

Учет

и статистика

№4 [32] 2013

Accounting
and Statistics

№4 [32] 2013

Ростов-на-Дону

2013

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учет и статистика

№ 4 (32), 2013

Научно-практический журнал.
Издается с 2003 года
Периодичность – 4 номера в год.
№ 4 (32), 2013

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
серийного издания: **ISSN 1994-0874**

Адрес редакции:
344002, Ростов-на-Дону,
Б. Садовая, 69, к. 414а.
Тел.: (863) 240-57-29, 237-02-66.
E-mail: zenkina_iv@mail.ru

© Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ),
2013

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)»
Зенкина И.В.

Рукописи представляются в редакцию в электронном виде (на диске или по электронной почте zenkina_iv@mail.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 редакционной коллегии может не совпадать с точкой зрения авторов публикации.

Ответственность за содержание публикаций и достоверность фактов несут авторы материалов

ЧЛЕНЫ РЕДКОЛЛЕГИИ

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.

Кизилев 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., декан УЭФ «РГЭУ (РИНХ)», д.э.н., доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» 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. – ректор ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», д.э.н., профессор.

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. – главный бухгалтер ОАО «Роствертол», к.э.н., доцент.

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

№4 [32] 2013

Scientific and practical journal
Published since 2003
Periodicity 4 issues a year
№4 (32), 2013

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 414a.
Tel. (863) 240-57-29, 237-02-66
zenkina_iv@mail.ru

EDITORIAL BOARD

Chief editor

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

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)
Zenkina I.V.

MEMBERS OF THE 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., Dean of Accounting Department of Rostov State University of Economics (RINH), Ph.D. in Economics, Associate Professor, Professor of Accounting Chair, 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 Taxa-

tion 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., Rector of Voronezh State University, Ph.D. in Economics, Professor.

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., Chief Accountant of Rostvertol JSC, Ph.D. in Economics, Associate Professor.

Tatoglu Ekrem, Professor of International Business and Trade Chair, Faculty of Economics and Administrative Science, (Bahcesehir, Istanbul);

Sangster Alan, Ph.D. in Economics, Professor (UK).

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ I. СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА.....	8
Хахонова Н.Н. Понятие, состав и признаки идентифицируемости нематериальных активов в соответствии с МСФО	8
Шароватова Е.А. Ключевые подходы к организации управленческого учёта в коммерческой деятельности	15
РАЗДЕЛ II. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА.....	21
Савина О.П. Исследование сущности и классификации внутрифирменных стандартов аудита в условиях инновационной экономики	21
Бахтеев А.В. Применение метода анализа-синтеза при проведении аналитических процедур в ходе аудита	27
Гринченко В.А., Гринченко К.А. Исследование аудиторских рисков и современных методик их оценки.....	33
РАЗДЕЛ III. СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ.....	43
Полякова И.А., Бондаренко Г.А., Иващенко Ю.И. Обобщение и развитие теоретических подходов к статистическому исследованию категориального аппарата трудовой и научно-инновационной сфер	43
Матраева Л.В. Генезис содержания показателя «прямые иностранные инвестиции» в практике международного статистического учёта	49
Зенкина И.В. Применение модели анализа сбалансированности развития компании в процессе стратегического исследования бизнеса	54
Арженовский С.В., Сунтура Л. Статистические модели процесса использования интернет-услуг.....	60
Шелковая Н.Н. Демографическая значимость репродуктивных потерь	67
РАЗДЕЛ IV. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ.....	76
Смирнов Е.С. Анализ и оценка влияния налоговых обязательств на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций	76
Шварц Г.П. О нормативных противоречиях при представлении стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц	82
РАЗДЕЛ V. ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ.....	94
Нагаев А.А. Некоторые аспекты эффективности форм заемного труда в современных условиях	94

CONTENT

SECTION I. STATUS AND DEVELOPMENT TRENDS OF ACCOUNTING	106
Hahonova N.N.	
CONCEPT, CONTENT AND CHARACTERISTICS OF INTANGIBLE ASSETS	
IDENTIFIABILITY IN ACCORDANCE WITH IFRS	106
Sharovatova E.A.	
KEY APPROACHES TO MANAGEMENT ACCOUNTING IN BUSINESS	111
SECTION II. THEORY AND PRACTICE OF AUDIT	117
Savina O.P.	
STUDY OF THE NATURE AND CLASSIFICATION OF INTERNAL STANDARDS OF	
AUDITING IN THE INNOVATIVE ECONOMY	117
Bahteev A.V.	
APPLICATION OF THE ANALYSIS – SYNTHESIS METHOD IN THE ANALYTICAL	
PROCEDURES DURING THE AUDIT	122
Grinchenko V.A., Grinchenko K.A.	
THE STUDY OF AUDIT RISKS AND MODERN METHODS OF RISKS EVALUATION	
.....	127
SECTION III. CURRENT PROBLEMS AND DEVELOPMENT TRENDS	
OF ECONOMIC ANALYSIS AND STATISTICS	135
Polyakova I.A., Bondarenko G.A., Ivashchenko Y.I.,.....	
135	
SYNTHESIS AND DEVELOPMENT OF THEORETICAL APPROACHES TO	
STATISTICAL STUDY OF CATEGORICAL FRAMEWORK OF LABOR AND SCIENCE	
AND INNOVATION SPHERES.....	135
Matraeva L.V.	
THE GENESIS OF INDEX OF FOREIGN DIRECT INVESTMENT CONTENT IN THE	
PRACTICE OF INTERNATIONAL STATISTICAL ACCOUNTING	140
Zenkina I.V.	
APPLICATION OF THE ANALYSIS MODEL OF THE COMPANY DEVELOPMENT	
BALANCE IN COURSE OF STRATEGIC BUSINESS STUDIES	145
Arzhenovskiy S.V. Suntura L.	
STATISTICAL MODELS OF THE PROCESS OF USING ONLINE SERVICES	151
Shelkovaya N.N.	
DEMOGRAPHIC SIGNIFICANCE OF REPRODUCTIVE LOSSES.....	157
SECTION IV. CURRENT ISSUES OF TAXATION AND FINANCIAL CONTROL	165
Smirnov E.S.	
ANALYSIS AND EVALUATION OF THE TAX LIABILITIES IMPACT ON THE	
FORMATION OF THE CORPORATE INCOME TAX BURDEN	165
Shvarz G.P.	
REGULATORY INCONCISTENCIES IN PROVIDING THE STANDART TAX	
DEDUCTIONS OF THE PERSONAL INCOME TAX.....	170
SECTION V. ECONOMIC DEVELOPMENT ISSUES	181
Nagaev A.A.	
SOME ASPECTS OF EFFECTIVE FORMS OF LABOR LEASING IN MODERN	
ECONOMY	181

Хахонова Н.Н.,

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

ПОНЯТИЕ, СОСТАВ И ПРИЗНАКИ ИДЕНТИФИЦИРУЕМОСТИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

УДК 657.1

Аннотация

Статья посвящена актуальным вопросам признания, классификации нематериальных активов, правилам их оценки и переоценки, особенностям определения срока полезной службы и порядку раскрытия информации о данных объектах в финансовой отчётности коммерческих организаций.

Ключевые слова

Нематериальные активы, критерии признания, оценка и переоценка нематериальных активов, срок полезной службы нематериального актива.

Реформирование системы бухгалтерского учёта, возникновение и развитие налогового учёта, внедрение в российскую практику международных стандартов финансовой отчётности предопределили значительные изменения требований к аудиту, основной задачей которого является обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Учёту нематериальных активов в международных стандартах финансовой отчётности посвящен МСФО 38 «Нематериальные активы». Данный стандарт раскрывает следующие основные аспекты учёта нематериальных активов (НМА):

- Признание актива.
- Определение балансовой стоимости.
- Определение и учёт убытка от обесценения.

- Требования к раскрытию информации.

Учёт нематериальных активов также затрагивает МСФО 22 «Объединение компаний» и МСФО 36 «Обесценение активов».

Согласно МСФО 38 *нематериальный актив* представляет собой идентифицируемый, неденежный актив, не имеющий физической формы, который используется в производстве или при предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях.

Нематериальные активы компания признает на основе критериев, общих для всех активов, которые изложены в Принципах подготовки и представления финансовой отчётности в соответствии с МСФО [5].

Нематериальный актив признается как актив, если:

- существует вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к данному активу, поступят в компанию; и

- стоимость актива можно надежно оценить.

Согласно МСФО, организация должна оценить вероятность будущих экономических выгод, используя обоснованные и подкрепляемые допущения, отражающие наилучшую оценку администрацией набора экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезной службы актива. Стандарт устанавливает, что организация должна использовать профессиональные суждения для оценки степени определенности, связываемой с поступлением будущих экономических выгод от использования актива, исходя из данных, имеющихся на дату первоначального признания, и отдавая приоритет данным из внешних источников.

Возможность достоверной оценки означает возможность исчисления суммы денежных средств, в которую обошлось компании приобретение актива, и/или его справедливой стоимости.

В МСФО признак нематериальности, то есть отсутствие вещественного воплощения, выступает лишь одним из критериев отнесения объекта учёта к нематериальным активам.

Затраты на любые объекты, не имеющие материальности, могут быть приняты на баланс в качестве нематериальных активов только тогда, когда они соответствуют ряду требований.

1. Идентифицируемость. Нематериальный актив должен быть отделен от других активов компании и, что особенно важно, от деловой репутации. Под этим подразумевается, что его можно продать, обменять, сдать в аренду без потери экономических выгод, генерируемых другим имуществом. Требование идентифицируемости также считается выполненным, если НМА возникают из договорных или иных юридических прав

вне зависимости от того, могут ли эти права быть отделены от других прав или от компании в целом.

2. Контроль. В большинстве случаев возможность контролировать актив предполагает существование юридических прав на использование НМА. В качестве примера можно привести технические знания компании, которые защищены патентами. Именно по критерию контроля можно отличить НМА от нематериальных ресурсов.

3. Будущие экономические выгоды. Нематериальный актив может быть отражен в отчётности компании, если его использование позволит в будущем получить дополнительную прибыль, снизить расходы, увеличить объем продаж и т. д. Важно отметить, что возможность получения предприятием подобных экономических выгод определяется на основании профессионального суждения, подкрепленного соответствующим обоснованием.

Примеры нематериальных активов:

- компьютерное программное обеспечение;
- патенты, лицензии;
- авторские права, кинофильмы;
- списки клиентов, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов;
- импортные квоты, франшизы;
- доля рынка и права на сбыт.

Иногда НМА связан с каким-либо материальным носителем (программное обеспечение на диске, изображение или музыкальное произведение, записанное на магнитном накопителе). В таких случаях данный объект может быть учтен либо как нематериальный, либо как материальный. Решение принимается на основе того, какой из элементов является в нем более важным.

Если объект, входящий в сферу применения МСФО 38, не отвечает определению нематериального актива, затраты на его приобретение или внутреннее производство признаются:

- как расход тогда, когда они понесены, за исключением случаев, когда объект приобретен в рамках объединения бизнеса;

- если объект приобретен в рамках объединения бизнеса, он формирует часть гудвилл, признанной на дату приобретения (МСФО 38.9).

Нематериальные активы могут быть получены организацией различными путями. МСФО 38 порядок признания нематериальных активов, созданных самой организацией, регламентируется более строго, чем признание приобретенных объектов.

Порядок определения стоимости нематериальных активов при принятии их к учету определяется вариантом приобретения данного объекта учёта.

В соответствии с общим правилом, установленным пунктом 24 МСФО 38, «нематериальный актив должен первоначально оцениваться по себестоимости», под которой понимается сумма денежных средств, в которую компании обошлось его приобретение. Однако, во-первых, правила исчисления этой суммы для разных вариантов приобретения нематериальных активов могут различаться, и, во-вторых, данное общее правило имеет исключения.

При покупке НМА в его себестоимость включаются покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также расходы, связанные с подготовкой актива к эксплуатации. Затраты на продвижение нового продукта или услуги на рынок, а также административные расходы не могут быть отнесены на себестоимость НМА.

Нематериальные активы, приобретенные в результате объединения компаний, должны учитываться по справедливой стоимости на дату приобретения. При этом компания обязана определить справедливую стоимость получаемых нематериальных активов, даже если они не отражались в отчётности приобретаемой фирмы. Во многих случаях для

НМА не существует рынка, поэтому для определения их справедливой стоимости часто используется метод дисконтированных денежных потоков.

В случае создания нематериальных активов собственными силами организации, согласно МСФО 38, в процессе создания нематериальных активов необходимо выделять два этапа – исследования и разработки.

Исследования – это первоначальные и плановые изыскания, принятые с перспективой получения новых научных или технических знаний и их понимания.

Разработка – это применение результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Как видно из определения, исследования являются более ранней стадией проекта, поэтому на этом этапе компания не может продемонстрировать существование нематериального актива, который в будущем с высокой вероятностью обеспечит поступление в компанию экономических выгод. В результате нематериальный актив, возникающий в процессе исследования (или на стадии исследования внутреннего проекта), не признается. Затраты на исследование (или понесенные на стадии исследования внутреннего проекта) должны признаваться расходом тогда, когда они понесены.

Из фазы исследований никакие нематериальные активы не признаются. Все затраты на исследования признаются расходами в тех отчетных периодах, в которых они имели место.

Затраты на разработки могут признаваться в качестве нематериальных активов, если доказано будущее полезное применение результата разработок в производственных и коммерче-

ских целях или в процессе управления; имеется намерение использовать результаты разработки; есть в наличии необходимые материальные и финансовые ресурсы; имеются достоверные сведения о наличии необходимого рынка или о возможности использовать разработки для внутренних нужд, а также есть возможность надежно выявить и оценить расходы, относящиеся к данному нематериальному активу.

Если возможность применения результатов разработок выявлена не сразу, то понесенные расходы относятся к расходам соответствующих периодов. Расходы на разработки, произведенные после признания их прикладной полезности, отнесенные ранее в предыдущих отчетных периодах на статью расходов, не должны признаваться частью себестоимости нематериального актива.

Внутренне созданные названия торговых марок, прав на публикацию, списки клиентов и иные аналогичные по своей сути объекты не признаются нематериальными активами, а возникающие при этом расходы списываются на уменьшение доходов тех отчетных периодов, в которых они имели место.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все расходы, которые могут быть выявлены и отнесены на данный объект и связаны с его созданием и подготовкой к использованию по назначению. В нее, в частности, включаются:

- материальные затраты и расходы на услуги;
- оплата персонала, занятого созданием актива;
- непосредственные расходы на обслуживание процесса создания актива: пошлины за регистрацию, расходы на патенты, использованные для разработок, и другие аналогичные расходы;
- накладные расходы, необходимые для создания актива, включая расходы по процентам на заемные средства.

В себестоимость внутренне созданного нематериального актива не включаются коммерческие и управленческие расходы (кроме тех, что могут быть непосредственно отнесены на его подготовку к полезному использованию), перерасходы и потери, понесенные до достижения плановых показателей эксплуатации, на подготовку персонала к применению данного нематериального актива.

После первоначального признания международная практика проводит оценку нематериального актива посредством одного из двух подходов:

- основной подход – по исторической стоимости (себестоимость минус накопленная амортизация и накопленный убыток от обесценения);
- альтернативный подход – по переоцененной стоимости (переоцененная сумма минус последующая накопленная амортизация и последующие убытки от обесценения).

При этом МСФО 38 требует, чтобы переоценки производились регулярно для обеспечения приемлемых соотношений балансовой суммы и справедливой стоимости. Частота переоценок устанавливается бухгалтером в зависимости от того, в какой степени подвержена изменчивости справедливая стоимость нематериальных активов.

Балансовая сумма – сумма, по которой актив признается в бухгалтерском балансе после вычета любой накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (МСФО 38).

Переоценка производится либо методом, предполагающим пропорциональное изменение накопленной суммы амортизации и первоначальной стоимости, либо методом сворачивания амортизации.

Переоценка производится по отношению ко всем нематериальным активам определенного класса.

Если для какого-либо актива из данного класса отсутствует активный

рынок, то этот актив может учитываться по себестоимости за вычетом амортизации и убытка от обесценения. В соответствии со стандартом МСФО 36 отсутствие активного рынка для переоцениваемого нематериального актива воспринимается как риск возможного обесценения актива.

Из-за того, что для уникальных НМА, таких как патенты и товарные знаки, активный рынок практически отсутствует, многие виды таких активов просто не могут быть переоценены, несмотря на то, что их рыночную стоимость может определить независимый оценщик.

МСФО 38 определяет методику пересмотра балансовых величин активов компании и возмещаемую сумму актива, когда признается или восстанавливается убыток от обесценения.

Возмещаемая сумма нематериальных активов должна оцениваться не менее одного раза в год. Это особенно важно для нематериальных активов, которые еще не доступны для использования или используются более 20 лет.

Иными словами, в международном стандарте учёта нематериальных активов присутствует принцип осмотрительности, особенно ярко прослеживающийся при определении ликвидационной стоимости, возникающей, если третья сторона берет на себя обязательство приобрести актив в конце его срока полезной службы и имеется активный рынок, в перспективе существующий до конца срока полезной службы этого актива. При основном методе учёта нематериальных активов ликвидационная стоимость остается неизменной. При альтернативном подходе при каждой переоценке актива определяется новая ликвидационная стоимость на основе преобладающих на эту дату цен.

Ликвидационная стоимость – чистая сумма средств, которую компания ожидает получить за актив по окончании

срока его службы за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие (МСФО 36).

При переоценке нематериального актива подлежит пересчету и сумма накопленной амортизации, с тем чтобы переоцененная балансовая стоимость объекта (первоначальная стоимость минус накопленная амортизация) была равна принятой справедливой его стоимости. При этом сумма накопленной амортизации уменьшается пропорционально уменьшению первоначальной стоимости нематериального актива. Возможен иной вариант, при котором сумма амортизации исключается вообще, а остаточная стоимость нематериального актива переоценивается до величины его справедливой стоимости.

Сумма дооценки нематериального актива относится на увеличение собственного капитала. Она может записываться непосредственно на увеличение суммы нераспределенной прибыли. Если балансовая стоимость нематериального актива при переоценке понижается, то сумма снижения признается расходом отчетного периода. Увеличение от переоценки должно признаваться доходом в той части, в какой она восстанавливает уменьшение стоимости того же актива, ранее списанной в расход.

МСФО 38 предусматривает разделение нематериальных активов на группы с конечным и неопределенным сроком полезного использования.

Срок полезной службы нематериального актива определяется множеством факторов. Основные из них:

- ожидаемое применение данного актива, юридические и другие аналогичные ограничения на его использование;
- данные о типичном жизненном цикле нематериального актива;
- стабильность спроса на товары и услуги, производимые с использованием данного нематериального актива;
- зависимость срока службы нематериального актива от сроков службы других активов компании.

Стандарт признает, что оценки срока полезного использования нематериального актива становятся менее надежными с увеличением продолжительности его возможного применения.

Существуют экономические и правовые (юридические) факторы, ограничивающие срок полезной службы нематериального актива, который всегда имеет предел. Любая неопределенность в воздействии данных факторов не оправдывает выбор нереалистично короткого срока службы. Экономические факторы определяют период возможного полезного применения нематериального актива, а правовые могут ограничить имеющиеся возможности. Срок полезной службы нематериального актива для амортизационных отчислений устанавливается по величине более короткого из этих двух периодов.

При оценке периода действия правовых факторов следует учитывать возможность возобновления некоторых юридических прав:

- по истечении правового срока справедливая стоимость нематериального актива не снижается или снижается в пределах расходов на возобновление соответствующего права;
- очевидна возможность возобновления соответствующего права, а необходимые для этого условия могут быть (и будут) выполнены.

Некоторые нематериальные активы имеют легко определяемый срок полезного использования: например, патенты и лицензии, которые выдаются на некоторый фиксированный срок, так же как и права на пользование какими-либо ограниченными ресурсами. Однако есть много нематериальных активов, срок полезного использования которых определить достаточно трудно, а иногда и невозможно: например, приобретенные торговые марки, фирменный стиль, товарный знак.

Поэтому прежде всего компания должна оценить, имеет ли нематериаль-

ный актив конечный или неопределенный срок полезного использования, и, если этот срок конечен, определить его продолжительность или количество единиц продукции, в которых он выражается. Нематериальный актив должен рассматриваться предприятием как актив с неопределенным сроком полезного использования тогда, когда при анализе всех уместных факторов не существует предсказуемого окончания периода, в течение которого ожидается поступление в компанию денежных средств от данного актива. «*Неопределенный срок полезного использования*» не означает «бесконечный срок полезного использования»; он означает, что на отчетную дату надежно определить данный срок не представляется возможным. Это необходимо учитывать при планировании затрат, связанных с последующей эксплуатацией актива, исходя из установленного уровня производительности актива.

Нематериальные активы с конечным сроком использования оцениваются в балансе по остаточной стоимости, то есть за вычетом начисленной амортизации. Эта группа относится к амортизируемым активам.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования:

- 1) не подлежит амортизации;
- 2) подлежит проверке на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов»:

- ежегодно;
- при наличии признаков обесценения нематериального актива;

- 3) подлежит проверке на соответствие классификации актива как «с неопределенным сроком полезного использования»: если условия, которые ранее обусловили такую классификацию, продолжают существовать, классификация не меняется; если же существующие условия позволяют определить срок полезного использования ак-

тива, необходимо сделать следующие изменения в учете:

- изменить срок полезного использования с неопределенного на конечный и отразить это изменение в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских расчетов и ошибки» (МСФО 38.), то есть перспективно, без пересчета сравнительной информации;

- провести тест данного актива на обесценение, так как согласно МСФО 36 изменение срока полезного использования нематериального актива с неопределенного на конечный является одним из признаков того, что актив может быть обесценен.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать информацию по внутренне созданным нематериальным активам и полученным со стороны по каждому классу сходных по характеру и применению объектов.

В примечаниях к отчетному бухгалтерскому балансу дополнительно раскрываются данные о существенных объектах нематериальных активов: описание, его балансовая стоимость, оставшийся амортизационный период. Приводится также балансовая стоимость активов с ограничениями правового статуса и с указанием на характер ограничения, а также балансовая стоимость нематериальных активов, заложенных в качестве обеспечения обязательств. Нужно привести описание значительных нематериальных активов, используемых компанией, но не признанных в качестве активов и потому не отражаемых в балансе, и принятых договорных обязательств на приобретение нематериальных активов.

Амортизационная политика в отношении нематериальных активов подробно раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности, прежде всего

данные о методах оценки и амортизации нематериальных активов, сроках их полезной службы или нормах амортизации. Необходимо приводить данные об амортизационных отчислениях по каждому классу нематериальных активов и указывать те статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены расходы на амортизацию. Отдельно нужно привести сведения об объектах нематериальных активов, стоимость которых полностью погашена амортизационными отчислениями, но которые продолжают применяться по назначению и все еще находятся в эксплуатации.

В финансовой отчетности обязательно раскрывают общую сумму затрат на исследования и разработки, которая в отчетном периоде признана в отчете о прибылях и убытках в качестве текущих или операционных расходов.

Библиографический список

1. Аверчев И.В. Международные стандарты финансовой отчетности: в примерах и задачах. – М.: Эксмо, 2007.

2. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. – М.: Бухгалтерский учет, 2008.

3. Дружиловская Т.Ю. Трактовка понятия нематериальных активов в российском и международном стандартах // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 2.

4. Пятов М.Л., Смирнов И.А. Оценка НМА при признании в учете в соответствии с IAS 38 // Бух. 1С. – 2008. – № 6.

5. Ржаницына В. Нематериальные активы в системе МСФО // Консультант. – 2005. – №21.

6. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: КНОРУС, 2010.

E-mail: umc@rsue.ru

УДК 657.1

КЛЮЧЕВЫЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА В КОММЕРЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация

Данная статья посвящена основным организационным направлениям в условиях постановки управленческого учёта на коммерческом предприятии. Дано обоснование того, что соблюдение практического и теоретического аспекта при организации управленческого учёта станет инструментом контроля ключевых показателей в любой коммерческой деятельности.

Ключевые слова

Управленческий учет, методология управленческого учёта, функции учёта, бюджетирование, объекты учёта, контрольно-аналитическое обеспечение.

Одним из актуальных направлений развития приемов управления бизнесом является организация управленческого учёта на основе расширения используемых приемов бухгалтерского учёта. Актуальность оправдана тем, что отсутствие ограничений учёта в сфере управления привело к разобщенности в понимании организационных аспектов управленческого учёта, ограниченности комплексного представления о его методологии и возможности параллельного сосуществования с регламентным бухгалтерским учетом.

Как свидетельствует учетная практика крупных корпоративных структур, поиск вариантов адаптации приемов управленческого учёта уже давно стал главным мероприятием в целях развития системы управления, но в организациях от этого не стало меньше проблем. Это особенно ощутимо уже на этапе прикладного применения приемов управленческого учёта. Необходимо осилить серьезные проблемы при внедрении его элементов, от преодоления стереотипов в отношении руководителей к бухгалтерскому учету как информационной, а не управленческой системе, до проблем с технической пере-

стройкой информационного обеспечения. Все это в целом привело к тому, что управленческий учёт как экономическая наука и прикладная технология уже пережили два этапа.

В связи с этим при расширении функций учёта в сфере управления целесообразно учитывать ряд аспектов организации и внедрения управленческого учёта. Их можно разделить на теоретические и практические. При этом целесообразно начать с практических или организационных аспектов, поскольку их игнорирование сведет к минимуму эффект от внедрения управленческого учёта, независимо от теоретических познаний в области такового учёта. К **практическим аспектам внедрения** можно отнести следующие.

1. Кадровая подготовка главных менеджеров в области управленческого учёта. Ее отсутствие приводит к непониманию методологической составляющей управленческого учёта, в связи с чем в ходе его постановки и возникают ошибки.

К сожалению, во многих компаниях менеджеры, ответственные за организацию управленческого учёта и контролирующие ее исполнение, не по-

нимают сущности системы управленческого учёта. В результате она далеко не всегда ориентирована на конкретные результаты и не увязана со стратегическими целями компании. Зачастую руководители фирм ошибочно на первый план выдвигают интерес к точечной учетной информации, не видя в управленческом учете целостной системы и не имея представления о возможных аналитических срезах учётной информации. Сложившиеся стереотипы об аналитическом учете доходов, расходов и финансовых результатов предпочитают реализовать через расширение функций бухгалтерского производственного учёта. В связи с этим основная причина ошибок при организации управленческого учёта закладывается на начальном этапе, когда руководители, задавая приоритеты, не могут поставить цели в отношении управленческого учёта в полном объеме.

2. При постановке управленческого учёта необходимо учитывать размеры компании. Минимальная или максимальная структурность предприятия обязывает по-разному подходить к централизации функций управленческого учёта. В крупных компаниях целесообразно рассредоточить получение учетной аналитической информации по функциональным отделам. Например, аналитическую информацию в части расходов свойственно «транспортировать» в планово-экономическую службу, где в оперативном режиме осуществляется ее контроль сразу по местам возникновения издержек.

Такая децентрализация учетной информации позволит функциональной планово-экономической службе осуществить ввод в программное обеспечение плановых калькуляций в отношении объектов учёта, а также в текущем режиме сделать наглядными отклонения от бюджетных показателей. При этом в учетной службе востребована совокупная информация о расходах, которая

используется лишь в разрезе элементов затрат. Кроме того, это не исключает необходимость ввода первичной учетной документации в службе бухгалтерского учёта.

Большие масштабы бизнеса также приводят к тому, что функции управления денежными потоками и расходами фирмы сосредоточены на уровне финансовой службы. Это делает целесообразным сосредоточить в ней же учёт и контроль денежных потоков разрезе объектов учёта. В учетной службе достаточной станет лишь информация, необходимая для формирования формы № 4 «Отчёт о денежных средствах». В противном случае может получиться, что статьи денежных средств в учетной службе и финансовой службе окажутся несопоставимыми.

В компаниях с относительно ограниченной структурой управления, небольшими оборотами и стабильной структурой продаж функцию управленческого учёта целесообразно сосредоточить в учетной службе. Более оправданным в этом случае будет лишь расширение функций отдела производственного учёта.

3. При постановке управленческого учёта необходима взаимосвязь методологии управленческого учёта с методологией иных подсистем управления, в первую очередь с методологией подсистемы бюджетирования.

Типичный недостаток большинства фирм при внедрении управленческого учёта – автономность внедрения. Как следствие, нередко объекты учёта и бюджетирования не соответствуют друг другу, что исключает единообразие планово-учетных показателей. Отсутствие единых подходов при калькулировании на этапе учёта и планирования, отсутствие единых справочников объектов управления, а также калькуляционных единиц затрудняет оценку эффективности работы отдельных центров финансовой ответственности и фирмы в

целом. Топ-менеджеры, неся ответственность за свой бизнес-процесс, в меньшей степени озабочены его взаимосвязью с бюджетированием, что, безусловно, препятствует эффективному бюджетно-учетному управлению компаний.

Таких примеров немало. Один из них, когда в ряде энергетических компаний, созданных в ходе реформы РАО ЕЭС, бюджеты формируют автономно от стратегии. А системы бюджетирования некоторых ГРЭС, ТЭЦ напоминают хранилища данных для управленцев. Они, по сути, дублируют данные бухгалтерской отчетности, но при этом структурно не соответствуют учетным системам. Такая версия бюджетной модели вынуждает эти организации затрачивать массу времени и усилий на то, чтобы выяснить, насколько план расходится с фактическими данными.

4. Постановка управленческого учёта должна быть организована на системной основе. Модель управленческого учёта целесообразно строить на базе действующих приемов учёта. В управляющую систему такую модель превращают следующие учетные приемы:

- аналитический план счетов и типовые бухгалтерские проводки в отношении доходов, расходов и финансовых результатов и по отношению к различным группам управленческим объектам;
- единые группы объектов учёта, но которые внутри этих групп могут пополняться новыми аналитическими объектами;
- единые подходы к процессам калькулирования однородных объектов учёта;
- единый формат управленческой отчётности для различных объектов управления.

Отсутствие системной модели функционирования делает управленческий учёт не системой как таковой, а учетной платформой, из которой эпизо-

дически черпают информацию в зависимости от возникшей проблемы. Субъективное мнение менеджера в отношении путей решения проблемы приведет к субъективности самой учетной информации, востребованной для принятия решения. В результате будут явными две известные причины ошибок управления: первая – нет возможности оперативного получения информации, вторая – учетные данные не отражают реальных финансово-хозяйственных операций на предприятии. Управленческий учёт превращается при таком подходе не в системно действующую модель, а в учёт на выборочной основе. При этом ошибки управленческого учёта, организованного таким путем, сложно исправить, особенно если автоматизация учёта уже завершена.

5. Необходимо объективное распределение ответственности за организацию управленческого учёта. Это позволит идентифицировать ответственность за допущенные ошибки при постановке управленческого учёта.

Как правило, в компаниях за результаты учетного процесса отвечает главный бухгалтер. Вместе с тем, поскольку руководители ЦФО всех уровней должны нести ответственность за подконтрольные им план-фактные показатели, они также должны участвовать в постановке учетного механизма в отношении своего бизнес-процесса. Речь не идет о выборе плана счетов или бухгалтерских проводок. Их главная задача – определить круг подконтрольных учетных показателей в отношении расходов и доходов, подтвердить справочник аналитических срезов в отношении этих показателей, а также формат управленческой отчетности, по которой будут оценены их функциональные способности как главных топ-менеджеров.

Такой подход позволит организовать объективную систему мотивации менеджеров за достигнутые результаты. В итоге мнение главных менеджеров во

многое влияет на организацию модели управленческого учёта. При этом если внешняя и внутренняя среда управления компании меняется, это заставляет топ-менеджмент оперативно корректировать учетную модель.

Не менее важны **теоретические аспекты внедрения**, которые нельзя не учитывать при организации управленческого учёта, поскольку они основаны на сочетании знаний о методических приемах управленческого учёта и отраслевых особенностях конкретного бизнеса.

К теоретическим аспектам можно отнести следующие.

1. Четкое представление взаимосвязи доходов, расходов и финансовых результатов в отношении различных групп объектов управления. Немало серьезных ошибок допускают сотрудники центров финансовой ответственности, игнорируя такую взаимосвязь. Причина может быть в том, что они недостаточно четко представляют себе специфику учёта доходов, расходов и финансовых результатов, а также их взаимосвязь между собой. Например, в небольших организациях доходы и расходы нередко отождествляют лишь с производимой продукцией, а не с центрами затрат и центрами ответственности. Нередко игнорируется единообразие статей доходов и расходов на этапе бюджетирования и управленческого учёта.

Зачастую на предприятиях применяют сложившийся за долгие годы метод расчета лишь себестоимости продукции, пренебрегая расчетом себестоимости центров затрат и центров ответственности. Кроме того, исчисляя полную себестоимость производимой продукции, предприятие игнорирует тот факт, что переменные затраты стали не существенными в стоимости продукта. Универсальность технологии свела к минимуму указанные затраты, а себестоимость уже не отражает реальной стоимости объекта продажи. Принимая

во внимание иные методики исчисления себестоимости, предприятию целесообразно отказаться от привычного метода расчета полной себестоимости и перейти на использование, например, метода сокращенной стоимости. Или вообще отказаться от позаказной калькуляции и настроить программное обеспечение на применение попроцессного учёта издержек и попроцессной калькуляции. Отсутствие познаний в отношении методик исчисления себестоимости негативно отразится на объективности финансовых результатов организации.

Другим примером может выступать игнорирование приема трансфертного ценообразования в вопросах формирования внутреннего дохода объектов учёта. Это не позволит сопоставить издержки подразделений с долей выручки, приходящейся на покрытие этих издержек и получить объективный показатель для мотивации работников структурных подразделений. Дееспособной для управления модель управленческого учёта может сделать лишь знание о взаимосвязи ключевых показателей (доходов, расходов и финансовых результатов) в отношении всех аналитических объектов учёта.

Таким образом, основой управленческого учёта будут являться план счетов, статьи доходов, расходов и финансовых результатов и различные аналитические справочники. При этом отдавая предпочтение методу учёта, следует принимать во внимание, что для топ-менеджеров, не связанных напрямую с бухгалтерскими приемами, такие термины, как счета, бухгалтерские проводки, методы калькулирования, не всегда понятны.

В связи с этим основная задача, которая может быть поставлена перед руководителями различных уровней управления, – это утверждение различных аналитических справочников. В качестве таковых выступают: справочник

подразделений, справочник номенклатуры производимой продукции (работ, услуг), справочник центров финансовой ответственности, справочник калькулируемых объектов, справочник калькуляционных единиц, справочник статей затрат и статей доходов и пр.

Задача главного бухгалтера – объединить на основе типовых приемов бухгалтерского учёта указанные справочники в рамках существующих бухгалтерских программ, либо ERP-систем, либо корпоративных учетных программ, разработанных собственными специалистами.

2. Направленность модели управленческого учёта на взаимосвязь с бухгалтерским (финансовым) учетом. При постановке системы управленческого учёта целесообразно обеспечить ее интеграцию с учетной системой компании, обеспечивающей формирование бухгалтерской финансовой отчетности. Речь идет об использовании унифицированных подходов к оценке активов и обязательств в соответствии с национальными стандартами. Рациональным здесь будет принять во внимание основные положения учетной политики фирмы, например, приемы расчета стоимости материально-производственных запасов, формирования первоначальной стоимости внеоборотных активов или стоимости финансовых вложений, формирования стоимости обязательств по кредитам и займам, формирование рублевого эквивалента стоимости активов, выраженных в иностранной валюте. Важно избежать несогласованности этих категорий и предотвратить несопоставимость совокупных показателей в бухгалтерском и управленческом учете.

Исходя из всего вышеизложенного, можно утверждать, что внедрять управленческий учёт можно лишь во взаимосвязи с другими подсистемами управления на основе полных познаний

его методологии. Как правило, эта работа состоит из следующих основных этапов:

1. Проведение диагностического обследования экономического субъекта (структуры ЦФО, наличие и суть стандартов, системы мотивации, особенностей технологии).

2. Разработка методологических документов по управленческому учету финансово-хозяйственных операций:

- разработка стандарта по управленческому учету;
- создание журнала типовых операций;
- разработка плана счетов управленческого учёта;
- разработка методики калькулирования себестоимости;
- создание аналитических справочников.

3. Разработка методологических документов по бюджетированию:

- положение о финансовой структуре;
- положение о бюджетировании;
- регламент бюджетного планирования;
- регламент мотивации по результатам получения план-фактных отклонений.

4. Написание технического задания на автоматизацию системы управленческого учёта.

5. Разработка (настройка) системы.

6. Тестирование и передача системы в промышленную эксплуатацию.

Наконец, немаловажное значение при организации и внедрении управленческого учёта придается человеческому фактору. Заинтересованность в результатах внедрения управленческой технологии во многом зависит от мотивации сотрудников, ответственных за этот процесс. В связи с этим наличие в смете расходов на внедрение управленческой технологии затрат на мотивацию персонала, работающего в организации, позволит минимизировать расходы на

набор соответствующих специалистов со стороны. Главное при этом – реализация мотивации по итогам такого внедрения в целом или по результатам внедрения конкретного этапа.

Таким образом, взаимосвязь теоретических и практических аспектов при постановке управленческого учёта приведет к совершенствованию приемов оценки и анализа последствий ведения управленческого учёта в коммерческой организации любой отрасли.

Библиографический список

1. Бланк И.А. Управление прибылью. – Киев: Ника – Центр: Эльга, 1998. – 543 с.
2. Гарисон Р. Управленческий учет. – 12-е издание. – СПб: Питер, 2010. – 592 с.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – М.: Проспект: КНОРУС, 2010. – 768 с.
4. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. – 5-е изд. изм. и доп. – М.: Дашков и К, 2009. – 477 с.

E-mail: esharovatova@mail.ru

Савина О.П.,*к.э.н., ст. преподаватель кафедры «Аудит»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»***ИССЛЕДОВАНИЕ СУЩНОСТИ И КЛАССИФИКАЦИИ
ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА
В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ****УДК 657.6****Аннотация**

В статье представлены результаты исследования внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности. Проведен обзор определений понятия «внутрифирменные стандарты». Исследованы значения и классификация внутрифирменных стандартов.

Ключевые слова

Стандартизация аудиторской деятельности, внутрифирменные стандарты, значение внутрифирменных стандартов, группы стандартов.

Современной российской экономике присущи глобализация и реформирование всех областей. Изменения затрагивают многие стороны экономической деятельности как на уровне страны, так и на уровне отдельно взятой организации. Поэтому, на наш взгляд, аудит является перспективным направлением в отечественной экономической системе, так как он соответствует международным стандартам.

В условиях инновационной экономики особое значение приобретает стандартизация аудиторской деятельности.

Формированием профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Комитет международной аудиторской практики, действующий на правах постоянного комитета в рамках Международной федерации бухгалтеров. На основе международных стандартов аудита в нашей стране принимаются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые в большей своей части

полностью соответствуют международным стандартам. Несмотря на то что многие вопросы, возникающие при проведении аудиторских проверок, регулируются либо нормативными документами, либо действующими стандартами, в практике их применения различными аудиторскими фирмами зачастую возникает необходимость в их дополнении, объяснении, расшифровке или обобщении применительно к каждой аудиторской фирме.

Внутрифирменные стандарты аудиторской организации – это документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности. Нами проведен обзор определения понятия «внутрифирменные стандарты» (табл. 1).

Таблица 1 – Обзор определения понятия «внутрифирменные стандарты»

№ п/п	Автор	Понятие
1.	Подольский В.И. [7]	Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к организации работы аудиторских организаций, осуществлению и оформлению аудиторских услуг
2.	Сиротенко Э.А. [8]	Под внутрифирменными стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности
3.	Шеремет А.Д., Суйц В.П. [13]	Внутрифирменные стандарты – это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения
4.	Жарылгасова Б.Т. [4]	Внутрифирменные стандарты аудиторской организации – это документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренним стандартам, разработанным в аккредитованных аудиторских объединениях
5.	Макарова Л.Г. [6]	Внутренние стандарты аудиторских организаций (БСАО) – документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией
6.	Солончева С.В. [9]	Внутрифирменные (технологические) стандарты – некая совокупность регламентов, разрабатываемых и утверждаемых аудиторской фирмой, описывающих весь процесс проведения аудиторской проверки и оказания сопутствующих аудиту услуг, начиная с момента получения задания и заканчивая подготовкой отчетных документов (аудиторское заключение, отчет по результатам проведения аудиторской проверки и т.д.), предоставляемых руководству аудируемого лица и представителям его собственника

Обзор понятия «внутрифирменные стандарты» позволил выявить два подхода к рассмотрению данного понятия. Первая группа авторов, такие как Э.А. Сиротенко, В.И. Подольский и др., трактуют понятие «внутрифирменные стандарты» как документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита. Вторая группа авторов, например А.Д. Шеремет, рассматривают внутрифирменные стандарты как набор инструкций или совокупность регламентов. Первая группа понятий базируется на правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». С понятийной точки зрения, на наш взгляд, более емким является второй подход.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание – тайная информация. Внутрифирменные стандарты – это набор внутрифирменных инструкций и руководств, которые постоянно корректируются в целях совершенствования.

Разработанная система внутрифирменных стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом всех тенденций ее развития и опыта в масштабах международного аудиторского сообщества, принимая во внимание специфику учёта и бухгалтерской (финансовой) отчетности, нормативно-правового регулирования хозяйственной деятельности и аудита отдельной страны и собственного подхода аудиторской организации к проводи-

мым проверкам и составляемым заключениям. Ученые большое внимание уделяют исследованию значения внутрифирменных стандартов. Значение стандартов проявляется в результатах,

которые позволяют добиться их применения. Данные стандарты проявляются по 23 обобщенным нами значениям в таблице 2.

Таблица 2 – Значение системы внутрифирменных стандартов

Значение ВФС	Авторы						
	Жарыгласова Б.Т. [4]	Хулхачиева Г.Д. [12]	Хахонова Н.Н. [11]	Сиротенко Э.А. [8]	Галова Е.В. [3]	Суворова С.П. [10]	Бычкова С.М. [2]
1. Обеспечение определенного уровня качества аудита			+	+	+		+
2. Гарантия результатов аудиторской проверки		+			+		
3. Определение меры ответственности аудиторов					+		
4. Внедрение в аудиторскую практику новых разработок и технологий			+	+	+		+
5. Понимание пользователями содержания процесса аудиторской проверки			+		+		+
6. Ограничение контроля над аудиторской деятельностью со стороны государства					+		
7. Уменьшение работы аудиторов	+	+		+			+
8. Использование в качестве инструментария вспомогательных рабочих документов технического характера (вопросники, таблицы)	+						
9. Обеспечение дополнительного контроля за работой ассистентов аудитора	+			+			
10. Оптимизация технологии и организации проведения аудита	+			+			
11. Содействие внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и технологий	+						
12. Укрепление общественного престижа профессии	+		+				
13. Отражение и учёт специфики экономической среды и рынка аудиторских услуг, в которых работает данная аудиторская организация						+	
14. Раскрытие собственного подхода к выполнению аудиторских процедур, сбору аудиторских доказательств, их документированию и оформлению результатов проверки в виде четких указаний с целью повышения качества проверки и уменьшения риска ошибок при формулировании заключения						+	
15. Регламентирование деятельности аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечение основы политики урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и руководством аудиторской организации, между руководством аудиторской организации и контролирующими органами						+	
16. Обеспечение общей эффективности функционирования аудиторской организации как предпринимательской структуры						+	
17. Облегчение аудиторами ведения переговоров с клиентами							+
18. Обеспечение взаимосвязи отдельных элементов аудиторского процесса			+				+
19. Упорядоченное проведение проверки в разрезе объектов аудита		+					
20. Обеспечение прозрачности проведения проверки		+					
21. Повышение достоверности отчетности		+					
22. Обеспечение соблюдения профессионального поведения аудитора в соответствии с этическими нормами аудита				+			
23. Создание общего имиджа профессии			+				

Приведенный в таблице 2 обзор показывает, что различные авторы выделяют разные результаты применения внутрифирменных стандартов, однако ряд аспектов имеют общий характер, например: обеспечение определенного уровня качества аудита, внедрение в аудиторскую практику новых разработок и технологий, уменьшение работы аудиторов. Оригинальными аспектами, которые, на наш взгляд, представляются чрезвычайно важными, выступают такие, как: отражение и учёт специфики экономической среды и рынка аудиторских услуг, в которых работает данная аудиторская организация; обеспечение соблюдения профессионального поведения аудитора в соответствии с этическими нормами аудита; обеспечение общей эффективности функционирования аудиторской организации как предпринимательской структуры.

Исследования результатов применения внутрифирменных стандартов позволяет сделать вывод о целесообразности и необходимости их применения в целях обеспечения качественного оказания аудиторских услуг.

Целью разработки внутрифирменных стандартов является повышение качества и надежности аудиторских услуг, эффективности полученных результатов, уменьшение трудоемкости работы аудитора, снижение аудиторского риска и создание дополнительного уровня гарантий для пользователей бухгалтерской информации. Также внутренние стандарты аудиторской организации позволяют применять в аудиторской практике новые технологии и методики проверки и унифицировать принципы и подходы аудиторской фирмы при аудите.

Отсутствие внутрифирменных стандартов ставит под сомнение соответствие аудиторских услуг, оказываемых организацией, общеустановленным стандартам, уровень профессионализма ее руководства, ведущих аудиторов. И наоборот, наличие внутрифирменных

стандартов служит показателем высокого профессионализма аудиторов, то есть во внедрении и разработке стандартов заинтересовано руководство аудиторской организации.

Разработка внутрифирменных стандартов должна быть поручена высокопрофессиональным сотрудникам (ведущим аудиторам), хорошо разбирающимся как в международных и российских стандартах аудиторской деятельности, так и в самой технологии аудита, располагающим отличными знаниями теории и практики по учету, аудиту, анализу, финансам и праву.

Внутрифирменные стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации и вступают в силу с момента утверждения. Все сотрудники аудиторской организации должны быть своевременно осведомлены об утверждении стандартов.

Разработка внутрифирменных стандартов основывается на принципах профессиональной этики аудита, таких как: независимость, профессиональное суждение и скептицизм, существенность, разумная уверенность.

При подготовке внутрифирменных аудиторских стандартов целесообразно соблюдать следующие условия:

- взаимное стремление всех заинтересованных сторон к достижению согласия с учетом мнения каждой из сторон по управлению качеством аудиторских услуг, применимости, совместимости и взаимозаменяемости;
- необходимость создания внутрифирменных стандартов следует оценивать с точки зрения их применимости и практичности;
- обеспеченность стандартов четкими формулировками и ясностью изложения;
- должно соблюдаться единство терминологической базы, т.е. все внутрифирменные стандарты должны содержать единую трактовку терминов;
- стандарты должны периодически и своевременно обновляться.

Теорией и практикой выработаны различные подходы к классификации внутрифирменных стандартов. Следует констатировать, что данные классификации предполагают использование целого ряда классификационных признаков, которые существенно различаются в исследованиях различных авторов.

Большинство авторов выделяют классификацию по следующим признакам: по назначению, по стадиям аудита и т.д. в пределах одного и того же классификационного признака ученые выделяют различные группы стандартов. Так, В.И. Подольский, С.П. Суворова в классификации по назначению выделяют шесть групп стандартов: стандарты, содержащие общие положения по аудиту; стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита; стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений; специализированные стандарты; стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг; стандарты по образованию и подготовке кадров. Э.А. Сиротенко выделяет четыре группы стандартов: стандарты, содержащие общие положения по аудиту; стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита (рабочие); стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов (стандарты отчетности); специализированные стандарты. Е.В. Галова выделяет лишь две группы стандартов: стандарты, обеспечивающие организацию аудиторских услуг; стандарты, обеспечивающие качество аудиторских услуг. Оригинальным представляется методологический подход Н. Лосевой, выделяющей две группы стандартов: концепция развития аудиторской организации и внутрифирменных стандартов аудита и внутрифирменные стандарты, дополняющие и уточняющие положения федеральных и международных стандартов аудита. В.Д. Андреев разработал подход к классификации стандар-

тов внутреннего аудита, который, на наш взгляд, может быть использован и при разработке внутрифирменных стандартов аудита.

Приведенный обзор исследованных классификаций внутрифирменных стандартов позволил сформировать авторский подход, предполагающий выделение следующих групп стандартов: 1) стандарты на процессы (работы); 2) стандарты на сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью; 3) стандарты на компетенцию; 4) стандарты организационно-методические; 5) стандарты на термины и определения (гlossарий); 6) стандарты на методы контроля.

Базовая классификация внутрифирменных стандартов содержится в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», при этом выделяются следующие группы стандартов.

1. Стандарты, содержащие общие положения по аудиту.
2. Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита.
3. Стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов.
4. Специализированные стандарты.
5. Стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг.
6. Стандарты, по образованию и подготовке кадров.

Форма изменений внутрифирменных стандартов может различаться; это может быть постепенное улучшение стандарта или коренная реконструкция.

В целом внутрифирменный стандарт аудита представляет собой документ с приложениями.

В зависимости от специфики объекта внутрифирменные стандарты целесообразно разделить на следующие виды: стандарты основополагающие; стандарты на сопутствующие услуги и

прочие услуги аудиторской деятельности; стандарты на процессы; стандарты на методы контроля, анализа. Классификации и сущность отдельных групп стандартов представлены в таблице 3.

фикации и сущность отдельных групп стандартов представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Группы внутрифирменных стандартов и их сущность

Группы стандартов	Сущность стандартов
Стандарты основополагающие	Нормативные документы, содержащие общие или руководящие положения для определенной области оказания аудиторских услуг. Могут использоваться как методический документ, на основе которого могут разрабатываться другие стандарты
Стандарты на сопутствующие услуги и прочие услуги аудиторской деятельности	Нормативные документы, содержащие требования к качеству услуг, которые оказывает аудиторская организация
Стандарты на процессы	Нормативные документы, содержащие требования соответственно к процессу (например, к сбору и отражению информации, формированию итоговых документов по результатам аудита)
Стандарты на методы контроля, анализа	Нормативные документы, устанавливающие методики, правила, процедуры различных действий (например, стандарты, регламентирующие контроль качества на уровне аудиторской организации, на уровне отдельного аудиторского задания)

Таким образом, в любой аудиторской организации можно выявить значительное число задач, которые целесообразно решать с помощью внутрифирменных стандартов. Преимуществом стандартизации на уровне аудиторской организации является возможность устанавливать свои правила разработки и применения собственных стандартов с учетом специфики структуры организации и области ее деятельности.

Предлагаемая классификация внутрифирменных стандартов смещает приоритеты к оценке качества объектов стандартизации, что также согласуется с мировым и государственным опытом стандартизации.

Библиографический список

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. – М.: Велби: Проспект, 2007. – 432 с.
3. Галова Е.В. Внутрифирменные стандарты аудита – гарантия качества аудиторской проверки // Финансы. – 2007. – № 7.
4. Жарылгасова Б.Т. Общие рекомендации по разработке внутрифирменных стандартов аудиторской дея-

тельности // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12.

5. Лосева Н.А. Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций: теория, методология, практика // Стандарты и качество. – 2007. – № 2. – С. 75.

6. Макарова Л.Г. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 11.

7. Подольский В.И. Аудит: Учебник / Под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономистъ, 2004. – 494 с.

8. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: Учеб. пособие. – 2-е изд., испр. – М.: КНОРУС, 2006. – 224 с.

9. Солончева С.В. Методические основы разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности: дисс. ... к.э.н.

10. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В., Ковалева А.М. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности: Учеб. пособ. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2007. – 336 с. – (Высшее образование).

11. Хахонова Н.Н. Аудит: Учебник. – М.: КНОРУС, 2011. – 720 с.

12. Хулхачиева Г.Д. Развитие методики внутреннего аудита и ее особенности в сельскохозяйственных опе-

рациях: дисс. канд. экон. наук / Хулхачиева Галина Доржиевна; Науч. рук. д-р экон. наук, проф. И.Н. Богатая. – Ростов н/Д, 2010. – 178 с.

E-mail: savina.olesya@mail.ru

13. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).

Бахтеев А.В.

к.э.н., доцент кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и прогнозирования» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА АНАЛИЗА-СИНТЕЗА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В ХОДЕ АУДИТА

УДК 657.6

Аннотация

В статье рассматривается методология проведения аналитических процедур в ходе выполнения заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности. Применение аналитических процедур рассматривается автором через призму базового метода теории познания, общеизвестного как закон единства анализа и синтеза. В соответствии с предлагаемым подходом применение аналитических процедур структурируется в разрезе трех последовательных этапов метода «анализа-синтеза»: общего изучения, анализа и синтеза. В качестве методологической основы подготовки программы аналитических процедур автором используется риск-ориентированный подход к проведению аудита.

Ключевые слова

Аудит, аналитические процедуры, анализ-синтез, риск-ориентированный подход, программа аудита.

Современный этап развития аудиторской профессии в нашей стране и в международном масштабе характеризуется повышением требований к качеству и надежности результатов аудита в свете риск-ориентированного подхода. Предпосылками формирования новых требований к качеству и надежности результатов работы аудитора являются:

- повышение требований к содержанию бухгалтерской (финансовой) отчетности бизнес-единиц, обусловленное необходимостью включения в ее состав информации качественного характера, предназначенной для создания у внешних заинтересованных пользователей всестороннего представления о результатах их финансово-хозяйственной деятельности;
- качественные изменения содержания инвестиционных решений заинтере-

сованных пользователей, заключающиеся в сокращении временных рамок для их подготовки и принятия в сочетании с нарастающей тенденцией снижения риска-аппетита потенциальных инвесторов;

- продолжающаяся тенденция всеобщего экономического спада, сопровождающаяся ростом вероятности банкротства объектов инвестирования;
- сохраняющаяся тенденция склонности топ-менеджмента крупных компаний к манипуляциям данными бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате использования «творческого» бухгалтерского учёта с целью удовлетворения личных предпочтений и введения в заблуждения внешних заинтересованных пользователей.

В свете вышеперечисленных обстоятельств основными требованиями к аудитору на современном этапе остаются:

- обеспечение уверенности среднего информированного пользователя в достоверности проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности как основного источника информации для принятия инвестиционных решений;
- снижение риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий руководства аудируемого лица;
- повышение эффективности аудита, заключающееся в увеличении надежности его результатов в сочетании с минимизацией издержек на его проведение;

В контексте вышеперечисленных задач одним из важных способов повышения качества мнения аудитора, по итогам оказания услуг, связанных с выражением уверенности, является, по нашему мнению, использование аналитических процедур на различных этапах оказания таких услуг. Порядок проведения аналитических процедур и требования, предъявляемые к ним, содержатся в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» [2, с. 1] и одноименном МСА 520 [3, с. 433]. В соответствии с требованиями указанных стандартов аналитические процедуры применяются аудитором на протяжении всей аудиторской проверки. При этом:

1. На стадии планирования аудиторские процедуры используются для достижения понимания деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, а также для выявления областей потенциальных рисков существенного искажения его бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе вследствие недобросовестных действий руководства.

2. При проведении аудиторских процедур по существу аналитические процедуры применяются наряду с детальными тестами групп операций и

остатков по счетам в сочетании с ними. Фактором, повышающим результативность аналитических процедур на этом этапе аудита, является то что, на этом этапе они, как правило, носят детальный характер (углубленные аналитические процедуры). При этом использование аналитических процедур целесообразно в случае, если аудитор доверяет процедурам подготовки данных, используемых для их проведения.

3. На стадии завершения аудита аналитические процедуры используются в качестве инструмента обзорной проверки аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью обобщения полученной на предшествующих стадиях проверки информации об имеющихся местах искажениях [3, с. 434]. На этой стадии проверки аналитические процедуры служат для идентификации существенных искажений аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности и вынесения итогового суждения о ее достоверности и надлежащего характера подготовки.

Определяя место и порядок проведения аналитических процедур через призму риск-ориентированного подхода, по нашему мнению, целесообразным является их структуризация в контексте методологии, сущность применения которой определяется широко используемым в экономическом анализе фундаментальным принципом теории познания, известным как закон единства анализа и синтеза. Применительно к процессу аудита данная методология, на наш взгляд, может быть представлена в виде трехступенчатого алгоритма, составляющего основу общего подхода к разработке программы аналитических процедур¹, представленного на рисунке 1.

¹ Здесь и далее по тексту термин «программа аналитических процедур» используется для обозначения части программы аудита, содержащей информацию о запланированных в ходе аудита аналитических процедурах. На практике выделения перечня запланированных аналитических процедур в отдельную программу, как правило, не осуществляется.

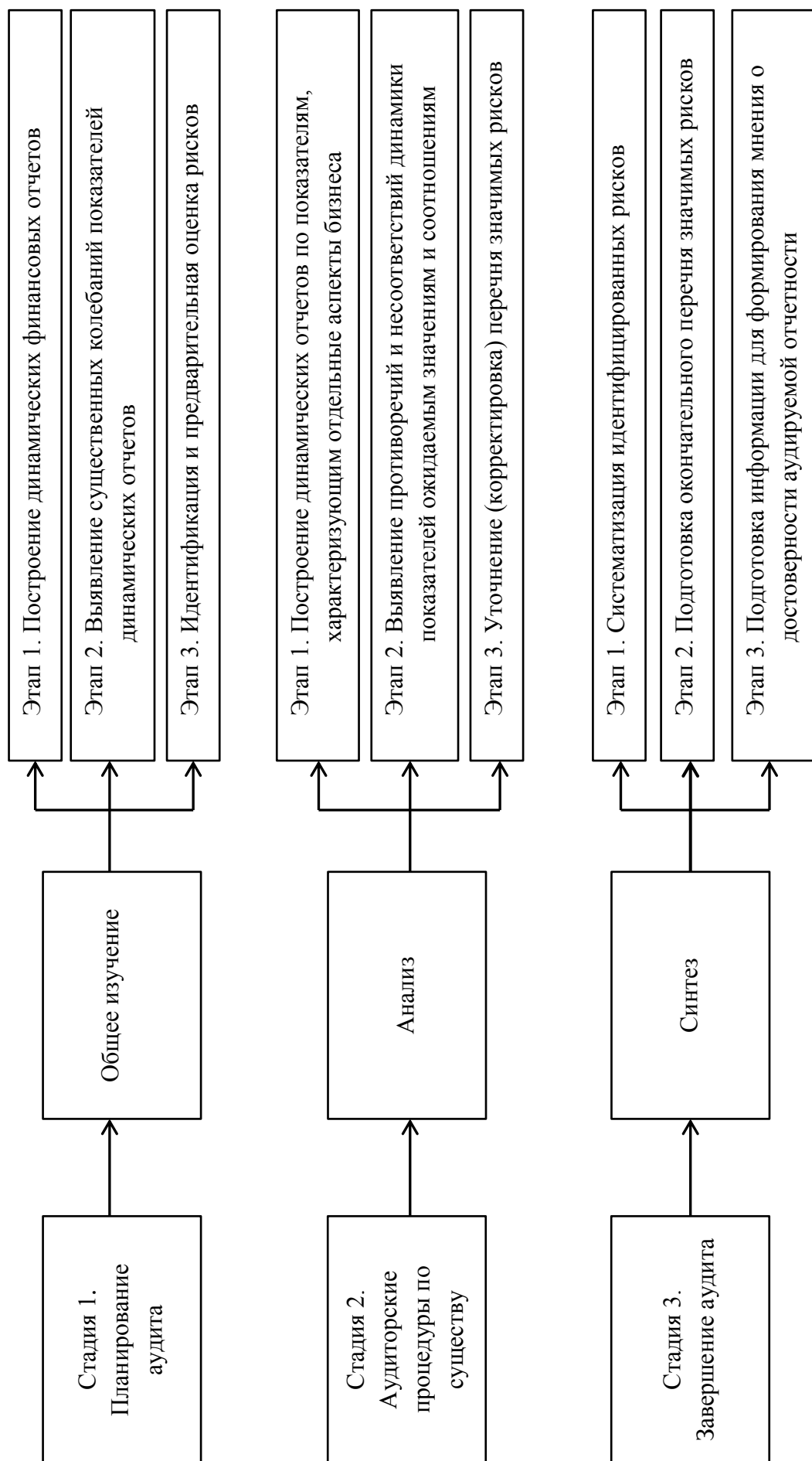


Рисунок 1 – Структура общего методологического подхода к разработке программы аналитических процедур

В соответствии с предлагаемым методологическим подходом аналитические процедуры, проводимые на этапе планирования, направлены на общее изучение объекта аудита.

Целью аналитических процедур, проводимых в качестве аудиторских процедур по существу, является детальное изучение отдельных аспектов бизнеса, входящих в функциональную структуру аудируемой бизнес-единицы, посредством декомпозиции интегральных показателей аудируемой бухгалтерской отчетности.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры проводятся с целью обобщения и интерпретации результатов проведенного аудита и формулировки итогового суждения относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, в рамках предлагаемой методологии построение программы аналитических процедур внутри каждого этапа осуществляется в свою очередь по трехступенчатой схеме.

Как было изложено выше, в соответствии с предлагаемой структуризацией на стадии планирования проводится общее изучение аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента по аудиту. На этом этапе аудита решаются следующие задачи:

- определение абсолютной и структурной динамики интегральных показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах;
- выявление необычных и существенных колебаний показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- идентификация и предварительная оценка рисков хозяйственной деятельности клиента по аудиту;
- идентификация и предварительная оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий руководства аудируемого лица.

