



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№5 | 2015

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Л.И. Хоружий возглавила Комиссию по профквалификациям специалистов в области бухгалтерского учета  
с. 2
- Управленческий контроль обычной деятельности предприятия  
с. 10
- Особенности системы управленческого учета в торговых организациях  
с. 18
- Актуализация задач бухгалтерского учета в новых экономических условиях  
с. 23



2015 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна**, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

**РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович**, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

**АЛБОРОВ Ролик Архипович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

**АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович**, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

**ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович**, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

**БАЛАН Игорь Михайлович**, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

**ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна**, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

**КОВАЛЕВ Валерий Викторович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

**ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

**МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович**, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

**ПАНКОВА Светлана Валентиновна**, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

**РОЖНОВА Ольга Владимировна**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

**РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

**СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович**, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

**СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

**ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

**ШЕЛАРУ Марина Федоровна**, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

## EDITOR-IN-CHIEF

**Liudmila KHORUZHIIY**, Doctor of Economics, professor, pro-rector on economic work and property of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

**Dmitry RYAKHOVSKY**, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

## EDITORIAL BOARD

**Rolik ALBOROV**, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

**Nurlan ALIMBETOV**, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

**Vitaly IVASHKEVICH**, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

**Igor BALAN**, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

**Lilia GRIGOROI**, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

**Valery KOVALEV**, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

**Nikolay LABYNTSEV**, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

**Efim MIZIKOVSKIY**, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

**Svetlana PANKOVA**, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

**Olga ROZHNOVA**, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

**Tatyana ROGULENKO**, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

**Vladimir SKRIPNICHENKO**, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

**Viatcheslav SOKOLOV**, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

**Alexandr SHAPOSHNIKOV**, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

**Marina SHELARU**, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Kishinev

## Accounting and Statistics

- 4 Analysis of the impact of IFRS 15 on accounting of revenue from construction contracts  
**D. Atazhanova**
- 10 Managerial control of the ordinary activities of the enterprise  
**I. Mizikovskiy**
- 14 Building an effective management system in a complex economic structures of the holding type by development control  
**S. Ponomareva**
- 18 The features of system of management accounting in trade organizations  
**T. Rogulenko,  
E. Mikhailova**
- 23 Actualization of tasks of accounting in the new economy  
**O. Rozhnova**
- 28 Identification is significant logical method by preparation of financial statements  
**V. Tsurcanu,  
I. Golochalova**
- 37 Environmental audit as a form of financial control over the ecological and economic activity of enterprises  
**L. Chkhutiashvili**

## В ИПБ России

### 2 Новости

## Бухгалтерский учет, статистика

- 4 Анализ влияния МСФО (IFRS) 15 на порядок учета выручки по договорам подряда  
**Д.А. Атажанова**
- 10 Управленческий контроль обычной деятельности предприятия  
**И.Е. Мизиковский**
- 14 Построение эффективной системы управления в сложных хозяйственных структурах холдингового типа путем развития контроля  
**С.В. Пономарева**
- 18 Особенности системы управленческого учета в торговых организациях  
**Т.М. Рогуленко,  
Е.В. Михайлова**
- 23 Актуализация задач бухгалтерского учета в новых экономических условиях  
**О.В. Рожнова**
- 28 Идентификация – важный логический прием при подготовке финансовой отчетности  
**В. Цуркану,  
И. Голочалова**
- 37 Экологический аудит как форма финансового контроля за экологической хозяйственной деятельностью предприятий  
**Л.В. Чхутиашвили**

Свидетельство  
о регистрации  
СМИ ПИ № ФС77-54080  
от 08 мая 2013 года  
выдано Роскомнадзором  
Учредитель:  
НП «Институт  
профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов  
России», тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва,  
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная  
подготовка, препресс  
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор  
Н.В. Иволгина

Подписано в печать  
15.10.2015.  
Формат 60 x 90/8.  
Тираж 3 500.  
Отпечатано в России

Подписной индекс  
по каталогу «Почта России»:  
14257 – на полугодие,  
25775 – на год

Журнал включен в систему  
Российского индекса  
научного цитирования

## Новости



### Л.И. Хоружий возглавила Комиссию по профквалификациям специалистов в области бухгалтерского учета

Сформирована Комиссия по профессиональным квалификациям специалистов в области бухгалтерского учета. Комиссия является одним из органов Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка (создан Национальным советом при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям). Возглавила Комиссию президент ИПБ России Людмила Ивановна Хоружий.

Целью комиссии является рассмотрение вопросов создания и развития системы профессиональных квалификаций в области бухгалтерского учета для всех видов деятельности, предусмотренных ОКВЭД, в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер».

Основные направления деятельности комиссии:

- проведение мониторинга рынка труда в области бухгалтерского учета, потребности в квалификациях;
- актуализация и организация применения профессионального стандарта «Бухгалтер» во всех видах экономической деятельности в Российской Федерации;
- разработка требований для подтверждения профессиональных квалификаций в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер», организация, координация и контроль деятельности по их оценке;
- определение потребностей в образовании и обучении, разработка и обновление образовательных стандартов профессионального образования, участие в профессионально-общественной аккредитации программ профессионального образования и обучения по направлению подготовки «Экономика и управление».

В состав комиссии вошли представители профессионального сообщества, регуляторов, работодателей, образовательных учреждений и других заинтересованных лиц.

### Журнал «Вестник профессиональных бухгалтеров» включен в Перечень ВАК

На портале <http://perechen.vak2.ed.gov.ru/> размещена информация о том, что журнал «Вестник профессиональных бухгалтеров» включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук.

Как следует из разъяснений Департамента аттестации научных и научно-педагогических работников Минобрнауки РФ (письма от 02.07.2015 № 13-3337 и от 17.07.2015 № 13-3767), до 30 ноября 2015 года действует Перечень ВАК, утвержденный решением Президиума ВАК Минобрнауки РФ от 19.02.2010 № 6/6. С 1 декабря 2015 года будет действовать новый Перечень ВАК, формируемый в настоящее время в соответствии с приказом Минобрнауки РФ от 25.07.2014 № 793.

С 1 декабря 2015 года издания, входившие в Перечень ВАК-2010, но не вошедшие в Перечень ВАК-2015, не будут признаваться рецензируемыми научными изданиями.

### Студенческая олимпиада им. Я.В. Соколова станет всероссийской

7 октября 2015 года в Санкт-Петербурге состоялось подписание соглашения о сотрудничестве ИПБ России и Санкт-Петербургского государственного экономического университета. Основными пунктами соглашения стали организация и проведение всероссийской студенческой олимпиады по бухгалтерскому учету им. Я.В. Соколова.

Напомним, что студенческая олимпиада много лет проводилась на базе СПбГЭУ, в 2015 году ИПБ России стал ее партнером. Оценив перспективы, которые олимпиада открывает в области развития бухгалтерского учета, ИПБ России и СПбГЭУ

пришли к решению вывести ее на всероссийский уровень.

### Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ провел XII заседание

17-18 сентября 2015 года в Душанбе (Республика Таджикистан) состоялось XII заседание Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ. В заседании участвовали члены Координационного совета по бухгалтерскому учету – представители уполномоченных государствами – участниками СНГ органов, регулирующих вопросы бухгалтерского учета и аудита. ИПБ России представляли директор Е.И. Копосова и руководитель международных и образовательных проектов О.В. Василевская.

На заседании особое внимание было уделено законодательному регулированию статуса и функций главных бухгалтеров и опыту участия негосударственных профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов в регулировании бухгалтерского учета и аудита. Продолжено обсуждение практических шагов по взаимному признанию национальных сертификаций специалистов в области бухгалтерского учета.

ИПБ России представил на заседании результаты проведенного Рабочей группой по вопросам взаимного признания национальных сертификаций специалистов по бухгалтерскому учету исследования, посвященного обобщению информации о существующих требованиях к профессиональной квалификации специалистов в области бухгалтерского учета и подходах к их сертификации в государствах – участниках СНГ. Члены Координационного совета одобрили осуществленную Рабочей группой работу.

Большой интерес участников заседания вызвало сообщение о принятом

в Российской Федерации профессиональном стандарте «Бухгалтер», разработчиком которого стал ИПБ России, и подготовленном проекте профессионального стандарта «Аудитор». Представители ИПБ России ответили на вопросы участников заседания о создаваемой в Российской Федерации системе независимой оценке профессиональных квалификаций.

### Книга для тех, кто хочет правильно сделать ГОДОВОЙ ОТЧЕТ 2015

ИПБ России представляет 20-е, юбилейное издание популярной книги «Годовой отчет» О.Г. Лапиной. В книгах этой серии нет переписанных нормативных актов, а есть неравнодушный авторский комментарий к действующему законодательству и практические советы.

Главная цель автора – помочь бухгалтеру составить бухгалтерскую и налоговую отчетность с учетом всех важных новаций законодательства и судебной практики 2015 года. Диалог с автором позволяет бухгалтеру проверить правильность формирования показателей основных форм годовой отчетности, убедиться в отсутствии внутренних противоречий в подготовленных формах и в соответствии отчетных данных как реальной хозяйственной деятельности организации, так и действующим правилам.

Знаковое событие 2015 года – вступление в силу профессионального стандарта «Бухгалтер». «Годовой отчет 2015» представит читателям уникальную возможность оценить значение этого нормативного акта в каждодневной работе бухгалтера и сориентироваться в перспективах.

«Годовой отчет 2015» можно приобрести на выставке, которая будет сопровождать Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов – 2015 (26-27 ноября 2015 года). Для членов ИПБ России предусмотрена скидка в размере 30%.



УДК 657(045)

## Анализ влияния МСФО (IFRS) 15 на порядок учета выручки по договорам подряда

### Analysis of the impact of IFRS 15 on accounting of revenue from construction contracts

**Дина Александровна Атажанова**, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

аспирант кафедры бухгалтерского учета

**Dina Atazhanova**, Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

postgraduate of the Accounting department

e-mail: [dinochka8686@mail.ru](mailto:dinochka8686@mail.ru)

127015, Россия, Москва, ул. Бутырская, 79. Тел. 8 (966) 128–69–38.  
79, Butyrskaya st., Moscow, Russia, 127015. Phone 8 (966) 128–69–38.

В статье рассмотрены изменения методологического и методического характера при признании в МСФО выручки по договорам подряда. Проводится сравнительный анализ МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и действующих стандартов по выручке в строительстве.

The article considers the methodological change and methodological nature in the recognition of revenue under contracts in IFRS. Comparative analysis of IFRS 15 «Revenue from contracts with customers» and existing standards on revenue in construction.

**Ключевые слова:** МСФО 15; признание выручки; строительство; договора на строительство.  
**Keywords:** IFRS 15; revenue recognition; construction; construction contracts.

Приказом Министерства финансов РФ от 21.01.2015 № 9 введен в действие для применения на территории Российской Федерации новый стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее — МСФО (IFRS) 15). Рассмотрим влияние МСФО (IFRS) 15 на порядок признания выручки в строительных компаниях в целях повышения их инвестиционной привлекательности и инвестиционной привлекательности регионов в целом.

«Основная цель стандарта, по словам директора Агентства по МСФО, — повысить качество «первой строки финансовой отчетности», ведь традиционно МСФО-отчетность начинается именно с Отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, отправной точкой которого служит именно выручка. Основопологающим принципом МСФО (IFRS) 15 является признание выручки по факту передачи товара или услуг потребителю, причем в размере,

соответствующем ожидаемой сумме оплаты за факт передачи этого товара или оказания услуги. Новый стандарт увеличивает количество раскрытий по выручке, содержит детальные указания по ранее не жестко регламентированным сделкам (например, выручка от продажи услуг и изменения в контрактных условиях). МСФО (IFRS) 15 существенно улучшает руководство для многокомпонентных сделок» [1].

Стандарт призван улучшить представление доходов в финансовой отчетности и их сопоставимость во всем мире, то есть содействовать установлению единой концептуальной основы для признания дохода.

Таким образом, можно сказать, что в МСФО (IFRS) 15 содержатся унифицированные правила по признанию выручки независимо от отраслевой специфики. Сложные вопросы, касающиеся момента признания выручки по договорам на строительство, также регламентированы в данном стандарте.

С первого взгляда, создание единых подходов к отражению выручки может быть рассмотрено как упрощение порядка ее признания. Вместо отдельного стандарта по признанию выручки по строительным договорам мы имеем единый стандарт, применимый ко всем типам договоров, с детальными инструкциями по признанию определенных видов выручки.

Рассмотрим, насколько существенно поменялись требования в отношении признания выручки по договорам на строительство, а также насколько новые правила, содержащиеся в МСФО (IFRS) 15, который приходит на смену МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н), помогут снизить субъективность используемых в нем оценок. Все организации должны будут применять новый стандарт по выручке МСФО (IFRS) 15 при подготовке финансовой отчетности за годовые периоды, начинающиеся с 1 января 2017 года, но также возможно его досрочное применение с раскрытием данного факта в примечаниях к финансовой отчетности.

Стандарт предусматривает единую модель, которая подлежит применению к договорам с покупателями. Ее основной элемент — пятиэтапный анализ договоров, определяющий признание выручки в момент (или по мере) передачи компанией контроля над товарами или услугами покупателю и в той сумме, которую компания, по ее предположениям, будет иметь право получить.

Модель анализа предусматривает выполнение пяти шагов, представленных на рис. 1.

### Идентификация договора с покупателем

В отличие от МСФО (IAS) 11, который определяет договор на строительство как «договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию»<sup>1</sup>, новый стандарт позиционирует договор как «соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства»<sup>2</sup>.

Подлежат ли исполнению обязательства в договоре, определяется в контексте законодательства в юрисдикции действия договора. Договор, попадающий в сферу применения стандарта, должен соответствовать следующим критериям<sup>3</sup>:

- а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
- б) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;
- в) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

Рис. 1. Модель анализа договоров на строительство в соответствии с МСФО (IFRS) 15



д) договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и

е) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене. Критерии идентификации договора непосредственно в сфере строительства в стандарте не содержатся, что подтверждает общую концепцию нового стандарта — единый подход к процессу признания выручки по всем типам договоров.

Следует добавить, что МСФО (IAS) 11 отдельно выделяет договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс», которые фактически

<sup>1</sup> Пункт 3 МСФО (IAS) 11.

<sup>2</sup> Пункт 10 МСФО (IFRS) 15.

<sup>3</sup> Пункт 9 МСФО (IFRS) 15.

Рис. 2. Критерии учета модификации договора подряда в качестве отдельного договора в соответствии с МСФО (IAS) 11 и МСФО (IFRS) 15



являются вариантами ценообразования и в контексте МСФО (IFRS) 15 анализируются на третьем этапе модели признания выручки.

И МСФО (IFRS) 15, и МСФО (IAS) 11 выделяют случаи, при которых организация должна объединять похожие по характеристикам договоры и учитывать их как единое целое. Новый стандарт расширил критерии для объединения договоров<sup>4</sup>:

- 1) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью — этот критерий сопоставляется со всеми условиями, представленными в МСФО (IAS) 11;
- 2) сумма выручки по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
- 3) товары или услуги по договору (или некоторые товары или услуги по каждому договору) представляют собой одну обязанность к исполнению.

Аналогов последних двух критериев в действующем стандарте нет. Что примечательно, МСФО (IFRS) 15 не требует одновременного выполнения всех трех критериев. Отрицательно это скажется на отдельно учитываемых на сегодняшний день договорах подряда, которые потребуют объединения для признания выручки, и, соответственно, вариативность условий этой процедуры приведет к различным суммам и периодам признаваемой выручки.

Также в силу наличия в новом стандарте отдельного этапа по идентификации обязанностей, подлежащих к исполнению согласно договору, в нем

<sup>4</sup> Пункт 17 МСФО (IFRS) 15.

<sup>5</sup> Пункт 22 МСФО (IFRS) 15.

отсутствует условия, применяемые для дробления договора как в МСФО (IAS) 11.

В отношении учета модификаций договоров на строительство оба стандарта выделяют близкие по своему содержанию критерии учета изменений при признании выручки, но МСФО (IFRS) 15 дает большую детализацию по порядку учета модификаций как предмета, так и цены договора. Критерии учета модификации договора подряда в качестве отдельного договора в соответствии с МСФО (IAS) 11 и МСФО (IFRS) 15 представлены на рис. 2.

Также пункт 21 МСФО (IFRS) 15 предлагает несколько способов учета модификаций договоров подряда в случаях неисполнения критериев, представленных выше. Способы рассмотрены на рис. 3.

Ввиду значительных изменений в порядке учета модификаций договоров на строительство можно сделать вывод о несомненном влиянии их на сумму признаваемой выручки.

### Идентификация обязанностей к исполнению

Обязанность к исполнению — это «обещание передать покупателю (а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо (б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются по одинаковой схеме»<sup>5</sup>.

По своей сути идентификация обязанностей к исполнению — это определение той учетной единицы, для которой и будет признаваться выручка. При проведении процедуры идентификации первоначально производится оценка всех товаров или услуг, обещанных покупателю, в соответствии с договором и одновременным выполнением критериев, представленных МСФО (IFRS) 15

Рис. 3. Способы учета модификаций договоров подряда в случаях неисполнения критериев





Таблица 1. Критерии признания товара или услуги отличимой (отдельной)

№	Критерий	Содержание критерия
1	Наличие выгоды	Покупатель получает выгоду отдельно либо вместе с другими ресурсами, имеющимися в свободном доступе
2	Идентификация от других обязанностей по договору	Товар или услугу можно отдельно идентифицировать от других товаров или услуг по договору

для определения отличимых товаров или услуг<sup>6</sup>. Критерии представлены в табл. 1.

В случае, когда товар или услуга являются не отличимыми, они объединяются организацией до момента определения этой группы отличимой.

В отличие от нового стандарта, МСФО (IAS) 11 не рассматривает критерии идентификации по договору на строительство, а лишь содержит требование по дроблению договоров.

То же касается и отменяемого новым стандартом МСФО (IAS) 18 «Выручка», который указывает на необходимость определения частей договора как отдельных компонентов для отражения содержания договора.

Наиболее близкими к критериям идентификации обязанностей, установленным МСФО (IFRS) 15, можно считать критерии КР МСФО (IFRIC) 18, используемые при идентификации частей договоров в многосоставных договорах:

- «рассматриваемый компонент имеет для покупателя самостоятельное значение и стоимость; и
- справедливую стоимость данного компонента можно надежно оценить» [2].

Проанализировав все вышесказанное, можно сказать, что условия и требования, содержащиеся как в МСФО (IAS) 11, так и в МСФО (IAS) 18, значительно отличаются от критериев нового стандарта, которые в силу своей четкой формулировки дадут возможность определять объекты и услуги в договорах подряда, используя единый подход.

Следует заметить, что наличие второго, концептуально нового критерия может увеличить в рамках договора количество товаров или услуг, отделяемых от других товаров или услуг. С другой стороны, это даст возможность организациям объединить имеющие ценность для покупателя и взаимосвязанные друг с другом товары или услуги в рамках одного договора.

### Определение цены сделки

«Цена операции — это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон»<sup>7</sup>. При определении цены в соответствии с МСФО (IFRS) 15 обязательно учитываются факторы, представленные на рис. 4.

Наиболее значимыми факторами из всех перечисленных можно считать переменную величину возмещения и наличие значительного компонента финансирования.

Величину переменного возмещения организация может рассчитывать двумя способами: методом

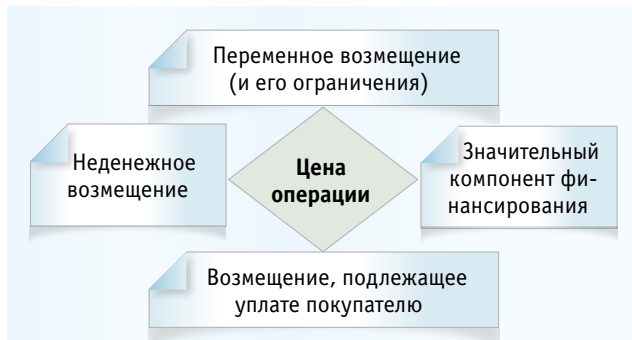
ожидаемой стоимости или методом наиболее вероятной величины. Так как размер переменной величины возмещения может значительно варьироваться, МСФО (IFRS) 15 вводит ограничение оценки переменного возмещения, которое заключается в том, что в цену операции включается сумма переменного возмещения в той мере, в которой «в высшей степени вероятно... не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки»<sup>8</sup>.

Касаясь наличия значительного компонента финансирования, компания при его наличии будет «корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования»<sup>9</sup>.

Отличительным моментом по сравнению с МСФО (IAS) 18 является осуществление процедуры дисконтирования не только при финансировании покупателя, но и тогда, когда покупатель производит оплату на авансовой основе. Такой подход к оценке договоров может быть сложным в отношении расчетов, в особенности для долгосрочных договоров строительства, и может поставить многие организации перед вопросом, являются ли для них получаемые авансовые платежи значительным компонентом финансирования.

При рассмотрении структуры выручки значительных отличий нового стандарта от МСФО (IAS) 11, кроме более широкого содержания ее компонентов, не наблюдается. Но сумма будет варьироваться от одного отчетного периода к другому в связи с тем, что для правдивого представления МСФО (IFRS) 15 требует проведения оценки цены операций в конце каждого отчетного периода.

Рис. 4. Факторы, влияющие на цену операции в соответствии с МСФО (IFRS) 15



<sup>6</sup> Пункты 22 и 23 МСФО (IFRS) 15.

<sup>7</sup> Пункт 47 МСФО (IFRS) 15.

<sup>8</sup> Пункт 56 МСФО (IFRS) 15.

<sup>9</sup> Пункт 60 МСФО (IFRS) 15.

## Распределение цены операции на обязанности к исполнению

Этот этап применим к договорам на строительство, которые содержат более одной обязанности к исполнению. Распределение цены операции заключается в идентификации цены каждого отличимого товара или услуги в том размере, в котором возможны ожидаемые выгоды от передачи этих товаров или услуг покупателю.

Базисом распределения в новом стандарте устанавливается «цена обособленной продажи — цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности»<sup>10</sup>, то есть наблюдаемая цена идентичного товара или услуги, реализуемых по отдельности в аналогичных условия тем же самым покупателям.

