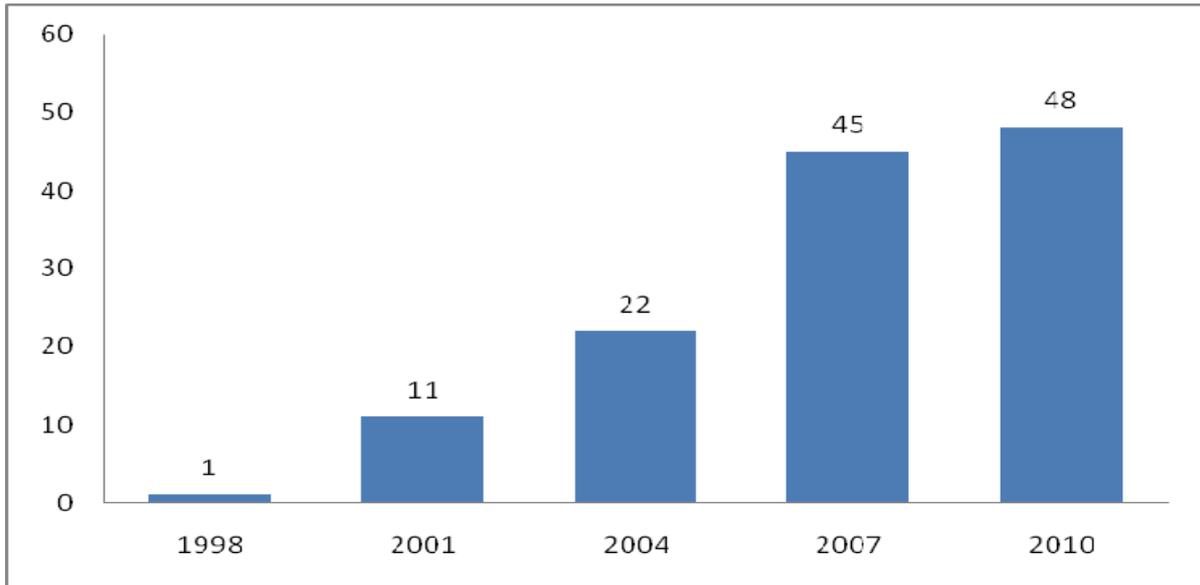


Figure 4 – Progress of corporate reporting through annual corporate reports

Rapid increase of corporate reports available in the public domain reflects a growing understanding of domestic companies towards importance of attracting open stock market investments affecting successful business dealing. At the same time, we can talk about strengthening of companies' corporate culture due to the private corporate sector gaining post-Soviet business experience. Another important trend in Russia's corporate disclosure policy is the rising number of companies reporting on sustainable development.

National practice widely uses a «social report» term, but there are also examples of environmental reporting, corporate social responsibility and sustainable development statements. For this study, all these kinds of reporting are combined into a single group of information disclosure. Eventually, we can assess the dynamics of companies presenting this data. In 2001 only 1 company provided such disclosure, in 2004 the number increased to 8, in 2007 – to 17 and in 2010 – up to 26 (Figure 5).

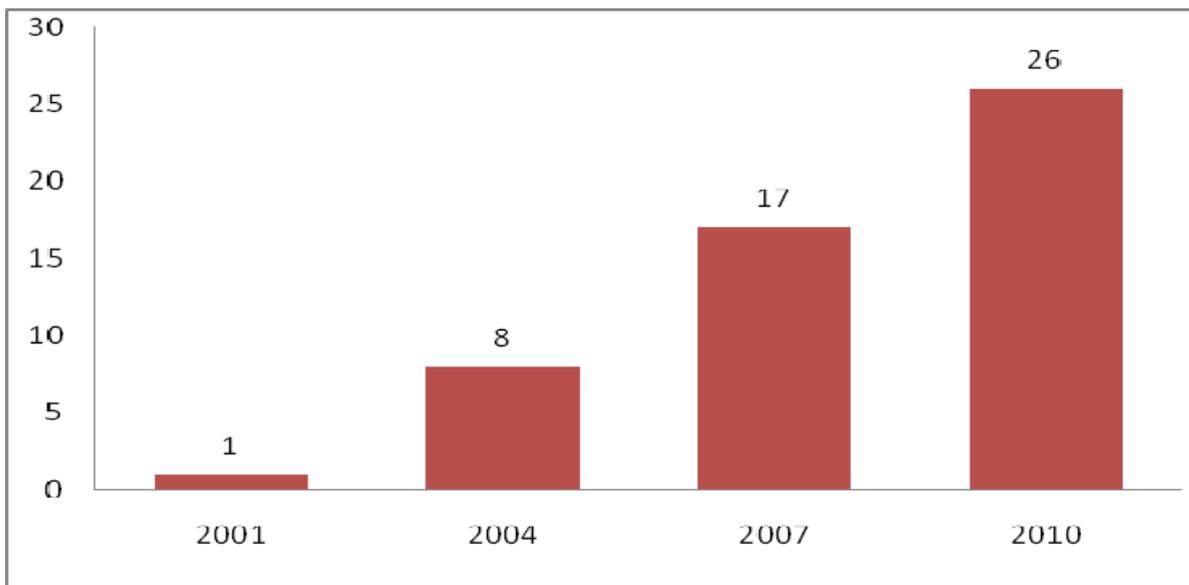


Figure 5 – Progress of corporate reporting through annual social reports

Thus, 52 % of the largest Russian companies annually present an additional social report, revealing the environmental, social and corporate management indices.

Another important aspect of corporate disclosure modification is a change of annual reporting structure.

Currently, 81 % of Russian corporate reports at hand contain the marks of integrated reporting adoption. These marks include: abstracting environmental, social and corporate management sections in annual report structure of the; selecting a single section for key performance ratio of the company, usually placed at the beginning of the report; design composition of the report; aiming at indicators correlation through the data correlation tables. Sometimes the reports conducts the disclosure of company's mission, its strategy and risk records.

Developing a toolkit of analytical indicators is needed to make a comparative analysis of the corporate disclosure quality between the companies.

Thus, both stakeholders' promotion of the company and increase of state regulation on this matter play a critical part in improvement of current disclosure reporting quality throughout the world. Denmark and France, for example, introduced legislation requiring annual reporting to include information on corporate responsibility programs. In the UK pension fund managers must disclose corporate social responsibility approaches they used in making investment decisions. Legislative initiatives in Malaysia are also a matter of interest. The main stock exchange of the state has obliged all public companies in its listing to report on corporate social responsibility programs. The State Government has introduced taxes and other measures connected with environmental, social and corporate management activities [10]. Evaluation analysis of current corporate reporting in Russia illustrated the use of corporate reporting elements by large Russian companies.

Much attention in corporate reporting study is focused on a common understanding of terms used in this field. Conceptual apparatus moves to detailed elaboration that allows creating new classifications and using them to examine the development, analysis and audit of the company's database. This reflects increasing specialization of scientific base as well as extension of human knowledge referring to economic nature of companies' operation.

At present, however, scientific basis and normative regulation of corporate reporting is still not developed enough.

To sum up we can define corporate reporting system as reporting system submitted by corporations and characterized by following features:

- it includes a set of financial, non-financial, system and non-system indicators, summary and schedule data, information about objects, processes, and operations;
- it reflects the transparency of corporation's business;
- it is used by large groups of stakeholders and is available for management decisions depending on reliability and completeness of economic potential, trends and further sustainable development data.

Financial corporate reporting is traditionally considered the main tool of communication between companies and a wide range of people interested in this information. The world community succeeded in standardizing financial reporting information, making International financial reporting standards (IFRS) almost worldwide-accepted. According to IASB (International Accounting Standards Board) since 2001 nearly 120 countries have been requiring or permitting the use of IFRS for corporate financial reporting.

However recently, the existing practice of providing financial reporting is considered to be unsatisfactory. IFRS developers admit that financial reporting data cannot satisfy all the information needs of users.

It's connected with the fact that business operating conditions undergo the great changes due to environmental, social and other issues. Foreign experts point out that since the creation of current reporting model there have been significant changes in the ways of doing business as well as in forms of business value creation and environment for its functioning. These processes are interrelated and reflect such trends as globalization, growing political activity in response to the financial, management and other crises, raising expectations of society on corporate transparency and accountability, existing and projected resource shortage, population growth, environmental protection.

Today in response to these changes many corporations prepare individual reports reflecting the issues of corporate governance and social and environmental responsibility, which allows to evaluate how corporations affect society and environment as well as their efforts in environmental protection, social services and public accountability. These reports are called corporate social responsibility or sustainability reports.

But now the world's most recognized are sustainability reporting guidelines, which were developed and issued by the global reporting initiative. In 2013, a new version of SustainabilityReportingGuidelines-G4 manuals was issued. However, even these guidelines are not obligatory, and the problem of sustainability reporting standardization remains open.

Despite the improvement of analytical value of financial reporting, it is impossible to avoid the fact that such external influences as environmental and social programs are not adequately reflected in the reporting forms. At the same time, a wide range of interested parties request this information, including it in their basic set of claims to disclosure. In addition, non-financial data reporting allows analysts to evaluate not only the cost-effectiveness and sustainability of the company, but also

its activities in the context of sustainable development.

Corporate reporting covers a huge layer of different information, which allows users to make a conclusion on the results and prospects of the company and the impact of its activities on environment and society, as well as objectively assess these results and prospects in the wider context of the sustainable development of society as a whole. However, we should agree with some foreign experts that the taking into account a number of issues that should be reflected in the corporate reporting according to the concept, the brevity of the report would still be the main problem.

Recently, particularly overseas, there has been a surge of interest to the creation of new reporting types. On the part of the companies an important modification of the reporting is enhanced. It is reporting on environmental, social and corporate management (ÈSCM). This category includes the following disclosures:

- reporting on sustainable development, proposed by the Global Reporting Initiative (GRI);
- reporting on corporate social responsibility (CSR);
- reporting on corporate governance (UN/UNCT);
- integrated reporting, proposed by the International integrated reporting council (IIRC).

However, the introduction of new accounting practices faces certain problems. First of all it is connected with the use of ÈSCM-indicators in making investment decisions. There are four approaches that have emerged in practice investors, applying the principles for responsible investment. Negative selection according to ÈSCM-criteria involves exclusion of the issuers of certain branches of the economy (tobacco, alcohol, etc.) from the investment portfolio. Within ÈSCM-positive selection much attention is paid to the ratings, based on reporting with sustainability indicators.

Some investors use the involvement of economic agents in negotiations on disclosure of certain information.

The most complicated option is to include ÈSCM-indicators in current models of financial appraisal value of the company.

Today one of the main problems of full implementation ÈSCM factors in the investment process is a reassessment of the importance of the first two approaches when there is insufficient use of the last two.

Practical calculation methods and monetary valuation of companies become more complicated and diversified. Investors can assess the financial impact of various ÈSCM factors in terms of changes in cash flows or the impact on profits, cost of capital and assets. Thus, they are focused on the ÈSCM factors and indicators related to competitiveness and the possibility of sustainable creation of company value, which, in turn, provide an opportunity to assess future financial results. Problems associated with the use of ÈSCM-information, remain mainly due to many investors considering this field extremely complicated, with hardly formulated ways of financial evaluation and integration in the process of making investment decisions. This aspect is also enhanced due to the contradictions and weaknesses in disclosure ÈSCM-information by the companies. As a result, some investors do not perceive a real use of ÈSCM-factors in the investment process, declaring their commitment to the principles of responsible investment that improve their own image.

One of the corporate disclosure aspects is the presence of sections explaining company's referring to environmental protection, social responsibility and corporate governance.

Today the notion that corporate reporting does not require assurances from the external auditor is quite common. At the same time this point of view was hard to accept, taking into account a consider-

able interest of stakeholders to non-financial indicators. Providing guaranteed ÈSCM-indicators disclosed by the companies to such concerned parties is sufficiently important. For this purpose it is necessary to conduct external audit of corporate reporting, which, in turn, will help to treat specified indicators with more confidence, and build a model for assessing the economic value of the company.

The main direction of improving approaches to corporate reporting will be the formation of corporate integrated reporting, combining financial data based on actuarial calculations with ÈSCM-indicators. The format of such reporting should bear all the necessary qualities for the active use of stakeholders.

Thus, modern trends of corporate reporting in the context of sustainable economical development are the following:

- increase of the corporate disclosure reports number referring to sustainable development;
- modification of corporate disclosure, changing of the annual corporate reports structure;
- conformance of corporate reporting nomenclature in the direction of greater specification;
- development of normative corporate reporting regulation;
- preparation corporate integrated reports by the companies.

As analytical capabilities of accounting (financial) reporting in Russia now have a number of limitations it is thought to be a serious obstacle to implement the best practices in corporate reporting. However, the Government of Russia and the domestic legislative bodies have taken some constructive steps on approximation of national reporting practices to international standards. This situation makes it possible to expect further improvement in this area, which will promote increasing transparency and investment attractiveness of Russian companies.

References

1. Bulyha R. P., Miller M. V. Audit business. Practice and problems of development : monograph / ed. R. P. Bulyga. – M. : UNITY-DANA, 2012. – 264 p.
2. Vetrova I. F. Corporate reporting organizations AIC : the dissertation of the candidate of economic sciences : 08.00.12 / Financial Acad. the Russian Government. – M., 2005. – 228 p.
3. Getman V. G. XXXVI Congress of the European Federation of Accountants // International accounting. – 2013. – № 27.
4. Karaseva L. IFRS-achievements and prospects // Corporate financial statements: international standards. – 2012. – № 6. – P. 25–32.
5. Kaspina R. G. The concept of corporate reporting // Analytical and control software for managing innovative development: collection of scientific papers / ed. V. I. Barilenko, M. V. Melnik. – M. : Finance University, 2012. – 188 p.
6. Rozhnova O. V. Problems of Actual financial statements // International Accounting. – 2013. – № 15.
7. Fomin M. V. Features ranking corporate reporting and auditing: dissertation for the degree of candidate of economic sciences : 08.00.12 / Financial Acad. the Russian Government. – M., 2013. – 25 p.
8. <http://www.spark-interfax.ru/Front/Index.aspx>.
9. <http://raexpert.ru>.
10. <http://www.csrdigest.com/2010/01/tales-of-two-countries>.
11. IFAC «Investor Demand for Environmental, Social, and Governance Disclosures: Implications for Professional Accountants in Business» (February 6, 2012). – URL : <http://www.ifac.org/publications-resources/investor-demand-environmental-social-and-governance-disclosures>.

Kruchanova N. A.,

*Postgraduate student of the Accounting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

THE BASIC BALANCE EQUATIONS IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING

UDC 658.1

Abstract

The article observes possible options of designing the balance equations in management accounting on the basis of structure dependent indicators that allow taking management decisions referring to various business processes.

Keywords

Management accounting, balance equity, current assets, capitalized assets, own sources, loan sources.

On the modern stage of economic development in the context of the functioning there is a constant search of internal reserves increasing profits. Conclusions on the necessity of such a search are justified

by the results of financial and economic activity on the basis of financial statements forms, including the balance sheet and the statement of financial performance.

Many researchers studied in detail and described the classical models of balance equations of the organization in company according to their own and borrowed sources. Basing on the analysis of classical balance models we can make conclusions on running policy of production, changing of its strategy or referring the subject to insolvents. However, internal reserves research can be focused on the format of the non-classical balance equations. As a non-classical balance equations for discrete user objects two basic equations are suggested:

- management balance based on current assets of the company;
- management balance based on capitalized assets.

Structuring the incomes and expenditures in the context of the control objects is a core of the first level balance equations needed to determine the contribution of each object in a total profit of commercial enterprise. «Expenditure + income» and «income + loss» present a basic equality for groups of related accounting indicators. In order to form the contribution of each control object in the overall profit it is needed to balance equality detailing key indicators. Such indicators as cost control objects, income control objects and financial results of management objects act as the key indicators in the overall array of accounting information.

Considering the expenditure side, the presence of analytical accounting methods

in current accounting practice of commercial enterprise regarding to any measure group minimizes the problem of costs distribution between the control objects in the accounting system.

However, the income on management objects can be formed only within the calculating transfer income in respect of cost and responsibility centers. In this study, we can only conclude that the economic literature has already offered an algorithm to calculate transfer rates for using in management accounting.

Description of the transfer income, as an internal price, is as follows: «the transfer price is the sum of the actual costs (of the management accounting system) and the planned value profit of cost centers, revised according to amount of plan-fact cost variances. The proposed algorithm of calculation does not require additional technological or any other tedious information as it is based on the performance of management accounting and budgeting. A similar algorithm is used to calculate transfer prices for the centers of responsibility» [4, p. 133–134].

Thus, using the link of profitable and expenditure targets for managerial decision-making in a format of balance equations we can decompose the total profit on the shares attributable to each control object. Table 1 presents the structure of balance equations on the basic business processes of the production plant.

Table 1 – The balance sheet equation structure of current expenses and incomes

Article	Tools	Article	Sources
Balance management through the business process «Logistics»			
1	Cost centre responsibility «logistics»	4	Transfer revenue responsibility center «logistics»
2	Transfer income	5	Transfer loss
3	Balance	6	Balance
Balance management through the business process «Quality»			
1	Cost centre responsibility «quality»	4	Transfer revenue responsibility center «quality»
2	Transfer income	5	Transfer loss
3	Balance	6	Balance

Continuation of Table 1

Article	Tools	Article	Sources
Balance management through the business process «Finance»			
1	Cost centre responsibility «Finance and accounting»	4	Transfer revenue responsibility center «Finance and accounting»
2	Transfer income	5	Transfer loss
3	Balance	6	Balance
Balance management through the business process «Production»			
1	Cost centre responsibility in production	4	Transfer revenue responsibility center «production»
2	Transfer income	5	Transfer loss
3	Balance	6	Balance
Balance management through the business process «Marketing»			
1	Cost centre responsibility in marketing	4	Transfer revenue responsibility center marketing
2	Transfer income	5	Transfer loss
3	Balance	6	Balance
Balance management of «Personnel»			
1	Costs the responsibility center «Personnel»	4	Transfer revenue responsibility center «Personnel»
2	Transfer income	5	Transfer loss
3	Balance	6	Balance

The structure of the balance sheet can be rolled out and include income and expense indicators of structural units within a business process.

Using the format of balance-sheet equation aimed at income and expense indicators of governance structure will reveal the unprofitable units or the whole business processes (if all units of business process would have been unprofitable).

Therewith a long period of formation and development management accounting system was and continues to be attended by forming of theoretical and practical base for running costs and income of enterprises depending on participation of various analytical objects in reproductive activity.

However, the theory of management accounting hardly observed issues of distribution of investment objects value in conjunction with the same production participants, who initiated the purchase of these objects. The reason is a lack of capacity to make distribution in management accounting, and the absence of such information sparks no interest either among practitioners or academics.

Thus, the evolution of investment activity in commercial structures, resulting in a capitalization of assets, is accompanied by a lack of accountability in relation to objects of capitalization connected with the managers who initiated the acquisition of these assets upon the registration of specified objects.

As a result it is also accompanied by the fact that in modern scientific and economic literature, insufficient attention is paid to the analysis of investment within the commitment factors for this investment, because there are no facilities for such analysis. The information on these sites can be obtained only in management accounting system, since no standard on accounting and tax accounting contains such requirements.

The strategic investment management, including accounting and analysis, has been attracting managers and economists for several decades.

In support of this fact it is needed to admit that «in the context of dynamic world economy, this direction has been very popular in the West for about 50 years

because as it presents a practical ground for expanded reproduction and development of the companies regardless of their size or type of ownership.

This process is based on the development of investment projects analysis system, investment attractiveness of the company, its investment policy and the theory of investment forming in general. Unfortunately, domestic economy still lags behind the West on this matter» [1, p. 24].