Объем, временные рамки и характер аналитических процедур опреде-

ляются прежде всего политикой аудиторской компании, которая раскрывается в соответствующих внутренних регламентах (стандартах¹, методиках и т.п.). Однако, по нашему мнению, наиболее эффективным при планировании аудита является использование на первом этапе приемов вертикального, горизонтального и коэффициентного анализа. Под вертикальным анализом подразумевается изучение структуры интегральных показателей бухгалтерской отчетности по данным бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Все перечисленные приемы анализа используются для построения динамических отчетов². Горизонтальный и вертикальный анализ предполагают построение и изучение динамических рядов абсолютной и структурной динамики интегральных показателей бухгалтерского баланса и отчета о

¹По нашему мнению, здесь уместным является пояснить использованную нами терминологию. Статьей 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ [1, с. 4] наличие внутренних стандартов аудиторских организаций как одного из уровней стандартизации аудиторской деятельности, не предусмотрено. Поэтому элементами системы внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (СВКК) являются внутренние регламенты, методики либо аналогичные локальные нормативные акты. Однако изучение практики построения СВКК в малых и средних аудиторских компаниях показывает, что термином «внутрифирменные (внутренние) стандарты» оперирует большинство из них.

² Термин «Динамический отчет» использован нами в статье для детерминации исходного документа, подготавливаемого аудитором для проведения аналитических процедур. Динамический отчет представляет собой составленный в произвольной форме информационный массив, включающий показатели деятельности аудируемого лица, содержащиеся как в его бухгалтерской (финансовой) отчетности и учетных регистрах, так и во внеучетной информации. Форма динамического отчета определяется аудитором в соответствии с его профессиональным суждением и должна позволять изучать динамику требуемых показателей, их колебания и соотношения.

финансовых результатах. Коэффициентный анализ предполагает изучение динамики наиболее информативных относительных показателей, рассчитываемых по данным бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Как показывает практика, использование сочетания перечисленных методик анализа позволяет аудитору достаточно быстро и полно сформировать адекватное общее представление о бизнесе клиента, проводимое на втором этапе планирования. Получив представление о бизнесе клиента, итогах и перспективах его развития, аудитор в состоянии сформировать предварительный перечень рисков хозяйственной деятельности. Как правило, проведение аналитических процедур на этапе планирования позволяет идентифицировать риски, связанные с несоблюдением принципов подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (таких, например, как допущение непрерывности деятельности) и ее существенным искажением. В рамках третьего этапа на стадии планирования оценивается значимость идентифицированных рисков. Как показывает практика, анализ существенных колебаний показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности является действенным инструментом, позволяющим идентифицировать риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий руководства аудируемого лица.

Использование аналитических процедур в качестве аудиторских процедур по существу предполагает решение следующих задач:

- достижение понимания отдельных аспектов бизнеса клиента по аудиту в совокупности с углубленным пониманием среды, в которой осуществляется эта деятельность;
- детальная оценка значимых рисков, идентифицированных на стадии планирования;
- подтверждение аудиторских доказательств, полученных при проведении аудиторских процедур по существу и тестов средств контроля;
- идентификация дополнительных рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица, определение их значимости;
- идентификация рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий руководства клиента;
- выявление противоречий отдельных показателей и тенденций, имеющих место в аудируемой отчетности и (или) в полученных в ходе проведения аудиторских процедур по существу аудиторских доказательствах;
- снижение риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На первом этапе стадии проведения аудиторских процедур по существу необходимость применения аналитических процедур обуславливается необходимостью сокращения других аудиторских процедур с одновременным повышением надёжности полученных по итогам их применения результатов. Использование аналитических процедур позволяет аудитору углубить понимание аудитором специфики деятельности клиента в разрезе отдельных сегментов деятельности аудируемого лица. Применение аналитических процедур в качестве аудиторских процедур по существу на втором этапе позволяет установить имеющиеся противоречия и наиболее эффективно провести их анализ на предмет того, указывают ли эти противоречия на наличие рисков хозяйственной деятельности и рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, идентифицированных на этапе планирования, а также дополнить перечень уже известных аудитору рисков. Возможности этого этапа позволяют проводить идентификацию рисков

в разрезе различных аспектов бизнеса клиента, что, безусловно, повышает их эффективность. На третьем этапе аудитор генерирует полный перечень рисков вместе со своими оценками значимости этих рисков с учетом результатов проведенных аналитических процедур. При этом перечень рисков, идентифицированных на этапе планирования, может быть как дополнен или сокращен, так и оставлен без изменения.

Использование аналитических процедур на этапе завершения аудита обусловлено необходимостью решения следующих задач:

- группировка выявленных рисков с точки зрения их значимости и существенности влияния на достоверность аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- заключительная оценка значимости рисков, идентифицированных на первых двух этапах аудита;
- определение достаточности и надлежащего характера собранных в процессе выполнения задания аудиторских доказательств;
- определение перечня реализовавшихся рисков, оказывающих существенное влияние на достоверность аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определение необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур;
- формирование окончательного суждения относительно достоверности проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для решения сформулированных задач на первом этапе завершающей стадии аудита с помощью аналитических процедур осуществляется систематизация рисков, идентифицированных на двух предыдущих этапах аудита. Все идентифицированные в ходе выполнения аудиторского задания риски ранжируются по степени их значимости и влияния на до-

стоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. На втором этапе завершающей стадии исключаются из рассмотрения риски, влияние которых незначительно на процесс формирования аудиторского суждения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также формируется окончательный перечень значимых рисков, влияющих на ее достоверность. Кроме того, на этом этапе проводятся аналитические процедуры с целью определения необходимости назначения дополнительных процедур, позволяющих достичь разумной уверенности, необходимой для выражения мнения о достоверности проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аналитические процедуры, проводимые на третьем этапе, планируются и проводятся с целью формирования окончательного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента.

По нашему мнению, предлагаемый в настоящей статье подход, базирующийся на методологии анализа-синтеза, позволит разработать наиболее эффективную программу проведения аналитических процедур, отвечающую современным требованиям концепции риск-ориентированного аудита.

Библиографический список

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (р. 23.07.2013) // Собрание законодательства РФ, 05.01.2009, № 1, ст. 15.
2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры», утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011). Собрание законодательства РФ, 30.09.2002, № 39, ст. 3797.
3. International standard on auditing 520 Analytical Procedures <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>.

E-mail: a_bakhteev@mail.ru

Гринченко В.А.,

К.Э.Н.

Гринченко К.А.,

*аспирант кафедры «Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»*

ИССЛЕДОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ РИСКОВ И СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДИК ИХ ОЦЕНКИ

УДК 657.6

Аннотация

В статье исследованы аудиторские риски, возникающие на разных уровнях аудиторских проверок. Особое внимание уделено неотъемлемым рискам, рискам средств контроля и рискам необнаружения. В статье представлена классификация факторов влияния на неотъемлемый риск, сформированная авторами.

Ключевые слова

Аудиторский риск, аудит, налоговый аудит, проверка.

Условия функционирования коммерческих организаций и инфраструктуры в мировой экономике стремительно меняются, и интенсивность таких изменений будет возрастать в первую очередь благодаря всеобъемлющей информатизации и развитию технологий. Соответственно, изменяются способы и методы организации и управления деятельностью компаний в соответствии с новыми стандартами.

Адаптируясь к новым условиям ведения бизнеса, а также в ответ на новые сложившиеся в ходе многолетней практики профессиональные риски, ведущие мировые саморегулируемые аудиторские организации приняли ряд нововведений в международных стандартах аудита, одним из которых является использование риск-ориентированного подхода в ходе аудиторской проверки.

Современные требования к проведению аудита требуют учёта специфики каждого отдельного аудируемого лица, что выражается в обширном применении профессионального суждения в процессе планирования и осуществления аудиторской проверки.

Комплексность и сложность бизнес-процессов требуют от аудитора глубины познания деятельности и способов

функционирования аудируемой компании, но временные рамки аудита заставляют аудитора принимать определенный уровень профессионального риска.

Более того, в процессе проведения налогового аудита обязательств по налогам и сборам, от аудитора требуется не только понимать деятельность компании изнутри, но и учитывать официальные рекомендации российского Министерства финансов, Федеральной налоговой службы и других органов государственной власти. Не менее важным остается контроль арбитражной практики различных уровней, которая во многом определяет позицию налоговых органов в отношении того или иного действия или бездействия налогоплательщика. Все это в совокупности добавляет еще один ряд рисков для аудитора, связанных с недостаточной оценкой внешних факторов в процессе налогового аудита.

В настоящее время не существует четко проработанных методик, определяющих глубину познания как внутренней деятельности компании, так и внешнего налогового климата. Кроме того, не существует и методик, позволяющих выявлять конкретные риски в процессе аудита. Это обусловлено вы-

сокой вариативностью ситуаций и уникальностью каждого экономического субъекта и каждой индустрии. Отсюда и высокий уровень вовлечения субъективных оценок аудитора, что также увеличивает его профессиональный риск. Следовательно, именно сейчас актуальным становится развитие методики оценки аудиторских рисков, а также соответствующих инструментов, позволяющих следовать требованиям стандартов аудита и снижать аудиторский риск в целях эффективной организации и проведения аудита.

Исследованию вопросов оценки аудиторских рисков посвящены труды отечественных и зарубежных ученых, таких как М.А. Азарская, И.Н. Богатая, С.М. Бычкова, М.А. Городилов, М.В. Мельник, О.А. Миронова, В.И. Подольский, Я.В. Соколов, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, Н.Н. Хахонова, Э.А. Аренс, Дж.К. Лообек, М. Рамос. Несмотря на широкую вовлеченность ученых в освещение данного вопроса, большинство исследований сконцентрировано на толковании существующих аудиторских стандартов или на математических моделях, что, на наш взгляд, не является исчерпывающим в условиях обширного применения профессиональных суждений, где аудитор должен руководствоваться влиянием множества факторов, которые не могут быть учтены как в математических моделях, так и общими нормами стандартов аудита.

Вопросы налогового аудита также неоднократно затрагивались в трудах вышеназванных учёных, однако проблема систематизации существующей практики налогового администрирования в виде анализа писем Министерства финансов, Постановлений ФАС и прочих источников информации все еще не имеет какого-либо математического решения. В этих вопросах аудитор может полагаться только на свое профессиональное суждение, не

располагая какими-либо показателями об объемах и эффективности проанализированных внешних источников налоговой информации.

Область решения указанных проблем требует дальнейшего глубокого теоретического исследования и значительной практической проработки.

Постоянное совершенствование способов ведения бизнеса, непрерывный процесс интеграции информационных технологий в процессы производства и управления, а также глобализация экономик и рынков оказывает существенное влияние на методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти явления способствуют расширению поля для предпосылок появления различного рода рисков как для аудируемых компаний, так и для самих аудиторов. Так, в пояснениях Международной федерации бухгалтеров, сопутствующих публикации в 2002 г. проектов новых МСА из группы «рисковых», в качестве основных причин изменений были названы следующие: происходящие сдвиги в организации коммерческой деятельности и управлении ею; влияние глобализации и технологизации; возрастание роли для целей бухгалтерского учёта и составления финансовой (бухгалтерской) отчётности профессионального суждения и определения оценок, в том числе по справедливой стоимости; рост риска искажения финансовой (бухгалтерской) отчётности под влиянием давления различных факторов деятельности [6, с. 81-86].

Это приводит к тому, что процесс анализа рисков коммерческих организаций и рисков самого аудиторского проекта становится важнейшим инструментом в методологии аудита.

В это же время известная сложность и противоречивость налогового администрирования в России делает оценку налоговых рисков наиболее важной и ответственной задачей аудитора.

В такой ситуации необходимо удостовериться в том, что в процессе выявления и оценки рисков какие-либо существенные области не будут упущены из виду. Для этого необходимо применять системный подход для выявления рисков и их предпосылок, который должен основываться на разработанной классификации рисков.

Необходимо сразу уточнить, что риски, присутствующие в аудируемых компаниях, оказывают прямое влияние на риски аудиторских организаций и являются их составной частью. Основное их различие заключается в том, что аудитор, со своей стороны, реагирует на выявленные риски коммерческой организации, осуществляя процедуры, снижающие такие риски до необходимого уровня. В ситуации, когда риск идентифицирован, для аудитора величина его влияния, как правило, будет значительно меньше, чем для клиента при условии выполнения мероприятий по его снижению.

Под аудиторскими рисками понимаются риски, относящиеся именно к аудиторской организации. Естественно, что к рискам аудируемого лица необходимо применять аналогичный системный подход.

В соответствии с этим, по нашему мнению, для обеспечения системного подхода к процессу выявления аудиторских рисков, их последующего анализа и разработки процедур по сведению таких рисков до приемлемого уровня должен быть сформирован единый понятийный и методический аппарат. При этом области выявления рисков низшего уровня должны входить как базовые составляющие в параметры оценки высшего уровня иерархии.

Риски в налоговом аудите, являясь наиболее ответственной и рискованной частью аудита, должны занимать особое место в иерархии.

Для построения такой иерархии необходимо определить базовое поня-

тие и базовый уровень аудиторского риска. В соответствии с современными требованиями к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности в нее необходимо включать не только информацию, выраженную в цифрах, но и большую описательную часть, которая является неотъемлемой частью отчетности и играет такую же существенную роль для ее пользователей. На наш взгляд, в иерархии понятий аудиторского риска базовым является риск искажения, который может рассматриваться для различных элементов, как систем бухгалтерского и налогового учёта, так и бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

Базовую основу для риска искажения составляет уровень бизнес-операции – отдельного обособленного действия, обладающего логической завершенностью и направленного на достижение минимальной задачи из совокупности задач бизнес-процесса. Каждая бизнес-операция прямо или косвенно влечет налоговые последствия.

Анализ риска искажения на уровне бизнес-операции позволит определить, является ли ошибка системной, или она имеет разовый характер, что необходимо при оценке ее влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В случаях, когда процессный подход четко не имплементирован¹ в системе управления коммерческой организации, аудитору необходимо самостоятельно разграничить систему учёта для целей проведения проверки на логически обособленные области таким образом, чтобы выделенный комплекс бизнес-процессов представлял собой завершенный цикл операций. Для выделения таких обособленных областей рекомендуется использовать разделы учёта.

Неотъемлемой процедурой в проведении аудиторских проверок является тестирование выбранных сальдо

¹ От англ. Implementation – реализация, внедрение, исполнение.

и оборотов. В таких случаях исходным показателем является та или иная строка бухгалтерской (финансовой) отчетности. В то же время такой показатель может быть сформирован из совокупности бизнес-операций, каждая из которых может нести в себе риск, а может и не нести. Во втором случае время, потраченное на тестирование данной бизнес-операции, будет использовано неэффективно, что может негативно сказаться на общем результате аудиторской проверки. Риск бизнес-операции необходимо рассматривать дискретно, что позволит сконцентрировать свое внимание на самом процессе.

Аудиторские тесты должны разрабатываться под каждый отдельный выявленный риск. Процедуры на уровне бизнес-операций могут оптимизировать работу аудитора за счет сокращения времени тестирования безрисковых областей, и одновременно концентрируясь на рискованных областях, можно более эффективно снижать аудиторский риск.

На бизнес-операции может оказывать влияние:

- автоматизация процессов: в настоящее время все больше коммерческих организаций в своей операционной деятельности используют комплексные информационные системы (SAP, Oracle), внедрение и настройка которых требует нескольких лет, тем самым увеличивая риски сбоев в период внедрения;

- непрерывное совершенствование существующих и внедрение новых процедур на уровне бизнес-операций: часто ответственный персонал просто не успевает освоить новые механизмы работы. Условия ведения предпринимательской деятельности диктуют необходимость стремительной адаптации к окружающим условиям, тем самым стимулируя все вспомогательные и обслуживающие системы к аналогичным изменениям;

- с точки зрения аудита налоговых обязательств – это использование

внешних информационно-правовых систем, таких как «КонсультантПлюс», «Гарант» и прочие. От эффективности работы в этих системах во многом зависит качество решений принимаемых аудитором, консультантом. Бурно развивающаяся судебная практика и публикуемые разъяснения финансовых органов требуют понимания не только как отдельные примеры трактовки налогового законодательства, но и как часть существующих тенденций и политических направлений;

- доступ к базам данных по компаниям (например, «Спарк»), возможность анализа истории развития и репутации деловых партнеров. В последнее время понятия «добросовестность» и «должная осмотрительность» все чаще упоминаются в деловом обороте. В попытке уменьшения объемов финансовых махинаций государство все сильнее принуждает налогоплательщика проверять своих контрагентов, а в случае отсутствия такой проверки – даже отвечать по их обязательствам.

Наличие специфичных рисков, присущих уровню бизнес-операций, вносит новые определения и инструменты в методологию аудита, что должно найти свое отражение в понятийном аппарате. В отношении информационных технологий аудитор должен оценить необходимость применения специальных знаний об информационных системах для проведения аудита [10].

Следующий уровень в иерархии аудиторских рисков – уровень объекта учёта, который представляет собой отдельно взятые имущество, обязательства или хозяйственные операции коммерческой организации. Объект учёта является наименьшей единицей в системе бухгалтерского учёта, характеристики которого непосредственно задействованы в процессе формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Тем самым объект учёта становится основным уровнем концентрации рис-

ков, связанных с искажениями в количественных величинах оценки.

Уровень объектов учёта находится в непосредственной зависимости от нижестоящего уровня бизнес-процессов как его составляющих, однако если риск бизнес-операции можно рассматривать отдельно от остальных смежных процессов, то на уровне объекта учёта необходимо исследовать также и взаимосвязи объектов, что обобщает наш взгляд на объекты учёта до уровня разделов учёта.

На уровне разделов учёта наиболее актуальной с точки зрения выявления рисков становится методология учёта, и, соответственно, искажения будут касаться концептуальных упущений в системе бухгалтерского учёта, которые приводят к ошибкам в отражении хозяйственной деятельности коммерческой организации.

Раздел учёта является промежуточным звеном между объектом учёта и уровнем бухгалтерской (финансовой) отчетности, который позволяет рассматривать объекты учёта во взаимосвязи, что, с одной стороны, помогает выявить связанные между собой риски, а с другой стороны, позволяет оптимизировать аудиторские процедуры по выявлению и тестированию рисков областей.

На уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности возникают новые качественные риски, связанные с раскрытием информации в комментариях к отчетности и непосредственно в самих формах отчетности.

В настоящее время отчетливо наметилась тенденция реформирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной по российским стандартам, в соответствии с нормами, применимыми к отчетности, подготовленной по международным стандартам. Применительно к нашей ситуации это касается формы предоставления различного рода раскрытий и пояснений к основным формам отчетности (бухгал-

терского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала и отчета о движении денежных средств) в приложениях к бухгалтерскому балансу и пояснительной записке. Таким образом, в бухгалтерской (финансовой) отчетности будет присутствовать обширная пояснительная часть, в которую будут включены как описательные, так и количественные раскрытия статей из первых четырех форм отчетности.

Эти изменения потребуют от аудитора отдельной работы с пояснительной частью отчетности, которая существенно увеличит затраты времени, отведенного на аудит, а также потребуют разработки новых процедур для методик проверки этой части отчетности.

Важным моментом в оценке рисков на уровне отчетности является такой элемент, как честность и добросовестность менеджмента коммерческой организации. Всегда существует возможность сговора и тщательного сокрытия фактов таким образом, что выявить фальсификацию со стороны аудитора будет крайне сложно. Кроме того, нельзя забывать о риске непреднамеренных ошибок со стороны менеджмента, незнания некоторых фактов или их упущение. На практике нередко встречаются случаи, когда аудиторское заключение может измениться из-за одной детали, которую руководство компании сочло незначительной. В связи с этим, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может являться результатом:

- манипулирования, фальсификации (включая подделку), изменения учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность; искажения или намеренного пропуска событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности либо их преднамеренного исключения из данной отчетности;

- намеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учёта в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации [3];

- непреднамеренного искажения или упущения фактов.

Также необходимо сформировать мнение о квалификации ключевых специалистов, ответственных за формирование отчетности. Все эти моменты должны быть рассмотрены на этапе планирования и выявления рисков областей.

Далее необходимо отметить, что даже в случае, когда разработанные и проведенные в полном объеме аудиторские процедуры в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не выявляют существенных искажений, она все еще не может считаться достоверной, так как необходимо оценить

риски, связанные с допущением о непрерывности деятельности коммерческой организации, а также оценить события, произошедшие за период после отчетной даты и до выдачи аудиторского заключения.

Вышеперечисленные процедуры относятся к следующему уровню иерархии – уровню аудиторской проверки в целом. Характерной особенностью здесь является тот факт, что риски на этом уровне в основном возникают на этапе завершения аудиторской проверки и составления отчета. Так же к этому уровню аудиторских рисков относятся риски, связанные документированием аудиторских процедур и аудиторских доказательств.

Общая иерархия аудиторских рисков в зависимости от уровня их возможного возникновения представлена на рисунке 1.

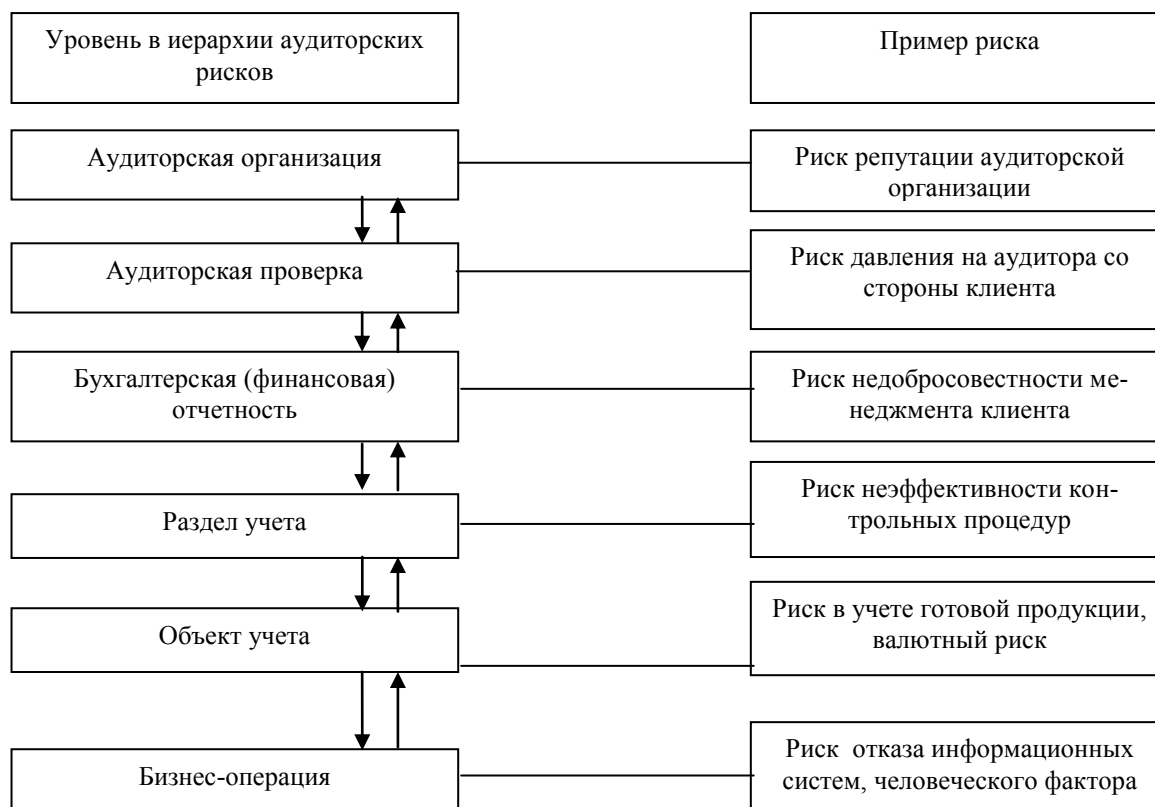


Рисунок 1 – Иерархия уровней аудиторского риска

Как видно из рисунка 1, наивысшим уровнем в иерархии аудиторских рисков является уровень аудиторской организации. Аудиторская и консультационная деятельность является предпринимательской и ей присущи все типичные для независимого бизнеса риски, которые могут существенно влиять на деятельность коммерческой организации.

Помимо общих рисков аудиторские компании подвержены влиянию и специфичных рисков: аудиторская организация обязана быть членом саморегулируемой аудиторской организации, к аттестации аудиторов и повышению их квалификации предъявляется целый ряд требований. Выполнение всех связанных с этими фактами обязательств не является формальностью, и в этой связи возникает риск того, что аудиторская компания может лишиться права осуществлять свою деятельность. К этому уровню также относятся риски, связанные с деловой репутацией. Как отмечает Э.Ч. Циденова, «не умаляя важность для оценки деловой репутации таких характеристик, как продолжительность работы на рынке, динамика роста оборота и пр., все же отдадим ведущую роль исполнению надлежащим образом обязательств» [13].

Для целей построения эффективного процесса идентификации рисков целесообразно использовать не одну, а несколько классификаций.

Такое деление позволит сфокусироваться на определенных видах рисков, что даст возможность получить системную картину о среде, в которой проводится проверка. Сегментирование логично основывать с учетом выбранной модели расчета аудиторского риска. Для целей исследования мы будем исходить из расчета наиболее распростра-

ненной в практике аудита мультипликативной модели.

Таким образом, необходимо рассмотреть три классификации рисков как сательно неотъемлемых рисков, рисков средств контроля и рисков необнаружения с учетом вышеприведенной иерархии. Стоит сразу отметить, что аудиторские риски на уровне аудиторской проверки и аудиторской организации не подлежат делению по вышеперечисленным типам и будут рассмотрены в отдельной классификации.

Неотъемлемый риск является проявлением объективной неспособности аудируемого лица контролировать все внутренние и учитывать внешние параметры, влияющие на его деятельность. К такого рода рискам относятся и риски, связанные с предпринимательской деятельностью. На неотъемлемый риск оказывает влияние целый ряд факторов, который был классифицирован нами в разрезе факторов, проявляющихся на макро – и микроуровнях. Факторы, оказывающие влияние на величину неотъемлемого риска представлены в таблице 1.

Так как неотъемлемый риск не поддается управлению, то возможным подходом к снижению общего аудиторского риска будет максимально глубоко исследовать факторы, влияющие на неотъемлемые риски, произвести их комплексную оценку и с учетом этого разрабатывать дальнейшие аудиторские процедуры для снижения общего аудиторского риска в мультипликативной модели. Стоит также отметить, что наиболее эффективным применением приведенной классификации будет ее использование начиная с низшего уровня с постепенным переходом к высшим ступеням иерархии.

Таблица 1 – Классификация факторов влияния на неотъемлемый риск*

Уровень влияния	Признаки классификации	
Макроуровень	Правовые факторы	– ведение хозяйственной деятельности в условиях несовершенства законодательной и нормативной базы
	Рыночные факторы	– существенное влияние на организацию со стороны конкуренции, спроса и предложения
	Макроэкономические показатели	– наличие операций, подверженных влиянию внешних переменных, таких как курс валют, процентная ставка
	Факторы зависимости от внешних субъектов	– зависимость от внешнего источника услуг; – высокая степень регулирования деятельности организации
Микроуровень	Особенности внешних операций коммерческой организации	– осуществление потенциально рискованной деятельности (инвестиции, инновации); – наличие сложных и нетипичных разовых операций
	Особенности внутренних бизнес-процессов	– стремительное развитие систем внутреннего обеспечения хозяйственной деятельности; – высокая степень внедрения информационных систем (всегда необходима оценка надежности)
	Особенности организационной структуры организации	– компетенция менеджмента и структура корпоративного управления; – наличие филиалов, дочерних компаний, связанных лиц

* Составлена авторами.

Риск средств контроля целиком относится к внутренней среде организации и требует концентрации внимания на процессах организации и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности.

К факторам, оказывающим влияние на риск внутреннего контроля, можно отнести:

- уровень автоматизации систем учёта и степень надежности таких приложений;
- уровень разделения полномочий, количество персонала для небольших компаний;
- количество различных форм отчетности, подготавливаемой в ходе хозяйственной деятельности, частота их предоставления;
- уровень компетентности персонала и менеджмента;
- наличие/отсутствие внешних и внутренних аудиторских проверок;
- мотивация и добросовестность менеджмента.

Для целей выявления рисков внутреннего контроля аудитор должен оценить элементы системы внутреннего контроля, а именно, контрольную среду, процесс оценки рисков аудируемым лицом, информационную систему, контрольные действия и процесс мониторинга средств контроля, и далее скорректировать аудиторскую программу таким образом, чтобы достичь необходимого уровня аудиторского риска.

Наиболее эффективным способом использования данной классификации рисков средств внутреннего контроля является разделение системы учёта на разделы, выявление рисков на уровне бизнес-операций и объектов учёта в данном разделе. Далее, когда к этим разделам будут применены аудиторские процедуры, необходимо переходить на уровень составления бухгалтерской (финансовой) отчётности и идентифицировать риски, присущие этому уровню иерархии.

По своей сути, **риск необнаружения** возникает исключительно в результате действий аудитора, так как зависит от методик и объемов применения аудиторских процедур. Риск необнаружения, контролируемый аудитором, представляет собой балансирующую величину между желаемым общим уровнем аудиторского риска и неотъемлемым риском и риском средств внутреннего контроля, снизить которые мы не можем.

Классификацию целесообразно использовать, переходя от низшего уровня к высшему, причем на уровне раздела учёта риски формируются непосредственно с низших уровней иерархии, вследствие чего выделять отдельно этот уровень нецелесообразно.

К факторам, оказывающим влияние на риск необнаружения, можно отнести:

- применение нестандартных аудиторских процедур, использование альтернативных подходов в процессе аудита;
- отступление от ранее разработанного аудиторского плана;
- изменение уровня материальности в ходе аудита;
- широкое применение аналитических аудиторских процедур вместо детальных тестов.

Стоит отметить, что общий контроль качества дополняет контроль качества отдельных конкретных аудиторских проверок и способствует ему, хотя и не заменяет его [11, с. 27-36]. Система контроля качества услуг аудиторской организации должна устанавливать принципы и процедуры в отношении каждого из следующих элементов: обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией; этические требования; принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества; кадровая работа; выполнение задания; мониторинг [1].

Таким образом, на стадии планирования аудиторской проверки можно использовать три классификации аудиторских рисков как основу для методики идентификации таких рисков.

Библиографический список

1. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» в ред. Постановления Правительства РФ от 22.07.2008 № 557. – URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base=LAW;n=109853; p=18>.

2. Баранова О.В. Аудит информационных систем в условиях компьютерной обработки данных: дисс. канд. эк. наук: 08.00.12; Фин. акад. при правительстве РФ. – М., 2009. – 258 с.

3. Беспалов М.В. Комментарий к приказу Минфина России от 17.08.2010 N 90н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2011. – № 1. – URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PBI;n=160140>.

4. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Аудит: Учеб. пособие / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 463 с.

5. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Риски искажения учетной информации: выявление в процессе аудита // Аудиторские ведомости. – 2010. – №12. – URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PBI;n=157296>.

6. Земсков В.В. Оценка аудиторского риска // Аудиторские ведомости. – 2007. – №3. – С. 81-86.

7. Коновалова Н.В. Аудиторский риск: вопросы оценки управления // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №5. – С. 174-182.

8. Кочинев Ю.Ю. Качественная модель аудиторского риска методом не-

четких множеств // Аудиторские ведомости. – 2008. – №7. – С. 78-83.

9. Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология: Учеб. пособие / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – М.: Омега-Л, 2007. – 248 с.

10. Попова О.Г. Аудит информационных систем // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. – №1. – URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PBI;n=147451>.

11. Суглобов А.Е. Контроль качества работы при аудите исторической

финансовой информации // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №2. – С. 27-36.

12. Чопчян Н.С. Модель расчета аудиторского риска // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2010. – №10. – С. 149-150.

13. Цыденова Э.Ч. Деловая репутация: надлежащее исполнение обязательств // Аудиторские ведомости. – 2011. – №6. – URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PBI;n=165392>.

E-mail: Kir.grinchenko@gmail.com

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ

Полякова И.А.,

д.э.н., профессор кафедры «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»,

Бондаренко Г.А.,

к.э.н., ассистент кафедры «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»,

Иващенко Ю.И.,

аспирант кафедры «Социально-экономическая и региональная статистика» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

ОБОБЩЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К СТАТИСТИЧЕСКОМУ ИССЛЕДОВАНИЮ КАТЕГОРИАЛЬНОГО АППАРАТА ТРУДОВОЙ И НАУЧНО-ИННОВАЦИОННОЙ СФЕР

УДК 31:33

Аннотация

В статье обобщены и систематизированы теоретические и методологические подходы к определению сущности человеческого, трудового, научного и интеллектуального видов капитала. Авторами обоснована позиция целесообразности их взаимного рассмотрения в рамках системного анализа для целей комплексного экономико-статистического исследования. Развита трактовка трудового и научно-инновационного видов капитала и предложена их структуризация, что позволяет обеспечить повышение качества информационного освещения и анализа данных видов капитала для статистического оценивания их роли в обществе.

Ключевые слова

Статистика, системный подход, структура, человеческий капитал, трудовой потенциал, наука, инновации.

Инновационно ориентированная модель экономики, которая достаточно активно развивается в Российской Федерации, обеспечивает высокий уровень жизни населения и закрепление определенной геополитической роли страны в системе мирового сообщества. Исходя из этого, в настоящее время для России приоритетными направлениями являются: наращивание качественных характе-

ристический трудового потенциала, мотивация развития науки и инновационной деятельности.

Федеральной службой государственной статистики РФ (Росстат) и ее территориальными структурами осуществляется значительная деятельность по совершенствованию методологии сбора, обработки, анализа и оценивания информационных ресурсов, характери-

зующих состояние и развитие трудовой и научно-инновационной сфер, и степень их воздействия на социально значимые параметры общественного развития.

Важнейшая составляющая социально-экономического развития, отражающая показатели уровня жизни населения, во многом определяется качественными параметрами совокупного потенциала общества и в первую очередь состоянием, условиями воспроизводства и параметрами человеческих, интеллектуальных, трудовых, научных и инновационных ресурсов. Перечисленные компоненты включены в состав социально – экономического потенциала, находятся в тесной взаимосвязи и взаимозависимости и поэтому реализация приоритетных направлений во всех сферах жизнедеятельности общества определяется как состоянием и развитием каждого из них, так и степенью их взаимодействия.

В данном контексте следует говорить об интеллектуализации экономики, то есть о фазе социально-экономического развития, основанной на знаниях, о фазе, в которой высокую рыночную стоимость приобретает информация, воплощенная в сведениях о закономерностях развития природы и общества, навыках и способностях индивидов, о различных фактах и т.д. Исходя из этого, экономика, основанная на знаниях, все в большей степени характеризуется не материальным наполнением, а своим функциональным назначением и информационно-познавательным содержанием.

В рамках системного подхода к изучению сложных социально-экономических процессов авторы считают необходимым совместное рассмотрение количественно-качественных характеристик упомянутых видов капитала с точки зрения их значимости для процесса модернизации страны, учитывая их неразрывную логическую, информационную, сущностную и функциональную взаимозависимость.

Аналитический обзор различных теоретических подходов к сущности человеческого капитала позволяет сделать вывод о том, что данная социально-экономическая категория представляет структурированный набор приобретенных индивидом способностей, в составе которых: образовательный статус, знания, профессиональный опыт и навыки, мобильность, здоровье и личные качества. Приведенные компоненты дают основу для констатации: современный индивид – это ключевой фактор общественного развития, обладающий интеллектуальным и научным капиталом, позволяющим разрабатывать и внедрять инновации в различные сферы жизнедеятельности, при этом реализация компонентов человеческого капитала осуществляется посредством рынка труда.

Теоретико-методологическое обоснование рынка труда как одного из сегментов национальной экономики базируется на системообразующем элементе, выполняющем функционально задающую роль, а именно, образование логической конструкции данной системы, определение ее общей структуры и качественных характеристик. Выделение системообразующего элемента является объективной необходимостью, которая объясняется тем обстоятельством, что рынок труда – это сегмент единого экономического механизма, поэтому имеет определенные грани по вертикали и по горизонтали, которые отражают его правовые, институциональные, социально-экономические, организационные и другие стороны функционирования и развития.

Обобщение литературных источников по применению системного анализа позволило нам остановиться на ряде основных требований, которые предложила предъявлять к системообразующему элементу исследователь С. Михнева. К ним относятся следующие [5]: для того чтобы искомый элемент увязывал систему в единое целое, сам

он должен выступать составным элементом каждой из подсистем искомой макросистемы; должен иметь на искомом макроуровне законченную экономическую форму, задающую «экономическую природу» системы, ее системные качества; должен выступать ядром системы, т.е. занимать в ней центральное место: с одной стороны, конструировать исходное экономическое отношение, с другой – непосредственно взаимодействовать со всеми элементами системы; должен определять функционирование как самой макросистемы, так и ее отдельных подсистем; задавать специфику каждого из ее элементов; должен задавать направление развития системы и сам отражать это развитие.

Особо подчеркнем, что необходимо учитывать специфику системообразующего элемента рынка труда, т.е. рассматривать его не только как комплекс социально-экономических функций и ролей, но и как неотъемлемую составляющую социально-экономического, информационного и креативного ресурса современного общества.

Трудовой потенциал страны, по определению, предлагаемому статистиками (Г.Д. Кулагина) [4], – это совокупная способность ее трудовых ресурсов к производству максимально возможного в данных условиях объема продуктов и услуг, необходимых для удовлетворения потребностей и обеспечения поступательного развития экономики. Следовательно, задача статистического анализа заключается в определении их производительной способности, оцениваемой с позиций обеспечения наивысших результатов социально-экономической деятельности. Таким образом, трудовой потенциал есть совокупность трудовых возможностей как отдельного человека, так и различных групп работников общества в целом, и, в отличие от трудовых ресурсов, которые определяют только количество и структуру труда,

характеризует еще и качество труда и потенциальные возможности [1].

Следовательно, наряду с количественной оценкой трудового потенциала, необходима глубокая и полная оценка его качественных характеристик: образовательного, профессионального, квалификационного уровня, мотивации к трудовой деятельности.

По мнению отдельных исследователей, которое мы полностью разделяем, трудовой потенциал – многоуровневая интегральная категория, основные элементы которой способны дополнять и усиливать действие друг друга, в силу чего эффект трудового потенциала интегрален.

С позиций реализации полноты статистического учёта и анализа, приведем точку зрения И. Поляковой [6], которая сводится к необходимости внесения в категорию «трудовой потенциал» ряда уточнений для получения его реальной статистической оценки. К ним относятся следующие: трудовой потенциал с количественной стороны – это численность физических лиц в границах данной экономической территории, которая на момент учёта относится к рабочей силе; с качественной – это социально-экономические характеристики рабочей силы: квалификация, специализация, возраст, стаж, состояние в браке, уровень образования, специальность, направление деятельности и ряд других.

Наращивание трудового потенциала может происходить, несмотря на сокращение его количественных параметров, за счет качественных составляющих. По мнению большинства исследователей, в современных условиях именно эти составляющие трудового потенциала приобретают все большее значение. В частности, О. Заборовская [3], отмечает, что «интеллектуальные возможности человека становятся решающим фактором экономического роста», с чем авторы, безусловно, согласны.

Актуальным вопросом в рамках действия механизмов внутреннего рынка труда является структура его трудового и научного потенциала.

Структура трудового потенциала предприятия, как и структура научно-инновационного потенциала, представляет соотношение различных демографических, социальных, квалификационных функциональных, организационных, профессиональных и других характеристик групп работников, при этом кадровая составляющая включает: квалификационный и образовательный потенциал. Перечисленные составляющие тесно между собой взаимосвязаны, и поэтому статистическое исследование трудового и научно-инновационного видов потенциала и их составной части – кадрового потенциала – является актуальной проблемой оптимизации управления на всех уровнях территориальной агрегации.

Вышеизложенное позволяет, с нашей точки зрения, структурные элементы трудового и научно-инновационного потенциала разделить на три группы: первая – социально-демографические компоненты: половозрастная структура, уровень образования, семейная структура, состояние здоровья; вторая – производственные компоненты: профессионально-квалификационная структура, условия труда, повышение профессионального уровня, творческая активность; и третья – компоненты рыночной инфраструктуры. Все три группы структурных элементов способствуют созданию и развитию условий для воспроизводства и накопления данных видов потенциала общества.

Понятие интеллектуального капитала как основы трудового и научно-инновационного капитала в научный оборот в 1969 г. ввел Дж. Гэлбрейт, а его природу одним из первых исследовал Т. Стюарт, отмечающий, что объединенные вместе знания в виде патентов, процессов, управленческих навы-

ков, технологий, опыта и информации о потребителях и поставщиках составляют интеллектуальный капитал.

В целом на основе обобщения различных методических подходов, представленных в экономической литературе [9], интеллектуальный капитал имеет значительный спектр составляющих, основанных на параметрах человеческого капитала и ориентированных на их достаточно полную реализацию, что является необходимым для инновационного развития в плане широкого использования научного знания в теоретическом и прикладном аспектах.

В настоящее время достаточно активно разрабатываются и обосновываются концептуальные положения интеллектуального бизнеса, развитие которого исследователи увязывают с инновационными волнами теории экономических циклов Й. Шумпетера, каждая из которых ведет к «новой экономической эпохе» [7]. В частности, как отмечает в своей монографии Т. Графова [2], если продолжить динамический ряд Й. Шумпетера, то, согласно его расчетам, примерно с 1959 г. началась пятая волна, которая характеризуется развитием Интернета, программного обеспечения, мультимедиа и телекоммуникаций и которая должна завершиться в период 2010-2015 годы новым технологическим скачком. Отметим, что наряду с перечисленными составляющими для периода «пятой волны» характерно дальнейшее развитие и широкое использование арсенала инструментов статистического анализа и оценивания происходящих процессов и явлений в экономике и социальной сферах.

Особо подчеркнем нашу позицию, которая совпадает с позицией Т. Графовой [2] в том, что «экономика знаний» в целом основана на трех составляющих: информация как воплощение знаний и как важнейший ресурс; сетевая экономика как фактор повышения эффективности капитала и иннова-

ции как фактор модернизации социально-экономического развития в территориально-пространственном аспектах. Следовательно, для интеллектуального капитала характерным является перенос предпринимательского интереса в сферу науки и инноваций.

Реалии общественного развития показывают, что наука представляет специфический и при этом самостоятельный вид экономической деятельности, логично структурированный в целостную социально-экономическую систему общества, целью которого является производство нового знания. Как вид экономической деятельности, наука в своей основе опирается на теорию факторов производства, то есть потребляет все виды ресурсов, поступающие из экономики, и при этом использует накопленный потенциал имеющихся знаний, производя на их общей основе научные идеи, новые знания и открытия. Однако данные виды научных продуктов носят нематериальный характер, и для их превращения в товар они должны иметь, согласно постулатам экономической теории, стоимость и потребительную стоимость. Специфика данных товаров заключается в том, что они могут быть реализованы в двух вариантах: в нематериальном виде – в виде научных идей, открытий и в материальном – в виде новых изделий, услуг, научной документации и ряда других. Особо выделим специфичные товарные формы науки в виде социально-экономической информации, включая статистические информационные ресурсы, позволяющие развивать методические подходы, осуществлять анализ и оценивание, моделирование и прогноз развития трудовой, научной, инновационной и других сфер деятельности на разных уровнях территориальной агрегации.

В процессе функционирования социально-экономической системы потребление результатов науки, для которой они являются ресурсом поступа-

тельного развития, происходят качественные изменения параметров процесса воспроизводства и его результата – продукта или услуги. Данный процесс отражен в модели производства продукта (услуги) с учетом факторов воспроизводственного процесса и факторов науки и информации.

Наряду с этим отметим, что человеческий капитал остается основным производителем нового знания, обладающим интеллектом и памятью, и, исходя из этого, продукт научной сферы, переходя в экономику, оставляет в науке его копию, что позволяет утверждать о наличии в науке внутренней обратной связи. Наличие обозначенной связи является важной особенностью, присущей именно научной деятельности. Вся история науки подтверждает, что любая научная теория, научное открытие в конечном итоге находят свое применение на практике и дают экономический эффект, хотя разрыв во времени (лаг) от момента научного открытия до его практического использования достигает нескольких лет. Однако при этом необходимо учитывать эвристический, поисковый характер развития науки, оправданность её затрат на те виды исследований, которые либо не дают экономического эффекта, либо не рассчитаны на его получение [8].

Специфика научной продукции заключается и в том, что в последующий период её объём зависит как от известных факторов производства, так и непосредственно от его интегральной величины, полученной на момент завершения предыдущего цикла производства. Данный процесс характерен именно для научной деятельности и свидетельствует о постоянном приращении научного знания и разработки инноваций.

Таким образом, трудовая, научная и инновационная виды деятельности между собой тесно взаимосвязаны и их целесообразно объединять как в ис-

следовательских, так и в прикладных целях в единое целое – научно-инновационную сферу, которая в своей основе базируется на состоянии, условиях воспроизводства и уровне развития человеческого и интеллектуального видов капитала.

В соответствии с международными стандартами инновация как результат научной деятельности и реализации интеллектуального потенциала определяется в виде: полного результата инновационной деятельности, воплощенного в виде нового или усовершенствованного продукта, внедренного на рынке; нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности; нового подхода к производству социальных услуг.

Таким образом, в настоящее время неценовые факторы в вопросах общественного развития выходят на первый план. Экономически развитые страны, а также значительная часть стран с развивающимися экономиками обеспечивают повышение уровня конкурентоспособности товаров и услуг за счет реализации инноваций, создание которых основано на развитии трудовой и научной сфер деятельности и повышении уровня интеллектуальности. В частности, оценки деятельности научно-инновационной сферы включают, наряду с другими, и показатель величины затрат на инновации, что вновь подтверждает их тесную взаимообусловленность.

Из вышеизложенного следует, что к неперенным свойствам инноваций относятся: научно-техническая новизна и производственная применимость. Исходя из этого, инновации могут рассматриваться в двух аспектах: динамическом и статическом, в последнем случае инновация представляет конечный результат научно-производственного цикла.

Прямой эффект инноваций на уровне хозяйствующего субъекта прояв-

ляется в повышении его технико-экономического и конкурентного уровней, и на этой основе – в получении дополнительного дохода; на уровне отрасли – в повышении эффективности производственной деятельности и увеличении социального эффекта; на уровне региона и страны в целом – в повышении рейтинга страны в мире и уровня её конкурентоспособности, а следовательно, в повышении качества жизни населения.

В результате можно сделать следующий вывод: рассмотренные социально-экономические категории: человеческий, интеллектуальный и трудовой виды капитала, сфера науки и инноваций имеют тесную взаимосвязь и их экономико-статистическое исследование целесообразно осуществлять на базе симбиоза анализа и синтеза, что является реализацией одной из важнейших задач системного мышления.

Библиографический список

1. Буланов В.С., Волгина Н.А. Рынок труда: Учебник для студентов вузов по специальности «Эк-ка труда» и др. экон. спец. / Под общей ред. Буланова В.С., Волгина Н.А. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экзамен, 2003. – 478 с.
2. Графова Т. Система ресурсным управлением интеллектуальным капиталов. – Ростов н/Д: ЮФУ, 2010.
3. Заборовская О.И. Формирование и развитие человеческого капитала в регионе: институциональный подход: Автореферат на соиск. уч. степ. докт. экон. наук. – Санкт-Петербург, 2005.
4. Кулагина Г.Д. Макроэкономическая статистика: Учебно-практическое пособие. – М.: МЭСИ, 1999. – 359 с.
5. Михнева С.Г. Рынок труда: методологические и теоретические основы познания (системно-эволюционный подход). – М., 2007. – 156 с.
6. Полякова И.А. Региональный рынок труда: методические и прикладные аспекты статистического исследо-

вания: Монография. – Ростов н/Д: РСЭИ. 2007. – 408 с.

7. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. – М.: Инфра-М, 2006.

8. Серпер Е.А. Совершенствование организационно-экономических механизмов развития научной сферы в

E-mail: julyivaschenko@mail.ru

рыночных условиях: Диссертация на соискание ученой степени канд. эконом. наук. – СПб, 2008.

9. Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. N.Y.-L., Doubleday / Currency, 1997. Copyright. – T.A. Stewart 1997. – P. 306.

Матраева Л.В.,

к.э.н., доцент кафедры «Финансы и банковское дело» ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет», Тульский филиал

ГЕНЕЗИС СОДЕРЖАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЯ «ПРЯМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ ИНВЕСТИЦИИ» В ПРАКТИКЕ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЁТА

УДК 31:33

Аннотация

В данной статье предпринимается попытка систематизации международной практики статистики показателя прямых иностранных инвестиций в сравнении с эволюцией российской методологии расчета показателя. Несмотря на обширную практику статистики иностранных инвестиций и многочисленные попытки унификации методологии их обследования, общепринятой практики так и не сформировалось. Причиной этого является наличие различных подходов в рамках национальных законодательств, встречающихся в практике отдельных стран, несмотря на усилия со стороны международных экономических организаций унифицировать это понятие.

Ключевые слова

Прямые иностранные инвестиции, статистика прямых иностранных инвестиций, международный опыт.

В современных условиях понимание тенденций развития мирового рынка инвестиций невозможно без наличия качественной, методологически обоснованной статистической информации. Исследование процесса развития статистики прямых иностранных инвестиций в разных странах позволило выделить основные этапы эволюции концепции прямых иностранных инвестиций.

Впервые термин «прямые иностранные инвестиции» (далее по тек-

сту – ПИИ) был введён в практику американскими статистиками в 1930 г. Под этим термином подразумевали вложения, сделанные резидентами напрямую без посредничества финансовых рынков. То есть классификация прямых и портфельных инвестиций зависела сначала от того, как была осуществлена покупка ценных бумаг: вне организованного финансового рынка или непосредственно на нем. В подобном случае четкого критерия не существовало и мно-

гое зависело от того, кто обрабатывал данные.

Более четкие критерии разграничения формируются в рамках первой концепции, которую можно назвать *концепцией количественного контроля*. Эта концепция связывала понятие ПИИ в основном с получением большого влияния инвестора на управление компанией. Соответственно, отнесение инвестиций к ПИИ трактовалось как приобретение более определенного процента акций уставного капитала фирмы, дающего достаточные полномочия в управлении компании в рамках национального акционерного права.

Так, при обследовании 1936 г. в США ПИИ были определены как «инвестиции в иностранные корпорации или предприятия, контролируемые персонею или группой персон (юридическими или физическими лицами), проживающими в США, или, если участие такой персоны (группы) в управлении предприятием, является важным» [2]. Причем иностранные предприятия с менее чем 10%-м участием резидентов не были включены в прямые инвестиции, а количество предприятий с участием с менее чем 20% оказалось незначительным.

В свою очередь в РФ Закон «Об иностранных инвестициях» [3] раскрывает понятие «прямая иностранная инвестиция следующим образом:

- приобретение иностранным инвестором не менее 10 процентов акций (долей) в уставном (складочном) капитале российской коммерческой организации, созданной или вновь создаваемой на территории РФ в форме хозяйственного товарищества или общества в соответствии с гражданским законодательством РФ;

- вложение капитала в основные фонды филиала иностранного юридического лица, создаваемого на территории РФ;

- осуществление на территории РФ иностранным инвестором как арендодателем финансовой аренды (лизинга) оборудования, указанного в разделах XVI и XVII Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств (ТН ВЭД СНГ), таможенной стоимостью не менее 1 млн рублей.

Концепция устойчивого влияния несколько расширила предыдущую за счет более широкого трактования понятия *контроля над предприятием*. В рамках данной концепции стали рассматривать аффилированные и инкорпорированные компании.

В США в конце 1950-х гг. к ПИИ стали относить:

- иностранные корпорации и организации – доля голосующих акций равна или более 25%;

- иностранные корпорации и организации (акции приобретены на публичном рынке) – доля не менее 50% голосующих акций (в аффилированной группе – каждый владеет менее чем 25% акций).

В обследовании ПИИ в 1959 г. были дополнительно включены данные по ассоциированным предприятиям, доля участия инвесторов в капитале от 10% до 25%. Можно заметить чёткую тенденцию снижения количественного значения порогового показателя. 1966 г. – для включения инвестиций в категорию прямых требуется 10% участия в капитале, объём инвестиций не менее 50 тыс. долларов США. По ассоциированным компаниям в это время инвестиции были разбиты на 3 группы, в зависимости от доли участия инвестора:

- ассоциированные – 10%-25%;
- контролируемые – 25% и выше;
- свыше 50% участия – в прямом переводе «майоратное владение» (выделяется как бы внутри второй категории) [1].

В свою очередь несколько позже, в 1996 г., Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) предложила в рамках своих рекомендаций определять предприятие с иностранными инвестициями как «...инкорпорированное или неинкорпорированное предприятие, в котором зарубежный инвестор владеет 10% и более обычных акций или акций с правом голоса инкорпорированного предприятия. ПИИ могут быть организованы в форме дочерних компаний, в которых инвестор-нерезидент владеет более 50% уставного капитала; в форме ассоциированных компаний, в которых он владеет 50% и менее уставного капитала; филиалов, полностью или частично принадлежащих на правах совместной собственности неинкорпорированных компаний. Прямой инвестор, имеющий в собственности не менее 10% акций, может влиять на управление компанией. При этом абсолютного контроля со стороны инвестора не предполагается» [4].

Тем не менее, такая трактовка была достаточно расплывчатой, и сейчас в мире наиболее авторитетным считается определение ПИИ, предложенное 5-м изданием Руководства по платёжному балансу «Balance of Payments Manual» (BPM 5): «Прямые инвестиции – это категория международной инвестиционной деятельности, отражающая стремление хозяйственной единицы-резидента одной страны приобрести устойчивое влияние на деятельность предприятия, расположенного в другой стране» [6].

Таким образом, статистика иностранных инвестиций обязательно должна учитывать все предприятия, в которых иностранные инвесторы прямо или косвенно имеют значительную долю. Издания ОЭСР «Benchmark Definition of Foreign Investment» (Benchmark) [7] и МВФ «Balance of Payments Compilation Guide» описывают весь спектр предприятий с прямым или косвенным иностран-

ным участием, которые должны учитываться статистикой [5].

1) *Дочерние компании.* При этом компания А признается дочерней по отношению к предприятию Б при выполнении следующих условий:

- компания Б является акционером или участником компании А и имеет право назначать или смещать большинство членов Совета директоров, наблюдательного совета и руководства компании А или владеет более чем половиной голосов в компании А;

- компания А является дочерней компанией другой компании С, которая, в свою очередь, является дочерней компанией компании Б.

2) *Аффилированные компании.* Компания А является аффилированной компанией компании Б, если Б, его дочерние предприятия или аффилированные компании владеют пакетом до 50% акций/голосов предприятия А и если Б или его дочерние компании имеют значительную долю в компании А. Таким образом, компания А является аффилированной компанией компании Б, если Б и ее дочерние компании владеют пакетом от 10% до 50% акций/голосов в компании А.

3) *Филиалы.* Филиалом с прямыми иностранными инвестициями называют предприятие без образования юридического лица в стране-реципиенте, которое:

- является постоянным представительством или офисом иностранного инвестора;

- является партнерством или совместным предприятием без образования юридического лица с участием иностранного инвестора или третьих лиц;

- является землей, зданием (за исключением зданий в собственности иностранных представительств), недвижимым оборудованием или объектом, находящимся в стране-реципиенте и непосредственно принадлежащим иностранному инвестору. Дачи и второе

жилье, принадлежащее нерезиденту, таким образом, считаются иностранными инвестициями, однако немногие страны включают такие инвестиции в свою статистику;

- мобильное оборудование (корабли, самолеты, газовые или нефтяные буровые вышки), которое работает в стране в течение как минимум 1 года, если это оборудование отдельно учитывается оператором и такой учёт признан налоговыми властями. Такие инвестиции считаются прямыми инвестициями в условное предприятие в стране-реципиенте.

Следовательно, статистика, основанная на этих определениях, обязательно должна включать все предприятия, в которых иностранный инвестор прямо или косвенно имеет значительный вклад. Таким образом, данная концепция подразумевает отражение в статистике ПИИ не только прямого, но и косвенного влияния.

Тем не менее международные организации стремятся избежать идеи контроля, распространенной в мировой экономике, и вместо нее предлагается более широкая концепция – *функциональная*, – согласно которой ПИИ должны отражать цель *долгосрочной заинтересованности* прямого инвестора в получении собственности. Долгосрочная заинтересованность инвестора определяется долгосрочными взаимосвязями прямого инвестора, а также его значительным влиянием на управление компанией. Такая концепция позволяет более чётко оценить влияние трансграничного движения капитала на экономику страны с учётом целей инвестирования. Именно в рамках данной концепции стало возможным учитывать в составе ПИИ такие составляющие, как реинвестированные доходы и *нематериальные активы*, независимо от их объема, поскольку чем больше срок вложения средств, тем выше доля реинвестируемых доходов в совокупных ПИИ, что действительно подтверждает долгосрочную за-

интересованность инвестора. А передача нематериальных активов, включающих технологии, торговые марки, управленческий опыт также позволяют подтвердить долгосрочные намерения инвестора в отношении его зарубежных вложений.

В то же время, если обратиться к практике статистики таких стран, как Канада, Франция, Япония, Норвегия, не говоря уже о России, реинвестируемые доходы не включаются в прямые инвестиции. Тем не менее практика США показывает, что в 1989-1995 годах на их долю приходилось более 50 % прироста накопленных ПИИ, около 60 % – в Великобритании, 25 % – в Швеции [4]. Безусловно, учёт этих показателей на стадии допуска иностранного инвестора не имеет смысла из-за незначительного значения этих показателей на данном этапе и высокой трудоемкости их сбора. Однако на стадии функционирования иностранного инвестора не отражение данных показателей способно существенно исказить статистику ПИИ.

Учитывая, что та или иная концепция исторически зарождалась в рамках конкретной инвестиционной ситуации и, анализируя опыт развитых стран, уже прошедших определённые этапы в эволюции статистики ПИИ, целесообразно использовать каждую из рассмотренных выше концепций в рамках определённой стадии привлечения иностранного инвестора (рис. 1).

Поскольку на стадии допуска еще не образуется развитый соподчиненный структуры владения компаниями в связи с неустойчивостью инвестиционных потоков и «пробным» характером инвестирования, а объем реинвестированных доходов незначителен в связи с высоким риском инвестирования, более рационально использовать в статистическом учете концепцию количественного контроля.

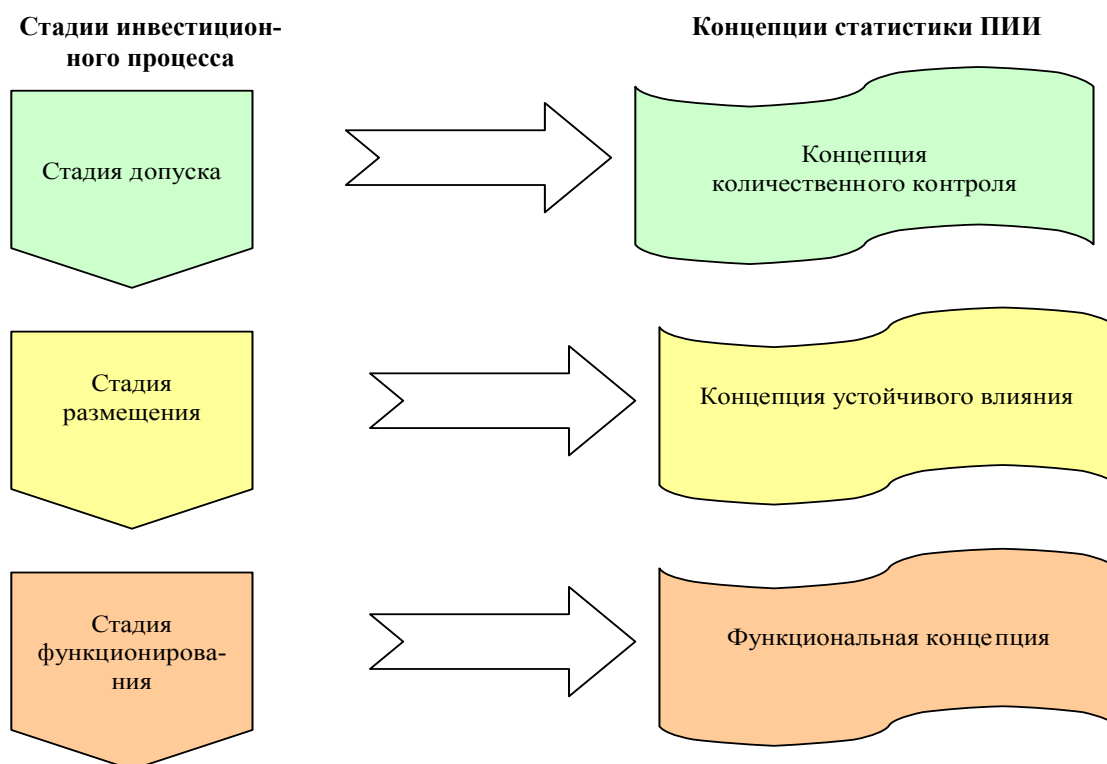


Рисунок 1 – Рекомендации по использованию концепций ПИИ в зависимости от стадии инвестиционного процесса

Однако при увеличении объема реинvestированных доходов, количества создаваемых компаний и усложнения их организационной структуры, что происходит на стадии размещения, следует расширять статистическую концепцию страны в соответствии с принципами концепции устойчивого влияния. И наконец, следующую стадию развития инвестиционного процесса, связанную с передачей и транслированием нематериальных активов, наиболее полно отражает статистическая концепция функционального развития. Использование такого подхода позволило бы раскрыть статистическую информацию в полном объеме в соответствии с требованиями существенности и одновременно избежать излишне трудоемких и сложных процедур статистического учёта.