В случаях, когда определение наблюдаемой цены представляет сложность, МСФО (IFRS) 15 предлагает использовать следующие подходы при расчете цены, представленные на рис. 5.

При изучении действующих МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18 мы можем увидеть, что они не содержат каких-либо механизмов распределения цен сделки между компонентами договора подряда. Что-то аналогичное подходам распределения цены, представленным в новом стандарте, могут предложить разъяснения КР МСФО (IFRIC) 13, 15, в соответствии с которыми выручка распределяется методом относительной справедливой стоимости (аналог скорректированной рыночной цены) или методом справедливой стоимости еще не поставленных компонентов (частично схож с методом остаточного подхода).

Также МСФО (IFRS) 15, кроме наличия вполне конкретных подходов к распределению цены, дает возможность комбинировать этих подходы при оценке цен в рамках одного договора, таким образом давая большую свободу компаниям в этом процессе.

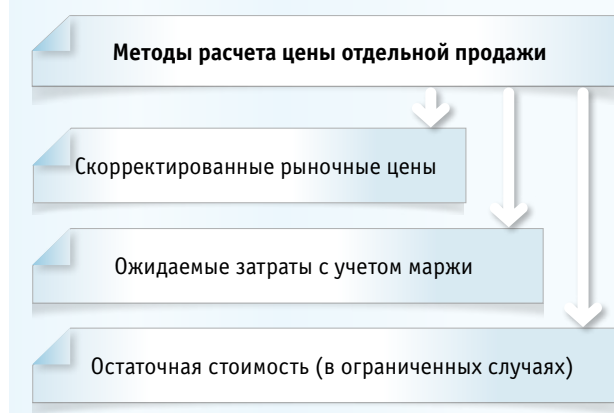
## Признание выручки в момент (или по мере) осуществления организацией каждого договорного обязательства, подлежащего исполнению

Данный этап является заключительным и занимает наиболее важное место в процессе признания выручки по договорам подряда в силу значительных изменений, вносимых новым стандартом.

Организация признает выручку, когда осуществила выполнение своих обязанностей перед покупателем либо находится в процессе их выполнения: на определенный момент времени или в течение периода времени. Ключевую роль в этом процессе играет передача контроля над активом покупателю.

МСФО (IFRS) 15 устанавливает следующие критерии, представленные на рис. 6, при соблюдении

Рис. 5. Методы расчета цены



любого из которых выручка должна признаваться в течение периода времени.

При применении данных критериев к договорам на строительство можно наблюдать следующее:

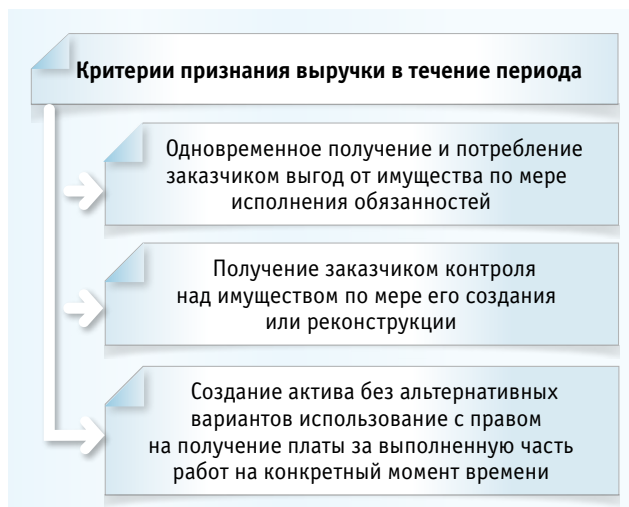
- в силу специфики отрасли одновременное получение и потребление выгоды покупателем неосуществимо. Этот критерий больше применим к текущим или повторяющимся услугам (услуги связи, Интернета);
- данный критерий может применяться только к договорам, в которых прописано условие о передаче контроля над частью актива (например, реконструкция объекта или строительство на площадке покупателя), так как в основном ежемесячная сдача выполненных работ подрядчиком не означает переноса всех рисков на покупателя и, соответственно, не передает контроль над объектом;
- это наиболее подходящий критерий для договоров строительной отрасли, так как подразумевает строительство объекта по заказу покупателя. В случае применения данного критерия компания анализирует два момента: (1) возможность реализации актива третьим лицам без значительных убытков либо альтернативного его использования; и (2) право получить от покупателя сумму возмещения, покрывающего затраты на выполненную часть работы на любой конкретный момент времени. В свою очередь, все критерии по признанию выручки в течение периода времени, содержащиеся в МСФО (IAS) 11, имеют отношение исключительно к договорам подряда с фиксированной ценой, то есть требуют надежной оценки как выручки, так и затрат, связанных с договором, а также подразумевают вероятное получение экономических выгод.

С учетом вышесказанного можно сделать вывод, что компании, признающие выручку в течение периода времени, будут вынуждены перейти к ее одномоментному признанию

Немаловажным моментом для признания выручки также является степень выполнения обязанностей к исполнению. Предложенные МСФО

<sup>10</sup> Пункт 77 МСФО (IFRS) 15.

Рис. 6. Критерии признания выручки в течение периода в соответствии с МСФО (IFRS) 15



(IFRS) 15 методы оценки — метод результатов и метод ресурсов — отличаются от отраженных в действующем стандарте лишь расширенным количеством показателей расчета.

В заключение следует сказать о следующем. Первоначально может сложиться впечатление,

что пятиэтапная модель признания выручки является достаточно легкой, а все ее этапы логично и последовательно дополняют друг друга и включают в себя многое из предыдущих стандартов. Однако каждый из этапов требует использования профессионального суждения, согласованности с аудиторами и юристами организации, в особенности на этапе передачи контроля над объектом, что, несомненно, может привести к возникновению значительных вариаций в порядке признания выручки по договорам подряда, и конечно же, внесения существенных изменений в российские стандарты, связанные с учетом выручки и договоров подряда.

Хотя в начале перехода на новые правила у предприятия обычно возникают дополнительные затраты в связи с необходимостью обучения сотрудников, получением необходимых консультаций, сбором информации, но полагаем, что введение новых правил признания выручки в российские стандарты позволит повысить понятность и уместность отчетной информации для зарубежных инвесторов, а это в свою очередь вполне может повлиять на приток инвестиций в регионы и страну в целом. 🟡

## Библиографический список

1. Глобальные изменения в МСФО — долгожданный стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по контрактам с клиентами»: Агентство по Международным стандартам финансовой отчетности [Электронный ресурс]. — Режим доступа <http://amsfo.com.ua/standart-msfo-ifs-15/> (дата обращения 30.09.2015).
2. Ширикова К.С. Учет выручки по договорам на строительство: что изменится? Часть 1 // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2015. — № 3.
3. Ширикова К.С. Учет выручки по договорам на строительство: что изменится? Часть 2 // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2015. — № 4.
4. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. — 2013. — № 3. — С. 18–23.
5. Ильина И.Н., Рыбина Е.Г., Плисецкий Е.Е. Оценка потенциала инвестиционной привлекательности рынков жилья регионов и городов России // Цемент и его применение. — 2014. — № 1. — С. 108–113.

## References

1. Global'nye izmeneniya v MSFO — dolgozhdannyy standart MSFO (IFRS) 15 «Vyruchka po kontraktam s klientami» [Global changes in IFRS — the long-awaited standard (IFRS) 15 «Revenue from contracts with customers»]: Agency for International financial reporting standards [Electronic resource]. — Access mode <http://amsfo.com.ua/standart-msfo-ifs-15/> (date of access 30.09.2015).
2. Shirikova K.S. Uchet vyruchki po dogovoram na stroitel'stvo: chto izmenitsja? Chast' 1 [Revenue accounting for construction contracts: what will change? Part 1] // Korporativnaja finansovaja otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. — 2015. — № 3.
3. Shirikova K.S. Uchet vyruchki po dogovoram na stroitel'stvo — chto izmenitsja? Chast' 2 [Revenue accounting for construction contracts: what will change? Part 2] // Korporativnaja finansovaja otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. — 2015. — № 4.
4. Rozhnova O.V. Aktual'nye problemy finansovoj otchetnosti [Actual problems of financial statements] // Buhgalterskij uchet v izdatel'stve i poligrafii. — 2013. — № 3. — P. 18-23.
5. Il'ina I.N., Rybina E.G., Pliseckij E.E. Ocenka potentsiala investicionnoj privlekatel'nosti rynkov zhil'ja regionov i gorodov Rossii [Evaluation of potential investment attractiveness of housing markets of the regions and cities of Russia] // Cement i ego primenenie. — 2014. — № 1. — P. 108-113.

УДК 657.47

## Управленческий контроль обычной деятельности предприятия

## Managerial control of the ordinary activities of the enterprise

**Игорь Ефимович Мизиковский**, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства

**Igor Mizikovsky**, Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod, Russia, Nizhniy Novgorod  
Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Institute of Economics and Business

e-mail: core090913@gmail.com

603000, Россия, г. Нижний Новгород, ул. Большая Покровская, д. 37, ауд. 224.

Тел. 8 (831) 433-13-96.

Of. 224, 37, Bolshaya Pokrovskaya str., Nizhniy Novgorod,

Russia, 603000. Phone 8 (831) 433-13-96.

Целью написания данной статьи является разработка и научное обоснование эффективных подходов к структурированию управленческого контроля как эффективного инструмента управления обычной деятельностью хозяйствующего субъекта. В настоящее время не сформулировано общепринятой концепции управленческого контроля, реализуемого в рамках управленческого учета хозяйствующего субъекта. Отсюда следуют проблемы, связанные с отсутствием должного уровня структурированности его целей, задач и методов его реализации, порядка проведения и оценки эффективности. В статье также рассмотрены формирование контрольных процедур и методологическая связь с внутренним аудитом.

The purpose of writing this article is development and scientific justification of effective approaches to the structuring of management control as an effective tool of management of the ordinary activities of the entity. The common concept of management control which implemented within of management accounting of economic entity do not formulated now. This situation followed by the problem associate with lack of proper level of structuring its aims, tasks and methods of its implementation, with the modalities and evaluation of effectiveness. The article discusses the formation of control procedures and methodological relationship with internal audit.

**Ключевые слова:** управленческий учет; управленческий контроль; бюджетный процесс; контрольная процедура; промышленное предприятие; обычные виды деятельности.

**Keywords:** management accounting; management control; budget process; control procedure; industrial enterprise; normal activities.

Эффективность управления современным промышленным предприятием неразрывно связана с совершенствованием учетных инструментов, в числе которых одним из наиболее востребованных практиками является управленческий учет. Необходимо отметить, что управленческий учет является одной из ключевых составляющих не только бухгалтерского

учета, но и системы управления затратами и результатами хозяйствующего субъекта, методологически основанной на применении приемов и способов наблюдения, сбора, аккумулирования и обработки сведений, возникающих в процессе обычной деятельности.

Согласно мнению ведущих ученых-бухгалтеров [2, 3, 4, 5, 16, 18], в соответствии с принятыми структурой

и функциями бухгалтерского учета многих предприятий, управленческий учет инкорпорирует в свой состав подсистему управленческого контроля. Вместе с тем методология управленческого контроля, модель его практического воплощения и эффективность использования остаются одной из проблем, до конца не решенных на текущем этапе развития современного отечественного учета.

Нерешенность проблемы управленческого контроля во многом объяснима отсутствием четко сформулированных целей, задач и общепринятой методологии их решения, обязательной перманентности и должного уровня качества выполнения предусмотренных процедур. Нередко на практике контрольный процесс «запускается» от случая к случаю, без заранее проработанной и документированной последовательности действий.

Следовательно, управленческий контроль, реализуемый в рамках системы управленческого учета, должен быть основан на комплексной реализации процесса перманентного наблюдения за состоянием обычной деятельности со стороны ответственных лиц и ориентирован на решение следующих проблем:

- своевременное выявление и документирование вносимых изменений в количественные параметры запланированных показателей обычной деятельности и возникающих отклонений от них;
- прогнозирование рисков возникновения негативных отклонений;
- проверку обоснованности, полноты и своевременности актуализации запланированных показателей обычной деятельности;
- определение «виновников» и причин, вызывающих эти события;
- проверку качества формируемой управленческой документации (планово-нормировочной, отчетной, методической и т.п.).

Ключевой целью управленческого контроля является предоставление информации, способствующей успешному выполнению управленческим персоналом своих функциональных обязанностей, прежде всего связанных с обеспечением лиц, принимающих решения, аналитическими материалами и рекомендациями, проведением необходимого обучения и консультаций. Результаты проводимой работы обеспечивают формирование контрольной среды, выстраиваемой с учетом особенностей принятых на предприятии стиля управления, корпоративной культуры и системы ценностей.

В этих условиях, по нашему мнению, вполне обоснованными выглядят такие требования к реализации процесса управленческого контроля, как:

- непрерывность выполнения контрольной работы;
- системность охвата объектов контролируемого пространства;
- независимость и беспристрастность выполнения контрольных процедур;
- конфиденциальность;
- оперативное реагирование на все события обычной деятельности;

- профессиональная компетентность;
- поддержание должного уровня качества контрольной информации;
- проверка распределения ответственности между субъектами управления и т.п. «Несущей конструкцией» контрольной работы в системе управленческого учета является контрольная процедура, представляющая комплекс взаимосвязанных последовательных операций, обеспечивающих своевременное и максимально точное количественное измерение и документальное отражение изменений и отклонений состояния обычной деятельности от нормативно заданного уровня. Мы предлагаем разделить контрольные процедуры на два вида: превентивные и итоговые.

Превентивные процедуры предполагают набор последовательных мероприятий, смыслом которых является создание условий или выполнение «точных» действий, способствующих предотвращению негативных отклонений или изменений непродуктивного характера, в том числе вследствие ошибок или недобросовестных действий управленческого персонала. Итоговые процедуры реализуются по факту выполнения хозяйственных операций или окончания отчетного периода хозяйственной жизни предприятия и предполагают в качестве ключевых операций сверку представленных данных, сравнение заданных и зафиксированных значений показателей состояния обычной деятельности, проверку соблюдения принятого порядка документирования, сквозные проверки соответствия результатов отчетных документов и первичных сведений и т.п. Исходя из сформулированных выше условий и задач контрольного процесса, нам представляется, что в состав процедур исследуемого процесса следует включить:

- фиксирование, типизацию и систематизацию возникающих отклонений, изменений и причин, их инициировавших (например, пониженное качество ресурсов или сбой в их поставках, низкая квалификация персонала, изношенность оборудования);
- отражение в специальных контрольно-учетных регистрах повторно возникающих негативных отклонений, непродуктивных изменений и факторов, влияющих на их возникновение;
- проверку фактов реагирования «виновников» на результаты контрольной работы (например, проверка фактов устранения причин отклонений от норм времени выполнения технологических операций основными производственными рабочими);
- мониторинг качества ведения (актуализации) нормативной базы затрат и подготовки необходимых первичных документов;
- передачу необходимой информации, формируемой по результатам контроля, ответственным лицам;
- обучение и вовлечение работников центров ответственности в контрольный процесс и привитие навыков самоконтроля своей профессиональной деятельности.

Организационно-управленческий контроль необходимо проводить на основе утвержденного

руководством предприятия плана и выстраивается на основе строго регламентированной последовательности выполнения контрольных процедур. Ключевым показателем эффективности реализации управленческого контроля является уровень рисков возникновения негативных отклонений (прежде всего невыполнения норм расходования ресурсов, плановых и бюджетных заданий), а также рисков возникновения объективной необходимости внесения изменений непродуктивного характера. Сведения о высоком уровне рисков или возможности их возникновения должны быть незамедлительно представлены лицам, ответственным за принятие решений.

Основным источником информации процесса управленческого контроля является управленческая (внутренняя) отчетность. В этой связи особую актуальность, как уже отмечалось выше, приобретает проведение контроля качества отчетов (отчетов об исполнении бюджетов, плановых и нормативных калькуляций) как на стадии их формирования, так и при подведении итогов отчетного периода. Средства осуществления подобного контроля зависят от специфики хозяйствующего субъекта, особенностей его корпоративного менеджмента и поставленных перед ним задач. В число инструментов системного контроля качества отчетной документации в том числе входят:

- проверка соблюдения установленных форм документов;
- оценка соответствия проведенных хозяйственных операций, отраженных в отчетности, статьям бюджета;
- арифметические проверки, проводимые путем пересчета итоговых сумм;
- проверка правильности методики составления документов;
- встречная проверка, осуществляемая сличением содержания хозяйственных документов с идентичными данными в центрах ответственности и у контрагентов;
- проверка соответствия бюджету временных параметров проведения хозяйственных операций и т.д.


Исследуя проблему конфигурирования управленческого контроля, нельзя не отметить его важную функцию: контроль исполнения бюджетов обычной деятельности предприятия (бюджетный контроль). Данная функция имманентно увязывает ответственность исполнителей с требованиями учетной политики и способствует:

- оптимизации системы ключевых показателей эффективности применительно к специфике каждого центра ответственности и предприятия в целом;
- структурированию процедур быстрого и эффективного реагирования на изменения экономической среды;
- совершенствованию методологии бюджетного процесса;
- обоснованной корректировке бюджетов в целях возмещения возникших существенных негативных отклонений;
- разработке и реализации системы разумной экономии ресурсов;
- поиску «точек роста» обычной деятельности.

Бюджетный контроль организации тесно связан с проведением внутреннего аудита, предполагающего системное изучение управленческой отчетности, в том числе:

- на предмет соответствия обычных видов деятельности корпоративным и локальным целям предприятия;
- в целях проверки правильности ведения учета и контроля доходов и расходов;
- для формирования объективной оценки продуктивности работы менеджмента и центров ответственности;
- для количественного измерения результатов проведения запланированных мероприятий по обеспечению экономичности затрат и т.д.

Внутренний аудит предполагает также использование управленческой отчетности для изучения текущего состояния материальных, трудовых, финансовых и иных видов ресурсов предприятия; нематериальных активов, связанных с обеспечением эффективности обычной деятельности (например, брендов, отношения и организационного видов капитала). Одним из методов внутреннего аудита является проведение постатейной сквозной проверки бюджета, предполагающей установление обоснованности «логической цепочки», связывающей бюджетные статьи, методы и источники их формирования.

Со стороны руководства и учредителей предприятия должно осуществляться постоянное наблюдение за функционированием рассматриваемой подсистемы в целях оценки ее соответствия поставленным перед ней задачам; выявление недостатков; разработка предложений и осуществление контроля выполнения принятых решений. 

## Библиографический список

1. Бухгалтерский учет : учебник [Под ред. Я.В. Соколова]. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2007. — 776 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. — 8-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2010. — С. 23.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Магистр, 2011. — С. 306.
4. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 350 с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. — М.: Проспект, 2006. — 448 с.
6. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии: монография. — Н. Новгород : Издательство ННГУ, 2005. — 150 с.

7. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях: научное издание. — М.: Экономистъ, 2006. — 199 с.
8. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет : курс-минимум : учебное пособие. — М.: Магистр, 2009. — 110 с.
9. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии : монография. — Н. Новгород : Издательство ННГУ, 2005. — 150 с.
10. Мизиковский И.Е. Маржинальный подход к попроцессному учету затрат и калькулированию себестоимости продукции // Экономический анализ: теория и практика. — 2010. — № 42 (207). — С. 14–18.
11. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н., Ясенев В.Н. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Магистр, 2012. — 109 с.
12. Мизиковский И.Е., Пивкин С.А. Совершенствование методики калькулирования проектной себестоимости продукции судостроения // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. — 2013. — № 1-1. — С. 238–240.
13. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. — 2-е изд. — М.: ЛКИ, 2008. — 304 с.
14. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование : принципы и практика : учебное пособие. — М.: Издательство РАГС, 2006. — 332 с.
15. Пивкин С.А. Универсальные виды деятельности как центры затрат предприятия // Управленческий учет. — 2011. — № 9. — С. 39–49.
16. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В., Николаев Е.А. Управленческий учет для студентов и менеджеров : учебное пособие. — СПб.: Питер, 2013. — С. 350–351.
17. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет : учебник для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КноРус, 2009. — 480 с.
18. Теория бухгалтерского учета : учебник [Под редакцией Е.А. Мизиковского, М.В. Мельник]. — 2-е изд. — М.: Магистр, 2013. — 384 с.

## References

1. Buhgalterskij uchet [Accounting] : textbook [ed. by Ya.V. Sokolov].— the 2nd ed., rev. and enlar.— Moscow : Prospekt, 2007.— 776 p.
2. Vahrushina M.A. Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting].— the 8th ed., rev.— Moscow : Omega-L, 2010.— P.23.
3. Ivashkevich V.B. Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting] : textbook.— the 2nd ed., rev. and enlar.— Moscow : Magistr, 2011.— P.306.
4. Karpova T.P. Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting].— Moscow : UNITI-DANA, 2004.— 350 p.
5. Kondrakov N.P. Buhgalterskij (finansovyj, upravlencheskij) uchet [Accounting (financial, managerial) accounting] : textbook.— Moscow : Prospekt, 2006.— 448 p.
6. Mizikovskiy I.E. Tehnologija i organizacija upravlencheskogo ucheta na predpriyatii [Technology and organization of management accounting at the enterprise] : monograph.— Nizhny Novgorod : Publishing house of NNGU, 2005.— 150 p.
7. Mizikovskiy I.E. Genezis upravlencheskogo ucheta na otechestvennyh predpriyatijah [The Genesis of management accounting in domestic enterprises] : research edition.— Moscow : Jekonomist, 2006.— 199 p.
8. Mizikovskiy I.E. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: kurs-minimum [Accounting management accounting: course minimum] : training manual.— M.: Magistr, 2009.— 110 s.
9. Mizikovskiy I.E. Tehnologija i organizacija upravlencheskogo ucheta na predpriyatii [Technology and organization of management accounting at the enterprise] : monograph.— Nizhny Novgorod : Publishing house of NNGU, 2005.— 150 p.
10. Mizikovskiy I.E. Marzhinal'nyj podhod k poprocesnomu uchetu zatrat i kal'kulirovaniju sebestoimosti produkcii [Margin approach to pprocessname cost accounting and calculation of production costs]// Jekonomicheskij analiz : teorija i praktika.— 2010.— № 42 (207).— P.14-18.
11. Mizikovskiy I.E., Miloserdova A.N., Jasenev V.N. Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Accounting management accounting].— Moscow : Magistr, 2012.— 109 p.
12. Mizikovskiy I.E., Pivkin S.A. Sovershenstvovanie metodiki kal'kulirovanija proektnoj sebestoimosti produkcii sudostroenija [Improving the methods of project calculation of cost of the shipbuilding industry] // Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo.— 2013.— № 1-1.— P.238-240.
13. Nikolaeva O.E., Alekseeva O.V. Strategicheskij upravlencheskij uchet [Strategic management accounting].— the 2nd ed.— Moscow : LKI publishers, 2008.— 304 p.
14. Rybakova O.V. Buhgalterskij upravlencheskij uchet i bjudzhetirovanie : principy i praktika [Management accounting and budgeting : principles and practice] : textbook.— Moscow : Publishing house RAGS, 2006.— 332 p.
15. Pivkin S.A. Universal'nye vidy dejatel'nosti kak centry zatrat predpriyatija [Generic activities as cost centers of the enterprise] // Upravlencheskij uchet.— 2011.— № 9.— P.39-49.