In this regard, arises a problem of controlling all investments in capital facilities in terms of cost center and responsibility within the sources of funding for these objects. The link can be ensured by the balance of two indicator groups: distribution of capitalized assets between the objects of management accounting, on the one hand, and the distribution of funding sources for these assets, on the other hand.

The last one will make it possible to assess the participation not only in posting a profit from current activities, but also participation in the use of own and borrowed sources. This, in turn, will make it possible to distribute the interests for using credit resources among analytical objects – consumers of borrowings – and comprehensively group all the costs of production. In our view, there is a number of reasons causing an interest for capitalization of assets in terms of management accounting.

The first is substantial cost of capital assets to the total value of all the assets (both current and permanent). This is particularly true for technology-intensive industries, which require continuous improvement of industry specification.

If current assets (using management accounting tools) can be distributed between accounting items in order to provide a cost control, as well as an income of the enterprise, the analytical aspect of capitalized resources control does not have any proper tools for the management accounting system neither in domestic nor foreign practice.

Secondly, the cost of value formation at the moment of capital assets acquisition is connected with finding a reliable source of funding, thus an interest in capitalizing mostly affects financial experts planning the cash flow of the company.

Management accounting of funding sources regarding to responsible executives was not relevant to the financial experts. Therefore, at the time of keeping objects on financial accounting there was no information on entry capitalized assets by the responsible managers. This fact eliminates the possibility of accounting system operation regarding these assets and responsible introducers of capitalization.

Thirdly, one of the reasons is lack of accounting standards to reflect the investment objects. Standards regulate only objects assessment order when bringing them on charge and debiting, as well as the order of calculating the object depreciation cost by their operation.

There is no systematization method of fixed assets residual value at cost and responsibility centers that could allow assessing the share of own and borrowed sources referring to each accounting entity, i. e. holder of capitalized objects.

Capitalized assets might include the following set of assets listed in company's fund balance and have not been yet deducted from the running costs:

- unamortized part of fixed assets;
- residual value of intangible assets;
- construction in progress;
- capital investments in permanent assets;
- financial investments (long-term and short-term);
- the rest of material goods in warehouses.

However, the rest work in progress and final goods in stock are to be excluded from capitalized assets, because the common factor of contractual relations in market conditions is a presence of advance payments for production or final goods.

Changing a shareholder capital of the company is caused by all control objects participating in reproduction process. This result is revealed in management accounting in the places of its occurrence and affects the balance «profit and loss» account. Then, financial result is impersonalized and after the changes in the amount of other income and expenses, as well as profit tax deletion. It is further assigned to increase (decrease) of retained earnings, that after the Reformation would be a feeder of other shareholders' equity components: reserve, additional or some other.

An interplay of management and accounting in relation to shareholders' equity is presented in Figure 1. That is why the system of management accounting uses a method of balance distribution in order to «spread» all the company's assets between the accounting items: current and capitalized ones are placed to the left side of the balance, the sources involved by the same objects officials – to the right side of the balance sheet. This will allow presenting evident information base to assess and analysis every management accounting object.

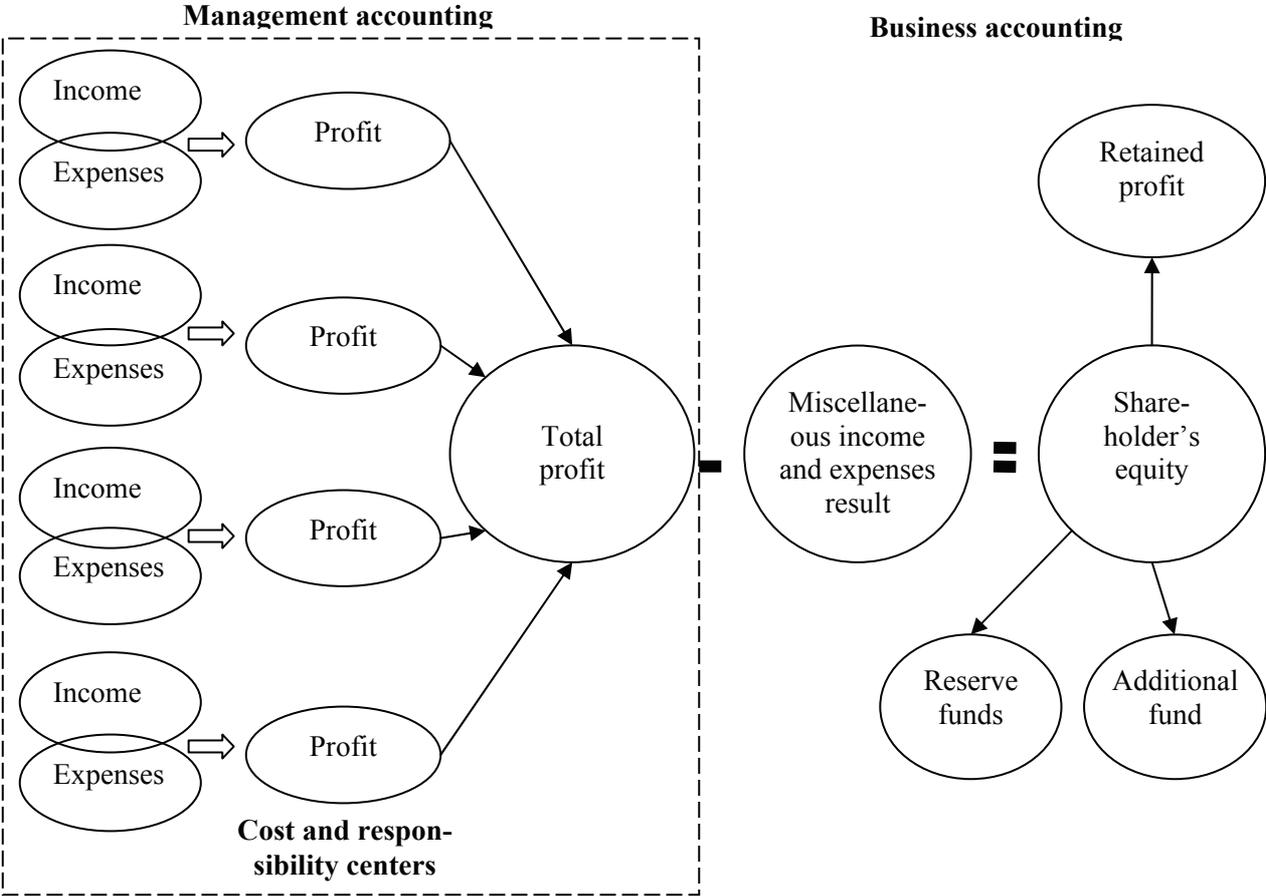


Figure 1 – Components of shareholders' equity in management and accounting

Taking into account the abovementioned structure of capitalized assets used to reflect the management balance sheet, table 2 presents a base balance equality of these assets as well as the sources of their

funding, while table 3 introduces a format of the report on distribution of own and borrowed sources between the objects of management accounting.

**Table 2 – Balance equality of capitalized assets
(based on form № 1 «Balance sheet»)**

Capitalized assets	F. Code № 1	Sources of capital assets	F. Code № 1
1. Price-to-book value (MF. 01), total, including:	150	7. Shareholder resources, total, including:	1300
1.1. Responsibility centre 1		7.1. Shareholder's equity	1370
1.2. Responsibility centre 2, etc.		7.2. Additional fund	1350
2. Investments in fixed assets (MF. 08), total, including:	151	7.3. Reserve fund	1360
1.1. Responsibility centre 1	x	7.4. Retained profit	
1.2. Responsibility centre 2, etc.	x	7.5. Other sources	
3. Residual value of intangible assets (MF. 04), total, including:		8. Borrowed sources (p. 7 – p. 8) total, including:	
3.1. Responsibility centre 1	x	8.1. Credits	1410
3.2. Responsibility centre 2, etc.	x	8.2. Loans	1510
4. Financial investments (short-term and long-term), total, including:	1170 240	9. Other sources of borrowed funds including float	
4.1. Responsibility centre 1	x	9.1. Difference in debit and credit debts minus cash balance (+/-)	1230 1250 1520
4.2. Responsibility centre 2, etc.	x	9.2. Deferred income	
5. Residual Materials (MF. 10), total, including:	1210	x	x
5.1. Cost centers	x	x	x
5.2. Responsibility centre 2, etc.	x	x	x
6. Balance sheet		10. Balance sheet	

As one can see from the balance sheet structure, the sequence of source arrangement begins with equity (p. 8 Figure 2). If own sources are insufficient to back temporarily capitalized assets, the balance sheet statement takes borrowed sources, first of all, loans and credits (clause 9.1 – 9.2 table 2). In case of their insufficiency, the balance adopts the difference in debit and credit debt positions less the cash balance (p. 10 table 2) reflected in form № 1 «Ac-

counting balance-sheet». The rest of the debit and credit debts as well as deductible money stay on the financing of current assets, which in the short term transform into company profits – a work in progress inventory and final goods in stock. There are possible variants when these residues can also be included in management compounded balance to disclose its funding sources, comprising a work in progress inventory and final goods in stock.

Table 3 – Allocation of capitalized assets and their sources

Accounting objects	Capitalized assets sum, thousand rubles (i. 6 table 2.11)	Shareholder's resources, thousand rubles (i. 7 table 2.11)	Borrowed funds, thousand rubles (i. 8, 9 table 2.11)
1. Capitalized assets (i. 7 table 2), all incl.			
1.1. Responsibility centre 1			
1.2. Responsibility centre 2			
1.3. Responsibility centre 3			
1.4. Responsibility centre 4 etc.			

Thus, the tool balancing assets and their sources in the context of analytical accounting objects is presented by the difference in the balances of debit and credit debts, reduced by remaining amount of funds. This amount (after covering the remnants of work-in-progress, final goods in stock and other residues of liquid assets)

lacks for covering capitalized assets, initiated by the purchasing managers of business processes.

Distribution of own and borrowed sources between objects of management accounting goes proportionally to temporarily capitalized assets according to formula 1 and 2.

$$\text{Sobist}^{(n)} = \frac{\sum \text{From East}}{\sum \text{To act}} \times \text{To act}^{(n)}, \quad (1)$$

where Sobist⁽ⁿ⁾ – own sources that fall TSO⁽ⁿ⁾, rub.;;
 \sum From East – the amount of own sources, rub.;;
 \sum To act – the amount of capitalized assets, rub.;;
 To act⁽ⁿ⁾ – capitalized assets CO⁽ⁿ⁾, rub.

$$\text{Zaemnist}^{(n)} = \frac{\sum \text{Zaemnist}}{\sum \text{To act}} \times \text{To act}^{(n)}, \quad (2)$$

where Zaemnist⁽ⁿ⁾ – borrowed sources, coinciding with the TSO⁽ⁿ⁾, rub.;;
 \sum Zaemnist – the amount of borrowed sources, rub.;;
 \sum To act – the amount of capitalized assets, rub.;;
 To act⁽ⁿ⁾ – capitalized assets CO⁽ⁿ⁾, rub.

Charging of depreciation or write-off of capitalized objects on production and distribution costs causes reduction of balance-sheet statement assets leading both to the source reduction on the same amount in liabilities balance. At the same time the write-off of assets leads to increase in costs of the asset management balance based on the current expenditure as well as increase in liabilities of the same balance on the amount of the profits when selling products.

Thus, the proposed models of management balance in terms of the main business processes of commercial enterprise will allow assessing and analyzing not only the operating revenues and expenses of management accounting, but also the distraction of each responsible manager his own and borrowed sources used to carry out functional responsibilities.

References

1. Boddyrev D. S. Economic analysis of financial investments under conditions of high inflation as a factor in the investment activity of enterprise // *Economic analysis: theory and practice*. – 2012. – № 20 (275). – P. 24–31.

2. Kovalyov V. V., Kovalyov Vit. V. *Corporate Finance and accounting: con-*

cepts, algorithms, indicators. – M. : Avenue : KNORUS, 2010. – 768 p.

3. Sokolov Y. V., Pyatov M. L. Financial result as purpose of accounting // *Accounting*. – 2010. – № 21.

4. Sharovatova A. *The concept of modern development of management accounting : monograph*. – M. : Finpress, 2011. – 225 p.

Kovalyova O. V.,

*Ph. D. in Economics, associate professor, Professor of Audit Chair
Rostov State University of Economics (RINH)*

BUDGETING MODULE INTRODUCTION IN THE SYSTEM OF UNIVERSITY ACCOUNTING MANAGEMENT

UDC 657.1

Abstract

Changes of external and internal operating conditions of higher education institution demand the corresponding transformation of its economy on the basis of development and deployment of the budgeting system. In this work information model of the organization of budgeting processing in higher education institution is being characterized on the basis of program and target approach. The principles of budgeting as a module of system of management accounting in higher educational institutions are formulated, budgeting functions in higher education institution are defined, and the stages of its introduction are proved. The formation procedures of planned and reporting budgets of the income, expenses and cash flow are offered.

Keywords

Budgeting, management accounting, operational and investment target programs, budgets, planning of the financial and economic activities, budgetary commission

Competitiveness of the Russian higher education institutions in the modern conditions is provided by realization of strategy of improvement of quality of educational services and efficiency of use of different types of resources. The current legislation [1, 2, etc.] has changed the mechanism of the financial security of higher education institutions, expanded their rights according to the order with the fixed property, the subsidies for performance of the state task and means from activity bringing in the income. Now the

budgetary establishments function according to the plan of the financial and economic activities. This document establishes the relation between the purposes of the university activities, formalized as the set of quantitative and quality indicators, and the volume of the financial resources demanded. The changes of the external and internal operating conditions of the university demand the transformation of economy on the basis of development and employing the budgeting system.

In the economic literature it is possible to outline some points of view for the content of budgeting. E. V. Akchurina, L. P. Solodko and A. V. Kazin consider budgeting a method of management which is carried out for the cycle of some important functions: planning of an activity of the enterprise as a whole and its divisions; summarization and analysis of all of the collective offers; development of drafts of budgets; miscalculation of versions of the plan; introduction of amendments; the final approval of plans, design of communication feedback taking into account changing conditions [13, p. 236]. I. B. Nemirovsky and I. A. Starozhukova define budgeting as the administrative technology intended for financial planning of activity of the company, development of optimum decisions and control of achievement of the financial purposes. They claim that budgeting includes business processes of drawing up financial plans, the plan – the factorial analysis of their execution and, in case of need, revision of budgets of the company [8, p. 95]. L. S. Shakhovskaya, V. V. Hokhlov and O. G. Kulakova limit the sphere of budgeting to a framework of information system of the intra production management using certain financial instruments, called by budgets [5, p. 21]. O. E. Nikolaeva and T.V. Shishkova characterize budgeting as the detailed level of planning that represents the process of preparation the separate budgets for structural divisions or functional spheres of the organization. At the same time they allow also broader treatment of this term as complete system of a choice of tactical targets of planning at the level of the enterprise within the accepted strategy, development of plans of future operations of the company and control of execution of these plans, that is in fact as systems of internal financial management [9, p. 139].

According to V. B. Ivashkevich, budgeting can be characterized as the procedure of coordination of inflows and outflows of the assets participating in production eco-

nomic activity of the organization. Budgeting unlike planning is always carried out in a cost assessment and uses more of forecasting methods. In the modern representation it should be interpreted not only as a process, technology of drawing up various budgets and coordination of their set, but also as the system of the subsequent performance control of budgets at various levels of the business management [7, p. 418].

Ch. Horngren, J. Foster and Sh. Datar call budgeting by the widespread instrument of the management accounting used for planning and control in the organizations. The budgetary systems help managers to see activity prospect. When looking forward and carrying out planning, it becomes possible to predict possible problems before they appear [15, p. 248].

I. V. Averchev and D. G. Slinkov consider budgeting as part of a system of management accounting. In the recommendations offered by them about its introduction in the commercial organizations the purposes, tasks and the basic principles of budgeting are formulated, the budgetary model of the company is developed, the description of the budgetary forms of the reporting is provided отчетности [3, p. 425–441; 10, p. 64–79]. Thereby they emphasize that in system of budgeting functions of planning, the account and control unite. In relation to system of management accounting of higher education institution of E. M. Egorova the organizational and methodological model of the functional strategic budgeting focused on result is investigated. In her opinion, functional strategic budgeting, being a component of important function of management – planning, represents process of development, control, the current adjustment and an assessment of performance of budgets of various business processes, kinds of activity and structural divisions of higher education institution, and also the consolidated budget as a whole [6, p. 177–178].

Management accounting system of higher education institution is determined by

the author as the subsystem of accounting providing formation and reflection in the internal reporting of establishment of data on a state, dynamics of resources and results of activity by synthesis of planned, actual and analytical information as a whole by higher educational institution, and by separate segments of activity for decision-making at various levels of management [14, p. 17]. The analysis of features of educational processes, organizational structures of higher education institutions and the tasks facing them, allowed to allocate a number of the modules forming system of management accounting of higher education institution: rationing, pricing, budgeting, system accounting of the income and expenses, internal reporting, information support of administrative decisions on investments and financial investments, system of the balanced indicators. The Budgeting module represents the set of procedures and methods of formation of the planned and reporting budgets containing economically reasonable and documentary issued system of the main indicators, focused on achievement of the objectives of the organization, and providing responsibility of the administrative personnel for effective use of all types of resources.

In the economic literature [8, 12, 13, etc.] the purposes and budgeting functions, approaches to budgeting, types and types of budgets, an order of their formation and execution control in relation to the commercial organizations are characterized in detail. E. M. Egorova developed the general scheme of the budgetary structure of higher education institution within the functional strategic budgeting focused on result, formulated the basic principles and the functions which use in management accounting allows to create a multipurpose and effective control system of the university [6, p. 177–196].

In our opinion, to achieve short-term objectives with tactical (current) budgeting in the universities is expedient to use programming and targeting approaches. The informational model of the current budgeting process organization in the universities,

based on such approach, is presented in figure 1. Target programs and the budgets specified in model, are formed in two formats: planned (expected) and reporting.

As a part of the basic principles of functioning of budgeting as module of system of management accounting in higher educational institutions it is possible to allocate the following:

- unification of all budgetary forms, the budgetary periods and procedures of development of budgets for the centers of financial responsibility and higher education institution as a whole taking into account features of its economic activity;
- compatibility of the budgetary forms with the established forms of the state reporting;
- compatibility of auxiliary budgetary documents with the main forms of budgets;
- possibility of drawing up consolidated budgets;
- continuity of procedure of drawing up the budgets, providing regular revision and updating of earlier created budgets for the new period, without expecting end operating.

The budgeting system in higher education institutions carries out three main functions:

- the function of planning providing the solution of problems of distribution of financial resources, being at the higher education institution disposal, proceeding from the purposes of its activity. Development of budgets gives quantitative definiteness to the chosen prospects of activity of the educational institution; all income and expenses gain monetary value;
- function of the accounting of indicators of budgets and formation of the forms of account reflecting the actual performance of indicators of the budget on the basis of data of management accounting;
- analysis function which is directed on comparison of actual data to planned indicators at any stage of process of budgeting, identification of deviations and the subsequent updating of planned budgets.