Безусловно, усложнение процедур статистического учёта ПИИ на сегодняшний день связано со всевозрастающей интенсивностью и многообразием форм инвестиций, однако излиш-

нее усложнение процедуры не всегда приводит к повышению достоверности информации, а часто является искажающим фактором. Вот почему перед современным статистическим учетом ПИИ стоит сложная задача гармонизации достоверности статистического учёта в соответствии с формирующейся сложной системой мирохозяйственных связей и сохранения при этом качества статистических данных.

Все вышеизложенное позволяет утверждать о насущной необходимости развития российской статистики прямых иностранных инвестиций в соответствии с современными международными принципами, которые формировались в рамках сложного эволюционного процесса, а именно, совершенствование статистических процедур сбора, анализа, распространения данных по ПИИ.

Библиографический список

1. Пак Е.Н. Проблемы развития статистики прямых иностранных инве-

стий // Вопросы статистики. – 2008. – №2. – С. 37-44.

2. Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» № 160-ФЗ от 09.07.1999 (в ред. от 06.12.2011). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_121824 (вход свободный, дата обращения 07.02.2013).

3. Методологические положения по организации статистического наблюдения за движением иностранных инвестиций в соответствии с руководством по платежному балансу Утверждены Постановлением Госкомстата России от 28.10.02 № 204. – URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/invest/met_inostr1.doc (вход свободный, дата обращения 07.02.2013).

4. Ливенцев Н.Н., Костюнина Г.М. Международное движение капитала (Инвестиционная политика зарубежных стран). – М.: Экономистъ, 2004. – 368 с.

5. Balance of Payments compilation guide. – Washington, DC, USA: International Monetary Fund. – 1995. – 380 p.

6. Balance of Payments Manual, 5th edition, IMF, 1993. – URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/bopman/bopman.pdf> (вход свободный, дата обращения 01.07.13).

7. Benchmark Definition of Foreign Direct Investment, 3rd edition (BD3), OECD, 1996. – URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/2090148.pdf> (вход свободный, дата обращения 01.07.13).

E-mail: matraeva@rambler.ru

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

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛИ АНАЛИЗА СБАЛАНСИРОВАННОСТИ РАЗВИТИЯ КОМПАНИИ В ПРОЦЕССЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ БИЗНЕСА

УДК 658

Аннотация

В статье произведена сравнительная характеристика ключевых атрибутов наиболее известных моделей стратегического анализа. На этой основе дана критическая оценка применяемым моделям стратегического анализа, выявлены их ограничения и обоснована необходимость разработки новых, более эффективных методических инструментов. Предложена авторская модель анализа сбалансированности развития компании «ABCD», раскрыты определяющие ее содержание направления анализа хозяйственной деятельности коммерческих организаций. Рассмотрены основные методические положения применения модели анализа сбалансированности развития компании в рамках стратегического исследования бизнеса.

Ключевые слова

Стратегический анализ, модели стратегического анализа, модель анализа сбалансированности развития компании.

К настоящему времени методология стратегического анализа деятельности организаций характеризуется достаточно широким диапазоном разработанных зарубежными исследователями данной проблематики моделей стратегического анализа. Углубленное рассмотрение данных моделей позволяет уточнить их содержание как моделей стратегического позиционирования хозяйствующих субъектов, идентифицируемого на базе ограниченного перечня индикаторов, имплементируемых в модель с учетом приоритетных задач, объектов и субъектов стратегического анализа.

Из весьма представительного арсенала моделей стратегического анализа наибольшую известность и широкое практическое применение получили:

- матрица «BCG» (Boston Consulting Group);
- матрица «GE/McKinsey» (General Electric/ McKinsey);
- модель «McKinsey/7S»;
- матрица «Shell/DPM» (Shell / Direct Policy Matrix);

- матрица «Hofer/Schendel»;
- матрица «ADL/LC» (Arthur D. Little/ Life Cycle);
- матрица роста A.T. Kearney;
- модель SPACE;
- модель трех ценностных критериев М. Трейси и Ф. Вирсеми;
- SWOT-анализ и др.

Систематизация и сравнительная оценка основополагающих моделей стратегического анализа позволили прийти к логически вытекающему выводу о том, что каждая из приведенных моделей характеризуется более или менее существенными ограничениями, так как обеспечивает обоснование и оценку стратегических управленческих решений под определенным ракурсом рассмотрения и не охватывает всего диапазона значимых факторов. Это наглядно демонстрирует приведенная в таблице 1 сравнительная аналитическая таблица ключевых атрибутов моделей стратегического анализа.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика основных атрибутов моделей стратегического анализа*

№ п/п	Модель стратегического анализа	Основные атрибуты
1.	Матрица «BCG»	темпы роста рынка; относительная доля рынка
2.	Матрица «GE/McKinsey»	привлекательность рынка; стратегическое положение компании
3.	Модель «McKinsey/7S»	стратегия; сумма навыков; совместные ценности; структура организации; система; сотрудники; стиль
4.	Матрица «ADL/LC»	стадия жизненного цикла отрасли; относительная конкурентная позиция вида бизнеса в отрасли; сбалансированность бизнес-портфеля
5.	Матрица «Shell/DPM»	привлекательность отрасли; конкурентное положение компании
6.	Матрица «Hofer/Schendel»	стадии развития рынка; относительная конкурентная позиция вида бизнеса в отрасли
7.	Матрица роста A.T. Kearney	относительная динамика оборота; рыночная капитализация
8.	Модель SPACE	устойчивость отрасли; стабильность внешних условий; финансовая устойчивость; конкурентное преимущество
9.	Модель трех ценностных критериев М. Трейси и Ф. Вирсеми	отлаженность операционной деятельности; потенциал снижения стоимости продукции на основе ресурсных факторов конкуренции; доверительные отношения с клиентами (customer intimacy); превосходство продукта
10.	SWOT-анализ	возможности и угрозы внешней бизнес-среды; сильные и слабые стороны организации

* Составлена автором.

Обращает внимание, что ни одна из указанных моделей стратегического анализа не оперирует категорией риска и не предполагает его оценку для повышения обоснованности разрабатываемых и осуществляемых стратегических управленческих решений. Данное обстоятельство отражает существенный недостаток матриц стратегического выбора, тем более очевидный в силу осуществляемого в России поэтапного перехода на международные стандарты финансовой отчетности, актуализирующейся в связи с этим концепцией риск-ориентированной отчетности и вызванной этим необходимостью риск-детерминирующего стратегического анализа.

Особо следует отметить, что наряду с системным характером исследования сбалансированный научный подход представляется первоочередным условием состоятельности любой модели стратегического анализа. Требование сбалансированности бизнес-портфеля компании, положенное в основу матрицы «ADL/LC», равно как идея сбалансированности системы показателей организации, обоснованная и оформленная в виде соответствующей концепции Д. Нортоном и Р. Капланом, являются весьма актуальными, о чем свидетельствует их всемирная известность и признание. Вместе с тем большинство моделей стратегического анализа элиминируют оценку сбалансированности различных аспектов деятельности организации в контексте ее стратегического развития.

В связи с этим с целью повышения ориентации стратегического анализа на решение современных задач стратегического управления предлагается модель анализа сбалансированности развития компании, названная моделью «ABCD», что является аббревиатурой английского словосочетания «*Analysis of Balanced Company Development*».

Данная модель представляет собой методический инструмент совре-

менного стратегического анализа, восполняющий сложившуюся асимметрию, проявляющуюся, с одной стороны, в развитии концепций стратегического менеджмента, декларирующих необходимость обеспечения сбалансированности деятельности организаций; и с другой стороны, в отсутствии адекватных аналитических инструментов, позволяющих оценить степень сбалансированности развития хозяйствующих субъектов. Модель «ABCD» проблемно ориентирована на системное исследование и оценку в рамках интеграции внешней и внутренней информации на базе сочетания финансовых и нефинансовых, количественных и качественных оценочных показателей:

1. Сбалансированности бизнес-ресурсов, необходимых для реализации стратегии.

2. Сбалансированности бизнес-процессов, осуществляемых в ходе реализации стратегии.

3. Сбалансированности стратегических целей организации по проекциям финансов, производства, маркетинга, персонала и инноваций.

4. Сбалансированности ключевых показателей эффективности деятельности организации как измерителей уровня достижения поставленных стратегических целей.

5. Сбалансированности условий внешней бизнес-среды (стратегического климата) и внутреннего потенциала реализации стратегии организации (стратегического потенциала), совместно определяющих стратегическую позицию компании и ее стратегическую устойчивость.

6. Сбалансированности рисков хозяйственной деятельности и возможностей предупреждения или минимизации негативных последствий возникновения рисков событий.

Модель «ABCD» можно визуально представить следующим образом (рис. 1).



Рисунок 1 – Модель анализа сбалансированности развития компании «ABCD»*

** Разработана автором.*

В рамках анализа сбалансированности бизнес-ресурсов прежде всего определяют перечень, объем и качество требуемых для реализации стратегии организации ресурсов. Состав таких ресурсов индивидуален для каждой организации и может включать: финансовые ресурсы; материальные ресурсы, в том числе основные средства, сырье, материалы, комплектующие; нематериальные ресурсы; а также человеческие ресурсы. Рациональное управление должно предусматривать формирование производственных ресурсов на единый общий уровень выпуска продукции, то есть равенство потенциалов по каждому ресурсу.

В связи с этим далее рассчитывается максимально возможный объем выпуска продукции требуемого качества по каждому фактору при полном обеспечении всеми другими факторами. В частности, целесообразно рассчитать производственную мощность предприятия, материальный, трудовой, а также финансовый потенциал реализации стратегии организации.

На этой основе определяется лимитирующий из всех ресурсных факторов реализации стратегии, обуславливающий

минимально возможный объем сбалансированной производственной программы. Помимо этого по результатам анализа могут разрабатываться пути развития и повышения эффективности использования ресурсной базы реализации стратегии с целью увеличения порогового значения сбалансированного по ресурсным факторам объема выпуска продукции.

Анализ сбалансированности бизнес-процессов, осуществляемых в ходе реализации стратегии, предполагает оценку согласованности потенциала и результативности всех основополагающих бизнес-процессов организации в их взаимосвязи и взаимодействии с целью установления их соответствия, то есть того, насколько потребности и принимающие способности одного бизнес-процесса на «входе» соответствуют возможностям другого связанного с ним бизнес-процесса и результатам, формируемым на его «выходе». Целевым состоянием с точки зрения создания оптимальных условий реализации стратегии является достижение сбалансированности выполняемых в рамках ее осуществления бизнес-процессов.

Анализ сбалансированности стратегических целей организации направлен на выяснение того, насколько они рассредоточены по приоритетным направлениям деятельности хозяйствующего субъекта, охватывающим финансы, производство, маркетинг, персонал и инновации.

Сбалансированность стратегических целей является важнейшей исходной предпосылкой сбалансированности результатов реализации стратегии, выражающейся в примерно равной степени достижения целей компании по всем направлениям. В ином случае в деятельности организации возникает и накапливается асимметрия, вызванная тем, что

одни стратегические цели достигаются в ущерб другим, отличающимся по характеру, но не менее важным с точки зрения эффективности, результативности и устойчивости бизнеса в долгосрочной перспективе. В связи с этим анализ сбалансированности ключевых показателей эффективности деятельности организации как измерителей уровня достижения поставленных стратегических целей имеет очень большое значение.

Анализ сбалансированности стратегических целей и результатов их реализации предлагается осуществлять в следующей таблице (табл. 2).

Таблица 2 – Обобщающая схема анализа сбалансированности стратегических целей организации и сбалансированности результатов их достижения*

Направления деятельности организации (отражающие проекции Balanced Scorecard (BSC))	Стратегические цели, декомпозированные по направлениям деятельности	Уровень приоритета цели, x_i [1;5]	Степень реализации цели [1;5]		Интегральная оценка достижения цели		Максимально возможная оценка достижения цели		Степень реализации целей данного направления, % $(\frac{\sum x_i y_i}{\sum x_i y_i^{max}})$
			y_i	y_i^{max}	$x_i y_i$	$\sum x_i y_i$	$\frac{x_i}{y_i^{max}}$	$\frac{\sum x_i}{y_i^{max}}$	
Финансы	Цель №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	Цель №2	4	*	5	*		20		
	Цель №3	3	*	5	*		15		
	Цель №4	2	*	5	*		10		
	Цель №5	1	*	5	*		5		
Производство (основной вид деятельности)	Цель №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Цель №5	1	*	5	*		5		
Маркетинг	Цель №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Цель №5	1	*	5	*		5		
Персонал	Цель №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Цель №5	1	*	5	*		5		
Инновации	Цель №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Цель №5	1	*	5	*		5		

* Составлена автором.

Ячейки со знаком «*» подлежат заполнению фактологическими данными анализируемой организации.

В приведенной обобщающей схеме анализа наличие системы взаимосвязанных и согласованных со стратегией развития компании частных стратегических целей по всем указанным направлениям деятельности организации, отражающим проекции сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard, BSC), позволяет судить о сбалансированности стратегических целей.

Критерием сбалансированности результатов достижения стратегических целей выступает приблизительный паритет уровней их реализации по совокупности анализируемых направлений.

Анализ сбалансированности стратегического потенциала и стратегического климата состоит в оценке соответствия внутреннего потенциала реализации стратегии организации условиям внешней деловой окружающей среды, позволяющей охарактеризовать стратегическую позицию компании. Данное направление исследования сбалансированности развития хозяйствующего субъекта основывается на методологии и методике анализа стратегического климата и стратегического потенциала организации.

Значение последнего из выделенных в модели «ABCD» направлений анализа обусловлено тем, что для обеспечения устойчивого сбалансированного развития организации в долгосрочной перспективе необходимо принятие адекватных мер, направленных на предупреждение и минимизацию негативных последствий возникновения рисков событий. В связи с этим актуализируется анализ сбалансированности рисков и применяемых методов управления рисками, определяющих возможности организации по их снижению.

Стратегический анализ рисков производится по следующим укрупненным группам рисков хозяйственной деятельности организации:

- риски стратегической зоны хозяйствования и внешней бизнес-среды;

- риски конкретной организации или внутренние риски;

- риски стратегии, проектов, продуктов.

Основными методами измерения и оценки рисков являются статистический метод, метод аналогий, метод экспертных оценок, расчетно-аналитический метод.

В рамках проведения стратегического анализа рисков осуществляется идентификация основных источников риска, производится оценка вероятности получения убытков или недостижения запланированного результата в связи с отдельными источниками риска и на этой основе разрабатываются мероприятия, позволяющие снизить трудности преодоления возникающих рисков.

В настоящее время к наиболее разработанным и применяемым на практике методам управления рисками предприятий относятся:

- метод уклонения от рисков;
- метод локализации рисков;
- метод диссинации рисков;
- метод компенсации рисков.

Метод уклонения от рисков предусматривает страхование рисков, поиск гарантий, отказ от рисковых стратегий. Метод локализации рисков предполагает формирование в организации специальных структур и хозяйственных подразделений, осуществляющих реализацию рисковых проектов, а также участие в стратегических альянсах для снижения степени риска. Метод диссинации рисков основывается на диверсификации видов деятельности в компании, распределении рисков во времени и распределении ответственности между участниками. Метод компенсации рисков подразумевает разработку стратегий развития организации, минимизирующих риск, а также создание системы резервов.

Конкретный перечень индикаторов, исследуемых и оцениваемых в рам-

ках проекций модели «ABCD», не является строго заданным и зависит от факторов, специфичных для каждого конкретного хозяйствующего субъекта, в том числе:

- стратегия организации;
- особенности хозяйственной деятельности организации;
- условия позиционирования организации во внешней деловой окружающей среде;
- используемая методика стратегического анализа;
- полнота информационного обеспечения стратегического анализа;
- адекватность уровня обеспеченности организации информационными технологиями и техническими средствами обработки данных.

Всестороннее рассмотрение аналитической информации, генерируемой в процессе применения модели анализа сбалансированности развития компа-

нии, позволяет сформировать системное представление о сбалансированности хозяйственной деятельности организации в условиях стратегического управления бизнесом, обеспечить качественное обоснование и эффективность стратегических управленческих решений.

Библиографический список

1. Гершун А., Горский М. Технологии сбалансированного управления. – 2-е изд., перераб. – М.: Олимп-Бизнес, 2006. – 416 с.
2. Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепция и методы планирования: Учеб. пособие. – М.: Финпресс, 1998. – 192 с.
3. Стратегический менеджмент / Под ред. Петрова А.Н. – СПб.: Питер, 2005. – 496 с.
4. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: Учеб. пособие. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 480 с.

E-mail: zen_irina@mail.ru

Арженовский С.В.,

д.э.н., профессор кафедры «Математическая статистика, эконометрика и актуарные расчеты» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

Сунтура Л.,

аспирант кафедры «Математическая статистика, эконометрика и актуарные расчеты» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

СТАТИСТИЧЕСКИЕ МОДЕЛИ ПРОЦЕССА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНТЕРНЕТ-УСЛУГ

УДК 31

Аннотация

На основе панели данных Российского мониторинга экономического положения и здоровья населения выявлены детерминанты потребления индивидами услуг Интернета в своей рабочей деятельности и при проведении досуга. Представлен типовой портрет потребителя интернет-услуг.

Ключевые слова

Интернет-услуги, потребление, логит-модель, панельные данные.

В последнее время возрастает влияние новых информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) на жизнь общества. Услуги сети Интернет занимают лидирующую позицию среди ИКТ. Современный человек использует эти услуги практически во всех сферах жизнедеятельности: политика, экономика, управление, культура, искусство, наука. В связи с этим стал быстро распространяться электронный бизнес. Объем глобального «электронного рынка», по оценкам специалистов, составляет около 6% совокупного товарооборота в мировой экономике [3]. Интернет как инструмент электронного бизнеса предлагает самый эффективный способ распространения информации о продукции и предприятии, что позволяет уменьшать транснациональные издержки. Результатом этого является становление общества нового типа, в котором информация и знание становятся главным ресурсом дальнейшего развития.

Поведение потребителей услуг сети не следует классической теории потребительского выбора, а подчиняется конкретным индивидуальным побудительным мотивам, адаптивно и изменчиво зависит от социально-экономической ситуации. Тем не менее потребители интернет-услуг обладают относительно стабильными характеристиками и действуют в определенной степени рационально.

Исследований детерминант использования интернет-услуг немного. Так, в [4] показано, что навыки пользования компьютером, количество знакомых, пользующихся Интернетом, наличие домашнего компьютера, пол и социальный статус определяют портрет потребителя услуг сети интернет. В работе [5] оценена экономическая отдача от умения работать на компьютере с позиций теории человеческого капитала. Получен вывод, что владение компьютерными технологиями способствует

повышению вероятности занятости и повышает заработную плату. Экономисты [7] относят пользователей Интернета к индивидам, которые склонны к включению в свою жизнь инноваций, дающих ощущение принадлежности к слою более социально успешных людей. В исследовании [6] использование Интернета считается инновационной практикой, которая создает принципиально иной спектр возможностей, включая поиск работы и проведение досуга.

Целью настоящей работы являлось выявление детерминант использования индивидами услуг Интернета в своей рабочей или досуговой деятельности.

Информационную базу составили панельные данные по индивидам Российского мониторинга экономического положения и здоровья населения России (РМЭЗ) НИУ-ВШЭ («Российский мониторинг экономического положения и здоровья населения НИУ-ВШЭ (RLMS-HSE)», проводимого Национальным исследовательским университетом – Высшей школой экономики и ЗАО «Демоскоп» при участии Центра народонаселения Университета Северной Каролины в Чапел-Хилле и Института социологии РАН. Сайты обследования

RLMS-HSE: <http://www.hse.ru/rlms>, <http://www.cpc.unc.edu/projects/rlms>) за 2005-2012 годы. В обследование включен вопрос об использовании в течение последних 12 месяцев Интернета, а также ряд вопросов о месте использования Интернета (на работе, дома, в интернет-кафе) и о цели его использования. Выборочную совокупность образуют индивиды обоего пола в возрасте от 16 до 60 лет включительно.

Расчет описательных статистик показывает, что чуть более 46% респондентов хотя бы один раз пользовались Интернетом за рассматриваемый период, что практически совпадает с данными Фонда «Общественное мнение»

(ФОМ), согласно которым осенью 2011 года месячная аудитория Интернета в России составляла 54,5 млн чел., то есть около 47% всего совершеннолетнего населения страны [2]. В основном, россияне выходили в Сеть дома, на работе, в интернет-кафе и в других местах. В рассматриваемом временном периоде (2005-2012 годы) существенно возросло количество пользователей дома. Что согласуется с данными аналитической

компании TNS (на начало 2012 года), согласно которым возможность выходить в Интернет из дома есть у 92% жителей городов с населением свыше ста тысяч человек, причем более 70% из них пользуются широкополосным (высокоскоростным) доступом. Существенно сократилось число пользователей в интернет-кафе, несколько снизилось использование Интернета на работе (рис. 1).

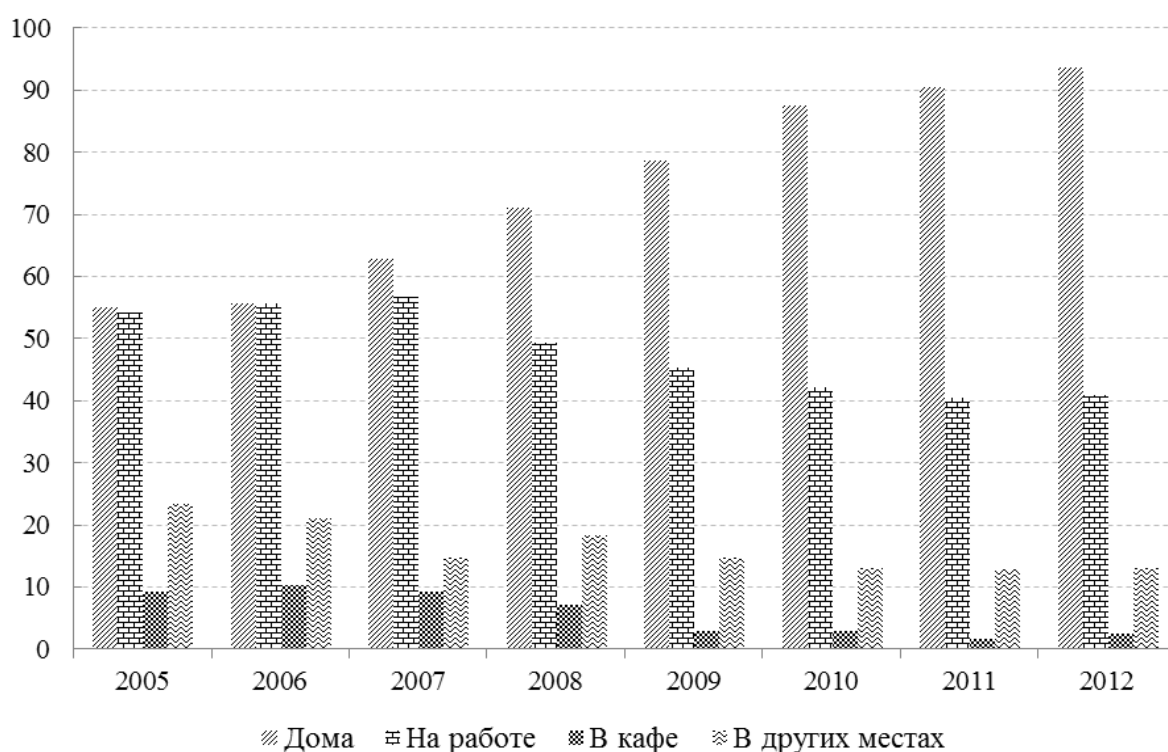


Рисунок 1 – Распределение пользователей Интернета по месту использования, %

Более 39% использующих Интернет респондентов проживает в областных центрах, 32,3% – в городах и почти 21% – в селах (здесь и далее по состоянию на 2012 год).

Динамика изменения целей использования Интернета представлена на

рисунке 2. Основные цели использования Интернета – общение с другими людьми (77,1% пользователей), для получения справок (75,5%), развлечения (74,3%).



**Рисунок 2 – Цель использования Интернета
(% положительно ответивших для каждой категории)**

В 2012 году появился вопрос об использовании Интернета для посещения сайтов социальных сетей, на который утвердительно ответили 68,2% пользователей.

Покупки в Интернете совершали лишь 24,6% пользователей, причем доля таких пользователей еще в 2005 году была 12,5%. Сократилась доля пользователей Интернета с целью обучения (с 37,8% в 2005 до 14,6% в 2012 году). Более чем в 2 раза возросло количество пользователей, которые посредством Сети общаются друг с другом. Также увеличилось количество индивидов, которые получают в Сети новостную информацию. В целом заметен структурный сдвиг в направлении использования Интернета для общения и развлечения (рис. 2).

За исследуемый период времени сократилась доля пользователей Интернета в возрастной категории от 16 до 25 лет, при этом существенный рост доли пользователей произошёл в категориях 36-45 лет и 46-60 лет (рис. 3). Причем, в основном, лица от 36 до 45 лет использовали Интернет для работы, получения новостей, расширения кругозора и повышения своего культурного уровня, получения справочных материалов. С аналогичными целями выходили в Сеть пользователи категории 46-60 лет. Для покупок и получения товаров и услуг чаще всего использовали Сеть пользователи от 25 до 35 лет, причем в равной степени и женщины, и мужчины.

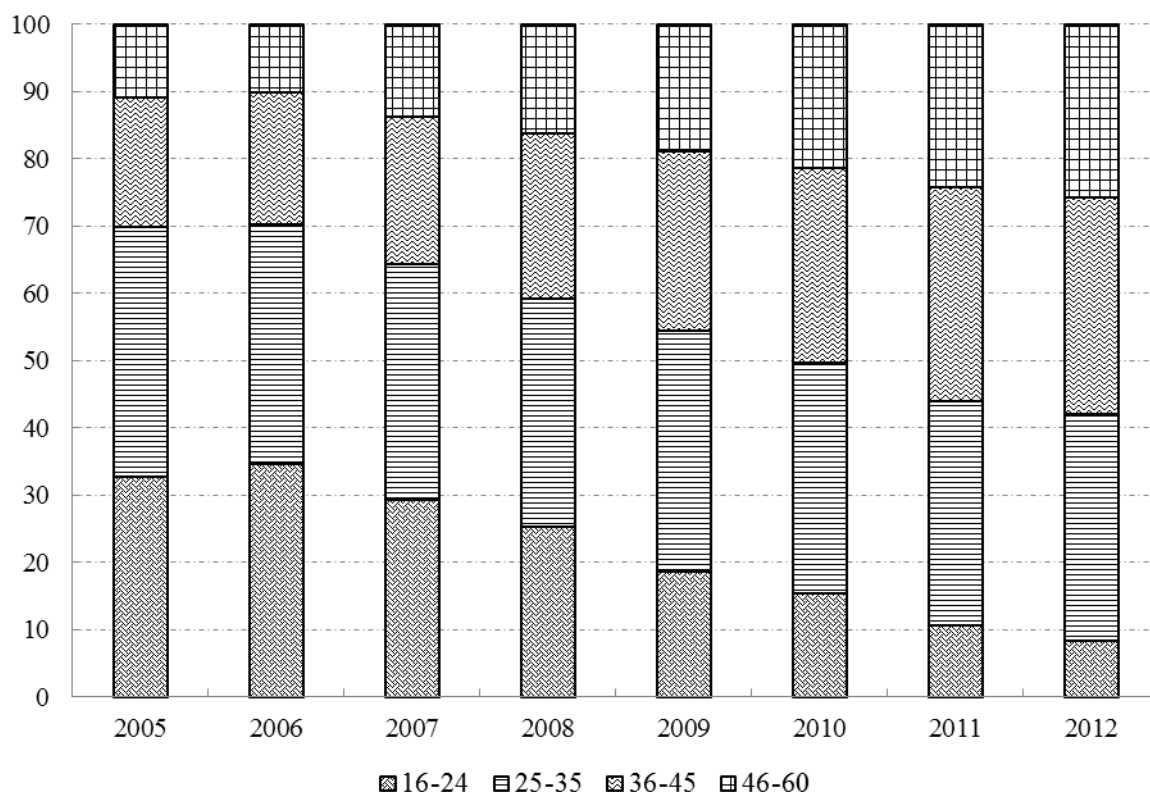


Рисунок – 3. Распределение пользователей Интернета по возрастным категориям, %

Доходы индивидов (включая заработную плату по основному и дополнительному месту работы, выплаты в натуральном виде, пенсию), использующих Интернет, составили в среднем 19986 руб., непользователей – 13321 руб. (в 2012 году).

Среди пользователей интернет-услуг 85% имеют работу, и их средний уровень образования составляет почти 13 лет (соответствует среднему профессиональному образованию).

По профессиональной принадлежности большинство пользователей квалифицированные специалисты – 26,9%, технические специалисты – 23%, неквалифицированная рабочая сила – 11,6%, работники сферы услуг – 11,2%.

В основном, пользователи Интернета имеют семью (63,4%). Средний возраст пользователей – 38,7 лет. По выборке 60% интернет-пользователей являются женщинами.

Использование потребителями интернет-услуг, как следует из описательной статистики, зависит от индивидуальных характеристик (возраст, образование, профессия), дохода индивида, а также от поселенческого фактора.

Для выявления по выборке факторов, определяющих принадлежность индивида к пользователю Интернета, сформулируем математическую модель дискретного выбора как логит-модель со случайными эффектами в ошибке (с учетом панельной структуры данных):

$$y_{it} = \begin{cases} 1, & y_{it}^* > 0, \\ 0, & y_{it}^* \leq 0, \end{cases}$$

$$y_{it}^* = x_{it}^T \beta + u_{it}, \quad u_{it} = \alpha_i + \varepsilon_{it},$$

где y_{it} – зависимая переменная, x_{it} – вектор факторов, α_i – случайные индивидуальные эффекты, имеющие логистическое распределение

$\Lambda(z) = \frac{e^z}{1 + e^z}$, ε_{it} – случайные ошибки с логистическим распределением.

Результаты оценивания параметров логит-модели потребления интернет-услуг с различными спецификациями приведены в таблице 1. В модели включены фиктивные переменные по времени. Для всех построенных моделей оказалась значимой спецификация с панельными эффектами (критерий отношения правдоподобия).

Интерпретация параметров логистических моделей дается в терминах отношения шансов, которое показывает, во сколько раз вероятность выбора одной альтернативы больше (меньше), чем выбора другой альтернативы.

Получено, что логарифм дохода индивида положительно влияет на веро-

ятность использования интернет-услуг, увеличивая шансы почти в 1,8 раза во всех моделях. Женщины менее склонны к использованию Интернета на 42%, чем мужчины. Отношение шансов для возрастных категорий потребителей наглядно показывает, что шансы использования Интернета молодежью от 16 до 25 лет в 13,7 раза больше, чем у индивидов возрастной категории от 46 до 60 лет. Причем шансы уменьшаются с увеличением возрастной категории пользователей (модель 3 в таблице 1). У индивидов с высшим профессиональным и послевузовским образованием шансы использования интернет-услуг в 10,1 раза, со средним профессиональным образованием в 3,4 раза выше по сравнению с индивидами с незаконченным средним (модель 4 в таблице 1).

Таблица 1 – Логистические модели использования интернет-услуг, случайные эффекты в ошибке (панель РМЭЗ, 2005-2012 годы)

Факторы	Модель 1	Модель 2	Модель 3	Модель 4	Модель 5
Логарифм дохода индивида	1,811*** (0,116)	1,798*** (0,114)	1,742*** (0,109)	1,788*** (0,115)	1,806*** (0,116)
Пол (1 – женский, 0 – мужской)	0,581*** (0,075)	0,586*** (0,074)	0,569*** (0,072)	0,596*** (0,076)	0,585*** (0,079)
Возраст, лет (базисная – 46-60 лет)	0,898*** (0,006)	0,899*** (0,006)		0,898*** (0,006)	0,895*** (0,006)
16-25			13,716*** (2,564)		
26-35			6,506*** (0,899)		
36-45			3,503*** (0,437)		
Уровень образования, лет (базисный – незаконченное среднее)	1,397*** (0,041)	1,396*** (0,040)	1,375*** (0,039)		1,372*** (0,041)
Среднее				1,852** (0,503)	
Начальное профессиональное				1,942** (0,533)	
Среднее профессиональное				3,366*** (0,938)	
Высшее профессиональное и послевузовское				10,106*** (2,932)	
Профессиональная принадлежность (базисная – без квалификации)	0,775*** (0,018)	0,778*** (0,018)	0,778*** (0,018)	0,783*** (0,018)	
Законодатели, менеджеры, чиновники					8,241*** (2,189)
Специалисты					7,776*** (1,714)

Продолжение табл. 1

Факторы	Модель 1	Модель 2	Модель 3	Модель 4	Модель 5
Технические специалисты					5,778 ^{***} (1,210)
Служащие					4,124 ^{***} (0,999)
Работники сферы услуг					2,293 ^{***} (0,505)
Ремесленники					1,557 ^{**} (0,342)
Операторы машин и оборудования					1,673 ^{**} (0,357)
Военнослужащие					8,419 ^{***} (5,099)
Тип поселения (базисная – село)	0,561 ^{***} (0,029)		0,563 ^{***} (0,029)	0,556 ^{***} (0,029)	0,561 ^{***} (0,029)
Областной центр		5,445 ^{***} (0,856)			
Город		2,153 ^{***} (0,332)			
Поселок городского типа		1,151 (0,265)			
Супружеский статус (1 – в браке, 0 – не в браке)	1,203 (0,191)	1,199 (0,189)	1,167 (0,182)	1,199 (0,190)	1,192 (0,190)
Занятость (1 – занят на рынке труда, 0 – не занят на рынке труда)	0,992 (0,659)	0,956 (0,633)	0,853 (0,562)	0,960 (0,638)	1,039 (0,691)
Фиктивные переменные для годов:					
2006	1,107 (0,165)	1,113 (0,165)	1,088 (0,161)	1,098 (0,164)	1,108 (0,165)
2007	1,802 ^{***} (0,267)	1,809 ^{***} (0,267)	1,728 ^{***} (0,253)	1,801 ^{***} (0,267)	1,783 ^{***} (0,265)
2008	4,928 ^{***} (0,759)	4,912 ^{***} (0,750)	4,581 ^{***} (0,695)	4,901 ^{***} (0,756)	4,923 ^{***} (0,761)
2009	14,226 ^{***} (2,319)	14,038 ^{***} (2,254)	12,627 ^{***} (2,017)	14,331 ^{***} (2,341)	14,402 ^{***} (2,359)
2010	34,526 ^{***} (6,055)	33,843 ^{***} (5,818)	29,262 ^{***} (5,002)	34,791 ^{***} (6,120)	35,333 ^{***} (6,247)
2011	287,046 ^{***} (194,618)	285,907 ^{***} (193,398)	241,000 ^{***} (162,182)	269,758 ^{***} (182,887)	272,019 ^{***} (182,743)
2012	30,949 ^{***} (6,483)	30,132 ^{***} (6,161)	24,114 ^{***} (4,869)	30,774 ^{***} (6,463)	32,194 ^{***} (6,809)
Тест отношения правдоподобия для панели, χ^2	901,97	884,03	872,57	887,45	893,03
Тест Вальда, χ^2	1065,57	1134,87	1070,74	1050,84	1053,33
Логарифм функции правдоподобия	-4098,009	-4093,296	-4139,792	-4092,529	-4084,325
Число наблюдений	8415	8415	8415	8415	8415

Примечание. В таблице приведены отношения шансов. Базисный 2005 год. В круглых скобках – стандартные ошибки. Значимость *** – 1%, ** – 5%, * – 10%.

Анализ по профессиональным категориям показывает, что в 8,4 раза чаще используют Интернет военнослужащие, в 8,2 раза чаще – законодатели, менеджеры, чиновники, специалисты в 7,7 раза чаще, а также технические специалисты в 5,8 раза чаще, чем невали-

фицированные рабочие (модель 5 в таблице 1). Отметим, что все коэффициенты для профессиональных категорий значимы.

Поселенческий фактор показывает, что жители областных городов пользуются Интернетом в 5,4 раза чаще, жи-

тели городов – в 2,2 раза чаще, чем жители сел (модель 2 в таблице 1).

Состояние в браке, а также занятость на рынке труда оказались не значимы во всех спецификациях модели.

Таким образом, проведенное исследование показало, что основными факторами, определяющими использование услуг Интернета, являются возраст, место проживания, пол, доход, образование и профессия. Результаты моделирования хорошо согласуются с данными ВЦИОМ. Полученные выводы можно использовать в целях прогнозирования класса (пользователь/непользователь) для индивидов с заданными характеристиками, что, несомненно, важно для продвижения услуг Интернета, включая развитие электронной коммерции.

Библиографический список

1. Арженовский С.В. Эконометрическое моделирование использования интернет – услуг // Учет и статистика. – 2009. – № 4. – С. 68-72.

2. Динамика проникновения Интернета в России. Осень 2011. – URL: <http://runet.fom.ru/Proniknovenie-interneta/10283>, свободный.

3. Перминов С.Б. Информационные технологии как фактор экономи-

ческого роста / ЦЭМИ РАН. – М.: Наука, 2007.

4. Родионов А.Ю. Экономико-статистический анализ поведения потребителей в сфере электронного бизнеса (на примере Казахстана) // Исследовано в России, 2002. – URL: <http://zhurnal.apec.relarn.ru/articles/2002/024.pdf>.

5. Рощин С.Ю. Влияние владения компьютерными технологиями на поиск работы, занятость и заработную плату. Препринт WP15/2007/04. – М.: ГУ ВШЭ, 2007.

6. Средние классы в России: экономические и социальные стратегии / Под ред. Т. Малевой; Моск. центр Карнеги. – М.: Гендальф, 2003.

7. Hammond K. A., Turner P., Bain M. Internet Users versus Non-users: Drivers in Internet Uptake // International Journal of Advertising. – 2000. – Vol. 19. – No. 5. pp. 665–681.

8. Internet World Stats. Top 20 countries with the highest number of internet users – June 30, 2012. – URL: <http://www.internetworldstats.com/top20.htm>, свободный.

9. Morris M., Ogan C. The Internet as Mass Medium // Journal of Communication. – 1996. – Vol. 46. – № 1.

E-mail: asv1@nm.ru, sountoural@mail.ru

Шелковая Н.Н.,

аспирант кафедры «Математическая статистика, эконометрика и актуарные расчеты» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

ДЕМОГРАФИЧЕСКАЯ ЗНАЧИМОСТЬ РЕПРОДУКТИВНЫХ ПОТЕРЬ

УДК 314

Аннотация

В свете продолжающегося демографического кризиса и растущей демографической нагрузки на население особенно остро стоит проблема воспроизводства населения. Но при высоких показателях перинатальной и младенческой смертности целесообразно вести речь не только об увеличении количественных показателей рождаемости, но и о сохранении жизни и здоровья рождающегося потомства и уменьшению репро-

дуктивных потерь. В статье проанализирована динамика происходящих демографических процессов, уточнено понятие репродуктивных потерь для статистики и демографии, а также определена информационная база для их расчета. Выявлены демографическая значимость и составляющие экономического ущерба от репродуктивных потерь и намечены дальнейшие направления по данному статистическому исследованию.

Ключевые слова

Репродуктивные потери, экономический ущерб, демографическая значимость, младенческая смертность, мертворождаемость, демографическая нагрузка, воспроизводство населения.

Продолжающийся более двух десятилетий демографический кризис и его последствия для экономики страны актуализировали исследование проблем воспроизводства населения России. За эти годы численность населения страны сократилась с 147,7 млн человек в 1990 г. до 141,9 млн человек в 2010 г., или на 3,92%. Таким образом, практически каждый 25-й житель нашей страны исчез из популяции [13]. Резко выросла смертность, причем не только пожилых когорт, но и младенческая. При этом исследование в области младенческой смертности находят меньшее отражение в научных публикациях, чем по другим причинам. Чтобы частично восполнить этот пробел, в статье поставлены задачи:

- проанализировать динамику происходящих демографических процессов;
- уточнить термин «репродуктивные потери» для статистики и демографии и определить его демографическую значимость;
- разработать методологию расчета статистического показателя «репродуктивные потери»;
- определить информационную базу для оценки репродуктивных потерь;
- определить понятие экономического ущерба от репродуктивных потерь и перечня статистических показателей для его количественного измерения.

На 1 января 2010 года население России составило 141915 тыс. чел., из них мужчин 65639380 чел., а женщин

76275129 – человек. Половозрастная структура населения (рис. 1) отражает все последствия продолжающегося уже два десятилетия демографического кризиса в России – на пирамиде красной линией отражена численность населения по полу и возрасту в 1990 г., наглядно демонстрирующая разницу спустя 20 лет.

Одновременно с уменьшением численности населения происходило и изменение структуры населения: в 2010 г. доля трудоспособного населения стала 62,3% (88,4 млн человек), а показатель демографической нагрузки увеличился до 599 человек на 1000 трудоспособного населения (в том числе нагрузка детьми – 258 и людьми пенсионного возраста – 341¹), уменьшилась доля женщин фертильного возраста (по сравнению с уровнем 2008 г. – минус 2,85%), в том числе и в структуре населения (в 2008 г. доля женщин фертильного возраста составляла 27,23%, в 2010 г. это уже 26,47%).

Такие демографические тенденции ведут к негативным последствиям для экономики, а значит, и для общества в целом:

- сокращение доли трудоспособного населения;
- сокращение доли населения, подлежащего призыву на воинскую службу;
- снижение производительности труда;
- снижение ВВП;

¹ Рассчитано по [13].

- увеличение расходов на содержание пенсионной системы;
- увеличение расходов на здравоохранение;

- увеличение расходов на содержание системы социального страхования.

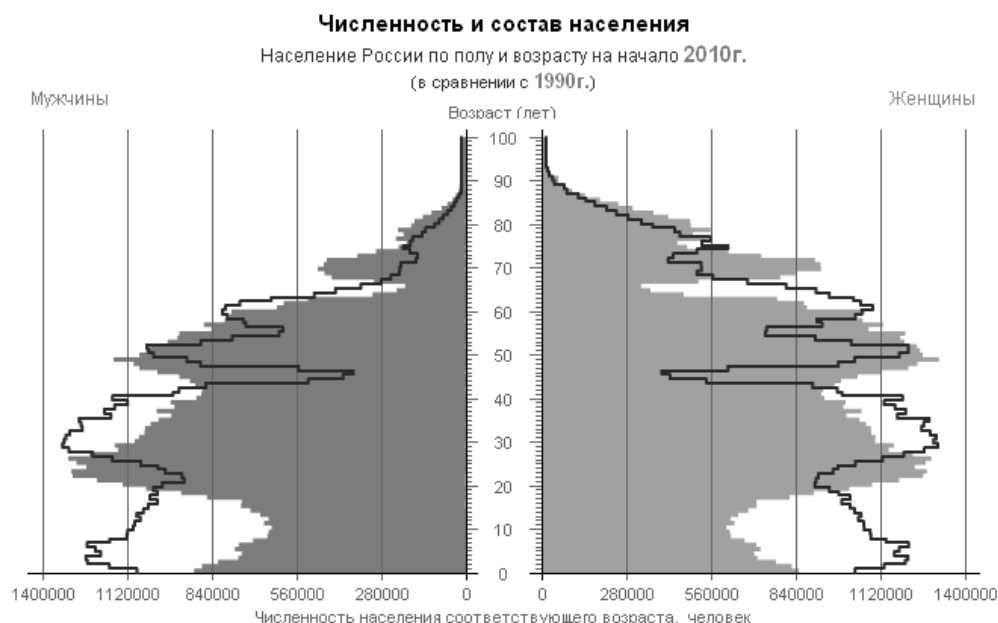


Рисунок 1 – Численность и состав населения России по полу и возрасту на 01.01.2010 г.*

* Составлена на www.gks.ru.

Именно это заставляет искать все новые методы для анализа и прогнозирования проблем воспроизводства населения с целью дальнейшего увеличения населения страны и выхода из демографического кризиса.

Воспроизводство населения представляет собой сложный комплексный процесс, соединяющий процессы рождаемости и смертности населения. В связи с этим проблемы воспроизводства населения можно разделить на те, что связаны с увеличением уровня рождаемости, и те, которые направлены на уменьшение уровня смертности. Следует отметить, что для общества на современном этапе именно рост рождаемости является ведущим фактором, от которого зависит демографическое развитие [2, с. 241].

В различных исследованиях рождаемости часто оперируют понятиями низкой или высокой рождаемости, однако с точки зрения улучшения демо-

графического состояния в государстве, правильнее использовать понятие «эффективная рождаемость» [5, с. 3]. Эффективная рождаемость характеризуется не только численностью рожденного населения, но и численностью населения, которое выживает в процессе своего рождения, развития и социализации, а затем сменяет предыдущее поколение. С этой точки зрения все мертворожденные и новорожденные, умирающие в младенчестве и не доживающие до репродуктивного и трудоспособного возраста, представляют собой потери репродуктивного, трудового и жизненного потенциала. Рождаемость можно считать эффективной лишь в том случае, когда разница между уровнем общей рождаемости и выжившим поколением стремится к нулю. При высоких показателях перинатальной и младенческой смертности уровень рождаемости необходимо поддерживать на еще большем уровне, дабы репродуктивные потери не

перекрывали естественный прирост. А значит, целесообразно вести речь не только об увеличении количественных показателей рождаемости, к которому призывают первые лица государства, но и о сохранении жизни и здоровья рождающегося потомства. На сегодняшний момент именно это является главным фактором, обеспечивающим стратегическое для выживания народа значение и демографическую безопасность страны [1, с. 45-49].

Именно количественные и качественные показатели репродуктивных потерь, будучи зависимы от социально-экономической ситуации в стране и от качества жизни населения, характеризуют степень социального благополучия и являются индикатором эффективности процесса воспроизводства [10, с. 70-74].

Принципиальной особенностью репродуктивных потерь является, во-первых, высокая зависимость от медико-организационных факторов, во-вторых, очевидная демографическая значимость и, в-третьих, обусловленность социальными условиями жизни населения, потому что жизнь и здоровье детей есть категория социальная, а уровень и структура репродуктивных потерь являются интегральным критерием оценки качества жизни населения и качества медицинской помощи.

Однако само понятие «репродуктивные потери» в статистике, медицине, демографии, социологии трактуется неоднозначно, что не только вызывает ряд проблем при их учете и анализе, но и представляет собой трудности для взаимопонимания представителей разных отраслей науки, а значит, и разобщенность в решении существующих демографических проблем.

Для интегрированной оценки конечных результатов влияния социальных, экономических, медицинских и биологических факторов на здоровье плода и новорожденного ВОЗ был введен показатель фето-инфантильных по-

терь (ФИП), включающего в себя мертворождаемость и смертность детей в возрасте от 0 до 365 дней [12]. В медицинской же статистике для оценки конечных результатов влияния социальных, экономических, медицинских и биологических факторов на здоровье беременной женщины, плода и новорожденного было введено понятие «общие репродуктивные потери» [11, с. 7-10] – потери в процессе воспроизведения потомства – как качественный показатель эффективности репродуктивного процесса и критерий общественного здоровья населения. В них включают все потери от зачатий (беременностей) на протяжении всего срока гестации и в течение первого года жизни ребенка, то есть включают в себя ранние и фето-инфантильные потери.

Для нашего исследования актуальна оценка и анализ репродуктивных потерь, разработка интегрированного показателя младенческой смертности и мертворождаемости. Мы полагаем, что имеет смысл принятие единой дефиниции репродуктивных потерь, которая включает показатель младенческой смертности и мертворождаемости, однако ввиду частого применения сходного по смыслу определения «фето-инфантильные потери» в медицинской статистике обозначим его как «репродуктивные потери», что подчеркивает его социальную направленность:

$$РП \equiv М + МС,$$

где $РП$ – репродуктивные потери;
 $М$ – показатель мертворождаемости;
 $МС$ – показатель младенческой смертности.

Показатели мертворождаемости и младенческой смертности исчисляются по стандартным формулам:

$$М = \frac{Ч_м}{Ч_{жс} + Ч_м} * 1000,$$

где $М$ – показатель мертворождаемости;
 $Ч_м$ – число родившихся мертвыми;

$Чж$ – число родившихся живыми.

$$МС = \frac{Чмс}{Чж} * 1000,$$

где $МС$ – показатель младенческой смертности;

$Чмс$ – число умерших на первом году жизни;

$Чж$ – число родившихся живыми.

При вычислении годового показателя младенческой смертности следует иметь в виду, что умершие в данном календарном году в возрасте до 1 года относятся по периоду рождения к двум смежным годам – текущему и предыдущему. Методика вычисления годового показателя детской смертности предусматривает отношение числа умерших к сумме родившихся – 1/3 за предыдущий год и 2/3 за текущий год (формула Ратса).

Таким образом, в целом репродуктивные потери – это потери всех

жизнеспособных детей с 28 недели беременности, а также умершие на первом году жизни.

$$РП = \frac{Чм + Чмс}{Чж} * 1000,$$

где $РП$ – репродуктивные потери;

$Чм$ – число родившихся мертвыми;

$Чмс$ – число умерших на первом году жизни;

$Чж$ – число родившихся живыми [3].

По данным за 2009 г., в России мертворождаемость не только превышает по численности смертность детей первой недели жизни, составляя 60,8% в структуре перинатальной смертности, но и занимает более трети (37,5%) в репродуктивных потерях (рис. 2). Значимость данного показателя доказывается его численностью (табл. 1).

Репродуктивные потери (2009г.)

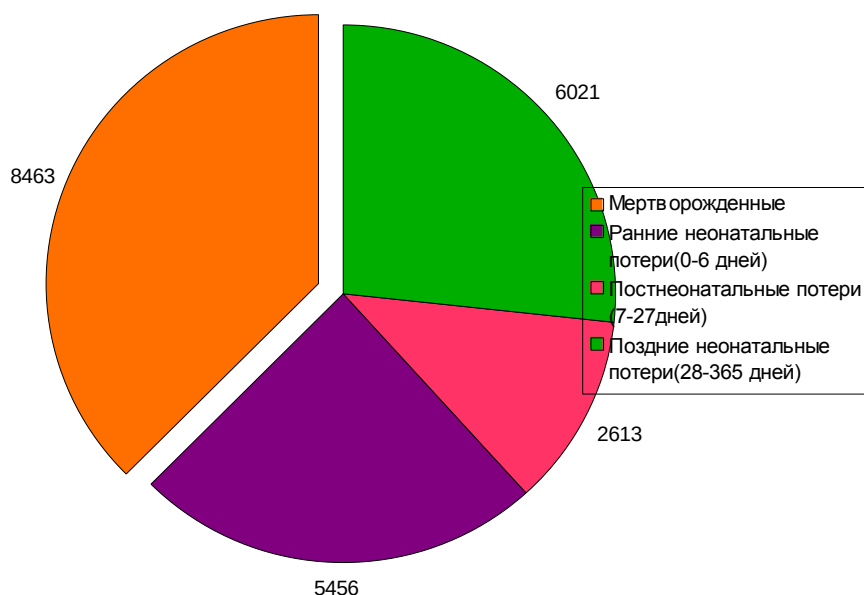


Рисунок 2 – Соотношение мертворождаемости и младенческой смертности

* Рассчитано по [13].

Таблица 1 – Соотношение мертворождаемости и младенческой смертности

Показатель	Абсолютное число (сумма за 1991- 2009 гг.)
Число родившихся живыми детей массой тела 1000 г и более (рождаемость)	27 108 501
Число родившихся мертвыми массой тела 1000 г и более (мертворождаемость)	186 286
Число умерших на 1 году жизни (младенческая смертность)	393 816
Итого, репродуктивные потери	580 102

* Рассчитано по [9, 13].

Репродуктивные потери отличаются от смертности всех других возрастных групп населения с позиций потенциальной демографии, поскольку представляют собой безвозвратные потери человеческого капитала – утрату репродуктивного, трудового, интеллектуального, оборонного потенциала не только сегодняшних, но и будущих поколений (с точки зрения потерянных человеко-лет).

Существует мнение, что доля младенческой смертности настолько мала, что внимание к ней в обществе чрезмерно; однако среди всех потерь трудового потенциала, связанных с преждевременной смертностью, на младенческую смертность приходится 15% [7, с. 96-101], а при снижении показателя младенческой смертности увеличится не только продолжительность жизни для новорожденного, но и, следовательно, контингент вступающих в трудоспособный возраст.

Кроме того, число мертворожденных жизнеспособных плодов, смерть которых в 90% предотвратима, вовсе не учитывается в сумме общих демографических потерь, в том числе при расчете «потерянных лет трудовой жизни» и других демографических показателей.

Для расчета репродуктивных потерь необходимы данные по мертворождаемости (в составе перинатальной смертности) и младенческой смертности. В официальных публикациях мы сталкиваемся с разрозненностью данных – в разных изданиях представлена только определенная часть данных.

Например, в сборнике «Здравоохранение» есть данные по смертности, в том числе перинатальной и младенческой, но нет данных о рождаемости, и наоборот, в сборнике «Россия в цифрах» есть данные о родившихся и умерших, в том числе и до года, однако отсутствуют данные по перинатальной смертности.

Для анализа были взяты сборники:

- «Здравоохранение» (2011);
- «Россия в цифрах» (2012);
- «Демографический ежегодник России» (2010).¹

И на основе данных из них была составлена сводная таблица показателей по младенческой и перинатальной смертности для дальнейшего расчета показателей репродуктивных потерь (табл. 2).

Установленное государством право на гарантированное обеспечение женщин оплачиваемым отпуском по беременности и родам, а также бесплатным медицинским обслуживанием беременности и родов и в случае осложнений в процессе родовспоможения служит важным социальным достижением общества. Расходы на эти цели с полным основанием относятся не только к социально, но и к экономически оправданным. Однако в случаях неблагоприятного исхода беременности и родов (таких как мертворождение или младенческая смертность) подобные расходы оказываются убыточными в отношении естественного прироста населения и могут быть оценены как экономический ущерб.

¹ Рассчитано по [9,13].

Таблица 2 – Сводная таблица показателей воспроизводства населения [4], [6], [8]

Годы	Число ро- дившихся живыми, человек	Число умерших, человек	Из них умер- ло в возрасте до 1 года, че- ловек	Коэффициент Младенческой смертности (на 1000 ро- дившихся жи- выми)	Умершие в перинатальном периоде, человек			Коэффициент перинатальной смерт- ности (на 1000 родившихся живыми и мертвыми)		
					Всего	Мертворожденные	Умершие в воз- расте до 7 дней	Всего	Мертворожденные	Умершие в воз- расте до 7 дней
1991	1794626	1690657	32492	17,8	31726	15729	15997	17,52	8,69	8,83
1992	1587644	1807441	29208	18,0	27507	13243	14264	17,18	8,27	8,91
1993	1378983	2129339	27946	19,9	24169	10825	13344	17,39	7,79	9,60
1994	1408159	2301366	26141	18,6	24088	11012	13076	16,97	7,76	9,21
1995	1363806	2203811	24840	18,1	21759	10159	11600	15,83	7,39	8,44
1996	1304638	2082249	22825	17,4	20878	10245	10633	15,88	7,79	8,09
1997	1259943	2015779	21735	17,2	20105	10183	9922	15,83	8,02	7,81
1998	1283292	1988744	21097	16,5	19427	9761	9666	15,03	7,55	7,48
1999	1214689	2144316	20731	16,9	17429	8864	8565	14,24	7,24	7,00
2000	1266800	2225332	19286	15,3	16810	8494	8316	13,18	6,66	6,52
2001	1311604	2254856	19104	14,6	16903	8711	8192	12,80	6,60	6,20
2002	1396967	2332272	18407	13,3	16985	8998	7987	12,08	6,40	5,68
2003	1477301	2365826	18142	12,4	16755	9043	7712	11,27	6,08	5,19
2004	1502477	2295402	17339	11,6	16037	8745	7292	10,62	5,79	4,83
2005	1457376	2303935	16073	11,0	14906	8328	6578	10,17	5,68	4,49
2006	1479637	2166703	15079	10,2	14238	7934	6304	9,57	5,33	4,24
2007	1610122	2080445	14858	9,4	14679	8612	6067	9,07	5,32	3,75
2008	1713947	2075954	14436	8,5	14287	8594	5693	8,30	4,99	3,31
2009	1761687	2010543	14271	8,1	13838	8380	5458	7,81	4,73	3,08
2010	1788948	2028516	13405	7,5	13248	8300	4948	7,37	4,62	2,75

Экономический ущерб, обусловленный повышенным уровнем нарушений функции воспроизводства населения, включает в себя как прямые расходы, так и косвенные экономические потери.

Прямые экономические потери:

- расходы на медицинское обслуживание беременных женщин и рожениц в женских консультациях, роддомах, санаториях;
- оплата больничных листов при осложнениях в течение беременности и оплата содержания в отпуске по беременности и родам;
- потери доли налоговых поступлений за период отвлечения женщин от трудового процесса или стоимость несозданной продукции.

Косвенные экономические потери:

- недопроизводство валового внутреннего продукта;
- потери жизненного потенциала;
- потери трудового потенциала.

Потери жизненного потенциала – число человеко-лет предстоящей жизни, которые не дожило население в результате преждевременных смертей. Потери жизненного потенциала в результате преждевременной смерти индивида данного возраста определяются числом лет ожидаемой продолжительности предстоящей жизни в этом возрасте.

Трудовой потенциал жизни, то есть предстоящий потенциал жизни (человеко-лет), – жизненный потенциал для этой группы возраста на временной период от n до N лет, то есть период вступления его в трудоспособный возраст.

Методика расчета потерь жизненного потенциала, а также трудового потенциала, обусловленных преждевременной смертностью, требует расчета показателей ожидаемой продолжительности предстоящей жизни населения по половозрастным группам.

Для младенческой смертности и для мертворождаемости, то есть для репродуктивных потерь в целом, справедливо выделение экзогенной и эндо-

генной компоненты смертности, так как по вполне понятным причинам мы не можем принять за эталон коэффициент репродуктивных потерь, равный нулю, что является необходимым условием повышения эффективности проводимого исследования.

Для более точной оценки необходимо создание методик расчета репродуктивных потерь не в абсолютных значениях, а относительно самих показателей рождаемости или смертности и приведение их к единому знаменателю, потому что на сегодняшний момент показатели младенческой смертности исчисляются по отношению к количеству рожденных живыми, а показатели перинатальной смертности, включая мертворождаемость, по отношению к числу рожденных живыми и мертвыми.

Перечисленные методики расчета и формулировки, с помощью которых это предполагается осуществить, требуют серьезного обсуждения и доработки, особенно в части поиска недостающих исходных статистических данных. Именно актуальность оценки экономических потерь от утраты репродуктивного потенциала диктует необходимость дальнейшей работы в этом направлении.

Библиографический список

1. Альбицкий В.Ю., Баранов А.А. Смертность детского населения России. – М., 2007. – С. 45-59.
2. Борисов В.А. Демография. – М., 1999. – С. 241.
3. Волков С.Р. Статистика здравоохранения: основные показатели деятельности службы охраны материнства и детства и методика их расчета (ЛЕКЦИЯ 6, ЧАСТЬ 2. Основные показатели деятельности родильного дома) / Главная медицинская сестра. – 2008. – № 8.
4. Демографический ежегодник России. 2010: Статистический сборник / Росстат. – М., 2010. – 525 с.

5. Захаров С.В. Демографический переход и воспроизводство поколений в России // Вопросы статистики. – 2003. – № 11. – С. 3.

6. Здравоохранение в России. 2011: Статистический сборник / Росстат. – М., 2011. – 326 с.

7. Комаров Ю.М. Высокая смертность как ведущая причина депопуляции: Материалы научно-практических конгрессов 3 Всероссийского Форума «Здоровье нации – основа процветания России». – М., 2007. – Т. 2, ч. 2. – С. 96-101.

8. Медико-демографические показатели Российской Федерации 2009 год. Статистические материалы. – М., 2010. www.mednet.ru.

9. Россия в цифрах. 2012: Краткий статистический сборник / Росстат. – М., 2012. – 573 с.

10. Суханова Л.П. Репродуктивный процесс в демографическом развитии России // Информационно-аналитический вестник «Социальные аспекты здоровья населения». – 2009. – №4.

11. Фролова О.Г., Пугачева Т.Н., Глиняная С.В., Гудимова В.В. Новые методы анализа и оценки репродуктивных потерь // Вестник акушера-гинеколога. – 1994. – № 2. – С. 7-10.

12. Фролова О.Г., Токова З.З., Пугачева Т.В., Волгина В.Ф., Гудимова В.В., Макарова Е.Е. Методические подходы к изучению репродуктивных потерь // Бюллетень НИИ социальной гигиены, экономики и управления здравоохранения. – 1999. – С. 70-74.

13. Blondel B., Breart G. Mortalite fetoinfantile. Evolution, causes et methodes d'analyse. Eneyel. Med. Chir (Paris – France). Pediatrie 1990; 12.

E-mail: nshelkovaya@yandex.ru

Смирнов Е.С.,

*аспирант кафедры «Бухгалтерский учёт
и налогообложение» ФГБОУ ВПО «Госуни-
верситет – УНПК»*

**АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
НА ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО НАЛОГУ
НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

УДК 336.2

Аннотация

В статье проведен расчет и дана оценка влияния налоговых обязательств на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций на основе различных методик.

Ключевые слова

Налоговая нагрузка, налог на прибыль организаций, анализ, оценка.