16. Rasskazova-Nikolaeva S.A., Shebek S.V., Nikolaev E.A. Upravlencheskij uchet dlja studentov i menedzherov [Management accounting for students and managers]: training manual. — Saint-Petersburg: Piter, 2013. — P.350-351.
17. Sapozhnikova N.G. Buhgalterskij uchet [Accounting]: textbook for universities. — the 2nd ed., rev. and enlar. — Moscow: KnoRus, 2009. — 480 p.
18. Teorija buhgalterskogo ucheta [Theory of accounting]: textbook [ed. by E.A. Mizikovskij, M.V. Mel'nik]. — the 2nd ed. — Moscow: Magistr, 2013. — 384 p.

УДК 657

## Построение эффективной системы управления в сложных хозяйственных структурах холдингового типа путем развития контроля

### Building an effective management system in a complex economic structures of the holding type by development control

**Светлана Валерьевна Пономарева**, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Россия, Санкт-Петербург  
докт. экон. наук, доцент кафедры управленческого и финансового учета и отчетности  
**Svetlana Ponomareva**, Saint-Petersburg state economic University, Russia, Saint-Petersburg  
Doctor (of Economics), Professor of Department of Managerial and financial accounting and reporting  
e-mail: ponsvetlana@mail.ru  
191023, Россия, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21. Тел. 8 (812) 339-04-31.  
21, Sadovaya str., St. Petersburg, Russia, 191023. Phone 8 (812) 339-04-31.

В статье представлены исследования методических основ построения эффективной системы управления путем развития контроля, определены подходы к повышению его эффективности в сложных хозяйственных структурах холдингового типа.

The article presents the research methodological foundations of effective system of management by development control, define approaches to increase its effectiveness in a complex economic structures of the holding type.

**Ключевые слова:** контроль; хозяйственные структуры холдингового типа; бюджетирование  
**Keywords:** control; economic structure holding type; budgeting

В современных рыночных условиях происходит значительная метаморфоза понятий и подходов к обеспечению эффективных управленческих решений. Одним из важных составляющих управления является контроль, значение которого усиливается в сложных хозяйственных структурах.

Целевая задача контроля в сложных хозяйственных структурах холдингового типа заключается в построении эффективной системы принятия, реализации, контроля и анализа управленческих решений,

достигаемой целым комплексом составляющих ее подзадач:

- оптимизация управления организационной структуры холдинга;
- организация эффективной системы учета операций и результатов;
- внедрение систем планирования, контроля и анализа деятельности;
- обеспечение мотивации персонала в повышении эффективности работы каждого структурного звена;



- автоматизация систем учета и управления.

В результате исследования выявлено, что одним из важных направлений в улучшении работы в сложных хозяйственных структурах холдингового типа является создание центров ответственности. Центры ответственности представляют собой выделение структурных подразделений внутри холдинга с соответствующей финансовой ответственностью и самостоятельностью.

Внутри консолидированной группы целесообразно выделить подразделения, для которых формируются, учитываются и контролируются все

потоки поступающих и расходуемых средств. Часть доходов находится в полном распоряжении данного подразделения. Планово-финансовый отдел группы компаний в этом случае формирует лицевой субсчет структурного подразделения, на который поступают деньги и с которого затем финансируются расходы.

Наличие центров ответственности позволяет соединить финансовые и административные полномочия, решить вторую проблему «ответственности и ресурсов» менеджмента, наделить ответственных исполнителей конкретными средствами и правами их использования, сконцентрировать мотивацию руководителя центра ответственности на привлечение дополнительных источников доходов.

Для обеспечения стабильной работы в сложных хозяйственных структурах холдингового типа в условиях их частичной финансовой самостоятельности следует организовать контроль над финансовыми потоками холдинга. При этом следует контролировать прежде всего основные показатели деятельности группы компаний. Представляется целесообразной разработка финансовых планов по таким центрам ответственности, а также определение операций по ним в качестве самостоятельных объектов внутрихозяйственного финансового и налогового контроля.

Центры ответственности представляют собой выделение структурных подразделений внутри сложных хозяйственных структур холдингового типа с соответствующей финансовой ответственностью и самостоятельностью. Автономность центров ответственности предполагает большую свободу в использовании денежных средств и премировании. Это выражается в том, что часть доходов находится в полном

### Модель бюджетирования для холдингов



распоряжении данного подразделения и может быть использована в соответствии с планами (бюджетами).

В целях формирования контрольных регистров в этом случае планово-финансовому отделу холдинга целесообразно формировать лицевой субсчет структурного подразделения, на который следует зачислять поступающие для центра финансовой ответственности деньги и с которого затем финансируются расходы. Наличие центров ответственности позволяет соединить финансовые и административные полномочия, решить вторую проблему «ответственности и ресурсов» менеджмента, наделить ответственных исполнителей конкретными средствами и правами их использования, сконцентрировать мотивацию руководителя центра ответственности на привлечение дополнительных источников доходов.

Одним из приложений к финансовому плану должен быть бюджет движения денежных средств, в котором направления расходования средств делятся на постоянные, переменные и налоговые платежи, что позволит рассчитывать точку безубыточности.

Методология внутреннего контроля уже давно утвердилась в органичной связи с бюджетированием. Задачи системы бюджетирования, представлены на рисунке.

Повышению результативности внутреннего контроля в сложных хозяйственных структурах холдингового типа способствует улучшение методического обеспечения практики раздельного учета. Цель раздельного учета заключается не только в отражении на отдельных счетах результатов деятельности по заданию учредителя и предпринимательской деятельности, но и в обособленном формировании показателей отчетности и системы документооборота.

Особое внимание следует уделять контролю уплаты налогов в сложных хозяйственных структурах холдингового типа, формируя консолидированную группу налогоплательщиков. Налоговый аспект организации раздельного учета позволяет не только формировать доходы и расходы, относящиеся к средствам целевого финансирования и предпринимательской деятельности, но и идентифицировать для целей управленческого учета долю доходов, получаемых от реализации продукции, оказания услуг.

В связи с расширением прав и возможностей в принятии управленческих решений усилились возможности бюджетирования в холдингах.


Постановка системы бюджетирования может происходить как по инициативе управляющего совета холдинга, так и по приказу руководства. Залогом реализации проекта бюджетирования является четкий план, включающий разработку финансовой структуры организации, утверждение целей, задач и принципов системы бюджетного управления, назначение руководителей центров финансовой ответственности, проведение обучающих семинаров по основам бюджетного управления, формированию и заполнению бюджетных форм, содержащих как плановые, так и фактические показатели бюджетных форм всеми руководителями центров финансовой ответственности.

Цель постановки и внедрения системы бюджетирования — создание инструмента для эффективной

организации процесса управления деятельностью холдинга и его структурных подразделений посредством планирования, контроля доходов и расходов и анализа финансово-экономических показателей.

Рабочая группа проекта должна опираться на общие принципы построения систем бюджетирования и предполагает возможность тиражирования проекта в системе холдинга. Однако автономия хозяйствующих субъектов означает не только большую самостоятельность и новые возможности, но также и большую ответственность. Для осуществления контроля над финансовой деятельностью структурных подразделений холдинга необходимо создавать Наблюдательный совет. Внедрение бюджетной структуры может приносить следующие результаты:

- мотивирует к планированию и анализу выполнения всех показателей Плана финансово-хозяйственной деятельности;
- обеспечивает критерии эффективности финансово-хозяйственной деятельности;
- осуществляет координацию и коммуникации внутри организации.

**Заключение.** Система бюджетирования в полной мере способствует получению всей необходимой информации о планах финансово-хозяйственной деятельности организации и отчетов о полученных результатах, позволяет организовать действенную внутреннюю систему контроля. 

## Библиографический список

1. Bogoviz A.V. Modeling the Labor Process One of the Tasks of Strengthening of Positive Trends in the Economic Growth of the Industrial Enterprises of the Region // World Applied Sciences Journal. — 2013. — № 8(25). — P.1222–1225.
2. Hanusch H., Pyka A. Elgar Companion to Neo-Schumpeterian Economics. — Edward Elgar Publishing, 2007. — 1209 p.
3. Ragulina J.V, Zavalko N.A. Integration Processes in the Chain : Science, Higher Vocational Education and Production, as a Factor in the Increasing the Competitiveness of the Educational Institution // Middle East Journal of Scientific Research. — 2013. — № 13 (Special Issue on Socio-Economic Sciences and Humanities). — P. 161–166. DOI : 10.5829/idosi.mejsr.2013.13.sesh.1429.
4. Богданов А.А. Тектология. Всеобщая организационная наука (в 2-х книгах); [Редкол. Л.И. Абалкин и др.]. — кн. 1. — М.: Экономика, 1989. — 304 с.
5. Бодяко А.В. Развитие методики учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда : монография. — М.: Информационно-внедренческий центр «МАРКЕТИНГ», 2011. — 135 с.
6. Бодяко А.В. Развитие методики учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда : монография; [под ред. М.Ф. Овсийчук]. — М.: Гос. ун-т упр., 2011.
7. Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса. — М.: Экономика, 2010. — 255 с.
8. Дементьев В.Е. Длинные волны экономического развития и финансовые пузыри / препринт # WP/2009/252. — М.: ЦЭМИ РАН, 2009–88 с.
9. Зеленев В.В. Организация внутреннего аудита и его роль в повышении эффективности системы внутреннего контроля // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. — 2010. — № 3. — С. 77–85.
10. Лопатин В.А. Система управления бизнес-процессами // Управление в кредитной организации. — 2008. — № 6.
11. Мельник М.В. Инновации в учетно-контрольных процессах современных коммерческих организаций // Экономика и управление : проблемы, решения. — 2013. — № 5 (17). — С. 2–8.
12. Мельник М.В. Организация системы внутреннего аудита и контроля в крупных организациях // Аудиторские ведомости. — 2012. — № 1–2. — С. 118–134.
13. Мишин В.М. Исследование систем управления : учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 527 с.

14. Овсийчук В.Я., Овсийчук М.Ф., Горлов В.В. Управленческий учет в производственных фармацевтических организациях по международным стандартам бухгалтерского учета // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2013. — № 9. — С. 68.
15. Контроль и ревизия : учебное пособие (электронный учебник) [под ред. М.Ф. Овсийчук]. — 5-е изд. — М. : КноРус, 2007. — 224 с.
16. Пономарева С.В. Учетно-контрольная система информационного обеспечения управления интеллектуальными бизнес-услугами. — М. : КноРус, 2013. — 422 с.
17. Пономарева С.В., Рогуленко Т.М. Совершенствование системы внутреннего контроля и аудита в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности : монография. — М. : Издательский дом «Экономическая газета», 2011. — 246 с.
18. Рогуленко Т.М. Внутренний аудит и его место в системе внутрихозяйственного контроля // РИСК : Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2012. — № 1. — С. 568–576.
19. Слияков Ю.В. Менеджмент в жилищно-коммунальном хозяйстве. — М. : Финансы и статистика, 2009. — 352 с.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

## References

4. Bogdanov A.A. Tektologija. Vseobshhaja organizacionnaja nauka [Tectology. Universal organizational science] (in 2 vol.); [ed. board L.I. Abalkin and other]. — vol. 1. — Moscow : Jekonomika, 1989. — 304 p.
5. Bodjako A.V. Razvitie metodiki ucheta i vnutrennego kontrolja raschetov po oplate truda [Development of methodology of accounting and internal control of payments of labor] : monograph. — Moscow : Information-innovation center «MARKETING», 2011. — 135 p.
6. Bodjako A.V. Razvitie metodiki ucheta i vnutrennego kontrolja raschetov po oplate truda [Development of methodology of accounting and internal control of payments of labor] : monograph; [under ed. of M.F. Ovsijchuk]. — M. : GUU, 2011.
7. Glaz'ev S. Ju. Strategija operezhajushhego razvitija Rossii v uslovijah global'nogo krizisa [Strategy of priority development of Russia in conditions of global crisis]. — Moscow : Jekonomika, 2010. — 255 p.
8. Dement'ev V.E. Dlinnye volny jekonomicheskogo razvitija i finansovyje puzyri [Long waves of economic development and financial bubbles] / preprint # WP/2009/252. — Moscow : CJeMI RAN, 2009-88 p.
9. Zelenov V.V. Organizacija vnutrennego audita i ego rol' v povyshenii jeffektivnosti sistemy vnutrennego kontrolja [Organization of internal audit and its role in enhancing the effectiveness of the internal control system] // Fundamental'nye i prikladnye issledovanija kooperativnogo sektora jekonomiki. — 2010. — № 3. — P. 77-85.
10. Lopatin V.A. Sistema upravlenija biznes-processami [Management system of business processes] // Upravlenie v kreditnoj organizacii. — 2008. — № 6.
11. Mel'nik M.V. Innovacii v uchetno-kontrol'nyh processah sovremennyh kommercheskih organizacij [Innovations in accounting and control processes of the modern commercial organizations] // Jekonomika i upravlenie : problemy, reshenija. — 2013. — № 5 (17). — P. 2-8.
12. Mel'nik M.V. Organizacija sistemy vnutrennego audita i kontrolja v krupnyh organizacijah [Organization of the system of internal audit and control in large organizations] // Auditorskie vedomosti. — 2012. — № 1-2. — P. 118-134.
13. Mishin V.M. Issledovanie sistem upravlenija [Research of control systems] : textbook for high schools. — Moscow : UNITI-DANA, 2003. — 527 p.
14. Ovsijchuk V. Ja., Ovsijchuk M. F., Gorlov V. V. Upravlencheskij uchet v proizvodstvennyh farmacevticheskikh organizacijah po mezhdunarodnym standartam buhgalterskogo ucheta [Managerial accounting in a manufacturing pharmaceutical organizations on international accounting standards] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2013. — № 9. — P. 68.
15. Kontrol' i revizija [Monitoring and audit] : tutorial (electronic textbook) [under ed. of M.F. Ovsijchuk]. — the 5th ed. — Moscow : KnoРус, 2007. — 224 p.
16. Ponomareva S.V. Uchetno-kontrol'naja sistema informacionnogo obespechenija upravlenija intellektual'nymi biznes-uslugami [Accounting and control information management system for management of intelligent business services] . — Moscow : KnoРус, 2013. — 422 p.
17. Ponomareva S.V., Rogulenko T.M. Sovershenstvovanie sistemy vnutrennego kontrolja i audita v uslovijah perehoda na mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti [Improvement of the system of internal control and audit in the conditions of transition to international financial reporting standards] : monograph. — Moscow : Publishing house «Jekonomicheskaja gazeta», 2011. — 246 p.
18. Rogulenko T.M. Vnutrennij audit i ego mesto v sisteme vnutrihozajstvennogo kontrolja [Internal audit and its place in the system of intraeconomic control] // RISK : Resursy, informacija, snabzhenie, konkurencija. — 2012. — № 1. — P. 568-576.
19. Slinjakov Ju.V. Menedzhment v zhilishhno-kommunal'nom hozjajstve [Management in the housing sector]. — Moscow : Finansy i statistika, 2009. — 352 p.
20. Sokolov Ja.V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Fundamentals of accounting theory]. — Moscow : Finansy i statistika, 2000. — 496 p.

УДК 657

## Особенности системы управленческого учета в торговых организациях

## The features of system of management accounting in trade organizations

*Государственный университет управления, Россия, Москва  
State University of Management, Russia, Moscow*

**Татьяна Михайловна Рогулenco**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, директор учебно-методического центра дополнительного профессионального образования Института экономики и финансов  
**Tatyana Rogulenko**, Doctor (of the economics), Professor of The Department of Accounting, Audit and Taxation  
e-mail: [tmguu@mail.ru](mailto:tmguu@mail.ru)

**Елена Викторовна Михайлова**, магистрант 2-го года обучения по кафедре бухгалтерского учета, аудита и налогообложения

**Elena Mikhailova**, the student of 2nd year of study at The Departments of Accounting, Audit and Taxation

e-mail: [mihklen@mail.ru](mailto:mihklen@mail.ru)

109542, Россия, Москва, Рязанский проспект, 99, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения. Тел. 8 (495) 371-11-83.

99, Ryazansky avenue, prospect, Moscow, Russia, 109542, Department of accounting, auditing and taxation. Phone 8 (495) 371-83-11.

В статье рассмотрены основные подходы к управленческому учету товародвижения, проведен анализ методов учета затрат в торговых организациях, рассмотрены особенности системы бюджетирования в торговых организациях, проанализированы особенности управленческого учета в торговле.

The article examines main approaches to the management accounting distribution, the methods of cost accounting in trade organizations are analyzed, the features of the system of budgeting in trade organizations are considered, the features of management accounting in the trade are analyzed.

**Ключевые слова:** управленческий учет; учет затрат; учет товародвижения; операционный бюджет; финансовый план; особенности управленческого учета в торговле.

**Keywords:** management accounting; cost accounting; accounting for merchandising; operating budget; financial plan, the features of management accounting in the trade.

Главной задачей управленческого учета любой компании является формирование и использование его данных для принятия менеджментом управленческих решений, позволяющих организации достичь оптимальных для данной хозяйственной ситуации результатов деятельности [1, 15, 16, 18, 19]. Основными направлениями управленческого учета в торговых организациях являются получение

и использование информации для управления товарно-материальными запасами, продажами и дебиторской задолженностью, затратами и финансовыми результатами деятельности [2, 8, 9, 12, 13, 14, 17, 20, 21].

В настоящий момент нет никакой нормативной базы, регулирующей деятельность по ведению управленческого учета внутри организации.

Поэтому формы организации и методы ведения учета для внутреннего управления — внутреннее дело каждого торгового предприятия. Особенности управленческого учета в торговле определяются задачами, которые он призван решать, а именно:

- выбор или отказ от определенного вида товара для торговли на основе его рентабельности, формирование ассортимента;
- определение продажной цены в пределах допустимого интервала;
- определение точки безубыточности отдельных товаров, центров ответственности;
- оценка эффективности в разрезе сезонов, магазинов, групп товаров, товарных знаков;
- продажа (закрытие) действующих магазинов;
- приобретение дополнительного оборудования;
- строительство (приобретение) новых торговых объектов;
- смена технологии и организации торговли;
- продвижение по службе отдельного менеджера;
- контроль сохранности активов;
- контроль расчетов со сторонними организациями;
- контроль расходов в разрезе магазинов, статей затрат;
- оценка стоимости бизнеса и ряд других [3, 4, 7].

Как видно из перечисленных задач, особенностью управленческого учета в торговых организациях является постановка системы оперативного управления товарными запасами и управления затратами. Следует отметить, что в отличие от бухгалтерского учета управленческий учет в торговле позволяет получать данные о товаре не только в стоимостном выражении, но и в качественно-количественном.

Величину фактических товарных запасов для продажи в системе управленческого учета сравнивают в динамике за ряд прошедших периодов времени и сопоставляют с нормативами, что позволяет выявить тенденции изменения товарных остатков, их увеличение или снижение в абсолютных единицах и относительных показателях на конкретную дату по месяцам и кварталам года. Данное сопоставление фактических величин с заранее установленными нормативами позволяет оценить степень выполнения плановых показателей, при необходимости принять оперативные управленческие решения с целью поддержания фактического товарного запаса на оптимальном уровне. Помимо величины товарных запасов в определенный период времени управленческий учет позволяет управлять ассортиментом продаж, генерируя данные о количестве проданных изделий в разрезе отдельных наименований товаров, их видов и ассортиментных групп. Анализируя особенности управленческого учета торговых организаций, нужно принять к сведению и сферу деятельности компании — розничная торговля или оптовые продажи. Управленческий учет в розничной торговле дополнительно включает в себя учет заказов, приходов, возвратов товара,

списаний, инвентаризаций. Цели управленческого учета в данном случае — это:

- сам учет товародвижения;
- возможность определения наценки товара;
- продажи в магазинах, входящих в сеть, могут происходить по различным прайс-листам, которые зафиксированы в программе учета. Это позволяет не терять доход в регионах, где цены на аналогичные товары выше.

В розничной торговле оплата товара преимущественно производится за безналичный расчет. Существуют законодательно определенные требования регламентации кассовой дисциплины и операций с денежной наличностью.

Объем продаж за наличный расчет определяется на основе данных с контрольно-кассовой техники (ККТ) как сумма денежных средств, поступивших непосредственно от покупателей в момент приобретения ими товаров, так и денежные средства, поступившие напрямую на расчетный счет предприятия при оплате товара с помощью кредитных и иных платежных карт. Величина выручки может быть уменьшена на сумму возврата денег покупателю по ошибочно выбитым чекам.

При этом возврат денежных средств должен быть оформлен в соответствии с требованиями законодательства. Возврат денежных средств может осуществляться не в день покупки, а в течение определенного периода времени. Данные корректировки по величине фактической выручки, отраженной в управленческом учете, необходимо сверять по кассовому и товарному отчетам.