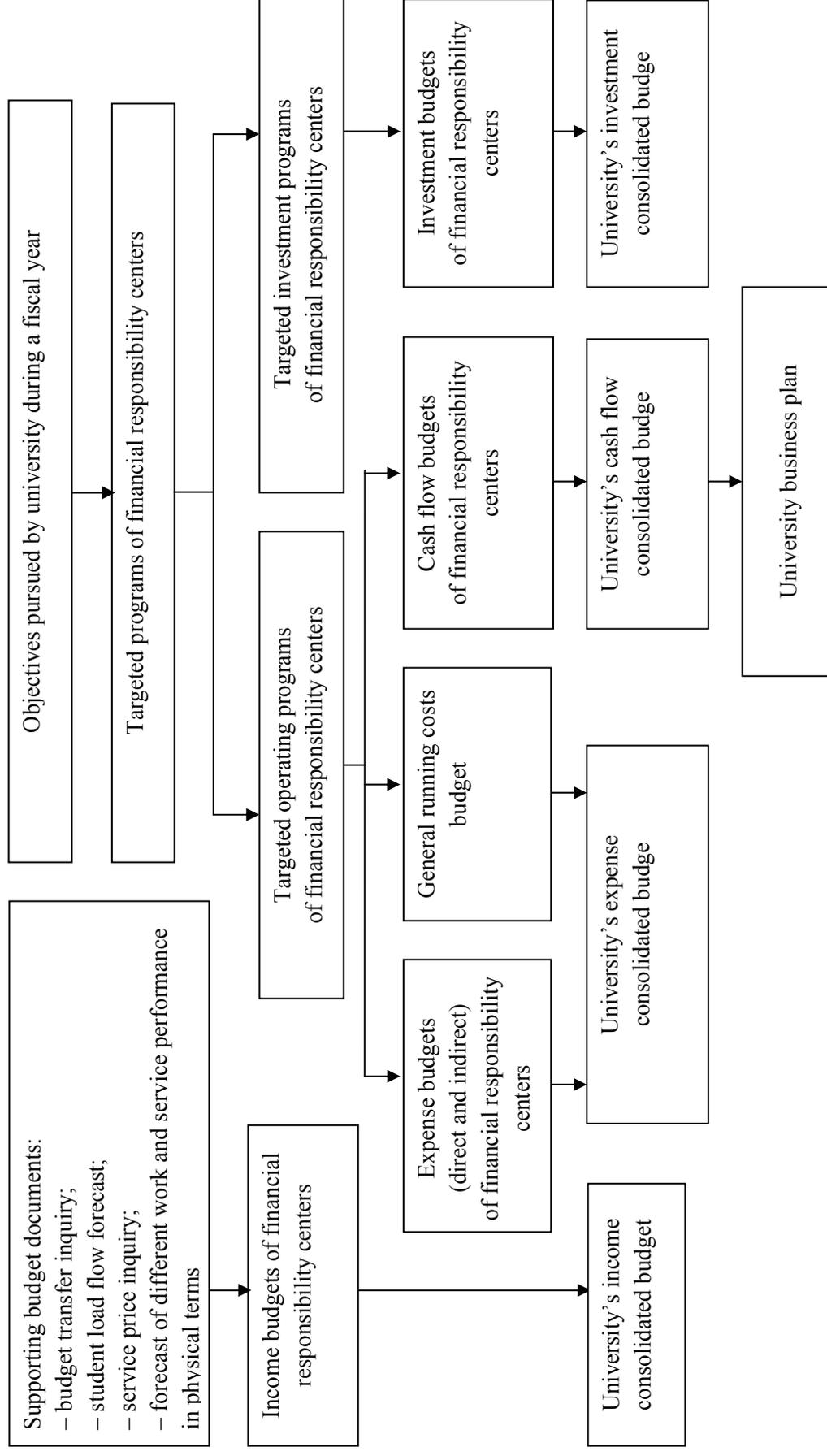


Figure 1 – Information model of organization of the current budgeting process at the university through targeted programs

Preparation of the regulations describing process is necessary for Budgeting module introduction in system of management accounting of educational institution, procedures and technology of budgeting, and also its organizational support. The budgetary commission carries out functions of management by the budgetary process. Its structure is approved by the solution of the Academic Council of higher education institution. It is permanent body, which studies the external and internal factors influencing the current development of educational institution, and prepares drafts of financial plans, develops measures for budget deficit elimination. Decisions of the budgetary commission are approved by the rector of higher education institution and are all participants of process of budgeting obligatory to execution.

Executive body, that realizes decisions of the budgetary commission and will organize actions for their performance, the structural division of the university, which is carrying out management accounting, is. The main objectives of such division are:

- methodical ensuring process of the budgeting directed on formation of the budget of the income (BI), the budget of expenses (BE) expenses (PINE FOREST), the cash flow budget (CFB) and the budget of investments (BI) of the centers of financial responsibility and higher education institution as a whole, reflecting various activities and their sources of financing on the basis of target programs;

- formation of the specified budgets on the basis of the corrected target programs changed in connection with production need by means of notices on updating of such programs;

- accounting of the actual execution of indicators of a DB, BR, BOR, BDDS and BI of the centers of financial responsibility and higher education institution as a whole and formation of reporting budgets;

- the analysis of the deviations revealed in the course of implementation of

budgets and specification of the current budgets for the purpose of realization of problems of tactical development of higher education institution;

- organization of control of formation and implementation of operational and investment target programs for the centers of financial responsibility and to higher education institution as a whole;

- development and deployment of the software, allowing to automate procedures of process of budgeting;

- formation of the reasonable plan of financial and economic activity (PFEA) of higher education institution according to the format established by the founder, his specification on the basis of the authentic analysis of external and internal factors and timely ensuring availability of indicators of PFHD.

Consolidated budgets of higher education institution are formed the current fiscal year in January of the come year in a section of sources of financing: subsidies for performance of the state task and means from the activity which is bringing in the income. Updating of budgets is carried out quarterly. In September of the current fiscal year consolidated budgets of educational institution on the activity which is bringing in the income for the next academic year are formed. This circumstance defines need of essential updating of consolidated budgets of higher education institution for the current fiscal year. Budgets and PFHD as of December 31 of the current fiscal year are specified.

It is possible to allocate the following main stages of introduction of the Budgeting module in higher education institution:

first stage: preparation of auxiliary budgetary documents on paper and machine carriers and formation on their basis of a DB, BR, BOR, BDDS and BI on the centers of financial responsibility and higher education institution as a whole on the activity which is bringing in the income, for academic year;

second stage: introduction of procedures of updating of auxiliary budgetary documents on paper and machine carriers and formation of the specified budgets for the centers of financial responsibility and to higher education institution as a whole on the activity which is bringing in the income, for academic year;

third stage: introduction of procedures of preparation of auxiliary budgetary documents on paper and machine carriers and formation on their basis of a DB, BR, BOR, BDDS and BI on the centers of financial responsibility and higher education institution as a whole at the expense of funds of subsidies for performance of the state task and the plan of financial and economic activity of higher education institution, and also formation of quarterly reports on performance of budgets;

fourth stage: introduction of procedures of formation of consolidated budgets of higher education institution at the expense of subsidies for performance of the state task and means from the activity which is bringing in the income, and introduction of procedures of formation of reports on execution of target programs.

In the course of functioning of system of budgeting terms of development of auxiliary budgetary documents for the next fiscal or academic year, and those to be responsible for performance of these procedures are appointed, and also terms and those to be responsible both for formation and updating of planned budgets, drawing up reporting budgets are established by the separate order of the rector. In case of change of organizational structure and scales of activity of higher education institution it is necessary to make changes to structure of budgets, in addition to developing auxiliary budgetary documents and to introduce budgeting procedures on formation of budgets of the centers of financial responsibility.

The consolidated budget of the income of educational institution includes budgets of the income of the centers of the

financial responsibility rendering educational services in programs of the secondary professional education (SPE), the higher education (HE), the additional professional education (APE), and also works carrying out other types and the services specified in constituent documents of higher education institution. The called budgets are formed on the basis of certificates of the income of future periods on VPO and SPO, demands for educational services APE, demands for scientific works and other types of works and services. The form of such budget submits the table reflecting types of income, the sums of the planned income for fiscal (educational) year and their quarterly distribution.

The consolidated budget of expenses of higher education institution includes the budget of general running costs and budgets of expenses of the centers of the financial responsibility rendering educational services in appropriate programs, and also works carrying out other types and the services specified in constituent documents. The called budgets are formed on the basis of operational programs. The form of the budget submits the table reflecting types of direct, overhead, general running costs respectively, the sums of planned expenses for fiscal (educational) year, and also their quarterly distribution.

Consolidated cash flow budget of the university combines indicators of cash flow budgets for financial responsibility centers. Cash flow budget consists of two parts: the projected income and projected payments. To determine the projected revenue for the budget period information from the budgets of income data for the implementation of educational services for various educational programs on prepayment or payment by installments is used. Funds from other sources, such as the sale of assets are also planned. Total planned payments are to be determined on the basis of operational programs, describing the types of cash flow amounts and time periods. Budget form is a table showing the

types of receipts and payments, their value by the financial (academic) year and quarterly distribution.

Consolidated investment budget includes indicators of university budgets investment centers of financial responsibility. These budgets are based on the investment programs. Budget form is a table showing the name of the investment activities cost expression planned expenditures (payments) for the fiscal (school) year, the quarterly distribution of these costs (payments) and their sources of funding (development fund school development funds or financial responsibility centers).

Supporting budget documents include reference applications for the provision of educational services and APE programs application to perform other types of work and services, operational and investment targeted programs. They are formed in order the managers of financial responsibility centers achieve their goals. If it is necessary these programs need to be adjusted.

Under the center of financial responsibility is understood segment activity (division) of the university, headed by a leader who is responsible for the income and expenses. The university provides educational services in accordance with the programs of secondary, higher and secondary vocational education and training of staff of higher qualification. Along with the educational activities research work is conducted, students and staff catering is arranged, sports and recreation services are provided. These activities are implemented through the functioning of certain business units. On the basis of the organizational structure of the university developed its financial structure, which is a set of financial responsibility centers. Activities for the implementation of programs of higher or further education, university affiliates, Publishing and Printing Complex and catering, sports complex can be considered such centers. The level of detail of financial responsibility centers should be suffi-

cient to make informed decisions on the management of and by the characteristics of the specific organizational structure of the university and the scale of its activities.

Operating targeted programs reflect the purchase of services, materials, fixed assets worth up to 40 thousand rubles. per unit process and provide ongoing activities of the respective centers of financial responsibility of the university. Investment in targeted programs for the purchase of specified events of fixed assets worth more than 40 thousand rubles. per unit, the construction of buildings and structures. These projects of targeted programs prepared by the heads of centers of financial responsibility are submitted to the Budget Committee for consideration, analyzed and adjusted if necessary. Agreed targeted programs approved by the Rector are transferred to structural division exercising administrative account for the formation of the respective budgets. List of targeted programs of the institution is set based on the organizational structure of the university and its departments functions.

For the convenience of making corrections and targeted programs, accounting and control their execution expedient introduction of a common coding system. Operating program code starts with one, and investment programs with two. Next two digits indicate the unit (the parent institution or branch), the next two digits – number of financial responsibility center head of the university or zeros in the case of a branch. The next two digits represent the serial number of the program. The last digit indicates the number of scenarios.

Accounting of actual performance database, BR, RBB, CFB and BI on financial responsibility centers and educational institutions in general is carried out with a structural unit responsible for management accounting. Quarterly progress reports are generated budgets, set bias, analyzes the causes of the identified deviations and corrects budgets.

Planned contingent of students in academic or fiscal year is the basic indicator in the budget process proceeds to educational services beyond the state task. To calculate the income section of educational programs is recommended to use the following formula:

$$OД = ПКО \times ПЮ,$$

where OД – program revenues, rub.;

ПКО – planned number enrolled in the program, people;

ПЮ – tuition fees, rub.

On the basis of the automated calculation of deferred income produced in the structural division exercising managerial accounting, information on the planned revenues for the fiscal (school) year for the university and its divisions is formed.

Basic indicator of future budget revenues for educational services within the state task is the amount of subsidy that is installed on the founder of the financial year on the basis of standard cost and quantity of educational services rendered.

Income from additional education is calculated in the application for the provision of educational services. This paper, according to the type of educational services (training up to 72 hours of training from 72 hours to 100 hours of training over 100 hours, more than 500 hours and more than 1000 hours) in chronological order reflects the name of the program, the number of students, the cost of training, and the amount of monthly educational services rendered, month and the amount of money that comes in payment for services rendered. On the basis of such application in an automated way revenues budget of the center of financial responsibility is formed, providing service of supplementary education. The income is calculated on an accrual basis by type of educational programs listed in the application for the full year and quarterly.

Revenues from other services and work (research and development, sports and recreation services, catering services, publishing, etc.) are calculated in the sub-

sidary budget tables that reflect the planned services (products) in kind, planned prices and projected revenues, respectively. These documents are the heads of financial responsibility centers and approved by the rector of the university.

Expenditure budgets are compiled by financial responsibility centers implementing various educational programs, as well as by type of expenditure: direct, general and administrative overhead. As part of the direct costs allocated labor costs faculty (PPP), payments to the state budget funds for wages PPP reward teachers working under civil law nature, and the flow of materials used directly in the educational process. In the scope of the planned overhead costs included the cost of labor service personnel, payments to the state budget funds for wages in this category, working, traveling and living expenses PPP, utility payments, rental costs of premises, the cost of acquisition of units used in serving the educational process, materials and fixed assets worth up to 40 thousand rubles. per unit depreciation cost over 40 thousand rubles. per unit costs for periodicals and library. Planned general expenses combined labor costs of administrative personnel, payments to the state budget funds for wages in this category of workers, their travel expenses, purchase of materials and fixed assets up to 40 thousand rubles. per unit of general business purposes, depreciation general business worth over 40 thousand rubles. per unit, communication services, advertising expenditures authorized activity, other expenses.

Planning labor costs of staff of the institution and payments to the state budget funds provided by category of employees based on their performance numbers and salaries. Calculation of the number of faculty members is based on the general information about the teaching load of chairs and planned load per teacher. Also take into account the ratio between the enrollment of students and number of teachers. Based on the calculated number of teachers and staff-

ing departments composed determined by the size of the wage fund PPP. It includes a payment in the amount of salary, based on the hourly rate and the amount of incentive payments. Salaries of each institution are formed independently on the basis of the available financial resources and the recommendations of the founder.

Wage fund other categories of employees of the institution is determined on the basis of staffing. Salaries of employees university established itself based on the availability of financial resources and levels of occupational groups. In the wage fund also covers compensation and incentive payments.

Travel expenses of employees in the context of planned centers of financial responsibility on their requests. Their size is set by the university itself based on the needs.

For budgeting program expenditures DPO uses information requests for additional educational services and data on the proposed cost structure. In the context of each program is calculated direct and overhead costs planned. Then, the direct costs are grouped according to the programs and quarterly and overhead combined quarterly.

Cash flow budget in terms of cash flows is based on data applications in the indicators of the amount and period of payment for educational services. The second section describes the direction of the budget planned payments. It draws the following assumptions: if the actual cost of the salaries of employees of the university and payments to the state budget funds planned in the n -th month, the cash flows on these costs reflected in month $n + 1$. The exception is December. This month the period of calculation and payment is the same. Payments on other items of expenditure correspond to the period of implementation. A separate entry in the payments takes internal transfer of funds: contributions to the development fund of the institution in charge of the university incentive

fund, contributions to the fund for the development of financial responsibility centers, supplemental educational services provider. These articles payments will be other items of income in the cash flow budget. When forming the consolidated cash flow budget, they will not be reflected, so for convenience, these figures indicated in the table the budget in a different font.

Budgeting for revenues used by branches of the university certificates, reflecting the accrual of deferred income on educational services on the basis of number of students at the beginning of the school year. In these documents, the accrual of income produced evenly throughout the school year, and the results of planned quarterly revenue on an accrual basis are reported. The budget revenue branch may also indicate the additional income on education.

Expenditure budgets of the university branches are formed in the context of planned expenditure on the basis of operating target programs. Planned expenditure codes are grouped by Kosgey. Direct costs by type of educational services and overhead are recorded separately. If the branch provides educational services to improve the skills, the order of their formation and reflection in the budget expenditure is in the order of formation of the additional costs of education.

Budgets cash flow branch under cash flows in basic educational programs are prepared on the basis of the performance of the respective budgets of income based on a number of assumptions. These assumptions are formulated on the basis of studying the contents of contracts for the provision of paid educational services and concern about tuition payments. Cash flow budget head of the institution in receipt of funds is based on certificates of income deferred in view of the fact that the bulk of funds for education comes in the first month of the school year. The remaining funds received, usually in the next 9

months. Section showing the payments made on the basis of targeted operational and investment programs in the context of codes Kosgei in terms of payment.

To decrease the complexity of the process of formation of the planned budgets and reporting within a single information system of management accounting university it is appropriate to use software that can be implemented based on 1C: Accounting. Implementation of the module «Budgeting» will change the economics of the university, increase personal responsibility of the managers of responsibility centers for final results, achieving the goals of the university on the basis of efficient allocation of available financial resources and the organization of the control of their rational use.

References

1. On Education in the Russian Federation : Federal Law of 29.12.2012 № 273-FZ (as amended on 03.02.2014).
2. On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation in connection with the improvement of the legal status of state (municipal) institutions : Federal Law of 08.05.2010 № 83-FZ (as amended on 28.12.2013).
3. Averchev I. V. Management accounting and reporting. Formulation and implementation. – M. : Vershina, 2006. – 512 p.
4. Upchurch A. Management Accounting: Principles and Practice: Trans. from English. / ed. Y. V. Sokolova, I. A. Smirnova. – M. : Finance and Statistics, 2002. – 952 p.
5. Shahovskaya L. S., Khokhlov V. V., Kulakov O. G. Budgeting: Theory and Practice (+ CD) : textbook. Benefit. – M. : KNORUS, 2009. – 400 p.
6. Egorova E. M. Methodology and organization of management accounting in universities : dis. doctor econ. Sciences : 08.00.12. – Volgograd, 2012. – 398 p.
7. Ivashkevich V. B. Accounting Managerial Accounting : textbook. – M. : Masters : INFRA-M, 2011. – 576 p.
8. Nemirovsky I. B., Starozhukova I. A. Budgeting. From strategy to the budget – step by step guide. – M. : Williams, 2006. – 512 p.
9. Nikolaeva O. E., Shishkov T. V. Classic managerial accounting. – M. : Publishing House of the LCI, 2010. – 400 p.
10. Slinkov D. G. Managerial Accounting: setting and the use of (+ CD). – StPb., 2010. – 304 p.
11. Managerial Accounting: Textbook / ed. A. D. Sheremet. – 4th ed., rev. and add. – M. : INFRA-M, 2009. – 429 p.
12. Managerial Accounting: Textbook / ed. Y. V. Sokolova. – M. : Masters : INFRA-M, 2011. – 720 p.
13. Managerial Accounting : Conf. Benefit / E. V. Akchurina, L. P. Solodko, A. V. Kozin. – M. : Welby, Prospectus 2004. – 480 p.
14. Managerial accounting and internal control in commercial organizations: status and prospects : monograph / ed. N. T. Labyntseva. – M. : Finance and Statistics, 2011. – 304 p.
15. Horngren C., Foster J., Datar S. Management Accounting. – 10th ed. – StPb. : Peter, 2005. – 1008 p.

SECTION II. | THEORY AND PRACTICE OF AUDIT

*Evstafyeva E. M.,
Ph. D. in Economics,
Professor of Accounting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

*Grinchenko K. A.,
postgraduate student of Accounting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

RESEARCH ON A LEGAL FRAMEWORK OF THE BUSINESS ENTITIES' TAX AUDIT AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT

UDC 657.6

Abstract

The article presents the research findings on current legal framework regulating organization and conduction of tax audit in Russia. Levels of legislative regulations are given in the article. On the basis of investigation, key issues connected with tax audit in Russia and possible solutions are formulated.

Keywords

Standardization of auditing, tax audit, reporting, IFRS, taxes and duties.

The tax system of the Russian Federation has passed a long way of formation and reformation in order to raise its justice and effectiveness. At the same time, there is a set of questions demanding a deep theoretical analysis as well as preparing or reforming the legislative basis and its competent practical realization.

The audit developing takes a special place among the key issues connected with the perfection of tax system. This position is impossible without creating an accurate legislative basis at the different levels of administration.

The fundamental basis of the audit in Russia is a Federal Law 'on Auditing № 307-FL of December 30, 2008. This law determines the rights and the responsibilities of the justice as well as responsibilities of the audit members including the government [1].