На данный момент в Российской Федерации не разработана общепринятая методика для исчисления налоговой нагрузки предприятий. Известны методы определения уровня налоговой нагрузки населения, налогового потенциала, доли налогов в ВВП, эффективной налоговой ставки, которые исчисляются на базе основных показателей экономики страны и характеризуют налоговую нагрузку на макроуровне, но единого мнения в отношении определения данного показателя на уровне предприятий нет [1].

Наиболее известные в Российской Федерации методики: Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ, М.Н. Крейниной, А. Кадушина и И.Н. Михайловой, Е.А. Кировой, М.И. Литвина, Ю. Петрова и Е. Егоровой, Т.К. Островенко. Рассчитаем и проанализируем налоговую нагрузку коммерческой организации, используя несколько представленных методик.

Для определения налоговой нагрузки в организации Департаментом налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации разработана методика, согласно которой тяжесть налогового бремени принято оценивать отношением суммы всех налогов к общей выручке предприятия, включая финансовый результат от прочей деятельности [1].

Для расчета используем данные справок о взаимоотношениях с бюджетом по коммерческой организации на соответствующий год и данные отчетов о прибылях и убытках также за исследуемый период (табл. 1).

Показатель налогового бремени, рассчитанный по данному методу, позволяет определить долю налогов в выручке от реализации, но при этом не характеризует влияние налогов на финансовое состояние организации, так как не учитывает отношение каждого налога к выручке от реализации.

**Таблица 1 – Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг.
по методике Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ**

Название методики	Расчет налоговой нагрузки	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ	Налоговое бремя = (Общая сумма налогов / Общая сумма выручки от реализации)* 100%	31,46%	29,96%	29,42%

В коммерческой организации налоговая нагрузка, рассчитанная по методу Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ, имеет тенденцию к снижению на протяжении исследуемых трех лет. Следовательно, можно сделать вывод о том, что предприятие грамотно корректирует свою деятельность по оптимизации налоговых платежей.

Методика М.Н. Крейниной основывается на сопоставлении налога и источника его уплаты. В зависимости от источника, каждая группа налогов имеет свои критерии для оценки тяжести налогового бремени. Для расчета налоговой нагрузки по данному методу используем данные отчетов о прибылях и убытках за исследуемый период. Расчет по методу М.Н. Крейниной представлен в таблице 2.

**Таблица 2 – Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг.
по методике М.Н. Крейниной**

Название методики	Расчет налоговой нагрузки	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Методика М.Н. Крейниной	(Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг + Финансовый результат от прочей деятельности – Затраты на производство реализованной продукции, работ, услуг – Фактическая прибыль, остающаяся после уплаты налогов) / (Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг + Финансовый результат от прочей деятельности – Затраты на производство реализованной продукции, работ, услуг за вычетом косвенных налогов)	85,37%	64,79%	52,12%

Особенность метода состоит в том, что он не учитывает косвенные налоги, так как они не зависят от величины прибыли организации. Для оценки налогового бремени по НДС и акцизам их соотносят либо с кредиторской задолженностью, либо с валютой баланса, а сумму налога – с источником уплаты.

Налоговая нагрузка коммерческой организации, рассчитанная по методике М.Н. Крейниной, также имеет явную тенденцию к снижению. Так, в 2010 году значение показателя составило 85,37%, в 2011 году значение уменьшилось на 20,58% и достигло уровня 64,79%, а в 2012 году значение показателя

налоговой нагрузки составило 52,12%.

С практической точки зрения наиболее распространена методика Т.К. Островенко. Для расчета налоговой нагрузки по этой методике необходимо знать:

- налоговые издержки;
- выручку от реализации;
- среднегодовую валюту баланса;
- прибыль до налогообложения;
- налоговые издержки, относимые на счета реализации, – это налог на добавленную стоимость и акцизы. Исследуемая коммерческая организация не является плательщиком акцизов, по-

этому при расчете использовалась сумма налога на добавленную стоимость;

- налоговые издержки, относимые на себестоимость, – налог за пользование недрами, земельный налог, экологические сборы. На исследуемом предприятии в расчет налоговой нагрузки по затратам на производство включены: земельный налог, налог на добычу полезных ископаемых и платежи за загрязнение окружающей среды;

- себестоимость реализованных товаров;

- налоговые издержки, относимые на счета финансовых результатов, – это налог на имущество, транспортный налог;

- положительный финансовый результат от основной деятельности;

- налоговые издержки, относимые на чистую прибыль, – это налог на прибыль организаций;

- чистую прибыль [2].

Расчет по методике Т.К. Островенко по обобщающим показателям представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг. по методике Т.К. Островенко по обобщающим показателям

Показатели	Расчет налоговой нагрузки	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Налоговая нагрузка на доходы организации	Налоговые издержки / (Выручка (нетто) от продажи + Финансовый результат от прочей деятельности)	$NБ_d = 2967/9431 = 0,31$	$NБ_d = 3637/12139 = 0,3$	$NБ_d = 3479/11827 = 0,29$
Налоговая нагрузка на финансовые ресурсы организации	Налоговые издержки / Среднегодовая валюта баланса	$NБ_ф = 2967/5330 = 0,56$	$NБ_ф = 3637/5859,5 = 0,62$	$NБ_ф = 3479/6564 = 0,53$
Налоговая нагрузка на собственный капитал организации	Налоговые издержки / Среднегодовая сумма собственного капитала	$NБ_{ск} = 2967/4670 = 0,64$	$NБ_{ск} = 3637/5116 = 0,71$	$NБ_{ск} = 3479/5935 = 0,59$

На основе расчета обобщающих показателей по методике Т.К. Островенко можно сделать вывод о том, что налоговая нагрузка на финансовые ресурсы коммерческой организации с каждым исследуемым годом стабильно сокращается на 0,01 единицы.

Налоговая нагрузка на финансовые ресурсы имеет скачкообразную динамику: в 2011 году по сравнению с 2010 данный показатель увеличился на 0,06, а в 2012 по сравнению с 2011 сократился на 0,09 единиц. Основной причиной является неравномерное изменение величины налоговых издержек.

Налоговая нагрузка на собственный капитал организации в 2011 году увеличилась по сравнению с 2010 годом

на 0,07 единиц за счет увеличения суммы налоговых издержек. В 2012 году данный показатель сократился по сравнению с 2011 годом на 0,12, а по сравнению с 2010 годом – на 0,05 единиц, что свидетельствует об эффективной деятельности объекта исследования.

По методике Т.К. Островенко частными показателями налоговой нагрузки являются: налоговая нагрузка на реализацию, на себестоимость, на прибыль до налогообложения, на чистую прибыль.

Расчет частных показателей налоговой нагрузки коммерческой организации по методике Т.К. Островенко представлен в таблице 4.

**Таблица 4 – Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг.
по методике Т.К. Островенко по частным показателям**

Показатели	Расчет налоговой нагрузки	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Налоговая нагрузка на реализацию	Налоговые издержки, относимые на счета реализации / (Выручка (нетто) от продажи + Финансовый результат от прочей деятельности)	$НБ_p = 1900/9431 = 0,2$	$НБ_p = 2180/12139 = 0,18$	$НБ_p = 2158/11827 = 0,18$
Налоговая нагрузка на затраты по производству	Налоговые издержки, относимые на себестоимость / Себестоимость реализованных товаров, работ, услуг	$НБ_c = 87/8201 = 0,01$	$НБ_c = 88/10117 = 0,009$	$НБ_c = 87/9893 = 0,009$

При расчете налоговой нагрузки по методике Т.К. Островенко, как и в предыдущих двух случаях, очевидно снижение большинства показателей. Незначительное повышение значения налоговой нагрузки на финансовые ресурсы наблюдается в 2011 году, показатель вырос на 0,06, а в 2012 году составил 0,53, что на 0,03 меньше, чем в 2010 году, и на 0,09 меньше, чем в 2012 году. Также незначительное повышение в 2011 году и резкое снижение в 2012 имеет показатель налоговой нагрузки на собственный капитал и показатель налоговой нагрузки в расчете на одного работника. В отличие от предыдущих двух, показатель налоговой нагрузки на одного рабочего не снижается в 2012 году. Это связано с тем, что на заводе числятся 52 человека, а масштабы производства значительны.

На основе обобщающих и частных показателей налоговой нагрузки можно сделать вывод о реальной налоговой нагрузке организации, а также определить общие направления налогового планирования по конкретным налогам. Следовательно, методика Т.К. Островенко наиболее подробная, и с ее помощью можно дать более тщательный и многосторонний анализ деятельности объекта

исследования, подобрать наиболее подходящие способы оптимизации.

На формирование финансового результата и, как следствие, на налог на прибыль организаций оказывают влияние такие налоговые платежи организации как налог на имущество организаций, транспортный налог. На показатели прибыли коммерческой организации влияет налог на добавленную стоимость [3].

Проанализировав налоговую нагрузку коммерческой организации, необходимо отметить снижение данного показателя, рассчитанного по методу Т.К. Островенко. В рамках показателя налоговой нагрузки на прибыль до налогообложения в 2011 году сокращение произошло за счет увеличения налоговых платежей по налогу на имущество организаций и по транспортному налогу завода, а также за счет положительной динамики показателя выручки. В 2012 году наблюдается незначительный спад, вызванный сокращением налоговых платежей и суммы полученной выручки.

Помимо показателей налоговой нагрузки, рассмотренных выше, в практике имеет место анализ и оценка частных показателей налоговой нагрузки.

**Таблица 5 – Частные показатели налоговой нагрузки выручки и прибыли
коммерческой организации**

Показатели	Расчет показателя	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Коэффициент налогообложения выручки	Налоговые издержки, связанные с выручкой (НДС, акцизы) / Выручка (нетто) от продажи	0,2	0,16	0,18
Коэффициент налогообложения бухгалтерской прибыли	Налоговые издержки, относимые на прибыль до налогообложения / Прибыль до налогообложения	0,05	0,03	0,03

Рассчитаем коэффициент налогообложения выручки и коэффициент налогообложения бухгалтерской прибыли, полученные данные представим в таблице 5. Коэффициент налогообложения выручки в 2011 году сократился на 0,04, а в 2012 году увеличился по сравнению с 2011 на 0,02 единицы. Незначительный уровень налоговой нагрузки в выручке характеризует сокращение налоговых затрат и увеличение выручки от продажи.

Коэффициент налогообложения бухгалтерской прибыли в 2011 и 2012 годах стабилен и составляет 0,03. Данный факт свидетельствует об увеличении прибыли до налогообложения и о незначительном сокращении налоговых издержек, относимых на нее.

Далее проанализируем и оценим влияние налоговых обязательств на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль (табл. 6).

**Таблица 6 – Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг.
по методике Т.К. Островенко по обобщающим показателям, связанным с налогом
на прибыль организаций**

Показатели	Расчет налоговой нагрузки	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения организации	Налоговые издержки / Прибыль до налогообложения	$НБ_n = 2967/1230 = 2,41$	$НБ_n = 3637/2022 = 1,8$	$НБ_n = 3479/1934 = 1,8$
Налоговая нагрузка в расчете на одного работника	Налоговые издержки / Количество работников	$НБ_p = 2967/52 = 57$	$НБ_p = 3637/52 = 69,64$	$НБ_p = 3479/52 = 66,9$

Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения снижается в 2011 году на 0,61 и составляет 1,8 единиц. Данное значение сохраняется и в 2012 году. Это связано с увеличением прибыли до налогообложения коммерческой организации.

Налоговая нагрузка в расчете на одного работника в 2011 году имеет тенденцию к увеличению, а в 2012 го-

ду – к снижению, данный факт обусловлен увеличением налоговых издержек коммерческой организации, притом что количество работников за исследуемый период осталось неизменным.

Расчет налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций по методике Т.К. Островенко по частным показателям представлен в таблице 7.

**Таблица 7 – Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг.
по методике Т.К. Островенко по частным показателям**

Показатели	Расчет налоговой нагрузки	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	Налоговые издержки, относимые на счета финансовых результатов / Положительный финансовый результат	$NБ_{фр} = 65/1224 = 0,053$	$NБ_{фр} = 68/2040 = 0,033$	$NБ_{фр} = 66/1968 = 0,034$
Налоговая нагрузка на чистую прибыль	Налоговые издержки, относимые на чистую прибыль / Чистая прибыль	$NБ_{чп} = 295/180 = 1,64$	$NБ_{чп} = 485/712 = 0,68$	$NБ_{чп} = 387/926 = 0,42$

На налоговую нагрузку по налогу на прибыль организаций оказывает непосредственное влияние налог на добавленную стоимость, при этом имел место расчет коэффициента налогообложения выручки. Значение данного показателя в коммерческой организации имеет скачкообразную динамику: так, в 2011 году значение показателя сократилось на 0,04 единицы, а в 2012 году увеличилось на 0,02 единицы. Данный факт обусловлен увеличением суммы налогового платежа по налогу на добавленную стоимость. В 2011 году рост составил 2,8%, а в 2012 году – 8,83%, при этом выручка от продажи товаров увеличилась в 2011 году на 2732 тыс. рублей, а в 2012 резко сократилась и составила 11861 тыс. рублей, что на 296 тыс. рублей меньше, чем в 2011 году.

Коэффициент налогообложения бухгалтерской прибыли с каждым исследуемым годом уменьшается. Это связано с увеличением прибыли до налогообложения с учетом незначительного изменения суммы налоговых платежей, относимых на прибыль до налогообложения.

Коэффициент налогообложения чистой прибыли сокращается, несмотря на значительный рост суммы налоговых платежей коммерческой организации и чистой прибыли организации.

При анализе налоговой нагрузки коммерческой организации в целом и оценке влияния налоговых платежей на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций в частности можно сделать вывод о том, что налоговое бремя организации сокращается в течение всего исследуемого периода времени. С учетом проведенного экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности, который дал положительный результат по всем исследуемым коэффициентам, можно сделать вывод о благоприятном состоянии объекта исследования и конкурентоспособности его на российском рынке.

Библиографический список

1. Варакса Н.Г. Методические аспекты расчета налоговой нагрузки на макро и микроуровне / Известия ОрелГТУ. – 2009. – № 2/208 (557). – С. 120-129.
2. Дрожжина И.А. Оценка налоговой нагрузки показателей экономической эффективности при планировании налогообложения предприятия //

Известия ОрелГТУ. – 2009. – №3/209 (558). – С. 154-162.

3. Коростелкина И.А. Регулирование налоговой нагрузки предприятия малого бизнеса как фактор увеличе-

E-mail: orelbuin@yahoo.com

ния доходной базы бюджета и развития производства // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – №10 (225). – С. 123-128.

Шварц Г.П.,

руководитель Налогового портала «Податинет», аспирант кафедры «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)»

О НОРМАТИВНЫХ ПРОТИВОРЕЧИЯХ ПРИ ПРЕДСТАВЛЕНИИ СТАНДАРТНЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

УДК 336.2

Аннотация

В данной статье рассмотрены стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц. Автор статьи рассматривает последние изменения законодательства в области НДФЛ, а также анализирует противоречивые и спорные вопросы представления стандартных налоговых вычетов.

Ключевые слова

Стандартные налоговые вычеты, НДФЛ, налог на доходы физических лиц, прогрессивная шкала НДФЛ, налоговые льготы, налоговые вычеты с 2014 года.

Переход в нашей стране с 2001 г. от прогрессивной к пропорциональной системе налогообложения predetermined развитие одного из инструментов регулирования доходов физических лиц – установление обоснованного размера необлагаемого минимума объекта налогообложения в форме стандартных налоговых вычетов. В этой связи особую актуальность и значимость приобретает исследование особенностей предоставления указанных налоговых вычетов при налогообложении доходов населения в Российской Федерации.

Сложность и противоречивость налоговых норм, приводящих к неоднозначному толкованию в процессе их применения Министерством финансов России, налоговыми органами, налоговыми агентами и налогоплательщиками, ведет не только к сокращению финансо-

вых ресурсов государства, но и провоцирует подрыв действия базовых принципов налогообложения, приводит к разногласиям и правовым конфликтам.

Типичным видом налоговых вычетов, повсеместно применяемых в зарубежных налоговых системах и аналогично предусмотренных в России, является необлагаемый минимум объекта налогообложения в форме стандартного налогового вычета, который может оказывать существенное влияние на уровень доходов населения и подчеркивать социальный характер налогообложения. Законодателем при введении Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) были определены четыре вида стандартных налоговых вычетов, предоставляемых ежемесячно в зависимости от статуса налогоплательщиков (ст. 218 НК РФ):

- 3000 руб. независимо от суммы получаемого дохода (льгота распространяется на физических лиц, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС или от радиационной аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 г., участвовавших в испытаниях ядерного оружия, инвалидов Великой Отечественной войны и др.);

- 500 руб. независимо от суммы получаемого дохода (льгота предоставляется Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации, лицам, награжденным орденом Славы трех степеней, участникам Великой Отечественной войны, узникам концлагерей, инвалидам с детства, а также инвалидам I и II групп и др.);

- 400 руб. по доходу, не превышающему нарастающим итогом с начала года 40000 руб. (распространялся на категории налогоплательщиков, не перечисленных в первых двух категориях. Данный вычет действовал до 31 декабря 2011 г.);

- с 1 января по 31 декабря 2011 года включительно:

- 1000 рублей – на первого ребенка;

- 1000 рублей – на второго ребенка;

- 3000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка;

- 3000 рублей – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы;

- с 1 января 2012 года:

- 1400 рублей – на первого ребенка;

- 1400 рублей – на второго ребенка;

- 3000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка;

- 3000 рублей – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, сту-

дента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Для родителей одного и двоих детей в 2011 году ничего не поменялось, вычет на ребенка, составлял 1000 рублей. Пересчитать налог с 2011 года налоговым агентам необходимо было для сотрудников с тремя и более детьми, а также с детьми-инвалидами. Применять вычеты как в 2011-м, так и в последующие годы следует по-прежнему до того месяца, в котором доход сотрудника превысит 280000 рублей.

Для самого налогоплательщика коренным образом поменялось налогообложение. С 2012 года налоговый вычет, как указано выше, в размере 400 рублей ему не предоставляется. Таким способом государство, во-первых, компенсирует те льготы, которые она предоставило многодетным семьям, и семьям с детьми-инвалидами, а во-вторых, в определенной степени разгрузило работу бухгалтеров, которые не будут заниматься вычетом такого, по мнению властей, мизерного необлагаемого минимума.

Вместе с тем ущемленными оказались граждане с низкими доходами. Государство в очередной раз действует по принципу «отнять и поделить». Вроде бы преследуется благая цель – стимулировать рождаемость и поддержку незащищенных слоев. Что государство от этой акции выиграло – нет сомнений, поскольку налогоплательщиков значительно больше, чем многодетных лиц или граждан, имеющих детей-инвалидов.

Но следует на эту проблему посмотреть и с другой стороны. На протяжении 11 лет необлагаемый минимум 400 руб. ни разу не менялся. Предельный размер дохода 20000 руб. действовал с 2001 по 2008 гг., и 40000 – с 2009 по 2011 гг. Таким образом, государство, по сути, длительное время облагало физических лиц дополнительным инфляционным налогом, не меняя необлагае-

мый минимум. При этом прожиточный минимум для трудоспособного населения в настоящее время превышает в несколько раз необлагаемый минимум.

Как видно из данных рисунка 1 доходы граждан Российской Федерации значительно отстают от уровня доходов населения экономически развитых стран. «По статистике, в России официально считаются бедными (то есть имеют доход ниже установленного прожиточного минимума) 8,8% населения, или 12,5 млн человек»¹ При этом, «если Россия перейдет на европейские относительные подсчеты уровня бедного населения, то это в 1,5 раза увеличит количество бедных в России»².

По сути, сегодня на фоне все более разгорающейся полемики по введению прогрессивной шкалы НДФЛ – это плата за сохранение 13-процентной ставки. На долю 20 процентов беднейших россиян приходится всего 5,3 процента от общих доходов, в то же время 20 процентов самых богатых располагают 47 процентами всех денежных доходов. Социальное расслоение в России одно из самых высоких в мире³.

Но государство не учитывает, что есть категория физических лиц, живущих за чертой бедности и зарабатывающих суммы, значительно меньшие, чем средняя зарплата по стране, и для них значимы даже 52 руб. в месяц налога (а в год 624 руб.), эквивалентные ежемесячному вычету в 400 руб. Поэтому важным моментом в определении необлагаемого минимума является экономическое обоснование его введения, своевременная корректировка с учетом изменения уровня инфляции и размера прожиточного минимума, в том числе с

учетом предельного размера получаемого дохода.

То есть если бы государство не облагало лиц, имеющих доходы ниже прожиточного минимума, то выпало бы из-под налогообложения порядка 25-30 млн человек. На это власть при 13-процентной ставке пойти не может. А при введении прогрессивной шкалы? Чтобы применить прогрессивное налогообложение, следует не только определить ступени возрастания ставок в зависимости от размеров получаемых доходов, но и налоговые льготы в пределах прожиточного минимума, в т.ч. на иждивенцев, а также необходимо добиться роста реальных доходов населения.

Следует учитывать, что по проведенному опросу Исследовательского центра рекрутингового портала Superjob.ru, 48,3% экономически активных россиян поддерживают инициативу по переходу к прогрессивной системе налогообложения, отмечая при этом, что ее реализация позволит снизить социальную напряженность. Вместе с тем 38% респондентов выступают против прогрессивной шкалы НДФЛ, поскольку это будет способствовать еще большему распространению «серых» схем оплаты труда⁴.

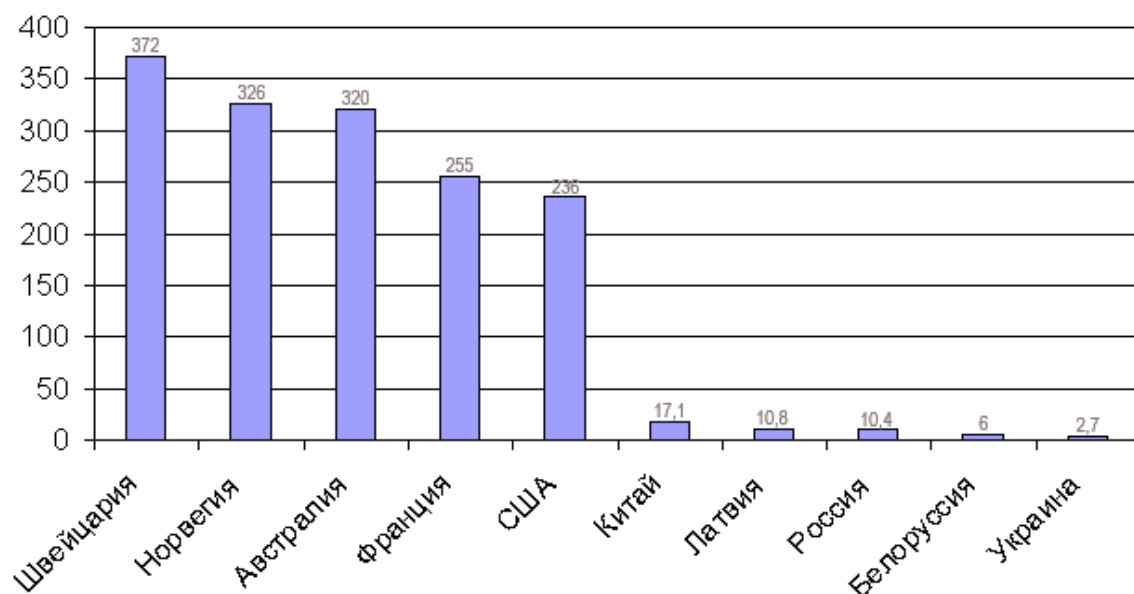
Опрос, проведенный автором на страницах собственного интернет-сайта «Налоговый портал «Податинет», также подтвердил, что более трети респондентов выступают за переход к прогрессивной системе налогообложения (рис. 2).

¹ В пользу бедных // Российская газета. – 2013. – 21 июня.

² Самофалова О. Ниже низшего // Взгляд. – 2012. – 28 мая.

³ Козловский В. Миллиард: желтый, белый, серый / Российская газета. – 2012. – 16 октября.

⁴ Около половины опрошенных читателей Клерк.Ру выступили за введение прогрессивной ставки НДФЛ / www.klerk.ru.



Среднестатистическая стоимость денежных средств и имущества гражданина той или иной страны (в тысячах долларов)

Рисунок 1 – Уровень благосостояния в различных странах мира¹

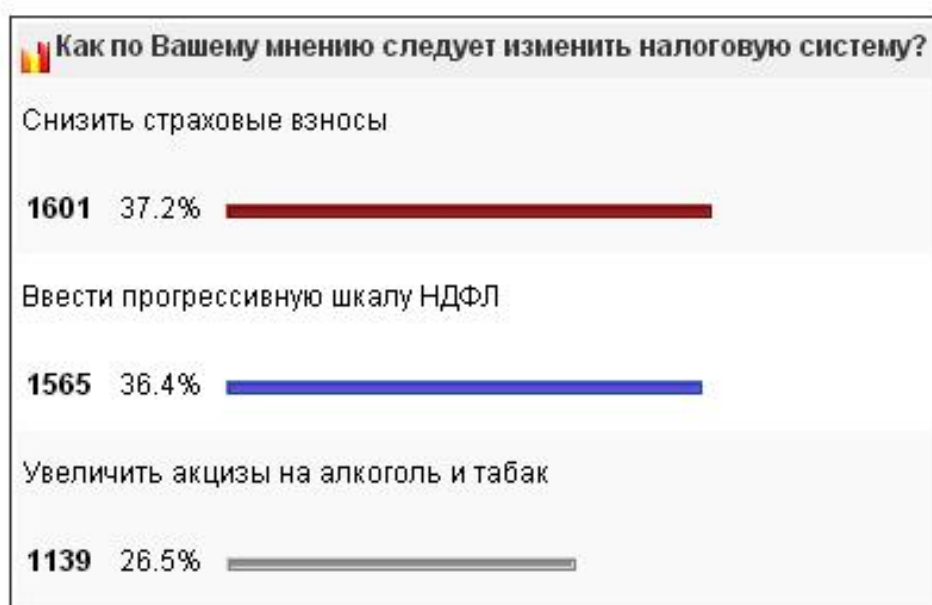


Рисунок 2 – Данные опроса на Налоговом портале «Податинет»²

¹ www.klerk.ru.

² Налоговый портал «Податинет» / www.podatinet.net.

Эти показатели подтверждают, что общество морально готовит к возврату прогрессивной системы налогообложения, и в перспективе нужна будет только политическая воля и разработка новой модели администрирования налога, предусматривающего изменение в порядке его исчисления и всеобщее декларирование доходов и расходов. Премьер-министр РФ Д.А. Медведев отмечал: «Да, мы понимаем, что объективно сверхбогатые люди должны делиться своим богатством с менее обеспеченными людьми, с бюджетом. Но для нас было важнее, чтобы они легализовали свои доходы. Нам это удалось, и в сию секунду вопрос повестки дня не стоит таким образом, чтобы немедленно выйти на прогрессивное налогообложение. Но рано или поздно этот вопрос встанет, это очевидно. Власти РФ выступают за плоскую шкалу налогообложения не потому, что считают, что эта ситуация будет вечной. Мне представляется, что это вопрос не сегодняшнего дня, потому что мы можем потерять больше, чем приобрести. Иными словами, наша налоговая система в целом остаётся достаточно привлекательной, и мы бы хотели эти преимущества в текущей перспективе сохранить»¹.

Вместе с тем в период второй волны кризиса, снижения доходности компаний, уменьшения численности малого бизнеса в стране и с учетом увеличения нагрузки по страховым взносам на индивидуальных предпринимателей в ближайшее время это и невыполнимо. Так, в России по состоянию на 01.07.2013 г. прекратили деятельность более 500000 индивидуальных предпринимателей, что составило порядка 16 процентов от их общей численности. Эти показатели в Ростовской области приведены в таблице 1. Процент прекративших деятельность индивидуальных предпринимателей почти в два раза меньше по

сравнению с общероссийским уровнем, что подчеркивает неравномерность налоговой нагрузки и уровня доходов субъектов малого бизнеса по регионам РФ.

До недавнего времени спорными оставались и вопросы предоставления стандартных налоговых вычетов в тех периодах, когда отсутствовал доход у плательщика. В письме Министерства финансов Российской Федерации от 07.10.2004 г. № 03-05-01-04/41 было указано, что «установленные ст. 218 НК РФ стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода, то есть стандартный налоговый вычет предоставляется путем уменьшения в каждом месяце налогового периода налоговой базы на соответствующий установленный размер вычета. Таким образом, стандартный налоговый вычет не накапливается в течение налогового периода и не подлежит суммированию нарастающим итогом в случае отсутствия налоговой базы за отдельные месяцы налогового периода... Исходя из вышеизложенного при выплате, например, единовременного дохода за декабрь, который не включает в себя выплаты, причитающиеся за предыдущие месяцы налогового периода, налоговая база уменьшается на сумму стандартного налогового вычета за один месяц».

На основании данного письма Министерство Российской Федерации по налогам и сборам 23.11.2004 г. за №04-2-06/679@ выпустило письмо с текстом, имеющим аналогичный смысл.

Однако согласно п. 3 ст. 210 НК РФ для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218-221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных гл. 23 НК РФ.

¹ Медведев: РФ пока не перейдет к прогрессивному налогообложению / Российская газета. – 2013. – 28 января.

**Таблица 1 – Данные о численности индивидуальных предпринимателей
в Ростовской области***

Наименование показателей	Численность индивидуальных предпринимателей		Отклонение (+,-)
	на 01.01.2012 г.	на 01.01.2013 г.	
Зарегистрировано ИП	145105	154598	+9493
Прекратили деятельность в 1 квартале	4947	12348	+7401
Зарегистрировали деятельность в 1 квартале	5100	3473	– 1627
Численность ИП на 01 апреля	145258	145723	+ 465
Процент прекративших деятель- ность ИП	3,4 (4947:145105)	8,0 (12348:154598)	+ 4,6
Прекратили деятельность во 2 квартале 2013 г.		7829	
Зарегистрировали деятельность во 2 квартале 2013 г.		3841	
Зарегистрировано ИП на 01 июля 2013 г.		141735	– 12863 (154598- 141735)
Процент прекративших деятель- ность ИП		8,3 (12863:154598)	

* По данным УФНС РФ по Ростовской области.

В пп. 3 и пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ было прямо указано, что стандартный налоговый вычет предоставляется за каждый месяц налогового периода. При этом отсутствует указание на то, что налоговый вычет предоставляется только за месяцы, когда налогоплательщик получил доход. Согласно ст. 225 НК РФ налог определяется не за каждый отдельный месяц, а нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года), и общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Следует отметить, что после многочисленных запросов в Минфин и публикаций в СМИ, финансовое ведомство выпустило Письмо от 01.03.2006 г. №03-05-01-04/41, в котором отказалось от прежней позиции, признав свою неправоту. Более позднее по времени Письмо Минфина России от 13.01.2012 г. № 03-04-05/8-10 подтвердило порядок предоставления стандартных налоговых вычетов в тех месяцах,

когда отсутствует доход, а также подсчета данного налогового вычета нарастающим итогом.

При корректировке налогового законодательства следует, на наш взгляд, уточнить положения пп. 4 п. 2 ст. 218 НК РФ в части предоставления стандартного налогового вычета налогоплательщикам на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет, т.к. из текста Налогового кодекса РФ неясно, пользуются ли данной льготой родители аспирантов, ординаторов, студентов и курсантов вечерней и заочной формы обучения. К примеру, в законодательстве о подоходном налогообложении, действовавшем до 2001 г., была четкая норма предоставления данной льготы студентам и учащимся очной формы обучения, поскольку «очная форма обучения» в тексте стояла в конце предложения, после перечисления всех категорий обучающихся.

Что касается нового порядка предоставления стандартного вычета на детей (особенно третьего ребенка), то он вызвал многочисленные вопросы у

налогоплательщиков и их работодателей. Как определить, каким по счету является ребенок для целей предоставления стандартного вычета по НДФЛ? Как возратить переплату по НДФЛ, возникшую в связи с изменением размера вычета?

Множество неясностей вызвал и порядок расчета размера вычета на ребенка-инвалида, предложенный Минфином. По нему, в этом случае предоставляется максимальный вычет в размере 3000 руб., без учёта, какой это ребенок – первый, второй, третий или последующие дети. Обоснован данный вывод тем, что вычет на ребенка-инвалида предусмотрен специальной нормой.

Однако с данной точкой зрения нельзя согласиться. Размер стандартного вычета на ребенка зависит от двух обстоятельств: каким по счету для родителя стал ребенок, и является ли он инвалидом. Исходя из буквального толкования НК РФ, размер вычета необходимо определять путем сложения указанных в пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ сумм, если ребенок подпадает под соответствующий критерий. Так, вычет на единственного ребенка-инвалида с 2012 г. составит 4400 (1400 + 3000) руб. В НК РФ нет запрета на подобный расчет, а все неустраимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пп. 7 ст. 3 НК РФ).

Продemonстрировать это можно на примере. Родитель, на обеспечении которого находятся три ребенка, из них первый – инвалид, вправе получить вычет в размере 7400 (3000 + 1400 + 3000) руб. в месяц. Если же ребенок-инвалид – третий из троих детей, то его родитель может заявить вычет в размере лишь 5800 (1400 + 1400 + 3000) руб. Очевидно, что в указанных случаях между родителями нет существенных различий, оправдывающих неравную

налоговую нагрузку. Согласно позиции Конституционного Суда РФ в таких случаях нарушается принцип равенства налогового бремени (Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 г. № 5-П).

Следует отметить, что работодателям во избежание споров с налоговыми органами целесообразнее рассчитывать вычет на ребенка так, как рекомендует делать Минфин России. А вот работники могут воспользоваться альтернативным вариантом расчета и заявить недостающую часть вычета в налоговой декларации. Вернуть переплату получится, вероятно, только в судебном порядке.

Чиновники, давая разъяснение по применению только специальной нормы предоставления вычета родителям ребенка-инвалида, как раз и рассчитывали, что мало кто из них попытается отстаивать право на суммирование льготы в суде: сумма небольшая, а времени для ее получения потребуется значительно. Законодателю же следует четко прописать порядок предоставления такой нормы, особенно с учетом действующей социальной политики государства по поддержке семей, имеющих детей-инвалидов.

Родители ребенка, не состоящие в браке (например, разведенные), также могут воспользоваться вычетом. Главное, чтобы родитель участвовал в материальном обеспечении ребенка (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, Письма Минфина России от 01.09.2010 г. № 03-04-05/5-517, от 15.04.2011 г. № 03-04-06/5-93, от 30.05.2011 г. № 03-04-06/1-125, ФНС России от 03.06.2009 г. № 3-5-03/744@, УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 г. № 20-15/3/022941).

Одним из парадоксов льготы на детей является тот, что на одного ребенка стандартный налоговый вычет при уплате алиментов может получить как тот из родителей, с кем проживает ребенок, его супруга (супруг), так и второй родитель и его супруга (супруг).

Это связано с тем, что стандартный налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, на обеспечении которых находится ребенок (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ). К имуществу, нажитому в новом браке, относятся доходы каждого из супругов, в том числе и та часть доходов, которая перечисляется в виде алиментов на обеспечение ребенка (письмо ФНС России от 17.09.2013 г. № БС-4-11/16736@).

Как пояснил Минфин России, если брак между родителями не зарегистрирован, отец ребенка вправе претендовать на получение вычета при наличии следующих документов (Письмо от 15.04.2011 г. № 03-04-06/7-95):

- свидетельства о рождении ребенка;
- свидетельства об установлении отцовства;
- письменного подтверждения матери о том, что отец ребенка проживает совместно с ним и (или) участвует в его обеспечении. Если такое подтверждение отсутствует, необходимо представить справку о совместном проживании с ребенком.

Отметим, что если один из родителей выплачивает алименты согласно порядку и размерам, установленным Семейным кодексом РФ, то он имеет право на вычет. Об этом говорится в письмах Минфина России от 27.07.2009 г. № 03-04-06-01/194, от 21.04.2011 г. № 03-04-05/5-275, УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 № 20-15/3/022941. С такой позицией согласны и судьи (Постановление ФАС Центрального округа от 24.06.2011 г. № А35-8471/2009).

Чтобы подтвердить право на вычет, разведенный родитель должен представить налоговому агенту (Письмо Минфина России от 30.05.2011 г. № 03-04-06/1-125):

- свидетельство о рождении ребенка;
- свидетельство о расторжении брака;
- заверенное у нотариуса соглашение об уплате алиментов (ст. 99, 100 СК РФ); если такое соглашение между родителями не заключено, потребуется предъявить исполнительный лист или постановление суда о взыскании алиментов (ст. 106, 109 СК РФ);
- документы, подтверждающие уплату алиментов; полагаем, что это может быть расписка супруги о получении ею указанных денежных средств, либо копия платежного поручения о перечислении алиментов на соответствующий счет супруги, либо справка от работодателя, который удерживает необходимую сумму из заработной платы физического лица.

В то же время, если алименты имеют незначительный размер и не позволяют обеспечить ребенка средствами к существованию, это может означать, что родитель не участвует в его обеспечении. На это финансовое ведомство указало в Письме от 21.05.2009 г. № 03-04-06-01/117. Невыплата алиментов в соответствии с соглашением родителей или судебным решением свидетельствует о том, что родитель не принимает участия в материальном обеспечении ребенка.

А по мнению московских налоговиков, разведенный родитель, уплачивающий алименты на содержание ребенка, в принципе не имеет права на «детский» вычет (Письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2009 г. № 20-15/3/019861@).

И здесь законодательство требует корректировки, поскольку четко не прописан в НК РФ механизм предоставления данной льготы, особенно если родители и дети зарегистрированы по разным адресам.

В двойном размере налоговый вычет предоставляется следующим ка-

тегориям налогоплательщиков (абз. 16 пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ):

- единственному родителю (приемному родителю).
- единственному усыновителю, опекуну, попечителю.

В своих письмах Минфин под понятием «единственный родитель» подразумевает отсутствие второго родителя у ребенка, в частности по причине смерти, признания родителя безвестно отсутствующим, объявления умершим. По мнению контролирующих органов, если один из родителей лишен родительских прав, второй родитель не будет признаваться единственным, хотя первый и не участвует в обеспечении ребенка. Финансовое ведомство указывает, что в таком случае родитель, на содержании которого остается ребенок, имеет право на вычет в однократном размере (письма от 09.02.2010 г. № 03-04-05/8-36, от 09.02.2010 г. № 03-04-05/8-37, от 06.05.2011 г. № 03-04-05/1-341).

Однако ранее московские налоговые органы придерживались другой позиции. Так, они утверждали, что один из родителей признается единственным, если другой лишен родительских прав. Следовательно, ему положен удвоенный вычет на ребенка (Письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2009 г. № 20-15/3/019861@).

Учитывая противоречивые разъяснения контролирующих органов, при расчете сотруднику стандартного вычета в подобной ситуации, законодателю, на наш взгляд, следует в ст. 11 НК РФ прописать понятие «единственный родитель», поскольку ни в налоговом законодательстве, ни в иных нормах права такое понятие не определено.

Рассмотрим еще один случай предоставления стандартного вычета на детей. Родители, в том числе приемные, могут перераспределить свой вычет на ребенка в пользу другого родителя (приемного родителя). Следует отметить, что законодатель официально не

определил механизм такого отказа, что приводит к постоянным конфликтам с налоговыми органами, поскольку Минфин требует ежемесячного написания заявления для получения указанной льготы (Письмо Минфина от 21.03.2012 г. № 03-04-05/8-341). Споры вызывает и невозможность получения вычета, если второй родитель права на льготу не имеет (например, нет доходов, облагаемых 13 – процентной ставкой НДФЛ).

Причем в этой норме детально не описана процедура отказа от вычета одним из родителей. В частности, нет информации о том, в каком порядке и кому подается такое заявление. В этой связи ФНС России в письмах от 11.03.2009 г. № 3-5-04/255@, от 01.09.2009 г. № 3-5-04/1358@ предложено руководствоваться следующим порядком.

Заявление об отказе от вычета подается налоговому агенту, выплачивающему доход родителю, в пользу которого распределяется вычет. В заявлении «отказнику» нужно указать необходимые персональные данные (Ф.И.О., адрес места жительства (постоянного проживания), ИНН (при наличии), реквизиты свидетельства о рождении ребенка, в отношении которого этот родитель отказывается от получения вычета). Помимо подачи этого заявления «отказником» налоговому агенту другого родителя копия данного заявления представляется налоговому агенту, который выплачивает ему доход.

Заметим, что, по мнению УФНС России по г. Москве, кроме заявления на вычет и заявления об отказе от вычета налоговому агенту, необходимо представить документ, подтверждающий, что отказавшийся от льготы родитель не получал стандартный вычет на ребенка по месту работы. В этом документе также должна быть отражена информация о наличии дохода, облагаемого по ставке 13%, не превышающего 280000 руб. (Письмо УФНС России по

г. Москве от 22.07.2009 г. № 20-15/3/075382@).

В случае если один из родителей временно не получает доходы, облагаемые по ставке 13%, либо доход превысил допустимый предел в 280000 руб., или такой родитель находится на иной системе налогообложения (например, предприниматель, уплачивающий налоги по специальному налоговому режиму), в этой ситуации передать вычет нельзя, поскольку такой родитель не имеет права на его получение. Поэтому и отказаться от него не может.

Как поясняют контролирующие органы, право на вычет характеризуется рядом условий:

- нахождение ребенка на обеспечении налогоплательщика;
- наличие дохода, облагаемого по ставке 13%;
- непревышение предельной величины дохода для получения вычета и т.д.

Заметим, что ФНС России высказала следующее мнение. Родитель, находящийся в отпуске по уходу за ребенком или в отпуске без сохранения заработной платы, вправе перераспределить вычет. Но только если он состоит в трудовых отношениях с каким-либо налоговым агентом. В противном случае другой родитель не сможет получить вычет в двойном размере.

На момент написания данной статьи Госдумой 26.04.2013 г. принят в первом чтении проект федерального закона № 229790-6 «О внесении изменения в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (Постановление Государственной Думы № 2188-6 ГД). В частности, законопроект предусматривает увеличение стандартного налогового вычета за каждый месяц налогового периода родителям, супруге (супругу) родителя, усыновителям, супруге (супругу) усыновителя, на обеспечении которых находится ребен-

нок, и предоставление его в следующих размерах:

- 2000 руб. – на второго ребенка;
- 4000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;
- 12 000 руб. – на каждого ребенка-инвалида.

Также законодатели предусмотрели увеличение предельного размера дохода, полученного налогоплательщиком с начала налогового периода, ограничивающего право получения вычета, с 280 000 руб. до 350 000 руб.

Однако 17.06.2013 г. Советом Государственной Думы было принято решение о переносе рассмотрения законопроекта во втором чтении (Протокол Совета Государственной Думы № 100), что может затянуть процесс введения данной льготы с 2014 года. Кроме того, все те изъяны законодательства, о которых говорилось в данной статье, так и не исправлены в указанном законопроекте, что приведет к дальнейшим спорам налогоплательщиков и налоговых органов.

Отсутствие в консультациях Минфина и ФНС РФ единообразных методологических подходов в налогообложении провоцирует нарушение интересов налогоплательщиков и, как следствие, приводит к уклонению от уплаты налогов, применению необоснованных штрафных санкций и начислению пени. Как справедливо заметил президент РФ В.В. Путин: «Сила власти – в законности и порядке. Но законы должны быть разумными и справедливыми. Только тогда они в состоянии работать. Только тогда они будут выполняться гражданами. Вся наша история демонстрирует, что плохие законы, какими бы суровыми они ни были, все равно саботируются и игнорируются,

превращают большинство граждан в правонарушителей»¹.

Очевидно, что налоговые отношения построены на конфликте экономических интересов государства, старающегося как можно больше изъять платежей в бюджет, и налогоплательщика, стремящегося как можно меньше их уплатить. Задача государства при предоставлении налоговых льгот должна быть основана на нивелировании этих противоречий. Политика российских властей должна иметь социальный характер, направленный на поддержание семей с детьми и наименее защищенных с материальной точки зрения налогоплательщиков с целью улучшения демографической ситуации в стране и увеличения уровня доходов населения. Большую роль в этом вопросе играет стабильное налоговое законодательство, действие которого должно строиться таким образом, чтобы было понятно рядовому налогоплательщику и не имело трактовок со стороны контролирующих органов только в пользу бюджета.

Библиографический список

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации // Справочная система «Консультант Плюс».
2. Постановление Государственной Думы № 2188-6 ГД // Справочная система «Консультант Плюс».
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 г. № 5-П // Справочная система «Консультант Плюс».
4. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 15.04.2011 г. № 03-04-06/7-95 // Справочная система «Консультант Плюс».
5. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27.07.2009 г. № 03-04-06-01/194 // Справочная система «Консультант Плюс».

6. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21.04.2011 г. № 03-04-05/5-275 // Справочная система «Консультант Плюс».

7. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2011 г. № 03-04-06/1-125 // Справочная система «Консультант Плюс».

8. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21.05.2009 г. № 03-04-06-01/117 // Справочная система «Консультант Плюс».

9. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21.03.2012 г. № 03-04-05/8-341 // Справочная система «Консультант Плюс».

10. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 07.10.2004 г. № 03-05-01-04/41 // Справочная система «Консультант Плюс».

11. Письмо Министерства Российской Федерации по налогам и сборам 23.11.2004 г. за № 04-2-06/679@ // Справочная система «Консультант Плюс».

12. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 01.03.2006 г. № 03-05-01-04/41 // Справочная система «Консультант Плюс».

13. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2012 г. № 03-04-05/8-10 // Справочная система «Консультант Плюс».

14. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 01.09.2010 г. № 03-04-05/5-517 // Справочная система «Консультант Плюс».

15. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 15.04.2011 г. № 03-04-06/5-93 // Справочная система «Консультант Плюс».

16. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2011 г. № 03-04-06/1-125 // Справочная система «Консультант Плюс».

17. Письмо ФНС России от 03.06.2009 г. № 3-5-03/744@ // Справочная система «Консультант Плюс».

¹ Куда двигаться дальше // Российская газета. – 1999. – № 171.

18. Письмо ФНС России от 17.09.2013 г. № БС-4-11/16736@) // Справочная система «Консультант Плюс».

19. Письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 г. № 20-15/3/022941 // Справочная система «Консультант Плюс».

20. Письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 № 20-15/3/022941 // Справочная система «Консультант Плюс».

21. Письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2009 г. № 20-15/3/019861@ // Справочная система «Консультант Плюс».

22. Данные о численности индивидуальных предпринимателей / УФНС РФ по Ростовской области.

23. В пользу бедных // Российская газета – 2013. – 21 июня.

1. 24. Козловский В. Миллиард: желтый, белый, серый / Российская газета. – 2012. – 16 октября.

24. Куда двигаться дальше // Российская газета. – 1999. – №171.

25. Медведев Д.А. РФ пока не перейдет к прогрессивному налогообложению // Российская газета. – 2013. – 28 января.

26. Налоговый портал «Податинет». – URL: www.podatinet.net.

27. Самофалова О. Ниже низшего // Взгляд. – 2012. – 28 мая.

28. Шварц Г. О спорных вопросах при представлении стандартных

налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, аудита, статистики и налогообложения: Материалы Всероссийской науч.-практич. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых, 27 апреля 2012 г. / Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ). – Ростов н/Д, 2012.

29. Шварц П. Пути совершенствования политики налогообложения доходов физических лиц при предоставлении стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов / Юридический вестник РГЭУ. – Ростов н/Д, 2005.

30. Шварц П. Фискальная направленность отдельных подзаконных актов Минфина как фактор нарушения принципов налогообложения // Изменяющаяся правовая система России в условиях современного социально-экономического развития: Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава / РГЭУ «РИНХ». – Ростов н/Д, 2006.

31. Шварц П. Проблемы действия подзаконных актов Минфина и ФНС России при применении налогового законодательства // Проблемы налогообложения и менеджмента: Сб. статей. / Отв. ред. А.И. Пономарев. – Ростов н/Д.: Изд-во СКАГС, 2007. – Вып. 2

32. URL: www.klerk.ru

E-mail: admin@podatinet.net

Нагаев А.А.,

*аспирант экономического факультета
ФГАОУ ВПО «Южный федеральный
университет»*

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФОРМ ЗАЕМНОГО ТРУДА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

УДК 331

Аннотация

Настоящая статья посвящена исследованию ряда аспектов управления человеческими ресурсами и механизма регулирования занятости населения. Современное явление заемного труда рассмотрено автором в экономической системе координат с учетом процесса поиска более эффективных форм трудовой деятельности, который связан с изменением идеологии организации труда и совершенствованием моделей отношений по осуществлению трудовой деятельности. Автором проведен анализ современных условий и форм использования заемного труда, высказаны предложения по их оптимизации.

Ключевые слова

Заемный труд, понятие заемного труда, экономическое содержание заемного труда.

В современных условиях в большинстве стран с развитой и развивающейся экономикой произошел или завершается переход от индустриального к постиндустриальному обществу, чему могут служить подтверждением такие процессы, как обновление производственной базы, автоматизация, компьютеризация, широкое внедрение информационных технологий, изменения в организации труда, структурные изменения в экономике, сокращение общей доли добывающей промышленности, быстрый рост сферы услуг и непроеводственных отраслей в экономике, существование и развитие компаний и технологий, предоставляющих нетрадиционные услуги, помогающие эффективнее строить бизнес, снижать риски и оптимизировать бизнес-процессы.

На основании этого возникает необходимость по-новому взглянуть на управление человеческими ресурсами, искать новые механизмы, реализующие занятость населения.

Упомянутые процессы и явления не обойдены вниманием экономической

теории, в том числе концепцией человеческого капитала, теорией постиндустриального общества, исследованиями так называемого заемного труда и т.д.

Данные факторы (теории, явления, процессы, технологии и механизмы их осуществления) в совокупности можно рассматривать как отправную точку возникновения и развития таких форм привлечения к труду, использования трудовых ресурсов, которые позволяют не прибегать к традиционному трудовому договору.

Осуществление трудовой деятельности с экономической точки зрения принято рассматривать как реализацию индивидом личных мотиваций и способностей к трудовой деятельности и его профессиональных навыков и знаний. Как следствие, этот содержательный аспект понимания труд деятельности не предполагает его интерпретаций. Иное дело – формы реализации трудовой деятельности индивида, рассмотренные через призму форм его привлечения к труду.

Представляется, что попытка достижения определенности в понимании феномена заемного труда может быть успешной при установлении его места, а в последующем – значения и роли в установленной (оговоренной) автором системе координат – экономических, управленческо-организационных, социологических, правовых и т.д. При этом необходимо отметить весьма очевидное условие – недопустимость смещения элементов различных систем координат.

Намерение рассмотреть явление заемного труда в экономической системе координат прежде всего обязывает отметить следующее.

1. Трудовая деятельность – объективно необходимая форма человеческой активности, которая обусловлена внешней материальной необходимостью и обеспечивает нормальную жизнедеятельность социума. При этом речь идет именно об экономической деятельности, заключающейся в производстве материальных благ, оказании услуг, в обмене товарами и потреблении.

В связи с этим уместно упомянуть об определении труда как сознательной и целесообразной физической или умственной деятельности, являющейся реакцией человека на внешнюю среду и служащей удовлетворению его физиологических и социальных потребностей¹.

2. Традиционным способом привлечения индивида к трудовой деятельности принято считать труд у определенного работодателя. Именно объединение последнего и наемных работников, которые действуют в рыночных условиях по весьма унифицированным правилам, позволяло и позволяет выживать в конкурентной борьбе.

Эта традиционная устоявшаяся модель использования трудовых ресурсов может быть охарактеризована мас-

совым производством воспроизводимых благ, главенствующей ролью экономических мотивов в деятельности как работника, так и работодателя и ростом прибыли за счет расширения производства и интенсификации труда (тейлоризм и конвейерная система труда).

В этом случае очевидна и не требует подробной аргументации экономическая и организационная зависимость работника от работодателя.

3. Развитие, усложнение и совершенствование общественного производства во всех его аспектах обусловили появление и существование такой трудовой деятельности, которая отличается большей степенью автономности и независимости сторон трудовой производственной деятельности. Это общепризнанная, но не традиционная форма занятости в настоящее время (рис. 1).

Труд у определенного работодателя (трудовые отношения) как традиционная и массово используемая форма трудовой занятости подробно и достаточно тщательно регламентирована с учетом социальных, политических, идеологических и правовых требований текущего времени и конкретной стадии общественного развития. Долгое время данный факт имел, как правило, положительную общественно-политическую оценку, рассматривался в качестве фактора социальной стабильности и допускал применение в необходимых случаях компенсационного и гарантийного механизма в защиту работника.

Однако в современных условиях высокий уровень правового регулирования трудовых правоотношений, обеспечивая высокую степень защищенности работника на его рабочем месте, порождает ряд последствий, которые имеют отрицательное (негативное) влияние на возможности, варианты и формы использования трудовых ресурсов.

¹ Иноземцев В.А. За пределами экономического общества. – М.: Наука. – С. 219.



Рисунок 1

В связи с этим следует отметить следующие негативные последствия.

1. Состояние защищенности существующих на условиях трудового договора рабочих мест:

а) снижает возможность перехода из категории занятых в категорию незанятых граждан;

б) затрудняет выход на рынок труда не присутствовавших ранее на нем или ранее вытесненных с него социальных групп или слоев (женщины, молодежь, длительно не работающие лица).

2. При высоком уровне защиты работников, заключивших бессрочные трудовые договоры, и предусмотренной при этом возможности работника заключить трудовой договор на ограниченный срок, возрастает удельный вес последнего вида договора.

3. Существование избыточной численности рабочей силы в случаях, когда трудовой договор на неопределенный срок не может быть заменен на срочный трудовой договор. Как следствие, в качестве компенсационной меры работодатели используют сдерживание роста заработной платы.

4. Рост неформальной занятости, который обусловлен одновременным существованием, сочетанием ограничения на увольнение по экономическим причинам и на заключение (оформление) срочных трудовых договоров.

Упомянутые негативные последствия наряду с потребностью создавать новые рабочие места, вовлекать в сферу экономики молодежь, женщин, представителей других социальных групп обуславливают необходимость поиска новых форм привлечения к труду. Новые

формы использования трудовых ресурсов возникли и получают свое развитие в той части сегмента трудовой деятельности индивида, где, с одной стороны, сохраняется предмет обычного трудового договора, а, с другой стороны, предоставляется возможность увеличить эластичность (гибкость) социальной регламентации, в том числе и правового регулирования. Это возможно при гражданско-правовом регулировании труда индивида (так называемое применение подрядных форм труда).

При этом практика применения труда на условиях подряда общепризнанно существует, хотя отсутствует как единое понимание и определение термина «труд на условиях подряда».

Представляется, что в экономической системе координат можно выделить несколько разновидностей трудовой деятельности на условиях подряда.

Более подробное исследование каждой из разновидностей трудовой деятельности на условиях подряда показывает, что во всех случаях речь идет об осуществлении трудовой деятельности работника, которая может быть рассмотрена, классифицирована или систематизирована по различным критериям, основаниям, в том числе и по таким, как место осуществления трудовой деятельности, вид договорных отношений, статус работодателя и т.д. (рис. 2).

По такому критерию, как место осуществления трудовой деятельности, и на основе традиционных, общепризнанных представлений о подряде можно выделить три вида трудовой деятельности на условиях подряда.

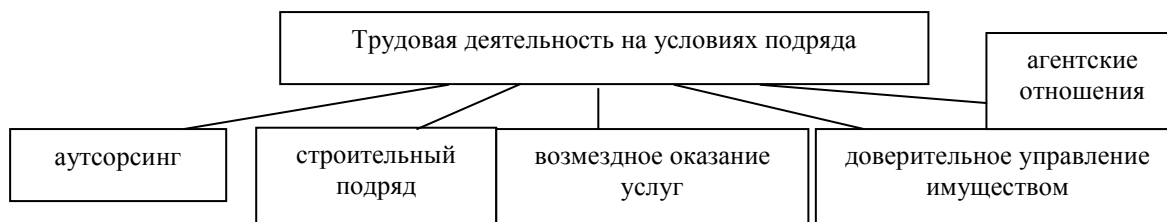


Рисунок 2

1. Трудовая деятельность для работодателя в помещениях и на производственных территориях работодателя.

2. Трудовая деятельность для работодателя по месту жительства работника или в любом другом производственном помещении для работодателя, кроме производственных помещений и территорий работодателя.

3. Трудовая деятельность для третьего лица, не являющегося для индивида работодателем, независимо от места ее осуществления.

Безусловно, экономическая теория, практическая деятельность хозяйствующих субъектов, существующие механизмы правового регулирования в их совокупности позволяют установить следующие грани, признаки:

а) разграничивающие классические трудовые отношения от трудовой деятельности на условиях подряда;

б) определяющие, следует ли относить индивида с его трудовой деятельностью к трудовым правоотношениям и распространять на него трудовое законодательство или рассматривать его как лицо, выполняющее работу (труд) по гражданско-правовому договору.

Условия жизнедеятельности, социально-экономическая действительность в настоящее время меняются очень динамично и порождают необходимость оптимизировать бизнес-процессы производства, искать новые и более эффективные формы трудовой деятельности. Современное состояние общества можно охарактеризовать как изменение самой идеологии организации труда, так и совершенствование моделей отношений по осуществлению трудовой деятельности.

Процесс развития мировой экономики в начале 21 века в целом, равно как и в большинстве стран с развитой и развивающейся рыночной экономикой, может быть охарактеризован как влекущий кардинальную перестройку системы общественных отношений, как знаменующий столкновение и становление качественно нового этапа в жизни международного сообщества.

Анализ изменений, происходящих в настоящее время в обществе, позволяет рассматривать их как условия формирования качественно иного типа социума.

При этом речь должна идти об интегрированном восприятии ряда существенных компонентов и факторов тех изменений, которые имеют место в современной социально-экономической действительности. Не отдавая предпочтения ни технологическим достижениям, сколько бы масштабными они ни были, ни совершенствованию личностного потенциала отдельного человека, необходимо рассматривать их в совокупности, по меньшей мере в рамках данного исследования.

Новые общественные отношения формируются как по мере технологического и производственного прогресса, который выражается в наращивании объемов и разнообразии производимых материальных благ, так и по мере изменяющегося отношения человека к самому себе и своему месту в окружающем мире.

В целях данного исследования представляется возможным особо отметить (выделить) следующее.

1. Материальной составляющей формирования качественно нового социума можно рассматривать технологическую революцию, на основе которой

материальное производство обретает качественно новые и неограниченные возможности и приводит к более высокому жизненному уровню индивидов.

Принципиально важно при этом указать, что современная технологическая революция касается не частных областей общественного производства или отдельных социальных процессов, а самым непосредственным образом порождает, создает новую экономическую и социальную реальность.

В современном общественном устройстве четко выражена тенденция изменения структуры общественного производства, которая характеризуется существенным ростом занятости в сфере производства услуг и информации. Так, развитие информационных технологий обусловило качественно новый облик производственных процессов и всего технологического базиса общественного производства.

2. Будучи свободным от необходимости непрерывного (постоянного) поиска средств существования и обеспечения условий жизнедеятельности, индивид обретает возможность осознать и развивать в себе потребности более высокого уровня, не ограничивающиеся овладением вещными богатствами.

При этом следует отметить, что человеческий труд как целенаправленное использование индивидом своей жизненной энергии в настоящее время (в современных условиях) становится более интенсивным и комплексным, но в то же время определяется не только материальными интересами человека, но и его стремлением к самосовершенствованию.

3. Благодаря быстрому технологическому прогрессу современное материальное производство все более независимо от рабочей силы. В связи с этим дальнейшее развитие материального производства стимулирует потребность в постоянном росте квалификации работников, а наука и знания становятся непосредственной производительной силой.

По мнению автора, можно и нужно признать, что в настоящее время в качестве основных ресурсов общества следует рассматривать не труд и капитал, а знания и информацию. Именно знания и информация превращаются в современных условиях в основной ресурс производства в любой его форме. Более того, обретение (приобретение) знаниями и информацией статуса базового (основного) производственного ресурса предопределяет изменение облика и важнейших характеристик всех отраслей общественного производства. Так, в связи с использованием высоких технологий в настоящее время формируются отрасли, специфическим образом сочетающие формы материального производства и услуг – развитие средств связи, существование Интернет-услуг, производство программных продуктов и т.д.

4. Как следствие, необходимо отметить формирование новой мотивационной системы и новой системы ценностей в обществе, что служит основой качественного изменения самой человеческой активности и трудовой деятельности. В современных условиях, как отмечается многими экономистами, в странах с развитой рыночной экономикой значительную часть персонала представляют интеллектуальные работники (knowledge workers), которые составляют не менее 30% всей рабочей силы, используемой в народном хозяйстве. «Им присуща, – как отмечает В.А. Иноземцев, – значительная социальная мобильность, они не ограничены выполнением какого-либо одного вида деятельности, многие из них определяют свои наиболее принципиальные интересы не в терминах максимизации личного богатства, а в категориях собственного интеллектуального роста и развития»¹.

¹ Иноземцев В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы: Учеб. пособие для студентов вузов – М.: Логос, 2000.

5. Совокупность происходящих в социально-экономической действительности изменений одновременно может рассматриваться и как факторы, которые способствуют переосмысливанию соотношения, пропорций труда и творчества в человеческой деятельности, когда творчество приобретает статус экономически значимого вида человеческой активности.

Современное понимание творчества, его место и роль в производственном процессе обусловлены изменяющимися человеческими представлениями о соответствующих явлениях и процессах действительности, внутренними потребностями личности, стремлением ее к самореализации, развитию и умножению знаний и возможностей.