Правила определения выручки, а следовательно, объема продаж в стоимостном измерении четко определены в бухгалтерском и налоговом учете. Согласно Налоговому кодексу РФ, при продаже товаров по розничным ценам в их величину включается соответствующая сумма НДС. Порядок определения объема розничных продаж установлен действующими положениями по бухгалтерскому и статистическому учету и не допускает иных вариантов.

В системе управленческого учета возможности получения информации о продажах существенно шире. Так, в зависимости от специфики и объема розничных продаж применяют разные методы учета товара: натурально-стоимостной, по среднему проценту, по ассортименту товарооборота и остатка товара, по общему объему продаж.

Учет затрат в управленческом учете в торговых организациях по месту затрат и центрам ответственности зависит от масштабов и специфики деятельности торговой фирмы и ее подразделений [5, 6]. При этом в розничной торговле в отличие от отраслей материального производства предпочтение отдают центрам финансовой ответственности и видам бизнеса (группам товара).

Организация учета затрат по центрам ответственности позволяет их контролировать на всех уровнях менеджмента, устанавливая ответственных за

возникновение незапланированных затрат, перерасходов и других отклонений от бюджета. Ведение управленческого учета затрат по местам формирования и центрам ответственности позволяет в дальнейшем перейти к более совершенной его форме — организации функционального учета затрат и результатов деятельности (метод ABC).

Каждая организация разрабатывает собственную классификацию видов затрат, методы бюджетирования издержек и составления калькуляции. При этом все затраты подразделяются на прямые и косвенные, переменные или постоянные.

К прямым относятся затраты, непосредственно связанные с продажей определенного вида товара, которые включаются в его себестоимость. К косвенным затратам относятся затраты, которые не могут быть прямо отнесены на продажу товара. Например, в розничной торговле к прямым затратам на продажу товара можно отнести: стоимость приобретенного товара, зарплату торгового персонала, стоимость упаковки, транспортные расходы и т.п. [10, 11].

К косвенным затратам относятся расходы на рекламу, содержание вспомогательных подразделений, административно-хозяйственные расходы, ИТ-услуги и т.д. База распределения косвенных затрат в себестоимость товара разрабатывается индивидуально организацией. Косвенные затраты могут распределяться между структурными подразделениями или отдельными видами деятельности пропорционально объему продаж, выраженному в денежном эквиваленте.

В отраслях материального производства в системе управленческого учета и контроля издержек используют методы директ-коста, нормативного учета и стандарт-коста. Применение данных методов возможно и в торговых организациях, но представляется достаточно трудоемким процессом из-за отсутствия унифицированных достоверных данных по нормированию затрат. В основе нормирования (стандартизации) затрат должна быть не индивидуальная норма издержек, а ее совокупный норматив — бюджет, то есть смета. Отклонения от норматива необходимо выявлять не по каждой разновидности реализованного товара, а в разрезе центров ответственности. Распределять их по видам товаров или их группам следует только в случае необходимости, например, по тем группам товара, реализация которого требует организации особых условий для продажи. При применении системы директ-коста контроль рентабельности продаж можно осуществлять по величине их торговой маржи по каждому виду реализуемых товаров.

Неотъемлемым элементом управленческого учета является система бюджетирования. Бюджетирование представляет собой процесс построения и исполнения бюджета — согласованного и сбалансированного финансового плана деятельности и развития организации (или ее отдельных подразделений).

Методика бюджетирования в общем виде приведена в большинстве источников экономической литературы и содержит стандартные процедуры формирования как генерального, так и операционного бюджетов:

- генеральный бюджет торговой организации состоит из финансового плана и операционного бюджета;
- финансовый план составляется с учетом данных операционного бюджета, поэтому большая часть методологических разработок в области бюджетирования в торговле посвящена именно планированию операционного бюджета;
- операционный бюджет формируется путем составления различных бюджетов в строгой последовательности: бюджет продаж, бюджет закупок, бюджет себестоимости, бюджет расходов на продажу.

Отдельно во многих торговых организациях выделяют бюджет транспортно-заготовительных расходов. Составление бюджета продаж является отправной точкой в системе бюджетирования в торговых организациях. Для наиболее точного прогноза бюджета продаж существует два основных метода: статистический прогноз на основе математических методов и анализ статистических данных прошлых периодов с учетом внешних факторов бизнес-среды (деятельность конкурентов, общее положение на национальном и мировом рынке, результативность рекламы, циклические и сезонные колебания).

Объем продаж и его товарная структура оказывают воздействие на большинство других бюджетов, которые формируются на основе информации о бюджете продаж. От того, насколько точным будет бюджет продаж, зависит качество всего операционного бюджета.

Финансовый бюджет — это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде. Финансовый план включает в себя бюджет денежных средств и бюджет капитальных затрат компании.

На основе финансового плана и прогноза прибылей и убытков составляется прогноз движения денежных средств и бухгалтерского баланса. При финансовом бюджетировании необходимо запланировать суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет, суммы задолженностей перед поставщиками, сумму амортизации основных средств, фонды материального поощрения сотрудников и развития предприятия и т.д. Особенность финансового бюджета в торговых организациях заключается в планировании краткосрочных займов в течение календарного года для предотвращения кассовых разрывов и невыполнения обязательств перед поставщиками.

Управленческий учет существует в российской практике более двадцати лет. Но, к сожалению, не все торговые организации используют

управленческую отчетность для принятия важных управленческих решений.

Часто при постановке управленческого учета в торговле допускаются серьезные ошибки, которые не позволяют получить достоверную отчетность. Также одной из причин неэффективного использования системы управленческого учета в торговых организациях является человеческий фактор, когда сотрудники намеренно искажают информацию, не решаются довести до менеджмента реальные проблемы и сбои, часто маскируют ошибки, искажая управленческие данные в отчетности. Например, не учитывают всех понесенных затрат, неверно распределяют затраты между видами деятельности, учитывают в полученном маржинальном доходе сумму налога на добавленную стоимость.

## Выводы

Бизнес как коммерческая деятельность находится в постоянном развитии, требующем совершенствования управления. Система управленческого учета выступает источником информации для разработки и принятия экономически обоснованных управленческих решений и должна занимать ведущее место в системе управления.


В настоящее время крупные розничные компании рассматривают систему управленческого учета и контроля как систему регистрации, идентификации, систематизации информации для принятия управленческих решений. Но пока управленческий учет в России находится на начальном этапе своего развития.

Торговые предприятия существуют на рынке в условиях жесткой конкуренции. Одним из основных факторов успеха в конкурентном соперничестве являются правильные, экономически обоснованные управленческие решения о величине и структуре товарооборота, оптимальных издержках по приобретению и реализации товаров, ценах продаж, торговых скидках и наценках.

Эти решения должны основываться на специально подготовленной информации управленческого учета. Все вышесказанное требует активации и расширения научных исследований, проблем методологии и организации управленческого учета и внутреннего контроля в торговых розничных организациях.

Построение информационной системы управленческого учета и контроля обусловлено прежде всего организационно-технологическими особенностями розничной торговли. Исследование отрасли розничной торговли позволило выделить те ее особенности, которые оказывают влияние на построение системы управленческого учета и контроля.

Проведенное исследование показало, что основными объектами управленческого учета в организациях розничной торговли являются издержки обращения, выручка от продаж, торговая наценка и прибыль.

Эффективная организация управленческого учета на предприятии розничной торговли в решающей степени зависит от децентрализации управления и как следствие — внутрифирменного расчета, что способствует четкому определению всех уровней управления. 

## Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 9-е изд. — М.: Омега-Л, 2011. — 570 с.
2. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 272 с.
3. Войко А.В., Зеленев В.В. Анализ материально-технической базы строительной организации // Бухучет в строительных организациях. — 2011. — № 8. — С. 47–50.
4. Войко А.В., Зеленев В.В. Анализ обеспеченности материальными ресурсами строительной организации // Бухучет в строительных организациях. — 2011. — № 11. — С. 52–53.
5. Зеленев В.В. Методологические аспекты организации внутреннего контроля деятельности ремонтно-строительной службы санаторно-курортной организации: автореф. дис. канд. экон. наук. — Москва, 2012. — 25 с.
6. Международные стандарты аудита: учебник и практикум [под общ. ред. Т.М. Рогоуленко]. — М.: Юрайт, 2015. — 341 с.
7. Мироненко В.М., Зеленев В.В. Учет операций с иностранной валютой на валютных счетах // Сибирская финансовая школа. — 2015. — № 3 (110). — С. 79–83.
8. Мироненко В.М. Аудит отчетности экономических субъектов топливно-энергетического комплекса // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2015. — № 3. — С. 159–163.
9. Мироненко В.М. Аудит отчетности товариществ собственников жилья: автореф. дис. канд. экон. наук. — М., 2009. — 26 с.
10. Новоселова Н.А. Учет и контроль в розничном магазине. — СПб.: Питер, 2007. — 192 с.
11. Пономарева С.В. Концептуальные положения финансовой стратегии развития компаний сферы интеллектуальных бизнес-услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2013. — № 15. — С. 59–68.



12. Пономарева С.В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, ее бизнес-процессами и формирования отчетности: монография. — М. : ЗАО «Лика», 2012. — С. 269.
13. Пономарева С.В. Особенности учета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 // Бухучет в строительных организациях. — 2012. — № 6. — С. 50–56.
14. Пономарева С.В. Перспективы развития услуг сетевых сервисов — «онлайн-бухгалтерий» // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2012. — № 9-1. — С. 182–188.
15. Пономарева С.В. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2012. — № 18. — С. 206–213.
16. Пономарева С.В. Учет основных средств // Бухучет в строительных организациях. — 2012. — № 5. — С. 22–31.
17. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В., Бодяко А.В. Аудит: учебник. — 5-е изд., пер. и доп. — М. : КноРус, 2015. — 432 с.
18. Рожкова Н.К. Учет затрат методом «директ-костинг» // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2012. — № 3. — С. 243–248.
19. Рожкова Н.К. Контроль был всегда // Управление компанией. — 2007. — № 9. — С. 40.
20. Рожкова Н.К., Никишина А.Н. Особенности учета затрат методом кайзен-кост // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2013. — № 10. — С. 103–108.
21. Рожкова Н.К., Блинова У.Ю., Рожкова Д.Ю. Парадоксы теории Клейтона Кристенсена // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2013. — № 4. — С. 191–199.

## References

1. Vahrushina M.A. Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Management accounting] : textbook. — the 9<sup>th</sup> ed. — Moscow : Omega-L, 2011. — 570 p.
2. Volkova O.N. Bjudzhetirovanie i finansovyy kontrol' v kommercheskih organizacijah [Budgeting and financial control in commercial organizations]. — Moscow : Finansy i statistika, 2005. — 272 p.
3. Vojko A.V., Zelenov V.V. Analiz material'no-tehnicheskoy bazy stroitel'noj organizacii [Analysis of the material-technical base of construction organizations] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. — 2011. — № 8. — P. 47-50.
4. Vojko A.V., Zelenov V.V. Analiz obespechennosti material'nymi resursami stroitel'noj organizacii [Analysis of provision with material resources of construction organization] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. — 2011. — № 11. — P. 52-53.
5. Zelenov V.V. Metodologicheskie aspekty organizacii vnutrennego kontrolja dejatel'nosti remontno-stroitel'noj sluzhby sanatorno-kurortnoj organizacii [Methodological aspects of internal control of the activities repair and construction services of sanatorium and resort organization] : author's abstract of candidate of economic Sciences. — Moscow, 2012. — 25 p.
6. Mezhdunarodnye standarty audita [International standards on auditing] : tutorial and workshop [under general ed. of T.M. Rogulenko]. — Moscow : Jurajt, 2015. — 341 s.
7. Mironenko V.M., Zelenov V.V. Uchet operacij s inostrannoju valjutoj na valjutnyh schetah [Accounting of foreign currency transactions on foreign currency accounts] // Sibirskaja finansovaja shkola. — 2015. — № 3 (110). — P. 79-83.
8. Mironenko V.M. Audit otchetnosti jekonomicheskikh sub'ektov toplivno-jenergeticheskogo kompleksa [Audit of accounts of economic entities of fuel and energy complex] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2015. — № 3. — P. 159-163.
9. Mironenko V.M. Audit otchetnosti tovarishhestv sobstvennikov zhil'ja [Audit reporting of homeowners associations] : author's abstract of candidate of economic Sciences. — Moscow, 2009. — 26 p.
10. Novoselova N.A. Uchet i kontrol' v roznichnom magazine [Accounting and control in a retail store]. — Saint-Petersburg : Piter, 2007. — 192 p.
11. Ponomareva S.V. Konceptual'nye polozhenija finansovoj strategii razvitija kompanij sfery intellektual'nyh biznes-uslug [Conceptual statements of financial development strategy of companies in the sphere of intellectual business services] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2013. — № 15. — P. 59-68.
12. Ponomareva S.V. Konceptcii analiticheskogo obespechenija celej upravlenija rynochnoj stoimost'ju kompanii, ee biznes-processami i formirovanija otchetnosti [Concept and analytical support for management purposes, the market value of the company, its business processes and reporting] : monograph. — Moscow : ЗАО «Лика», 2012. — P. 269.
13. Ponomareva S.V. Osobennosti ucheta naloga na pribyl' v sootvetstvii s PBU 18/02 [Specific features of accounting of income tax in accordance with the rule of accounting 18/02] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. — 2012. — № 6. — P. 50-56.
14. Ponomareva S.V. Perspektivy razvitija uslug setevyh servisov — «onlajn-buhgalterij» [Prospects of development of services network services — «online accounting»] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2012. — № 9-1. — P. 182-188.



15. Ponomareva S.V. Principy podgotovki i predstavlenija finansovoj otchetnosti po MSFO [Principles of preparation and presentation of financial statements under IFRS] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2012. — № 18. — P. 206-213.
16. Ponomareva S.V. Uchet osnovnyh sredstv [Asset accounting] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. — 2012. — № 5. — P. 22-31.
17. Rogulenko T.M., Ponomareva S.V., Bodjako A.V. Audit [Audit] : tutorial. — the 5<sup>th</sup> ed., rev. and aug. — Moscow : KnoRus, 2015. — 432 p.
18. Rozhkova N.K. Uchet zatrat metodom «direkt-kosting» [Cost accounting method «direct-costing»] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2012. — № 3. — P. 243-248.
19. Rozhkova N.K. Kontrol' byl vseгда [Control was always] // Upravlenie kompaniej. — 2007. — № 9. — P. 40.
20. Rozhkova N.K., Nikishina A.N. Osobennosti ucheta zatrat metodom Kajzen-kost [Features of cost accounting the method of Kaizen coast] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2013. — № 10. — P. 103-108.
21. Rozhkova N.K., Blinova U. Ju., Rozhkova D. Ju. Paradoksy teorii Klejtona Kristensena [Paradoxes of the theory of Clayton Christensen] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). — 2013. — № 4. — P. 191-199.

УДК 657.01

## Актуализация задач бухгалтерского учета в новых экономических условиях

## Actualization of tasks of accounting in the new economy

**Ольга Владимировна Рожнова**, Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, Россия, Москва

*докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета*

**Olga Rozhnova**, Financial University under the Government of the Russian Federation,  
Russia, Moscow

*Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting Department*

*rozhnovoo@mail.ru*

*129164, Москва, ул. Кибальчича, д. 1, каб. 49. Тел. 8 (495) 615-12-82.*

*Of. 49, 1, Kibalchicha str., Moscow, Russia, 129164. Phone 8 (495) 615-12-82.*

*Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета 2015 г.*

В статье рассмотрены вопросы переориентации задач бухгалтерского учета в условиях, с одной стороны, турбулентности экономической ситуации, с другой стороны — вступления России в ВТО, показаны возможные последствия различных вариантов развития системы учета в России.

The questions of reorientation of the objectives of accounting are reviewed in the following conditions: on one hand the turbulence of the economic situation, on the other hand - Russia's accession to the WTO, the possible consequences of various options for the development of the accounting system in Russia are also featured in the article.

**Ключевые слова:** ВТО; турбулентность экономики; МСФО; конкурентоспособность; финансовая отчетность.

**Keywords:** The WTO; the turbulence of the economy; IFRS; competitiveness; financial statements.

Вступление России в ВТО предъявляет к предприятиям такие требования, как наличие понятного и эффективного корпоративного управления и достоверной финансовой отчетности. Особые требования, предъявляемые к финансовой отчетности, связаны с тем, что именно на основании данной отчетности инвесторы, партнеры, конкуренты принимают решения в отношении взаимодействия с данным предприятием.

Общепринятой системой финансовой отчетности в странах, входящих в ВТО, являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Правила данной учетной системы дают возможность достаточно точно отразить реальное финансовое положение и результаты деятельности предприятия, на основании данной информации рынок и менеджмент предприятия получают сигналы о потенциальных изменениях в его судьбе.

В нашей стране сделано уже много изменений в направлении приближения бухгалтерской отчетности к формату МСФО. Важными событиями на этом пути, регулируемым программами реформирования бухгалтерского учета, были такие, как:

- базирование национальных бухгалтерских стандартов на основных принципах и правилах МСФО;
- обязательное составление отчетности в формате МСФО для банков;
- принятие Закона о консолидированной финансовой отчетности и принятие международных стандартов.

Однако идея ВТО состоит в том, чтобы в стране достоверную информацию о себе сообщали не избранные экономические субъекты, а все, то есть чтобы было создано соответствующее информационное пространство — основа для конкуренции. Соответственно, для создания такого информационного пространства целесообразно осуществить полный переход на МСФО.

В то же время такой переход связан с определенными трудностями, главная из которых состоит в недостаточном распространении знаний МСФО и практики их применения. Тем не менее постепенное приближение к МСФО, которое происходит (с разной степенью активности) уже более 20 лет, создало условия для решительного шага — принятия МСФО в качестве национальных стандартов с 1 января, например, 2017 или 2018 года. Объявление о таком переходе могло бы заставить как регуляторов в области учета, так и предприятия усилить работу по переходу на МСФО и подготовиться к составлению отчетности по МСФО за 2017 или 2018 год, российские банки сумели сделать подобное в 2004–2005 годах. Возможны и более консервативные варианты, не предполагающие отказа от национальных стандартов учета и отчетности.

Таким образом, все множество возможных путей развития системы бухгалтерского учета в свете

вступления России в ВТО и задачи обеспечения конкурентоспособности национальных предприятий в этих условиях, на наш взгляд, можно свести к трем.

1. Переход на МСФО всех предприятий страны (не только в отношении консолидированной отчетности, но и отдельной отчетности), включая малые предприятия (для них предполагается переход на международные стандарты для малого и среднего бизнеса).
2. Переход на МСФО всех предприятий, кроме малых.
3. Сохранение национальных стандартов и их максимально полное приближение к МСФО.

Рассмотрим некоторые аспекты каждого из вариантов.

Первый вариант дает неоспоримое преимущество — создание равных учетных условий для всех субъектов экономики, а следовательно, увеличивает конкурентность рынка, обеспечивает равные «информационные» возможности. Негативный момент — возможность на первых этапах (в первые два-три года) получения финансовой отчетности не должного качества.

Второй вариант, по нашему мнению, менее эффективный, но он окажет определенное воздействие на информационное экономическое пространство и будет активизировать дальнейший переход и малых предприятий.

Успешность третьего варианта будет зависеть от степени соответствия национальных правил правилам МСФО и минимального отставания в принятии новых правил МСФО. При использовании данного варианта возможны даже некоторые отклонения от МСФО, но эти отклонения не должны касаться принципов МСФО. Все отклонения должны быть разъяснены, общеизвестны, легко устранимы (по описанным вариантам) при трансформации отчетности (в формат МСФО), их не должно быть многим более 10.

Каждый из этих вариантов даст возможность предприятиям повысить качество своего управления, так как информация, собираемая и генерируемая предприятием при составлении отчетности согласно МСФО, обладает уместностью при принятии решений. Кроме того, затраты предприятий на ведение учета и составление отчетности будут снижены, что при повышенной конкуренции в условиях ВТО является важным фактором.

Отметим также, что хотя после вступления России в ВТО произошли некоторые негативные события, связанные с введением санкций в отношении ряда российских предприятий, а снижение цен на нефть привело к кризисным явлениям в российской экономике, все указанные выше варианты развития учета в стране актуальны. В настоящее время большинство стран мира в том или ином виде принимают МСФО, а их предприятия составляют отчетность в формате МСФО. Поэтому при развитии торговых, научных и даже культурных отношений между ними и их хозяйствующими субъектами подготовка финансовой

отчетности согласно МСФО — важная составляющая успеха, партнерского и конкурентного взаимодействия.

Проанализируем задачи бухгалтерского учета и отчетности в условиях ВТО, а по сути, в условиях глобализации и ужесточения конкурентной борьбы. При любых вариантах дальнейшего развития отечественного учета и отчетности важнейшей задачей является создание таких правил (учета и составления отчетности), которые позволят выявить основные угрозы для развития предприятия, неопределенности и риски.

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО, IASB) сделал попытку исследовать необходимость внесения каких-либо изменений в порядок признания и раскрытия допущения о непрерывности деятельности. Усиление конкурентной борьбы в условиях ВТО или в условиях экономических кризисов требует от предприятий исследования и доведения до экономического сообщества сведений о возможности продолжить свою работу в дальнейшем. В МСФО регламент в отношении данного допущения установлен в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» (а также в Концептуальных основах), допущение упоминается в МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

В последние годы пользователи проявили заинтересованность в расширении снимающих неопределенность и уменьшающих рискованность раскрытиях, а СМСФО (а именно, Комитет по интерпретациям) был готов конкретизировать учетно-отчетные правила в этой области. Предлагалось в МСФО (IAS) 1 ввести раздел о непрерывности деятельности, освещающий вопросы подготовки, признания наличия значительных неопределенностей и раскрытия информации с подробным указанием всех необходимых сведений, которые следовало включить в отчетность.

Для помощи предприятию при выявлении факта существования значительных неопределенностей было сочтено необходимым привести перечень соответствующих факторов, проиллюстрированных примерами. Однако предложение по внесению подобных изменений в МСФО (IAS) 1 так и не было принято в 2013 году, а в 2014 году СМСФО прекратил работу по теме, касающейся принципа непрерывности деятельности.