Thus, the government functions in auditing regulation sphere include the following:

- public determination;
- ratification of the auditing federal standards;
- directing of the government self-regulating audit organizations;
- analysis of the audit services market.

The federal law 'on audit activity' is a main document directly regulating auditing in the Russian Federation and determining its place in financial and economic activities.

The federal law terms warrant the auditing standards based on global standards. They are designed to perform a variety of functions including unification of auditing and reporting audit information methods, maintaining the audit quality.

In addition, there are other documents contributing the organization, holding, analyzing and audit results introducing. A wide extent of the functionality is blended together in different spheres of the audit. The main function of supporting documents is to help realization of demanding standards and ensuring of the united approach in audit controlling.

As we see, nowadays the audit regulating system represents a complex model consisting of three levels: the basic level is presented by the Federal Law, the second – by the federal auditing standards, the third one – by supporting documents.

Some authors distinguish multilevel models. Thus, E. M. Ashmarin distinguishes six levels represented in the table 1.

Table 1 – Levels of legislative regulations of audit activity [5]

The first level	The Russian Constitution and the system of codes
The second level	Federal Law ‘On Auditing’ and other Federal Laws
The third level	FAS and sub legislative regulations
The fourth level	The Ministry of Finance of the Russian Federation orders, internal standards of professional associations of auditors and acts of ministries and departments, establishing the auditing regulation rules
The fifth level	Internal standards of professional associations of auditors
The sixth level	Intercompany auditing standards, developed on the basis of the federal auditing standards and auditing practice

The tax audit is regulated both by general laws and standards and subordinate legislation standards. For the purposes of our analysis each basic level will be considered separately.

Every legal regulation level presented in the table performs its certain functions. Considering the tax audit as a part of the general audit, it is logical to assume that the tax audit also has six levels of legal control. However, that is not so.

The first level of legal regulation covers all the government existence key moments and does not contain any description of the tax audit.

The second level, namely item 7 of Article 1 the Law «On Auditing» does not determine the tax audit as a separate category of audit. Moreover, the article of the law defines a full range of services related to the tax accounting administration, compiling calculations and declarations as services accompanying audit. Basically, all these services are defined as the tax consultation and its derivatives, which go be-

yond the audit scopes. Thereafter, the law doesn’t touch the case of tax as well as audit requirements such as the analysis of full calculation and payment of taxes and duties, the obligation to present a unified auditor’s report (conclusion).

The lack of fixed tax audit at baseline levels of legal regulation entails risks on inefficient tax analysis due to lack of holistic picture on calculating and paying taxes in the organization and the risks of dual impression of research results.

The third level which is presented by the federal standards does not contain a special standard aimed at regulating tax audit.

Within the subordinate legislation there is a separately allocated ‘Tax audit and other related services on tax matters’ method, approved by the Audit Commission under the President of the Russian Federation, July 11, 2000.

The methodology is aimed to identify the ways audit firms and auditors working independently as individual entrepreneurs,

can implement special audit assignments. The auditor's task, as a rule, is to express an opinion on the correctness of the formation, reporting and payment of taxes and other budgets payments of various levels as well as extra budgetary ones processed by market participant< . . .>[2].

Methodology first introduces the definition of «tax audit» as the fulfillment of an audit special task, defining the basic principles of tax audit, introducing the basics of interaction with the fiscal authorities, concepts of parties' responsibility and methods of audit assignment results' presentation. Nevertheless, this approach is not a standard; thereby it highly restricts the terms and force of the document.

At the fourth level, the most important, interesting key document is presented by «Methodical recommendations for verification of income tax liabilities to the budget and to the auditing and related services». [3]

The guidance notes are aimed to present the rules of practical application of basic principles and auditing standards based on specific work material in a separate branch of audit – income tax and tax liability.

The fifth and the sixth levels of regulation are the self-regulation levels. In fact,

they cannot be considered a legal base due to their heterogeneity and diversity.

Thus, today it is impossible to trace a clear legislative basis of tax audit.

At the same time we can't deny that tax audit actually takes an entire niche of audit services market and in spite of its uncertain status, the information obtained within the tax audit is extremely important for managing subjects and government (in certain cases). The tax audit is a powerful tool for searching potential risks and tax control implementation.

It must be said that in today's Russia there is no legal base for the classification of a tax audit as an independent tool of audit managing subject.

Today such scientists as N. T. Labintcev, L. V. Popova, I. A. Kislaya, L. N. Nikulina, T. A. Golovina, T. A. Terentieva, A. A. Savina, E. V. Sivtsova, etc. and involved in studying the problems of regulatory tax audit.

Let's consider in detail the list of issues marked out by scientists and experts in the study area.

The most detailed analysis of the outstanding issues related to tax audit as independent analysis of managing subject in our view, was held by E. V. Sivtsova (Table 2).

Table 2 – Problems of a legal regulation of the tax audit in Russia [7]

Level	The description of the problem
Legislative	No special legislation dedicated to the tax audit
	There is a lack of audit procedures regarding the requirements for consideration of disclosure the information
Theoretical	There is insufficient research on tax audit and appraisal of the audit risk
	Not developed methods of the tax audit
	Absence of developments on the preliminary reporting analysis and information on the economic subject, preceding the tax audit
	Absence of a defined list of issues to be considered in the tax audit without fail
Practical	Absence of internal standards regulating this activity in most Russian auditing organizations
	Absence of specific requirements for the quality of the working documentation of the auditor, allowing confirming the fact of holding the audit and its effectiveness

According to the table, we can conclude that there are still some problems at all levels of the tax audit organization. Practical and theoretical problems can be solved by researchers and audit organizations, but the issues of legislative and legal level are considered an intractable problem.

The current state]tax audit regulation demands detailed analysis, improvements, additions and systematization in accordance with international principles of managing subjects audit realization.

According to M. F. Safonova there is no definite tool of tax control, no strict control over compliance with auditing standards would be conducted, there are differences in internal and external control methods, and there are no united criteria for assessing the quality of tax audits. [8]

According to E. S. Ivanova, public-law regulation is an activity of the state to regulate and organize different spheres of activity by using different legal tools [6].

In spite of the theoretical and practical significance of the aforesaid researches, current financial and legal aspects of the tax audit regulation have not received completed expression and remain controversial.

In this connection, questions of theory positions and practical recommendations development remain relevant and they are aimed at improving the regulatory audit control in taxation (tax audit).

Therefore, in modern conditions of development in general and tax audit in particular, the presence of documents, governing and regulating the tax audit, is essential. This is highly related to the existence of numerous outstanding issues not only on the tax audit, but also the state of the accounting in the Russian Federation, which is characterized by a complete departure from the strict regulation of accounting while using limited opportunities of IFRS tools.

For these reasons, the domestic audit practice is aimed to check the correctness and timeliness of taxes and fees payment, but at the same time, it still can't deal with

entire agreement for interested users, which is the first factor pointing in favor of necessary regulatory tax audit questions.

The second factor is the necessity of regulating an order of audit firms actions while considering tax issues, that are changing and following one the issues on information disclosure.

The third factor is the ability to use the tax audit as an official tool of tax control in the Russian Federation.

The importance of special audit rules (standard) existing within tax audit is also confirmed by the fact that there is a need of a clear methodology, methods and aims understanding facing the auditors during the tax audit.

Thus, in domestic practice there is unresolved number of audit tax organizational and methodological issues. The essence of auditing tax reporting and principles of assessment scope is still not defined. There is also no uniformity in the approach to testing the audit tax reporting, lack of description of the planning phase, checking tax calculations from a standpoint of the audit accounting (financial) statements.

Such official securing would consider the status of a tax audit as an independent direction of auditing in order to reduce tax risks.

Lack of independent status in tax audit allows classify it both like a part of our accounting (financial) statements review audit-related services and consider it as adjust process.

However a more complex methodology is necessary, for high-quality tax audit organizations which should include theoretical and practical bases of taxation and audit.

To achieve the aims of the methodology, it is necessary to clearly define the key objectives for the auditor, the sequence of steps and the range of possible methods for tax audit in each of its stages.

For the attention of the audience the following phases of the tax audit are offered in the table 3.

Table 3 – Tax audit phases based on methodology

Phase	Name of the stage	Actions of the auditor under the phase
Phase 1	Preliminary assessment of the tax system of the managing subject	<ul style="list-style-type: none"> • an overview of the tax system; • basic tax statistics and factors; • testing of methods of the calculation and payment of taxes and fees; • overall assessment of the documents circulation; • preliminary payment / evaluation of major tax activities
Phase 2	Verifying the calculation and payment of taxes and fees	<ul style="list-style-type: none"> • a detailed analysis of the enterprise tax reporting; • analysis of the feasibility and correctness of tax benefits

The cases in which the auditor may communicate with the fiscal authorities are defined in paragraph 3.2 of the Methodology. However, the interaction between the auditor and tax authorities is limited – there are a number of questions that authorities are not obliged to reply and the information that may not be disclosed by the auditor.

Another essential part of the possible standard will be a clear definition and systematization of the information sources. In our opinion, the list of such sources should include:

- tax accounting records;
- accounting tax calculations;
- primary documents;
- synthetic and analytical accounting registers;
- financial (accounting) statements.

In addition, the standard should contain specific requirements for the competence of the auditor to perform the audit or other operations, including knowledge in matters of tax, legal and accounting legislation.

It is also important to identify the standard features of formation of the working papers of the auditor, account on the specifics of the tax.

Summarizing all the above, we can confidently assert that the standard tax audit will identify key stages and steps auditor take a substantial amount of disputes and increase the effectiveness of the audit.

In fact, the standard algorithm will determine actions based on those or other features of the tax audit within a given organization.

Note that, despite the existence of formal rules and procedures, a clear concept of the standard is still missing and needs to be careful detailed elaboration.

At the same time, tax audit (consulting) is one of the most common types of audit-related services and helps to organize an effective system of taxation in modern conditions, which makes the issue of developing a special «tax» urgent problem of the standard audit entities.

Thus, the tax audit in Russia is in its infancy stage and requires a serious theoretical and practical research. Legislative framework remains incomplete, which significantly reduces the quality of tax audits. However, one of the steps to improve tax audit may be the creation of a special federal auditing standards.

References

1. On Auditing [Electronic resource] : Federal law № 307 –FZ from 30.12.2008 // Information and legal system «Consultant Plus».
2. Methodology of audit activity «Tax audit and other related services on tax matters. Communication with the tax authorities» (approved by the Audit Commission under the President of the Russian

Federation, Protocol № 1 from 11.07.2000 // Information and legal system «Consultant Plus».

3. Guidelines for audit of income tax and obligations to the budget during the audit and provision of related services (approved by the Board on audit activity under the Ministry of Finance of Russia, Protocol № 25 from 22.04.2004 // Information and legal system «Consultant Plus».

4. Alborov R. A., Horuzhy L. I., Kontsevaya S. M. Fundamentals of Auditing: textbook. – M.: Business and Services, 2001.

5. Ashmarina E. M., Balea A. B., Terekhov E. V. Legal basis of accounting and auditing in the Russian Federation: textbook / ed. E. M. Ashmarina. – M., 2011.

6. Ivanova E. S. State and legislative regulation of tax audit in the Russian Federation // Financial University under the Government of the Russian Federation, 2011.

7. Sivtsova E. V. Improving of the system of external control of audit quality // Auditor. – 2011. – № 8.

8. Safonova M. F. Problems of tax audit in the Russian Federation // International Accounting. – 2013. – № 17.

**CURRENT PROBLEMS
AND DEVELOPMENT TRENDS
OF ECONOMIC ANALYSIS**

*Blokhina V. G.,
Ph. D. in Economics,
Associate Professor of Business Analysis and Forecasting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

**ASPECTS OF INVESTMENT ACTIVITY ANALYSIS
AND CONSISTENCY IN DECISION-MAKING**

UDC 336.5

Abstract

The article presents the results of investment activity research, the conceptual construct of investment activity. The main stages of decision-making are studied within the analysis of investment projects.

Keywords

Investment activity, investment activity members, kinds of investment activity, stages of investment decision-making

An offensive strategy is implemented with the help of firm's investment activity. Investment activity is the investments making and the aggregate of practical actions to implement them.

In accordance with the present legislation individuals and legal entities, including foreign business representatives, may be the subjects of investment activity. The investors, customers, users of investment objects activity may be the participants of the investment activity.

The main participant, taking active part in the investing activities, is investor. This can be both private and legal body that makes decisions and performs the infusion of proper and borrowed funds into investment projects.

The second place in order of importance in the implementation of investment is taken by the customer (the developer).

The customers or developers may be presented by both investors and legal or private bodies, who are given a right to implement the investment project. In that case, if the customer is not the same person as an investor, the ownership and power to dispose of investment resources is transferred to him for the time set by a contract.

The next important participant of the investment process is a user of investment activity object. The investors themselves, organizations, companies and various legal entities, state and municipal institutions, as well as foreign companies and enterprises can act as users of investment projects.

The objects of the investment activity include:

– re-established, reconstructed manufactures, which are expanding their activities in various fields and sectors of the economy;

- constructed and reconstructed objects of large companies and corporations;
- targeted programs of the federal or regional level;
- release of new products that weren't manufactured previously within existing production areas;
- activities related to the development and implementation of innovations;
- different types of securities: stocks, bonds, etc.;
- targeted cash deposits.

Investment acts as one of the main aspects in commercial organization's activity, which is rapidly developing on the market; the main goal of its management is to increase financial results on a long-term basis. As noted above, the developing companies are working out a strategy, including a number of rank-ordered goals. Therefore, it can be noted that the larger business is and the more activities are presented, the more complicated system of enterprise targets is. In this case it may be referred to enterprise's resource potential development as well as increase of productive capacity and sales volume.

Social and economic needs are among the reasons of production and any other commercial activity scale. First, this process has a positive effect on the company's business reputation, which in turn promotes financial empowerment of the enterprise and strengthens its on the market for their goods or services. The firms holding the largest production volumes now are capable to attract more skilled and progressive managers. Secondly, a significant increase in output is interconnected to some results that can be termed as «expanding economies of scale». This effect can be explained as follows. Let us say that after a certain period of operation some company has developed an optimal production system in terms of technique and implemented technologies – in this case, an increase in output can be achieved simply by increasing the size of production facilities. It's obvious that the growth rate of resource potential and pro-

duction volumes is not necessarily the same, that is, the effect of increasing production scale can decrease as well as rise, and may have a permanent character. In cases where the rate of output growth outpace the resources used for the production of goods, the effect described above occurs, being an «extension of scale's returns».

The activity of all commercial organizations is linked to the investment activity. However, when making investment decisions the enterprise manager faces the need to take into account different aspects: variety of investment; costs associated with the realization of investment projects; alternative selection of projects; present limitations in the accessibility and the amount of funding; uncertainties or risks related to the adoption of a decision.

The need of investments is unquestionable to all kinds of activity, while the reasons to implement investment projects are different. There are three reasons for investing: the need of re-equipment material and technical base; reasonable increase in production; updated product range. Any taken decision involves responsibility to different extents. For example, if the decision is to replace the existing facilities to new technologies, the consequences will be minimal, while the senior management can precisely detect the amount and characteristics of equipment needed.

However, if the decision is to scale up activity, situation changes, as in this case it is necessary to calculate the number of the following factors: a correction of the position on the market for goods and services, the possibility of attracting additional amounts of material, labor and financial resources and etc.

The main in making decisions about the implementation of the investment project for any investor is the amount of the costs of its implementation. That is why more expensive projects require using a science-based approach regarding all financial components of the project before taking a final decision.

Therefore, the principle of human investment decisions differentiation is used in practice of different firms. These limits should be stated, for example, in the constituent documents or internal regulations when creating the organization.

There are situations when the decision must be made under conditions of existing alternative or mutually exclusive projects. It is obvious that company cannot be limited only by one criterion, i.e., there is a number of them complicating the selection. Such conditions lead to criterion preference ranking and grading them into proper hierarchy or using additional informal methods of assessment.

Nowadays, there are a lot of opportunities for investment. But at the same time in the developing economy a significant number of businesses face the problems with financial resources. In this connection, there is an actual task of finding the most appropriate funding sources.

Also, the role of risk factors is significant on the market. Investing is always associated with the immobilization of finan-

cial resources and it brings uncertainty due to the changing internal and external conditions. For example, while introducing new technologies it is practically impossible to precisely determine the effect of this operation. As a result, the decisions can be made intuitively or using a «business instinct».

If taking a wrong decision on upgrading and updating technical basis, there may occur negative consequences, which can be divided into two types: cost savings, in comparison with target costs, will lead to a higher income; while unreasonably high demand for equipment upgrades can lead to partial load capacity.

Thus, an effective investment stipulates reasonable amounts and quality of renewable funds. In general, the production capacity has to be installed in the required quantity at the right time.

When making a decision about investing, you have to be guided by the following classification features, according to which the following types investment projects are distinguished (Fig. 1).

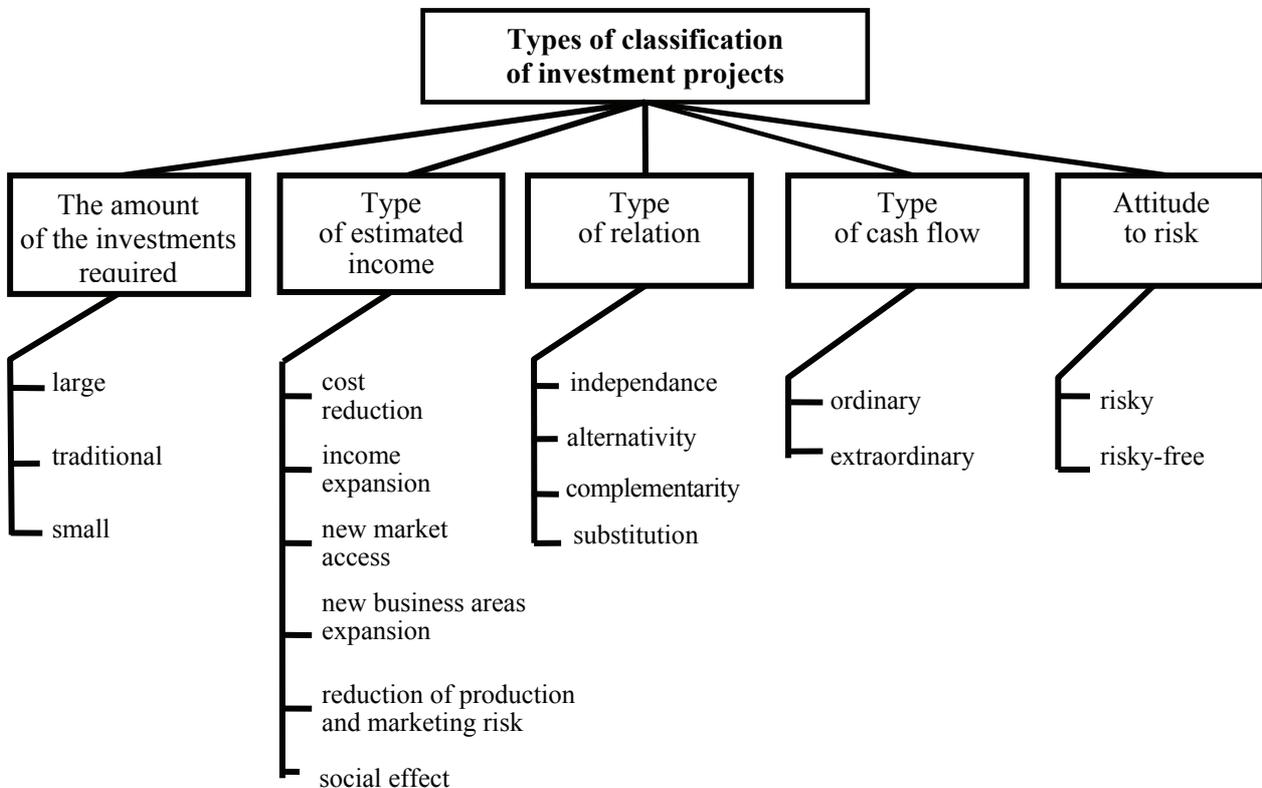


Figure 1 – Types of the classification of investment projects

Obviously, that some aspects applied to separate investment projects on types are somewhat conventional. For example, the separation of investment in terms of necessary investment depends directly on the size of their performing.