В настоящее время можно считать общепризнанным факт достаточно широкого распространения использования трудовой деятельности индивида в пользу третьего лица, которое устанавливает ему производственные задания и контролирует их выполнение.

При существовании множества вариантов применения такого труда все они характеризуется наличием одного принципиального признака – отсутствием формально-юридического оформления отношений между лицом, осуществляющим трудовую деятельность, и третьим лицом, которое использует (применяет) его труд, то есть пользователем его труда.

Представляется, что в данном случае применительно к системе координат экономических отношений можно утверждать (признавать) наличие:

а) двух участников отношений – лица, осуществляющего трудовую деятельность, и лица, использующего труд, трудовую деятельность.

б) предмета отношений – трудовой деятельности.

в) существования отношений на основе добровольного и осознанного волеизъявления сторон.

Указанные отношения, безусловно, нуждаются в анализе, так как потребность в уяснении их сущности, исследовании их содержания и формулировании их признаков очевидна и объективно необходима. Более того, исследование экономического содержания данного явления придает осмысленный характер всем обсуждениям, сетованиям, предложениям по его регулированию и регламентации и т.д. При этом следует отметить, что признание неизбежности всестороннего экономического анализа данного явления не устраняет и не может устранить существующих в настоящее время сложностей его проведения, так как:

– высокий уровень востребованности услуг так называемого заемного труда находится в противоречии с низким уровнем информированности о нем, так как сведения весьма разрозненны, несопоставимы и слабо исследованы;

– как следствие, существуют пробелы в теоретико-методологической, экономико-статистической и технологической сферах исследования данного явления;

– как отмечается в специальной литературе, взаимоотношения лица, осуществляющего трудовую деятельность, и предприятия-пользователя носят имплицитный характер, то есть являются подразумеваемыми, невыраженными легитимно вовне.

Необходимо отметить признаваемую всеми некорректность обозначения данного явления – заемный труд. Так, часто прямо говорится о том, что «термин не слишком удачный, но в отсутствие широкой практики подобных взаимоотношений применимый в современных условиях»¹.

Говоря о попытке определить содержание данного явления (феномена), прежде всего, следует отметить, что в специальной литературе (как в эконо-

¹ Копосов В. Правовое регулирование заемного труда // Корпоративный юрист. – 2007. – №6.

мической, так и правовой) применительно к данному случаю речь идет не о традиционном определении, которое призвано отражать сущность и основополагающие аспекты (границы) и признаки исследуемого явления, а об обыденном и в той или иной мере свободном пересказе п. «в» ч. 1 ст. 1 Конвенции Международной Организации Труда (МОТ) № 181 «О частных агентствах занятости» (Женева, 19 июня 1997 г.)¹. Обоснованность этого тезиса легко подтверждается сопоставлением текста упомянутого правового акта и существующих определений. С одной стороны, в пункте «в» ч. 1 ст. 1 Конвенции МОТ № 181 сказано: «услуги, состоящие в найме работников с целью предоставления их в распоряжение третьей стороны, которая может быть физическим или юридическим лицом (далее именуемое «предприятие-пользователь») и устанавливает им рабочие задания и контролирует их выполнение». С другой стороны, в специальной литературе авторы, как правило, используют в качестве определений заемного труда различные описания, раскрывающие, как они полагают, его содержание. Так, О.М. Крапивин и В.И. Власов полагают, что «сущность заемного труда заключается в следующем. Частное агентство занятости заключает трудовые договоры с работниками с целью предоставить их в распоряжение третьей стороны – физического или юридического лица, у которого они будут выполнять свои трудовые функции, обусловленные трудовыми договорами с указанным агентством»². По мнению М. Колгановой, «заемный труд можно определить как труд работников, состоящих в трудовых отношениях с работодателем –

кадровым агентством, которые периодически направляются на предприятия пользователи с целью выполнения временной или иной работы под их контролем и подчинением внутреннему трудовому распорядку»³. Авторы концепции правового регулирования заемного труда раскрывают его содержание следующим образом: «Специализированная коммерческая фирма (зачастую частное агентство занятости) нанимает в свой штат работников, временных или постоянных, исключительно для выполнения заказов на услуги этих работников, поступающих от фирм-заказчиков и иногда физических лиц.

Агентства по лизингу рабочей силы (агентства занятости) передают своих работников предприятиям-пользователям как бы взаймы, в аренду, напрокат на определенное время. Для агентства занятости оказание услуг по сдаче персонала в аренду – это своего рода подряд на предоставление персонала и вид предпринимательской деятельности, приносящий доход»⁴.

Схематично данное явление (феномен) на основе существующих определений можно выразить следующим образом (рис. 3).

Следующим шагом в исследовании природы заемного труда может быть анализ признаков данного явления, которые сформулированы рядом авторов и, как представляется, должны отражать его содержание, существенные аспекты в понимании самого явления.

Так, Т.Ю. Коршунова формулирует следующие признаки заемного труда, позволяющие ограничивать его от других форм труда на условиях подряда:

¹ Конвенция Международной организации труда (МОТ) №181 «О частных агентствах занятости» – Женева, 19 июня 1997.

² Крапивин О.М., Власов В.И. Дополнительные условия трудового договора // Гражданин и право. – 2009. – № 5.

³ Колганова М. Заемный труд: «их» опыт и «наш» бизнес // Кадровик. Трудовое право для кадровика. – 2008. – № 8.

⁴ Киселев И., Карабельников Б., Черкасова Э., Кукса С., Юдкин В., Леонов А., Свечкаренко В. Концепция правового регулирования заемного труда // Хозяйство и право. – 2004. – № 2-3.

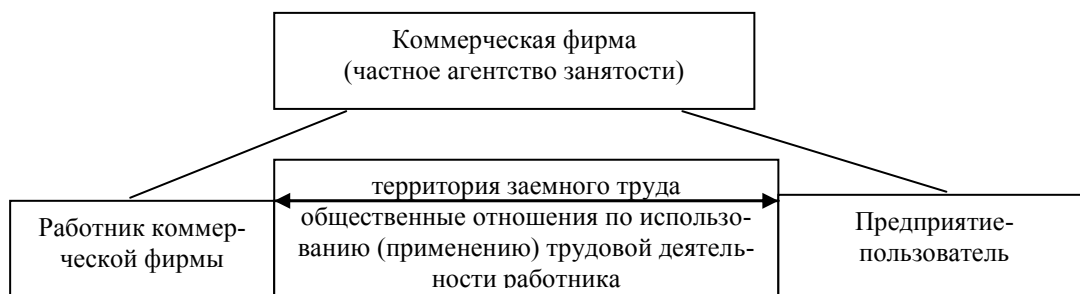


Рисунок 3

1) при применении заемного труда всегда возникает трехстороннее отношение: «организация-пользователь – организация-услугодатель – работник»;

2) предметом договора при применении заемного труда является предоставление работников, необходимых организации-пользователю;

3) никаких формальных, юридически опосредуемых отношений между работниками и организацией-пользователем не возникает.

К сожалению, данные признаки в связи с оговоркой автора не применимы при изучении ограничения заемного труда от трудовой деятельности на условиях трудового договора¹.

По мнению М. Колгановой, отличительными признаками заемного труда являются:

а) трехсторонний характер трудового правоотношения;

б) трудовой договор с работодателем – кадровым агентством;

в) трудовая связь работника путем реализации трудовой функции с предприятием-пользователем

г) гражданско-правовые отношения между исполнителем (кадровым агентством) и заказчиком (предприятием-пользователем).

Среди прочих примечательна позиция Л.И. Смирных, который выделяя особенности механизма предоставления

услуг заемного труда, по сути, формулирует его отличительные признаки:

– во-первых, это трехсторонний характер участников этих отношений (заемный работник – агентство занятости; агентство занятости – предприятие-заказчик; заемный работник – предприятие-заказчик);

– во-вторых, работодатель заемного работника как бы «расщепляется», т.е. складывается впечатление, что в качестве работодателя выступают одновременно агентство занятости и предприятие-заказчик, однако формальным работодателем для заемного работника выступает агентство занятости;

– в-третьих, отношения заемный работник – предприятие-заказчик на рабочем месте являются имплицитными².

При этом следует обратить внимание на тот факт, что в высказанных точках зрения об отличительных признаках заемного труда выделяется в качестве отличительного признака существование трехсторонних отношений.

Однако, по мнению автора, складывающиеся в данном случае отношения вряд ли можно назвать трехсторонними, потому что они:

а) не являются равнорегламентированными, так как часть этих отношений не регламентирована вообще;

б) не являются однородными и однопорядковыми по своей структуре;

в) не имеют единого формально-юридического опосредования, так

¹ Коршунова Т.Ю. Правовое регулирование отношений, связанных с направлением работников для выполнения работ в других организациях (заемный труд) // Трудовое право. – 2005. – № 6.

² Колганова М. Заемный труд: «их» опыт и «наш» бизнес // Кадровик. Трудовое право для кадровика. – 2008. – № 8.

как часть из них рассматривается как гражданско-правовые отношения, другая часть – как трудовые отношения, третья часть – как не имеющая правового (юридического) регулирования.

Следовательно, необходимо признать факт отсутствия сложившейся системы отличительных признаков.

Более того, известные практике и обсуждаемые в экономической и правовой литературе формы существования заемного труда также не имеют общих системообразующих характеристик, и их объединяет только то обстоятельство, что организация-пользователь использует труд не собственных работников, состоящих с ней трудовых отношениях, а труд работников, нанятых по трудовому договору другой компанией.

Так, подбор временного персонала как предоставление организации-заказчику временного или (и) сезонного персонала на короткий срок (выполнение проекта, время сезонного пика) отличается от лизинга персонала как предоставления находящихся в штате кадрового агентства сотрудников клиенту на относительно длительный срок – от трех месяцев до нескольких лет.

В свою очередь, как подбор временного персонала, так и лизинг персонала существенно отличается от аутстаффинга, при котором имеет место увольнение организацией-пользователем части своих работников (выведение за рамки штата) и заключение с ними трудовых договоров кадровым агентством (частным агентством занятости) с последующим выполнением этими рабочими трудовой деятельности в прежней компании.

Вместе с тем нельзя не признать, что в современных условиях использование заемного труда является реальностью, фактически заемный труд существует и развивается, его использование в мире получило широкое распространение, оборот рынка труда заемных работников постоянно увеличивается.

Так, по сообщениям в экономической литературе, в США число лиц, нанятых через частные агентства занятости, за последнее десятилетие XX века выросло в десятки раз, и в 2002 году составило 10 млн человек. В странах ЕС частные агентства занятости трудоустраивают до 7 млн работников в год. В настоящее время объем рынка составляет: в США 80 млрд долларов, в Великобритании – 37,5 млрд долларов, в Германии – 7 млрд долларов.

В России, как отмечает Л.И. Смирных, массовый характер услуги заемного труда приобрели после кризиса 1998 года. Начиная с 2001 года спрос на заемных работников на российском рынке труда вырос приблизительно на 50–70%. Сегодняшний объем услуг по предоставлению заемного труда на российском рынке оценивается рядом экспертов в размер 80 млн долларов¹.

В итоге представляется возможным высказать следующее предположение о таком явлении, как заемный труд.

Можно выделить три основных аспекта, сегмента в структуре содержания заемного труда как определенного явления в системе экономических координат.

Первый аспект (сегмент) – традиционная по сути трудовая деятельность, подобная той, которая осуществляется на условиях подряда, но с использованием (применением) такой организации труда, которая не соответствует уже существующим, сложившимся ранее представлениям о трудовой деятельности на условиях подряда, где практическая трудовая деятельность, как и положено, опережает ее сформировавшиеся подрядные формы существования.

Новизна этих форм трудовой деятельности на условиях подряда просто стимулирует развитие мысли по упоря-

¹ Смирных А.И. Заемный труд: экономическое теория, опыт стран ЕС и России. – М.: Российско-европейский центр Экономической политики (РЭЦЕП), 2005.

дочиванию, развитию и совершенствованию уже существующих общепризнанных норм трудовой деятельности на условиях подряда, уже имеющих адекватное справедливое правовое оформление и сложившееся представление о них.

Второй аспект (сегмент) – при этом данное явление можно рассматривать как сложноструктурированную совокупность целенаправленных действий по уклонению от сложившегося в социуме, обществе, государстве порядка организации трудовой деятельности индивида, на основе и в соответствии со сложившейся «пробельностью» в регулировании обществом трудовой деятельности индивида.

В таком случае речь идет о действиях, имеющих негативный, нелегитимный характер в силу отрицательного отношения к субъекту трудовой деятельности – личности работника.

Примечательно, что в экономической, правовой, социологической литературе высказываются аргументы и доводы, как бы подтверждающие право на существование и этого аспекта (сегмента) содержания данного явления. Так, социологи отмечают многочисленные факты работы людей по устной договоренности, без заключения каких-либо договоров: по их данным, доля таких работников составляет 20–25%, а в сфере малого и среднего бизнеса достигает 75%¹.

Третий аспект (сегмент) – новое экономическое явление как ответ практики на объективные потребности экономики, обладающее своим собственным содержанием и автономностью существования в экономической действительности (рис. 4).

Речь идет о рождении креативной формы организации трудовой деятельности, требующей свежего, неорди-

нарного взгляда на реальные жизненные процессы.

При этом следует оговориться и признать, что в силу новизны и, как следствие, незначительности масштабов применения в социально-экономической действительности это явление, будучи уже признанным, еще не достигло той степени определенности и сформированности, когда оно непременно становится объектом внимания регулятора – государства в лице его институтов.

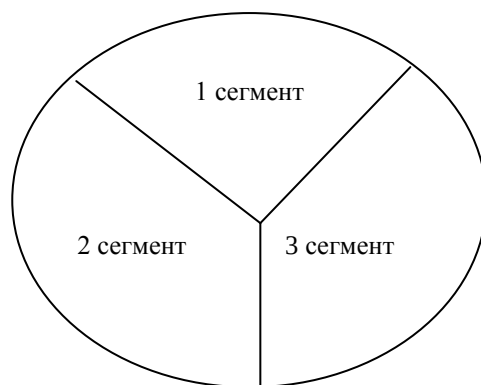


Рисунок 4

Признавая за данными аспектами (сегментами) право на существование, необходимо определить их субординацию, их соотношение между собой, что позволит придать им дополнительный смысл, новые грани содержания, практическое прикладное значения.

По мнению автора, возможно выделить два варианта взгляда на соотношение и взаимосвязь упомянутых аспектов в понимании заемного труда – образно говоря, горизонтальный и вертикальный.

При горизонтальном взгляде на исследуемое явление все три данные аспекта следует рассматривать комплексно-эволюционно, предполагая, что трудовая деятельность, подобная труду на условиях подряда, не только существует как таковая сама по себе, но и, преодолевая негативные последствия и проявления в своем развитии и совершенствовании, порождает элементы нового результата – ранее неизвестную форму организации трудовой деятельности – в соответствии с сегодняшними

¹ Заславская Т., Шебанова М. Неправовые трудовые отношения: реакция россиян // Человек и труд. – 2004. – №4.

текущими социально-экономическими требованиями.

Особо следует отметить, что границы, которые определяют величину сегмента, рассматриваются как условно-подвижные, динамичные, что обусловлено влиянием совокупности конкретных экономических, политических, социальных и иных факторов и рисков в каждый данный момент существования экономической действительности. И конкретное содержательное состояние данного явления можно определять по величине этих сегментов. Более того, общий облик феномена заемного труда и пропорции частей его содержания динамичны и могут изменяться под воздействием всех перечисленных факторов и рисков в позитивную или отрицательную сферу.

При вертикальном взгляде на соотношение данных аспектов следует признать их самостоятельное, автономное существование и развитие. При этом в каждом случае два остальных аспекта присутствуют в явлении, но не оказывают на него сколько-нибудь заметного влияния. В результате такого взгляда мы можем иметь:

– заемный труд как трудовую деятельность, подобную той, которая осуществляется на условиях наряда;

– заемный труд как совокупность целенаправленных действий по уклонению от сложившегося порядка организации трудовой деятельности индивида;

– заемный труд как новое экономическое явление, как ответ практики на объективные потребности экономики.

Взгляд на субординацию и соотношение изложенных аспектов может иметь практическую ценность, так как экономико-правовые, юридические, социологические и иные подходы к исследованию данного явления в его правовом регулировании в анализе социальной защищенности участников находятся в прямой зависимости от выбранного

взгляда на существующее экономическое явление и процессы его развития.

По мнению автора, более предпочтительным и отражающим реальные экономические процессы является горизонтальный взгляд, содержащий потенциал эволюционного, поступательного развития такого явления, как заемный труд.

Библиографический список

1. Иноземцев В.Л. За пределами экономического общества. – М.: Наука.

2. Иноземцев В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы: Учеб. пособие для студентов вузов. – М.: Логос, 2000.

3. Копосов В. Правовое регулирование заемного труда // Корпоративный юрист. – 2007. – № 6.

4. Конвенция Международной организации труда (МОТ) №181 «О частных агентствах занятости». – Женева, 1997.

5. Крапивин О.М., Власов В.И. Дополнительные условия трудового договора // Гражданин и право. – 2009. – № 5.

6. Колганова М. Заемный труд: «их» опыт и «наш» бизнес // Кадровик. Трудовое право для кадровика. – 2008. – №8.

7. Киселев И., Карабельников Б., Черкасова Э., Кукса С., Юдкин В., Леонов А., Свечкаренко В. Концепция правового регулирования заемного труда // Хозяйство и право. – 2004. – №2-3.

8. Коршунова Т.Ю. Правовое регулирование отношений связанных с направлением работников для выполнения работ в других организациях (заемный труд) // Трудовое право. – 2005. – №6.

9. Смирных А.И. Заемный труд: экономическая теория, опыт стран ЕС и России. – М.: Российско-европейский центр Экономической политики (РЭЦЕП), 2005.

10. Заславская Т., Шебанова М. Неправовые трудовые отношения: реакция россиян // Человек и труд. – 2004. – №4.

E-mail: venebius@mail.ru

SECTION I. | STATUS AND DEVELOPMENT TRENDS OF ACCOUNTING

Hahonova N.N.,

*Ph.D., professor of Accounting Chair Rostov
State University of Economics (RINH)*

CONCEPT, CONTENT AND CHARACTERISTICS OF INTANGIBLE ASSETS IDENTIFIABILITY IN ACCORDANCE WITH IFRS

UDC 657.1

Abstract

The article is devoted to the issues of recognition, classification of intangible assets, rules of assessment and reassessment, features of determining the useful period of service and order of the objects information disclosure of the financial statements of commercial organizations.

Keywords

Intangible assets, recognition criteria, assessment and reassessment of intangible assets, the useful period of service of an intangible asset.

Reformation of the accounting system, the emergence and development of tax accounting, introduction of international financial reporting standards to the Russian practice predetermined significant changes to the audit requirements, which main object is to ensure control over the authenticity of the information reflected in the financial and tax reporting.

IAS 38 «Intangible assets» is dedicated to the accounting for intangible assets in international financial reporting standards. This standard covers the following main aspects of intangible assets (IA):

- Recognition of the asset.
- Determining the carrying amounts.
- Identification and registration of the depreciation loss.
- Disclosure requirements.

Accountings for intangible assets also affect IAS 22 «Business Combinations» and IAS 36 «Impairment of Assets».

According to IAS 38, intangible asset is an identifiable, non-monetary asset with-

out physical substance that is used in the production or supply of goods or services, for rent or for administrative purposes.

Company recognizes intangible assets on the basis of criteria that are common to all of the assets contained in the Principles of preparation and presentation of financial statement in accordance with IFRS. [5]

Intangible asset is recognized as an asset if:

- it is probable that future economic benefits associated with the asset will flow to the company and
- the cost of the asset can be measured reliably.

According to IFRS, the organization must assess the probability of future economic benefits using reasonable and reinforced assumptions that reflect the best administration estimation of a set of economic conditions that will exist over the useful period of service of the asset. According to standard, the organization must use professional judgment to assess the

degree of certainty, connected with inflow of future economic benefits from the asset, based on the data available at the date of initial recognition, giving priority to data from external sources.

The possibility of reliable estimate denotes the possibility of calculating the amount of cash, expended upon acquiring the asset and / or its fair value. In IAS the attribute of intangibility, i.e. the absence of a real incarnation stands as just one of the criteria for classifying an object of accounting to the group of intangible assets.

Expenses for any non-material objects can be taken on the balance sheet as intangible assets only if they meet a number of requirements:

1. Identifiability. An intangible asset should be separate from other assets of the company and, most importantly, from goodwill. By this we mean that it can be sold, exchanged, leased, without losing the economic benefits generated by other assets. Identifiability requirement is also considered as satisfied if NMA arise from contractual or other legal rights, regardless of whether those rights can be separated from other rights or from the company as a whole.

2. Control. In most cases, the ability to control an asset assumes the existence of legal rights to the use of intangible assets. For example, the technical knowledge of the company is protected by patents. The NMA can be distinguished from intangible resources according to that particular criterion.

3. Future economic benefits. Intangible asset can be reflected in the company recording, if its usage receives additional income in future, reduces costs, increases sales, etc. It is important to denote that the possibility of such enterprise economic benefits is determined on the basis of professional judgment, supported by adequate justification.

Examples of intangible assets:

- computer software;
- patents, licenses;
- copyrights, movies;

- customer lists, relationships with customers or suppliers, customer loyalty;
- import quotas, franchises;
- market share and marketing rights, etc.

Sometimes NMA is associated with any material media (software on a CD, image or a piece of music recorded on magnetic storage, etc.). In such cases the object may be considered as non-material or material. The decision is based on which of the elements is more important.

If the object is included in the scope of IAS 38 does not meet the definition of an intangible asset, the cost of its acquisition or internal production is recognized:

- as an expense when it is incurred, except cases when the item is acquired in a business combination;
- if the item is acquired in a business combination, it forms a part of the goodwill recognized at the acquisition date (IAS 38.9).

The organization can receive intangible assets in various ways. IAS 38, the recognition of intangible assets created by the organization itself is regulated more strictly than the recognition of the purchased items.

Procedure of determining the value of intangible assets when taking them into discount is determined by buy-out variations of the given accounting object.

In accordance with the general rule set in paragraph 24 of IAS 38, «Intangible assets should be initially carried at cost,» which is defined as the amount of money that the company spent to acquire it? First, however, the rules for calculating this amount for different buy-out variations of intangible assets may vary, and secondly, this general rule has exceptions.

When buying IA, its cost price includes the purchase price, import duties, non-refundable taxes, as well as costs associated with the preparation of the asset for use. Costs of the merchandising of a new product or service to market, as well

as administrative costs cannot be attributed to the cost of the intangible asset.

Intangible assets acquired in a business combination should be accounted at fair value by the acquisition date. The company is obliged to determine the fair value of earned intangible assets, even if they are not reflected in the recordings of the acquired firm. In many cases, there is no market for NMA, so discounted cash flow method is often used to determine their fair value.

According to IAS 38, in case of creating intangible assets by organization itself, two stages should be allocated in the process of creating intangible assets – research and development.

Research is original and planned effort, undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and its understanding.

Development is the application of research findings or other knowledge to a planning or design of the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services before the start of its commercial production or use.

As can be seen from the definition, research is the earlier stage of the project, so at this stage the company cannot demonstrate the existence of an intangible asset, which in future will provide a high probability of the company benefits. As a result an intangible asset arising in the process of research (or on the research phase of an internal project) is not recognized. Costs of research (or costs incurred in the research phase of an internal project) should be recognized as an expense when they are incurred.

None of intangible assets are recognized on the research phase. All research costs are recognized as expenses in the accounting periods in which they took place.

Development costs are recognized as intangible assets if future useful application of the result is proved in the development of industrial and commercial purposes or in the

management process; if there is an intention to use the results of the development; if the necessary material and financial resources are available; if there is reliable data on the availability of necessary market or the possibility of using development for domestic needs as well as the opportunity to reliably identify and assess the costs related to this intangible asset.

If the possibility of applying the results of development is not revealed immediately, the incurred costs are considered as expenses in the relevant period. Development costs incurred after the recognition of their utility application, in the earlier periods considered as an expense, should not be recognized as part of the cost price of an intangible asset.

Internally generated brand names, publishing rights, customer lists and other similar objects are not recognized as intangible assets, and incurred expenses are written-off to the profit diminution in the relevant financial reference period in which they took place.

Cost of an internally generated intangible asset includes all expenditure that can be identified and assigned to the object and associated with its creation and training for its intended usage. In particular, it includes:

- Material costs and the costs on services;
- Consideration of staff involved in the development of the asset;
- The direct expenses on service of creation process of an asset: the registration fee, the cost of patents used for development, and other similar expenses;
- Overhead costs necessary for creating the asset, including interest expense on borrowing costs.

Selling and administrative expenses (except those that can be directly attributed to its preparations for the beneficial use), cost overruns and losses incurred to achieve the targets of exploitation, for training in the use of the intangible asset

are not included in the cost price of an internally generated intangible asset.

After initial recognition, the international practice makes an assessment of an intangible asset using one of two approaches:

- Basic approach – at historical cost (cost price minus accumulated depreciation and accumulated impairment loss);
- Alternative approach – at a revalued cost (revalued sum minus subsequent accumulated depreciation and subsequent impairment losses).

IAS 38 requires regular revaluation to ensure acceptable ratios of carrying amount and fair value. The frequency of revaluations is set by an accountant depending on the variability of the fair value of intangible assets.

Carrying amount is the amount at which an asset is recognized in the balance sheet after deducting any accumulated depreciation and impairment losses (IAS 38).

Revaluations are performed through the method, involving proportional change in accumulated depreciation and cost, or by folding depreciation.

Revaluations are performed to all intangible assets of a certain class.

If there is no active market for any of assets of this class, this asset can be carried at cost price by deducing depreciation and impairment losses. In accordance with IAS 36 the absence of an active market for a revalued intangible asset is perceived as a risk of a possible depreciation of the asset.

Because of uniqueness of such intangible assets as patents and trademarks, there is practically no active market, many types of such assets cannot be overrated, despite the fact that their market value can be determined by independent surveyor.

IAS 38 defines a methodology of reconsideration of the balance sheet amount of company assets and the recoverable asset amount when recognized or when recovering losses from depreciation.

The recoverable amount of intangible assets should be valued at least once a

year. This is especially important for intangible assets that are not yet available for usage or used for more than 20 years.

In other words, the international standard for intangible assets present the precautionary principle, which in particular is discernible in determining the residual value that occurs if a third party undertakes the obligation to purchase the asset at the end of its useful life and there is an active market, existing in the longer term until the end of useful life of the asset. At the basic method of intangible assets residual value remains unchanged. At alternative approach each revaluation of an asset is determined by new residual value on the basis of prevailing prices at that date.

The residual value is the net amount of money that the company expects to obtain for an asset at the end of its useful life after deducting the expected costs of its disposal (IAS 36).

On revaluation of intangible assets the amount of accumulated depreciation should be restated so that the revalued carrying amount of property (cost price minus accumulated depreciation) is equal to its fair value. Thus the sum of accumulated depreciation decreases proportionally to the attrition of the initial cost of intangible assets. There is another possible option, in which the amount of depreciation is excluded in general, and the residual value of an intangible asset is revalued to the amount of its fair value.

Revaluation surplus of an intangible asset relates to gains in equity. It can be recorded directly to increase a sum of retained earnings. If the carrying value of an intangible asset decreases at revaluation, the reduction sum is recognized as an expense of the reporting period. Revaluation increase should be recognized as income to the side in which it restores the decrease of the same previously expensed asset.

IAS 38 provides the separation of intangible assets on groups with finite and indefinite useful lives.

The useful life of an intangible asset is determined by many factors. The main ones are:

- expected use of the asset, legal and other similar restrictions on its usage;
- data about the typical life cycle of the intangible asset;
- the stability of demand for goods and services produced with the use of the intangible asset;
- dependence of the asset depreciation range on the terms of service of other assets.

Standard recognizes that the expected useful life of an intangible asset becomes less reliable with increasing duration of its possible use.

There are economic and legal (juridical) factors limiting the useful life of an intangible asset that always has a limit. Any uncertainty in the impact of these factors does not justify the choice of unrealistically short durability. Economic factors determine the period of possible beneficial usage of the intangible asset, and legal factors may restrict the possibilities. The useful life of an intangible asset for depreciation charges is set to the value of the shorter of these two periods

The possible resuming of some legal rights must be taken into account while assessing the period of activity of legal factors:

- at the end of the legal period the fair value of the intangible asset is not reduced or reduced within the spending limits of the appropriate right resumption;
- there is a possibility of the appropriate right resumption and feasibility conditions can be (and will be) made.

Some intangible assets have readily determined useful life: for example, patents and licenses, which are issued for a fixed term, as well as the right to use any limited resources. However, there are a lot of intangible assets, the useful life of which is rather difficult to determine, and sometimes impossible, for example, acquired trademarks, trade dress, brand mark, etc.

So, first of all, company should assess whether an intangible asset has finite or indefinite useful life and if it is finite, determine its duration or the number of units in which it is expressed. An intangible asset should be considered as an asset with an indefinite useful life when the analysis of all relevant factors, there is no predictable end of the period during which the company expect the cash flows to arrive from the asset. «Indefinite useful life» does not mean «infinite useful life», it means that it is impossible to determine the given period at the balance sheet date. This should be taken into account when planning the costs associated with the subsequent exploitation of the asset, based on the established level of efficiency of the asset.

Intangible assets with finite useful lives are measured in the balance sheet at net book value, i.e. net of accumulated depreciation. This group refers to depreciable assets.

Intangible assets with indefinite useful lives:

- 1) are not subjects to amortization;
- 2) are subjects to impairment testing in accordance with IAS 36 «Impairment of Assets»:

- Annually;
- If there is any indication of impairment of the intangible asset;

- 3) are subjects to compliance testing with the classification of the asset as «with an indefinite useful life»:

- If the conditions which previously caused this classification still exist, the classification is not changed, but if the current conditions allow to determine the useful life of the asset, the following changes in accounting must be made:

- Change the useful life from indefinite to finite and to reflect this change in accordance with IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting calculations and Errors» (IAS 38), i.e. prospectively without restatement of comparative information);

- To test the asset for impairment, as according to IAS 36 change in the

useful life of an intangible asset with an indefinite to finite is one of the signs that the asset may be impaired.

Information on internally generated intangible assets and assets received by each class on a similar nature and use of objects must be disclosed in the financial statements.

Data on the material aspects of intangible assets, such as description, its carrying amount, the remaining amortization period is disclosed additionally in the notes to the balance sheet date. A book value of assets with restrictions of the legal status with indicating the nature of these restrictions and the carrying amounts of intangible assets pledged as securing obligations are also included. A description of used significant intangible assets, not recognized as assets and therefore not reflected in the balance sheet, and accepted contractual obligations for the purchase of intangible assets need to be included in the notes.

Depreciation policy regarding to intangible assets is disclosed in detail in the notes to the financial statements, primarily data on methods for evaluating and amortization of intangible assets, the useful lives or the depreciation rates. Data on depreciation deductions for each class of intangible assets must be given and those items of the income statement, which are included in depreciation expense should be identified.

E-mail: umc@rsue.ru

Information about the objects of intangible assets that fully repaid depreciation, but continue to be used as intended and are still in operation should be given separately.

The total amount of expenditure on research and development, which in the reporting period is recognized in the income statement as current or operating expenses is necessarily disclosed in the financial statements.

Bibliographic list

1. Averchev I.V. International Financial Reporting Standards: examples and problems. – Moscow: Eksmo, 2007.
2. Ageeva O.A. International Financial Reporting Standards: educ. guidance. – Moscow: Publishing House «Accounting», 2008.
3. Druzhilovskaya T.Y. Interpretation of the concept of intangible assets in the domestic and international standards // Audit statements. – 2003. – № 2.
4. Pjatov M.L., Smirnov I.A. NMA rating in recognizing of accounting in accordance with IAS 38 // Acc. 1C. – 2008. – № 6.
5. Rzhantsina B. Intangible assets IAS system// Consultant. – 2005. – № 21.
6. Chay V. T., Chay G.V. International Financial Reporting Standards. – M.: KNORUS, 2010.

Sharovatova E.A.,

*Ph.D., Associate Professor of Accounting
Chair Rostov State University of Economics
(RINH)*

KEY APPROACHES TO MANAGEMENT ACCOUNTING IN BUSINESS

UDC 657.1

Abstract

This article is devoted to the main destinations in organizational terms of management accounting in the commercial enterprise. The substantiation of the fact that compliance of

practical and theoretical aspects of the organization of management accounting with an instrument of control of key indicators in any commercial activity is substantiated.

Keywords

management accounting, management accounting methodology, accounting functions, budgeting, accounting objects, control and analytical software.

One of the important patterns of business management methods is the organization of management accounting based on the extension of operated accounting tricks. Relevance is justified by the fact that the absence of restrictions in the management accounting has led to fragmentation in the understanding of the organizational aspects of management accounting, limitation of integrated presentation of its methodology and the possibility of parallel coexistence with regulatory accounting.

As shown in the accounting practice of large corporate structures, search of adaptation of management accounting techniques have already become a major event in the development management system, but it haven't reduced the amount of problems in organizations. It is especially noticeable at the stage of application of management accounting techniques. Serious problems need to be solved during the implementation of its elements, from overcoming stereotypes in attitude to accounting managers as informational and not the management system, to problems with the technical restructuring of dataware. Altogether, this has led to the fact that management accounting as economic science and applied technology have already experienced two stages.

In this regard, the expansion of functions in the management accounting it is rational to take into account a number of aspects of the organization and implementation of management accounting. They can be divided into theoretical and practical aspects. In this case it is rational to start with a practical and organizational aspects, as ignoring them will minimize the effect of the introduction of management accounting, regardless of theoretical knowledge in the field of such accountings.

The practical aspects of the implementation are as follows:

1. HR training of senior managers in the field of management accounting. Its absence leads to misunderstanding of the methodological implications of management accounting, for which cause errors occurs in the course of its statement.

Unfortunately, in many companies, managers, responsible for the organization of management accounting and control of its execution, do not understand the essence of the management accounting system. As a result, it is not always focused on results and is not connected with strategic objectives of the company. Often, managers of firms mistakenly demonstrate interest to punctual account information without seeing the whole system in management accounting, and not having any idea about the possible analytical sections of the accounting information. Stereotypes about the analytical accounting of revenues, expenditures and financial results are preferred to be realized through expanding the functions of cost accounting. In this regard, the main cause of errors in the organization of management accounting appears at an early stage, when the leaders, when setting priorities, cannot set targets in relation to the administrative account in full.

2. The size of the company must be taken into account in the process of formulating management accounting. Minimum or maximum enterprise structure enquires different approaches to centralize the management accounting functions. In large companies, it is advisable to disperse the process of getting analytical information on functional departments. For example, analytical information in regard to expenses is intrinsically «transported» in the planning and economic service where it is

controlled on an on-going basis from places of expenses emergence.

Such decentralization of accounting information allows functional planning and economic service to implement target calculations into the software in regard to accounting entities, as well as to make visual deviations from budget targets in the current mode. With that, aggregative cost information, which is used only in the context of cost elements, is requested in accounting service. Furthermore, this does not preclude the necessity to enter primary records in the accounting service.

Large business scales also lead to the fact that the functions of cash and expenditure management of the company are focused on the level of financial services. It is reasonable to focus the same accounting and control of the cash flow section of accounting items. Only information necessary for forming the shape of number 4 «Report on cash» will be sufficient. Otherwise, article of funds in the account service and financial service can become incommensurable.

In companies with relatively limited control structure, low turnover and a stable structure of sales the management accounting function should be focused in the accounting service. Only expanding the functions of production records is more justified in this case.

3. The process of formulating management accounting requires relationship between management accounting methodology and other management subsystems, primarily with the methodology of budgeting subsystem.

Typical problem of most firms during the implementation of management accounting is Autonomy implementation. As a consequence, accounting and budgeting objects often do not match, eliminating the uniformity of planning and accounting terms. The absence of consistent approaches during calculation on the stage of accounting and planning, absence of consistent reference of the facilities manage-

ment, as well as calculation units make it difficult to assess the effectiveness of individual financial responsibility centers and businesses activity in general. Top managers, responsible for business process, are less concerned about its relationship with budgeting which certainly hinders the effective budgeting and accounting management of the company.

There are a lot of such examples. One of them is when a number of energy companies, created during the reform of RAO UES, formed budgets independently of the strategy. Budgeting systems of some SDPP, TPP resemble storage for managers. They, in fact, duplicate accounting data, but it is not structurally corresponds accounting systems. This version of the budget model is forcing these organizations to spend a lot of time and effort to find out how much the plan differs from actual data

Management accounts should be organized systematically. It is reasonable to build a model of management accounts on the basis of current accounting methods. This model can be converted into management system due to the following accounting methods:

- analytical accounting scheme and bookkeeping entries pertaining to revenues, expenditures and financial results and different groups of management objects as well;
- unified groups of accounting objects, which inwardly can enlarge due to new analytic objects;
- unified approaches to the calculation of similar accounting items;
- unified format of governance reporting for various management objects.

The absence of functioning system model would make management accounts not a system but a platform which allows getting information occasionally according to the matter. Manager's subjective opinion in point of solving the problem leads to subjectivity of accounting information itself, relevant to decision making. As a re-

sult two reasons of improper management would become obvious: firstly – there is no possibility to receive information immediately, secondly – the credentials do not reflect real financial and economic transactions of the enterprise.

In this case management accounts don't turn into systematically working model but into accounting on a sample basis. Herewith the errors of management accounts, organized in this way, are difficult to fix, especially if the automation of accounting has been completed.

5. It is necessary to distribute the responsibility for management accounts impartially. It permits to identify the responsibility for errors in the formulation of management accounts.

As a rule, chief accountant is responsible for the results of the accounting process. However, as CFR managers at all levels are responsible for plan/actual activities, they should also be involved into setting accounting mechanism in relation to their business process. There's no question of choosing a card of accounts or bookkeeping entries.

The overall aim is to determine the range of auditable accounting data regarding expenditures and revenues, to confirm analytical observing of these activities and governance reporting format, according to which functional performance of the main top managers can be evaluated.

That kind of approach permits organizing an objective system of manager motivation to achieved points. As a result, the opinion of chief managers has a great influence on the organization of management accounts.

At the same time, if external and internal management environment of the company changes, it makes top managers to adjust the accounting model promptly.

Equally significant are the theoretical aspects of implementation that cannot be ignored while organizing management accounts, as they are based on a combination of technique knowledge of manage-

ment accounts and industry characteristics of specific business. Theoretical aspects include the following:

1. Clear understanding of correlation between revenues, expenditures and financial results for different groups of management objects. Many serious errors are committed by financial responsibility center members, who don't pay much attention to this correlation.

It can be caused by uncertain interpretation of revenues, expenditures and financial results as well as of their interrelation. For instance, in small organizations revenues and expenditures are often identified only with the manufactured products, rather than with cost and responsibility centers. The integrity of income and expense items at the stage of budgeting and management accounts is often ignored.

The enterprises frequently use traditional analysis of production cost, neglecting its calculation connected with cost and responsibility centers. Moreover, calculating full production cost, company ignores the fact that variable costs become insignificant in the product cost.

The universality of technologies minimized these costs, and the production price does not reflect the real value of the sale item any more. Taking into account different methods of cost analysis, the company is advisable to abandon the traditional method of total production price calculating, and convert, for example, to direct costing or reject job order costing and configure the software for process-oriented cost accounting. Absence of knowledge regarding the methods of cost accounting methods would have a negative impact on the objectivity of organization's financial results.

Another example is a disregard of transfer pricing in matters of internal revenue forming. It would eliminate a possibility to compare segment costs with a share of proceeds fall to covering of these expenses and get an objective index to motivate organization unit's employees. Only knowledge of

correlation between key activities (revenues, expenditures and financial results) can make a management accounts model applicable to real management.

Thus, management accounts would have as the basis card of accounts, income and expenses items, as well as financial results and various analytical reference books. Showing preference for accounting method, you should take into account that for top managers, who are not related directly to these methods, the terms such as invoices, bookkeeping entries, methods of calculation, are not always clear.

In this regard, the main task for the leaders at all levels is a ratification of various analytical reference books such as sub-units guide, product (work, service)nomenclature guide, hand book of financial responsibility centers, calculated objects guide, hand book of calculation units, account costs and revenue items guide, etc.

The task of the chief accountant is to unite these reference books on the basis of standard accounting methods according to current accounting software, or ERP – systems, or corporate accounting programs developed by in-house experts.

2. Orientation of management accounts model for the correlation with the accounting (financial accounting). While formulating management accounts system it is appropriate guarantee integration with the accounting system of the company, which provides the formation of the accounting financial statements. It is about the use of standardized approaches to the valuation of assets and liabilities in accordance with national standards. The rationale here is to take into account the significant accounting policies of the company, for example, methods of calculating the value of inventories, forming of the original price of cost assets or the value of investments, as well as forming of the debt obligation cost, ruble equivalent of asset value, denominated in foreign currency, etc. It is important to avoid inconsistency

of these categories and prevent incomparability aggregative indices in the accounting and management accounts.

Thus, one might argue that management accounts can be introduced only in conjunction with other control subsystems on the basis of full knowledge of its methodology. Typically, this work consists of the following major steps:

1. A diagnostic survey of the economic subject (CFR structure, the presence and nature of standards, motivation system, technology features, etc.).

2. Development of methodological documents on management accounts in business transactions:

- development of standard management accounts;
- creation of standard operations journal;
- development of account-plan book keeping;
- development of production cost analysis;
- creation of analytical reference books.

3. Development of methodological documents on budgeting:

- financial structure clause;
- budgeting clause;
- budget planning order;
- regulation of motivation according to results of plan/actual divergences.

4. Forming work specification for management accounts system automation.

5. Development (setting) of the system.

6. Testing of the system and its transfer into production.

Finally, human factor plays significant role in the organization and implementation of management accounts. Interest in results of management technology implementation depends mostly on the motivation of the staff responsible for this process. In this regard, the presence of expenses for management system implementation to motivate employees working in the company would help to minimize the

expenses for recruiting experts from the outside. The most important here is realization of motivation according to such application on the whole or due to implementation of specific step.

Thus, the interrelation of theoretical and practical aspects of management accounts leads to improvement of assessment methods and analysis of the management accounts consequences in a commercial organization of any industry.

Bibliographic list

1. Blank I.A. Profit management. – Kiev: Nika-Center, Elga. 1998. – 543 p.
2. Garison R. Managerial Accounting, 12th Edition. – St. Petersburg: Peter, 2010. – 592 p.
3. Kovalev V.V. Kovalev Vit.V. Corporate finance and accounting: concepts, algorithms, and performance. – M.: Prospect KNORUS, 2010. – 768 p.
4. Kerimov V.E. Accounting. Managerial Accounting: Textbook. – 5th ed. rev. and add. – Moscow: Publishing and Trading Corporation «Darya and K», 2009. – 477 p.

E-mail: esharovatova@mail.ru

SECTION II. | THEORY AND PRACTICE OF AUDIT

Savina O.P.,

*Ph.D., Senior Lecturer of Audit Chair Rostov
State University of Economics (RINH)*

STUDY OF THE NATURE AND CLASSIFICATION OF INTERNAL STANDARDS OF AUDITING IN THE INNOVATIVE ECONOMY

UDC 657.6

Abstract

The article presents the results of audit internal standardization research. It includes review of the «internal standards» definitions and investigation of its meaning and classification.

Keywords

Standardization of auditing, internal standards, meaning of internal standards, standards groups.

Modern Russian economy follows globalization and accomplishes reformation in all fields of economics. These changes affect many aspects of economic activity, both at country and individual organization levels. Therefore, in our view, audit presents a prospective direction in the national economic system, as it corresponds with international standards.

Under conditions of innovation-based economy standardization of auditing gains its specific importance.

International Auditing Practices Committee functioning according to the IFAC rights deals with a forming of professional auditing requirements at the international level.

Federal rules of auditing, which mostly comply with international standards, come into force on the basis of aforesaid audit standards.

Despite the fact that many issues, arising with financial audit, are regulated by normative documents or running standards, in practice there is a necessity of their addition, explaining, deciphering or generalization relating to every audit firm.

Internal standards of auditing organization are the documents refining and regulating unified requirements for the audit implementation and execution, adopted and approved by audit organization to ensure the efficiency of practical work and its adequacy with the standards of auditing. We have reviewed the definition of «internal standards» (Table 1).

Overview of the concept “internal standards» revealed two approaches to considering of this term. The first group of authors such as E.A. Sirotenko, V.I. Podolsky and others interpret the concept of internal standards as the documents refining and regulating unified requirements for the implementation and execution of the audit. The second group of authors, for example, A.D. Sheremet considers internal standards as a set of instructions or regulations. The first group of concepts is based on the rule (standard) of auditing called «Requirements to internal standards of audit organizations». In our opinion, second approach is more capacious.

Table 1 – Overview of the «internal standards» definition

№	Author	Concept
1.	Podolsky V.I. [7]	Internal standards of audit organizations and individual auditors are the documents refining and regulating unified requirements for activity management of audit organization, as well as implementation and execution of audit service.
2.	Sirotenko E.A. [8]	Internal standards are the documents adopted and approved by audit organization to ensure the efficiency of practical work and its adequacy with the standards of auditing, which refine and regulate unified requirements for implementation and execution of audit service.
3.	Sheremet A.D., Suyts V.P. [13]	Internal standards correspond to a set of instructions and guidelines of considerable size, which are continually updated in order to improve them and according to the changes of their application.
4.	Zharylgasova B.T. [4]	Internal standards are the documents adopted and approved by audit organization to ensure the efficiency of practical work and its adequacy with the standards of auditing, which refine and regulate unified requirements for implementation and execution of audit service.
5.	Makarova L.G. [6]	Internal standards of audit organization are the documents adopted and approved by these organization, which refine and regulate unified requirements for implementation and execution of audit service.
6.	Soloncheva S.V. [9]	Internal standards generate a certain set of regulations drafted and approved by the audit firm, which describe the whole process of the audit and audit-related services from the date of job receipt to preparing accounting documents (the auditor's report, report on the results of the audit checks, etc.) provided the audited entity management and the representatives of the owner.

Internal standards are individual in every audit firm, their content is a secret information.

Internal standards are a set of in-house regulations and guidelines that are continually updated in order to improve.

The developed system of internal standards allows adjustment of the audit activity with all its trends and experience in the scope of international audit community, taking into account the specifics of accounting and financial (accounting) reporting, regulation of business activity and auditing system in a certain country and personal approach of the audit organization to the conducted inspections and conclusions.

Scientists pay great attention to the study of internal standards meaning. The importance of standards is evident in the results, which permit achieving their application. These standards are presented in 23 generalized meanings in Table 2.

Review presented in Table 2 shows that different authors identify different results of internal standards, nevertheless some aspects have a common ground, such

as providing a certain level of audit quality, the introduction of new developments and technologies in auditing practice, reducing the auditors work.

We consider as the most important following aspects: reflection and consideration of the specific economic environment and audit services market conditions in which operates the auditing organization; ensuring maintenance of auditor professional conduct in accordance with the ethical standards of the audit, ensuring the overall efficiency of the audit organization as a business structure.

Researches on the internal standards applying suggests the advisability and necessity of their application, in order to ensure quality of audit services.

The aim of internal standards development is the improvement of the quality and reliability of audit service, efficiency of the results, reduction the complexity of the auditor's work and audit risk as well as creation of an additional level of assurance to accounting information users.

Table 2 – The importance of internal standards system

ISS Criteria	Authors						
	Zharyglasova B.T. [4]	Hulhachieva G.D. [12]	Hahonova N.N. [11]	Sirotenko E.A. [8]	Galova E.V. [3]	Suvorova S.P. [10]	Bychkova S.M.[2]
1. Ensuring a certain level of audit quality			+	+	+		+
2. Guarantee of audit results		+			+		
3. Determination of auditors liability					+		
4. Introduction of new technologies in auditing practice			+	+	+		+
5. User's understanding of the audit process content			+		+		+
6. Limited control over auditing from the state					+		
7. Reduction of auditors activity	+	+		+			+
8. Usage of supporting working documents of a technical origin (questionnaires, tables)	+						
9. Providing additional control over the work of the auditor assistants	+			+			
10. Optimization of audit technology and organization	+			+			
11. Assistance for introducing new scientific achievements and technologies in the auditing practice	+						
12. Strengthening of profession's social prestige	+		+				
13. Reflection and consideration of the specific economic environment and market conditions for audit services, which are used by a certain audit organization						+	
14. Disclosure of personal approach to the implementation of audit procedures, the audit evidence collection, its documentation and registration of test results in the form of clear guidelines to improve the quality and reduce the risk of errors while formulating conclusion						+	
15. Regulation of auditors' activities in the framework of the audit organization and providing a basis for adjustment policy dealing with real and potential conflicts between employees and management of the audit organization, or between the audit organization and supervisory bodies						+	
16. Ensuring the overall efficiency of the audit organization as a business structure						+	
17. Mitigation of negotiations with clients							+
18. Ensuring correlation between individual elements of the audit process			+				+
19. Regulated realization of audit check regarding accounting items		+					
20. Ensuring transparency of inspection		+					
21. Increasing the reliability of statements		+					
22. Ensuring maintenance of Professional auditor conduct in accordance with the ethical standards of audit				+			
23. Creating a common image of the profession			+				

Internal standards of auditing organizations allow using new technologies and methods of inspection in audit prac-

tice, and unification of the audit principles and approaches in the audit firm.

Lack of internal standards questions the conformance of audit services rendered by the organization to generally established standards, as well as the professional level of its management and leading auditors. On the contrary, the presence of internal standards is an indicator of auditors' high professionalism, i.e. a great interest of audit organization's management in introducing implementation and development of standards.

Development of internal standards should be entrusted with highly professional employees (top-level Auditors), who are well-skilled in Russian and international standards of auditing, as well as in audit technology, theory and practice of accounting, auditing, analysis, finance and law.

Internal standards are approved by the head of the audit organization and come into force on the date of approval. All employees of the audit organization should be timely informed about the standards approval.

Development of internal standards is based on the principles of professional audit ethics, such as: independence, professional judgment and skepticism, materiality, reasonable certainty.

Preparing internal standards it is advisable to follow the conditions:

- mutual desire of all stakeholders to reach the agreement on quality management of auditing services, their applicability, compatibility and interoperability;
- need of creating internal standards should be assessed in terms of their applicability and practicality;
- ensuring the standards with clear wording and clarity of presentation;
- maintenance of term base, i.e. all internal standards should contain unified interpretation of terms.
- periodical updating of standards.

Theory and practice developed different approaches to classification of internal standards. It should be stated that these classifications involve the use of a numer-

ous classification marks that differ significantly in studies of different authors.

The majority of authors distinguish classification on the following marks: by appointment, by audit stage, etc. Scholars identify different groups of standards within the same classification mark. In such a way V.I. Podolsky and S.P. Suvorova identify six sets of standards: standards, containing general terms of the Audit; standards, establishing the audit procedure; standards, establishing procedures for the formation of findings and conclusions; specialized standards; standards, establishing procedures for the provision of audit-related services; standards for staff education and training.

E.A. Sirotenko distinguishes four groups of standards: standards, containing general terms of the Audit; standards, establishing the audit procedure (working standards); standards, establishing procedures for the formation of findings and conclusions (accounting standards); specialized standards. E.V. Galova allocates only two groups of standards: standards providing organization of audit services; standards providing quality of audit services.

An original methodological approach of N. Losev contains two groups of standards: The development concept of audit organization and internal standards completing and clarifying the terms of federal and international auditing standards.

V.D. Andreev developed an approach to the classification of internal auditing standards, which as we believe, can be used in the development of in-house auditing standards.

This research on internal standards classifications enabled to form the author's approach, containing definition of the following standards' sets: 1) process (work) standards; 2) audit-related services' standards and standards for other services related to auditing; 3) the standards for competence; 4) organizational and methodological standards; 5) standards for terms and

definitions (Glossary); 6) standards for control methods.

The auditing standards «Requirements to internal standards of audit organizations» include basic classification of internal standards, distinguishing the following groups of standards:

1. Standards for general terms of the Audit;
2. Standards for establishing the audit procedure;
3. Standards for establishing procedure of the findings and conclusions forming;
4. Specialized standards;
5. Standards for establishing audit-related services' realization;

6. Standards for staff education and training.

Changes of internal standards may vary, and this may be a gradual improvement of the standard or radical reconstruction.

In general, internal audit standard is a document with applications. Depending on the specific object of internal standards it is advisable to distinguish the following types: basic standards, standards for audit-related services and other services of auditing activity; standards for processes, standards for control methods and analysis.

Classification and meaning of individual groups of standards are presented in Table 3.

Table 3 – Groups of internal standards and their essence

Groups of standards	Body of standards
Basic standards	Governing documents, containing general guidelines or for a specific area of audit services can be used as a guidance document to form the basis other standards development.
Standards on related services and other services of audit activity	Standards for audit-related services and other services of audit activity are the governing documents, containing requirements for the quality of services provided by the audit organization.
Standards on processes	Standards for processes are the regulations containing requirements accordingly to the process (for example, to collect and reflect information, to form the resulting documents on the auditing).
Standards on control methods, analysis	Standards for control methods and analysis are the regulations, establishing methods, rules, procedures of various activities (for instance, standards, regulating quality control at the level of the audit organization or individual audit engagement).

Thus, a significant number of tasks that are advisable to complete using internal standards, can be identified in any audit organization.

The advantage of standardization at the audit organization level is the ability to set their own rules for the development and application of their own standards, taking into account the specific structure of the organization and the field of its activities.

Proposed classification of internal standards shifts priorities to assessing the quality of the standardization objects, which is also consistent with the global and government standardization experience.

Bibliographic list

1. Andreev V.D. Internal audit [text]: a tutorial / Andreev V.D. – Moscow: Finance and statistics, 2003. – 464 p.

2. Bychkova S.M., Itygilova E.J. International Standards on Auditing: Textbook / ed. Bychkova S.M. – M.: Welby T.C., PH «Prospectus», 2007. – 432 p.

3. Galova E.V. «Internal audit standards – the quality assurance of audit» // Finance. – 2007. – № 7.

4. Zharylgasova B.T. General recommendations for the development of internal standards of auditing // Audit statements. – 2007. – № 12.

5. Losev N. A. Internal standards of auditing organization: theory, methodology, practice [Text] / N.A. Losev // Standards and Quality. – 2007. – № 2. – P. 75.

6. Makarova L.G. Methodological aspects of internal standards of auditing organizations // Audit statements. – 2001. – № 11.

7. Podolsky V.I. Audit: Textbook / Ed. V.I.Podolsky. – M.: Economist, 2004. – 494 p.

8. Sirotenko E.A. Internal standards of audit: Tutorial / E.A. Sirotenko. – 2nd ed., rev. – M.: KNORUS, 2006. – 224 p.

9. Soloncheva S.V. Methodical basis of development of the internal standards of audit: Ph.D. dissertation: 08.00.12.

10. Suvorov S.P., Parushina N.V., Galkina E.V., Kovalev A.M. Basics of internal standardization of audit activity: studies, benefits. – Moscow: Publishing

House «FORUM» INFRA –M., 2007. – 336 p. – (Higher Education).

11. Hahonova N.N. Audit [text]: textbook / N.N. Hahonova, I.N. Bogataya. – M.: KNORUS, 2011. – 720 p.

12. Hulhachieva G.D. Development of internal audit methodology and its features in agricultural operations [Text]: dis. on Econom. Sciences. – Rostov n / D, 2010. – 178 p.

13. Sheremet A.D., Suyts V.P. Audit: Tutorial. – 5th ed., Rev. and add. – Moscow: INFRA-M, 2006. – 448 p. – (Higher Education).

E-mail: savina.olesya@mail.ru

Bahteev A.V.,

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

APPLICATION OF THE ANALYSIS – SYNTHESIS METHOD IN THE ANALYTICAL PROCEDURES DURING THE AUDIT

UDC 657.6

Abstract

The subject of this article is the methodology of analytical procedures during the audit assignments of accounting (financial) statements. Application of analytical procedures is considered through the prism of the author basic method of the theory of knowledge, commonly known as the law of the unity of analysis and synthesis. In accordance with the proposed approach, application of analytical procedures is structured in the context of three consecutive steps of «analysis – synthesis method»: general study, analysis and synthesis. The author uses a risk-based approach to audit as a methodological basis of analytical procedures in preparing a program.

Keywords

Audit, analytical procedures, analysis-synthesis, risk-based approach, the audit program.

Current stage of development of the auditing profession in our country and on an international scale is characterized by increased demands for quality and reliability of the audit results in the light of the risk-based approach. Implications for the formation of the new requirements to the quality and reliability of the results of the auditor are:

- increasing requirements on the content of the accounting (financial) state-

ments of the business units, caused by necessity of including more qualitative information, designed to create a comprehensive presentation of the results of financial and economic activity from external users interested in the subject;

- qualitative changes in the content of investment decisions of interested users, involving the reduction of time frames for their preparation and adoption in conjunction with the growing trend of

reducing the risk appetite of potential investors;

- continuing trend of general economic recession accompanied by rising probability of bankruptcy of investment targets;

- continuing trend of propensity of top management of large companies to manipulation of accounting (financial) statements as a result of «creative» accounting usage in order to meet personal preferences and disorient the interested external users.

- Under these circumstances, the basic requirements for the auditor at the present stage remain:

- the assurance of certainty of the average informed user in the reliability of audited accounting (financial) statements as the main source of information for making investment decisions;

- reducing the risk of the accounting (financial) offence, due to the fraud;

- enhancement of audit efficiency including an increasing the reliability of the results in conjunction with the minimization of conduction costs;

In the context of the objectives above, one of the important ways to improve the quality of the auditor's opinion, on the basis of the provision of services related to the expression of confidence is in our opinion the use of analytical procedures at various stages of such services. The procedure for the conduct of analytical procedures and requirements to them are contained in the federal rules (standards) of auditing number 20, «Analytical Procedures» [2, p. 1] and the similar ISA 520 [3, p. 433]. In accordance with the requirements of these standards analytical procedures are used by the auditor throughout the whole audit procedure. Thus:

1. At the planning stage, the audit procedures are used to achieve an under-

standing of the entity and the environment in which it operates, as well as to identify areas of potential risks of material misstatement of its accounting (financial) statements, including those, which occurred due to fraud management.

2. When carrying out the audit procedures essentially analytical procedures are used along with detailed test of transaction groups and balances on accounts in conjunction with them. Factor that increases the effectiveness of analytical procedures at this stage of the audit is that, at this stage, they tend to be of the detailed nature (deepen analytical procedures. The use of analytical procedures is reasonable if the auditor trusts procedures for the preparation of the data used to carry them out.

3. At the stage of audit completion, analytical procedures are used as a tool for a review of the audited accounting (financial) statements in order to generalize the preceding steps to verify the information about the occurred distortions [3, p. 434]. At this stage of verifying the analytical procedures are used for the identification of material misstatement of the accounting (financial) statements and pronouncement of a final judgment on its reliability and appropriateness of the training.

2. When determining the place and procedure for the conduct of the analytical procedures in the light of the risk-based approach, it is reasonable to structure them in the methodology context, the essence of which is determined by applying widely used in the economic analysis fundamental principle of the theory of knowledge, known as the law of the unity of analysis and synthesis. In relation to the audit process, this methodology in our view can be represented as a three-step algorithm, forming the basis of a common approach to development of a program of analytical procedures shown in Fig. 1.

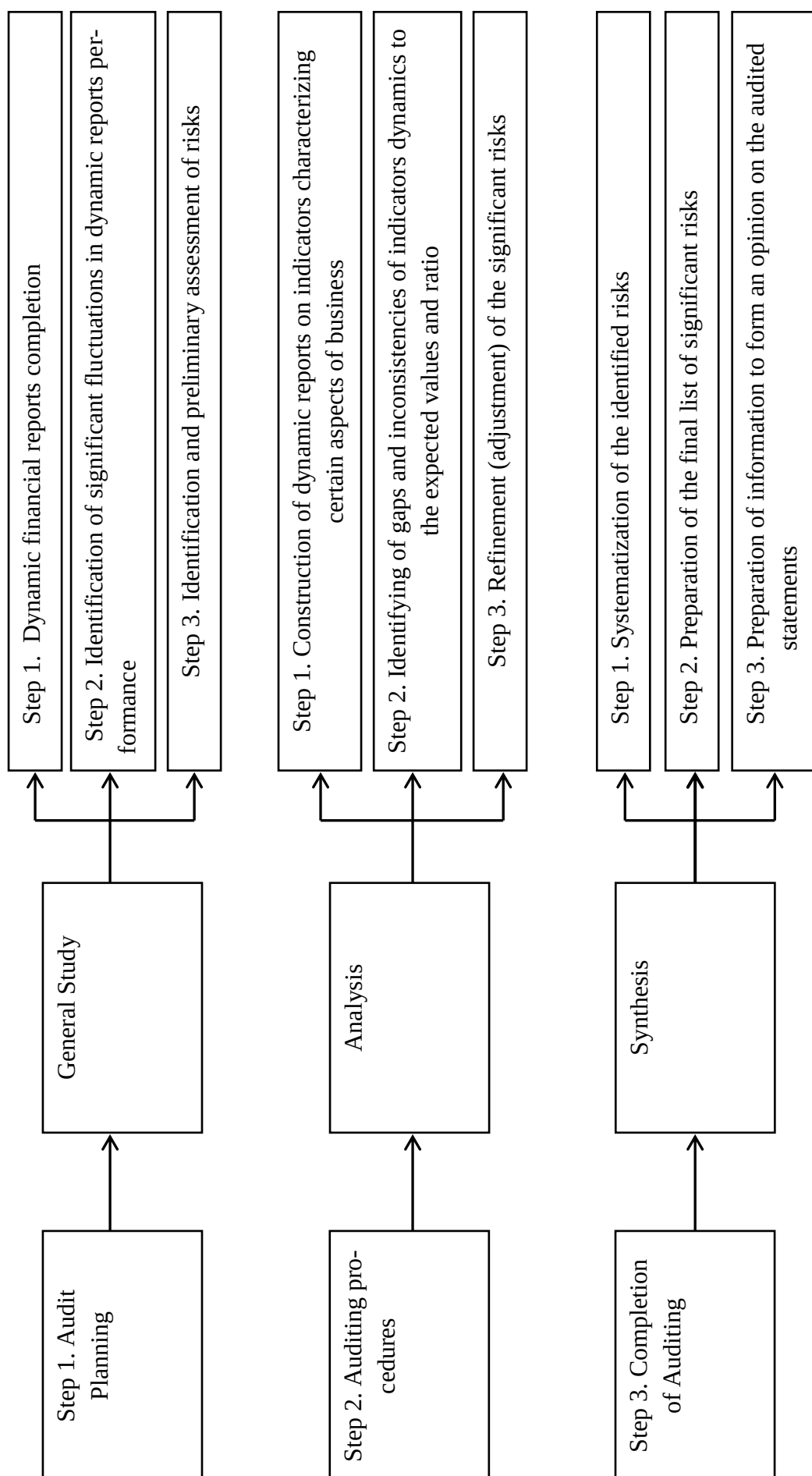


Figure 1 – The structure of a common methodological approach to program development of analytical procedures

In accordance with the methodological approach, analytical procedures performed at the planning stage, are directed to the general study of the audited entity.