Внимание данному вопросу было уделено разработчиками ГААП США. Совет по стандартам финансового учета (ССФУ, FASB) в 2014 году изучал вопросы выявления неопределенностей, способных повлиять на невыполнение принципа непрерывности деятельности. В ГААП США в отношении данного принципа в ситуации, когда ликвидация экономического субъекта не является неизбежной, но есть значимые факты, указывающие

на возможность прекращения функционирования, принято требовать от предприятия дополнительных раскрытий информации, разъясняющих пользователям, каким образом предприятие будет предотвращать ликвидацию (неизбежность ликвидации приводит к необходимости применения принципа ликвидации). Предприятиям рекомендуется действовать по следующей схеме:

1. Выявление серьезных проблем и неопределенностей;
2. Разработка мер по противодействию прекращению деятельности;
3. Достоверное и полное сообщение в финансовой отчетности сведений о первом и втором шаге.

Проблема выполнения допущения о непрерывности деятельности в России имеет отношение ко всем типам предприятий: к крупным, средним и малым, торговым, промышленным, сельскохозяйственным, кредитным.

Таким образом, для повышения прогностической ценности финансовой отчетности в ней следует более полно и структурированно представлять сведения, подтверждающие действие допущения о непрерывности деятельности. Российским компаниям целесообразно в сложившихся экономических условиях расширить раскрытия, требуемые, согласно МСФО, за счет выполнения рекомендаций ГААП США для описания области, связанной с допущением о непрерывности деятельности, а в перспективе в РСБУ целесообразно усовершенствовать эти рекомендации с учетом особенностей экономической ситуации.

В отчетности, на наш взгляд, должен присутствовать отдельный пункт — допущение о непрерывности деятельности, — позволяющий составить представление о том, почему компания считает, что допущение выполняется; какие имеются проблемы; какие пути их решения выбраны. То есть до пользователя должны быть доведены результаты расширенного SWOT-анализа непрерывности деятельности.

Возможно, затраты на формирование отчетности в этом случае несколько возрастут, но полагаем, что такой анализ создает информационную платформу для повышения эффективности управления предприятием и необходим управляющим не меньше, чем пользователям отчетности. Кроме того, важным направлением будущих исследований в области допущения о непрерывности деятельности является изучение влияния на его применение модели учета по исторической стоимости и модели учета по справедливой стоимости, а также виртуализации отчетности [3, 5].

Следующая задача — завоевать доверие пользователей. Решение данной задачи необходимо для того, чтобы в условиях ВТО (а также и в условиях современной экономической ситуации) предприятие могло повысить свою инвестиционную привлекательность и тем самым получить конкурентное преимущество. Для этого в случае третьего

варианта необходимо при создании правил учета (изменении старых на новые) сочетать:

- простоту, которая требуется для правильного выполнения и понимания, со сложностью, диктуемой задачей как можно более достоверного отражения реальной деятельности предприятия, отнюдь не являющейся простой;
- стабильность правил с требованием их постоянного изменения;
- ограниченность информационного объема отчетности с необходимостью для лучшего понимания ситуации приводить детальные разъяснения;
- создание единых правил формирования отчетности для всех отчитывающихся субъектов с присущей им индивидуальностью, которую априори невозможно описать единым правилом.

Еще одной не менее важной задачей является обеспечение достоверности отчетных данных. Данная задача должна решаться как на уровне составителей отчетности, так и на уровне ее аудита. Чтобы российские предприятия могли использовать финансовую отчетность в качестве инструмента успешного ведения конкурентной борьбы, она должна реально отражать ситуацию. Решение этой задачи требует не только эффективного внешнего аудита, но и действенной постоянной работы служб внутреннего аудита. Для получения достоверной учетной информации требуются:

- соответствующие принципы и правила учета и отчетности;
- осознанная менеджментом и собственниками необходимость следовать данным правилам;
- реально независимый и качественный аудит отчетности.

Во всех трех случаях также необходимо решение задачи с увеличением раскрытий в отчетности, которые принято называть нефинансовыми. Эти раскрытия должны с одной стороны дополнить финансовую отчетность, позволить увидеть предприятие с разных сторон его деятельности. Любому предприятию для победы над конкурентами выгодно довести до сведения возможных инвесторов и партнеров свои сильные стороны. Предприятие должно, по крайней мере, дать информацию о своих действиях в области социальной ответственности, экологической политики, инноваций [1].

Такая информация должна быть структурирована определенным образом. Хотя подобные задачи уже довольно давно находятся в центре внимания экономического (и в том числе научного) сообщества, они до сих пор не нашли однозначного решения. Соответственно, целесообразно при третьем варианте разработать стандарт по раскрытию дополнительной информации. В условиях кризисных явлений значимость подобных сведений не уменьшается, именно в этот момент новое предприятие имеет возможность заложить основы своей деловой репутации, а старое — улучшить ее.

В третьем случае развития учета наиболее актуальной является задача использования для формирования отчетной информации оценки по справедливой стоимости. Как отмечается в МСФО (IFRS) 13, эта оценка основана на рыночном подходе и делает возможным корректное сравнение финансового положения и результатов деятельности различных предприятий инвесторами.

Справедливая стоимость отличается от оценки самой компании. В МСФО справедливая стоимость определяется как оценка рынком и не учитывает специфику компании. Если бы предприятие само устанавливало цену, по которой оно могло бы реализовать актив (передать обязательство), оно должно было бы принимать во внимание свои условия.

В МСФО (IFRS) 13 требуется исходить именно из рыночной ситуации. Первое, что следует сделать, — это выявить основной (или наиболее выгодный) рынок, на котором предприятие может свободно осуществить продажу. В МСФО (IFRS) 13 отмечено, что «поскольку различные предприятия (и направления бизнеса в рамках таких предприятий), осуществляющие различные виды деятельности, могут иметь доступ к различным рынкам, основные (или наиболее выгодные) рынки для одного и того же актива или обязательства могут быть разными для различных предприятий (и направлений бизнеса в рамках таких предприятий). Следовательно, основной (или наиболее выгодный) рынок (и, соответственно, участников рынка) необходимо рассматривать с точки зрения предприятия, учитывая, таким образом, различия между и среди предприятий, осуществляющих различные виды деятельности».

Таким образом, показав разные суммы в качестве справедливой стоимости одного и того же объекта, предприятия отражают свою реальную деятельность в условиях рынка. В условиях острой конкурентной борьбы, характерной для деятельности в глобализированной экономике, особенно при кризисных явлениях, важно, что в отчетности будут показаны оценки, являющиеся справедливыми именно для данного предприятия.

Важным также является и то, что правилами МСФО (IFRS) 13 установлен приоритет определения справедливой стоимости приоритет основного рынка, а не наиболее выгодного. В пункте 16 МСФО (IFRS) 13 описана следующая последовательность при сборе информации для нахождения справедливой стоимости:

- обращение к основному для данного актива или обязательства рынку;
- при отсутствии основного рынка к наиболее выгодному для данного актива или обязательства рынку.

Поэтому, хотя может существовать и более выгодный рынок, пользователю будет представлена оценка, отражающая обычную для предприятия ситуацию, а поэтому наиболее вероятная.


В кризисных условиях оценка по справедливой стоимости наиболее точно отражает состояние дел, и именно она востребована пользователями, и именно она необходима для принятия управленческих решений менеджментом предприятия. В то же время могут возникать сложности с ее определением в ситуации сильной волатильности рынков [2, 4].

Соответственно, требуется дальнейшая работа над методологией и методикой определения справедливой стоимости. Эта задача должна решаться бухгалтерами в тесном контакте с финансовыми аналитиками, участниками фондовых и товарных рынков, аудиторами и представителями различных форм и видов бизнеса. Данную задачу можно выделить как самостоятельную и рассматривать в рамках более широкой задачи — совершенствования оценки учетных объектов как в финансовом, так и в управленческом учете.

Все задачи следует решать во взаимной увязке и тесном контакте с пользователями отчетности, прежде всего аналитиками, аудиторами, представителями различных бизнес-структур.

Подводя итог, назовем наиболее актуальные задачи бухгалтерского учета и отчетности в современных условиях:

1. Нацеленность учетных правил на возможность выявления основных угроз для развития предприятия, неопределенности и рисков.
2. Обеспечение качества и содержания учетно-отчетной информации на уровне, позволяющем завоевать доверие ее внутренних и внешних пользователей.
3. Методологическое и методическое обеспечение достоверности отчетных данных.
4. Приоритетность использования для формирования отчетной информации оценки по справедливой стоимости и дальнейшая работа над правилами ее определения в условиях волатильности рынков, турбулентности экономики.

Все эти задачи взаимосвязаны и должны рассматриваться прежде всего с позиции пользователей, принимающих решения в ситуации нестабильности мировой экономики и высокой энтропии национальной рыночной среды. 

## Библиографический список

1. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 10. — С. 2–15.
2. Кузьмин А.Ю. Моделирование курса рубля в целях совершенствования макроэкономической политики России // II Международная научная конференция «Развитие современной России: проблемы воспроизводства и созидания», сборник научных трудов. Под ред. Р.М. Нуреева, М.Л. Альпидовской, Д.Е. Сорокина. — М.: Финансовый университет. — 2015. — С. 445–453.
3. Рожнова О.В. Виртуальная отчетность // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 14 (308). — С. 11–18.
4. Рожнова О.В. Справедливая стоимость в ситуации значительного снижения масштаба деятельности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2013. — № 9 (77). — С. 13–18.
5. Рожнова О.В., Федорчукова С.Г. Виртуальная экономика как среда функционирования российского машиностроения // Известия Московского государственного технического университета МАМИ. — 2014. — Т. 5. — № 1. — С. 26–28.

## References

1. Cogden V.G., Melnik M.V. Integrirrovannaja otchetnost' : voprosy formirovaniya i analiza [Integrated reporting: problems of formation and analysis] // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet — 2014. — № 10. — P. 2-15.
2. Kuzmin A. Yu. Modelirovanie kursa rublja v celjah sovershenstvovaniya makroekonomicheskoy politiki Rossii [Modeling of the ruble in order to improve the macroeconomic policy of Russia] // II International scientific conference «Razvitie sovremennoj Rossii: problemy vosproizvodstva i sozidaniya [Development of modern Russia: problems of reproduction and creation]», collection of scientific papers. Ed. by: R. M. Nureev, M.L. Albinowski, D.E. Sorokin. — Moscow : Finansovyy universitet. — 2015. — P. 445-453.
3. Rozhnova O. V. Virtual'naja otchetnost' [Virtual reporting] // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. — 2014. — № 14 (308). — P. 11-18.
4. Rozhnova O. V. Spravedlivaja stoimost' v situacii znachitel'nogo snizhenija masshtaba dejatel'nosti [The fair value of the situation in a significant reduction in the level of activity] // Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. — 2013. — № 9 (77). — P. 13-18.
5. Rozhnova O. V., Fedorchukova S. G. Virtual'naja jekonomika kak sreda funkcionirovaniya rossijskogo mashinostroeniya [The virtual economy as an environment of functioning of the Russian mechanical engineering] // Izvestija Moskovskogo gosudarstvennogo tehničeskogo universiteta MAMI. — 2014. — T. 5. — № 1. — P. 26-28.

УДК 657.01

## Идентификация – важный логический прием при подготовке финансовой отчетности

### Identification is significant logical method by preparation of financial statements

*Молдавская экономическая академия, Республика Молдова, Кишинев  
Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinau*

**Виорел Цуркану**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Молдавской экономической академии

**Viorel Tsurcanu**, Doctor Habilitatus of economics, professor of the Accounting and Auditing Department of Academy of Economic Studies of Moldova  
e-mail: vturcanu@mail.ru

**Ирина Голочалова**, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Молдавской экономической академии

**Irina Golochalova**, doctor of economics, Associate professor of the Accounting and Auditing Department of Academy of Economic Studies of Moldova  
e-mail: monomah5@yandex.ru

Республика Молдова, 2005, г. Кишинев, ул. Бэнулеску-Бодони, 61, ауд. 205 “Блок С”.

Тел. 02–240–28–67

Of. 205 “Bl. C”, 61, st. Bonulesku-Bodony, Kishinau, Moldova, 2005. Phone 02–240–28–67.

Информация об экономической действительности трансформируется составителем отчетности и находит в ней свое отображение. От качества осуществления этой трансформации зависит признание финансовой отчетности как достоверной. С этой целью составителем отчетности применяется логический прием профессионального суждения — идентификация, которая призвана способствовать выполнению требования достоверности информации. Однако идентификация — достаточно новый элемент, который характерен для методологии МСФО. Для рассмотрения значения идентификации авторы данной статьи проводят исследование через призму эволюции методологии бухгалтерского учета.

Compiler of financial statements is transforming information about economic events. Recognized of financial statements as the transparency are depending of quality was transforming this information. With this purpose compiler of financial statements realize of identification. Identification is logical method of professional judgment, which promote for requirement transparency information. Because at present time identification significance to methodology of accounting. However it was not always. In this article authors are looking importance to the identification through prism of evolution to the methodology of accounting.

**Ключевые слова:** методология бухгалтерского учета; идентификация; экономическое событие; достоверная информация.

**Key words:** methodology of accounting; identification; economic event; transparency information.

## Введение

В последнее время термин «идентификация» получил широкое распространение в различных направлениях исследований, в том числе и системы бухгалтерского учета и отчетности. Однако в большинстве случаев использование этого термина никак не поясняется: ни в качестве понятия, ни как действия.

Объектом нашего исследования является идентификация, поэтому сначала раскроем ее суть. Достоверное представление реальной экономической действительности основывается на применении неотъемлемого свойства человека сопоставлять, сравнивать и отождествлять объекты наблюдения и затем конструировать модели, которые направлены на выполнение определенной программы действий.

В общем смысле под идентификацией понимается процесс установления и распознавания уникальности реального объекта, который нацелен на обеспечение соответствия этого объекта юридически подтвержденным данным, во избежание подмены одного объекта другим. Эффективность проведенной идентификации подтверждается высокой степенью адекватности распознавания, обеспечивающего максимально полной информацией об объекте и минимизирующего риски при реализации программы действий с его участием.

Сегодня на результат деятельности организаций оказывает влияние широкий спектр экономических событий, по завершении каждого из которых необходимо оценить и признать права и обязанности его участников, поэтому идентификация имеет ключевое значение, что четко обозначено в Концептуальных основах Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Так, идентификация объекта как элемента финансовой отчетности заключается в выявлении определенных условий признания (критериев):

- поступление в организацию или выбытие из нее будущих экономических выгод, связанных с этим объектом, представляется вероятным;
- объект имеет первоначальную стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена.

В обобщенном виде место идентификации при подготовке финансовой отчетности в соответствии с концепцией МСФО можно представить следующей схемой (рис. 1).

Информация о реальной экономической действительности формируется в отчетности ее составителем под воздействием конкретных операций, фактов и событий деятельности каждой организации, которые являются объектами наблюдения в системе бухгалтерского учета.

Поэтому идентификация с точки зрения бухгалтерского учета — это логический прием профессионального суждения для определения места в отчетности результатов воздействия хозяйственных операций, фактов и событий, и следовательно, она является составным элементом методологии учета наряду с признанием и оценкой.

По технике проведения идентификация автономна от других приемов, способов и методов бухгалтерского учета, тогда как с точки зрения применения профессионального суждения этот логический прием (способ, средство) является отправной точкой для процесса признания и включения в Отчет о финансовом положении (баланс) или Отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности.

Так как понятие «идентификация» появилось сравнительно недавно и характерно только для современной методологии учета, то данное исследование будет проведено в следующей последовательности:

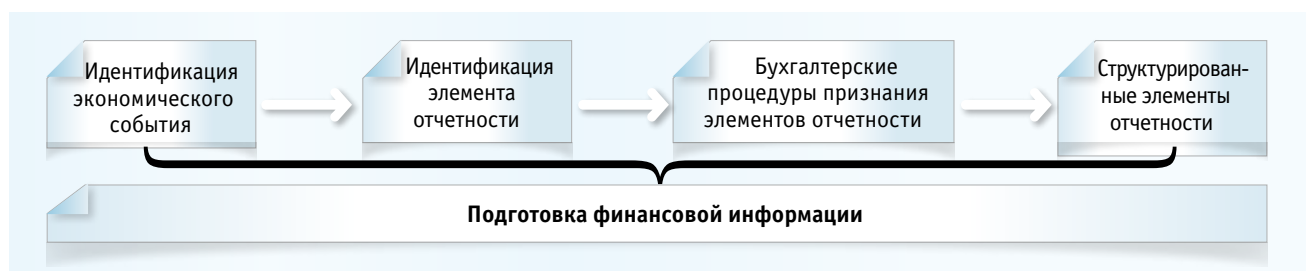
- становление идентификации в процессе эволюции методологии бухгалтерского учета;
- идентификация и ее значение в контексте методологии МСФО.

## Становление идентификации в процессе эволюции методологии бухгалтерского учета

На начальных этапах развития бухгалтерского учета центральное место как объект наблюдения занимала коммерческая сделка, которая учитывалась в системе двойной записи. Каждая сделка должна быть отражена дважды в одинаковой сумме, и это правило (двойственность объекта наблюдения) положено в основу двойной записи — символического изображения реальной действительности.

Эти записи, без какого-либо логически обоснованного экономического анализа, группировались и в обобщенном виде представлялись в балансе. Главное в двойной записи было установление права на владение имуществом. Характеристика объекта

Рис. 1. Место идентификации в системе бухгалтерского учета согласно Концепции МСФО (источник: разработано авторами)



наблюдения, согласно Л. Пачолли, который составил первое описание двойной записи, заключалась только в выделении четырех компонентов, которые должны быть отражены в отчетности: субъект сделки; объект сделки; момент совершения; место сделки.

Так как в первую очередь сделка персонализировалась (субъект сделки), то и в основу двойной записи была положена персонализация счетов (объект сделки).

В основу отражения объекта наблюдения был положен юридический подход, который и определял необходимость ведения бухгалтерского учета для подтверждения правовых отношений между участниками воспроизводственного процесса движения и сохранности имущества.

Источником представления информации об имущественном положении являлась инвентарная опись, которая выполняла функцию контроля и оценки. Эту модель можно признать первым опытом практического применения двойной записи, ориентированной на построение отчетности о финансовом положении и финансовом результате на основе персонализации объекта наблюдения.

В XIX столетии с развитием промышленности в Европе стали появляться акционерные общества, хозяйственная деятельность которых не ограничивалась отдельно взятыми торговыми сделками или операциями и зачастую представляла собой сочетание коммерческой и производственной деятельности.

Объектом наблюдения в бухгалтерском учете уже выступают хозяйственные операции, являющиеся фактами хозяйственной деятельности и оказывающие влияние на финансовое положение организации. Хозяйственные операции — это отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих образований. Факт хозяйственной деятельности как элемент хозяйственного процесса характеризуется степенью завершенности отдельно взятого действия.

В зависимости от направления деятельности под фактом хозяйственной деятельности может пониматься и состояние, и действие, и событие.

Состояние — это наличие объектов учета на определенную дату и в определенном месте. Под действием понимается факт хозяйственной деятельности, возникающий в результате целесообразной деятельности лиц, занятых в хозяйственном процессе [6]. Событие трактуется как факт хозяйственной деятельности, возникающий в результате явлений, отличных от хозяйственных.

На этом этапе эволюции системы бухгалтерского учета выделился второй подход подготовки информации — экономический, обусловленный необходимостью исследования результатов хозяйственной деятельности, а сама система бухгалтерского учета разделилась на две подсистемы: практика (прикладной аспект) и теория (концептуальный аспект).

И если практика, как организованный процесс наблюдения, группировки и обобщения информации

об объектах наблюдения, уже прошла определенную эволюцию, то теория как наука о сущности и структуре объектов наблюдения организации только начала свое развитие. Основная ее задача обозначена как раскрытие содержания хозяйственных операций и определение связи между экономическими и юридическими категориями, с помощью которых эти операции познаются.

Решение этой задачи являлось необходимым условием для выполнения требования понятности отчетности. Для этого теоретики были призваны выработать формулы, описывающие факты хозяйственной жизни, а сами факты — классифицировать по отдельным группам и подгруппам.

В классической теории бухгалтерского учета для отражения воздействия каждого объекта наблюдения вместо персонализации необходимо было провести квалификацию факта хозяйственной деятельности — не только отразить его юридический аспект, но и учесть его экономическое содержание, которое является определяющим при исчислении финансового результата. Квалификация сопряжена с проблемой классификации счетов с целью установления типа объектов учета, подлежащих отражению в отчетности. Классификация касалась не только видов ценностей, состав которых определялся экономической трактовкой факта, но и расчетов, зависящих от его юридического характера.

Итак, факт хозяйственной деятельности как объект наблюдения сменил коммерческую сделку, а его квалификация как бухгалтерский способ распознавания заменила персонализацию при сохранении определяющего влияния юридического подхода при подготовке информации для отчетности.

Начиная с XX века доминирует немецкая школа бухгалтерского учета, представители которой придавали особое значение математическому описанию факта хозяйственной деятельности, основываясь на его экономической трактовке. Одним из реформаторов балансовой теории, который сместил акцент с юридического аспекта хозяйственной операции, на ее экономическое содержание, является швейцарский ученый И.Ф. Шерр. Несмотря на то что он являлся сторонником концепции статического баланса, основанной на юридическом подходе отражения информации в отчетности, его видение содержания баланса пронизывает экономическое содержание хозяйственной деятельности, а сама концепция базируется на принципе приоритета содержания над формой (динамическая концепция).

В своей научной теории учета И.Ф. Шерр исходил из содержания баланса, который он считал первичным по отношению к счетам, которые в свою очередь должны были быть производными от содержания баланса. Все счета по отношению к балансу были разделены на активные и пассивные. Двойная запись составлялась из:

- 1) экономической сущности капитала;
- 2) формальных моментов, заданных балансовым уравнением.



Исходя из равенства актива и пассива баланса, швейцарский ученый классифицировал хозяйственные операции и положил начало алгоритмизации учета, причем в ее основу была положена экономическая трактовка капитала [2]. Признанным является факт того, что бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой учетной школы.