We need to remember that objectives to be achieved in the implementation of investment projects as well as results can be evaluated in different ways, and it's far from certain that there will be positive results in profit.

There are projects, that basically can be unprofitable, but they have a positive impact on the economy of the whole enterprise, placing it to the new sales markets and providing a possible growth of social benefits and cost cutting on other implemented projects. Under such conditions, the classical scheme of project effectiveness assessment, based on traditional formal methods, can be replaced by non-formalized criteria.

The study and identification of linkages between projects are especially important in the investment analysis. Thus, if there are two projects and a decision on the implementation of one of them does not affect the decision on the second, they are called independent. Conversely, if a decision on one of the projects leads to the rejection from the other projects, such projects are called alternative or mutually exclusive.

Division into independent and alternative projects becomes a matter of great importance while forming an investment portfolio under limited financial resources.

The highest limit of the funds allocated for the financing of investment in the project planning period, often remains uncertain, as there are many factors that can't be sized up in advance. Therefore there is a need for the ranking of independent projects according to their priority.

There are projects interconnected with each other, i.e., the decision to implement one project leads to increasing returns to scale of the other projects. That is called complementarity, that means the study and analysis of projects needs to be

interconnected and not separate from each other. This is particularly important when project analysis yields mixed results. Then it is necessary to use the other criteria, such as the presence and degree of interrelation (complementarity).

In case when decision on one project leads to a reduction of results on the other projects, we can talk about substitution.

In addition, investment projects can be divided according to risk record: the least risky, satisfying state requirements and orders, and the most risky, used in development of new technologies and production methods.

The investment policy of the company includes the following directions: the development of long-term programs on activity improvement, searching for perspective fields to use uncommitted resources, motivation of marketing and financial strategies, development of budgets for investment resources allocation, analysis of alternative directions in economic development of the enterprise, assessment of committed projects.

Thus, organization is divided into four stages of investment process: planning and development of measures for implementation of the project, the realization of the project, operational control and adjustments to the project implementation, evaluation and analysis of the results by the end of the project. The planning should be based on the following principles: the definition of project aims and problems, the study of external factors, market conditions and prospects of project development, assessment of available resources and opportunities within limited investment funds, the forming a package of investment proposals.

At the same time implementation stage is divided into three stages: the investment, the implementation of planned activities and events, release measures.

During the each stage according to results of its completion there must be carried out operational control, analysis and change introduction (if needed).

Preparation of investment decisions is carried out at all stages of development and implementation of the project, from idea generation up to final product (investment cycle).

The investment cycle consist of three stages:

- pre-investment;
- investment;
- operation.

This gradation of investment process results from the need to identify an efficiency enhancement potential of the enterprise activity using investments, i.e. to optimize the most profitable investments' search.

It is necessary to analyze and justify all possible activities related to the project implementation, make their feasibility study and design an optimal business plan. Assuming that the plan is formed soundly and it is recognized effective, the development and justification of the project may be continued. Further actions for their part mean more penetrating studies and a detailed assessment of the economic and financial prospects as well as problems connected with project implementation.

Finally, if all procedures mentioned above five positive results, the final stage may be performed, i.e. the adoption of final decision on project feasibility and selection of the most appropriate funding sources. The main advantage of this staged approach is gradual increase of the efforts and costs associated with the project. Also, each step should contain results' assessment in order to select the most promising directions. Not only the most profitable of them come under review and obtain funding for the research. The rest disapproved within their efficiency are immediately denied of funding, that helps saving investment financial resources.

Research of investment opportunities. This kind of concept design includes studying the demand for products and services; assessment of the forecast prices level; preparation of legal base proposals of the future production; evaluation of expected investment and preliminary calcula-

tion of their commercial effectiveness; design of contract documentation.

The study of investment opportunities should be lead to the survey of all alternative investment directions, market and marketing strategy, project scope, etc.

Investment offer is a result of investment opportunities survey, which pre-determines the process of decision-making regarding the project feasibility. This proposal reveals the idea of taken the investment project, presenting detailed analysis, forecasts and conclusions on project efficiency. The contents of investment proposal should fully disclose the nature and proximity of the project that would clarify an idea and leave no questions about the need for its implementation. In cases when large-scale projects are implemented, the need for investment proposal is proved by economy demands. Exploring the various investment opportunities and receiving inexact appraisal is more affordable than a full feasibility study (FS) in general.

In accordance with the recommendations of UNIDO investment proposal should contain at least 10 sections. Such a representation of information is a recommended scheme of data on the investment project. The data should include a qualitative predictive valuation or a forecast of some important indicators of project efficiency. Thus, the description of all implementation stages within investment project is supposed to be carried out with the help of key outcome indicators. Such information is considered sufficient to ensure that a potential investor could make an idea about investment opportunities scheduled to receive from the project.

The feasibility Study (FS). In the case when described investment opportunities and proposals meet the investor's interests, the latter makes decision on further investing in the feasibility study of the investment project.

The feasibility study is a description of the target investment areas and is developed for large-scale investment projects.

The feasibility study should undergo various examinations, and then it is supposed to be approved and lead to investment decision-making. The results obtained on large-scale projects of the feasibility study are transferred to the business plan. Moreover, for relatively small-scale projects a feasibility study cannot be designed, and go directly to the formation of a business plan.

Business plan is a document describing all the main activities of a commercial organization, identifying all the prospects and problems within company development and removal of negative consequences. This document can serve as a source of new ideas for enterprise development, or the creation of innovative activities. The business plan is designed to illustrate the capabilities of the company and to raise funds for its activities' budgeting. Presentation of the business plan serves as motivating factor to raise investor's interest to participation and funding of the project. Development, validation and investment decisions-making use formalized and non-formalized methods and techniques.

Selection of methods and time of their implementation result from various conditions, as well as the organization's leadership skills. Currently, fairly extensive unit indicators used to study and analyze the efficiency of investment projects. However, there is still no common measure, which can be used under any circumstances to assess investment.

Nevertheless, there is a development of new approaches and methods increasingly revealing the essence of investment processes and contributing to the adoption of true and effective investment decisions.

References

1. Blokhina V. G. Studying the ways and means of increasing investment activity : monograph. – Azov, 2007. – 200 p.
2. Kosov V. V. Business Plan: justification of decisions : textbook. – M., 2000. – 272 p.
3. Kovalyova V. V. Methods for evaluation of investment projects. – M., 1998. – 144 p.

*Bukhov N. V.,
postgraduate student of Business Analysis and Forecasting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

INFORMATIONAL SUPPORT OF FUNCTIONAL COST ANALYSIS

UDC 330.4

Abstract

In the article the informational component of functional cost analysis is considered to be an element of economic analyses. The structure of the economic information, characteristics and peculiarities of its use in functional cost analysis according to its original concept are reflected.

Keywords

Functional cost analysis, informational support, accounting and analytical support, information, functional approach.

Economic analysis like any other method of planning and improving the effectiveness of the organization's activities, places high demands on structure, content

and quality of the information. The essential role of informational support is due not only to the quality and relevance of the data, but also researcher's ability to consider and ex-

amine the totality of the factors of macro-and microeconomics most ambitiously and comprehensively, directly or indirectly affecting the course and outcome of the analysis.

Development of managerial decisions and achieving certain results is very difficult or impossible without the appropriate informational support. The role of an informational resource in the company’s management is not only to support the analysis, but also to create new possibilities of management. Therefore, one of the most important management objectives of the company is the creation of sufficient and rationally organized flow of information.

The formation and development of functional cost analysis as an element of economic analysis allowed to expand the boundaries of the research activities of an entity significantly and improve the analytical tools of science.

The methods and techniques of functional cost analysis is complemented by a set of means to ensure product quality and advantages that every company should have. Functional cost analysis explores all the connections of the analyzed object (product design, technology, services, organization of production, labor and management, accounting and organization of information flows, etc.) in methodical order. [2] This means that functional cost analysis is not limited only to economic data, and makes extensive use of technical, technological and other information, the rational combination which gives users the ability to work on the basis of the whole business object analysis. Therefore, all of the data sources for the cost analysis are divided into several types (fig. 1).

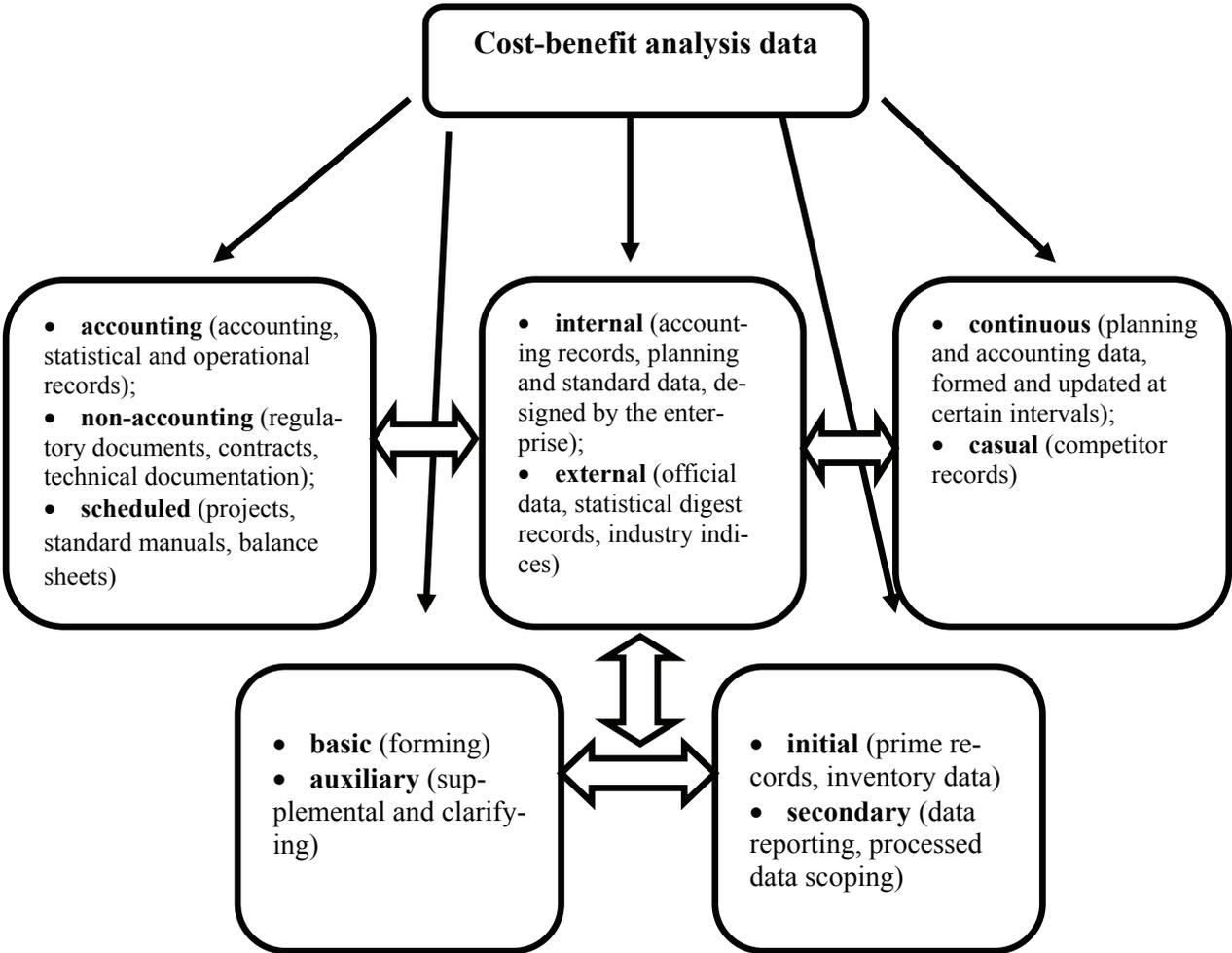


Figure 1 – Structure of economic information [1]

In informational support analysis the leading role belongs to accounting information. In financial accounting and reporting economic phenomena, processes, the results are most fully reflected and organized. The statistics provides quantitative

assessment of economic developments and enables the user to manipulate and compare indicators across multiple time slots.

Operational accounting and reporting deal with the most up-to-date data that accounting often cannot provide.

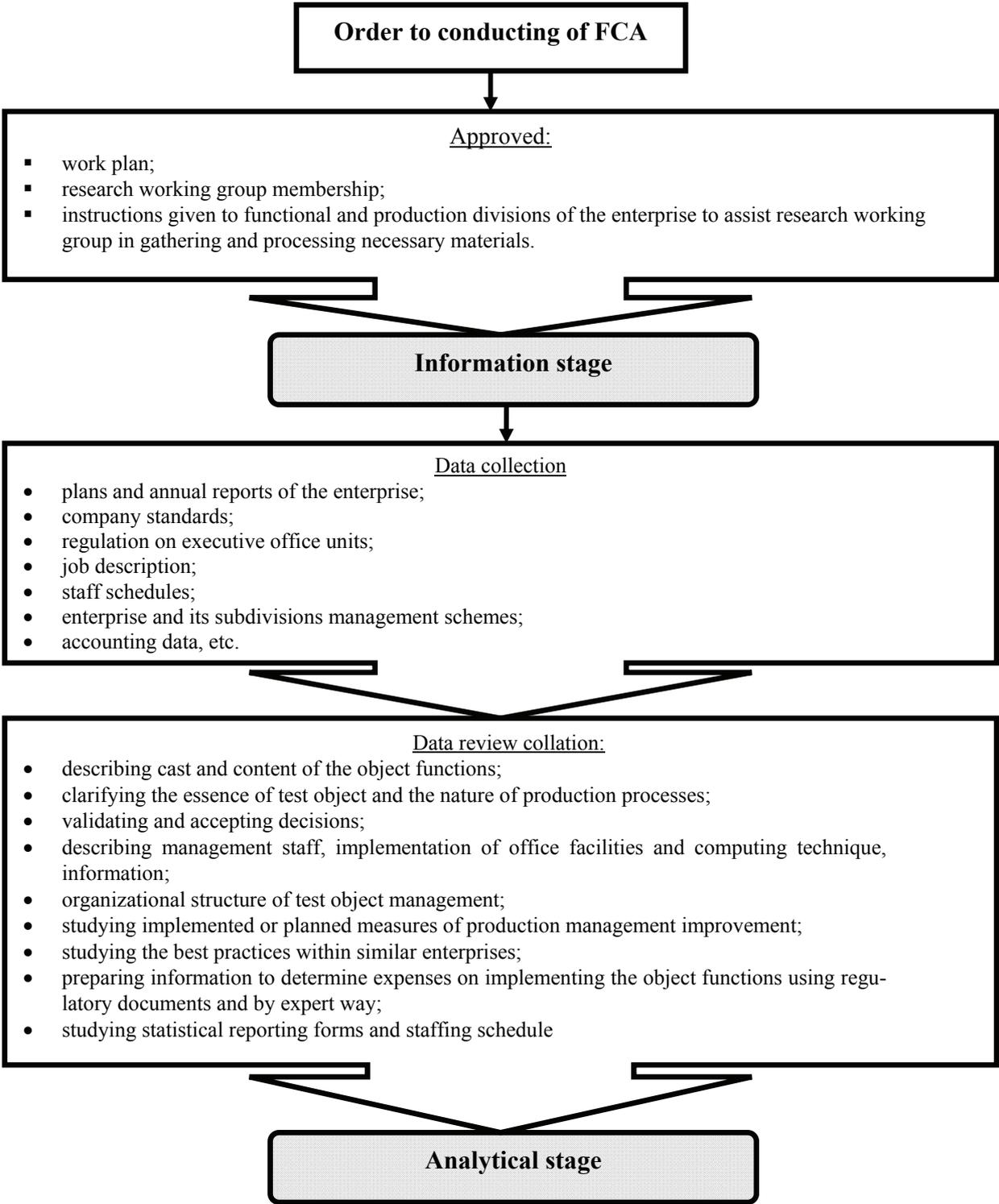


Figure 2 – Plan of the overall methodology of the DAF at the company (Fragment) [3]

It should be noted that all of the information received must match a set of requirements, such as:

- analyticity;
- objectivity;
- unity;
- relevance;
- efficiency.

Modern economic conditions have meant that the analyst can holistically and efficiently take competitive solutions only in case of possessing information relevant to these requirements.

It is also important to take into account the fact that functional cost analysis as well as economic one, includes several stages, among which informational phase occupies special position, including the collection, organization and preparation of information for the purpose of analysis (fig. 2). However, the information obtained during the course of the next phases of analysis can be used to modify and supplement the current analytical process.

Informational support of cost analysis covers almost all aspects of business activity. Information related to the development, manufacture and operation, should reflect the conditions of the production, sale and consumption of object analysis, as well as the latest developments in the fields of science and technology, which are associated with this object. Relevant and complete information is the foundation of cost analysis, the results of the analysis depending on it.

The studies of the conditions of operation of the object, its technology and the identification of decisions taken earlier on the examined object are of special importance. It is necessary to note that information is collected at the preparatory stage about the roles of the various departments in the company to build effective working programme and further analysis. This information contributes to a solid picture of the processes and will help the working

group to identify the sources of the information.

The functional cost analysis is quite a tedious task. The main difficulties faced by specialists are associated with the lack of basic data about the processes and the cost of resources consumed by these processes. The analysis of these data should be collected and processed.

The functional cost analysis serves to optimize the ratio between consumer properties of products and their production costs, so it is advisable to consider the test product in the form of the model set of functions and costs of execution (fig. 3).

Presented in Figure 3 model considers the product as a set of functions (functional approach), the cost of which include raw materials, what instrument it is processed with (the mechanism) and according to which rules (transmission). The main purpose of the analysis team is to get full information about each of these elements of the system. After analyzing comprehensively the way from raw materials to the finished product, and the cost of resources, methodology and stages of their processing, as well as stages of the production process, the group receives analytical material which will be used on the recommending phase of functional cost analysis.

The secondary information, the results of an interim analysis and systematization of the accounting and analytical and design data take the special place in informational support of cost analysis. Such information includes tables, records, both paper and electronic form, to systematize data, as well as gradually collate and review the product or service in terms of elements.

In view of the fact that an important component of the functional cost analysis is creative aspect, no common forms of working groups' documentation exist, each group is developing its internal documentation, which can be used at the intermediate stages of functional cost analysis.