The purpose of analytical procedures performed as essentially audit procedures, is a detailed study of separated aspects of the business within the functional structure of the audited business unit through decomposition of integral indicators of the audited financial statements.

At the stage of completion, the audit analytical procedures are conducted to summarize and interpret the results of the audit and formulate the final judgment on the reliability of the accounting (financial) statements.

Also within the context of the proposed methodology, the construction of the analytical procedures program within each stage is carried out by a three-stage scheme.

As previously stated, the total audited accounting (financial) reporting of the audit client is conducted to study in accordance with the proposed structuring on the planning stage. At this stage of the audit, the following tasks are completed:

- the determination of absolute and structural Dynamics of integral indicators of the balance sheet and income results statement;
- the detection of unusual and significant fluctuations in financial indicators (financial statements);
- identification and preliminary assessment of business risks of the audit client.
- identification and preliminary assessment of risks of material misstatement due to fraud.

Volume, timing and nature of the analytical procedures are determined, first of all, by policy of the auditing company, which is disclosed in the appropriate internal regulations (standards, procedures, etc.). However, in our opinion the most effective in planning the audit is to use the techniques of vertical, horizontal and coefficient analysis on the first stage. The vertical analysis means the study of structure

of integral indicators of financial statements according to the balance sheet and income statement. All these analysis techniques are used to build dynamic reports. Horizontal and vertical analyses suggest the construction and study of time series of absolute and structural dynamics of integral indicators of the balance sheet and income statement. Ratio analysis suggests the study of the dynamics of the most informative relative indicators calculated according to the balance sheet and income statement. As practice shows, the use of a combination of these methods of analysis enables the auditor to quickly and completely generate an adequate overall view of the client's business, conducted in the second stage of planning. After getting an idea of the client's business, results and prospects of its development, the auditor is able to form a preliminary list of business risks. As a rule, the analytical procedures at the planning stage allows to identify the risks associated with noncompliance of principles for the preparation of accounting (financial) statements (e.g. going concern assumption) and its essential misstatement. On the third phase of the planning stage, the significance of the risks is identified. As practice shows, the analysis of significant fluctuations in financial indicators (financial statements) is an effective way to identify risks of material misstatement of the accounting (financial) statements, due to fraud.

The use of analytical procedures as substantive audit procedures involves the following tasks:

- gaining an understanding of certain aspects of the audit client's business in conjunction with deepen understanding of the environment in which this activity is carried out;
- detailed assessment of significant risks identified in the planning stage;
- confirmation of audit evidences obtained during the audit procedures and tests of controls;

- identification of additional business risks of the entity, the determination of their significance;
- identification of risks of material misstatement of the accounting (financial) statements, due to fraud;
- identification of contradictions of individual indicators and trends taking place in the audited statements and (or) obtained during the audit procedures on the merits of audit evidence;
- reducing the risk of undetected material misstatement of accounting (financial) statements.

At the first stage of the audit procedures essentially the necessity for analytical procedures results from the necessity to reduce other audits procedures while increasing the reliability of the application on the basis of their results. Using the analytical procedures allows the auditor to deepen the understanding of the specifics of the client's actions in the context of individual segments of the entity. Application of analytical procedures as substantive audit procedures on the second stage allows to set the contradictions and most effectively analyze, whether these differences indicate the presence of business risks and risks of material misstatement of the audited accounting (financial) statements identified at the planning stage and to complete the list of known risks to the auditor.

The opportunities of this stage allow the identification of risks in terms of client's business different aspects, which certainly increases their efficiency. At the third step, the auditor generates a complete list of risks and along with the evaluation of risk relevance, taking into account the results of analytical procedures. At the same time this list of risks identified at the planning stage can be both supplemented or reduced and left unchanged.

Usage of the analytical procedures at the final stage of audit completion is determined by the need of the following tasks' solution:

- group of identified risks in terms of their importance and impact on the accuracy of audited accounting (financial) recording;
- the final evaluation of risks' importance identified at the first two stages of the audit;
- determination of the sufficiency and appropriateness of the audit evidences collected during the task's implementation;
- listing of realized risks that have an impact on the accuracy of audited accounting (financial) recording;
- determination of additional audit procedures' need;
- forming of a final assessment regarding the reliability of audited accounting (financial) recording.

To solve the stated problems at the first step of the audit procedures' final stage by analytical systematization of the risks identified at the previous two stages of the audit. All identified during the audit engagement course, risks are ranged according to their importance and influence on the reliability of the accounting (financial) client's recording. At the second step of the final stage risks whose impact isn't significant on the audit accounting (financial) recording forming are excluded, and the final list of significant risks affecting its accuracy is formed.

In addition, at this stage take their place analytical procedures defining the need of additional procedures' assignment to achieve reasonable assurance necessary for expressing an opinion on the audited financial (accounting) recording.

Analytical procedures performed at the third stage, are planned and carried out in order to form a final conclusion on the reliability of client's accounting (financial) recording.

In our opinion, an approach proposed in the article, based on the analysis-synthesis methodology, would help to develop the most effective program of analyt-

ical procedures satisfying modern requirements of the risk-based audit concept.

Bibliographic list

1. Federal Law «Auditing» of 30.12.2008 № 307 – FZ (r.23.07.2013). Collected Legislation of the Russian Federation, 05.01.2009, № 1, Art. 15.

2. Federal rule (standard) of auditing number 20 «Analytical Procedures», approved by the Decree of the Govern-

ment of the Russian Federation of 23.09.2002 № 696 (as amended on 22.12.2011). Collected Legislation of the Russian Federation, 30.09.2002, № 39, p. 3797.

3. International standard on auditing 520 Analytical Procedures <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>.

E-mail: a_bakhteev@mail.ru

Grinchenko V.A.,

Ph.D. in Economics

Grinchenko K.A.,

*post-graduate student of Accounting Chair,
Rostov State University of Economics (RINH)*

THE STUDY OF AUDIT RISKS AND MODERN METHODS OF RISKS EVALUATION

UDC 657.6

Abstract

The article investigates the audit risks at different levels of auditing. Special attention is paid to inherent risks, control risks and detection risks. The article presents an authors' classification of factors influencing the inherent risk.

Keywords

Audit risk, auditing, tax audit, verification.

Conditions for the functioning of commercial organizations and infrastructure in the global economy are changing rapidly, and the intensity of such changes will increase primarily due to the integral information processes development and the development of technologies. In its turn the ways and methods of company activities' organization and management change in accordance with the new standards.

Adapting to the new business conditions, as well as in response to new professional risks developed for years of practice, the world's leading self-regulatory audit organizations have taken a number of innovations of the international auditing standards, the one of which is the use of the risk-based approach to the audit.

Modern requirements to audit demand considering the specificity of each audited entity. It is expressed in a broad application of professional judgment in planning and implementing the auditing.

Complexity and multiplicity of business processes require from an auditor the deep knowledge of the activities as well as of the methods of the audited company functioning, but the audit time limit makes an auditor to accept a certain level of professional risk.

Moreover, in the course of the tax audit on taxes and duties obligations, the auditor is not only to understand the activities of the company from the inside, but also to take into account official recommendations of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Federal Tax Ser-

vice and other public authorities. No less important is the control of arbitration practice at various levels, which largely determines the position of tax authorities to a particular activity or inaction of a taxpayer. All this adds one more kind of audit risks, associated with poor assessment of external factors in the process of tax audit.

Currently there is no well-defined procedures that determine both the depth of realizing the internal activities and external tax climate. Furthermore, there is no any techniques to identify specific risks while auditing. This is due to a high variability of situations and originality of each economic entity and each industry. Hence, a high level of involvement auditor's subjective evaluations, which also increases a professional risk. Consequently, it is now, when the development of methodology for assessing audit risks, as well as relevant tools to follow the requirements of auditing standards and to reduce audit risk for the efficient organization and carrying out an audit, is very actual.

Many works of Russian and foreign scientists, such as M.A. Azarskaya, I.N. Bogataya, S.M. Bychkova, M.A. Gorodilov, M.V. Melnik, O.A. Mironova, V.I. Podolsky, Y.V. Sokolov, A.E. Suglobov, V.P. Suyts, A.D. Sheremet, N.N. Khahonova, E.A. Arens, J.K. Loobek, M. Ramos were devoted to studies of evaluation audit risks. Despite the broad involvement of scientists in disputing the issue, most of the studies are focused on interpreting the existing auditing standards or on the mathematical models. In our opinion, it is not enough in terms of extensive use of professional judgments, when an auditor is influenced by a number of factors that can be taken into account neither by mathematical models nor by the general rules of auditing standards.

Issues of tax audit were also discussed in the aforementioned scholars' works, but the problem of systematization of the existing tax administration practice in the form of the Ministry of Finance letters analysis, the Federal Antimonopoly Service

resolutions analysis as well as the analysis of other sources of information, still has no any mathematical solution. In such cases the auditor may rely on his professional judgment only, having no any figures on the volume and efficiency of the analyzed external sources of tax information.

These problems require further wide theoretical study and significant practical development.

Constant improvement of ways of business management, a continuous process of integration of information technology into the production and management processes, as well as the economies and markets globalization have a significant impact on financial statement audit methodology. These events contribute to the appearing of various kinds of risks both for audited companies and auditors. So, in the explanatory notes of the International Federation of Accountants, accompanying the new ISA drafts publications in 2002, the following group of audit risks was mentioned as the main reasons of changes: various shifts in organizing and managing business activity, the impact of globalization and technologization; a growing role of professional judgment and determining the assessments for accounting and financial (accounting) statements, including fair value, increase of the financial (accounting) statements distortion risk under the pressure of various activity factors [6, pp. 81-86].

It leads to the fact that the process of risk analysis for commercial organizations and for the audit project itself becomes an essential tool of the audit methodology.

At the same time, a certain complexity and contradictions of tax administration in Russia make the assessment of tax risks to be the most important and responsible task of an auditor.

In such a situation, it is necessary to make sure that no significant areas will be overlooked in the process of risks identifying and assessing. A systematic approach to risk identification and their prerequisites

based on the risk classification developed by the authors should be used.

It is important to clarify that the audited companies risks have a direct impact on the audit organizations risks and are a part of them. Their main difference is that the auditor, in his turn, responds to the identified risks of a commercial organization and carries out some procedures reducing such risks to the desired level. In the situation when the risk is identified, the magnitude of its impact on the auditor will be significantly lower than on the client in case of taking certain measures for reducing it.

Audit risks are the risks relating to the audit organization specifically. It is obvious, the same systematic approach must be applied to the audited entity risks.

Accordingly, in our opinion, a single conceptual and methodological apparatus should be formed to provide a systematic approach to the identifying audit risks process, risks analysis and working out procedures for reducing such risks to an acceptable level. The identifying risk areas of the lowest level should be included in the assessment parameters of the highest level of the hierarchy as basic components.

Tax audit risks, being the most responsible and the riskiest part of the audit, should take a special place in the hierarchy.

To construct such a hierarchy it is necessary to define a basic concept and a basic level of audit risk. In accordance with modern requirements to drawing up the financial (accounting) statements, it is necessary to include not only information expressed in figures, but also a large descriptive part, which is an integral part of the report and plays an important role for its users. In our opinion, the risk of distortion is the basic one in the concepts of audit risk hierarchy. It can be considered for a variety of elements such as both systems of accounting and taxation, and accounting (financial) and tax reports.

A basic framework for the distortion risk is a level of business operation – a

separate individual action having a logical conclusion and aimed at achieving the minimum of a set of the business process objectives. Each business operation entails tax consequences directly or indirectly.

The distortion risk analysis at a business operation level will allow to determine whether the error has a system or ad hoc nature, that is necessary in assessing its impact on the accounting (financial) statements.

In cases where the process approach is not clearly implemented into the system of a commercial organization, the auditor is to differentiate the accounting system into logically separate areas to check it, so the identified set of business processes being a completed operations cycle. Accounting sections are to be used to differentiate such separate areas.

An integral procedure of audits is selected balance and turnovers testing, in such cases the baseline is some line of accounting (financial) statements. At the same time, this figure may be formed as a total volume of business operations, each of which can or cannot include a risk. In the second case, the time spent on business operation testing will be used ineffectively, and in its turn it may negatively affect the overall result of the audit. Risk of business operation must be considered discretely to focus the attention on the process itself.

Audit tests are to be developed for each identified risk individually, the procedures at the level of business operations can optimize the activity of the auditor by reducing risk-free areas testing time, and at the same time by focusing on the risk areas that can reduce audit risk more effectively.

Business operations may be influenced by:

- automation of processes: currently more and more commercial organizations use in their operation activity integrated information systems (SAP, Oracle), requiring several years for its introduction and setting up, so increasing risks of failures in the implementation period;

- continuous improvement of the existing and introduction of new procedures at the level of business operations: responsible staff often just do not have time to learn new working arrangements. The business management environment dictates the need for rapid adaptation to environmental conditions, thereby stimulating all subsystems and service system to similar changes;

- in terms of tax liabilities audit – it is the use of external information and legal systems such as the «Consultant», «Guarantor» and others. The quality of decisions taken by an auditor, a consultant depends largely on the performance of these systems. Rapidly developing case law and issued financial authorities clarifications require understanding not only as individual examples of tax laws interpretation, but also as a part of the current trends and political tendencies;

- access to databases of companies (e.g., «Spark»), the ability to analyze the history and reputation of business partners. Today the concepts of «good faith» and «due diligence» are often mentioned in the business turnover. In an attempt to reduce the financial fraud volume, the state is increasingly forcing taxpayers to check their counterparties, and in case such tests absent, even to be responsible for their obligations.

The presence of specific risks at the level of business operations, introduces new definitions and creates new audit tools for audit methodology so it should be reflected in the conceptual framework. Referring to information technologies, the auditor should evaluate the necessity of using special knowledge of information systems for auditing [10].

The next level of the audit risks hierarchy is a level of object accounting, which is separately taken assets, liabilities and business operations of a commercial organization. Accounting entity is the smallest unit in the accounting system, the characteristics of which are directly involved in the process of accounting (finan-

cial) statements. Thereby an accounting entity becomes the main level of concentration of risks associated with distortions in the quantitative assessment values.

The level of objects accounting is in direct dependence on the lower level of business processes as its components, but if the risk of business operation can be considered separately from other related processes, the object accounting level is necessary to investigate in interrelation of the objects that summarizes our view on the accounting entities before the accounting section level.

At the level of accounting sections the accounting methodology becomes the most relevant in terms of risks identifying, and thus distortions will address the conceptual shortcomings in the accounting system, which lead to errors in the reflection of economic activity of a commercial organization.

Section accounting is a transitional phase between the object accounting and financial (accounting) reports, which allows to consider accounting entities in their interrelation, on the one hand, it helps to identify interconnected risks, and, on the other hand, it allows to optimize audit procedures for identifying and testing risk areas.

At the level of the accounting (financial) reports there are new qualitative risks associated with the information disclosure in the reports comments and in the reporting forms themselves.

Currently, there is a strong trend of reforming accounting (financial) statements in accordance with the Russian Federation standards, with the financial statements rules based on international standards. Applying to our situation, it refers to the way of providing various kinds of disclosures and explanations of the basic statements (balance sheet, income statement, equity changes statement and cash flow statement) given in the annexes to the balance sheet and the explanatory note. Thus, an extensive explanatory part, including both descriptive and quantitative

disclosure of articles of the first four reporting forms, will be a component of the accounting (financial) statements.

These changes will require special attention of the auditor to the explanatory part of the statements, which will increase the amount of audit time significantly, and will also require the development of new procedures for the test procedures of this part of reporting.

An important thing in risk evaluation at the reporting level is an element of honesty and integrity of management of a commercial organization. There is always a chance of collusion and careful concealment of facts so that it will be extremely difficult to reveal any fraud on behalf of the auditor. Also, the risk of unintentional errors on the part of management, the lack of knowledge of certain facts or their omission are not to be forgotten. In reality there are cases when the auditor's report may be changed because of one detail that the company has considered negligible. In this regard, careless preparation of financial statements may be a result of:

- manipulation, falsification (including forgery), change of accounts or primary accounting documents which are the basis of the financial (accounting) statements; deliberate distortion or skipping some events, business operations or other important information in accounting (financial) statements or their deliberate exclusion of these financial statements;
- intentional misapplication of accounting principles to numerical data, classification, presentation and disclosure of information [3];
- unintentional distortion or omission of facts.

It is also necessary to form an opinion on the qualifications of key staff responsible for financial statements report. All these factors should be considered at the stage of planning and risk areas identification.

Furthermore, it should be noted that even when well-planned and in full carried out audit procedures on the accounting (financial) statements do not reveal any substantial distortion, the accounting (financial) statements still cannot be considered reliable, since it is necessary to evaluate risks connected with the going concern principle of a commercial organization, as well as to evaluate events happened in the period after the balance sheet date and before the issuance of the auditor's report.

All the above mentioned procedures refer to the next level of the hierarchy – the level of the audit as a whole. Its characteristic feature is the fact that risks at this level arise mainly at the stage of audit completion and reporting. Risks of audit documentation and audit evidence also occur at this audit risks level.

Overall hierarchy of audit risks, according to their potential level is shown in Figure 1.

According to Figure 1, the highest level in the audit risks hierarchy is the level of audit organization. Auditing and consulting activities are the business ones and suffer all the typical independent business risks that can affect the activity of a commercial organization significantly.

Besides general risks audit organizations are influenced by some specific risks: an auditing organization should be a member of a self-regulatory auditing organization, it should meet a number of requirements for certification of auditors and their professional training. The fulfillment of obligations following from these facts is not a simple formality. It may result in the risk that the auditing company may lose its right to carry out its activities. This level also includes goodwill risks. As E.Ch. Tsidenova states: «without diminishing the importance of such goodwill assessment characteristics as duration of existing in the market, dynamics of growth in turnover and so forth, yet the lead role belongs to fulfillment of obligations duly» [13].

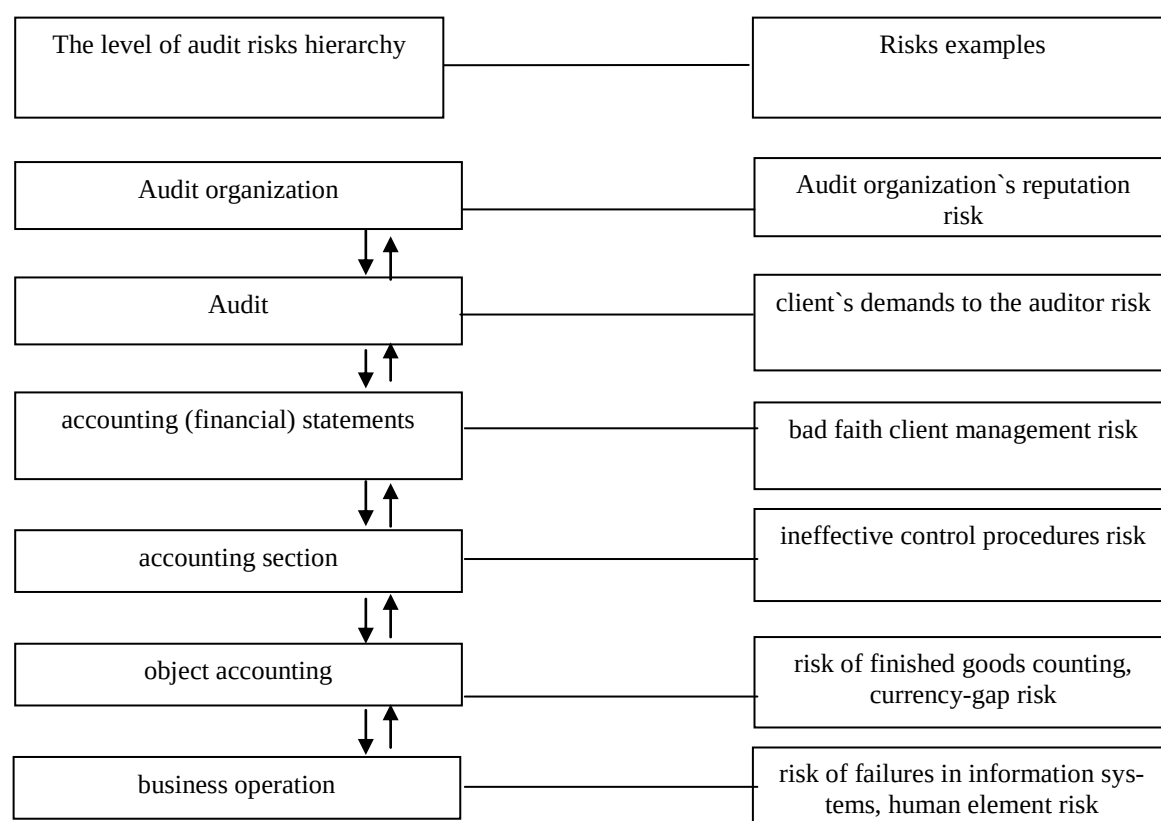


Figure 1 – Hierarchy of audit risk levels

Not one, but several classifications are to be used for creating an effective identifying risks process.

This differentiation will allow to focus on specific types of risks to get a system idea of the environment being tested. Segmentation is to be based on the chosen calculation model of audit risks. For research purposes, we will take as a basis the multiplicative model which is the most common in the audit practice.

Thus, it is necessary to consider three risks classifications regarding inherent risks, control risks and detection risks, taking into account the above hierarchy. It should be mentioned that the audit risks at the level of the audit and the audit organization is not a subject of differentiation into the above types and will be discussed in a separate classification.

Inherent risk is a marker of objective inability of the audited entity to control all internal and take into account external factors, affecting its activities. Risks

associated with entrepreneurial activity are among such risks. The inherent risk is influenced by a number of factors, classified by us in the context of factors both at macro and micro levels. Factors affecting the amount of inherent risks are presented in Table 1.

The inherent risk being unmanageable, a possible approach to reduce the total audit risk is the most careful investigation of the factors affecting the inherent risks, their complex assessment and development of further audit procedures to low the overall audit risk in a multiplicative model. It is also worth noting that the most effective use of the classification will start from the lowest level, with a gradual transition to higher levels of the hierarchy.

Control risk refers entirely to the internal company environment, and requires focusing on both organization and effective financial and economic activity management processes.

Table 1 – Classification of factors influencing the inherent risk* (compiled by the author)

Influence level	Classification characteristics	
Macro level	Legal factors	– economic activities in a situation of imperfect legal and regulatory basis
	Market factors	– supply and demand as well as competition significant impact on the organization
	Macroeconomic indicators	– operations depending on variable external factors such as exchange rate, interest rate
	Factors depending on external environment	– dependence on external source services; – a high degree of control of organization activity
Micro level	External activities of a commercial organization features	performing potentially risky activities (investments, innovations); – use of complicated and unusual occasional transactions operations
	Internal business processes features	– rapid development of internal security of economic activity systems; – a high degree of information systems implementation (assessment of the reliability is always necessary)
	Organizational structure of the company features	– management and corporate governance structure competence; – presence of affiliates, subsidiaries, related parties

* Compiled by the author

The factors influencing the internal control risk include:

- a level of accounting systems automation and the degree of reliability of such applications;
- a level of sharing power, number of personnel for small companies;
- number of different forms of reports prepared in the course of economic activity, the frequency of its delivery;
- a level of staff and management competence;
- presence / absence of internal and external audits;
- motivation and integrity management.

To identify internal control risks the auditor should evaluate the internal control system elements, such as the control environment, risk assessment process by the audited, information system, control activities and control tools monitoring process, then he is to adjust the audit program in a way to achieve the required level of audit risks.

The most effective way to use this internal control risks classification is to divide the accounting system into sections, to identify risks at the level of business operations and objects accounting in this sec-

tion. Audit procedures being applied to these sections, it is necessary to come to the level of accounting (financial) statements and to identify risks at this level of the hierarchy.

Detection risk results only from the auditor activity, as it depends on the types and volume of audit procedures techniques applied. Detection risk, controlled by the auditor, is a balancing factor between the desired overall audit risk level and inherent risk and the internal control risk that we cannot reduce.

The given classification should be used starting from the lowest to the highest level, at the section level accounting risks being formed directly from the lower hierarchy levels; thereby it is useless to make this level a separate one.

The factors influencing the detection risk include:

- the use of non-standard audit procedures, alternative approaches in course of the audit;
- deviation from previously developed audit plan;
- changes of the materiality level during the audit;
- a wide use of analytical audit procedures instead of detailed tests.

It should be underlined that the overall quality control adds to quality control of some specific audits and contributes to it, but does not replace it [11, p.27 – 36]. The quality control system of audit organization services should establish policies and procedures in respect of each of the following elements: audit organization management's responsibilities to ensure the quality of services provided, ethical requirements, starting a new client service and further cooperation; HR activities, professional tasks fulfillment, monitoring [1].

Thus, at the audit planning stage three audit risks classifications may be used as a basis for such risks identification techniques.

Bibliographic list

1. The Audit Federal Rule (standard) № 34, «Monitoring of the services quality of audit organizations» in Government of the Russian Federation Resolution edition on 22.07.2008 N 557. [electronic resource] <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base = LAW; n = 109853; p = 18>.

2. Baranova O.V. Information systems audit in a computer data processing / Ph.D. in Economics thesis: 08.00.12 / Baranova O.V., Fin. Acad. Under the Government of the Russian Federation – Moscow. – 2009. – 258 p.

3. Bepalov M.V. Commentary on the Ministry of Finance of the Russian Federation decree on 17.08.2010 N 90N «On approval of the federal auditing standards» [electronic resource] / M.V. Bepalov // Tax Bulletin: comments on the regulations for accountants. – 2011. – №1. <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base = PBI; n = 160140>.

4. Bychkova S.M., Itygilova E.J. Audit: a textbook / Ed. Prof. Y. V.Sokolov. – M.: Masters, 2009. – 463 p.

5. Bychkova S.M., Itygilova E.J. The risks of distortion of accounting information: identification in course of audit process [electronic resource] / S. M. Bychkova, E. J.Itygilova // Audit statements. – 2010. – № 12.

6. <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base = PBI; n = 157296>

7. Zemskov V.V. Assessment of audit risk / V.V. Zemskov // Audit statements. – 2007. – № 3. – Pp. 81-86.

8. Konovalova N.V. Audit risk: issues of management assessment / N.V. Konovalova // Audit and Financial Analysis. – 2010. – № 5. – Pp. 174-182.

9. Kochinev Y.Y. A qualitative model of audit risk by fuzzy sets methodology / Y.Y.Kochinev // Audit statements. – 2008. – № 7. – Pp. 78-83.

10. Mironova O.A., Azarskaya M.A. Audit: Theory and Methodology: Textbook. / O. Mironova, M.A. Azarskaya – M: Omega-L, 2007. – 248 p.

11. Popova O.G. Audit of information systems [electronic resource] / O.G. Popova // IFRS and ISA in the credit institution. – 2010. – № 1.

12. <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base = PBI; n = 147451>

13. Suglobov A.E. Quality control in the audit of historical financial information [Text] / A.E. Suglobov // International accounting. – 2009. – № 2. – P. 27-36.

14. Chopchiyan N.S. The audit risk calculating model / N.S. Chopchiyan // Actual problems of the humanitarian and natural sciences. – 2010. – № 10. – P. 149-150.

15. Tsydenova E.Ch. Business reputation: the proper fulfillment of obligations [electronic resource] / Tsidenova E.Ch // Audit statements. – 2011. – № 6. <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base = PBI; n = 165392>.

E-mail: Kir.grinchenko @ gmail.com

CURRENT PROBLEMS AND DEVELOPMENT TRENDS OF ECONOMIC ANALYSIS AND STATISTICS

Polyakova I.A.,

Ph.D. in Economics, Professor of Social, economic and regional statistics Chair, Rostov State University of Economics (RINH)

Bondarenko G.A.,

Ph.D. in Economics, Assistant of Social, economic and regional statistics Chair, Rostov State University of Economics (RINH)

Ivashchenko Y.I.,

post-graduate student of Social, economic and regional statistics Chair, Rostov State University of Economics (RINH)

SYNTHESIS AND DEVELOPMENT OF THEORETICAL APPROACHES TO STATISTICAL STUDY OF CATEGORICAL FRAMEWORK OF LABOR AND SCIENCE AND INNOVATION SPHERES

UDC 31:33

Abstract

The article summarizes and systematizes theoretical and methodological approaches to the definition of the essence of human, labor, scientific and intellectual types of capital. The authors prove the necessity of studying them in close interconnection and interrelations within the framework of system analysis for integrated economic and statistical research. The article presents interpretations of labor and science and innovation types of capital, as well as their structuring that allows to improve the quality of information coverage and analysis of these types of capital for the statistical evaluation of their role in the society.

Keywords

Statistics, systematic approach, structure, human capital, labor potential, science and innovation.

The innovation – oriented economic model, intensively developing in the Russian Federation, provides a high standard of living and securing a certain geopolitical role of the country within the world community. It leads to the current situation when strengthening the quality characteristics of the labor potential, science devel-

opment motivation and innovations are the main priorities for Russia.

Federal State Statistics Service of the Russian Federation (Rosstat) and its territorial offices carry out a substantial amount of work to improve the methodology for the collection, processing, analysis and evaluation of information resources, characterizing both the state and develop-

ment of labor and science and innovation sectors, and their impact on socially important factors of social development.

The major component of social and economic development reflects the standards of living of the population and is largely determined by qualitative parameters of society aggregate capacity including the state, reproduction conditions and parameters of human, intellectual, labor, scientific and innovation resources. All these components are a part of the social economic potential, they are closely interrelated and interdependent, and therefore the implementation of the priorities in all spheres of social activity depends both on the development of each of them, and the degree of their interaction.

In this context, the intellectualization of the economy should be discussed, i.e. the phase of the socio-economic development based on knowledge, when any information in a form of the details about the laws of nature and society, about skills and abilities of individuals, about different facts, etc. gets a high market value. So a knowledge-based economy tends to be characterized not by some material substantive content, but its function and cognitive informative content.

Sticking to a systematic approach to the study of complex socio-economic processes, the authors believe it is necessary to analyze quantitative and qualitative characteristics of all the above mentioned types of capital together in terms of their relevance to the process of modernization of the country and taking into account their inextricable logic, information, essential and functional interdependence

Analytical review of various theoretical approaches to the essence of human capital draws to the conclusion that this social economic category is a structured set of individual acquired skills including: educational status, knowledge, professional background and skills, mobility, health, and personal qualities. These components form a basis for defining a modern individual as a

key factor of social development, possessing intellectual and scientific capital, which allows the development and implementation of innovations in various spheres of human activity, though it is the labor market that is responsible for human capital components implementation.

Theoretical and methodological basis of the labor market as one of the segments of the national economy is based on the system-constituting element, performing a functional role of forming the logical framework of the system and determining its general structure and quality characteristics. Identifying this system-forming element is an objective necessity, which is explained by the fact that the labor market is a segment of a single economic mechanism, so it has certain vertical and horizontal facets, which reflect its legal, institutional, social – economic, institutional and other aspects of functioning and development.

Having summarized literary sources on the use of system analysis we would like to highlight some of the main basic requirements to a system-constituting elements proposed by a researcher S. Mihneva. They are the following ones [5]: to link the system into a single unit the required element must serve as a component of each of the subsystems of a required macro system; it must be economically completed at the required macro level and thus define the «economic nature» of the system, its system qualities, being the core component of the system it should take a central place: forming the original economic relationship on the one hand, and interacting directly with all elements of the system on the other hand, it should determine the functioning of both the macro system and its subsystems; influence the specifics of each of its elements, the direction of system development and reflect this development.

The necessity of taking into account the specifics of a system-constituting elements of the labor market should be stressed, that means it is to be considered not only as a complex social economic

functions and roles, but also as an integral part of social economic, information and creative resource of modern society.

According to the definition, given by statisticians (G.D. Kulagina) [4], country's labor potential – is the total capacity of its workforce to produce the volume of products and services that are maximum possible under the given conditions and that are required to meet the needs and guarantee its sustained economic development. Consequently, the task of statistical analysis is to identify their productive capacity in terms of ensuring the best results of social economic activity. Thus, the labor potential is the total of employment opportunities both of an individual and different groups of employees of the society as a whole, and also characterizes labor quality and labor potential opportunities, while the labor force just determines only the labor amount and structure [1].

Consequently, in addition to the quantitative assessment of labor potential, a more comprehensive assessment of its quality characteristics of educational, professional, skill levels, of employment motivation is required.

We fully share some researchers' idea that employment potential is a multi-level integrated category, the main elements of which are able to complement and reinforce each other's activity, whereby the effect of the labor potential is integral.

To consider the problem in terms of complete statistical accounting and analysis we present I. Polyakova's point of view [6], who states the necessity of making a number of refinements for the category of «labor potential» to get its real statistical evaluation. Among them she underlines labor potential, in terms of quantity, it is a total of population within the boundaries of the economic territory, which is referred to the labor force at the time of accounting, in terms of quality – it is the social economic characteristics of the labor force: qualification level, specialization, age, seniority,

marital status, educational background, profession, activity and others.

Developing of labor capacity may occur despite the reduction of its quantitative parameters by its quality components. According to the majority of researchers, it is these components of labor potential that are becoming increasingly important in modern conditions. In particular, the authors surely agree with O. Zaborovskaya [3] who notes that «human intellectual capabilities are becoming more and more crucial for economic growth».

The structure of labor and scientific potential of home labor market is an important issue in the framework of functioning of labor market mechanisms.

The structure of employment potential of a company, as well as that of scientific and innovative potential, represents a ratio of different demographic, social, functional, qualification, organizational, professional, and other characteristics of groups of employees, while staff component includes: qualification and educational potential. These components are closely interrelated and therefore, a statistical study of the labor and science and innovation capacity and human capacity as their constituent part is an urgent problem for management optimizing at all levels of territorial aggregation.

To our mind, structural elements of labor and science and innovation capacity are to be divided into three groups: the first one – social demographic components such as age and sex structure, education background, family structure, health situation, the second group includes industrial components: professional and qualification structure, working conditions, professional skills development, creative activity, and the third group – the components of market infrastructure. All three groups of structural elements contribute to the creation and development of the conditions for reproduction and accumulation of these types of society capacity.

The concept of intellectual capital as a basis for labor and science and innovation capital was first introduced by J. Galbraith in 1969, T. Stuart, who was the first to investigate its nature, pointed out that intellectual capital consists of a combination of various types of knowledge in the form of patents, processes, management skills, technology, experience and information about customers and suppliers.

In general, considering different methodological approaches mentioned in the economic literature [9], intellectual capital may be viewed as having a wide range of components, based on human capital parameters and focused on their full implementation, which is essential for innovative development in terms of widespread use of scientific knowledge in theoretical and applied aspects.

At the moment main concept statements of intellectual business, the development of which the researchers associate with innovative waves of the theory of economic cycles by Y. Schumpeter, according to which each of the waves leads to «a new economic era» [7], are actively developed and justified. T. Graphova, in particular, states in her monograph [2], that if to continue Schumpeter dynamic range according to his calculations, we'll see that approximately in 1959 the fifth wave characterized by development of Internet, software, multimedia and telecommunications started, and it is to be completed between 2010 – 2015 with a new technological leap. It should be mentioned that besides these features the period of the «fifth wave» is characterized by further development and widespread use of the arsenal of the tools of statistical analysis and evaluation of processes and phenomena in the economy and social sphere.

We emphasize our position is perfectly in keeping with T. Graphova's view [2] of the «knowledge economy» as a whole being based on three elements: information, as the embodiment of knowledge and the most important resource; networked econ-

omy as a capital increasing efficiency factor; innovations as a factor of social and economic development modernization in the spatial aspects. Consequently, the intellectual capital is characterized by a transfer of business interest into the sphere of science and innovation.

Social development realities indicate that science is a specific and at the same time an independent type of economic activity, logically structured into a coherent social economic system of the society, which aims to produce new knowledge. As an economic activity, science is inherently based on the theory of production factors, i.e. it both consumes all kinds of economic resources and uses the accumulated potential of existing knowledge, thus producing scientific ideas, new knowledge and discoveries on this basis. However, all these types of scientific products are intangible in their nature and to become a commodity, they should have value and consumer value, according to the thesis of economic theory. The peculiarity of these goods is that they can be implemented in two ways: in an intangible form – in the form of scientific ideas, discoveries, and in the material one – in the form of new products, services, scientific documentation and some others. Specific commodity forms of science such as social economic information, including statistical information resources for developing methodological approaches, to analyzing and evaluating, modeling and projection of labor, research, innovation and other activities development at different levels of territorial aggregation are to be highlighted.

While the social economic system consuming scientific results which are a resource of its sustainable development, some important qualitative changes of parameters of the reproduction process and its result – the product or service – take place. This process is reflected in the product (service) production pattern that takes into account reproductive process factors and science and information factors.

In addition, we would underline the idea that human capital is the main producer of new knowledge, possessing intelligence and memory, and therefore the scientific sphere product, which transferring into the economy, leaves its copy in science, what in its turn let us speak about the internal feedback in science. This feedback is an important feature of scientific activities. The whole history of science proves that any scientific theory, any scientific discovery eventually are applied in reality, and provide economic benefits, although the time gap (lag) from the moment of scientific discovery to its practical use is up to several years. However, heuristic, exploratory science nature, its cost-effectiveness of those kinds of studies that either do not have any economic benefit or are not even supposed to have it must be considered [8].

Specific feature of scientific products is in the fact that in the next period its volume depends on both already known production factors, and its integral value obtained at the time of the previous production cycle completion. The given process is a peculiar characteristic of scientific activity and it shows a steady increment of scientific knowledge and development of innovations.

Thus, labor, scientific and innovation activities are closely interrelated and it is reasonable to use them both for scientific and applied purposes as a single unit – the science and innovation sphere, which is primarily based on the reproduction situation, reproduction conditions and the level of development of human and intellectual capital types.

In accordance with international standards, the innovation, as a result of scientific activity and intellectual potential realization, is defined as a total result of innovative activity embodied in a form of a new or improved product, introduced on the market, a new or improved technological process used in practice; a new approach to the production of social services.

Thus, today non-price factors of social development become the major issues. Economically developed countries, as well as a significant part of developing economies increase goods and services competitiveness by implementing innovations, the creation of which is based on the development of labor and scientific spheres of activity and improving intelligence level. In particular, the assessments of scientific and innovation sphere include, among others the indicator of innovation cost measure, reaffirming their close interdependence.

It proceeds from the foregoing that scientific and technical novelty and industrial applicability are the essential features of any innovations. Accordingly, the innovations can be considered in two aspects: dynamic and static, in the latter case, an innovation is the final result of research and production cycle.

Innovations direct effect at the level of business entity is marked with an increase its technological, economical and competitive levels, and as a result with an additional income; at the industry level it is proved with growth of production efficiency and increase of social impact; at the region and the country level it results in upgrading the country's world ranking and its competitiveness, and thus in improving the quality of life of the population.

As a result, we come to the following conclusion: consideration of such social economic categories as human, intellectual and labor types of capital, science and innovation spheres have a close relationship and their economic and statistical research should be based on the symbiosis of analysis and synthesis, that is an implementation of one of the most important tasks of systemic thinking.

Bibliographic list

1. Bulanov V.S., Volgina N.A. Labor market: a textbook for students of «Economics of labor» department and other economic specialities. / Edited by Bulanov V.S., Volgin N.A. – 2nd ed., rev. and add. – M.: Exam, 2003. – 478 p.

2. Graphova T. A system of resource management of intellectual capital. – Rostov – on-Don: SFU, 2010.

3. Zaborovskaya O.I. Formation and development of human capital in the region: an institutional approach. // Ph.D in Economics theses. – St. Petersburg, 2005.

4. Kulagina G.D. Macroeconomic statistics. Training handbook. – M.: MESI, 1999. – 359 p.

5. Mihneva S.G. Labor market: methodological and theoretical foundations of knowledge (systemic evolutionary approach). – M., 2007. – 156 p.

6. Polyakova I.A. Regional labor market: methodological and applied aspects of statistical research: Monograph. – Rostov – on-Don: RSEI. 2007. – 408 p.

7. Rumyantseva E.E. New economic encyclopedia. – Moscow: Infra-M., 2006.

8. Serper E.A. Improving organizational – economic mechanisms of science development in market conditions, Ph.D. in Economy thesis. – St.P., 2008.

9. Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. N.Y.-L., Doubleday / Currency, 1997. Copyright – T.A.Stewart 1997. – P. 306.

E-mail: julyivaschenko@mail.ru

Matraeva L.V.,

*Ph.D.in Economics, Associate Professor
of the Finance and Banking Chair, Russian
State University of Trade and Economics,
Tula branch*

THE GENESIS OF INDEX OF FOREIGN DIRECT INVESTMENT CONTENT IN THE PRACTICE OF INTERNATIONAL STATISTICAL ACCOUNTING

UDC 31:33

Abstract

This article presents an attempt to systematize the international practice of foreign direct investment statistics in comparison with the evolution of Russian index calculation methodology. Despite the extensive practice of foreign investment statistics and numerous attempts to unify the survey methodology, there is still no standard practice. It is caused by different approaches of national laws applied in some countries, despite all the efforts of the international economic organizations to unify the concept.

Keywords

Foreign direct investments, foreign direct investments statistics, international experience.

Nowadays understanding of global investment market trends is impossible without the high quality, methodologically sound statistical information. Research of the development of foreign direct investment statistics in different countries allowed to identify the main stages in the

evolution of the concept of foreign direct investment.

At first the term «foreign direct investment» (hereinafter – FDI) was introduced by U.S. statisticians in 1930. This term referred to investments made by residents directly without the mediation of financial markets. That is the classification

of direct and portfolio investment depended first on the way the securities were purchased: outside the organized financial market or directly on it. In this case, there was no clear criterion, and much depended on those who processed the data.

A clearer criteria of differentiation are formed within the first concept, which can be called «the quantitative control concept». This concept associates the term FDI mainly with getting a great investor's impact on company management. Accordingly, the referring of investments to FDI was treated as a purchase of more than a certain percentage of shares of the authorized capital of the company, giving sufficient power to run the company under the national company law.

Thus, when being examining in 1936 in U.S., the FDI were defined as «investments into foreign corporations or companies controlled by a person or a group of persons (legal or natural ones) living in the United States, or if the participation of such person (group) in the management of the enterprise is important»[2]. Moreover, foreign enterprises with less than 10 % participation of the residents were not included in direct investments, and a number of enterprises with less than 20 % was insignificant.

In its turn, the Russian Federation Law «On Foreign Investments» [3] reveals the concept of foreign direct investment as follows:

- acquisition by a foreign investor of at least 10 per cent of shares (stakes) in the authorized (share) capital of the Russian commercial organization established or newly created on the territory of the Russian Federation in the form of a business partnership or a company in accordance with the civil legislation of the Russian Federation;
- investment in fixed assets of the branch of a foreign legal entity created on the territory of the Russian Federation;
- implementation of financial lease (leasing) of equipment specified in

Sections XVI and XVII of the Commodity Nomenclature of Foreign Affairs of the Commonwealth of Independent States (CIS HS), with the customs value of not less than 1 million rubles, by a foreign investor landlord on the territory of the Russian Federation

The concept of sustainable impact widened the previous one due to a more extensive interpretation of the notion of control over an enterprise. Under this concept affiliated and incorporated companies began to be considered.

In the late 1950s in the United States FDI began to refer to:

- foreign corporations and organizations – the voting shares proportion is equal to or more than 25%;
- foreign corporations and organizations (shares purchased on the public market) – the proportion is not less than 50 % of the voting shares (in an affiliated group – each owns less than 25 % of shares).

In a survey of FDI in 1959 data on the associated enterprises, the share of investors in the capital is from 10% to 25%, were also included. A clear downward trend in the quantitative value of the threshold is quite obvious. In 1966 10% of equity with the investment not less than 50 thousand U.S. dollars is required for the inclusion in the category of direct investment. For associated companies the investments were divided into 3 groups at the time, depending on the investor's share:

- associated – 10 % – 25 %;
- controlled – 25 % or higher;
- more than 50% participation – «mayorat» (identified inside of the second category) [1].

Later on in 1996, the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) proposed as a part of its recommendations to determine an enterprise with foreign investments as «...incorporated or unincorporated enterprise in which a foreign investor owns 10 % or more of the ordinary shares or voting shares of an incor-

porated enterprise. FDI can be arranged in the form of subsidiaries in which a non-resident investor owns more than 50 % of the share capital; in the form of associated companies in which he owns 50 % or less of the authorized capital; branches, entirely or partially owned by the joint ownership rights of unincorporated enterprises. A direct investor, owning at least 10 % of the shares may affect the management of the company. At the same no absolute investor control is supposed» [4].

However, this interpretation was quite vague, and now the world's most authoritative is the FDI definition proposed by the 5th edition of the Balance of Payments «Balance of Payments Manual» (BPM 5) – «direct investments is a category of international investment that reflects the pursuit of an economic unit, a resident of one country, to get a sustainable impact on the enterprise in another country». [6]

Thus, the statistics of foreign investment must necessarily take into account all companies in which foreign investors have a significant share directly or indirectly. Editions of OECD «Benchmark Definition of Foreign Investment» (Benchmark) [7] and the IMF «Balance of Payments Compilation Guide» describe the whole range of companies with direct or indirect foreign ownership, which should be statistically considered [5]:

1) Subsidiaries. The company A is recognized as a subsidiary in relation to company B if the following demands are met:

- company B is a shareholder or member of the company A and has the right to appoint or remove a majority of the Board of Directors, Supervisory Board and Management of company A, or owns more than half the votes in the company A;

- company A is a subsidiary of another company C, which, in turn, is a wholly owned subsidiary of B company.

2) Affiliated companies. Company A is an affiliate of Company B, if B, its subsidiaries or affiliated companies own the package up to 50 % of the shares /

votes of Company A, and if B or its subsidiaries have a significant stake in the company A. Thus, A company is an affiliate of company B, if B and its subsidiaries own the package from 10% to 50 % of the shares / votes in the company A.

3) Branches. A branch of a foreign direct investment company is an unincorporated company in the recipient country, which is:

- a permanent establishment or office of a foreign investor;;
- is a partnership or joint venture without a legal entity with a foreign investor or a third party;

- is land, buildings (except for buildings owned by foreign missions), real equipment or object in the recipient country and directly owned by foreign investors. Cottages and second homes owned by a non-resident, are considered so to be foreign investments, however, a few countries include such investments in its statistics;

- mobile equipment (ships, aircraft, gas or oil rigs), which operates in the country for at least one year, if the equipment is taken into account separately by the operator and it is recognized by the tax authorities. Such investments are considered to be direct investments in a notional enterprise in the recipient country.

Consequently, the statistics based on these definitions, must include all the companies in which a foreign investor directly or indirectly has a significant contribution. So, this concept implies reflection in FDI statistics not only direct but also indirect effects.

Nevertheless, international organizations seek to avoid the idea of control, which is accepted by the global economy, and instead a broader functional concept is offered, according to it, FDI should reflect a purpose of long-term direct investor's interest in property. Long-term interest of the investor is determined by long-term relationships of the direct investor, as well as by his significant influence on the company management. This concept allows to

estimate more clearly the impact of cross-border capital movement on the economy of the country, taking into account investment objectives. It is within this concept that became possible to consider such components as reinvested earnings and intangible assets as a part of FDI, irrespective of their size, because the longer the investment term is, the higher is the share of reinvested earnings in total FDI that really confirms the long-term interest of the investor. A transfer of intangible assets, including technology, brands, managerial experience also allows the investor to confirm long-term intentions in respect to its foreign investments. At the same time, if analyzing the practice of statistics in such countries as Canada, France, Japan, Norway, not to mention Russia, reinvested earnings are not included in direct investment. Nevertheless, the practice of the United States shows that in the years 1989-

1995, they accounted for more than 50 % of the increase FDI stock, about 60 % in the UK, 25 % – in Sweden [4]. Of course, inclusion of these indicators at the stage of admission of foreign investor is not meaningful due to the small values of these parameters at this stage and a high complexity of their collection. However, at the stage of foreign investor functioning unrecognized database performance can significantly distort the FDI statistics.

Taking into account the fact that one or another concept historically originated within a particular investment situation and analyzing the experience of the developed countries which already passed certain stages in the evolution of FDI statistics, it is appropriate to use each of the above concepts within a particular stage of attracting foreign investor (Fig. 1).

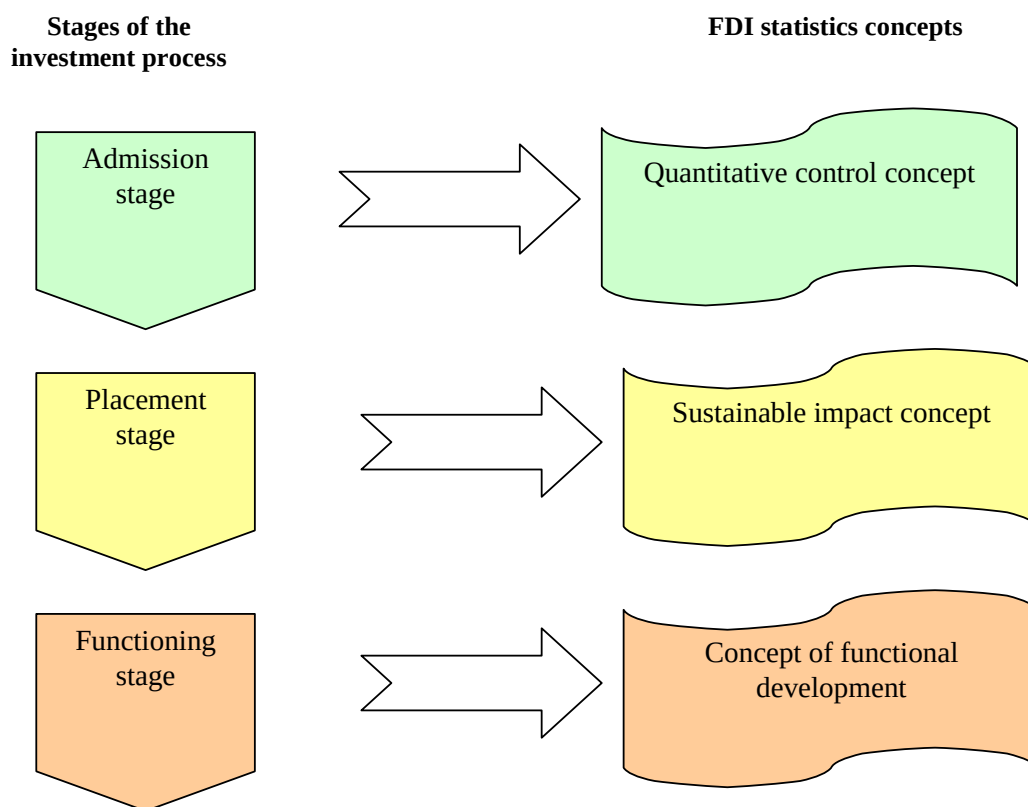


Figure 1 – Recommendations for the use of FDI concepts depending on the stage of the investment process

Since at the admission stage there is no a properly developed subordinate structure of companies ownership because of instability of investment flows and a «trial» nature of investment, and the amount of reinvested earnings is insignificant due to a high investment risk, it is more efficient use the concept of quantitative control for the statistical purposes.

However, with an increase in reinvested earnings, the amount of spin-off companies and complexity of their organizational structure that occurs at the placement stage, the statistical concept of the country should be widen in accordance with the principles of sustainable impact concept. And finally, the next stage of the investment process associated with the transmission and broadcasting of intangible assets, is fully reflected in the statistical concept of functional development. Using this approach would reveal statistical information in full compliance with the requirements of materiality and, simultaneously, avoid unnecessarily time-consuming and complicated statistic accounting procedures.

Certainly, the complexity of statistic accounting procedures of FDI today is due to the increasing intensity and variety of forms of investment, however, unnecessary complication procedure does not always lead to an increase in the information reliability, and often is a distorting factor. That is why the contemporary statistical account of FDI has a difficult task of harmonizing the statistical reliability of accounting in accordance with the emerging complex system of global economic relations and preserving the quality of statistical data at the same time.

All this suggests an urgent need for the development of Russian foreign direct investment statistics in accordance with modern international principles, which

were formed under a complex evolutionary process, namely, the improvement of statistical procedures for the collection, analysis and dissemination of data on FDI.

Bibliographic list

1. Pak E.N. Problems of foreign direct investment statistics development // Questions of Statistics. – 2008. – № 2. – Pp. 37-44.
2. Federal Law «On Foreign Investments in the Russian Federation» № 160-FZ of 09.07.1999 (as amended 06.12.2011). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_121824 (free admission, date of access 07.02.2013).
3. Methodological Guidelines on the organization of statistical observation of the movement of foreign investments in accordance with the guidelines approved by the Resolution of the Balance of Payments of the Russian State Statistics Committee of 28.10.02 № 204. – URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/invest/met_inostr1.doc (free admission, date of access 07.02.2013).
4. Liventsev N.N., Kostyuni-na G.M. International movement of capital (investment policy of foreign countries). – M.: Economist, 2004. – 368 p.
5. Balance of Payments compilation guide.-Washington, DC, USA: International Monetary Fund. – 1995. – 380 p.
6. Balance of Payments Manual, 5th edition, IMF, 1993. – URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/bopman/bopman.pdf> (free admission, date accessed 01.07.13).
7. Benchmark Definition of Foreign Direct Investment, 3rd edition (BD3), OECD, 1996. – URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/2090148.pdf> (free admission, date accessed 01.07.13).

E-mail: matraeva@rambler.ru

Zenkina I.V.,

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

APPLICATION OF THE ANALYSIS MODEL OF THE COMPANY DEVELOPMENT BALANCE IN COURSE OF STRATEGIC BUSINESS STUDIES

UDC 658

Abstract

The article introduces a comparative characteristics of key attributes of the most famous models of strategic analysis. On this basis, a critical evaluation of the applied models of strategic analysis is given, as well as limits are marked and the necessity for development of new, more effective methodical instruments is justified. The author's model of analysis of balanced development of the company «ABCD» is presented, the main areas of the analysis of economic activities of commercial organizations defining its content are described. The main methodical issues of using the analysis model of balanced development in the strategic business research are analysed.

Keywords

Strategic analysis, strategic analysis models, analysis model of balanced development of the company.

Up to the moment the methodology of the strategic analysis of companies activities is characterized by a fairly wide range of foreign studies devoted to the models of strategic analysis. Detailed research of these models allows to refine their content as that of models of strategic positioning of business entities, the content being identified on the basis of a limited set of indicators implemented into a model with regard of the priorities, objects and subjects of strategic analysis.

The best known and widely applied are the following from the arsenal of strategic analysis models:

- matrix «BCG» (Boston Consulting Group);
- matrix «GE/McKinsey» (General Electric/McKinsey);
- model «McKinsey/7S»;
- matrix «Shell/DPM» (Shell/Direct Policy Matrix);

- matrix «Hofer / Schendel»;
- matrix «ADL/LC» (Arthur D. Little/Life Cycle);
- matrix of growth by A.T. Kearney;
- model SPACE;
- model of three value criteria by M. Tracy and F. Virsemy;
- SWOT-analysis, etc.

Systematization and comparative evaluation of the basic models of strategic analysis allowed to come to the logical conclusion that each of the above models is characterized by a more or less significant limitations, as it provides the grounds and evaluation of strategic management decisions under a certain perspective and does not cover the full range of relevant factors. This is clearly shown in Table 1 with the comparative analytical table of the key attributes of strategic analysis models

Table 1 – Comparative characteristics of the key attributes of strategic analysis models*

№	Strategic analysis models	Key attributes
1.	Matrix «BCG»	• market growth; • relative market share
2.	Matrix «GE/mckinsey»	• market attractiveness; • strategic position of the company
3.	Model «McKinsey/7S»	• strategy; • amount of skills; • shared values; • structure of the organization; • system; • employees; • style
4.	Matrix «ADL/LC»	• a stage of the industry life cycle; • a relative competitive position of the business type in the industry; balance of business portfolio
5.	Matrix «Shell/DPM»	• attractiveness of the industry; • competitive situation of the company
6.	Matrix «Hofer/Schendel»	• market development stages; • a relative competitive position of the business type in the industry
7.	Matrix of growth by A.T. Kearney;	• relative dynamics of turnover; • market capitalization
8.	Model SPACE	• industry stability; • stability of the external environment; • financial stability; • competitive advantage
9.	Model of three value criteria by M. Tracy and F. Virsemy	• activities well functioning; • the potential for reducing the production cost on the basis of resource competition factors; • trusting relationships with customers («customer intimacy»); • product excellence
10.	SWOT-analysis	• opportunities and threats of the external business environment; • the strengths and weaknesses of the organization

* Compiled by the author.

It is quite obvious that none of the models of strategic analysis includes a risk category and chances to assess it for strengthening the validity of developed and implemented strategic management decisions. This fact is a significant disadvantage of strategic choice matrices, which

is even more obvious because of the modern gradual transition of Russia to international financial reporting standards, the concept of risk-oriented reporting and the resulting necessity of risk-determining strategic analysis.

It should be noted that along with the systemic nature of the study, a balanced scientific approach seems to be the prime condition of solvency of any model of strategic analysis. The requirement for a balanced business company portfolio, which is the basis of the matrix «ADL/LC», as well as the idea of a balanced scorecard organization grounded and described in a corresponding concept by D. Norton and R. Kaplan, are highly relevant, that is proved by their worldwide fame and recognition. However, most models of strategic analysis eliminate the balanced assessment of various aspects of the company in the context of its strategic development.

In this regard, in order to improve the tendency of the strategic analysis to address contemporary challenges of strategic management analysis, a model of balanced company development, called the «ABCD» model, which is the abbreviation of the English phrase «Analysis of Balanced Company Development» is introduced.

This model is a methodological instrument of modern strategic analysis, completing the current asymmetry displayed, on the one hand, through the development of the concepts of strategic management, declaring the need to balance the activities of companies and, on the other hand, through the absence of adequate analytical tools to assess the degree of development balance of businesses. «ABCD» model is problem – oriented on systemic research and evaluation in the framework of the integration of external and internal information, based on a combination of financial and non-financial, qualitative and quantitative evaluating indicators:

1. Balance of business resources needed to implement the strategy.
2. Balance of business processes carried out in the course of strategy implementation.
3. Balance of strategic goals of the company for projecting finance, production, marketing, personnel and innovation.

4. Balance of key company performance indicators, such as an assessment of the level of the achievement of strategic company goals.

5. Balance of conditions of the external business environment (strategic climate) and internal capacity to implement the organization's strategy (strategic capacity), together determining the strategic position of the company and its strategic stability

6. Balance of business risks and opportunities to prevent or minimize the negative effects of risk events.

«ABCD» model can be represented as follows (Fig. 1).

The analysis of the balance of business resources, primarily determines the list, the volume and quality of resources required to implement the strategy of the organization. The composition of such resources is unique for each company, and may include: financial resources, material resources, including plant and equipment, raw materials, components, intangible resources, as well as human resources. Good governance should include the formation of inputs to a common level of output, i.e., the equality of potentials for each resource.

In this regard, further the maximum possible amount of output of required quality for each factor with full coverage of all other factors is calculated. In particular, it is advisable to calculate the production capacity of the plant, material, labor, and financial capacity of company the strategy.

On this basis, of all the resource strategy factors the limiting one is determined, which is in charge of a minimum possible amount of the balanced production program. In addition according to the results of the analysis new ways of the development and more efficient use of the resource base of the strategy for increasing the threshold for balanced resource factors in output can be developed.