Другой автор, представитель немецкой ученой мысли, который также придерживался мнения об экономическом содержании капитала, был П. Гёрстнер. Он трактовал капитал как разность между активами и обязательствами и подчеркивал, что капитал нельзя рассматривать через призму его юридических характеристик, а также что эта разница «несколько не значит, что основной капитал является долгом организации», а есть «сумма, которая должна по уставу остаться для распределения между акционерами» [1].

Немецкий исследователь Э. Шмаленбах строго придерживался экономического подхода при подготовке отчетности. Одним из его достижений является теория об исчислении финансового результата путем сравнения введенных им понятий «доходы» и «расходы», что послужило формированию концепции динамического баланса. Согласно этой концепции, все активы трактовались как понесенные расходы, которые еще не стали доходами, а пассивы — как доходы, которые еще не стали расходами [6].

Необходимость исчисления финансового результата и выбранный метод его расчета путем сравнения доходов и расходов привели к возникновению множества «парадоксов учета», возникающих при применении системы двойной записи и различных способов оценки активов и обязательств организации [6].

Например, при определении доходов от продаж «по отгрузке» возникает дебиторская задолженность по отгруженным товарам, которая отражается по себестоимости, что искажает финансовое положение организации. Этот парадокс возникает только в рамках юридической трактовки фактов хозяйственной деятельности.

Признание доходов от продаж при поступлении денежных средств («по оплате») в рамках экономической концепции учета снимает указанные проблемы, но приводит к отражению в учете и отчетности еще не полученных реально доходов. Это увеличивает риски хозяйственной деятельности, так как у организации возникает обязанность по уплате налогов, выплате дивидендов по еще не полученной прибыли. Причем эти проблемы снимаются в рамках юридического подхода.

В классической теории момент регистрации доходов осуществлялся на основе принципа реализации, а принцип консерватизма был направлен на уточнение оценки признанного дохода и, соответственно, увязывал доходы и расходы. Согласно динамической концепции, финансовый результат отражает движение капитала и позволяет определить собственникам уровень эффективности использования вложенных ими средств.

В этом случае имущество рассматривается не с точки зрения его предметно-вещественной структуры,

а с экономической точки зрения: воздействие на финансовый результат приобретения имущества и его использование. Для решения проблемы «парадоксов учета» требуется научно обосновать главные положения бухгалтерского учета.

Следует отметить, что, несмотря на смещение акцента в сторону экономического содержания факта хозяйственной деятельности, при отражении в учете и подготовке отчетности главенствующее положение сохранял принцип права собственности.

В связи с тем, что характеристики факта хозяйственной деятельности стали определяющими при подготовке информации для ее представления в отчетности, было предложено множество классификационных группировок, разработчиком одной из которых являлся представитель французской бухгалтерской мысли П. Гарнье. Он предложил все факты хозяйственной жизни делить на юридические (договоры поставки, аренды), экономические (изменения цен) и материальные (потери от стихийных бедствий, износа основных средств). Описание фактов по возможности должно происходить сразу же после их возникновения по времени, стоимости и обстоятельствам, с ними связанными [2].

Создателями четкого экономического подхода в бухгалтерской науке стали французские ученые Э. Леоте и А. Гильбо. Они выдвинули доктрину, компонентами которой являлись: 1) специальная логика для классификации объектов наблюдения; 2) экономическая трактовка объектов наблюдения, позволяющая осуществлять управление хозяйственными процессами.

Для Э. Леоте и А. Гильбо учет заключался в ведении счетов, с помощью которых и достигались регистрация, систематизация и координация фактов хозяйственной жизни. В учении этих авторов баланс трактовался как следствие двойной записи и «синтез незакрывшихся счетов» [2].

Другим сторонником экономического подхода являлся Ж.-Б. Дюмарше, теория которого получила название «позитивной». Ж.-Б. Дюмарше и его последователи (позитивисты) считали бухгалтерский учет экономической доктриной и оборотной стороной политической экономии. Предметом учета, по их мнению, выступала оценка. Она имела два смысла:

- политэкономический — стоимость;
- бухгалтерский — оценка, которая определяется внешними факторами и позволяет объединить различные объекты учета.

В качестве оценки выступает не сама стоимость, а цены, которые Ж.-Б. Дюмарше определял как производные стоимости и времени [2]. В контексте экономической доктрины определяющим моментом является квалификация факта хозяйственной деятельности на предмет его экономической трактовки.

Необходимо подчеркнуть существенное значение квалификации факта хозяйственной деятельности, так как она (квалификация) позволяет подчеркнуть, с одной стороны, юридическую природу события (формирование информации относительно долгов

и требований к субъекту хозяйствования), а с другой — указывает на его экономическую природу (эффективность использования имущества).

На первых этапах эволюции бухгалтерского учета возникают два взаимосвязанных подхода, но в зависимости от уровня развития экономики один из них становится приоритетным при подготовке информации для отчетности. Очевидно, что юридический и экономический подходы противоречат друг другу, и невозможно было отразить в отчетности организации одновременно и экономические, и юридические трактовки факта хозяйственной деятельности.

Приверженцем взглядов немецкой научной мысли являлся русский исследователь А.П. Рудановский, который считал, что группировка баланса — не что иное, как классификация счетов, в основу которой должны быть положены три вида хозяйственных отношений: экономических, юридических и финансовых. Одним из его новаторских взглядов являлось суждение об отражении в учете всех событий, в том числе и тех, которые еще будут происходить.

Такого же мнения придерживался и французский ученый Р. Деллапорт, который считал, что предметом бухгалтерского учета должны быть все факты хозяйственной деятельности. Он определял бухгалтерский учет как науку счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации циклов хозяйственных операций с целью получения информации, необходимой любой науке, использующей учетные данные [2].

Особое внимание факту хозяйственной деятельности как объекту наблюдения уделил Я.В. Соколов, который попытался уточнить его определение. Так, вместо факта хозяйственной деятельности он использует понятие «факт хозяйственной жизни», который, по его мнению, «есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно» [6]. Он считал, что факту хозяйственной жизни свойственна определенная структура — несколько слоев, последовательно расположенных друг за другом, в которых и формируется определенный вид информации.

С точки зрения воздействия на содержание отчетности наиболее значимыми из этих слоев являются финансовый слой, в котором формируется информация об имуществе и источниках его образования, и правовой слой (юридический), где представлены правовые отношения между субъектами хозяйственной операции. При этом Я.В. Соколов указывает, что «в финансово-экономическом слое прежде всего надо отметить момент оценки. Если в юридическом слое оценка всегда предопределена документом, фиксирующим правоотношения, то экономический слой допускает значительный ее спектр» [6]. Факт хозяйственной жизни должен квалифицироваться, то есть подвергнуться процедуре установления его типа.

Определение воздействия факта хозяйственной жизни во времени обусловило необходимость установления момента времени его регистрации. В первую очередь это относится к заключенным договорам

на продажу и предоставление услуг. В соответствии с классической методологией учета датой регистрации является момент перехода права собственности на товары, продукцию и услуги.

Классификация факта в номенклатуре счетов представляет собой запись хозяйственных операций в системе счетов. Сама классификация зависит только от правильной квалификации сущности (содержания) факта хозяйственной жизни и его воздействия на результаты деятельности организации. Корреспонденция счетов отражает не только информационные связи между объектами бухгалтерского учета, но и правоотношения между хозяйствующими субъектами.

Изменившиеся экономические условия потребовали концептуальных изменений в методологии учета и в первую очередь в части установления объектов наблюдений. Одним из сторонников пересмотра традиционных позиций относительно объектов наблюдения является российский ученый М.Л. Пятов, который указывает, что «реальные факты обличаются в оболочку экономических, юридических, бухгалтерских и прочих понятий, категорий, законов, норм и мнений. Именно эта оболочка определяет, каким мы воспринимаем факт хозяйственной жизни, как оцениваем его влияние на финансовое положение организации, как представляем данные о нем в финансовой отчетности» [4].

По мнению автора, которое мы поддерживаем, определение факта хозяйственной жизни, данное Я.В. Соколовым, ограничивает его современное понятие рамками баланса. На суждение пользователя финансовой отчетности организации могут повлиять элементарные моменты хозяйственного процесса, не формирующие активы и пассивы в рамках принятой интерпретации содержания баланса. Профессор М.Л. Пятов приводит следующее определение факта хозяйственной жизни — это «действие или событие, влияющее на наше мнение о финансовом положении организации» [4].

Действительно, существует множество событий, которые в той или иной степени могут повлиять на объективность мнения о финансовом положении организации, поэтому с теоретической точки зрения для того, чтобы составить такое мнение, необходимо располагать информацией обо всех фактах хозяйственной жизни. Однако в бухгалтерском учете отражается только определенная их часть, которая воздействует на финансовое положение организации.

Факты хозяйственной жизни отражаются в учете, если их экономическая трактовка сочетается с юридическим содержанием. Но современное состояние экономических отношений таково, что юридическая трактовка события (факта хозяйственной жизни) зачастую противоречит его экономической трактовке.

Примером такого несоответствия является финансовая аренда: юридический подход формирует правило, согласно которому в активе баланса показывается имущество, принадлежащее организации

Таблица 1. Факторы, определяющие способ распознавания по этапам эволюции методологии бухгалтерского учета (источник: разработано авторами на базе [2, 6])

Факторы	Способы и этапы Персонализация (до XIX века)	Квалификация (конец XIX века — начало XX века)	Идентификация (современность)
Базовая наука	Право	Математика	Психология
Двойная запись	Смена прав и обязанностей	Вытекает из баланса	Не рассматривается (не принципиально)

(определяющее значение имеет объем прав на это имущество). С экономической точки зрения главными факторами в признании имущества активом служат не право собственности на него, а право извлечения дохода (экономической выгоды).

Профессор М.Л. Пятов обосновывает необходимость смены объекта наблюдения в системе учета другим примером: осуществленная операция по поставке материалов, плата за предоставленные услуги — это реальные факты хозяйственной жизни, которым соответствуют реальные объекты учета. Это — естественные объекты, так как они являются результатом действительности.

Однако эффект деятельности организации демонстрируется в целом с использованием таких категорий, как доходы, расходы и прибыль/убыток (финансовый результат). По сути, эти понятия являются результатом применения профессионального суждения составителя отчетности о хозяйственной реальности и не материальны, и следовательно, являются абстрактными объектами. Но анализ и интерпретация событий, которые влекут за собой возникновение таких категорий и требуют их отражения как объектов учета, приводят к постепенному переходу от констатации реальности к рассуждению (логическому приему) о ее значении.

Из сказанного следует, что факт хозяйственной жизни как ключевой объект наблюдения в классической методологии учета утратил свое значение. В основу современной методологии учета должен быть положен такой объект наблюдения, который учитывает экономическую трактовку, ее преобладающее значение и необходимость применения профессионального суждения.

Современная методология учета (методология МСФО) основана на ресурсной теории: активы отождествляются с ресурсами с определенным уровнем доходности, и все, что не может быть источником дохода, должно быть исключено из баланса. В то же время становится неважным, находятся ли объекты у организации на правах собственности.

Тезисом ресурсной теории принят следующий: нахождение рационального сочетания ресурсов для достижения максимального удовлетворения потребностей. В этих условиях перед составителем отчетности стоит задача: определить место воздействия в отчетности экономического события. Для этого и был выработан новый логический прием — идентификация.

Итак, сегодня, согласно МСФО, юридический подход, заложенный в классической методологии учета,

сменился экономическим подходом, экономическое событие заменило факт хозяйственной жизни, а идентификация как логический прием составителя отчетности сменил квалификацию факта хозяйственной жизни.

С идентификацией тесно связан принцип приоритета содержания над формой. Этот принцип является центральным в системе МСФО и отражает идеи англо-американской школы учета. Его суть состоит в том, что каждый факт, операция и событие, отражаемые в бухгалтерском учете, имеют как экономические, так и юридические характеристики. С точки зрения юридического подхода, в первую очередь имеют значение права и обязательства лиц — участников хозяйственных процессов, связанных с фактом хозяйственной жизни, а с экономического — влияние данного факта на имущественное и финансовое положение организации и финансовые результаты ее деятельности.

Отражение данных характеристик является задачей учета. Формируя методологию учета, необходимо выбрать, как следует отражать данный факт в учете: с точки зрения экономики или права.

С целью обоснования причины перехода от квалификации факта хозяйственной деятельности к идентификации экономического события приведем сравнительную таблицу (табл. 1).

Для того, чтобы проследить изменения, произошедшие в подготовке отчетности, представим в обобщенном виде сравнительный анализ трансформации логического приема подготовки отчетности в зависимости от эволюционной стадии балансовой концепции (табл. 2).

Следует отметить, что при идентификации практически всегда существует возможность выбора решения относительно элемента финансовой отчетности, и это является принципиальной основой современной методологии учета.

### Идентификация и ее значение в контексте методологии МСФО

Согласно концепции достоверности, чтобы быть полезной для принятия эффективных бизнес-решений, финансовая отчетность должна отвечать следующим качественным характеристикам:

- уместность;
- надежность;
- сопоставимость;
- понятность.

Таблица 2. Трансформация логического приема подготовки отчетности в контексте эволюции методологии учета (источник: разработано авторами)

Период эволюции	Объект наблюдения	Подход подготовки отчетности	Счета учета	Логический прием	Концепция баланса
До XIX века	Торговая сделка	Юридический	Персоналированы	Персонализация	Принцип балансового равенства
Конец XIX века – начало XX века	Хозяйственная операция	Юридический	Классифицированы по имущественному признаку	Квалификация	Статическая
XX век	Состояние, факт хозяйственной деятельности, события	Юридический	Классифицированы по экономическому признаку	Квалификация	Динамическая
Современность	Экономическое событие	Экономический	Классифицированы по элементам отчетности	Двухэтапная идентификация	МСФО (смешанная)

Применение этих характеристик, согласно Концептуальным основам подготовки финансовой отчетности (далее — Концептуальные основы), должно осуществляться по алгоритму, первым шагом которого является идентификация экономического события [7]. С идентифицируемого экономического события начинается и признание каждого из элементов финансовой отчетности, под которым понимается установленный порядок оформления и регистрации идентифицируемого факта (события), направленный на присвоение прав и обязанностей участникам этого факта (события).

Число возможных идентификаций бесконечно, однако из набора возможных идентификаций более эффективной является та, которая в наибольшей степени учитывает реальность, соответствует текущим и стратегическим целям развития системы, то есть позволяет сформировать достоверную информацию, полезную пользователям для принятия решений. Такой подход к идентификации в полном объеме соответствует методологии МСФО, центральное положение в которой занимает концепция достоверности.

При анализе экономического события перед составителем отчетности стоит задача профессионального характера, решение которой позволит достоверно сформировать информационную систему: идентифицировать экономическое событие и провести классификацию для его символического отображения. Идентификация экономического события состоит из двух этапов:

- 1 этап — идентификация во времени. Это идентификация элементов финансовой отчетности: расходы (Отчет о совокупном доходе) или расходы будущих периодов (Отчет о финансовом положении), доходы (Отчет о совокупном доходе) или доходы будущих периодов (Отчет о финансовом положении);
- 2 этап — идентификация по экономическим характеристикам. Это идентификация объектов учета: классификация активов и обязательств (Отчет о финансовом положении), доходов и расходов (Отчет о совокупном доходе).

Идентификация экономического события во времени обусловлена необходимостью установления момента признания результатов его воздействия на содержание отчетности (точка идентификации). При этом важно не только установить точку идентификации, но и выяснить периоды, на финансовый результат которых оказывает влияние экономическое событие: прошедший, настоящий, будущий. При идентификации во времени исходят из принципа осторожности.

Как логический прием методологии учета идентификация экономического события применяется не только для его идентификации во времени, но и для признания его результатов в качестве объектов учета и отражения на счетах. На этом этапе исходят из принципа приоритета содержания над формой, согласно которому необходимо, чтобы экономические события представлялись в соответствии с их экономическими характеристиками, а не исходя из их юридической трактовки.

Совершенно идентичные с экономической точки зрения операции могут иметь различные юридические характеристики. Например, операции по приобретению товаров для заказчика за определенное вознаграждение могут быть оформлены как договором поставки, так и договором комиссии. Экономическое содержание не изменится, а вот объем прав и обязательств участников сделки будет существенно различаться. Если методология учета основывается на юридических характеристиках рассматриваемых операций, то в первом случае товары будут отражаться на балансе организации-исполнителя, во втором — на забалансовых счетах.

Необходимо отметить и тот факт, что идентификация как логический прием представления экономического события оказывает влияние на формирование содержания баланса через призму его изменений. Известно, что в классической методологии учета выделяются четыре типа изменений в балансе, которые являются результатом воздействия<sup>1</sup> факта хозяйственной деятельности.

<sup>1</sup> Подробно и широко типы изменений в балансе представлены в специальной литературе по теории бухгалтерского учета.

Согласно методологии МСФО, экономические события, влияя на содержание баланса, не всегда отвечают заданным четырем типам изменений. На этот факт указывает и российский ученый А. Черкай, отмечая, что четыре типа изменений отвечают классической теории учета, где хозяйственные операции символично изображались простыми бухгалтерскими записями. Но в настоящее время по результатам идентификации воздействие экономического события на баланс не всегда проявляется в виде равенства активов и пассивов [8].

Примером такого события является коммерческая сделка, содержащая финансовый эффект, обусловленный временной стоимостью денег, когда условие равенства выполняется опосредованно на дату составления отчетности. В связи с этим, по нашему мнению, в теорию об изменениях в балансе следует внести коррективы для ее адекватности современной методологии учета.

Сегодня МСФО наиболее современная и соответствующая экономическим решениям, логически выдержанная система подходов к интерпретациям экономических событий и представлению в отчетности финансового положения организации. Но несмотря на все ее преимущества, методология МСФО не лишена недостатков, в частности, это сложность подготовки информации.

Этот недостаток связан с идентификацией экономического события в результате проявления профессионального суждения. Например, многие активы (инвестиционная недвижимость, дебиторская задолженность) непосредственно связаны с определением юридических прав организации, прежде всего с правом собственности. При этом понятие «контроль» имеет более широкое значение, чем право собственности, и на предмет установления воздействия экономического события на содержание отчетности у составителя отчетности могут возникнуть сложности на каждом из этапов идентификации (элементов отчетности и объектов учета).

Наибольшие методологические сложности возникают при определении доходов от продаж товаров и услуг. Идентификация в этом случае во многом базируется на интерпретации обстоятельств конкретной сделки, что неизбежно требует применения профессионального суждения<sup>2</sup>.

В отношении признания доходов от предоставления услуг вариативным моментом является метод определения стадии завершения. МСФО требует, чтобы доходы от продаж признавались путем указания на стадию завершения сделки на отчетную дату, но только в том случае, если возможна надежная оценка конечного результата сделки. Методика определения процента завершения разрабатывается каждой организацией самостоятельно в зависимости от характера договора, но так, чтобы выработанный способ обеспечивал надежную оценку работы.

Значение идентификации наглядно проявляется в содержании отдельных стандартов, призванных решить наиболее сложные вопросы признания и оценки некоторых объектов учета. Так, в системе МСФО введен в действие новый стандарт, цель которого

устранить сложности определения величины доходов на дату их признания — МСФО (IFRS) 15 «Доходы по договорам с покупателем». Основной принцип, положенный в его основу, состоит в признании доходов от продаж с отражением передачи товаров, услуг в той сумме, которая справедливо отражает право на получение возмещения в обмен на предоставленные товары и услуги. Согласно положениям указанного стандарта, существуют два подхода к признанию доходов от продаж:

- признание в определенный момент времени;
- признание на протяжении определенного времени.

Значение идентификации как логического приема методологии учета наглядно демонстрирует рекомендуемый МСФО (IFRS) 15 пятиступенчатый анализ условий и обстоятельств заключения договоров:

- 1 — идентификация договора с покупателем (контракт с закреплением прав и обязанностей) и установление влияния на содержание отчетности элементов финансовой отчетности;
- 2 — идентификация обязательства, подлежащего исполнению;
- 3 — определение цены сделки — суммы возмещения;
- 4 — распределение цены между идентифицируемыми обязательствами;
- 5 — признание доходов от продаж по объектам учета.

Другими примерами сложности применения профессионального суждения при установлении объекта учета (2 этап идентификации) является идентификация:

- оценочного обязательства. Оценочное обязательство — это один из видов обязательств, которое отличается неопределенностью либо в сроках платежа, либо с организацией-покупателем, либо в суммах платежа. Для минимизации влияния этих неопределенностей необходимо детально исследовать все обстоятельства экономического события, результатом которого является признание данного объекта учета;
- нематериального актива, полученного в результате приобретения.

Для установления и отделения нематериального актива от гудвилла идентификация рассматривается как процесс, включающий следующие этапы:

- ознакомление с перечнем активов, приобретенных в рамках объединения бизнеса и которые соответствуют определению нематериального актива в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;
- ознакомление с документами, относящимися к приобретению бизнеса, и другими внутренними документами, документами, представленными государственным органам, пресс-релизами, отчетами аналитиков и прочими внешними документами;
- сравнение данных приобретенной организации с данными аналогичной организации и ее нематериальными активами.

Следовательно, проявление эффективности идентификации заключается в однозначности установления

<sup>2</sup> Применение этих подходов связано с развитием систем коммуникации, расширением рынка инвестиционной недвижимости, развитием информационных технологий.

элементов финансовой отчетности для каждой осуществленной сделки или ее компонентов.


Таким образом, идентификация как логический прием профессионального суждения в экономической трактовке объектов наблюдения является необходимым условием для формирования достоверной финансовой информации.

## Заключение

По результатам проведенного исследования установлено, что идентификация с точки зрения бухгалтерского учета — это логический прием профессионального суждения для определения места в отчетности результатов воздействия хозяйственных операций, фактов и событий, и следовательно, составной элемент методологии учета наряду с признанием и оценкой. Формирование идентификации происходит в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета, когда последовательно происходит смена: правил на принципы учета; объектов

наблюдения от обычной сделки до экономического события; бухгалтерского способа распознавания от персонализации к идентификации; жестко юридического подхода к экономическому.

Сегодня современной методологией учета признана методология МСФО, базирующейся на концепции достоверности, первым шагом для соблюдения которой является идентификация экономического события.