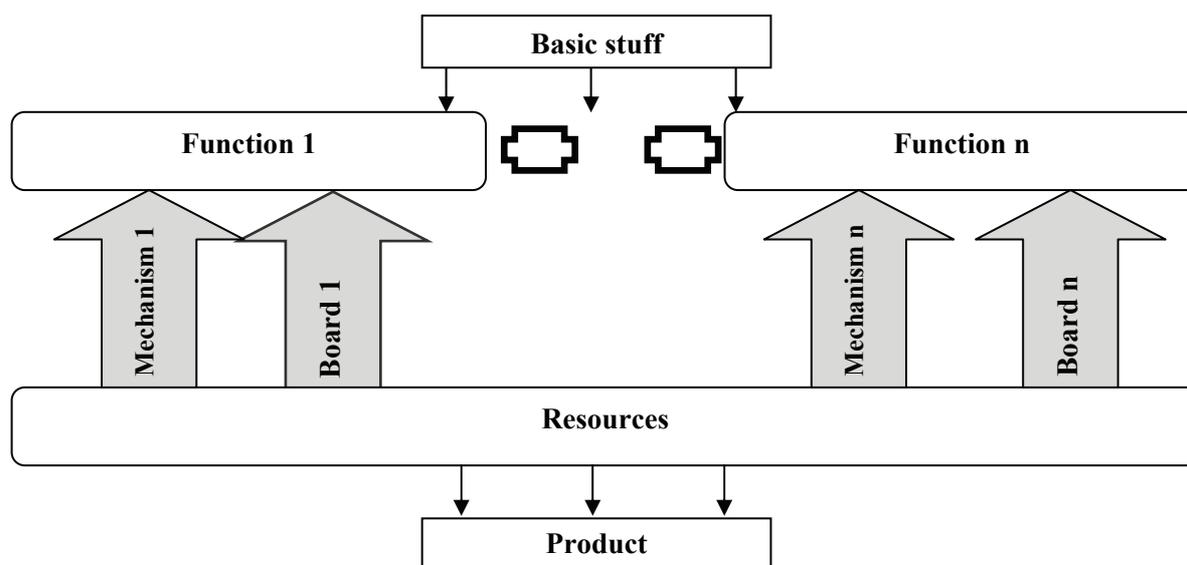


Figure 3 – Model product [4]

In conclusion a pivotal role of the information in the functional cost analysis should be noted. Amount of work, level and accuracy of the results obtained depend on the completeness, quality and relevance of informational support, on which efficiency of functional cost analysis directly depend. In view of the fact that the functional cost analysis is based on the concept where the object of the analysis is not the product itself, but its «functional value», criteria for the relevance of information sources is a bit different from the one that the economic analysis is based on. However, accounting and analytical support in both cases is a priority. Collection, systematization and generalization of data occur mainly on the informational stage of the analysis, but is not limited with it. Analytical activities will be most effective if we combine accounting and non-accounting sources, primary and secondary information from internal and external sources. It is also important to note that no unified analytical forms exist, and analytics use individually adapted information tools at all stages of functional cost analysis. Software plays important role in analytical procedures. The extensive computing tools would allow the group to optimize working time and quality of the conducted analysis.

References

1. Modern methods of analysis and forecasting in the sectors of the national economy: monograph series / ed. by L. N. Usenko. – M.: University book, 2014. – Vol. 3. – 322 p.
2. Usenko L. N., Sklyarova O. A., Sheravner V. M. Functional cost analysis in companies: theory and practice. Monograph. – Rostov-on-Don: Rostov State University of Economics «RINH», 2008. – 206 p.
3. Shishkina M. A. Functional cost analysis as a method of accounting and reducing production costs // The New University. «Economy and Law» series. – 2012. – № 12 (22). – P. 80.
4. Leber M., Bastiča M., Mavriča M., Ivanišević A. VA as an integral part of a new product development / Engineering Procedia 69, 2014. Pp. 90-98. – Elsevier Science Publishing.
5. Rich N., Holweg M., Value analysis, Value engineering: Innoregio: dissemination of innovation and knowledge management techniques, report of mass-produced for the EC funded project. United Kingdom: Lean Enterprise Research Centre Cardiff, 2000.

*Kolosova N. A.,
postgraduate student of Mathematical Statistics,
Econometrics and Actuarial Calculations Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

PECULIARITIES OF ETHNIC MIGRANTS' EMPLOYMENT IN THE LABOR MARKET OF THE RUSSIAN FEDERATION

UDC 331.5

Abstract

The article describes the situation of migrants from CIS countries on the Russian labor market, analyses the reasons for the population of the former Union republics to seek work in Russia, describes the influence of ethnicity on the specifics of their employment in the labor market of the Russian Federation.

Keywords

The labor market, employment, labor migration, migrants, ethnic migrants

Nowadays, the subject of migration and its impact on the future development of our country is relevant and at the same time quite contentious. Given the current demographic situation and growing shortages of labor, migration processes are becoming increasingly important for the Russian labor market. Therefore, many reputable researchers are exploring the impact of migration on the formation and development of the labor market, work out employment management programs and deal with legal and social integration of migrants. These research areas address the issue of migration, especially in terms of economic or demographic approach and do not pay enough attention to the ethno-social aspect of the question. However, migrant's identity to a specific ethnic group largely determines its labor activity, affects the choice of the form and type of employment and, thereby, the situation of migrants in the labor market. Thus, the inclusion of ethnicity becomes a necessary component of the analysis of the employment situation of migrants, providing a comprehensive review of the activities of migrants on the labor market of modern Russia.

Russia, as the main recipient of migrant workers from all the countries of the former Soviet Union, takes one of the leading places in world migration system. According to the federal migration service of Russia, most of the migrants come to Russia from the CIS countries. As of February 2013 in Russia there were 10.2 million foreigners, of whom 23 % were citizens of Uzbekistan; 13.3 % – Ukraine; 10.2 % of Tajikistan. 1.5 million immigrants were legally employed under work permit or patent – [5]. Experts estimate that the greatest value of this indicator was achieved in 2008; 1.82 million immigrants from only the CIS countries had work permit [9]. In addition to the above-mentioned countries, major suppliers of labor force for the Russian labor market are Kyrgyzstan and Moldova.

Currently Uzbekistan is the first in the list of donor countries of the labor force on the Russian labor market. According to the index of living standards Uzbekistan is 107 in its list of 175 countries, the unemployment rate, according to various estimates, is 4–6 % of the economically active population, although the level is not high, experts

estimate it as significant in the complex with the rapid growth of the economically active population, and predominance of the youth population and rural-economic way of economics [9]. According to the researchers [3] more than 10 % of the total working population of Uzbekistan is involved in labor migration, of which 60–65 % are located in Russia. Labor migrants from Uzbekistan due to the traditional strength of community and family ties use mainly short-term and seasonal strategies. As a rule, younger male members of the family leave to earn money. The main areas of activity of the Uzbeks are construction (23 %), retail trade (18 %), and services and public catering (19 %), as well as agriculture, industry, transport [9]. The average age of labor migrants from Uzbekistan, as well as the general level of education and knowledge level of Russian language have declined significantly in recent years. Today Uzbek labor migrants are generally involved in run-down, low-paid jobs and services, regardless of qualifications and level of education. Accustomed to the traditional communal life, the Uzbeks are industrious, abstinent from alcohol, but their credulity, lack of rationality and cautiousness often make them the target of fraud.

Another state-supplier of labor from Central Asia on the domestic labor market is Tajikistan. According to experts, each fifth resident of Tajikistan is a labor migrant, and, according to various estimates, from 84 % [7] up to 95–99 % [3] of all labor migrants from Tajikistan work on the territory of Russia. Tajiks are forced to look for a job in another country because of unemployment and extremely high levels of poverty. Gross domestic product per capita in Tajikistan is the lowest among the CIS countries – it is 12.5 times lower than in Russia [7]. According to researchers [14], labor migrants from Tajikistan are most in demand in the construction industry and trade, and the economic crisis of 2008, significantly redistributed the scope of their employment: before crisis 56 %

Tajik migrants worked on construction sites, in 2009 year this figure was only 40.3 %. About 14 % of Tajik migrants work in wholesale and retail trade, repair of motor vehicles; almost every tenth-in utilities and a little less in manufacturing industries and in agriculture – 3.6 % [7].

According to experts [4], it is the labor migrants from Tajikistan, ethnic Tajiks who have become «pioneers» of mass labor migration from Central Asia. The bloody civil war of the 1990's was a powerful pushing factor for Tajik refugees and paved the way for migrant workers. Because of the lack of starting opportunities first Tajik migrants, people with education and profession, agreed on the most unattractive and low-paid work (handymen, janitors, loaders, workers on vegetable-handling enterprises and warehouses, dish washers, etc.). This «niche» has so far remained in employment for the Tajik labor migrants. Pioneering role of Tajiks, their long-standing presence on the Russian labor market led to the stereotype formation in mass consciousness, «the image of the Tajiks» (powerless, and thus the temporary worker), a folklore character of almost all natives of Central Asia [4].

Considering the migration potential of Central Asian countries, it is necessary to note the role of migrants from Kyrgyzstan on the Russian labor market. A significant role in shaping the migration potential of Kyrgyz people was played by the combination of, on the one hand, the high proportion of the working population and, on the other hand, closing and conversion of most industrial enterprises since the country's independence, which was accompanied by massive layoffs of workers. According to expert estimates, 15 percent of Kyrgyzstan's population of working age are involved in the work on international migration, with 83–89 % of them working in Russia [3]. The level of poverty, despite the general downward trend remains quite high [2, p. 118]. So, in 2005 45.9 % of the population of the city was poor and 13.4 % – very poor [1, p.

10]. The main areas of employment of Kyrgyz workers, according to experts, are trade and industry [2, p. 119]. Many Kyrgyz citizens (especially in Siberia) are actively and successfully engaged in trading business [4], while only one of ten of the legally employed migrant workers from Kyrgyzstan is occupied with unskilled jobs. The majority of Kyrgyz migrants are sufficiently fluent in Russian language. According to research estimates, less than half of the ethnic Kyrgyz use their own language in family communication [1, p. 29]. Labor migrants' remittances that have cleared the billion-dollar threshold, enables the development of certain sectors of the national economy of Kyrgyzstan: trade, construction, transport, agriculture, etc. [2].

Labor migrants from Uzbekistan, Tajikistan and Kyrgyzstan are the representatives of different cultures, with different traditions and customs, so we can't create a kind of generalized stereotypical image. However, all these people are united with high social family responsibility, strong patriarchal values and religious views (most often Islam).

Most of the migrants are men between the age of 18 to 34, who left their families (75 %) [12]. Very often immigrants from these countries have higher or secondary education, but in our country it is not recognized as «fitting» one, so they are the leaders of received work permits for jobs as unskilled workers. Half of them (51 %) [12] are really good at Russian and have no difficulty in communicating, but only 34 % [12] really know Russian language very well.

Besides immigrants from Central Asia, great influence on the Russian labor market have migrants from Eastern European countries and former Soviet republics: Ukraine, Belarus, Moldova. The share of Ukraine took the top two places in the structure of labor migration in Russia for a long time [13], after a significant decline in recent years has stabilized at 10 %. According to the experts, almost half of the

total numbers of labor migrants from Ukraine, [3], (48 %) are involved in Russian labor market. The choice of the Russian vector in Ukrainian migration processes is the result not only of economic attractiveness, but also the lack of a language barrier, the great similarity in mentality, the presence of significant numbers of kinship and friendship. According to national statistics, 80.5 % [6, p. 37] of the Ukrainians in Russia work through friends and relatives. Although Russia is bordering with near eastern regions of Ukraine and 32.8% of all labor migrants-Ukrainians in Russia leave these regions, almost four of ten (37.9 %) of [6, p. 34] working in this country came from the western part of the Ukraine. The average age of the migrant-Ukrainians in the Russian labor market is 35 years [6, p. 30]. Labor migrants from Ukraine, who have higher education, prefer to work in other countries, only 12.8 % of them work in Russia; the main part of migrant from Ukraine have secondary school education (58.5 per cent) [6, p. 32]. The vast majority of the Ukrainian labor migrants are concentrated in Moscow (where Ukraine keeps a leading position in the structure of labor migration [13]), Moscow, St. Petersburg and oil and gas producing regions of Siberia. Almost one of five labor migrant from Ukraine is an entrepreneur (7.2 %) and the employer or self-employed (11.8 %) [6, p. 39]. A large proportion of Ukrainians (78.5 %) use a model of temporary work, and only one in four remains on the Russian labor market for more than six months [6, p. 35]. The vast majority of this category of migrants are employed in the construction industry (69.3 %), every tenth works in trade, every 20th is occupied in industry, four in a hundred are working in households (mostly women), three of a hundred work in agriculture [6, p. 41]. Nearly half of the migrants from Ukraine earn each month from 501\$ to 1000\$, one in five has an even higher income [6, p. 49]. Despite significant volumes of personal transfers from Russia to Ukraine,

only a small part of the income of migrants is invested in the development of industries and enterprises in their home country, household spending on their pressing needs.

Unlike Ukraine, Belarus was considered prosperous and attractive country for external migrants until 2011. GDP per capita in purchasing power parity in 2010 in Belarus was only slightly lower than in Russia (12.3 thousand or 14.2 thousand, respectively). In terms of nominal average monthly wage Belarus (in 2010 it was 415\$) took the third place after Russia and Kazakhstan, although it lagged quite significantly (Russia 698\$) [8]. In the structure of the immigrant share of the Belarusians in Russia stood at 2 % (2009). But after two devaluations of the national currency (May and September 2011) the situation has changed dramatically. In the summer 2011 the average monthly wage of employees in the Republic of Belarus amounted to only 260 \$ (with \$ 800 in Russia), which led to an increase in the flow of migrant workers, mostly in Russia (85 % of all labor migration) in modern terms the flow of Belarusian migrant workers in the Russian labor market is estimated by independent experts as at least 150 000 people annually, more than 30 times higher than the data recorded by the Belarusian statistics [8] Almost 30% of labor migrants from Belarus are low-skilled workers, but 50–60 % [8] have higher and incomplete higher education that, in combination with the preferences of the Customs Union (the absence of quotas and work permits) and language makes Belarusian immigrants most in demand on the Russian labor market.

The labor migration from Moldova is determined with economic reasons which could be considered as a strategy to struggle with poverty. According to experts in 1999 80 % of the population lived below the official poverty line, and the remaining 20 % were in a state of poverty [10]. Very low wages, social vulnerability and the fragility of the economic situation had forced people of Moldova to look for some new areas of

applications of their work. According to experts, 20 % [3] of populations of working age are involved in migration processes, 61.4 % of which [11] work in the Russian labor market. Moldovan labor migrants mostly prefer seasonal jobs. The bulk of the people who come to earn money are young (age of 34) (71 %) rural residents [11]. The majority of Moldovan migrants coming to Russia, have secondary school education, one in four is employed in unskilled jobs. The share of workers with professional and higher education are 15.6 % [11].

Non-recognition of the Moldovan education does not allow them to take up the jobs according to their level and entails the loss of qualification. Moldovan migrants are employed mainly in the construction sector, including the construction and maintenance of roads, utility services, in private and public services. According to the World Bank classification [10] in 2008, Moldova ranked the second place in the list of countries that depend on remittances. Currently, expert assessments of the financial income from migrant workers range from 20–25 % to 36 % of GDP [10]. Remittances play an important role in the economy of Republic of Moldova, but most of them are spent on consumer needs, not on opening businesses or production development.

For Russia, which is one of the world's largest importers of labor, Ukraine, Belarus and Moldova are closest in social and cultural characteristics, mentality, religious (Orthodox) and national traditions.

Ethnic component, as well as gender component is not critical in the structure of labor migration from these countries, in Russia there are not only representatives of the titular nations of each country, but also representatives of other nationalities, both male and female. No language barriers and geographic proximity, higher wages and visa-free travel, the availability of family and friendship are the reasons which attract migrant workers in our country. However, highly qualified professionals and young people of these countries, when looking for

work, are increasingly focused on the countries of the European Union, the United States and Canada.

Summarizing the survey of labor migration to Russia, it should be noted that, having different cultural traditions and religious views (Islam and Christianity), all migrant workers have common characteristics: relatively high social plans, the pursuit of higher social status, entrepreneurial and organizational skills, strong association with national diasporas. According to experts, sufficiently educated and skilled immigrants have a higher level of professional associations on ethnic and sectoral basis. Successful integration of their enterprises [13] in the local economic structure promotes competition among professionals in the Russian labor market.

References

1. Aghajanyan V., Kumskov G., Nerdolujko L. Nuptiality, fertility, and migration in Kyrgyzstan. Overview and main results of the study. – Bishkek, 2005. – 52 p.
2. Asimova K., Tabyldiev Ch. Republic of Kyrgyzstan // Study of the protection of social and labor rights of migrants in the CIS: political changes and options. Migration in the XXI century : MIRPAL Project. Analytical review, 2012. – P. 118–144.
3. Denisenko M. O., Chudinovskikh O. S. Migration between CIS countries // Demoskop Weekly № 533–534, November 26 – December 9, 2012. – URL : <http://www.demoscope.ru/weekly/2012/0533/analit04.php>.
4. Dyatlov V. I. Cross-border migrants in modern Russia: Dynamics of stereotyping // International studies. Society. Politics. Economy. – 2009. – № 1 (1). – P. 140–153.
5. Head of FMS of Russia K. Romodanovsky speech overview // Daily newspaper «Novye Izvestia». – 28.02.2013.
6. External migration of the Ukraine citizens / ed. by V. G. Chebonova. – Kiev, 2009. – 120 p.
7. Ivanova T. D. Tajiks in Moscow society // Immigrants in Moscow / Kennan Institute ; ed. by J. A. Zayonchkovskaya, 2009. – P. 176–208.
8. Luchanok A., Kolesnikova I. An impact of migration on the socio-economic indicators: experiences of Belarus. Part 2 // Research. – URL : <http://luchenok.blogspot.ru/2011/09/v-behaviorurldefaultvmlo.html>.
9. Maksakova L. Uzbekistan in international migrations / Article in the book. The post-Soviet transformation: reflection in migrations / ed. J. A. Zayonchkovskaya and G. G. Vitkovskaya. – M. : Adamant, 2009. – P. 323–349.
10. Migration in Moldova: Summary // Consolidation of the relationship between migration and development in Moldova. – Kishinev : CIVIS & IASCI, 2010. – P. 11-17 ; Demoskop Weekly № 457–458 (7–20 March, 2011). – URL : <http://www.demoscope.ru/weekly/2011/0457/analit03.php>.
11. Poalelungi O. M. Moldova in the flow of international migration // Demoskop Weekly № 455–456 (21 February – March 6, 2011). – URL : <http://www.demoscope.ru/weekly/2011/0455/analit02.php>
12. Portraits of labor migrants from Central Asia in the queues of the FMS of Moscow // Press-Conference on the results of survey among migrant workers, conducted by a nonprofit research service «Wednesday». – URL : <http://sreda.org/2012/tadzhiki-uzbeki-i-kirgizyi-v-moskve-hotyat-li-novyie-moskvichi-byit-pohozhimi-na-staryih/12282>.
13. Tiuriukanova E. Labour migrants in Moscow: the «second society» // Immigrants in Moscow / ed. by J. A. Zayonchkovskaya, 2009.
14. Chernina E. M., Lokshin M. M. Migrants in the Russian labor market: Portrait and wages : preprint WP3/2012/08 ; National University Higher School of Economics. – M. : Publishing House of the Higher School of Economics, 2012. – P. 22.

*Pavlenko G. V.,
Postgraduate student of Socio-economic and Regional Statistics Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

ANALYSIS OF THE LIVING STANDARDS DIFFERENCES OF POPULATION IN THE REGIONS OF RUSSIAN FEDERATION

UDC 31:33

Abstract

The article discusses the different approaches to the formation of the summary indicator of living standards, their advantages and disadvantages are defined, comparative evaluation of the standard of living of the population of regions of the Russian Federation is made.

Keywords

Standard of living, summary indicator of living standards, subjects of the Federation, ranking, the sum-of-the-locations method, the PATTERN method.

One of the major problems of modern statistical science and practice is to measure the spatial differentiation of living standards. The most urgent problem is developing summary indicator of living standards, involving a comprehensive assessment of all aspects of life quality and providing an opportunity of international and interregional comparisons.

According to experts of the UN Statistical Office «... the accurate evaluation of progress in improving the living standards requires a reliable means to measure it, consisting of a set of indicators on living conditions, employment and of their circumstances, as well as improvement of basic national statistical programs and mechanisms to address the situation in the field of food, clothing, housing, education, medical care and necessary social services» [5], that is, at this stage of development of statistical science the scorecards comparison is preferred.

Such an analysis involves the processing of a data set, irreducible to a comprehensive assessment of the units due to differences of indicators and their role in

shaping living standards of the population. This leads to the need for integral index that takes into account all aspects of living standards.