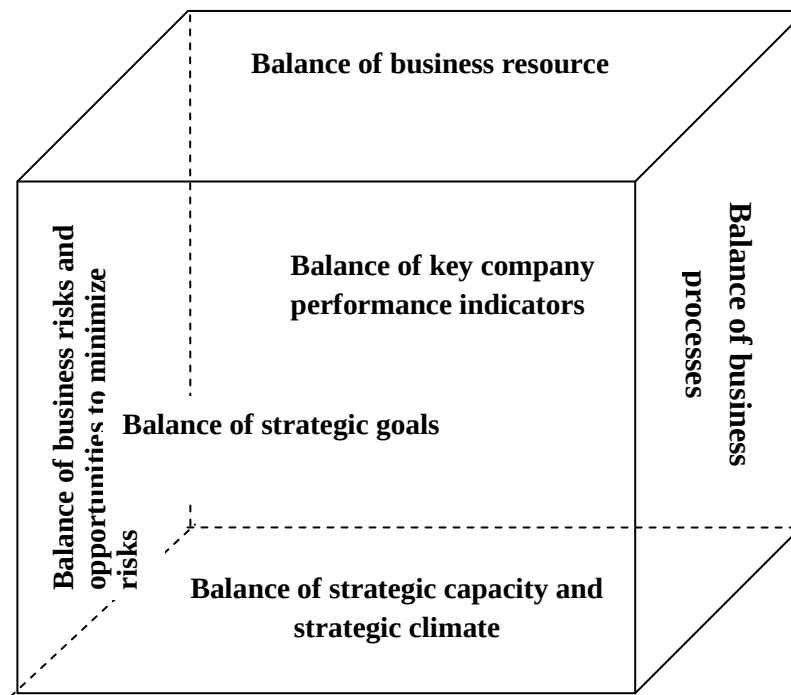


Figure 1 – «ABCD» model of the analysis of balance of the company*

**Compiled by the author.*

The analysis of the balance of business processes, undertaken in the course of the introducing the strategy, involves the assessment of the potential consistency and effectiveness of all fundamental business processes of the company in their relationship and interaction with the purpose of establishing their compliance, that is how the needs and taking ability of one business process at the «input» correspond to the ability of other associated business process and results formed at its «exit». The target state in terms of creating optimal conditions for strategy implementation is achieving a balance of the business processes.

The analysis of the balance of strategic company goals is aimed at finding out how they are dispersed in priority areas of a business entity, covering finance, manufacturing, marketing, personnel and innovations.

Balance of strategic goals is the most important presupposition for balance of results of the strategy, which is expressed in approximately equally degree of achievement of company goals in all directions. Otherwise, asymmetry of company activity arises and accumulates due to the fact that some strategic objectives are achieved at the expense of others, different in nature, but no less important in terms of effectiveness, efficiency and sustainability of the business in the long term perspective. In this regard, the analysis of the balance of key performance indicators as an assessment of the level of the achievement of strategic company goals is very important.

Analysis of the balance of strategic objectives and the results of their implementation is shown in the following table (Table 2).

Table 2 – Summarized scheme of the analysis of balance of organization's strategic goals and balance results of the achievement*

Company Activity fields (reflecting projection of Balanced Scorecard (BSC))	Strategic objectives, decomposed by activity	Level of goals priority, x_i [1;5]	The degree of goal implementation [1;5]		Integral assessment of goal achievement		Maximal assessment of goal achievement		The degree of goals realization in the field, % ($\frac{\sum x_i y_i}{\sum x_i y_i^{\max}}$)
			y_i	$y_i^{\max}$	$x_i y_i$	$\sum x_i y_i$	$\frac{x_i}{y_i^{\max}}$	$\frac{\sum x_i}{y_i^{\max}}$	
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8
Finance	Goal №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	Goal №2	4	*	5	*		20		
	Goal №3	3	*	5	*		15		
	Goal №4	2	*	5	*		10		
	Goal №5	1	*	5	*		5		
Production (the main activity)	Goal №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Goal №5	1	*	5	*		5		
Marketing	Goal №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Goal №5	1	*	5	*		5		
Personnel	Goal №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Goal №5	1	*	5	*		5		
Innovations	Goal №1	5	*	5	*	*	25	75	*
	...	4	*	5	*		20		
		3	*	5	*		15		
		2	*	5	*		10		
	Goal №5	1	*	5	*		5		

* Compiled by the author.

Note. Cells with a «*» are to be filled with factual data of the company analyzed.

The given summarizing scheme of the analysis the presence of a certain system of private strategic objectives in all the areas of the company activity, reflecting the projection of the Balanced Scorecard (Balanced Scorecard, BSC), interconnected and coordinated with the development strategy of the company evaluates the balance of strategic objectives.

The criterion of balance of progress results towards strategic goals is considered to be an approximate parity of levels of goals implementation I set of the analyzed trends.

The analysis of the balance of the strategic potential and strategic climate is to evaluate whether the internal capacity of organization's strategy implementation correspond to the conditions of the external business environment, which allows to characterize the strategic position of the company. This direction of research of balanced development of the economic entity is based on the methodology and methods of the analysis of the strategic environment and strategic capability of a company.

The importance of the last in the «ABCD» model issues of analysis is due to the fact that for sustainable balanced de-

velopment of the company in the long-term run it is necessary to take adequate measures to prevent and minimize the negative effects of risk events. In its connection the analysis of the balance of risks and risk management techniques, defining the organization's capacity to reduce them, becomes of great importance.

The strategic risk analysis is carried out according to the following large groups of business activity risks:

- risks of strategic areas of management and external business environment;
- risks of the specific organization or internal risks;
- risks of the strategy, projects, products.

The main methods of measurement and risk assessment are the statistical method, the method of analogy, the method of expert estimates, counting-analytical method.

In the context of the strategic risk analysis identification of the main sources of risk is carried out, the probability of loss or failure to reach the planned outcome because of individual sources of risk is assessed, and on this basis some measures for reducing the difficulties of dealing with the risks are developed.

Currently, the most developed and factually applied methods in enterprise risk management are:

- risk aversion method;
- risks localization method;
- dissipation risks method;
- risk compensation method.

The risk aversion method provides risk insurance, search for guarantees, failure of risky strategies. Risks localization method involves the formation of special company's structures and economic units engaged in the implementation of high-risk projects, and participation in strategic alliances to reduce risk. Dissipation risks method is based on the diversification of company activities, allocation of risks in

time and distribution of responsibilities between the parties. Risks compensation method consists in developing growth strategies that minimize risk, and creation of a system of reserves.

A specific list of indicators studied and assessed in the «ABCD» model projections, is not strictly specified and depends on factors specific to each particular business entity, including:

- organization's strategy;
- particular activities of the organization;
- status of the organization in the external business environment;
- the methodology of strategic analysis;
- completeness of information support of the strategic analysis;
- adequacy of the information technology level of the company as well as its data hardware.

A comprehensive review of the analytical data generated in the process of applying the model analysis of balance of the company development, allows to create a systemic view on the balance of activities of the organization in terms of strategic business management, to ensure high-quality basis and effectiveness of the strategic management decisions.

Bibliographic list

1. Gershun A., Gorsky M. Technologies of balanced management. – 2nd ed., rev. – Moscow: ZAO Olympus – Business, 2006. – 416 p.
2. Efremov V.S. Business strategy. The concept and methods of planning / textbook. – Moscow: Publishing House «Finpress», 1998. – 192 p.
3. Strategic Management / Ed. Petrov A.N. – St. Petersburg.: Peter, 2005. – 496 p.
4. Kchorin A.N: Strategic analysis: textbook / A.N. Kchorin, V.E. Kerimov. – 2nd ed. rev. and add. – M.: Penguin Books, 2009. – 480 p.

E-mail: zen_irina@mail.ru

Arzhenovskiy S.V.,

Ph.D.in Economics, Professor of Mathematical Statistics, Econometrics And Actuarial Calculations Chair, Rostov State University of Economics (RINH)

Suntura L.,

postgraduate student of Mathematical Statistics, Econometrics And Actuarial Calculations Chair, Rostov State University of Economics (RINH)

UDC 31

STATISTICAL MODELS OF THE PROCESS OF USING ONLINE SERVICES

Abstract

The determinants of individuals Internet services consumption both for business and leisure activities are identified on the basis of panel data of the Russian Longitudinal Monitoring of economic welfare and health determinants. A standard model of Internet services consumer is presented.

Keywords

Internet services, consumption, logit model, panel data.

Today the impact of new information and communication technologies (ICT) on social life is increasing. Internet services are an ICT leader. Modern people use these services in almost all spheres of life: politics, economics, management, culture, art, science. In its connection e-business is spreading rapidly as well. According to experts the amount of global electronic market is about 6% of total turnover of the global economy. [3]. Internet as a tool for e-business offers the most efficient way to spread information about the product and the company that helps to reduce the transnational costs. It results in the establishment of a new type of society in which information and knowledge are the main source of further development.

Network services consumers behavior is not similar to that of the classical theory of consumer choice, but it is motivated by specific individual incentives, besides it depends on the socio – economic situation and is very adaptive and changeable. Nevertheless, Internet services users

have some relatively stable characteristics and act to a certain degree efficiently.

There are only a few research on determinants of internet services use. Thus, in research [4] it is noted that computer skills, a quantity of Internet-users among friends, a PC at home, gender, and social status determine a portrait of the Internet services consumer. The other work [5] economic benefits of the ability to use a computer are evaluated according to the theory of human capital. The total conclusion is that using computer technologies enhances the probability of employment and increases salary. Economists [7] refer Internet users to the individuals who are prone to let innovations into their life, as they give such persons a sense of belonging to a group of more socially successful people. In the study [6] using the Internet is considered to be an innovative practice, which creates a fundamentally different range of opportunities, including job search and leisure activities.

The aim of the work was to identify the determinants of Internet use by individuals for business or leisure activities.

Information base includes a panel data on individuals of the Russian Longitudinal Monitoring of economic welfare and public health in Russia (RLMS) – HSE (The Russia Longitudinal Monitoring Survey (RLMS) – Higher School of Economics (RLMS-HSE)), conducted by the National Research University – Higher School of Economics and ZAO “Demoscope» together with Carolina Population Center, University of North Carolina at Chapel Hill and the Institute of Sociology RAS. <http://www.hse.ru/rlms>, <http://www.cpc.unc.edu/projects/rlms>) for 2005-2012. The survey includes a question about the use of Internet during the last 12 months, as well as a number of questions about the place of Internet use (at work, at home, in an internet cafe) and a purpose of its use. A sampling frame was formed of individuals of both sexes aged 16 to 60 inclusive.

Descriptive statistics calculation shows that over 46 % of respondents used the Internet at least once during the period, which practically coincides with the data of the Public Opinion Foundation (POF), according to which in autumn of 2011 the monthly audience of the Internet in Russia was 54.5 million people, i.e. about 47 % of the total adult population of the country. [2] Mainly the Russians access to the network at home, at work, in internet cafes and other places. In the time period under consideration (2005-2012) the number of Internet users at home increased significantly. This fact is consistent with the data presented by an analytical research company TNS (at the beginning of 2012), according to which the opportunity of home Internet access is available for 92 % of residents of the cities with population of over one hundred thousand people with more than 70% of them using broadband (high-speed) Internet access. The number of users in Internet cafes has reduced significantly, Internet use at work has also slightly declined (Fig. 1).

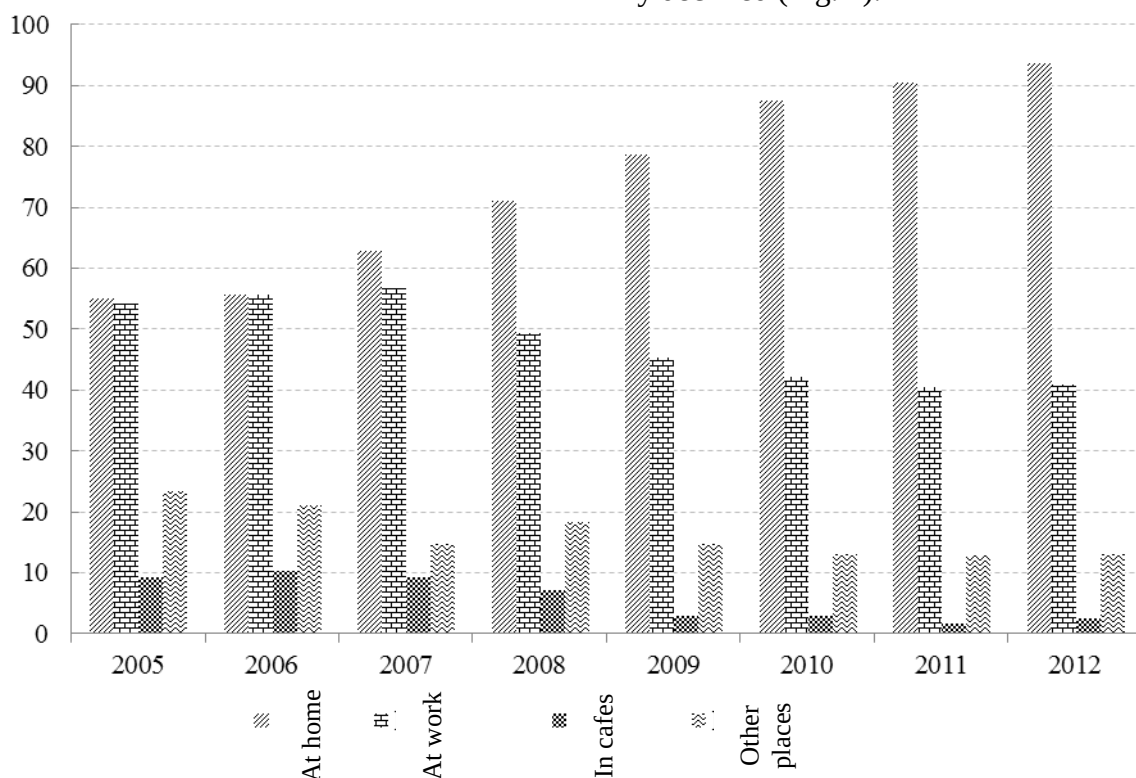


Figure 1 – Distribution of Internet users in accordance with their Internet access location, %

Over 39 % of respondents using the Internet live in regional centers, 32.3% – in the cities, and nearly 21 % in rural areas (hereinafter according to 2012 data).

The dynamics of changes of purposes of using the Internet is presented in

Fig. 2. The main purpose of using the Internet is communication with other people (77.1 % of users), to get information support (75.5%), entertainment (74.3 %).

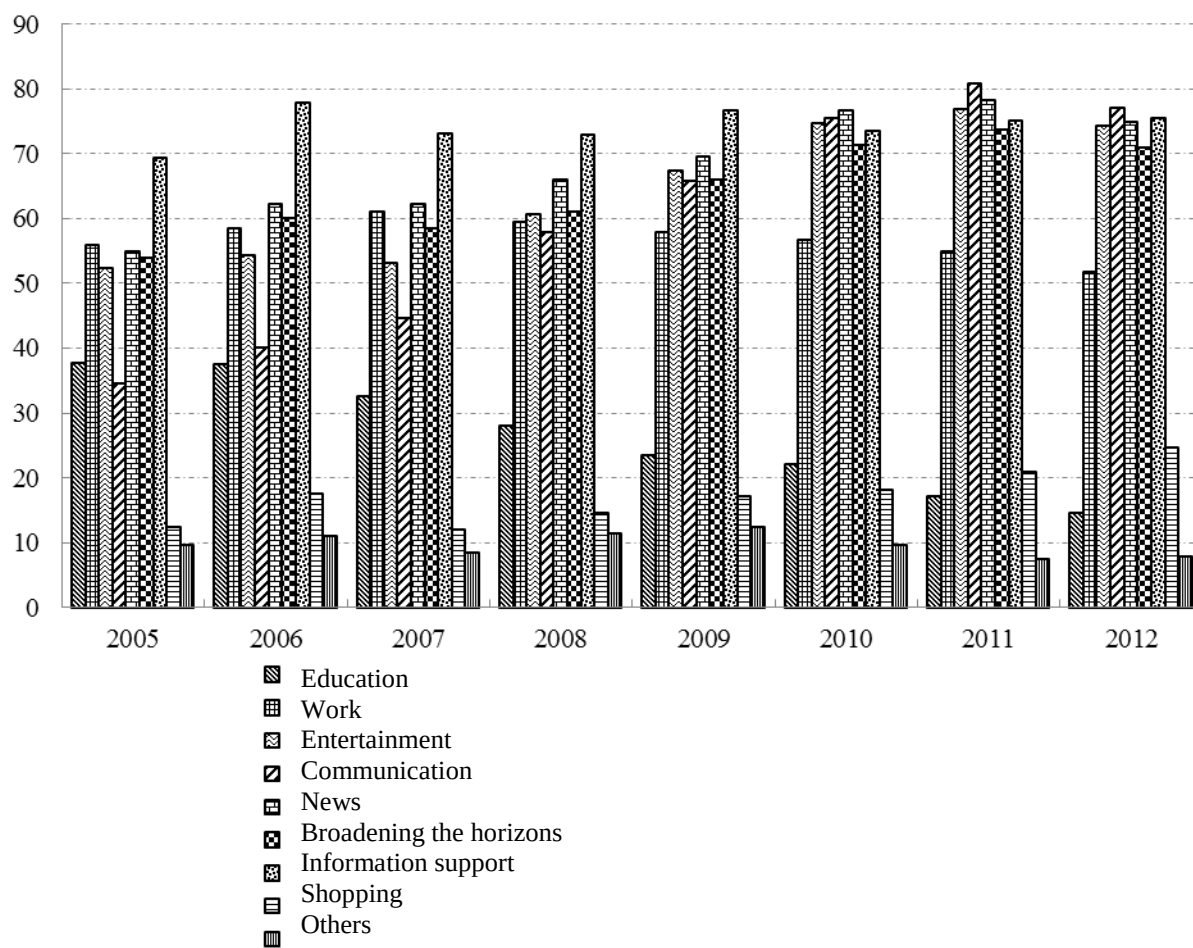


Figure 2 – The purpose of using the Internet (% of positive answers for each category)

In 2012 a question about the use of Internet to visit social networking sites was added to the survey and it was answered affirmative by 68.2 % of users.

Only 24.6 % of users experienced shopping online, in 2005 the proportion of such users was 12.5%. The share of respondents using Internet for educational purpose reduced (from 37.8 % in 2005 to 14.6% in 2012). More than two – fold increase is indicated among the group of users that communicate with each other via Internet. A number of individuals receiving

some on line news information in the network also increased. In general, a significant structural shift towards the tendency to use the Internet for communication and entertainment has been outlined (Fig. 2).

The analyzed time period witnesses the reduction of share of Internet users in the age group from 16 to 25 and a significant increase of the proportion of users in the age groups of 36-45 and 46-60 years old (Figure 3). Respondents from 36 to 45 years old used the Internet for work, receiving news information, broadening the

outlook and improving their cultural level, obtaining reference materials. Users of age groups of 46-60 had similar goals of Internet access. Users from 25 to 35 years old regardless of the sex most commonly used network for shopping and goods and services purchases.

Individuals income (including salaries at the main job and supplementary employment, payments in kind, pensions) averaged 19,986 rubles for Internet-users and 13 321 rubles for non – users (in 2012).

85% of Internet services users are employed and their average education level is almost 13 years (equal to secondary professional education).

According to the professional skills factor, most respondents are qualified users – 26.9%, technicians – 23%, unskilled labor force – 11.6%, engaged in service sector – 11.2%.

In total, Internet users have a family (63.4%). The average age of users is 38.7 years old. 60% of Internet users are women according to the sample.

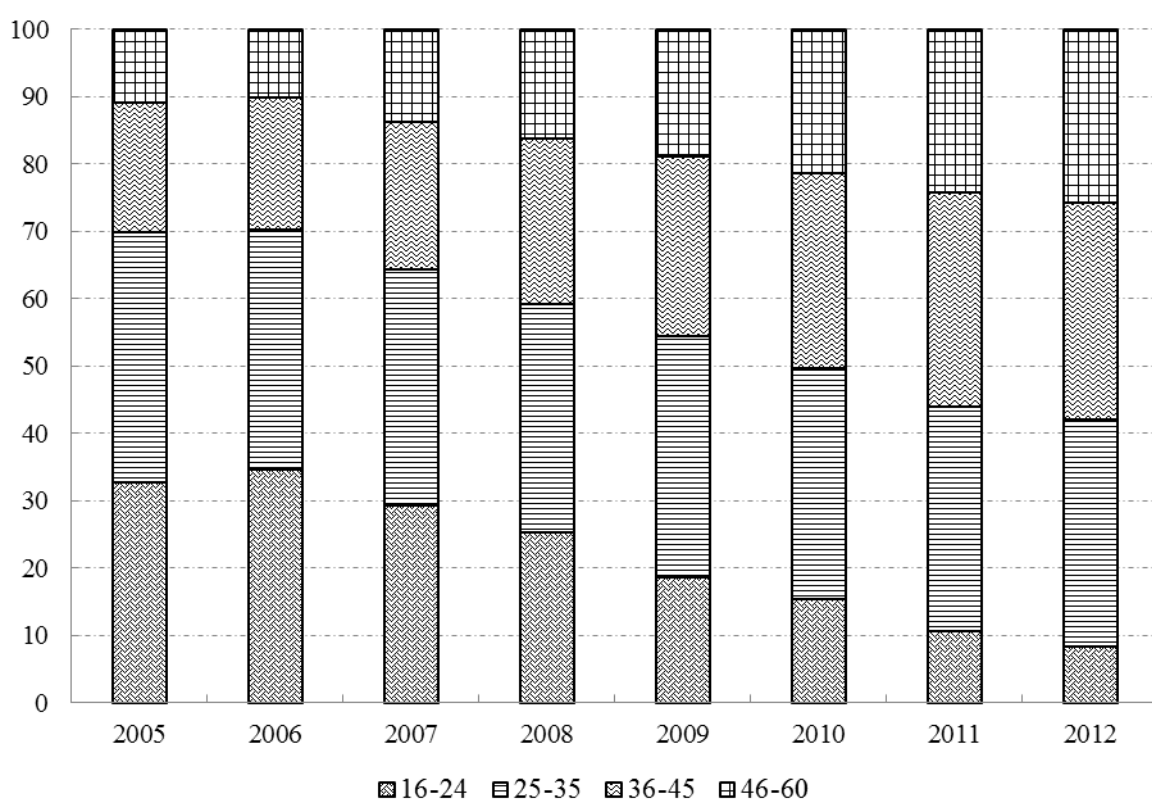


Figure 3 – Distribution of Internet users by age, %

As the descriptive statistics states, consumer use of Internet services depends on individual characteristics (age, education, occupation), the individual's income, as well as a settlement factor.

To identify a sample of factors determining individuals belonging to Internet users, we are to formulate a mathematical model of a discrete choice as a random effect logit model (including the panel data structure)

$$y_{it} = \begin{cases} 1, & y_{it}^* > 0, \\ 0, & y_{it}^* \leq 0, \end{cases}$$

$$y_{it}^* = x_{it}^T \beta + u_{it}, \quad u_{it} = \alpha_i + \varepsilon_{it}$$

the term y_{it} is the dependent variable, x_{it} – the vector of factors, α_i – individual random effects with logistic distribution

$\Lambda(z) = \frac{e^z}{1 + e^z}$, ε_{it} – random errors with the logistic distribution.

The results of estimation of parameters of logit model of Internet services consumption with various specifications are given in Table 1. The model includes time dummies. For all models the specification with panel effects (likelihood ratio test) turned out to be significant.

Interpretation of logistic models parameters is presented in terms of the odds ratio, which shows how many times the probability of choosing one alternative is more (less) than choosing another alternative.

It was found out that the logarithm of individual income has a positive effect on the probability of Internet services use,

age, increasing the chances almost 1.8 times in all the models. Women are less likely to use the Internet than men by 42%. The odds ratio for age categories of consumers clearly shows that young people from 16 to 25 have 13.7 times more chances to use the Internet than individuals of the age group from 46 to 60 years old, the elder are the users the lower are the chances (model 3 in Table 1). Individuals with higher vocational and postgraduate education have 10.1 times more chances to use Internet services than individuals with incomplete secondary education, while chances of respondents with secondary vocational education is 3.4 times higher than those of individuals with incomplete secondary education (model 4 in Table 1).

Table 1 – Logistic models of online services use, random effects in error (RLMS panel, 2005-2012)

Factors	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
Logarithm of individual income	1,811*** (0,116)	1,798*** (0,114)	1,742*** (0,109)	1,788*** (0,115)	1,806*** (0,116)
Sex (1 – female, 0 – male)	0,581*** (0,075)	0,586*** (0,074)	0,569*** (0,072)	0,596*** (0,076)	0,585*** (0,079)
Age, years (basis – 46-60 years old)	0,898*** (0,006)	0,899*** (0,006)		0,898*** (0,006)	0,895*** (0,006)
16-25			13,716*** (2,564)		
26-35			6,506*** (0,899)		
36-45			3,503*** (0,437)		
Education level, years (basis – incomplete secondary education)	1,397*** (0,041)	1,396*** (0,040)	1,375*** (0,039)		1,372*** (0,041)
secondary education				1,852** (0,503)	
initial vocational education				1,942** (0,533)	
secondary vocational				3,366*** (0,938)	
higher vocational and postgraduate education				10,106*** (2,932)	
Occupation (basis – unskilled)	0,775*** (0,018)	0,778*** (0,018)	0,778*** (0,018)	0,783*** (0,018)	
legislators, managers, officials					8,241*** (2,189)
qualified workers					7,776*** (1,714)
technicians					5,778*** (1,210)

Factors	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
servicemen					4,124 ^{***} (0,999)
service sphere personnel					2,293 ^{***} (0,505)
craftsmen					1,557 ^{**} (0,342)
plant and machine operators					1,673 ^{**} (0,357)
Military men					8,419 ^{***} (5,099)
Type of settlement (basis – village)	0,561 ^{***} (0,029)		0,563 ^{***} (0,029)	0,556 ^{***} (0,029)	0,561 ^{***} (0,029)
Regional centre		5,445 ^{***} (0,856)			
city		2,153 ^{***} (0,332)			
urban village		1,151 (0,265)			
Marital status (1 – married, 0 – single)	1,203 (0,191)	1,199 (0,189)	1,167 (0,182)	1,199 (0,190)	1,192 (0,190)
employment (1 – employed, 0 – unemployed)	0,992 (0,659)	0,956 (0,633)	0,853 (0,562)	0,960 (0,638)	1,039 (0,691)
dummies					
2006	1,107 (0,165)	1,113 (0,165)	1,088 (0,161)	1,098 (0,164)	1,108 (0,165)
2007	1,802 ^{***} (0,267)	1,809 ^{***} (0,267)	1,728 ^{***} (0,253)	1,801 ^{***} (0,267)	1,783 ^{***} (0,265)
2008	4,928 ^{***} (0,759)	4,912 ^{***} (0,750)	4,581 ^{***} (0,695)	4,901 ^{***} (0,756)	4,923 ^{***} (0,761)
2009	14,226 ^{***} (2,319)	14,038 ^{***} (2,254)	12,627 ^{***} (2,017)	14,331 ^{***} (2,341)	14,402 ^{***} (2,359)
2010	34,526 ^{***} (6,055)	33,843 ^{***} (5,818)	29,262 ^{***} (5,002)	34,791 ^{***} (6,120)	35,333 ^{***} (6,247)
2011	287,046 ^{***} (194,618)	285,907 ^{***} (193,398)	241,000 ^{***} (162,182)	269,758 ^{***} (182,887)	272,019 ^{***} (182,743)
2012	30,949 ^{***} (6,483)	30,132 ^{***} (6,161)	24,114 ^{***} (4,869)	30,774 ^{***} (6,463)	32,194 ^{***} (6,809)
Likelihood ratio test for the panel, χ^2	901,97	884,03	872,57	887,45	893,03
the Wald test, χ^2	1065,57	1134,87	1070,74	1050,84	1053,33
the likelihood function logarithm \	-4098,009	-4093,296	-4139,792	-4092,529	-4084,325
number of observations	8415	8415	8415	8415	8415

Note. The table shows the odds ratios. Baseline is 2005. In parentheses – standard errors. Significance *** 1%, ** 5%, * 10%.

Analysis of job categories shows that military men use the Internet 8.4 times more, legislators, managers, officials – 8.2 times more, qualified workers – 7.7 times more, and technicians – 5.8 times more often than unskilled workers (model 5 in Table 1). It should be underlined that all the coefficients are significant for job categories.

A settlement factor shows that regional cities residents use the Internet 5.4 times more, urban residents – 2.2 times more often than rural residents (model 2 in Table 1).

Marital status and labor market employment were not significant in all specifications of the model.

Thus, the given study shows that the main factors determining the use of Internet services are age, place of residence, gender, income, education and occupation. The simulation results agree well with the VTsIOM data. The results can be used to predict the category (user / non-user) for individuals with certain characteristics that is undoubtedly important for the promotion of online services, including development of e-commerce.

Bibliographic list

1. Arzhenovskiy S.V. Econometric modeling of the use of Internet services // Accounting and Statistics. – 2009. – № 4. – P. 68-72.
2. Dynamics of Internet penetration in Russia. Fall 2011. [Electronic resource] – Access mode: <http://runet.fom.ru/Proniknovenie-interneta/10283>, free.
3. Perminov S.B. Information technologies as a factor of economic growth / CEMI RAS. – Moscow: Nauka, 2007.
4. Rodionov A.Y. Economic and statistical analysis of consumer behavior in e-business (based on case study of Ka-

zakhstan) // Investigated in Russia. [Electronic resource] 2002. Access mode: <http://zhurnal.ape.relarn.ru/articles/2002/024.pdf>, free.

5. Roschin S.Y. Influence of computer technology skills on job search, employment and wages. Preprint WP15/2007/04. – M. HSE, 2007.

6. The middle classes in Russia: economic and social strategies / ed. T. Maleva, Moscow Carnegie Center. – M.: Gandalf, 2003.

7. Hammond K. A., Turner P., Bain M. Internet Users versus Non-users: Drivers in Internet Uptake // International Journal of Advertising. – 2000. – Vol. 19. – No. 5. pp. 665-681.

8. Internet World Stats. Top 20 countries with the highest number of internet users – June 30, 2012. [Electronic resource] – Access mode: <http://www.internetworldstats.com/top20.htm>, free.

9. Morris M., Ogan C. The Internet as Mass Medium / / Journal of Communication. 1996. Vol. 46. Number 1.

E-mail: asv1@nm.ru, sountoural@mail.ru

Shelkovaya N.N.,

postgraduate student of «Mathematical Statistics, Econometrics and Actuarial Calculations» Chair Rostov State University of Economics (RINH)

DEMOGRAPHIC SIGNIFICANCE OF REPRODUCTIVE LOSSES

UDC 314

Abstract

In view of the ongoing demographic crisis and growing demographic burden on the population the problem of reproduction is particularly urgent. But with the high rates of perinatal and infant mortality, it is advisable to talk not only about the increase of the quantitative fertility indicators, but also about the life and health preservation of the offspring being born and reduction of reproductive losses. The article analyzes the dynamics of the current demographic processes, clarifies the concept of reproductive losses for statistics and demography, and provides an information base for their calculation. Demographic significance and compo-

nents of the economic impact of reproductive losses are identified, and the future direction of this statistical study is outlined.

Keywords

Reproductive losses, economic losses, demographic significance, infant mortality, stillbirth, demographic pressures, the reproduction of the population.

The study of Russian population reproduction is actualized by demographic crisis and its implications for the country's economy, ongoing for more than two decades. Over these years the population decreased from 147.7 million in 1990 to 141.9 million in 2010, which is by 3.92%. Consequently, almost every 25th inhabitant of our country disappeared from the population [13]. Mortality has sharply increased, not only in older cohorts, but also among infants. However, research in the field of infant mortality is reflected in scientific publications less than research on other subjects. To have this gap partly filled, in the article we set the following tasks:

- analyze the dynamics of occurring demographic processes;
- clarify the term «reproductive losses» for statistics and demography and determine its demographic importance;
- develop a methodology for calculating the statistic indicator of «reproductive losses»;
- identify the information base for the evaluation of reproductive losses;
- define the concept of the economic impact of reproductive losses and a list of statistical indicators for quantifying it.

By January 1, 2010, Russia's population was 141,915 thousand, whereof 65,639,380 are men and 76,275,129 women. Sex and age population structure (Fig. 1) reflects the effects of demographic crisis in Russia, ongoing for two decades – red line on the pyramid reflects the population by sex and age in 1990, vividly demonstrating the difference within 20 years.

Along with population decline there occurred some changes in the structure of the population – in 2010, the share of the employable population in the population

structure reached 62.3% (88.4 million people), and the rate of demographic load increased to 599 per 1,000 employable population (including children – 258 and people of retirement age – 341¹ [1]), the share of fertile-aged women decreased (in comparison with 2008 levels – minus 2.85 %), as well among the population (in 2008, the proportion of fertile-aged women was 27.23 %, in 2010 it is 26.47 %).

These demographic trends lead to negative effects for economics, and consequently for society at large:

- share reduction of the employable population;
- share reduction of the population pertained to military service;
- workforce productivity reduction;
- GDP decline;
- pension scheme costs increase;
- health care costs increase;
- increase of the social insurance system costs.

That is what makes us look for new methods of analyzing and forecasting of reproduction problems for the purpose of further country's population increase and demographic crisis recovery.

Population reproduction is a complicated complex process, connecting the processes of fertility and mortality. In this respect, the problem of the population reproduction can be divided into those that are connected with birth rate increase, and those aimed at mortality reduction. It should be noted that at the present stage for the society the birth rate increase is the leading factor that affects the demographic development [2, p. 241].

¹ According to [13].

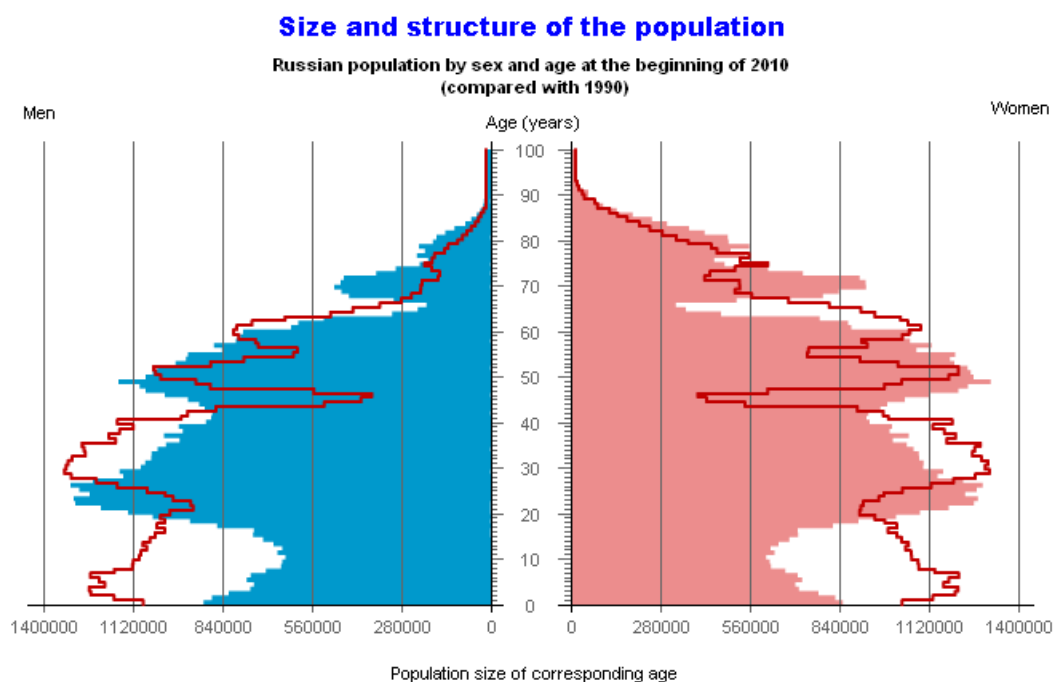


Figure 1 – Size and structure of Russian population by sex and age at the beginning of 01.01.2010*

**Diagrammed on www.gks.ru.*

Various studies of fertility often use concepts of low or high rate of fertility. But in terms of improving the demographic status in the state, it would be more correct to use term “effective fertility» [5, p. 3]. Effective fertility is characterized not only by number of the born population, but also the population that survives in the process of birth, development and socialization, and then replaces the previous generation. From this point of view all still-born and new-born who die in infancy and do not survive to reproductive and working age constitute reproductive, labour and biotic potential loss. Fertility can be considered «effective» only in the case when the distinction between total birth rate and outliving generation is vanishing. With high perinatal and infant mortality rates, birth-rate should be maintained at an even higher level, so that reproductive losses couldn't block the natural growth. So it is advisably to talk not only about the increase of the quantitative fertility indicators, called upon by top public officials, but also about life and health maintenance of the offsprings

being born. Today it is the major factor, which contributes to the strategic importance of nation's survival and country's demographical safety [1, p. 45-49].

It is the quantitative and qualitative indicators of reproductive losses, being dependent on the socio-economic situation and population life quality that characterizes the social well-being degree and indicates the reproduction process effectiveness [10, p.70-74].

The principal feature of reproductive losses is, firstly, high dependence on medical and organizational factors, secondly, obvious demographic significance, and, thirdly, the influence of social conditions of the population; because children's life and health is a social category and the level and the structure of reproductive losses are the integral criterion for the quality of life and quality of care evaluation.

However, the concept of «reproductive losses» in statistics, medicine, demography, sociology is interpreted ambiguously, causing not only a number of accounting and analysis problems, but also repre-

senting the difficulty of understanding to the representatives of different branches of science, and hence the dissociation in solving existing demographic problems.

For ultimate outcome integrated assessment of social, economic, medical and biological factors, influencing the fetus's and newborn's health, the WHO introduced feto-infantile loss indicator (FIL), which includes stillbirths and deaths of children aged from 0 to 365 days [12]. In medical statistics for ultimate outcome evaluation of social, economic, medical and biological impact upon health of the pregnant woman, fetus and newborn the following concepts were introduced: general reproductive losses [11, p. 7–10] – lost in the process of procreation – as a quality reproductive process efficiency indicator and the criteria of public health of the population. They include all conception (pregnancy) losses during the whole gestation period and during the first year of child's life, in other words, include early and feto-infantile loss.

For our study, evaluation and analysis of reproductive losses, integrated infant mortality and stillbirth index development are relevant. We believe that it is necessary to adopt a unified definition of reproductive losses, which includes infant mortality and stillbirth index, but in view of the fact that a similar definition of «feto-infantile loss» is

frequently used in medical statistics, we will denote it as «reproductive losses», emphasizing its social orientation:

$$\text{Reproductive losses} = \text{stillbirth index} + \text{infant mortality.}$$

Stillbirth and infant mortality indices are calculated by the standard formulas:

$$\text{Stillbirth index} = \text{stillbirths number} / (\text{live births number} + \text{stillbirths number}) * 1000$$

$$\text{Stillbirth index} = \text{first year of life deaths number} / \text{live birth number} * 1000$$

When calculating the annual infant mortality index it should be kept in mind that those who died in a current calendar year under the age of 1, according to the birth period, are related to two adjacent years – current and previous. The calculating technique of annual infant mortality index stipulates the ratio of deaths number to the total births – 1/3 of the previous year and 2/3 of the current year (Raatz formula).

Thereby, in general, reproductive losses are the loss of all viable children since 28th pregnancy week, and of those who died in the first year of life.

$$\text{Reproductive loss} = (\text{Death number} + \text{first year of life deaths number}) / (\text{death number} + \text{live birth number}) * 1000 [3].$$

According to the year 2009 data, stillbirth in Russia not only outnumbers first week of life deaths, constituting 60.8 % of the perinatal mortality structure, but also performs more than a third (37.5%) of the reproductive losses (Fig. 2).

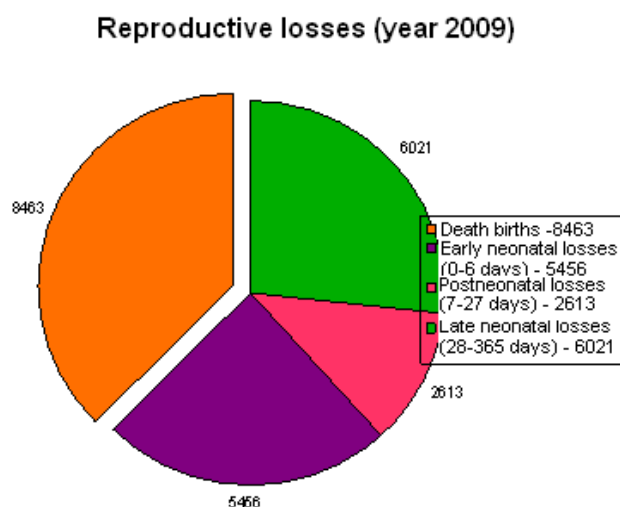


Figure 2 – Stillbirth and infant mortality ratio*

*According to [13].

This indicator significance is proved by its strength (Table 1).

Table 1 – Correlation of stillbirth and infant mortality*

Index	Absolute number (total for 1991-2009)
Live birth number, body weight 1000 g and more (birth rate)	27 108 501
Stillbirths number, body weight 1000 g and more (natimortality)	186 286
First year of life deaths number (infant mortality)	393 816
Total reproductive losses	580 102

According to [9, 13].

Reproductive losses differ from other age groups mortality from the potential demography standpoint, as they represent the irreparable human capital loss – the loss of reproductive, labor, intellectual and defense capabilities, not only today's, but also future generations (in terms of lost person-years).

There is an opinion that the infant mortality proportion is so low that society's attention to it is exaggerated; but only 15% of all labor potential losses, related to premature death, is accounted to infant mortality [7, p.96 – 101], not only will the reduction of infant mortality increase the newborns' life expectancy, but expand the contingent of those joining working age as well.

Moreover, the number of viable stillborn fetuses, whose death is preventable in 90%, is not considered in the sum of total demographic losses, including the «working life lost years» and calculation of other demographic indicators.

In reproductive losses calculation stillbirth (consisting of prenatal mortality) and infant mortality data is required. In official publications there is data fragmentation – different editions present only a certain part of it. For example, in the collected articles «Health» there is mortality data, including information on perinatal and infant mortality, but there is no fertility data, and, conversely, in the collected articles «Russia in Figures» there is births and

deaths data, including information on those who died under the age of 1, but no data on perinatal mortality is given;

The following collections were taken for analysis:

- Public health protection (2011);
- Russia in figures (2012);
- Demographic Yearbook of Russia (2010)

For the purpose of further calculation of reproductive losses indices a summary infant and perinatal mortality indicator table was compiled on the basis of these data.

By the government enacted right, granting women the paid pregnancy leave and free pregnancy and maternity medical service in case of obstetrics process complications is a significant social achievement. Such expenditures are reasonably related not only to the socially-, but also to economically sound. However, in adverse pregnancy and childbirth outcome cases (such as stillbirth or infant mortality), these costs will lead to the population natural growth losses and can be considered as economic damage.

The economic damage caused by elevated levels of reproduction dysfunction, includes both direct and indirect economic losses.

Table 2 – Population reproduction summary table [4], [6], [8]

Date	Live births number	Death number	Those who died under the age of 1	Infant mortality index (per 1000 live births)	Perinatal period deaths			Perinatal mortality rate (per 1,000 live births)		
					total	stillbirths	Died under the age of 7 days	total	stillbirth	Died under the age of 7 days
1991	1794626	1690657	32492	17,8	31726	15729	15997	17,52	8,69	8,83
1992	1587644	1807441	29208	18,0	27507	13243	14264	17,18	8,27	8,91
1993	1378983	2129339	27946	19,9	24169	10825	13344	17,39	7,79	9,60
1994	1408159	2301366	26141	18,6	24088	11012	13076	16,97	7,76	9,21
1995	1363806	2203811	24840	18,1	21759	10159	11600	15,83	7,39	8,44
1996	1304638	2082249	22825	17,4	20878	10245	10633	15,88	7,79	8,09
1997	1259943	2015779	21735	17,2	20105	10183	9922	15,83	8,02	7,81
1998	1283292	1988744	21097	16,5	19427	9761	9666	15,03	7,55	7,48
1999	1214689	2144316	20731	16,9	17429	8864	8565	14,24	7,24	7,00
2000	1266800	2225332	19286	15,3	16810	8494	8316	13,18	6,66	6,52
2001	1311604	2254856	19104	14,6	16903	8711	8192	12,80	6,60	6,20
2002	1396967	2332272	18407	13,3	16985	8998	7987	12,08	6,40	5,68
2003	1477301	2365826	18142	12,4	16755	9043	7712	11,27	6,08	5,19
2004	1502477	2295402	17339	11,6	16037	8745	7292	10,62	5,79	4,83
2005	1457376	2303935	16073	11,0	14906	8328	6578	10,17	5,68	4,49
2006	1479637	2166703	15079	10,2	14238	7934	6304	9,57	5,33	4,24
2007	1610122	2080445	14858	9,4	14679	8612	6067	9,07	5,32	3,75
2008	1713947	2075954	14436	8,5	14287	8594	5693	8,30	4,99	3,31
2009	1761687	2010543	14271	8,1	13838	8380	5458	7,81	4,73	3,08
2010	1788948	2028516	13405	7,5	13248	8300	4948	7,37	4,62	2,75

Direct economic losses:

- medical expenses on pregnant women and maternity patient in perinatal clinic, maternity hospital, sanatoria;
- paid sick leave in cases of pregnancy complications and maternity leave payment;
- tax revenue loss for the maternity leave period or the cost of production uncreated.

Indirect economic losses:

- gross domestic product underproduction;
- biotic potential loss;
- labor capacity loss.

Biotic potential loss is the number of life expectancy person-years, lost by population due to premature deaths. Biotic potential loss in consequence of individual's premature death in a certain age is determined by number of people's life expectancy in that age.

Labor life potential, i.e. upcoming life potential (man-years) is the life potential for the particular age group at the time period from n to N years, i.e. working age entry period.

Biotic and labor potential loss, specified by premature mortality, calculation method requires the calculation of population's life expectancy by age and sex.

For infant mortality and stillbirth, i.e. for reproductive losses in general, exogenous and endogenous mortality components allocation is reasonable, as for obvious reasons, we can't accept zero as the standard index of reproductive loss, which is a necessary condition for the research effectiveness improvement.

For a more accurate estimate some new reproductive losses calculation methods, not in absolute values, but relative to birth and mortality rate, and reduction to lowest terms are needed, as today the infant mortality rates are calculated relative to the number of live births, and perinatal mortality rates, including stillbirths, are calculated relative to the number of live births and stillbirths.

The calculation methods and formulations listed are supposed to contribute to calculation realization and require serious discussion and improvement, particularly in the search for missing statistical data. It is the urgency of estimation of economic losses due to reproduction potential loss that dictates the need of further research in this direction.

Bibliographic list

1. Albitsky V.Y., Baranov A.A. Mortality children of Russia. M., 2007. – P. 45-59.
2. Borisov V.A. Demographics. – M., 1999. – P. 241.
3. Wolves S.R. Health statistics: key indicators of maternal health services and child and the method of their calculation (Chapter 6, Part 2. Key indicators of maternity) / Home Health Nurse. – 2008. – № 8.
4. Demographic Annual of Russia 2010: The Statistical Annual/Rosstat-M., 2010. – 525 p.
5. Zakharov S.V. Demographic transition and reproduction of generations in Russia // Questions of Statistics. – 2003. – № 11. – P. 3.
6. Healthcare in Russia. 2011: The Statistical Yearbook / Statistics. – M., 2011 – 326 p.
7. Komarov Y. High mortality rates as a leading cause of depopulation / Materials of scientific and practical conference 3 All-Russian Forum « Health of the Nation – the basis of the prosperity of Russia ». – M., 2007. – Volume 2, Part 2. – P. 96-101.
8. Russia in Figures. 2012: A brief statistical compilation / Statistics. – M., 2012. – 573 p.
9. Sukhanova L.P. Reproductive process in the demographic development of the Russia // Information – analytical bulletin «Social aspects of public health». – 2009, № 4.
10. Frolova O.G., Current Z.Z., Pugacheva T.V., Volgina V.F., Gudimova V.V., Makarova E.E. Methodologi-

cal approaches to the study of reproductive losses // Bulletin of the Institute of Social Hygiene, Economics and Management of Health. – 1999. – P. 70-74.

11. Frolova O.G., Pugacheva T.N., Clay S.V., Gudimova V.V. New methods for the analysis and evaluation of reproductive losses. Bulletin of the obstetrician – gynecologist. – 1994. – № 2. – P. 7-10

12. Blondel B., Breart G. Mortalite fetoinfantile. Evolution, causes et methodes d'analyse. Eneyel. Med. Chir/(Paris – France). Pediatrie, 1990; 12.

13. Medical and demographic characteristics of the Russian Federation in 2009. Statistical materials. Moscow, 2010. www.mednet.ru.

Smirnov E.S.,*postgraduate student of Accounting and Taxation Chair Rostov State University of Economics (RINH)***ANALYSIS AND EVALUATION OF THE TAX LIABILITIES IMPACT ON THE FORMATION OF THE CORPORATE INCOME TAX BURDEN**

UDC 336.2

Abstract

The calculation and assessment of tax liabilities impact on the formation of the corporate income tax burden are given in the article.

Keywords

Tax burden, corporate income tax, analysis and assessment.

A standard methodology for corporate income tax burden calculation has not been developed yet in the Russian Federation. There are some methods for the population tax burden level, taxable capacity, GDP tax share and effective tax rate assessment, which are calculated on the basis of the main country's economy indices and characterize macrolevel tax burden, but there is no consensus on the of this indicator at the enterprise level [1].

In the Russian Federation the most well-known methods have been developed by the Ministry of Finance Tax Policy Department of Russian Federation, M.N. Kreynina, A. Kadushin and I.N. Mikhailova, E.A. Kirova, M.I. Litvin, Y. Petrov and E. Egorova, T.K. Ostrovenko. Now we are going to calculate and analyze the tax burden on the business entity using some of these methods. Using some of these methodologies, we'll make the calculation and analysis of corporate income tax burden.

Under the methodology developed by Ministry of Finance Tax Policy De-

partment of the Russian Federation, taxation burden is estimated by the ratio of the tax amount to the total business receipts, including other activities' financial result. [1].

The corresponding year budget interrelation references data and the investigated period profit and loss statement data of the profit organization will be used in the calculation (Table 1).

Calculated under this methodology, taxation burden index, allows to determine the sales revenues tax share, nevertheless, it doesn't characterize the tax impact on the financial condition of the organization, as it does not consider the ratio of each tax to sales revenues.

Taxation burden, calculated under methodology of the Ministry of Finance Tax Policy Department of Russian Federation, has tended to decline in the profit organization over the three years studied. Consequently, it can be concluded that the company adjusts its tax payments optimization activities competently.

Table 1 – Calculation of the commercial organization taxation burden for 2010-2012 under the methodology of the Ministry of Finance Tax Policy Department of the Russian Federation

Methodology	Taxation burden calculation	2010	2011	2012
Tax Policy Department Ministry of Finance	Taxation Burden=(Tax bill/ Sales revenues) * 100%	31,46%	29,96%	29,42%

M. N. Kreynina's methodology is based on the comparison of the tax and its payment source. According to the source, each group has its own tax criteria for the taxation burden assessment. To calculate

the taxation burden under this method profits and losses data of the period studied was used. Calculation under M.N. Kreynina's methodology is presented in Table 2.

Table 2 – Tax burden calculation of the commercial organization for 2010-2012 under M.N. Kreynina's method

Methodology	Tax burden calculation	2010	2011	2012
M.N. Kreynina	(Goods, works, services sales proceeding (nett), + Financial result of other activities – Production costs of products, works and services – Aftertax profit result) / (Goods, works, services sales proceeding (nett)+ Financial result of other activities – Production costs of products, works and services net of indirect taxes)	85,37%	64,79%	52,12%

The peculiarity of the method is that it ignores indirect taxes, since they don't depend on the organization's profit margin. To estimate the VAT and excise taxation burden they are related either to payables or the total assets and the tax and the source of payment amount.

Calculated under the method of M. N. Kreynina, taxation burden of a commercial organization also has a clear downward trend. Thus in 2010 it amounted 85.37 %, in 2011 the value decreased by 20.58 % and reached the level of 64.79 %, while in 2012 the of taxation burden index was 52.12 %.

Practically speaking, the method of T. K. Ostrovenko is the most prevalent. To calculate the taxation burden under this method the following data is needed:

- tax expenses;
- sales revenues;
- average annual balance sheet total;
- before-tax profit;

- tax expenses, allocated to sales account – is the VAT and excise duties. The investigated commercial organization isn't the excise payer, therefore, the VAT amount was used in calculation;

- tax expenses, allocated to costs value – subsoil assets use tax, land-value tax, environmental toll. At the investigated company production costs taxation burden includes: land-value tax, subsoil assets use tax and environmental toll;

- costs value of goods sold;
- tax expenses, allocated to the financial results – is the property tax, vehicle tax;

- positive financial results from primary activity;

- tax expenses, allocated to net profit – is the organisation profits tax;

- net profit [2].

Calculation by generalizing indicators under T.K. Ostrovenko's method is presented in Table 3.

**Table 3 – Tax burden calculation of a commercial organization for 2010-2012.
Under T.K. Ostrovenko's methodology**

Indices	Tax burden calculation	2010	2011	2012
Income tax burden of the organization	Tax expense / (sales Proceeding (nett)+ Financial result of other activities)	Income tax burden of the organization = $2967/9431 = 0,31$	Income tax burden of the organization = $3637/12139=0,3$	Income tax burden of the organization = $3479/11827 = 0,29$
The tax burden on the financial resources of the organization	Tax expense / average annual balance sheet total	The tax burden on the financial resources = $2967/5330= 0,56$	The tax burden on the financial resources = $3637/5859,5= 0,62$	The tax burden on the financial resources = $3479/6564= 0,53$
The tax burden on the property asset of the organization	tax expense / average annual amount of the property asset	The tax burden on the property asset = $2967/4670= 0,64$	The tax burden on the property asset = $3637/5116= 0,71$	The tax burden on the property asset = $3479/5935= 0,59$

Basing on the calculation by generalizing indicators under T.K. Ostrovenko's method, we can conclude that the tax burden of the commercial organization's financial resources have been declining by 0.01 units with each studied year.

The financial resources tax burden has the spasmodic dynamics: in 2011 compared to 2010 this index rose to 0.06, and in 2012 compared to 2011 it decreased by 0.09 units. The main reason is the uneven tax expenses change.

The organization's capital resources taxation burden increased in 2011 by 0.07

units compared with 2010 due to the tax expenses increase. In 2012 this figure reduced by 0.12 in comparison with the year 2011, and by 0.05 units in comparison with 2010, which reflects the target's of research effective activities.

Under T.K. Ostrovenko's method, particular taxation burden indices are: the sales-, cost value taxation burden, before-tax profit, net profit tax burden.

Calculation of particular taxation burden indices of the commercial organization under T.K. Ostrovenko's method is presented in Table 4.

**Table 4 – Calculation of the commercial organization's taxation burden for 2010-2012
under T.K. Ostrovenko's method of particular indices**

Indices	Taxation burden calculation	2010	2011	2012
Sales taxation burden	Tax expenses, allocated to sales account/ (sales revenue (nett + Financial result of other activities)	Sales taxation burden = $1900/9431= 0,2$	Sales taxation burden = $2180/12139= 0,18$	Sales taxation burden = $2158/11827= 0,18$
Production costs taxation burden	Tax expenses, allocated to costs value / Costs value of sold goods, works, services	Production costs taxation burden = $87/8201= 0,01$	Production costs taxation burden = $88/10117= 0,009$	Production costs taxation burden = $87/9893= 0,009$

When calculating the taxation burden under T.K. Ostrovenko's method, as in two previous cases, the reduction of most indices is observed. A slight increase of the financial resources taxation burden is observed in 2011, the index rose to 0.06, and in 2012 it amounted 0.53, which is 0.03

less than in 2010 and 0.09 less than in 2012. The property asset taxation burden and per employee taxation burden indices slightly rose in 2011 and sharply decreased in 2012. Unlike it was in the previous two years, the tax burden per employee does not decrease in 2012 due to the fact that in

the plant there are 52 employees listed, and the production scale is sizeable.

On the basis of generalizing and particular taxation burden indices the conclusion about the actual taxation burden of the organization can be made, and the general directions of tax planning for can be determined. Consequently, T.K. Ostrovenko's method is more detailed and can help to provide a more thorough and comprehensive analysis of the researched object's activities, and to choose the most suitable optimization methods.

Such tax payments as corporate property tax and vehicle tax influence the finance result and, as a consequence, the income tax. The commercial organization income is affected by the value added tax [3].

While analyzing the commercial organization tax burden the decrease of this index, calculated under T.K. Ostrovenko's method, should be noted. Under the before-tax profit taxation burden indices there was a reduction in 2011 due to the corporate property tax and vehicle tax increase, as well as due to positive dynamics of income indices. In 2012 the slight downturn, caused by tax payments and the revenue reduction, is observed.

Besides above-mentioned taxation burden indices, in practice the analysis and estimation of particular taxation burden indices takes place.

The tax revenue and tax accounting income calculation data is presented in Table 5.

Table 5 – Particular indicators of the commercial organization's revenues and accounting income tax burden

Indices	Index calculation	2010	2011	2012
Revenue taxation burden index	Tax expenses, allocated to revenue (VAT, excise) / Sales revenue (nett)	0,2	0,16	0,18
Accounting income taxation burden index	Tax expenses, allocated to before-tax profit/ Before-tax profit	0,05	0,03	0,03

Tax revenue factor decreased by 0.04 in 2011, and increased by 0.02 units in 2012. Insignificant level of the revenue taxation burden characterizes decreasing tax exposure and increasing sales revenue.

Accounting income tax index stays at 0.03 in 2011 and 2012. This fact indicates

pre-taxation profit increase and a slight reduction of tax expense referred to it.

We shall further analyze and evaluate tax liability impact on the on income taxation burden formation (table 6).

Table 6 – Calculation of the commercial organization's taxation burden for 2010-2012 under T.K. Ostrovenko's method of tax profits generalizing indices

Indices	Taxation burden calculation	2010	2011	2012
Before-tax profit taxation burden	Tax expenses / Before-tax profit	Before-tax profit taxation burden = $2967/1230 = 2,41$	Before-tax profit taxation burden = $3637/2022 = 1,8$	Before-tax profit taxation burden = $3479/1934 = 1,8$
Tax burden per employee	Tax expenses / employee number	Tax burden per employee = $2967/52 = 57$	Tax burden per employee = $3637/52 = 69,64$	Tax burden per employee = $3479/ 52 = 66,9$

Table 6 – calculating the commercial organization tax burden for 2010-2012 with T. Ostrovenko technique by generalizing the income tax-related indicators.

In 2011the before-tax profit taxation burden decreases to 0.61 and amounts 1.8 units. The same index remains in 2012

due to the before-tax profit increase of the organisation.

The taxation burden per employee tends to increase in 2011, and in 2012 it decreases. This fact is specified by the tax costs increase of the commercial organiza-

tion, though the number of employees during the study period remained unchanged.

Calculation of the corporate income tax burden under T.K. Ostrovenko's method of particular indicators is presented in Table 7.

Table 7 – Calculation of the commercial organization's tax burden for 2010-2012 under T.K. Ostrovenko's method of particular indicators

Indices	Taxation burden calculation	2010	2011	2012
Before-tax profit taxation burden	Tax expenses / Before-tax profit	Before-tax profit taxation burden = $2967/1230 = 2,41$	Before-tax profit taxation burden = $3637/2022 = 1,8$	Before-tax profit taxation burden = $3479/1934 = 1,8$
Taxation burden per employee	Tax expenses / Employee number	Taxation burden per employee = $2967/52 = 57$	Taxation burden per employee = $3637/52 = 69,64$	Taxation burden per employee = $3479/52 = 66,9$

The VAT has a direct influence on income tax burden, whereas the calculation of revenue taxation burden took place. In the commercial organization this index has the spasmodic dynamics, thus in 2011 this index decreased by 0.04 units, and in 2012 it increased by 0.02 units. This fact is specified by the added tax increase. In 2011 the increase amounted 2.8 % and in 2012 it was 8.83 %, while in 2011 sales revenues increased to 2732 thousand rubles, and in 2012 it declined sharply and amounted 11 861 thousand rubles, which is 296 thousand less than in 2011.

Accounting profit tax coefficient decreases by each study year due to the before-tax profit increase inclusive of the modest tax payments changes, allocated to before-tax profit.

The net income tax coefficient reduces, despite the commercial organization's significant tax payments and net profit increase.

Analyzing the taxation burden of the commercial organization in general and assessing the tax payments impact on the formation of the corporate income taxation burden in particular, we can conclude that

the taxation burden in the organization is reducing throughout the study period. Accounting the economic analysis of finance and economic activities, which resulted positively for all investigated factors, we can conclude about the favorable state of the object observed and its competitiveness in the Russian market.

Bibliographic list

1. Varaksa, N.G. Methodological aspects of the calculation of the tax burden at the macro and micro level [Text] / N.G. Varaksa // *Izvestiya OrelGTU*. – 2009. – № 2/208 (557). – P. 120-129.
2. Drozhzhina, I.A. Rating tax burden indicators of economic efficiency in planning corporate tax [Text] / I.A. Drozhzhina // *Izvestiya OrelGTU*. – 2009. – № 3/209 (558). – P. 154-162.
3. Korostelkina, I.A. Regulation of the tax burden small businesses as a factor in increasing the revenue base budget development and production / I.A. Korostelkina // *Economic Sciences and Humanities*. – 2010. – № 10 (225). – P. 123-128.

E-mail: orelbuin@yahoo.com

Shvarz G.P.,
post-graduate student of Taxes and taxation
Chair, Rostov State University of Economics,
head of the tax portal «Podatinet»

REGULATORY INCONCISTENCIES IN PROVIDING THE STANDART TAX DEDUCTIONS OF THE PERSONAL INCOME TAX

UDC 336.2

Abstract

Standard tax deductions of personal income tax are observed in the given article. The author of the article reviews the latest changes in personal income tax legislation and analyses inconsistent and arguable points in providing of the standard tax deductions.