Идентификация экономического события состоит из двух этапов: идентификация элементов отчетности (во времени); идентификация объектов учета (по экономическим характеристикам). В рамках каждого из этапов возможно несколько типов идентификаций, однако эффективной является та, которая в наибольшей степени учитывает реальность, соответствует текущим и стратегическим целям развития бизнес-системы и позволяет сформировать достоверную информацию, полезную пользователям для принятия управленческих решений. 

## Библиографический список

1. Большой бухгалтерский словарь [Под ред. А.Н. Азрилияна]. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
2. Заббарова О.А. Балансоведение: учебное пособие. — М.: KnoРус, 2007. — 256 с.
3. Кулькова Н.С., Пигалева Д.Е. Бухгалтерский учет в СССР: НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921–1929) // Вестник НГИЭИ. — 2014. — № 7 (38). — С. 159–167.
4. Пятков М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. — М.: «1С Пабблишинг», 2008. — 194 с.
5. Радченко В.А. Эффективная идентификация и экономическое развитие: предпосылки парадигмы идентификации // Journal of Institutional Studies (Журнал институциональных исследований). — 2010. — № 4. — Т. 2. — С. 120–129.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
7. Цуркану В., Голочалова И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. — Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.
8. Черкай А.Д. Об одиннадцати типах влияния хозяйственных операций на баланс  $A = П$  // Аудитор. — 2015. — № 14. — С. 41–48. DOI : 10.12737/12639.
9. [www.mf.gov.md/ru](http://www.mf.gov.md/ru).

## References

1. Bol'shoj buhgalterskij slovar' [Large accounting dictionary] [ed. by A.N. Azrilijan]. — Moscow : Institut novoj jekonomiki, 1999. — 574 p.
2. Zabbarova O.A. Balansovedenie [The maintenance of balance] : tutorial. — Moscow : KnoRus, 2007. — 256 p.
3. Kul'kova N.S., Pigaleva D.E. Buhgalterskij uchet v SSSR : NJeP i restavracija tradiconnoj sistemy buhgalterskogo ucheta (1921-1929) [Accounting in the USSR : NEP and restoration traditional system accounting scientists (1921-1929)] // Vestnik NGIJeI. — 2014. — № 7 (38). — P.159-167.
4. Pjatov M.L., Smirnova I.A. Konceptual'nye osnovy mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti [Bases of conception of international financial reporting standards]. — Moscow : «1C Publishing», 2008. — 194 p.
5. Radchenko V.A. Jeffektivnaja identifikacija i jekonomicheskoe razvitie : predposylki paradigmy identifiologii [Effective identification and economic development : implications for paradigms of identificarii] // Journal of Institutional Studies (Zhurnal institucional'nyh issledovanij). — 2010. — № 4. — Vol. 2. — P.120-129.
6. Sokolov Ja.V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Bases of theory accounting]. — Moscow : Finansy i statistika, 2000. — 496 p.
7. Tsurkanu V., Golochalova I. Sostavlenie finansovoj otchetnosti v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami [Preparation reporting financial conformity international standards]. — Kishinjeu : ASAR, 2014. — 480 p.
8. Cherkay A.D. Ob odinnadcati tipah vlijanija hozjajstvennyh operacij na balans  $A = P$  [Eleven types of business transactions impact on the balance of  $A = P$ ] // Auditor. — 2015. — № 14. — P.41-48. DOI : 10.12737/12639.

УДК 657.6

## Экологический аудит как форма финансового контроля за эколого-хозяйственной деятельностью предприятий

## Environmental audit as a form of financial control over the ecological and economic activity of enterprises

**Лела Васильевна Чхутиашвили**, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), Россия, Москва

канд. экон. наук, доцент кафедры философских и социально-экономических дисциплин

**Lela Chkhutiashvili**, Kutafin University (MSAL), Russia, Moscow

PhD (Economics), Associate Professor of Philosophy and Socio-Economic Sciences Department  
e-mail: lela@email.ru.

125993, Россия, Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, кафедра философских и социально-экономических дисциплин. Тел. 8 (499) 244-84-56.

9, Sadovaya-Kudrinskaya str., Moscow, Russia, 125993, Philosophy and Socio-Economic Sciences Department. Phone 8 (499) 244-84-56.

Статья посвящена экологическому аудиту как форме финансового контроля. Для России весьма актуальной задачей остается развитие такой формы финансового контроля, как экологический аудит эколого-хозяйственной деятельности предприятий. Он становится важным инструментом обеспечения экологической безопасности и устойчивого развития предприятий. Однако до сих пор нормативно-правовая база экологического аудита в России не сформирована. В статье раскрываются сущность и содержание понятия «экологический аудит», подробно рассматривается нормативное регулирование экологического аудита в России, который рассматривается автором как один из рыночных механизмов оценки экологической устойчивости предприятия и экономической эффективности его эколого-хозяйственной деятельности.

The article is devoted to the environmental audit as a form of financial control (supervision). For Russia the very urgent task is the development of this form of financial supervision as an environmental audit of ecological and economic activities of enterprises. It becomes an important tool to ensure environmental security and sustainable development of enterprises. However, until now the regulatory framework of environmental audit in Russia is not formed. The article reveals the essence and the meaning of «environmental audit», details the normative regulation of environmental audit in Russia, which is regarded by the author as one of the market-based mechanisms for assessing the environmental sustainability of the enterprise and the cost-effectiveness of its ecological and economic activity.

**Ключевые слова:** устойчивое развитие; государственная политика; контроль; обеспечение экологической безопасности; охрана окружающей среды; рациональное природопользование; экологический аудит; экология.

**Keywords:** sustainable development; public policy; control; environmental security; environmental protection; environmental management; environmental auditing; environmental.

Преобладающая ресурсная ориентация нашей экономики и возрастающий дефицит природных ресурсов делают контроль за рациональным и эффективным использованием этих ресурсов со стороны государства одним из важных условий стабильного и поступательного социально-экономического развития Российской Федерации, повышения уровня и качества жизни ее населения. В Российской Федерации разработана Комплексная программа реализации на национальном уровне решений, принятых на Всемирном саммите по устойчивому развитию.

Переход к экологически безопасному устойчивому экономическому развитию в России определен Указами Президента РФ от 04.02.1994 № 236 «О государственной стратегии Российской Федерации по охране окружающей среды и обеспечению устойчивого развития» и от 01.04.1996 № 440 «О концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию».

Реализация концепции устойчивого развития в России предполагает социально, экономически и экологически сбалансированное развитие страны на основе рационального использования ресурсов, усиления экологической составляющей экономики и гармонизации экологических и экономических интересов общества в целом. Ужесточение требований законодательства, новые подходы к управлению в сфере охраны окружающей среды и другие факторы выдвигают в качестве приоритета развитие нового направления аудиторской деятельности — экологического аудита. Он становится важным инструментом обеспечения экологической безопасности и устойчивого развития, а также формой финансового контроля за эколого-хозяйственной деятельностью экономических субъектов.

Контроль в области охраны окружающей среды — это система мер, направленных на предотвращение, выявление и пресечение нарушения законодательства в области охраны окружающей среды, обеспечение соблюдения субъектами хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и обеспечения экологической безопасности производства.

Согласно действующему российскому законодательству, каждая организация обязана обеспечить рациональное природопользование, охрану окружающей среды, а также собственную защищенность от негативного воздействия загрязненной окружающей среды, которое может проявиться в виде воздействия опасных факторов на здоровье персонала, на состояние производственных сооружений, на ход технологических процессов. Кроме того, сбои в поставках сырья и материалов, ухудшение их качества могут сделать продукцию опасной для людей и окружающей среды и привести к огромным экономическим потерям для организации.

По мнению автора, экологический аудит — это независимая, комплексная, документированная проверка отчетности аудируемой организации и оценка экономической эффективности хозяйственной деятельности в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов и обеспечения экологической безопасности. Экологический аудит является действенной формой финансового контроля эколого-хозяйственной деятельности предприятий.

Эколого-хозяйственная деятельность предприятий связана прежде всего с расходами на природоохранные мероприятия. Предложенная автором собственная классификация затрат на природоохранные мероприятия представлена на рисунке 1.

В экологическом аудите затрат на природоохранные мероприятия автор выделил следующие основные направления аудита (табл. 1).

Для проведения аудита учета «экологических» затрат автор предлагает использовать специальную форму рабочего документа аудитора «Аудит затрат на природоохранные мероприятия» (табл. 2).

Экологический аудит, являясь инструментом обеспечения экологической эффективности предприятий, позволит решать государственные задачи в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и обеспечения экологической безопасности Российской Федерации.

Анализ международного опыта свидетельствует о широком практическом применении государствами процедуры экологического аудита в качестве средства получения и оценки экологической информации о предприятии или ином хозяйственном объекте, выработки необходимых корректирующих мер и принятия решений на различных уровнях управления охраной окружающей среды и природопользованием. Коммерческие банки стали использовать экологический аудит в целях предупреждения риска неплатежей по ссудам своих заемщиков и банкротства в связи с их деятельностью, связанной с воздействием на окружающую среду. Во многих странах в настоящее время приняты национальные стандарты и специальные законодательные акты в области экологического аудита.

Если за рубежом экологический аудит получил широкое распространение, то в Российской Федерации работа по формированию правовой и нормативной базы, созданию соответствующих стандартов и документов в данной области только начинается, хотя определенный практический опыт в этом направлении имеется.

Изучение опыта организации и проведения экологического аудита определенным образом может помочь восполнить пробелы отечественного законодательства. Так, при разработке специального закона об экологическом аудите необходимо использовать положительный опыт зарубежных стран (Белоруссии, Казахстана, Украины) и мирового сообщества, а также хорошо зарекомендовавший себя в свое время отечественный опыт.



Рис. 1. Классификация затрат на природоохранные мероприятия (источник: составлено автором)

ОСНОВНЫЕ ВИДЫ ЗАТРАТ НА ПРИРОДООХРАННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ	
<b>Текущие затраты</b>	расходы на содержание и эксплуатацию основных фондов природоохранного назначения (водо- и пылегазоочистных установок, объектов водооборотного водоснабжения, оборудования и сооружений по сбору, обезвреживанию, складированию и захоронению твердых (полужидких) отходов производства и потребления, зданий, сооружений и оборудования по охране биологических ресурсов и нормального функционирования заповедных территорий, расходы на рекультивацию земель, а также иные аналогичные затраты
<b>Затраты на капитальный ремонт основных фондов природоохранного значения</b>	расходы по ремонту сооружений, установок, оборудования непроизводственных фондов природоохранного назначения
<b>Капитальные вложения на мероприятия по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов</b>	инвестиции по обновлению, реконструкции, замене и расширению основных экологических фондов
<b>Затраты на содержание особо охраняемых природных территорий (заповедников, заповедно-охотничьих хозяйств и национальных природных парков)</b>	операционные расходы, выделяемые из бюджета и иных источников на их содержание, включая заработную плату работников этих учреждений и организаций
<b>Затраты на научное исследование в области охраны окружающей среды и рационального использования природных ресурсов</b>	
<b>Расходы на содержание и деятельность государственных органов по охране окружающей среды,</b>	в том числе труда работников управленческих и контрольных органов по данным их финансовых отчетов
<b>Затраты на подготовку специалистов по экологическим специальностям</b>	на основе расчетов и оценок стоимости подготовки
<b>Затраты на природоохранные мероприятия в условиях коммерциализации</b>	все виды экологических платежей и плата за землю и использование водных ресурсов
<b>Расходы на экспертные услуги по сертификации производства, почв, сырья и готовой продукции и экоаудит</b>	на предмет экологической безопасности

Таблица 1. Основные направления аудита затрат на природоохранные мероприятия (источник: составлено автором)

Основные направления аудита учета экологических затрат	Примечания
Расходы на приобретение лицензий (разрешений) для осуществления деятельности, оказывающей вредное влияние на окружающую среду	Включаются в соответствии с главой 25 НК РФ в себестоимость продукции (работ, услуг)
Плата за государственную экологическую экспертизу	Отражаются в соответствии с общими правилами бухгалтерского учета и Планом счетов бухгалтерского учета
Расходы на приобретение, строительство, реконструкцию и модернизацию объектов природоохранного назначения	Отражаются в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Платежи за загрязнение окружающей среды и другие виды воздействия (в пределах норм и сверх норм)	Отражаются в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и постановлением Правительства РФ от 28.08.1992 № 962 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия»

*Окончание табл. 1*

Платежи по договорам обязательного и добровольного экологического страхования	Предприятие должно организовать аналитический учет по счету 76 в разрезе договоров обязательного и добровольного страхования, а также в разрезе каждого договора
Расходы на оплату услуг сторонних организаций, осуществляемых по предписанию природоохранного органа	Отражаются в соответствии с общими правилами бухгалтерского учета и Планом счетов бухгалтерского учета
Расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения	Отражаются в соответствии с общими правилами бухгалтерского учета и Планом счетов бухгалтерского учета
Расходы по захоронению экологически опасных отходов	Отражаются в соответствии с общими правилами бухгалтерского учета и Планом счетов бухгалтерского учета
Расходы по оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов	Отражаются в соответствии с общими правилами бухгалтерского учета и Планом счетов бухгалтерского учета
Расходы на очистку сточных вод и др.	Отражаются в соответствии с общими правилами бухгалтерского учета и Планом счетов бухгалтерского учета
Расходы на содержание специального отдела по планированию и управлению природоохранной деятельностью	Отражаются расходы на оплату труда и отчисления от нее в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия
Расходы на ликвидацию последствий, приводящих к загрязнению	Отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
Экологические налоги и платежи за загрязнение окружающей природной среды и др. виды воздействия (в пределах норм и сверх норм)	Платежи за предельно допустимые выбросы/сбросы в природную среду в пределах нормативов относятся на себестоимость продукции, сверх норм покрываются за счет собственных источников
Резервы	Образуются в соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия

*Таблица 2. Рабочий документ аудитора «Аудит затрат на природоохранные мероприятия» (источник: составлено автором)*

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
<b>1. Приобретение лицензий и разрешений на осуществление деятельности, оказывающей вредное влияние на окружающую среду</b>									
1.1	Акт приемки-передачи	Приобретена лицензия на осуществление деятельности, оказывающей вредное влияние на окружающую среду (срок действия лицензии — 1 год)	12 000	97 (20)	76	12 000	97	76	
1.2	Акт приемки-передачи	Приобретено разрешение на выброс/сброс загрязняющих веществ, размещение отходов (срок действия — 1 год)	8 000	97 (20)	76	8 000	97	76	
1.3	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Оплачены обязательства по приобретенной лицензии/ разрешению	20 000	76	51	20 000	76	51	
1.4	Расчет	Отнесена в месяце, следующем за месяцем принятия к учету лицензии, доля расходов будущих периодов в размере 1/12 стоимости лицензии на счета затрат	1 000	20, 23, 25, 26	97	1 000	20, 23, 25, 26	97	

Продолжение табл. 2

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
1.5	Расчет	Отнесена в месяце, следующем за месяцем принятия к учету разрешения, доля расходов будущих периодов в размере 1/12 стоимости разрешения на соответствующие счета производственных затрат	670	20, 23, 25, 26	97	670	20, 23, 25, 26	97	
1.6	Расчет	Начислена плата за природные ресурсы	3 000	20	68	3 000	20	68	
1.7	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Перечислена плата за природные ресурсы	3 000	68	51	3 000	68	51	
<b>2. Плата за государственную экологическую экспертизу</b>									
2.1	Счет-фактура	Начислена задолженность перед органом, проводившим государственную экологическую экспертизу	3 000	20	76	3 000	20	76	
2.2	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность	3 000	76	51	3 000	76	51	
<b>3. Приобретение природоохранного оборудования</b>									
3.1	Накладная, счет-фактура	Поступило от поставщика оборудование, требующее монтажа	4 000	07	60	4 000	07	60	
		Отражена сумма НДС	800	19.НДС	60	800	19.НДС	60	
3.2	Счет-фактура	Акцептован счет автотранспортной организации за доставку оборудования	1 000	07	76	1 000	07	76	
		Отражена сумма НДС	200	19.НДС	76	200	19.НДС	76	
3.3	Акт приемки-передачи оборудования в монтаж, расчет	Списываются затраты по приобретению оборудования, сданного в монтаж	5 000	08	07	5 000	08	07	
3.4	Акт приемки-передачи	Введено в эксплуатацию природоохранное оборудование	5 000	01	08	5 000	01	08	
3.5	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашено с расчетного счета обязательство перед поставщиком	4 800	60	51	4 800	60	51	
3.6	Справка бухгалтерии	Предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС	200	68.НДС	19.НДС	200	68.НДС	19.НДС	
3.7	Справка бухгалтерии	Предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС	800	68.НДС	19	800	68.НДС	19	
3.8	Ведомость амортизационных отчислений	Начислены амортизационные отчисления	500	20, 23, 25, 26	02	500	20, 23, 25, 26	02	

Продолжение табл. 2

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
<b>4. Затраты на строительство объектов природоохранного назначения</b>									
4.1	Счет, расчет	Начислена задолженность подрядчику за строительство объекта природоохранного назначения	4 000	08	60 (76)	4 000	08	76	
4.2	Счет-фактура	Начислен НДС от стоимости работ	800	19.НДС	60 (76)	800	19.НДС	76	
4.3	Акт приема-передачи объектов основных средств	НДС включается в стоимость законченного строительством объекта	800	08	19.НДС	800	08	19.НДС	
4.4	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность подрядчику	4 800	60 (76)	51	4 800	76	51	
4.5	Справка бухгалтерии	Предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС	800	68.НДС	19.НДС	800	68.НДС	19.НДС	
4.6	Акт приемки-передачи	Законченный строительством объект принят в эксплуатацию	4 800	01	08	4 800	01	08	
<b>5. Затраты на реконструкцию и модернизацию объектов природоохранного назначения</b>									
5.1	Расчет, счет-фактура	Начислена задолженность подрядчику за реконструкцию / модернизацию объекта природоохранного назначения	2 000	08	60 (76)	2 000	08	76	
		Начислен НДС от стоимости работ	400	19.НДС	60 (76)	400	19.НДС	76	
5.2	Счет-фактура	НДС включается в стоимость реконструированного/модернизированного объекта	400	08	19.НДС	400	08	19.НДС	
5.3	Платежное поручение	Погашена задолженность подрядчику	2 400	76	51	2 400	76	51	
5.4	Справка бухгалтерии	Предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС	400	68.НДС	19.НДС	400	68.НДС	19.НДС	
5.5	Акт приемки-передачи	Реконструированный объект принят в эксплуатацию	2 400	01	08	2 400	01	08	
5.6	Бухгалтерская справка	Отражен источник увеличения стоимости имущества организации	2 400	91.2	86	2 400	91.2	86	
<b>6. Платежи по договорам обязательного и добровольного экологического страхования</b>									
6.1	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Перечисление сумм страховых платежей по договорам обязательного государственного и добровольного экологического страхования	3 000	76.Расчеты по страхованию	51	3 000	76. Расчеты по страхованию	51	Организовать аналитический учет по счету 76
6.2	Расчет	Начисление сумм страховых платежей по договорам обязательного государственного экологического страхования	3 000	20, 23, 25, 26, 29, 44	76.Расчеты по страхованию	3 000	20, 23, 25, 26, 29, 44	76.Расчеты по страхованию	
6.3	Договор, расчет	Суммы страховых платежей по договорам добровольного экологического страхования в пределах норматива	3 000	20, 23	76. Расчеты по страхованию	3 000	20, 23	76. Расчеты по страхованию	

Продолжение табл. 2

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
6.4	Договор, расчет	Суммы страховых платежей по договорам добровольного экологического страхования, платежи по которым могут быть включены в себестоимость продукции, но срок начала договора не наступил или договор страхования заключен на длительный срок	3 000	97	76.Расчеты по страхованию	3 000	97	76.Расчеты по страхованию	
6.5	Договор, расчет	Суммы страховых платежей по договорам добровольного экологического страхования, превышающие норматив	3 000	91.2	76. Расчеты по страхованию	3 000	91.2	76. Расчеты по страхованию	п. 11 ПБУ 10/99
<b>7. Затраты по оплате услуг сторонних организаций, осуществляемых по предписанию природоохранного органа</b>									
7.1	Распоряжение комитета, счет-фактура	Приобретен дополнительный фильтр для очистного сооружения (по предписанию территориального комитета по охране природы)	1 500	07	60	1 500	07	60	
		Отражена сумма НДС	300	19.НДС	60	300	19.НДС	60	
7.2	Акт приемки-передачи оборудования в монтаж	Фильтр передан в монтаж	1 500	08	07	1 500	08	07	
7.3	Счет-фактура	Начислена задолженность за услуги сторонней организации за монтаж фильтра	400	08	60	400	08	60	
		Отражена сумма НДС	80	19.НДС	60	80	19.НДС	60	
7.4	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Оплачены счета:							
		- поставщика за фильтр	1 800	60	51	1 800	60	51	
		- подрядчика за монтаж	480	60	51	480	60	51	
7.5	Акт приемки-передачи основных средств	Введен в эксплуатацию фильтр	1 900	01	08	1 900	01	08	
7.6	Распоряжение комитета, счет-фактура	Начислена задолженность перед сторонней организацией за проведение экологического мониторинга на рабочих местах по предписанию санитарно-эпидемиологической службы	2 000	20	76	2 000	20	76	
		Отражена сумма НДС	400	19.НДС	76	400	19.НДС	76	
7.7	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Перечислено с расчетного счета в погашение обязательства перед организацией	2 400	76	51	2 400	76	51	
7.8	Справка бухгалтерии	Предъявлена к возмещению из бюджета сумма НДС	780	68.НДС	19.НДС	780	68.НДС	19.НДС	300 + 80 + 400 = 780
<b>8. Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения</b>									
8.1	Счет-фактура (счет)	Начислена задолженность подрядчику за ремонт основных фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров)	2 000	20	76	2 000	20	76	