Attempts to develop such a measure were carried out and are still being performed by scientists from different countries. The most famous measure is the HDI (The Human Development Index), proposed in 1990 by Pakistan economist Mahbubomul Haq. This summary criterion is used by UN for the international comparisons since 1993. Calculation of HDI on regional level causes some difficulties, so methods of nonparametric statistics are preferred, allowing to generalize extensive information, regardless of differences in units for measuring variables.

Let us estimate the differences in living standards of population of the Russian Federation in 2012, according to the sum-of-the-locations method (SLM), using the official publication of Rosstat [4]. The choice of variables is determined by the availability of data about living standards in the directory with the exception of duplicate indexes (Table 1).

Table 1 – Composition of variables to calculate

Living standard indicator	Number of variable
Employment rate, % [4, p. 32–35]	x ₁
Unemployment rate, % [4, p. 32–35]	x ₂
Per capita income (monthly), rub. [4, p. 32–35]	x ₃
Number of passenger cars per 1000 population, units [4, p. 32–35]	x ₄
Average living area in square meter per person, m ² [4, p. 32–35]	x ₅
Number of registered crimes per 100,000 population, person [4, p. 32–35]	x ₆
Number of students in Educational Establishments of Higher Professional education per 10,000 population, person [4, p. 32–35]	x ₇
Gross regional product per capita, rub. ¹	x ₈
Commissioning of total housing area per 1000 population, m ² [4, p. 32–35]	x ₉
Proportion of roads with heavy surfacing in total length of public highways, % [4, p. 32–35]	x ₁₀
Retail turnover per capita, thousand rub. [4, p. 32–35]	x ₁₁
Number of personal computers per 100 households, unit ²	x ₁₂

¹ Ranking of regions in the variable x₈ was performed by author on the basis of Rosstat data on gross regional product per capita by region, the Russian Federation in 1998–2012 // http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts.

² Ranking of regions in the variable x₁₂ was performed by author on the basis of the data in Table 4.18 [4].

The essence of the SLM is the summation of positions of regions in series ranked by the value of individual living standards. Received amounts, in their turn, can be ranked in descending order, since the less the sum of locations is, the higher the position those regions occupy on particular indicators. Series, ranked by sum of locations, can be used as the basis for grouping the regions in terms of life. This approach allows to generalize a variety of indicators, regardless of their numbers and units of measurement; but character of the variable should be considered when ranking. For stimulants (variables whose growth proves the growth of living standards) ranking is produced by descending values, for destimulants (variables whose growth shows a decline in the living standards of the population) it is produced in ascending order. In this case, all variables except x₂ and x₆ are stimulants.

The results of calculations performed by the author indicate that different federal subjects occupy different places in the ranking for the majority of variables, and combination of first and last place is no exception. The indicator of a sum of loca-

tions summarizes the ratings, in which size subjects are ranged. According to the results of evaluation of living standards in Russia by SLM, 4 groups can be identified:

Group 1 (high living standard) – includes 6 subjects with the amount up to 300 seats: in the first place – St. Petersburg (North-West Federal District – NWFD)); further – Magadan Region (Far Eastern Federal District – FEFD), Moscow and Moscow Region (Central Federal District – CFD), Tyumen Region and Khanty-Mansi Autonomous Area – Yugra (Ural Federal District – UFD).

Group 2 (average living standard) brings together 37 entities with the amount of seats from 300 to 500, a group that includes three regions of the Southern Federal District (SFD) – Krasnodar Territory, Rostov Region and Astrakhan Region (respectively 29, 37 and 42 place).

Group 3 (decreased living standard) contains regions with the amount of seats from 500 to 700. It includes 32 different federal districts of the region, including two subjects of SFD – Volgograd Region and Republic of Adygea (respectively 65 and 68 place); the subject of the North

Caucasus Federal District (NCFD) – Stavropol Territory (45th place) appears here for the first time.

Group 4 (low living standard) consist of 8 regions, mostly of subjects from the NCFD, with the sum of more than 700 seats. Moreover, this group includes the Republic of Kalmykia (SFD) and two regions of the Siberian Federal District – Altai Territory, Republic of Tyva.

The SLM allows to obtain the summarizing assessment of living standard, very easy to use, but has some drawbacks, limiting its scope. Above all, it is ignoring «distances», that is, differences in the size of the variables are not taken into account for each indicator when establishing ranking positions, so the difference between two neighboring sites varies. Besides there are difficulties when summarizing data, for example, the same values of the indicators different techniques of rating are used. Therefore, the SLM is considered as inaccurate and is used only for a rough estimate of the differences in living standards of the regions.

More accurate assessment technique is the unweighted multidimensional average quantity of normalized values of the original variables [2, p. 124–129], calculated as a part the PATTERN¹ [1, p. 29–44; 3] method to the study socio-economic problems.

The essence of this method of non-parametric estimation is to find a simple arithmetic average of the estimates of indicator values in regions as a percentage of the best values. The results of calculations have real economic sense; they express the level of resumptive evaluation of conditions as a percentage of the best values in the integrated average quantity of private estimates. Rationing «the best indicator» suggests to use the maximum value of the

indicator for the stimulants and the minimum for destimulants. This method allows not only to rank the regions according to living standards of the population, but also to evaluate the differences in living standards for the average value of the multidimensional average quantity.

Author performed the calculation of the normalized variables (according to the Table 1 list and official statistics²), followed by determination of multidimensional average quantities that allows to refine estimates of living standards, resulting in altering the distribution of the regions compared with the SLM.

Thus, the actual high living standard (group 1) is characteristic only of Moscow and St. Petersburg (respectively 71.4 % and 65.7 % of the best estimates of all indicators).

Regions, received the grade of 50–60 points can be attributed to the group 2 (average standard of living). This included 21 subjects, of which only refers to the Krasnodar Region SFD (12th place, 52.5 points).

The largest group 3 includes 53 regions with a value of multidimensional average of 50 to 40 points (decreased standard of living).

Lineup of group 4 (low standard of living) remains fairly stable, which with the refinement of estimates excludes Republic of Dagestan (rises to 13 positions) and Republic of Kalmykia (rises to 2 positions) and adds Transbaikal Region (lowers to 4 positions).

In general, differences in estimates using different methods are reflected not only in the change of the number of groups, but also in the distribution of the region's largest estimate of living standards. Table 2 shows the difference between the subjects rated using two methods for evaluating a difference in position (PATTERN method compared with the SLM).

¹ PATTERN (Planning Assistance Through Technical Relevance Number) – the first method of system analysis, which determined the order, methods of forming and evaluating priorities of structures purposes elements.

² Compiled by the author on [4].

Table 2 – Change in the region rankings as a result of improvement of the living standards estimates¹

Federal subject	Rating change	Federal subject	Rating change
Moscow	+2	Tver Region	-9
St. Petersburg	-1	Astrakhan Region	-2
Nenets Autonomous Area	+17	Perm Territory	-15
Khanty-Mansi Autonomous Area-Yugra	+2	Republic of North Ossetia – Alania	+21
Moscow Region	-1	Omsk Region	-12
Tyumen Region	-1	Arkhangelsk Region	-16
Belgorod Region	+4	Republic of Sakha (Yakutia)	-2
Yamal-Nenets Autonomous Area	+15	Republic of Adygea	+18
Kamchatka Territory	-2	Orenburg Region	0
Magadan Region	-8	Chuvash Republic	+9
Sverdlovsk Region	-3	Amur Region	-21
Krasnodar Region	+17	Vologda Region	-18
Republic of Tatarstan	+2	Smolensk Region	-15
Kaliningrad Region	+8	Tambov Region	+7
Chelyabinsk Region	-1	Yaroslavl Region	-9
Lipetsk Region	+11	Kemerovo Region	-6
Republic of Bashkortostan	+7	Irkutsk Region	-9
Krasnoyarsk Territory	-9	Vladimir Region	-6
Samara Region	-9	Udmurtia	-5
Khabarovsk Territory	-8	Jewish Autonomuos Region	-4
Leningrad Region	-3	Republic of Dagestan	+13
Sakhalin Region	+3	Kostroma Region	0
Murmansk Region	-10	Bryansk Region	-5
Ryazan Region	+17	Volgograd Region	-1
Rostov Region	+12	Republic of Khakassia	-5
Novgorod Region	-9	Ivanovo Region	+1
Kaluga Region	-1	Kirov Region	+2
Nizhny Novgorod Region	-9	Republic of Mordovia	0
Novosibirsk Region	-13	Republic of Buryatia	-5
Stavropol Territory	+16	Chukotka Autonomous Area	-34
Komi Republic	-10	Republic of Mari El	+2
Voronezh Region	+7	Altay Territory	0
Primorye Territory	-5	Republic of Kalmykia	+2
Tomsk Region	+9	Kurgan Region	-4
Republic of Karelia	-2	Trans-Baikal Region	-4
Kursk Region	+9	Karachay-Cherkesskaya Republic	2
Orel Region	+7	Kabardino-Balkar Republic	0
Saratov Region	+19	Republic of Altai	-2
Penza Region	+20	Chechen Republic	1
Ulyanovsk Region	+15	Republic of Tyva	-1
Tula Region	+8	Republic of Ingushetia	0
Pskov Region	+11		

¹ Compiled by the author on the basis of calculation.

As we can see, the procedure of improving estimates did not affect the rating of only 5 regions: Kostroma Region (64th place), the Republic of Mordovia (70th place), the Altai Territory (74th place), Kabardino-Balkaria Republic (79th) and the Republic of Ingushetia (83, latest place). For all other regions ranking position had changed, and for some of them quite significantly.

Thus, the greatest rating improvement was observed for the Republic of North Ossetia-Alania (21 places moving up), mainly due to the inclusion of the «distance» between the values of the variables x_5 (average living area in square meter per person), x_6 (number of registered crimes per 100,000 population); greatest deterioration is evidenced for the Chukotka Autonomous Area (34 positions moving down) due to revised estimates of the variables x_2 (unemployment), x_7 (number of students in Educational Establishments of Higher education per 10,000 population) and x_9 (commissioning of the total area of residential buildings by 1000 population). The tendency of improving estimates

mainly consist in rating downgrade, as the number of groups with high and middle income decreased by 4 and 16 regions and number of groups with low living standards rose from 32 to 53 regions.

It should be pointed out that the values of the complex assessment of living standard according to the PATTERN method are fairly close in groups, especially in the third, where the difference between adjacent positions in some cases appears only in hundredths of a percent.

In addition, attention is drawn to the fact that there is no explicit connection of the subject to the specific federal district and position in the ranking; the only exception is the NCFD, most of the regions of which fall into the group with a low standard of living regardless of the evaluation method.

However, if we calculate the average ranks for each federal district by various methods, it is possible not only to evaluate the distribution of macro-regions in terms of life, but also consider the differences of the estimates (Table 3).

Table 3 – Average rank of Federal District subjects¹

Federal district	Generalizing evaluation by SLM	Generalizing evaluation by PATTERN method
UFD	21	20
NEFD	24	27
FEFD	28	37
CFD	40	39
PFD	47	44
SFD	53	45
Siberian FD	53	58
NCFD	73	66

¹ Compiled by the author on the basis of calculation.

We can see that the distribution of macro-regions in terms of living standards does not depend on the method of assessment, but when using PATTERN methodology the evaluation are specified and ranking is becoming more clear.

Thus, regions can use different methods in the integrated assessment of living standards. In this paper, the advantages of the PATTERN method are compared with the sum-of-the-location method, and the results of measurement of differentiation in living standards of regions can be improved by expanding the base of comparison provided on the variables composition.

In our opinion, scientific novelty of the study is to use a non-standard methodology for analysis of official statistics, allowing you to identify approaches to the formation of summary evaluation of living standards in the region.

References

1. Tzeng. G. H. A study on the PATTERN method for the decision process in the public system // *Japan Journal of Behaviormetrics*. – 1977. – № 4 (2). – P. 29–44.
2. Nauhatskaya T. Ya. Analysis of differences in living standards of the federal districts of Russia on the basis of generalizing criteria // *Statistics in the modern world: methods, models, tools: Proceedings of the international scientific-practical conference dedicated to the 90th anniversary of the V. S. Knyazevsky*. – Rostov-on-Don, 2013. – P. 124–129.
3. *Regional statistics: textbook* / ed. by V. M. Riabtseva, G. I. Chudilin. – M. : MID, 2001.
4. *Regions of Russia. Socio-economic indicators. 2013* : Stat. / Rosstat. – M., 2013.
5. UN General Assembly Resolution 40/179 of the «Models of consumption: quantitative aspects of development». – URL : <http://www.un.org/ru/documents>.

SECTION V. | ECONOMIC DEVELOPMENT ISSUES

*Usenko A. M.,
Ph. D. in Economics, Senior Lecturer of Financial Management Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

BASICS OF DIAGNOSTICS OF EFFICIENT FINANCIAL RELATIONS WITHIN COMMERCIAL ORGANIZATIONS

UDC 336.64

Abstract

This article is devoted to the methodological foundations of diagnostics of efficiency of the financial relations between divisions and between divisions and organizations. The role of divisions in the financial and economic activities of modern organizations and their characteristics are given on the basis of a set of attributes.

Keywords

Intercompany financial relations, structural division, the center of financial responsibility, the center of financial accounting, cost center.

Diagnosis of intercompany financial relations in the study of financial relations of organization has particular importance, especially because that direction of financial relations is the main reserve for improving their general condition.

In this case, under intercompany financial relations, we mean the process of interaction between the organization and its members for the implementation of the statutory purposes of its activities by economic actors.

It is necessary to formulate the characteristics of an intercompany financial relationships:

- This type of financial relationship is bilateral;
- One of the participants of an intercompany financial relations is the organization itself (or its structural unit), the other party can be part of this organization;
- A participant of intercompany relations, which is not a member of organization, but being with it in close interaction, has financial interest;

- Financial interests of the organization and the rest of intercompany financial relations are in a dialectically contradictory unity (perhaps their satisfaction is possible via the implementation of the statutory objectives of the organization, but financial interests in this case remain multidirectional).

Searching factors, which improvement can affect the intercompany financial relations should be conducted in the following areas: financial relations of divisions of the organization; financial relationships with employees; financial relationship with the owners.

The financial relations between divisions have the greatest response to management measures. This is due to the fact that changes in the distribution of financial resources between units depends entirely on the decisions of the management of the organization and do not «bumps» in the form of restrictions on labor standards and civil rights. Therefore, to improve the status and results of financial and economic activities of the organization's man-

agers can use any tools of management influence: from the creation, reorganization and termination of divisions to changes of their participation in the distribution processes of the organization. It is therefore necessary to diagnose financial relations not only between organization and its units, but also between divisions of the organization.

In modern management under structural division is commonly understood officially selected part of the organization with workers who can fulfill responsibilities and assigned tasks. By the nature of the tasks performed in the structure of modern organizations, different types of structural units (department, division, section, production, plant site, link, etc.) are allocated. In this sense, the division is a part of an organization (or corporate entity).

For diagnostic purposes, according to N. I. Chupahina and V. T. Chay [3, 74] it is important to identify the objects of planning and accounting activities, while respecting the balance between excessive detailing and excessive generalization, taking into account the wishes of the owners, market characteristics and specificity of business management. Therefore, one of the necessary conditions for the assessment of financial relations between divisions of the organization is to build a financial model of the organization, which will provide a match of assessment objects which are divisions with planned accounting activities.

As financial accounting model that meets the requirements for designated financial information in modern financial management, responsibility centers accounting is recommended. These are segments of company where managers who are able to have a directly impact on the benefits and costs of activities are responsible and motivated for results of decisions they made within their mandates. Depending on what challenges managers meet operational and strategic responsibility centers are allocated [4, p. 374].

Usually responsibility centers are allocated to:

- optimal distribution of functions on levels of government by delegating powers to manage the business processes by the manager, who heads the center of responsibility;
- the efficient allocation and usage of various types of resources in accordance with the objectives and activities of the organization's strategy.

The role in the division of financial and economic activities of the modern organization may be different. Therefore, units of modern organizations can be characterized on the basis of a whole set of features that highlight the differences in their activities that are relevant for management and influence the effectiveness of the operation.

Conversion of financial flows scheme into the financial structure, also requires an answer to the question, on what kind of centers the detailing should be based. Therefore, after examining the organizational industrial structure of company, it is necessary to isolate units as its member centers of financial responsibility (FRC), Financial Accounting Centers (FAC) and Cost Centers (CC).

The financial responsibility center is financial structure of the organization object that is responsible for revenues, expenditures, financial results and / or other target settings of its activities. As a rule, the FRC become subsidiaries of holding companies, individual businesses within corporate structures, branches and representative offices of large companies, as well as technologically and regionally spaced separate activities in diversified companies.

Diagnosis of the state of financial relations between the centers of financial responsibility is required for the determination of the areas of specialization and co-operation, formation of transfer prices, identification of the most successful and lagging units within the corporate struc-

ture, determination of the directions of its further development.

Objects of financial structures that are responsible for indicators of the accounts status of organization or its subsidiaries are usually referred to financial accounting centers. It is accepted to allocate as FAC production divisions involved in the processing chain, sales and other divisions of narrow focus.: the centers of profit (profit centers), revenue centers, investments centers (venture centers) can be distinguished among these centers.

Profit centers are those structural divisions or groups of divisions of the organization, which functions are to implement one or a number of business projects gaining profit, as well as enabling its accounting.

Diagnosis of financial relations between the profit centers and the company is important for solving financial problems of divisions and stimulating their employees.

Revenue centers are structural divisions of organizations whose primary function is to provide income, but not the possibility of complex effect on the profit level.

Diagnosis of income centers financial relations can be carried out in two directions: diagnostics of income centers financial relations with each other and diagnostics of income centers financial relationships with the company. The first direction is important in the diagnosis of cases where a number of units have jointly and severally performed functions. For example, the units involved in the company's business processes in parallel, serving each other certain types of works, services and supply of semi-finished products. The second direction of diagnostics is necessary for solving the issues of financing costs of the income centers, appraisal of their performance and staff motivation.

Investments centers (venture centers) are special structural units or groups of units of organization, which functions are the development of new activities, the organization of new projects, the benefits of which can be obtained in the future.

Diagnosis of the condition and prospects of development of financial relationships is relevant to financial relations between the investment centers and the company. First and foremost, appropriateness and adequacy of financing solutions to the challenges they face are to be considered.

In general, the diagnosis of the financial relations between the centers of financial accounting is relevant when there is need to build regulations or to change existing forms of financial relations between units and organization, and in some cases financial relations involved in the formation of revenues and / or profits among themselves.

Cost centers are units of organization that serve the core business processes and are responsible for the costs that the management of these centers can control.

Diagnosis of financial relations of cost centers, as many other objects of financial structure of the organization is urgent for solving issues of funding and optimization of business processes and the responsibility for their success inside the company.

Allocation of units as objects of financial structure should be built depending on the type of business, areas of economic activities (economic sectors), volumes of activity and other factors. For example, in manufacturing plants, for the organization of intraeconomic calculation and inter-company of financial relations, the next specification of subdivisions can be used [5, p. 151–152]:

- 1) Depending on the level of control: factories, departments and other structural units of the highest hierarchical level of control, which may be delegated with certain functions of the enterprise as a whole; departments; individual workplaces;

- 2) Depending on the location of the structural units in the intraproductive labor cooperation: the main production units (workshops, areas, teams, shifts, work place); functional departments (technical, support, commercial, economic, etc.).

The question of financial relations of departments initiate the task of the company's structure and hierarchy of its services optimization. In determining the answer to the question of the optimal composition of units in the organizational structure of the company, it is important to remember the following rules [1, p. 259]:

- each function of the company must be assigned to a specific unit;
- in order to avoid duplication of functions, one function can't be fixed for two or more services, but the services can assist in its implementation;
- it is inappropriate to use the subordination to one subject of more than 6–7 objects (structural units).