Keywords

Standard tax deductions, personal income tax, progressive personal income tax rates, tax allowances, tax deductions since 2014.

The transition of our country from progressive to a proportional tax system began in 2001 and it predetermined development of one of the instruments of individual income regulation – establishing of sound nontaxable minimum size of an object of taxation in the form of standard tax deductions. In this regard, the study of special details of providing tax deductions concerning the taxation of personal income in the Russian Federation is of a particular relevance and importance.

Complexity and contradictions of tax rules resulting in flexible interpretations in their application by the Ministry of Finance of the Russian Federation, by tax authorities, tax agents and taxpayers, not only leads to a reduction of the state financial resources, but also provokes violation of the basic taxation principles and leads to controversy and legal conflicts.

A typical tax deduction universally applied in foreign tax systems as well as in Russia is a tax free minimum taxable object in a form of a standard tax deduction, which can have a significant impact on population income levels and emphasize the social nature of taxation.

While enacting the Tax Code of the Russian Federation (hereinafter – the Tax Code) the legislator identified four kinds of standard tax deductions provided monthly

depending on the status of taxpayers (article 218 of the Tax Code):

- 3000 rubles regardless of the amount of earned income (an exemption applies to individuals affected by the disaster at the Chernobyl nuclear power plant, or during the radiation accident at the Production Association «Mayak» in 1957, participated in nuclear weapons testing, WWII invalids, etc.);
- 500 rubles regardless of the amount of earned income (a benefit is provided to Heroes of the Soviet Union and Heroes of the Russian Federation, persons awarded the Order of Glory of three classes, participants of the Great Patriotic War, prisoners of concentration camps, disabled since childhood, as well as disabled of groups I and II etc.);
- 400 rubles for income not exceeding 40,000 rubles cumulative from the beginning of the year (covered the categories of taxpayers not listed in the first two categories. This deduction was valid until December 31, 2011);
- since 1 January to 31 December, 2011 inclusive:
 - 1000 rubles – for the first child;
 - 1000 rubles – for the second child;
 - 3000 rubles – for the third and each subsequent child;

3000 rubles – for each child if a child under the age of 18 years old is a disabled child or a full-time student, a graduate student, a resident, an intern, a student under the age of 24 if he is a disabled of group I or II;

- since 1 January, 2012:

1400 rubles – for the first child;

1400 rubles – for the second child;

3000 rubles – for the third and each subsequent child;

3000 rubles – for each child if a child under the age of 18 years old is a disabled child or a full-time student, a graduate student, a resident, an intern, a student under the age of 24 if he is a disabled of group I or II.

For parents having one and two children nothing changed in 2011, the deduction for a child was 1000 rubles. Tax agents were to recalculate the tax since 2011 for employees having three or more children, and children with some disabilities. Deductions should be applied until the month in which the employee's income exceeds 280,000 rubles both in 2011 and in the following years.

The taxation radically changed for the taxpayer. Since 2012, as indicated above, the tax deduction, in the amount of 400 rubles is not available for a tax payer. In this way, the state first, compensates those benefits it has provided to large families and families with disabled children, and secondly, to some extent, makes easier the work of accountants who will not be engaged in a deduction of the scanty nontaxable minimum, according to the authorities.

However, citizens with low income were infringed. The state once again follows the principle «to take and to share». A good purpose seems to be pursued – to stimulate fertility and support vulnerable segments of the population. No doubt the state got its benefits of the action, because the amount of taxpayers outnumbers the amount of individuals having many children, or people having disabled children.

But this problem should be deal with the problem in other way. For 11 years free minimum of 400 rubles was unchangeable. Income limit of 20,000 rubles was true from 2001 to 2008, and 40,000 from 2009 to 2011. Thus, the state, in fact, for a long time imposed additional inflation tax for individuals without changing the exemption limit. At the same time the subsistence minimum for the employed population now exceeds the exemption limit several times.

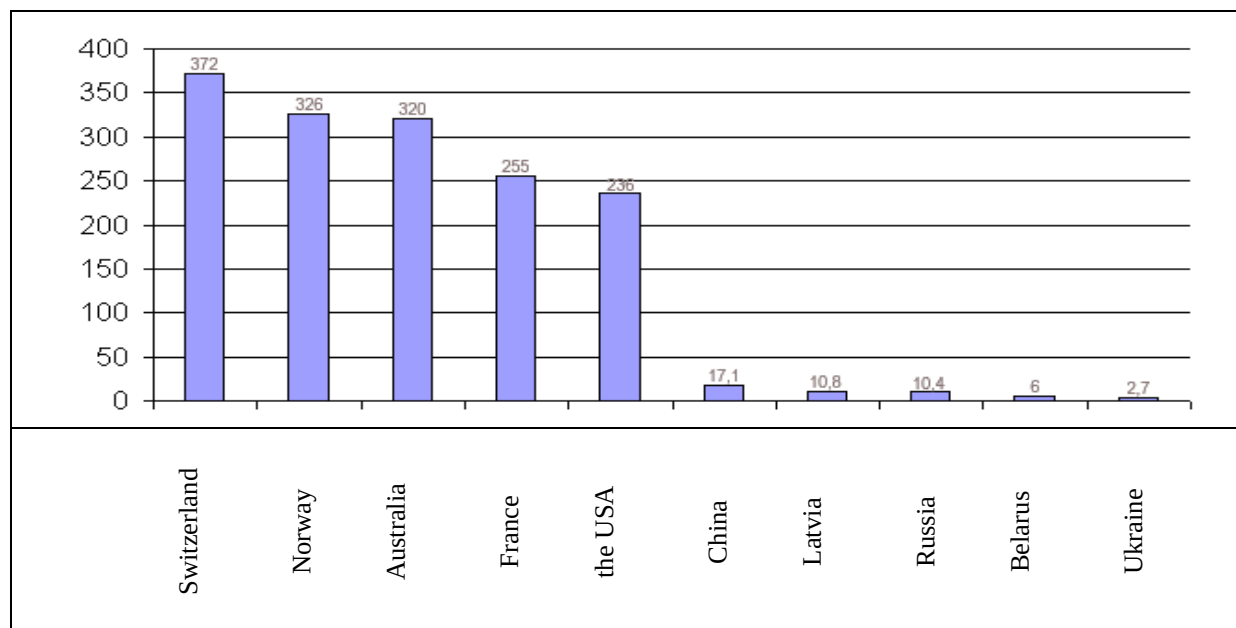
Figure 1 illustrates that income citizens of the Russian Federation are far behind the income level of population of economically developed countries. «According to statistics, 8.8 % of the population, or 12.5 million people are officially considered to be poor in Russia (i.e. have an income below the subsistence minimum)»¹. In this case, «If Russia adopts European approximate calculation of poor population level, it will increase the number of poor in Russia 1.5 times»².

In fact, today in the situation of a heated discussion about the progressive scale of personal income tax introduction it may be considered to be a certain fee for the maintaining of the 13 per cent interest rate. Only 5.3 percent of total income constitute the share of 20 per cent of the poorest of Russians, while 47 per cent of all cash income belong to the 20 per cent of the richest. Social stratification in Russia is one of the highest in the world³.

¹ In a benefit of poor / Russian newspaper, 21.06.2013.

² Samofalova O. Below the lowest / Look, 28.05.2012.

³ Kozlovskiy V. Billion: yellow, white, gray / Russian newspaper. 16.10.2012.



The average cost of funds and property of the citizen of a country (in thousands of dollars)

Figure 1 – Living standards in different countries of the world*

**Samofalova O. Below the lowest / Look, 28.05.2012.*

But the state does not take in to account the fact that there is a category of individuals living below the poverty line, and earning considerably less than the average salary in the country, and even 52 rubles tax per month (624 rub. per year) which are the equivalent to the monthly deduction of 400 rubles are significant for them. Therefore, an important factor in determining the exemption limit is the economic rationale for its implementation, timely adjustment to reflect inflation rate changes and the minimum subsistence level, taking into account the maximum amount of income received.

That is, if the state does not consider individuals with incomes below the subsistence minimum taxable, it would lose about 25-30 million taxpayers. The 13 interest rate does not allow it. Could it be after the introduction of a progressive scale? To apply progressive taxation the state should determine not only the stages of rates increase depending on the income size, but also tax benefits of the subsist-

ence level including dependents, it is also necessary to achieve real income growth.

It should be kept in mind that the survey conducted by the Research Centre of recruitment portal Superjob.ru, 48,3% of economically active Russians support the initiative to introduce a progressive tax system, noting that its implementation will reduce social tensions. However, 38% of respondents oppose to a progressive scale of personal income tax, as it will contribute to further spread of «gray» labor payment schemes¹.

A survey conducted by the author on the pages of his own website «Tax Portal «Podatinet», also proved that more than a third of respondents are for a transition to a progressive taxation system (fig. 2).

¹ About a half of the respondents among Clerk.ru readers were for the introduction of a progressive scale of personal income tax/ www.klerk.ru.

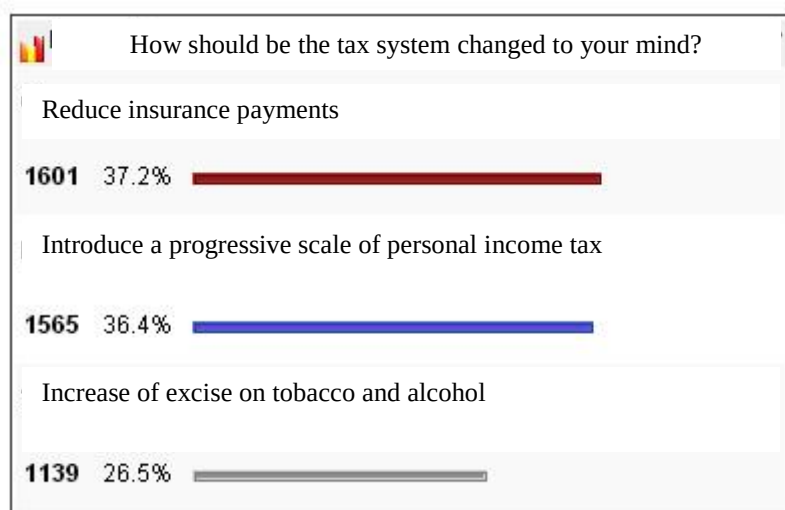


Figure 2 – Survey Data of Tax portal «Podatinet»

* Tax portal «Podatinet» / www.podatinet.net.

These figures confirm that the society is being morally prepared to the return of progressive tax system, and in future only political will and development of a new model of tax administration, including changes in its calculation procedure and the universal income and expenses declaration will be necessary. As Prime Minister Dmitry Medvedev said: «Yes, we understand that objectively superrich people should share their wealth with the less affluent people, with a budget. But for us it was more important that they would make their income legal. We did it, and at the moment the issue on the agenda is not about the immediate progressive taxation. But sooner or later the question will arise, it is obvious. RF authorities support flat rate taxation, not because they believe that this situation will last forever. It seems to me that this is not today question, because we can lose more than gain. In other words, our tax system as a whole remains quite attractive, and we would like to keep these benefits in the current term»¹.

However, on the eve of the second wave of the crisis, at the time of companies profitability decline, reducing the number of small businesses in the country and the in-

creasing burden of insurance premiums for individual entrepreneurs it is not possible in the nearest future. Thus, 01.07.2013 in Russia more than 500,000 individual entrepreneurs ceased business operations, it is about 16 per cent of their total amount. In Rostov region these figures are characterized by the data in Table 1. Percentage individual entrepreneurs who suspended the activities is almost twice less than the national level, that underlines the unevenness of the tax burden and income of small businesses by the RF regions.

Until recently, the issues on the provision of standard tax deductions in the periods when there was no income remained controversial. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 07.10.2004 № 03-05-01-04/41 stated that «the standard tax deductions established in article 218 of TC RF are available for a taxpayer each month of the tax period, that a standard tax deduction is done by reducing the tax base by appropriate fixed deduction each month of the tax period. Thus, the standard tax deduction does not accumulate during the tax period and is not to be of cumulative summation in case of the absence of the tax base in some months the tax period...

¹ Medvedev D.: RF won't take a progressive scale of taxation / Russian newspaper. 28.01.2013.

Table 1 – Data on the number of individual entrepreneurs in Rostov Region*

criteria	The number of individual entrepreneurs		deviations(+,-)
	on 01.01.2012	on 01.01.2013 r.	
registered individual entrepreneurs	145105	154598	+9493
Ceased the activity in 1 quarter	4947	12348	+7401
registered the activity in 1 quarter	5100	3473	– 1627
The number of individual entrepreneurs on 1 April	145258	145723	+ 465
Per cent of individual entrepreneurs who ceased the activity	3,4 (4947:145105)	8,0 (12348:154598)	+ 4,6
Ceased the activity in 2 quarter 2013		7829	
registered the activity in 2 quarter 2013		3841	
registered individual entrepreneurs on 1 July 2013		141735	– 12863 (154598-141735)
Per cent of individual entrepreneurs who ceased the activity		8,3 (12863:154598)	

**According to Rostov Federal tax service of the Russian Federation.*

Based on the foregoing, for example, on making a one-off income payment in December, which does not include payments for the previous months of the tax period, the tax base is reduced by the amount of a standard tax deduction for one month».

In accordance with this letter, the Russian Ministry of Taxes and Duties from 23.11.2004 № 04-2-06/679 @ issued a letter with a text having a similar meaning.

However, according to paragraph 3 Article 210 of the Tax Code, for income under the tax rate established by paragraph 1 Article 224 of the Tax Code, the tax base is defined as monetary value of such taxable income reduced by the amount of tax deductions stipulated in Articles 218-221 of the Tax Code, taking into account the peculiarities stated in Ch. 23 of the Tax Code.

In par.3 and par. 4 of par. 1 article 218 of the TC RF it was clearly stated that the standard tax deduction is available monthly during the tax period. In this case there is no indication that the tax deduction is granted only for the months when a taxpayer received income. According to the Article 225 of the Tax Code, tax is calculated not for every single month, but cumulatively from the beginning of the tax period (calendar year) and the total tax amount is calculated at the tax period for all tax-

payer incomes, which relate to the relevant tax period.

It should be mentioned that after numerous requests to the Ministry of Finance, media publications, the Ministry of Finance issued a letter dated 01.03.2006 № 03-05-01-04/41, in which it renounced the previous position, admitting it was wrong. A later Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 13.01.2012 № 03-04-05/8-10 confirmed the order of granting standard tax deductions in the months when there is no income, as well as calculation of this tax deduction on an accrual basis

When adjusting the tax laws, in our opinion, the statements of par. 4 of par. 2 Article 218 of the Tax Code concerning a standard tax deduction for taxpayers per a full-time student, a graduate student, an intern, a resident, a student cadet at the age under 24 years old should be clarified, because the text of the Tax Code does not give a clear idea whether parents of graduate students, residents, students and cadet students of evening and part-time courses enjoy this benefit. For example, the law on income tax, which was in force until 2001, contained a clear rule of providing this benefit to full-time students as «full-time education» phrase was at the end of the

text, after enumerating all categories of students.

As for the new order of granting the standard deduction for children (especially the third child), it caused numerous questions from taxpayers and their employers. How is it possible to determine the child's ordinal number for the purposes of the standard deduction for personal income tax, how to rebate on personal income tax because of the deduction changes.

Many uncertainties are caused by the procedure for calculating the amount of the deduction for a disabled child proposed by the Ministry of Finance. According to it, in this case, a maximum deduction of 3,000 rub. regardless whether the child is the first, second, third or subsequent one is given. The argument is that the deduction for a disabled child is stipulated by a special rule.

However, this point of view cannot be accepted. The amount of the standard deduction for a child depends on two things – the child's ordinal number in a family, and whether he is disabled. On the basis of a literal interpretation of the Tax Code, the deduction must be determined by adding amounts of sums specified in par. 1 par. 4 Article 218 of TC RF if the child falls under the relevant criterion. Thus, the deduction for a single disabled child in 2012 will be 4400 (1400 + 3000) rubles. There is no ban on such payment in the Tax Code, and all of doubtful contradictions and ambiguities of legislative acts on taxes and duties shall be interpreted in favor of the taxpayer (par.7 Article 3 of the Tax Code).

This can be demonstrated by an example. A parent having three children, of which the first one is person with a disability, is entitled to receive a deduction 7400 rub. (3000 + 1400 + 3000) monthly. If a disabled child is the third of the three children, his parent may deduct only 5800 rubles (1400 + 1400 + 3000). It is obvious that in these cases there are no significant

differences between parents to justify unequal tax burden. According to the position of the Constitutional Court of the Russian Federation in such cases the principle of equality of tax burden is violated (the Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 13.03.2008 № 5-P).

It should be noted that to avoid disputes with tax authorities employers are better to calculate the deduction for the child as recommended by the Russian Ministry of Finance. Workers can take advantage of an alternative variant of the calculation and to declare the missing part of the deduction in the income tax return. To return the overpayment will be probably possible only in court.

Officials, giving an explanation for the use of a special rule only of the deduction for parents of a disabled child, believed that a few of them would try to defend their right to sum benefits in court: the amount is small, while the time required for getting it is significant. Legislator should also clearly define the procedure for granting such a rule, especially in course of the prevailing social state policy on support of families with disabled children.

The child's parents, who are unmarried (e.g., divorced), can also benefit from the deduction. The main demand is that a parent should be involved in financial support of the child (§§ 4 par. 1 of Art. 218 of the Tax Code, Letters of Russian Ministry of Finance from 01.09.2010 № 03-04-05/5-517, from 15.04.2011 № 03 – 04-06/5-93, from 30.05.2011 № 03-04-06/1-125, FTS of Russia from 03.06.2009 № 3-5-03/744 @, Administration of Federal Moscow region migration Service from 05.03.2010, № 20-15/3/022941).

One of the paradoxes of benefits for children is that for one child, the standard tax deduction for alimony can be granted both for the parent with whom the child lives, his wife (husband), and the other parent and his wife (husband). This is due to the fact that the standard tax deduction

for each month of the tax period applies to a parent, parent's spouse supporting a child (§§ 4 §1 Article 218 of the Tax Code). The property acquired in a new marriage includes each spouse income, including the portion of income that is transferred in the form of maintenance to ensure the child (Letter of FTS of Russia from 17.09.2013, № BS-4-11/16736 @).

According to the explanations given by the Ministry of Finance of the Russian Federation, if the marriage between parents is not registered, the father is entitled to have a deduction if the following documents (Letter of 15.04.2011 № 03-04-06/7-95) are introduced:

- child's birth certificate;
- evidence of paternity;
- written confirmation of the mother that the child's father lives together with a child and (or) is involved in his support. If such evidence is not available, it is necessary to submit a certificate of cohabitation.

If one of the parents pays child alimony according to the court order and in the amount required by the Family Code of the Russian Federation, he is entitled to a deduction. It is stated in the Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 27.07.2009, № 03-04-06-01/194, of 21.04.2011 № 03-04-05/5-275, Administration of Federal Moscow region migration Service of 05.03. 2010, № 20-15/3/022941. This position is supported by judges (Resolution of the FAS of Federal Central District of 24.06.2011 № A35-8471/2009).

To affirm the deduction right, a divorced parent must present to the tax agent (Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.05.2011 № 03-04-06/1-125):

- child's birth certificate;
- certificate of divorce;
- notarized alimony agreement (art. 99, 100 IC RF). If such an agreement has not been concluded between parents,

writ or court order for alimony should be presented (art. 106, 109 IC RF);

- documents confirming the payment of alimony. We believe that this can be a wife receipt showing the funds received, or a copy of the alimony transfer by payment order to the appropriate account of a spouse, or an employer's that holds the necessary amount from the salary of an individual.

At the same time, if alimony is small and not enough for child livelihood, it can mean that the parent is not involved in child support. It was claimed the letter of financial department dated 21.05.2009 № 03-04-06-01/117. Nonpayment of child support in accordance with the parents' agreement or a court decision indicates that the parent does not participate in financial support to the child.

According to the Moscow tax authorities, a divorced parent, paying child support, in principle, has no right to «children» deduction (Letter of the Federal Tax Service of Russia in Moscow of 05.03.2009 № 20-15/3/019861 @).

In this case the law requires some adjustments as the mechanism for paying this benefit is not clearly indicated in the Tax Code, especially if parents and children are registered at different addresses. A double – size tax deduction is granted to the following categories of taxpayers (par.16 par.4 par. 1 of Art. 218 of the Tax Code):

- a single parent (a foster parent);
- a single adoptive parent, a guardian, a trustees.

In its letters the Ministry of Finance defines the term «single parent» as implying the absence of the other parent, in particular, because of death, recognizing a parent missing, declared one of the parents dead. According to regulatory authorities, if one of the parents is deprived of parental rights, the other parent will not be recognized as a single, although the first one is not involved in supporting the child. The Ministry of Finance indicates that in this

case the parent, who provides child maintenance, has the right to deduct (letters dated 09.02.2010 № 03-04-05/8-36, 09.02.2010 № 03 – 04-05/8-37, 06.05.2011 № 03-04-05/1-341).

However, earlier the Moscow tax authorities took a different position. Thus, they argued that one of the parents is recognized a single one if the other one is deprived of parental rights. Consequently, double deduction for child is to be offered (Letter of the Federal Tax Service of Russia in Moscow of 05.03.2009 № 20-15/3/019861 @).

Taking into account all the disputing explanations of the regulatory authorities, when calculating the employee's standard deduction, a legislator, in our opinion, should give a detailed definition to the term «single parent» in Article 11 of the Tax Code, since it is not identified by any other tax legislation or law rule.

Let's analyze another case of the standard deduction for children. Parents, including adoptive ones, may reallocate the deduction for the child in favor of the other parent (foster parent). It should be noted that the legislator does not officially determine the mechanism of such refuse, which leads to constant conflicts with the tax authorities, as the Ministry of Finance requires a written application for this benefit every month (Letter of the Ministry of Finance of 21.03.2012 № 03-04-05/8-341). Disputes are caused by the inability to obtain a deduction if the other parent is under the deduction criteria (e.g. there is no income for the 13 per cent rate of personal income tax).

Moreover, opt-out deduction procedure by one of the parents is not described in this rule in detail. In particular, there is no information about the order in which such application is made and to whom one should apply. In this regard, the Federal Tax Service of Russia in Letter dated 11.03.2009 № 3-5-04/255 @,

01.09.2009 № 3-5-04/1358 @, suggested the following the procedure.

A disclaimer of deduction is applied to the tax agent paying income to a parent in whose favor the deduction is transferred. A refuser must give all the necessary personal data (name, address, (permanent residence), VAT identification number (VATIN) (if applicable), details of the birth certificate of a child, in respect of which the parent refuses to accept the deduction) in the statement. In addition to applying such statement to a tax agent of the other parent, a copy of this statement is submitted to the tax agent who pays an income to the refuser.

According to the Federal Tax Service of Russia in Moscow, besides a deduction statement and a disclaimer of deduction a document proving that the benefits renounced parent did not receive the standard deduction for a child at the workplace, must be presented to the tax agent. The document also should show information on the income taxed at a 13% rate that does not exceed 280,000 rubles. (Letter of the Federal Tax Service of Russia in Moscow of 22.07.2009 № 20-15/3/075382 @).

If one parent temporarily does not receive any income taxed at a 13 % rate or a revenue has exceeded the permissible limit of 280 000 rubles, or a parent is under a different system of taxation (for example, an entrepreneur who pays taxes under special tax scheme), the deduction cannot be imposed on other parent as a parent is not entitled to receive it in such case. Consequently, he cannot refuse from it.

As the regulatory authorities explain, the right to deduct is characterized by a number of factors:

- the child being ensured by the taxpayer;
- an income taxable at the 13 % rate;
- the income value for the deduction not exceeding the limit, etc.

The Federal Tax Service of Russia expressed the following opinion. A parent, who is on childcare leave or on leave without pay, shall be entitled to reallocate deduction. But only in case of having some employment relationship with any tax agent. Otherwise, the other parent will not be able to get a double deduction.

At the time the article was in progress, 26.04.2013 the State Duma adopted in the first reading the draft Federal Law № 229790-6 «On Amendments to Article 218 of the Tax Code of the Russian Federation» (Decree of the State Duma № 2188-6 SD). In particular, the bill would increase the standard tax deduction for each month of the tax period to parents, a spouse of a parent, adoptive parents, a spouse of an adopter ensuring child maintenance, and it gives the following deduction amounts:

- 2000 rubles. – for the second child;
- 4000 rubles – for the third and each subsequent child;
- 12,000 rubles – for each disabled child.

Legislators also stipulate increasing the amount of income received by the taxpayer from the beginning of the tax period, limiting the right to receive a deduction, from 280 000 rub. up to 350,000 rubles.

However, on 17.06.2013. the Board of the State Duma decided to postpone consideration of the bill in the second reading (Minutes of the Board of the State Duma № 100), that can delay the process of the introduction of this exemption in 2014. In addition, all the flaws of the legislation, mentioned in this article, are not corrected in this bill that will lead to further disputes between taxpayers and tax authorities.

Lack of uniform methodological approaches to taxation in the Ministry of Finance and the Federal Tax Service's recommendations provokes violation of taxpayers' interests, and, as a consequence, leads to tax evasion, the imposing of un-

reasonable penalties and accrued interest. As the President of the Russian Federation Vladimir Putin observed: «The strength of the authorities – is in law and order. But laws must be fair and reasonable. Only then will they be able to work. Only then they will be carried out by citizens. All our history shows that bad laws, no matter how severe they may be, still sabotaged and ignored, converting the majority of citizens in the offenders»¹.

Obviously, tax relations are built on a conflict of economic interests of the state, trying to collect to the budget as much payment as possible and a taxpayer seeking the opportunity to pay as little as possible. The task of the state in providing tax incentives should be based on the leveling of these contradictions. The politics of Russian authorities should have a social character aimed at supporting families with children as well as least materially protected taxpayers, aimed at improving the demographic situation in the country and increasing the income level. In this regard, a stable tax legislation plays a great role, the effect of which should be clear to an ordinary taxpayer, and have no interpretations by regulatory authorities in favor of the budget only.

Bibliographic list

1. Tax Code of the Russian Federation // Question-answering system «Consultant Plus».
2. Resolution of the State Duma № 2188-6 SD // Question-answering system «Consultant Plus».
3. Resolution of the Constitutional Court RF from 13.03.2008 № 5-P // Question-answering system «Consultant Plus».
4. Letter of the Ministry of Finances RF from 15.04.2011 № 03-04-06/7-95 // Question-answering system «Consultant Plus».

¹ Where to move then / Russian newspaper. – 1999. – № 171.

5. Letter of the Ministry of Finances RF from 27.07.2009 № 03-04-06-01/194 // Question-answering system «Consultant Plus».

6. Letter of the Ministry of Finances RF from 21.04.2011 № 03-04-05/5-275 // Question-answering system «Consultant Plus».

7. Letter of the Ministry of Finances RF from 30.05.2011 № 03-04-06/1-125 // Question-answering system «Consultant Plus».

8. Letter of the Ministry of Finances RF from 21.05.2009 № 03-04-06-01/117 // Question-answering system «Consultant Plus».

9. Letter of the Ministry of Finances RF from 21.03.2012 № 03-04-05/8-341 // Question-answering system «Consultant Plus».

10. Letter of the Ministry of Finances RF from 07.10.2004 № 03-05-01-04/41 // Question-answering system «Consultant Plus».

11. Letter of the Ministry of Taxes RF 23.11.2004 № 04-2-06/679@ // Question-answering system «Consultant Plus».

12. Letter of the Ministry of Finances RF from 01.03.2006 № 03-05-01-04/41 // Question-answering system «Consultant Plus».

13. Letter of the Ministry of Finances RF from 13.01.2012 № 03-04-05/8-10 // Question-answering system «Consultant Plus».

14. Letter of the Ministry of Finances RF from 01.09.2010 № 03-04-05/5-517 // Question-answering system «Consultant Plus».

15. Letter of the Ministry of Finances RF from 15.04.2011 № 03-04-06/5-93/ Question-answering system «Consultant Plus».

16. Letter of the Ministry of Finances RF from 30.05.2011 № 03-04-06/1-125 // Question-answering system «Consultant Plus».

17. Letter of the Federal tax service of Russia from 03.06.2009 № 3-5-03/744@ // Question-answering system «Consultant Plus».

18. Letter of the Federal tax service of Russia from 17.09.2013 № BC-4-11/16736@ // Question-answering system «Consultant Plus».

19. Letter of the Moscow tax service from 05.03.2010 № 20-15/3/022941 // Question-answering system «Consultant Plus».

20. Letter of the Moscow tax service from 05.03.2010 № 20-15/3/022941 // Question-answering system «Consultant Plus».

21. Letter of the Moscow tax service from 05.03.2009 № 20-15/3/019861@ // Question-answering system «Consultant Plus».

22. Information about a number of individual entrepreneurs / Rostov tax service.

23. In a benefit of poor / Russian newspaper, 21.06.2013.

24. Kozlovskiy V. Billion: yellow, white, gray / Russian newspaper. 16.10.2012.

25. Where to move then / Russian newspaper. – 1999. – № 171.

26. Medvedev D.: RF won't take a progressive scale of taxation / Russian newspaper. 28.01.2013.

27. Tax portal «Podatinet» / www.podatinet.net.

28. About a half of asked readers of «Klerk.ru» votes for progressive scale of taxation / www.klerk.ru.

29. Samofalova O. Below the lowest / Look, 28.05.2012.

30. Shvarz G. About arguable points in providing standard tax deductions of personal income tax // Actual problems of the bookkeeper calculation, audit, statistics and taxation: materials of the All-Russian scientific. – practical. conf. of students, post-graduate students and young

scientists, 27 Apr. 2012/ RSUE – Rostov-on-Don, 2012.

31. Shvarz P. The ways of perfection of the taxation policy in providing standard, social, property tax deductions of personal income tax / Legal messenger RSEU. 2005.

32. Shvarz P. Fiscal direction of several legal acts of the Ministry of Finances as a factor of the breach of the taxation principles // Changing legal system of Russia in condition of the modern socio-

economical development: Materials of the international scientific-practical conf. / RSEU. – Rostov-on-Don, 2006.

33. Shvarz P. Problems of the influence of legal acts of the Ministry of Finances and Federal tax service in application of the tax legislation/ Problems of taxation and Management (edit. A.I. Ponamarev). Rostov-on-Don: SKAGS. 2007.

E-mail: admin@podatinet.net

SECTION V. | ECONOMIC DEVELOPMENT ISSUES

Nagaev A.A.,

*post-graduate student of faculty of Economics,
Southern Federal University*

SOME ASPECTS OF EFFECTIVE FORMS OF LABOR LEASING IN MODERN ECONOMY

UDC 338.2

Abstract

This article is devoted to the research of different aspects of managing human resources and a way to control public employment. The author examines the modern phenomenon of labor leasing from an economic point of view, by searching for more effective forms of labor, which is related to changes in labor organization ideology and upgrades of labor form models. The author analyzes modern conditions and forms of labor leasing and gives suggestions about their optimization.

Keywords

Labor leasing, the concept of labor leasing, economical meaning of labor leasing.

Most modern developed and developing economies have already undergone or are still transiting from industrial to post-industrial society, the fact which may be proved by such processes as updating the production base, automation, computerization, widespread adoption of information technology, changes in labor organization, structural changes in the economy, reduction of the overall share of the mining industry, the rapid growth of the service sector and non-productive sectors of the economy, the existence and development of the companies and technologies providing innovative services to run business more efficiently, to reduce risks and to optimize business processes.

All this resulted in a need for a new perspective on human resources management, for new mechanisms of employment.

These processes and phenomena are not ignored by economic theory, including the concept of human capital, the theory of postindustrial society, studies on so-called labor leasing, etc.

These factors (theories, phenomena, processes, technologies and mechanisms for their implementation) in their entirety can be viewed as a starting point of the origin and development of such forms of work attraction and use of labor resources, which allow not to sign a traditional employment contract.

Working activity from an economic point of view is usually regarded as a person's realization of the personal motivation and ability to work and professional skills and knowledge. As a consequence, this substantive aspect of work has not any interpretations. Other thing is the forms of employment of an individual from the point of view of recruiting labor forms.

It seems that the attempt to achieve certainty in understanding the phenomenon of labor leasing can be successful if its place is defined, and in the future – its role in the system of economic, managerial, organizational, sociological, legal and other coordinates specified by the author. A very obvious condition should be noted

that is inadmissibility of different elements of the coordinate system.

Analyzing the phenomenon of labor leasing in the economic system of coordinates makes it necessary to underline the following issues:

1. Work activity is an objectively necessary form of human activity, which is caused by the external material need and which ensures normal functioning of society. In this case the economic activity, that is the production of material goods, provision of services, the exchange of goods and consumption, is meant.

In this regard, it is appropriate to mention the definition of labor as a conscious and purposeful physical or mental activity, which is a human response to the external environment satisfying physiological and social needs.¹

2. A traditional way of engaging an individual in labor activity is considered to be a work for a certain employer. It is the union of an employer and workers who operate in the market under rather unified rules that did and still allows competing and surviving.

This traditional model of use of labor resources can be characterized by mass production of reproducible goods, a dominant role of economic activity motivation both of the employee and the employer and profit growth by the production expansion and labor intensification (Taylorism and conveyor labor system).

In this case, economic and organizational dependence of the worker on the employer is obvious and does not require any detailed arguments.

3. Development, complexity and perfection of social production in all its aspects led to the work, which is characterized by a greater degree of autonomy and independence of each labor productive activities parties. It is a generally recognized,

but not a traditional form of employment at the moment (Fig. 1).

Work for a certain employer (labor relations) as a traditional and massively used form of employment is regulated very carefully taking into account social, political, ideological and legal requirements of the time and the stage of social development. For a long time this fact was usually positive from socio – political point of view, was treated as a factor of social stability and was used if necessary for protection of the worker as a compensation and guarantee mechanism.

However, under modern high level of legal labor relations regulation, providing a high degree of worker security at his workplace, a number of effects, that have a negative effect on the opportunities, options and forms of labor resources, raise.

The following negative consequences should be noted:

1. A situation of protection of jobs under a labor contract:

a) reduces the possibility of moving from the category of employed people into the category of unemployed ones;

b) complicate entering the labor market for social groups or strata that never were there or were repressed (women, young people, long-term unemployed persons).

2. At a high level of protection of employees who signed employment contracts of indefinite duration and have an opportunity to conclude a fixed-term employment contract, the proportion of the fixed-term type of contract is increasing.

3. The surplus of labor force in cases when an employment contract for an indefinite period cannot be replaced by a fixed-term contract. As a consequence, employers use wage restraint policy as a compensatory measure.

¹ Inozemcev V.L. Beyond the economical society. – M.: Nauka.

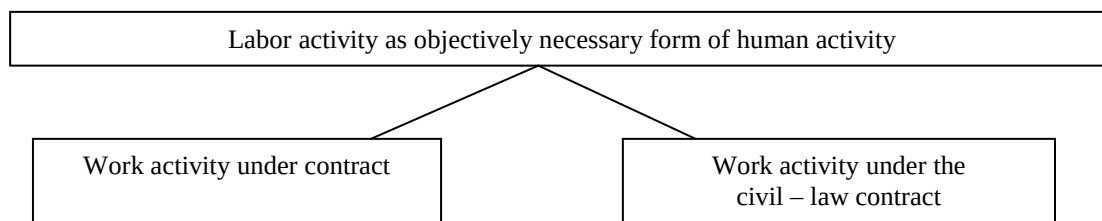


Figure 1

4. Growth of informal employment, due to the simultaneous combination of restrictions on both dismissal for economic reasons and fixed term contracts.

These negative consequences along with the need to create new jobs, to engage youth, women and members of other social groups in the economic sphere make it important to look for new forms of employment. New forms of workforce employment are developing in the part of the individual work segment characterized with a traditional employment contract on the one hand, and an increase of flexibility of so-

cial regulation, including legal regulation, on the other hand. It becomes possible under civil – legal individual employment regulation (the so-called work under contract forms).

At the same time though the practice of work under contract is widely recognized, there is no single concept and definition of the term «work under contract».

It seems that in the economic system of coordinates several varieties of work under contract can be distinguished.

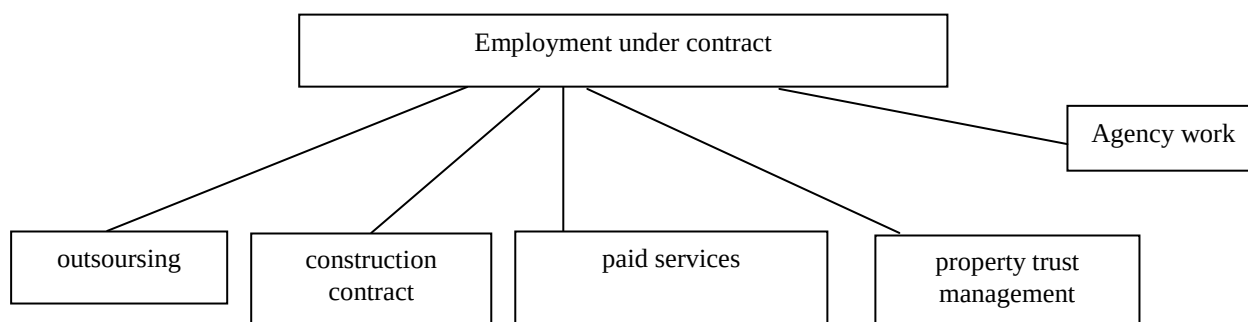


Figure 2

A more detailed study of each of the varieties of work under contract shows that in all cases it is the employee's activity, which can be considered, systematized or classified according to different criteria, grounds, including a place of employment activity, a type of contractual relations, the employer status, etc. (Fig. 2).

Thus, according to such criteria as a place of employment in accordance with traditional, generally accepted ideas about the contract, three types of work under contract are distinguished:

1. Working for the employer in premises and in industrial areas of the employer.

2. Working for the employer at the place of the employee's residence or at any other workplace, except employer's industrial premises and territories.

3. Working for the third person, being not an employer, regardless of the place of work.

Of course, economic theory, practical activities of economic entities, existing legal regulatory mechanisms together indicate aspects which:

a) separate classic employment relationship from work under contract;

b) determine whether or not to refer an individual and his employment to labor relations and to treat him in accordance with labor laws or to treat him as a person working under a civil contract.

Today rapidly changing living conditions and socio – economic situation call for a need to optimize production business processes, to look for new and more effective forms of employment. The modern state of society can be characterized both with a change in the employment ideology and with improving employment relationship models.

Due to the process of development of the world economy in the early 21st century most countries with developed and developing market economies can be characterized as entailing a radical restructuring of social relations system, as a sign of a collision and a formation of a qualitatively new stage of the international community.

The analysis of the changes taking place in modern society allows considering them as conditions for the formation of a qualitatively different type of society.

At the same time an integrated perception of some essential components and factors of the changes that take place in the current socio – economic reality should be discussed. Not giving preference to any technological advances, no matter how ambitious they are, or to a growing personal potential of an individual, it is necessary to consider them in the aggregate, at least in this study.

New social relations are formed in relation to technological and industrial progress, which is expressed in increase of volume and diversity of wealth produced, and as the person's attitude to himself and to his place in the world changes.

For the purpose of this study, it is possible to emphasize the following.

1. Technological revolution on the base of which material production finds a

qualitatively new and unlimited possibilities and leads to higher living standards for individuals can be considered as a material component of a qualitatively new form of society.

It is crucial to point out that the modern technological revolution does not only deal with separate areas of social production or certain social processes, but creates mainly, a new economic and social reality in general.

In modern social structure a tendency of changing the structure of social production is clearly marked, it is characterized by significant growth of employment in services and information spheres. Thus, the development of information technologies resulted in a new image of all the production processes and technological basis of social production.

2. Being free of the need for continuing (permanent) search of livelihoods and living conditions ensuring, the individual gains an ability to recognize and develop his higher-level needs that go beyond the material wealth.

It should be noted that human labor as a purposeful use of individual's life energy at the moment (in modern terms) becomes more intense and complex, but at the same time, is determined not only by material interests of a man, but also his desire to better himself.

3. Due to a rapid technological progress advanced, modern material production is more and more independent on the labor force. Consequently, further development of material production stimulates the demand for constant improvement of employees' skills, while science and knowledge are becoming a direct productive force.

According to the author, it can and should be accepted that today not labor and capital, but knowledge and information are the main resources of the society. Knowledge and information are transforming into the main resource of any form of

modern production. Moreover, the information base (primary) production resource status of knowledge and information determines the change of characteristics of all major branches of social production. Thus, in connection with the use of high-tech technologies new areas specifically combining forms of material production and services are appearing, exactly, the development of communication, Internet – services network, software production and etc.

4. As a consequence, it is necessary to note the formation of a new system and a new system of motivation and a new system of social values, which is a basis of a qualitative change of the human activity and employment. many economists highlight that by in the countries with developed market economies a significant portion of staff is knowledge workers which constitute not less than 30 % of the workforce employed in the national economy. “They are characterized – as V.A. Inozemtsev states – by a significant social mobility, they are not limited to performing the only kind of activity, many of them identify their most fundamental interests not in terms of maximizing personal wealth, but in terms of their own intellectual growth and development».¹

5. The socio-economic changes in total can be viewed as factors that contribute to rethinking of proportions of labor and creativity in human activity, when creativity gets the status of economically significant type of human activity.

Modern understanding of creativity, its place and role in the production process are determined by changing human ideas about the processes and phenomena of reality, by internal needs of an individual, ambitions of self-realization, development and multiplication of knowledge and abilities.

¹ Inozemtcev V.L. Modern post industrial society: nature, contradictions, perspectives. – M.: Logos, 2000.

A well known fact is quite a widespread use of individual’s labor in favor of a third party that sets production targets and controls their implementation.

A variety of such employment is in general characterized by one fundamental feature –there is no formal legal relations between the employee, and a third person who uses his work, i.e., the user of his labor.

It seems that in this case in respect to the coordinate system of economic relations there are:

a) two members of the relationship – an employee and an employer using this labor.

b) a subject of the relations – employment.

c) relationships are based on free and informed will of the parties.

These relations are to be analyzed, because the need for of their essence study, the research of their content and the formulation of their features is clear and objective. Moreover, the study of the economic content of this phenomenon gives some intelligent character to all discussions, mournings, proposals for its regulation, etc. It should be noted that the recognition of the inevitability of a comprehensive economic analysis of this phenomenon does not eliminate the currently existing difficulties of its carrying out such as:

- a high level of demand for the so-called labor leasing is in contradiction with a low level of awareness about it, since information is very scattered, and poorly investigated;

- as a consequence, there are gaps in the theoretical, methodological, economic, statistical and technological studies of the phenomenon;

- according to special literature, the relationship of an employee and «an enterprise – the user» are implicit, i.e. are implied, not expressed legitimately outside.

First of all, some incorrectness of the definition of the labor leasing (agency

work) phenomenon should be noted. So, it is often stated that «the term is not too good, but in the absence of wide practice of such relationship is applicable in modern conditions»¹.

Discussing an attempt to determine the contents of this phenomenon we should first of all mention that in this very case the literature (both economic and legal) does not deal with a traditional definition, which is to reflect the essence and fundamental aspects and features of the phenomenon under investigation, but it focuses on a commonplace rather free interpretation of p. «c» of part 1, art.1 of the Convention of the International Labour Organization (ILO) № 181 «On the Private Employment Agencies» (Geneva, 19 June 1997)². The validity of this thesis is easily confirmed by comparing the text of the document and the existing definitions. On the one hand, in p. «c» of part 1, art.1 ILO Convention number 181 it is claimed: «services of employing workers for making them available to a third party, which may be a natural or legal person (hereinafter referred to as «an enterprise – the user») and assigns their tasks and supervises their implementation.» On the other hand, the authors usually use various definitions of the labor leasing describing the phenomenon and disclosing, to their mind, it's content. So Krapivin O.M. and Vlasov V.I. believe that «the essence of labor leasing is this one. Private employment agency signs contracts with employees to make them available to a third party – a person or entity they are to work for due to employment contracts with the agency»³.

According Kolganova M., «agency work can be defined as the work of employees, being in an employment relation-

ship with an employer – a recruitment agency, who are sent to» the enterprises – the users to do some temporary work under their control and internal labor procedures⁴. The authors of the concept of legal regulation of labor leasing reveal its contents as follows: «A specialized commercial company (often a private employment agency) hires workers, temporary or permanent, only to fulfill companies orders for these workers service, the companies being both customers and natural entitis.

Leasing labor agencies (employment agencies) transfer their employees to enterprises – users in a form of a loan, a rent for a certain time period. For an employment agency such personnel labor leasing services is a kind of staff provision contract and a form of profitable business»⁵.

The scheme of this phenomenon based on the current definitions can be presented the following way (Fig. 3).

The next step in investigating the nature of labor leasing may be an analysis of this phenomenon main criteria, which are formulated by several authors, and should reflect its content, essential aspects in understanding the phenomenon.

So, Korshunova T.Y. formulates the following characteristics of labor leasing, separating it from other forms of work under contract:

¹ Kopusov V. Law regulations in labor leasing. – Corporate lawyer. – 2007. – № 6.

² Private Employment Agencies Convention, 1997 (No. 181).

³ Krapivin O.M., Vlasov V.I. Additional conditions of labor contract. Citizen and law. – 2009. – № 5.

⁴ Kolganova M. Labor leasing: «their» experience and «our» business – Rectuiter. Labor law for recruiters. – 2008. – № 8.

⁵ Kiselev I., Karabelnikov B., Cherkasova E., Kuksa S., Yudkin V., Leonov A., Svechkarenko V., The concept of law regulation in labor leasing – Economy and law. – 2004. – № 2-3.

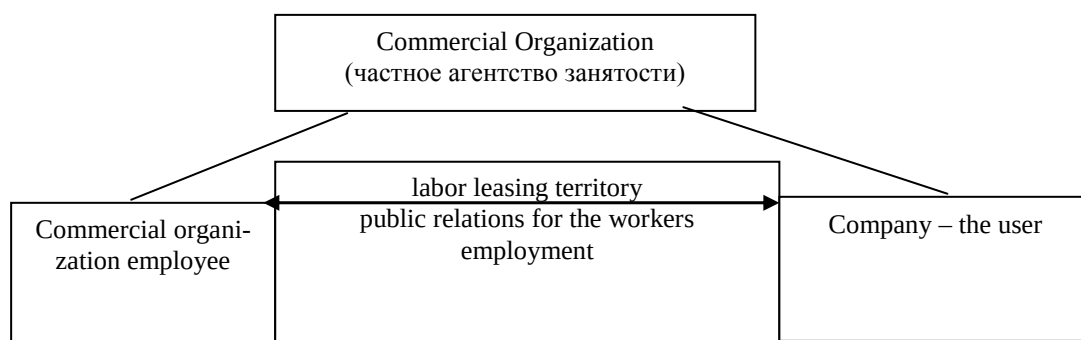


Figure 3

1. In case of labor leasing there is always a trilateral relationship: «an organization – the user – an organization – the service provider – an employee».

2. The subject of the labor leasing contract is to provide employees necessary for the organization – the user.

3. No formal, legally mediated relations between employees and the organization – the user exist.

Unfortunately, these features in connection with author's reservation are not applicable to the study of labor leasing differentiation from employment under the employment contract.¹

According Kolganova M. the characteristic features of labor leasing are:

- a) the trilateral nature of the employment relationship;
- b) a contract of employment with the employer – a recruitment agency;
- c) employment legal relationship between an employee and organization – the user by the employee's labor function;
- d) civil – legal relationship between the provider (employment agency) and the customer (organization – the user).

Among others, Smirnykh L.I. presented a remarkable position, that highlighting peculiarities of labor leasing delivery mechanism, thus formulates its distinctive features:

- firstly, it is the trilateral nature of the participants of these relations (an agency worker – an employment agency, an employment agency – a company – user, an agency worker – a company – user);

- secondly, the labor leasing employer seems to «split», i.e. one gets an impression that simultaneously an employment agency and a company – the user act as an employer, however, the formal employer of labor leasing is an employment agency;

- third, relations between agency workers and a company – the user at the workplace are implicit².

Special attention should be drawn to the fact that the opinions expressed about the distinctive features of labor leasing it is the trilateral relationship that stands for a distinctive characteristic.

However, according to the author, in this case the relationship is hardly to be a trilateral because it:

- a) is not equally regulated as a part of this relationship is not regulated at all;
- b) is not unified and of a single structure;
- c) does not have a single formal – legal mediation, as some of them are considered as a civil – legal relationship, the other part – as labor relations, the third part – as having no legal (legal) regulation;

¹ Korshunova T.Y. Law regulations in workrelations related to assigning workers to a different organization for work (labor leasing). – Labor law. – 2005. – №6.

² Kolganova M. Labor leasing: «their» experience and «our» business – Rectruiter. Labor law for recruiters. – 2008. – №8.

Consequently, it is necessary to recognize the absence of the system of distinguishing features.

Moreover, well-known and widely discussed in the economic and legal literature forms of labor leasing also have no common systemic characteristics and they are united only by the fact that the organization – the user uses not its own employees labor under their labor contracts, but labor of employed under an employment contract with another company.

Thus, the selection of temporary staff as providing fixed-term or seasonal staff for a short time period (project implementation, while seasonal peak) to an organization – the user differs from the staff leasing as providing staff agency employees to a client for a relatively long period of time – from three months to several years.

In turn, both the selection of temporary staff and staff leasing differ significantly from outstaffing which is a dismissal of its employees by the organization – the user (outstaffing) and signing employment contracts with a recruitment agency (private employment agency) with further employees' working for the former company.

However, one must admit that in modern conditions the use of labor leasing is a reality, in fact agency labor exists and develops, its use is widespread in the world, the turnover of the labor leasing market is growing.

Thus, according to the economic literature, in the U.S. the number of persons employed by private employment agencies in the last decade of the 20th century has grown tenfold, and in 2002 it was 10 million people. In the EU, private employment agencies employ up to 7 million workers a year. Currently, the market volume is \$ 80 billion in the United States, 37.5 billion – in the UK, \$ 7 billion – in Germany.

In Russia, according to Smirnykh L.I., massive spread of labor leasing services happened after the 1998 crisis, « Since 2001, the demand for agency workers in the Russian labor market has grown by about 50-70%. Currently, the scope of labor leasing services in Russia is estimated by experts in the amount of 80 million dollars¹.

Summing up the above considerations in their entirety, the author finds it possible to state the following about the labor leasing phenomenon.

There are three main aspects, segments in the structure of labor leasing as a specific phenomenon in the system of economic coordinates:

The first aspect (segment) is essentially traditional labor activity similar to that carried out under contract, but with involving such organization of labor that does not meet the existing idea of work under contract, where practical work activity, as expected, goes ahead of its contracting forms.

The novelty of these forms of work under contract just stimulates the development of the idea on structuring, growth and improving the generally recognized norms of work under contract, already having adequate and fair legal treatment.

The second aspect (segment) is that this phenomenon can be seen as a complex structure of aggregated targeted actions to evade the order of organization of person's employment, on the basis and in accordance with the prevailing «whitespace» in the regulation of employment of the individual by the society, which exists in the society and in the state.

In this case it is actions that are of negative, illegitimate character because of the negative attitude to the subject of employment – an employee's individuality.

¹ Smirnih A.I. Labor leasing: economical theory, EU countries and Russia experience – M. Russian-European Center of Economic Policy (RECEP), 2005.

It is noteworthy that in the economic, legal, sociological literature arguments are expressed that prove the right of this aspect (segment) of the phenomenon to exist. Thus, sociologists mention numerous cases of employment on a base verbal agreement, without signing any contracts: according to their data, the proportion of such workers is 20-25 %, and in small and medium-sized businesses – up to 75 %.¹

The third aspect (segment) is a new economic phenomenon as a practical response to the objective needs of the economy, which have their own independent existence and content of economic reality (Fig. 4).

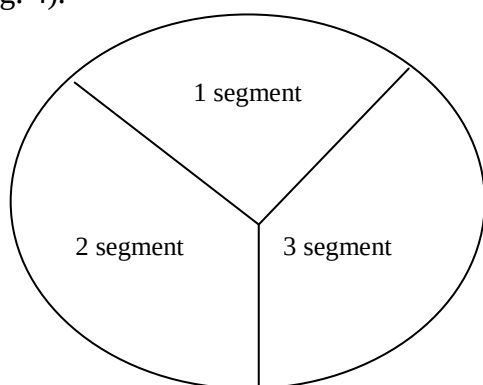


Figure 4

It is the birth of a creative form of employment organization, requiring a fresh and extraordinary look at the real-life processes.

But we should stipulate and acknowledge that due to the novelty and, as a consequence, to a small scale of applications in the socio – economic reality this phenomenon, though recognized, has not yet reached that degree of certainty and formation, when it is certainly an object of control attention that is of state represented institutions.

Accepting the right of these aspects to exist, it is necessary to determine their subordination, their relationship to each

other, which will give them additional meaning, new details of content, practical application value.

According to the author, two opinions on the relationship and interdependence of these aspects of labor leasing may be highlighted: horizontal and vertical.

In horizontal aspect, all three segments of the phenomenon should be considered in a complex evolution, suggesting that labor activity similar to work under contract does not only exist by itself, but also, overcoming negative consequences and manifestations of its development and improvement, generates elements of the new result – not previously known form of the employment organization in accordance with today's current socio – economic demands.

It should be underlined that the boundaries that define the area of the segment are treated as conditional-mobile, dynamic, and are influenced by a set of certain economic, political, social and other factors and risks at every moment of existence of economic reality. And specific substantive condition of this phenomenon can be identified by the value of these segments. Moreover, the overall image of the phenomenon of labor leasing and a proportion of its content is dynamic and may change under the influence of all these factors and risks in a positive or negative way.

In the vertical aspect, the ratio of these segments to their independent, autonomous existence and development are clearly seen. In each case, two other aspects are present in the phenomenon, but do not any significant influence on it. As a result, we have:

- labor leasing as an employment similar to employment under contract;
- labor leasing as a set of targeted actions to evade the established order of the individual employment organization;

¹ Zaslavskaya T., Shebanova M. Non-law labor relations: Russians reaction. Human and labor. – 2004. – № 4.

- labor leasing as a new economic phenomenon as a practical response to the objective needs of the economy.

Research of subordination and interrelation of the aspects may be rather valuable as economic and legal, legal, sociological and other approaches to the study of this phenomenon, in its legal regulation in the analysis of social security of the participants are directly dependent on the selected point of view on the current economic conditions and processes of its development.

According to the author, a horizontal aspect reflecting evolutionary and progressive development potential of such phenomenon as a labor leasing is the most preferable and reflecting real economic processes.

Bibliographic list

1. Inozemcev V.L. Beyond the economical society. – M.: Nauka.
2. Inozemcev V.L. Modern post industrial society: nature, contradictions, perspectives. – M.: Logos, 2000.
3. Kuposov V. Law regulations in labor leasing. – Corporate lawyer. – 2007. – № 6.

4. Private Employment Agencies Convention, 1997 (No. 181).

5. Krapivin O.M., Vlasov V.I. Additional conditions of labor contract. Citizen and law. – 2009. – № 5.

6. Kolganova M. Labor leasing: «their» experience and «our» business – Rectuiter. Labor law for recruiters. – 2008. – № 8.

7. Kiselev I., Karabelnikov B., Cherkasova E., Kuksa S., Yudkin V., Leonov A., Svechkarenko V., The concept of law regulation in labor leasing – Economy and law. – 2004. – № 2-3.

8. Korshunova T.Y. Law regulations in workrelations related to assigning workers to a different organization for work (labor leasing). – Labor law. – 2005. – № 6.

9. Smirnih A.I. Labor leasing: economical theory, EU countries and Russia experience – M. Russian-European Center of Economic Policy (RECEP), 2005.

10. Zaslavskaya T., Shebanova M. Non-law labor relations: Russians reaction. Human and labor. – 2004. – № 4.

E-mail: venebius@mail.ru

**УЧЕТ
И СТАТИСТИКА
№3 (31) 2013**

**ACCOUNTING AND STATISTICS
№3 (31) 2013**

**Главный редактор Л.Н. Усенко
Заместитель главного редактора Н.Т. Лабынцев
Ответственный секретарь И.В. Зенкина**

**Редактирование и корректура Е.В. Саркисова, Ю.С. Лазарева
Верстка и макетирование Ю.С. Лазарева**

Изд. № 88/2210. Подписано к печати 02.12.2013.
Объем 20,6 уч.-изд. л. Бумага офсетная. Печать цифровая. Формат 60*84/8.
Гарнитура «Times». Заказ №3339. Тираж 1000 экз. «С» 88.

344002, Ростов-на-Дону, Б. Садовая, 69, РГЭУ (РИНХ), к. 152.
Отпечатано в издательско-полиграфическом комплексе РГЭУ (РИНХ).
Тел.: (863) 2664-234, e-mail: juliav8@rambler.ru.

Адрес редакции
344002, Ростов-на-Дону,
Б. Садовая, 69, к. 414а
Тел.: (863) 240-57-29, 237-02-66, e-mail: zenkina_iv@mail.ru

**Вниманию преподавателей,
студентов, магистрантов, аспирантов экономических вузов,
слушателей программ подготовки и повышения квалификации
в системе непрерывного профессионального образования!**

НОВИНКА УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ!

БИЗНЕС-АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Учебник

Под редакцией доктора экономических наук, профессора,
Заслуженного деятеля науки РФ Л.Н. Усенко

Учебник рекомендован Государственным университетом управления в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки 080100.68 «Экономика» (квалификация (степень) «магистр»).

Учебник соответствует федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования 3-го поколения. Его отличительными особенностями являются: выделение в составе разделов учебника образовательных модулей; включение в методику бизнес-анализа таких направлений, как функционально-стоимостной анализ, анализ финансовых рынков, стратегический анализ; рассмотрение многочисленных практических примеров, подкрепленных обобщающими выводами.

Прикладная направленность данного учебника поможет приобрести необходимые знания, умения и навыки в области проведения бизнес-анализа деятельности организации, использования для оценки хозяйственных ситуаций бухгалтерской, статистической отчетности и других источников информации, научит формулировать грамотные аналитические выводы и разрабатывать аналитически обоснованные управленческие решения.

В учебнике реализованы инновационные технологии распространения интеллектуальных продуктов. Материалы, отмеченные значком «облако», доступны в электронно-библиотечной системе znanium ([www. znaniy.com](http://www.znaniy.com)).

ISBN 978-5-98281-358-9 («Альфа-М»)

ISBN 978-5-16-006948-7 («ИНФРА-М»)

По вопросам приобретения книг обращайтесь:

- Отдел продаж «ИНФРА-М». 127282, Москва, ул. Полярная, д.31В, стр. 1; тел. (495) 363-4260; факс. (495) 363-9212; e-mail: books@infra.ru
- Отдел «Книга – почтой», тел. (495)363-4260 (доб. 232, 246)



Учебно-методический центр

Ростовского государственного экономического
университета (РИНХ)



НП «Ростовский-на-Дону территориальный институт профессиональных
бухгалтеров и аудиторов»

УВАЖАЕМЫЕ КОЛЛЕГИ!

Приглашаем Вас принять участие в серии семинаров, состоящей из 2-х частей, в рамках обязательного ежегодного повышения квалификации профессиональных бухгалтеров-членов ИПБ России на тему: **«Международные стандарты финансовой отчетности: актуальные аспекты применения в практической деятельности коммерческих организаций»**, организуемых Ростовским-на-Дону территориальным институтом профессиональных бухгалтеров совместно с Учебно-методическим центром по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Ростовского государственного экономического университета (РИНХ).

Целевая аудитория

- Аттестованные профессиональные бухгалтеры-члены ИПБ России;
- Финансовые директора, главные бухгалтеры и руководители, которые хотят систематизировать знания в области создания, организации и повышения эффективности работы отдела МСФО;
- Потенциальные руководители отделов МСФО, которые стремятся получить профессиональный опыт и знания в области функционирования отдела МСФО.

Цель семинаров – приобретение слушателями знаний о принципах международного учета, составе учетных и отчетных показателей, используемых в международной практике, правилах их формирования; приобретение умений и практических навыков составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В ходе семинаров в сжатые сроки вы получите не только знания необходимые для составления учетной политики по МСФО с учетом правил и процедур, применяемых при составлении финансовой отчетности, но и приобретете практические навыки применения полученных знаний.

По окончании курса Вы будете:

- знать – роль и возможности международных стандартов финансовой отчетности в обеспечении пользователей достоверной и сопоставимой информацией; принципы и правила составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО; основные сходства и различия между российскими и международными стандартами;
- уметь – использовать систему знаний о концепции и содержании МСФО для формирования финансовых отчетов.

Семинар проводят опытные преподаватели-практики РГЭУ (РИНХ), руководители и высококвалифицированные специалисты аудиторских и консалтинговых фирм г. Ростова-на-Дону.

По итогам семинара Вы получите:

- Сертификат повышения квалификации – МСФО 1 часть (40 ч.)
- Сертификат повышения квалификации – МСФО 2 часть (40 ч.)
- Возможность получения дополнительного аттестата («Аттестат профессионального бухгалтера – эксперта по МСФО») путем сдачи экзамена по прослушанной теме

Свяжитесь с нами любым удобным для Вас способом и оставьте информацию о себе.

Наши координаты:

адрес: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69, 4-й этаж, к. 403

тел./факс: (863) 269-83-11

тел.: (863) 240-37-61

e-mail: umc@rsue.ru