Продолжение табл. 2

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
8.2	Счет-фактура	Отражен причитающийся к уплате НДС от стоимости работ	400	19.НДС	76	400	19.НДС	76	
8.3	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность подрядчику	2 400	76	51	2 400	76	51	
<b>9. Расходы по захоронению экологически опасных отходов</b>									
9.1	Счет-фактура (счет)	Начислена задолженность специализированной организации по захоронению экологически опасных отходов	18 750	20	76	18 750	20	76	
9.2	Счет-фактура	Отражен причитающийся к уплате НДС от стоимости работ	3 750	19.НДС	76	3 750	19.НДС	76	
9.3	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность подрядчику	22 500	76	51	22 500	76	51	
<b>10. Расходы по оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов</b>									
10.1	Счет-фактура (счет)	Начислена задолженность сторонней организации за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов	8 000	20	76	8 000	20	76	
10.2	Счет-фактура	Отражен причитающийся к уплате НДС от стоимости работ	1 600	19.НДС	76	1 600	19.НДС	76	
10.3	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность подрядчику	9 600	76	51	9 600	76	51	
<b>11. Расходы на очистку сточных вод</b>									
11.1	Счет-фактура (счет)	Начислена задолженность предприятию водоснабжения за очистку сточных вод	8 000	20	76	8 000	20	76	
11.2	Счет-фактура	Отражен причитающийся к уплате НДС от стоимости работ	1 600	19.НДС	76	1 600	19.НДС	76	
11.3	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность подрядчику	9 600	76	51	9 600	76	51	
<b>РЕЗЕРВЫ</b>									
<b>12. Резерв на природоохранные мероприятия</b>									
12.1	Решение совета акционеров	Образован резерв на предстоящие природоохранные мероприятия	10 000	20,23	96	10 000	20	96	
12.2	Счет-фактура, акт, накладная	Произведены расходы на природоохранные мероприятия выполненные силами сторонних организаций	1 500	76	51	1 500	76	51	Аналитический учет по счету 96 ведется в разрезе резервов

Продолжение табл. 2

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
12.3	Счет-фактура, акт, накладная	Налог на добавленную стоимость от суммы произведенных расходов на природоохранные мероприятия	300	19.НДС	76	300	19.НДС	76	
12.4	Бухгалтерская справка	Списаны расходы на природоохранные мероприятия за счет зарезервированных средств	1 800	96	76	1 800	96	76	
<b>13. Резерв на ремонт природоохранного оборудования</b>									
13.1	Решение совета директоров, учетная политика	Создан резерв на ремонт природоохранного оборудования	10 000	20	96	10 000	20	96	
13.2	Счет-фактура, расчетная ведомость, акт приемки-передачи, ведомость амортизационных отчислений	Произведен текущий ремонт за счет средств резерва (подрядным или хозяйственным способом)	8 000	96	60, 76, 20, 70, 69, 02	8 000	96	60, 76, 20, 70, 69, 02	
<b>14. Резерв по экологическим обязательствам</b>									
14.1	Решение совета директоров, учетная политика организации	Образован резерв по экологическим обязательствам (аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам)							
		- за счет общехозяйственных расходов	1 000	26	96	1 000	26	96	
		- за счет внереализационных расходов	1 000	91.2	96	1 000	91.2	96	
14.2	Счет-фактура, акт, накладная	Произведены расходы на природоохранные мероприятия	1 000	76	51	1 000	76	51	
14.3	Счет-фактура, акт, накладная	Налог на добавленную стоимость от суммы произведенных расходов на природоохранные мероприятия	150	19.НДС	76	150	19.НДС	76	
14.4	Бухгалтерская справка	Списаны расходы на природоохранные мероприятия за счет зарезервированных средств	850	96	76	850	96	76	
<b>15. Экологические налоги и платежи за загрязнение окружающей природной среды и др. виды воздействия (в пределах норм и сверх норм)</b>									
15.1	Бухгалтерская справка	Начислены экологические налоги и платежи за предельно допустимые выбросы / сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов в природной среде	10 000	26	68	10 000	26	68	
15.2	Бухгалтерская справка	Начислены экологические налоги и платежи за превышение предельно допустимых выбросов / сбросов загрязняющих веществ, размещение отходов в природной среде	3 600	91.2	68	3 600	91.2	68	

Окончание табл. 2

№	Документ	Хозяйственная операция	Расчет аудитора			Записи в учете организации			Примечания
			Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	Сумма, млн руб.	Дебет	Кредит	
15.3	Платежное поручение, выписка со счета	Погашена задолженность по экологическим налогам и платежам	13 600	68	51	13 600	68	51	
<b>16. Расходы на содержание специального отдела по планированию и управлению экологической деятельностью</b>									
16.1	Расчетная ведомость	Начислена заработная плата работникам специального отдела	102 000	26	70	102 000	26	70	
16.2	Расчетная ведомость	Удержан НДФЛ	13 260	70	68	13 260	70	68	102 000 x 13%
16.3	Расчет	Произведены отчисления по страховым взносам в ПФР, ФСС, ФФОМС	26 520	26	69	26 520	26	69	102 000 x 26%
16.4	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность по НДФЛ	13 260	68	51	13 260	68	51	
16.5	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность по страховым взносам в ПФР, ФСС, ФФОМС	26 520	69	51	26 520	69	51	
16.6	Расходный кассовый ордер	Выплачена заработная плата работникам	88 740	70	50	88 740	70	50	102 000 - 13 260
<b>17. Расходы на ликвидацию последствий, приводящих к загрязнению окружающей среды</b>									
17.1	Акт, накладная	Списаны израсходованные на ликвидацию последствий аварий материалы и продукция	1 000	91.2	10,43	1 000	99.4P	10, 43	
17.2	Расчетная ведомость	Отражены расходы на оплату труда рабочих, занятых в ликвидации последствий	3 700	91.2	70	3 700	99.4P	70	
17.3	Расчетная ведомость	Удержан НДФЛ	481	70	68	481	70	68	370 x 13%
17.4	Расчет	Произведены отчисления по страховым взносам в ПФР, ФСС, ФФОМС	962	91.2	69	962	99.4P	69	370 x 26%
17.5	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность по НДФЛ	481	68	51	481	68	51	
17.6	Платежное поручение, выписка с расчетного счета	Погашена задолженность по страховым взносам в ПФР, ФСС, ФФОМС	962	69	51	962	69	51	
17.7	Расходный кассовый ордер	Выплачена заработная плата работникам	3 219	70	50	3 219	70	50	3700-481

Для выработки единых методик по осуществлению экологического аудита, на взгляд автора, целесообразно принять Федеральный закон «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности».

В законе следует определить основы регулирования экологической аудиторской деятельностью в Российской Федерации:

- предмет, объекты и субъекты экологической аудиторской деятельности;

- правовое регулирование отношений в области экологической аудиторской деятельности;
- цели и принципы экологического аудита;
- случаи назначения обязательного экологического аудита и стимулы к проведению добровольного экологического аудита;
- место и роль аудиторского заключения в системе природоохранных мероприятий, ответственность за его недостоверность и нарушение сроков выдачи;



- права и обязанности экологических аудиторских организаций и заказчиков экологического аудита;
- меры ответственности экологических аудиторов при нарушении деятельности, контролируемой экологическими аудиторами;
- ограничения на проведение экологического аудита экологическими аудиторскими организациями, индивидуальными экологическими аудиторами;
- объекты и случаи проведения обязательного экологического аудита;
- меры по защите конфиденциальной информации, полученной при проведении аудита, и порядок использования такой информации;
- квалификационные требования к экологическим аудиторам, порядок их аттестации и повышения квалификации;
- меры реагирования и порядок действий должностных лиц государственного контрольного органа в случае нарушения требований к контролю качества экологической аудиторской деятельности.

Общие процедуры проведения экологического аудита можно описать в подзаконных нормативных актах, чтобы сохранить возможности для творческого, индивидуального подхода к аудируемой организации или конкретному обследуемому объекту, учитывая их специфику.

Деятельность по проведению экологического аудита должна осуществляться аттестованными в установленном порядке экологическими аудиторами. Автор считает необходимым:

- возродить подготовку и аттестацию экологических аудиторов<sup>1</sup> и создать межрегиональные аттестационные аудиторские комиссии, которые наделить полностью или частично полномочиями центральных комиссий;
- разработать программы специальных курсов для подготовки и ежегодного повышения квалификации экологических аудиторов, позволяющие проводить аудит в отдельных отраслях экономической деятельности, а если необходимо, то и методических пособий по этим программам;
- разработать новые единые программы и требования к повышению квалификации экологических аудиторов в связи с принятием Кодекса профессиональной этики аудиторов;
- создать единую для всех аудиторов базу данных выданных сертификатов повышения квалификации экологических аудиторов для более четкого выполнения обязанности по подтверждению соблюдения аудиторами требований об обучении по программам повышения квалификации;
- организовать эффективную систему контроля качества обучения аудиторов по программам повышения квалификации аудиторов в аккредитованных учебно-методических центрах едиными комиссиями или группами;
- объединить усилия с представителями других отраслей деятельности для решения задач

совершенствования нормативной базы и внесудебного решения спорных вопросов;

- развивать международное сотрудничество с зарубежными профессиональными объединениями в области обучения, повышения квалификации экологических аудиторов (а также в области контроля качества, этики, противодействия легализации и отмыванию доходов и т.д.).

Важно, чтобы новый закон предусматривал преимущества для предприятий, проводящих добровольный экологический аудит:

- за проведение экологического аудита в добровольном порядке предприятию будет позволено утверждать нормативы выбросов и сбросов загрязняющих веществ в упрощенном порядке;
- отсрочить проведение плановых проверок регионального государственного экологического контроля;
- вычитать затраты на проведение экологического аудита из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль хозяйствующего субъекта.

Специальный закон об экологическом аудите будет способствовать нормативно-правовому обеспечению регулирования экологической аудиторской деятельности и разработке национальных стандартов экологической аудиторской деятельности.

Нацеленный на охрану окружающей природной среды, рациональное природопользование и обеспечение экологической безопасности, закон будет способствовать созданию в Российской Федерации рынка высококачественных услуг в сфере экологического аудита и дальнейшего поступательного развития общественно значимой профессии экологического аудитора [8], которая обеспечит российский рынок и общество в целом объективной и надежной экологической информацией, профессии, действующей на благо экономики и общества [4].

Таким образом, в Российской Федерации созданы все необходимые предпосылки для законодательного оформления экологического аудита как вида предпринимательской деятельности на федеральном уровне. Так, имеются законы, дающие определение экологического аудита и устанавливающие рамки его компетенции, но одним из пробелов законодательства в данной области является непринятие мер наказания при нарушении деятельности, контролируемой аудиторами. По мнению автора:


- формирование правовых основ регулирования экологического аудита должно осуществляться в соответствии с действующим международным

<sup>1</sup> Система подготовки и аттестации экологических аудиторов была введена в Российской Федерации с 1998 года. Подготовка экологических аудиторов осуществлялась по утвержденной Госкомэкологией России программе, включающей лекционный курс и практические занятия на действующих промышленных предприятиях. В Российской Федерации насчитывается около 450 экологических аудиторов, аттестованных Госкомэкологией России за период 1998-2000 гг.

и национальным законодательством, в системе сочетания государственного и независимого профессионального регулирования;

- необходимо согласование органов государственной власти, компетентных в сфере природопользования и экологии, с органами стандартизации и контроля в целях подготовки основополагающего нормативного документа по вопросу экологического аудита;
- главным принципом системы нормативного регулирования экологического аудита должно явиться соответствие законодательных актов интересам долгосрочного устойчивого развития Российской Федерации.

В 2010 году Минприроды России совместно с Минэнерго России, Минфином России,

Минэкономразвития России, Государственной корпорацией по атомной энергии «Росатом» был разработан проект Федерального закона «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности»<sup>2</sup>. В настоящее время законопроект дорабатывается министерством по замечаниям Государственно-правового управления Президента Российской Федерации. Следует отметить, что отсутствие закона, регулирующего экологический аудит, существенно сдерживает его развитие в России. 

<sup>2</sup> В 2013-2014 гг. автор принимала участие в рабочей группе по подготовке Министерством природных ресурсов и экологии России проекта Федерального закона «Об экологическом аудите и экологической аудиторской деятельности».

## Библиографический список

1. Жаворонкова Н.Г., Максимов Е.Л. Обеспечение экологической безопасности в контексте Стратегии национальной безопасности России // LEX RUSSICA. — 2009. — № 6. — С. 1317–1328.
2. Ибатуллин У.Г. Рынок экологических услуг: экологический аудит // Экономика природопользования. — 2001. — № 1. — С. 67.
3. Серов Г.П., Никитин А.Т., Фомин С.А. Экологический аудит. — М.: Изд-во МНЭПУ, 2000. — 44 с.
4. Чхутиашвили Л.В. Роль и место экологического аудита в системе государственного управления охраной окружающей среды Российской Федерации // Экологическое право. — 2015. — № 3. — С. 24–26.
5. Чхутиашвили Л.В. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности // Цивилист. — 2012. — № 1. — С. 28–32.
6. Чхутиашвили Л.В. Экологический аудит в Российской Федерации: перспективы развития и нормативно-правовое регулирование // Аудиторские ведомости. — 2012. — № 7. — С. 61–72.
7. Чхутиашвили Л.В. Перспективы развития и нормативно-правовое регулирование экологического аудита в РФ // Теоретическая и прикладная экономика. — 2012. — № 1. — С. 131–153.
8. Чхутиашвили Л.В. Актуальные вопросы подготовки экологических аудиторов как специалистов по охране окружающей среды // Актуальные проблемы российского права. — 2013. — № 6 (31). — С. 712–715.

## References

1. Zhavoronkova N.G., Maksimov E.L. Obespechenie jekologicheskoy bezopasnosti v kontekste Strategii nacional'noj bezopasnosti Rossii [Ecological Safety in the Context of National Security Strategy of Russia] // LEX RUSSICA. — 2009. — № 6. — P. 1317-1328.
2. Ibatullin H.S. Rynok jekologicheskikh uslug: jekologicheskij audit [The market for environmental services: environmental audit] // Jekonomika prirodopol'zovaniya. — 2001. — № 1. — P. 67.
3. Serov G.P., Nikitin A.T., Fomin S.A. Jekologicheskij audit [Environmental audit]. — Moscow : Publishing House MNEPU, 2000. — 44 p.
4. Chkhutiashvili L. V. Rol' i mesto jekologicheskogo audita v sisteme gosudarstvennogo upravleniya ohranoy okruzhajushhej sredy Rossijskoj Federacii [The role and place of environmental audit in the public administration environment of the Russian Federation] // Jekologicheskoe pravo. — 2015. — № 3. — P.24-26.
5. Chkhutiashvili L. V. Normativno-pravovoe regulirovanie auditorskoj dejatel'nosti [Legal regulation of auditing activity] // Civilist. — 2012. — № 1. — P. 28-32.
6. Chkhutiashvili L. V. Jekologicheskij audit v Rossijskoj Federacii : perspektivy razvitija i normativno-pravovoe regulirovanie [Environmental audits in the Russian Federation : Prospects for Development and legal regulation] // Auditorskie vedomosti. — 2012. — № 7. — P. 61-72.
7. Chkhutiashvili L. V. Perspektivy razvitija i normativno-pravovoe regulirovanie jekologicheskogo audita v RF [Prospects for the development and legal regulation of environmental audit in Russia] // Teoreticheskaja i prikladnaja jekonomika. — 2012. — № 1. — P. 131-153.
8. Chkhutiashvili L. V. Aktual'nye voprosy podgotovki jekologicheskikh auditorov kak specialistov po ohrane okruzhajushhej sredy [Topical issues of training of environmental auditors as a specialist in environmental protection] // Aktual'nye problemy rossijskogo prava. — 2013. — № 6 (31). — P. 712-715.

**Специальное предложение. Только для членов ИПБ России. Скидка 50%**

## **МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2015 ГОД** рекомендовано ИПБ России для применения главными бухгалтерами и финансовыми специалистами

- пошаговая инструкция по заполнению всех форм отчетности;
- сквозной пример порядка заполнения отчетности;
- заполнение налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности;
- исправление любых ошибок учета;
- закрытие счетов и реформация баланса.

Книга содержит исключительно практические рекомендации, ситуации рассмотрены на примерах, приведены образцы документов.

Все материалы книги соответствуют действующей позиции Минфина России, ФНС России и Минздравсоцразвития России.

### Счет № 10/ИПБ

Предмет счета	Цена	Скидка	Сумма
Книга «Годовой отчет — 2015 от журнала «Актуальная бухгалтерия»»	900-00	450-00	450-00
<b>Всего к оплате: Четыреста пятьдесят рублей 00 копеек</b>			<b>450-00*</b>

#### Банковские реквизиты

ООО «Издательство Гарант-Пресс» 119991, Москва, ул. Ленинские Горы, д. 1, стр. 77, тел.: (499) 142-74-67

ИНН 7729578138	КПП 772901001	р/с 40702810538180002552	к/с 30101810400000000225
ПАО СБЕРБАНК		БИК 044525225	ОКВЭД 22.1
			ОКПО 81464614

Директор

/А.В. Юдин/

Главный бухгалтер



/Е.В. Ушакова/

Оплата данного счета-оферты (ст. 432 ГК РФ) свидетельствует о заключении сделки купли-продажи в письменной форме (п. 3 ст. 434 и п. 3 ст. 438 ГК РФ).

\* НДС не облагается в связи с применением упрощенной системы налогообложения (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

### Книга «Годовой отчет — 2015 от журнала «Актуальная бухгалтерия» — это:



Все изменения законодательства за 2015 год



Минимум теории. Максимум практики



Сквозной цифровой пример заполнения форм отчетности



Представительный круг авторов: ведущие эксперты редакции и специалисты Минфина и ФНС России, эксперты службы Правового консалтинга компании Гарант



Уникальная система проверки и рецензирования материалов. Ошибки исключены



Удобная структура и рубрикатор



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

## Интернет-сопровождение

до 31 марта 2016 года

## Выпуск книги

последние числа ноября 2015 г.

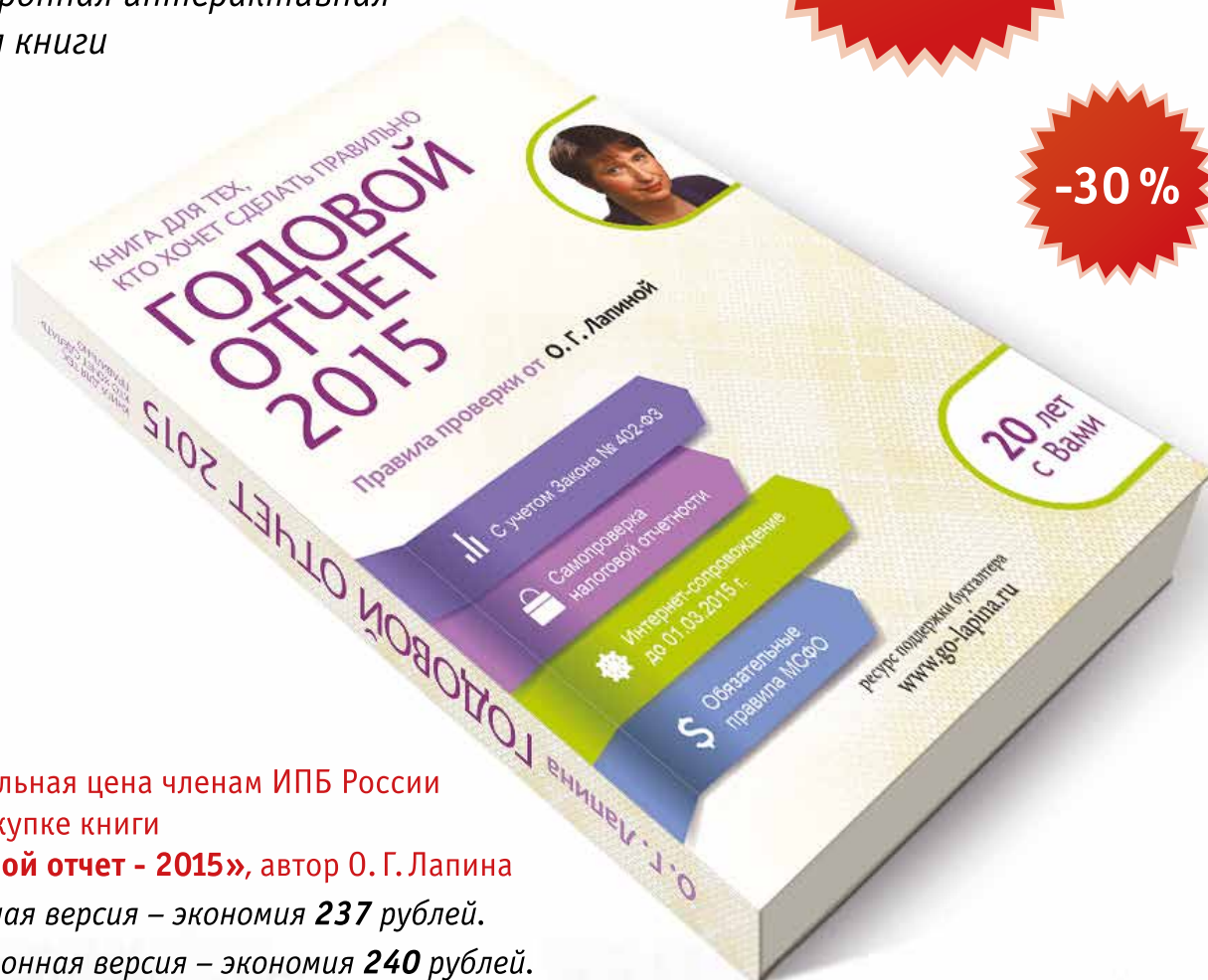
## NEW-2015!

Электронная интерактивная  
версия книги

Юбилейное

20-е  
издание

-30%



Специальная цена членам ИПБ России  
при покупке книги

**«Годовой отчет - 2015»**, автор О. Г. Лапина

Печатная версия – экономия **237** рублей.

Электронная версия – экономия **240** рублей.

Комплект (печатная + электронная версия) –  
экономия **390** рублей.

## Подробности и заявки

• на сайте: [www.go-lapina.ru](http://www.go-lapina.ru)

Переход по специальному баннеру (пароль для входа – ЗАЯВКА)

• по электронной почте: [ipbr-zakaz@buh-konf.ru](mailto:ipbr-zakaz@buh-konf.ru)