Advantageously, the organization of intercompany financial relations should be based on compliance with these rules and the choice of optimal management structure, which should in a determinate sense submit to financial structure and be its definite frame.

Therefore, units are often allocated according to the following factors: external conditions and reporting tasks, the convenience of the accounting and financial flow directions. The latter factor should be conclusive, since the flow of funds, committing money turnovers and forming due to their financial results, requires the most storage and detailed financial information.

The accessory of company divisions to different types of financial responsibility centers involves various principles of management and employee motivation. In the case when the staff has no clear motivation to gain profit, it wouldn't participate effectively in forming of financial results. If the company's organizational structure itself is optimal, the corresponding financial structure while allocating financial responsibility centers will allow improve the quality of financial relations between parts of the organization.

When estimating activity of units, both quantitative and qualitative factors should be considered.

It is known, that quantitative factors easily take the form of a numerical expression. For example, the wages of production workers, the cost of materials, the cost of the lease and other. Financiers strive for the maximum possible usage of quantitative factors for the expression of as many aspects of the financial and economic activity as possible. Qualitative factors such as consumer tastes satisfaction, the stability of relationships with key suppliers of raw materials, etc. are not directly quantifiable [5, p. 255]. In assessing the effectiveness of financial relations between departments of the organization, and also financial relations between departments and the organization both quantitative and the whole set of qualitative factors must be considered.

Diagnosis of financial relations effectiveness between the structural units aims to improve management efficiency via [5, p. 127] creating incentives for the development of labor initiative of workers and managers; specifying responsibilities for delayed and / or poor performance of official duties; bringing the consequences of job responsibilities and decisions to its executors.

References

1. 7 notes of management. Handbook of a manager / ed. by V. V. Kondratieff. – 7th ed., revised and supplemented. – M. : Eksmo, 2008. – 976 p.
2. Methodology of an economic analysis in the management of a commercial organization: monograph / V. G. Kogdenko. – M. : UNITY-DANA, 2008. – 543 p.
3. Management Accounting: Textbook. Manual / ed. by V. T. Chaya, N. I. Chupakhina. – M. : Eksmo, 2009. – 480.
4. Management accounting : textbook Manual / edited by Y. V. Sokolova. – M. : Magistr, 2010. – 428 p.
5. Management Accounting : textbook / A. D. Sheremet, O. E. Nikolaeva, S. I. Polyakov etc; ed. by A. D. Sheremet. – 4–6 ed., revised and supplemented. – M. : INFRA-M., 2009. – 429 p.

MAIN DIRECTIONS OF EQUITY STRUCTURE OPTIMIZATION IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

UDC 657.1

Abstract

The article presents the results of research dedicated to finding effective methods of optimizing the structure of equity in agricultural organizations. Particularly relevant currently is to study the dependence of the effective equity control on its rationally formed structure since the dynamics of these indicators characterizes the work of the administrative personnel management on the conservation, multiplication and effective use of equity capital and influences financial independence of the company. The structural organization of the equity of agricultural organizations formed as joint stock companies was studied. Organizational and legal forms of agricultural organizations of the Rostov region were analyzed.

Keywords

Equity, accounting and analytical support of the equity management.

Rapid integration processes of Russia's economy and agricultural sector directly, has substantially changed the conditions and principles of equity formation in agricultural organizations.

Tough economic situation in the capital market has determined the need to form the optimal capital structure and organize a completely new mechanism of accounting and analytical support of equity at the micro level. Its main objectives are the growth and effective use of its own capital, as it is closely linked to the management activities and life cycle stages of agricultural organizations.

In the context of Russia's WTO accession agriculture's main task is rational organization of the economic process in which significance of financial resources is rapidly growing.

The total amount of funding depends on the quality of the equity structure organization, optimization of which aims to improve its accounting and analytical management. As we can see, these two indicators are inextricably linked, so improving of one of them automatically leads to the

positive dynamics of the other and vice versa.

In this regard, relevant research questions remain – the development of the equity structure optimization strategies and proposal of specific actions aimed to improve accounting and analytical equity management of agricultural organizations.

Achievements in this area of the economy indicate stability of the population, prudent economy management, sustainable and progressive development of the country and increase its competitiveness in the global community.

Economists such as I. T. Abdukarimov, S. V. Besschetnaya, I. A. Blank, I. N. Bogataya, N. A. Breslavtseva, M. A. Vakhrushina, S. Y. Zakharova, E. M. Evstafieva, V. V. Kovalev, M. I. Kuter, V. V. Tkatsch, J. N. Lachinov, V. D. Novodvorsky, V. F. Paliy, Y. V. Sokolov, A. D. Sheremet and others significantly contributed to the improvement of the theoretical and methodological principles of optimizing the structure of equity, its accounting and analytical management.

Despite numerous studies and publications due to popularity and relevance of the study, this topic is not fully disclosed to any practical use of agricultural organizations.

Now the optimization of capital structure and rationality of its management is one of the main conditions for agricultural organization's exit from crisis and maintenance of its economic activity at a decent level.

Many leading economists argue that the price of attracting equity is large enough and reflects its maximum dependence on the organization's performance, thereby orienting the company to use borrowed funds instead of searching for internal reserves of self-financing. Based on data from the financial reports of various agricultural enterprises of Rostov region, it can be claimed that the predominance of equity in total sources of funding and its rational structural organization indicates achievement of company's financial independence.

Accounting, presentation of financial reports, as well as the development of proposals for optimizing the structure and management of equity in the first place depends on the legal form of an agricultural enterprise. Analyzing data from the registry of the agricultural enterprises of Rostov region included in the accounts of the Ministry of Agriculture and Food in 2012 (order number 52 of 26.03.2013), we can say that more than 52 % of all agricultural producers of Rostov region are represented by individual entrepreneurs (IE); 30 % – limited liability companies (LLC); 8 % – agricultural production cooperatives (APC); 5 % – joint stock companies (JSC); 3 % – closed joint stock companies (CJSC) and 2 % of organizations in other forms of property (collective, CAS, etc.) [7].

Based on the study, we can say that individual entrepreneur is the predominant form of business entity in the Rostov region. This situation reflects the active work of the regional administration on agitation

of the rural population to organize their own business and that is very good, as it improves the welfare of the population and the territory is being farmed. But on the other hand individuals must have initial capital, which is not always equity, and also there are very few ways to optimize the structure of equity in this form of property. Often this type of farming is not productive, and IEs go bankrupt.

It is different with legal organizations formed as LLC, JSC, CJSC, SEC, since these forms of management have many opportunities to raise capital and improve their funding structure.

As we can see, over 40% of farms in Rostov region are formed as joint stock or limited liability companies.

Therefore, let's examine the equity structure of agricultural organizations formed as joint stock companies, and offer some ways to optimize the capital structure.

Using the information from the «Report on Equity Changes» it is possible to determine the value of equity; its structure; dynamics in general and in detail; to find out what caused changes in equity and its components; to identify the amount of the net assets.

Analyzing accounting report, external users can define – content of equity, whether capitalization of earnings is observed and whether the economy wants to increase its equity, and as a result financial stability and development prospects are revealed. Internal users use the report for the search of equity structure optimization and correction of prior period errors.

To identify the optimal equity formation structure, premises of increase, we should examine its components in more details and analyze their dynamics:

The authorized capital of the company (80 score) is a capital, value of which is fixed in the charter of the organization, consisting of the nominal value of shares repurchased by the shareholders.

The authorized capital of the company can be increased on account of increasing the nominal value of shares (share premium, retained earnings, special-purpose funds and revaluation of fixed assets); placement and sale of additional shares; additional contributions from shareholders [1].

Reduction of authorized capital occurs in case of: reducing the nominal value of shares; cancellation of treasury shares. In accordance with the Chart of Accounts changes (increase or decrease) in the article «Share capital» are made only after corresponding changes in the company's charter.

The article «Capital surplus» (account 83) states the information on the proprietary funds in the form of: capital gains as a result of reassessment; foreign exchange gain and share premium as a result of authorized capital formation (selling shares at a price exceeding their nominal value). Reducing capital surplus can result from: markdowns and write-offs of fixed assets; cancellation of the additional capital in favor of the authorized capital; repayment of losses for the year.

At the moment the majority of rural organizations tend to increase the share of additional capital in proprietary funds, Bychkova S.M. notes – this is due to the endless revaluation of fixed assets during the past years [4, p. 330].

The next kind of equity – «Reserve funds» (score 82) is created by an organization only to cover its losses or settle bonds and shares. Reserve fund formation is compulsory for joint-stock companies, others, such as limited liability companies [2] can form a reserve at will, record it in the charter and use it to increase the authorized capital or repay contingencies. In case reserve funds are not -The overall surplus of net profit at the disposal of the organization after transferring to the re-

serve capital, are called «Retained earnings» (score 84) and by a decision of the general meeting of shareholders in the company can be directed to: distribution between founders; the reserve capital; replenishment of the authorized capital and reserve; cover losses from previous years.

The growth of equity in agricultural organizations is possible through rational accounting, management of its structure and at the same time striving to systematically increase any of its components which strengthens financial independence and stability of the production process.

In case management staff of the organization has full information on equity (its components and their structure) and in time considers all the facts and changes, it ultimately leads to the development of specific suggestions for making decisions on optimization of its structure and management.

It is known, that the structure of equity defines the share of its separate elements in the total amount of equity and according to opinions of modern economists, the steady increase of the amount and proportion of retained earnings show continuous growth of equity. This reflects the dynamics of a well-organized accounting and analytical system of managing the capital in the economy.

Using data from financial reporting forms – «Balance Sheet» and «Statement of Changes in Equity» Agriculture Organization – of Rostov region's JSC «Seversky Donets», we will define the structure and dynamics of equity. As a result, the data will identify: which components provided the change, estimate the accounting and analytical system of equity management and suggest directions for improvement of the financial situation. To carry out the study we have made the following table (Table 1).

**Table 1 – Changes in equity and its structure in 2010, 2011, 2012
of «Seversky Donets» (thousands of rubles)**

Index	2010		2011		2012		Changes in 2010–2011 (+, -)		Changes in 2011–2012 (+, -)	
	capital value	ratio, %	capital value	ratio, %	capital value	ratio, %	capital value	ratio, %	capital value	ratio, %
Authorized Capital	648	1,90	104	0,3	104	4,78	-544	-1,6	2000	+4,48
Surplus	5701	16,70	5701	16,44	6201	16,19	–	-0,26	500	-0,25
Reserve	–	–	13	0,04	13	0,03	13	+0,04	–	-0,01
Retained earnings	7851	81,40	28860	83,22	31698	79,0	1009	+1,82	2838	-4,22
Total	34200	100	34678	100	40016	100	478	–	5338	–

Table 1 shows the growth of equity for three years, for example, the 2010–2011 period equity increased by 478 TR, and in 2011–2012 – 5338 TR; these changes have occurred due to the increase or decrease of various equity components. As we can see the increase in the end of 2011 was due to the articles «Surplus» and «Retained earnings», and the result of 2012 formed through the replenishment of such articles as «Share capital», «Additional capital» and «Retained earnings», although their share in the equity structure changed. When analyzing the structure of proprietary funds, it was noted that the «Retained earnings» index takes the largest share (80 %) and it increases every year, which is due to the increase in overall agricultural production and, accordingly, increase of net profit. The completion of construction and commissioning of fixed assets contributed the «Additional capital» index growth (16 %).

The third largest index is «Authorized capital». Its change during several years, according to Table 1, characterizes management's active policy of stabilizing the financial resources and desire to increase it. So 544 TR decrease of authorized capital in the end of 2011 indicates the decrease of the nominal value of the shares, and its increase on two thousand rubles in 2012 reflects the issue of additional shares. As can be seen from table 1, the share of the authorized capital in the total amount of equity at the end of 2012 increased by 4.48 % mainly due to a decrease of the retained earnings index by 4.22 %, of the

additional capital by 0.25 %, and reserve capital by 0.01 %. The obtained data shows that equity in JSC «Seversky Donets» is being maintained and increased, and in this context we can claim that accounting and analytical system of equity management is organized rationally.

Using data from «Seversky Donets,» we can calculate one of the main financial indicators – «Net assets». When compared with the amounts of the reserve and the authorized capital it allows users to draw conclusions about the rationality of the organization structure of equity in farms (Table 2).

In accordance with domestic legislation, the term «net assets» means the value calculated by subtracting from the total assets of the enterprise being taken into account, the amount of liabilities taken into account, and the accounting data is taken as the basis for calculating. This indicator is calculated mainly in the organizations where authorized capital is divided into shares, that is, joint stock companies and limited liability companies.

The calculations in Table 2 show that the equity of «Seversky Donets» in 2011 accounted to 34678 rub.; in 2012 – 40016 rub., which means it increased by 5,338 rub. Net assets exceed the amount of the share capital, as well as the amount of authorized capital and reserve capital. This means that the «Seversky Donets» has a rational structural organization of its net worth, the amount of authorized capital should not be revised and this company is not threatened by insufficiency of its financial net resources.

Table 2 – Calculation of net assets on the example of JSC «Seversky Donets» in 2011–2012 (thousands of rubles)

Assets	2011	2012	Liabilities	2011	2012
Intangible assets	–	–	Targeted funding		
Fixed assets	22255	26069	Short-term liabilities	1104	4614
Construction in progress	–	–	Long-term liabilities	5154	7783
Long-term investment	–	–	Payables	3683	1381
Receivables (minus capital contributions)	470	464	Arrears in the debt payments	–	–
Short-term investments (minus the cost of own shares purchased from shareholders)	–	–	Reserves for future expenses	–	–
Other noncurrent assets	–	–			
Stocks, costs	21755	26737			
Funds	139	524			
Other current assets	–	–			
Total assets taken into account	44619	53794	Total liabilities taken into account	9941	13778
			– net assets;	34678	40016
			– authorized capital;	104	2104
			– reserve capital	13	13
			Excess of net assets over the value of:		
			– authorized capital;	34574	37912
			– authorized and reserve capital	34561	37899

So, the amount of the net assets is one of the key indicators which reflect the structure of equity, and, consequently, the financial stability of the economy, as it evidences the amount of funds remaining after payment of all liabilities.

This indicator also characterizes the accounting and analytical organization system of equity management in the economy. The rationality of financial performance of the economy is to be judged on how management's decisions affect this indicator (increase or decrease).

Professor I. N. Bogataya proposed a particular scheme of company valuation, namely the accounting valuation of enterprise value – the object – potential of the enterprise – the resource potential – assets and sources of the assets – net assets [3, p. 25].

This chain shows us the «net assets» index as a final result obtained by processing financial data, in the analysis of which interested users can receive indicators reflecting property as a property complex.

Using this system will help farmers improve their management techniques. Since the net asset value calculation is needed for equity management, namely the increase or decrease of the authorized capital; repurchase of treasury shares; payment of dividends; reorganization, etc.

Based on this study, we can propose several variants of management decisions on equity structure optimization in agricultural organizations, in order to increase it, for example: knowledge and timely use of legal norms; timely consideration and reflection of economic activity; increased production and an increase in sales, due to the conquest of new markets; application of optimal estimation and depreciation methods; timely control of the property; improvement of the assets structure and reduction of liabilities; adaptation of accounting and analytical system of the economy management, as well as management staff training to the changing pace of the economy; improvement of the man-

agement organization and control of the economic process at all levels.

And since the equity optimization is inextricably linked with its accounting and analytical control, these proposals will respectively improve the second indicator as well.

Despite the suggestions mentioned above, we believe that in modern conditions every agricultural organization should develop, approve and practice a system of successive actions on accounting and analytical support of equity management. Namely, timely plan and determine the need for equity; conduct timely analysis of equity; continuously determine the net assets and monitor their dynamics (aim to increase); maintain financial figures at an optimal level; encourage additional contributions to equity; make profit reinvestments; carry out impairment procedures of property market value; timely charge depreciation; aim to revenue sales increase (fixed assets, construction in progress, cattle culling); create all kinds of reserves in time and in full, etc.

Application of such equity management policy will allow internal users of an agricultural organization to receive and timely use the current information and make informed strategic decisions aimed at maximizing the efficiency of its use.

References

1. On Joint-Stock Companies : Federal Law № 208-FZ dated 26.11.1995 (as amended on 01.01.2014). – URL : <http://www.consultant.ru/popular/stockcomp>
2. On Limited Liability Companies : Federal Law № 14-FZ dated 08.02.1998 (as amended on 02.01.2013). – URL : <http://www.consultant.ru/popular/ooo>.
3. Bogataya I. N. Strategic accounting of the enterprise property. – Rostov-on-Don : Phoenix, 2001. – 320 p.
4. Bychkova S. M. Accounting in agriculture: tutorial / ed. by S. M. Bychkova. – M. : EKSMO, 2008. – 400 p.
5. Evstafieva E. M. Theory and methodology of formation of accounting and analytical support of equity management in commercial organizations. – URL : <http://www.famous-scientists.ru/list/12000>.
6. Udalova Z.V. Modern concepts of formation of accounting and analytical support of agricultural organizations management (Theory and Methodology) : monograph. – Rostov-on-Don : SFU publishing, 2011. – 528 p.
7. Registry of agricultural enterprises in the Rostov region in 2012. – URL : <http://www.don-agro.ru/index.php?id=749>.

НАУЧНОЕ ИЗДАНИЕ
УЧЕТ И СТАТИСТИКА

№ 2 (34) 2014

Научно-практический журнал

Главный редактор

УСЕНКО ЛЮДМИЛА НИКОЛАЕВНА

**РЕДАКТИРОВАНИЕ, КОРРЕКТУРА,
ВЕРСТКА И МАКЕТИРОВАНИЕ**
ШМЫГЛЯ Э. В.
ВЫПУСКАЮЩИЙ РЕДАКТОР
АКИМОВА Л. И.

Изд. № 100/2356.

Подписано в печать 18.07.2014. Объем 18,0 уч.-изд. л.
Бумага офсетная. Печать цифровая. Формат 60*84/8. Гарнитура «Times New Roman».
Заказ № 172. Тираж 1000 экз.

344002, РОСТОВ-НА-ДОНУ, Б. САДОВАЯ, 69,
РГЭУ (РИНХ), к. 152
ИЗДАТЕЛЬСКО-ПОЛИГРАФИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС.
Тел.: (863) 261-38-77, 266-42-34.
e-mail: ipkrinh@gmail.com

344002, РОСТОВ-НА-ДОНУ, Б. САДОВАЯ, 69,
РГЭУ (РИНХ), к. 404
РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «УЧЕТ И СТАТИСТИКА».
Тел.: (863) 240-57-29, 237-02-66.
e-mail: GoncharovaLuidmila@yandex.ru

SCIENTIFIC EDITION

ACCOUNTING AND STATISTICS

№ 2 [34] 2014

Scientific and practical journal

Editor-in-Chief

USENKO LUDMILA NIKOLAEVNA

EDITING AND PROOFREADING,
LAYOUT
SHMYGLYA E. V.
ISSUER EDITOR
AKIMOVA L. I.

Ed. № 100/2356.

Signed in print 18.07.2014. The volume of accounting and publishing sheets 18,0.
Offset Paper. Digital printing. Format 60*84/8. Font «Times New Roman».
Order № 172. Printing 1000 copies.

344002, ROSTOV-ON-DON, B. SADOVAYA st., 69,
RSUE (RINH), a. 152
PUBLISHING AND PRINTING COMPLEX.
Tel.: (863) 261-38-77, 266-42-34.
e-mail: ipkrinh@gmail.com

344002, ROSTOV-ON-DON, B. SADOVAYA st., 69,
RSUE (RINH), a. 404
EDITORIAL BOARD OF «ACCOUNTING AND STATISTICS».
Tel.: (863) 240-57-29, 237-02-66.
e-mail: GoncharovaLuidmila@yandex.ru