



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№2 | 2016

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Мировой опыт и перспективы применения интегрированной отчетности в Российской Федерации
с. 4
- Новые правила обесценения дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
с. 14
- Риск необнаружения: способы определения и влияние на объем аудиторской выборки
с. 29
- Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий
с. 44



2016 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

ПРЯХОВСКИЙ 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 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, statistics

- 4 Best practices and prospects of the integrated reporting application in the Russian Federation
N. Arkhipenko
- 8 Separative legislation in the accounting practice of pre-revolutionary Russia
A. Astashkina
- 14 New rules for impairment of receivables in accordance with IFRS 9 Financial instruments
U. Ilicheva
- 18 The formation of the accounting (financial) statements in 2016
E. Pechnikova
- 25 Main trends of reporting improvement in Russia
T. Rogulenko, L. Shakhmatova
- 29 Detection risk: methods of determination and impact on the scope of audit sampling
B. Khismatullin
- 36 Biological transformation and accounting of biological assets at the fair value in the apiculture
L. Khoruzhiy, K. Dzhikiya, V. Khoruzhiy

Economics and national economy management

- 44 Features of management and cost accounting depending on the sectorial technology of organizations
E. Sharovatova

В ИПБ России

2 Новости

Бухгалтерский учет, статистика

- 4 Мировой опыт и перспективы применения интегрированной отчетности в Российской Федерации
Н.Ю. Архипенко
- 8 Сепаратное законодательство в практике бухгалтерского учета дореволюционной России
А.С. Асташкина
- 14 Новые правила обесценения дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
У.С. Ильичева
- 18 Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в 2016 году
Е.Н. Печникова
- 25 Основные направления совершенствования отчетности в России
Т.М. Рогулenco, Л.С. Шахматова
- 29 Риск необнаружения: способы определения и влияние на объем аудиторской выборки
Б.Р. Хисматуллин
- 36 Биотрансформация и учет биологических активов по справедливой стоимости в пчеловодстве
Л.И. Хоружий, К.А. Джикия, В.И. Хоружий

Экономика и управление народным хозяйством

- 44 Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий
Е.А. Шароватова

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 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
13.04.2016.
Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500. Отпечатано
в России

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

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Журнал 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
(действует с 1 декабря
2015 года)

Новости

Вузы и работодатели обязаны быть союзниками в деле подготовки бухгалтеров

1 апреля 2016 года в Финансовом университете при Правительстве РФ в рамках Международной научно-методической конференции «Образовательные программы и профессиональные стандарты: поиск эффективного взаимодействия» состоялся круглый стол по актуальным проблемам взаимодействия работодателей и образовательной сферы «Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов».

В ходе круглого стола прошла дискуссия, касающаяся качества образования и подготовки бухгалтеров и аудиторов, роли профессиональных стандартов «Бухгалтер» и «Аудитор» в формировании федеральных государственных образовательных стандартов и образовательных программ, практики взаимодействия вузов и работодателей.

Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, обратил внимание участников круглого стола на снизившийся уровень квалификации выпускников по направлению подготовки «Экономика и управление». Этот вывод основан на результатах сдачи экзаменов претендентами на получение квалификационного аттестата аудитора.

Л.И. Хоружий, президент ИПБ России, в своем выступлении подчеркнула факт разобщенности рынка труда и рынка образовательных услуг в сфере подготовки бухгалтеров. Эта разобщенность стала одной из причин появления профессиональных стандартов. Вузы и работодатели обязаны быть союзниками в деле подготовки бухгалтеров. Такое сотрудничество окажет положительное влияние на развитие профессии в целом.

Профессиональные стандарты должны стать основой федеральных государственных образовательных стандартов и образовательных программ. Однако необходимо понимать, что часть компетенций, особенно касающихся полномочий и ответственности, в большей степени приобретаются с опытом работы.

Например, выпускник вуза вряд ли может сразу получить должность главного бухгалтера, несмотря на наличие у него необходимого образования. Эта должность предполагает высокую степень ответственности за принимаемые решения и умение руководить коллективом.

Одним из важнейших направлений сотрудничества вузов и работодателей является профессионально-общественная аккредитация образовательных программ. Ее цель состоит в проверке соответствия образовательной программы потребностям рынка труда.

Комиссия по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета провела заседание

25 марта 2016 года состоялось заседание Комиссии по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета. Эта комиссия создана в рамках Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка.

Председателем Комиссии является Л.И. Хоружий, проректор по экономической работе Российского государственного аграрного университета МСХА им. К.А. Тимирязева. В состав Комиссии также входят Е.И. Копосова, директор ИПБ России, и Н.Е. Иванец, заместитель начальника методологического отдела.

На заседании были подведены итоги работы Комиссии за период с 30 сентября 2015 года по март 2016 года. А именно: вопросы создания и формирования



состава Комиссии, согласование перечня наименований профессиональных квалификаций в области бухгалтерского учета (согласованы на заседании Национального совета при президенте РФ по профессиональным квалификациям, протокол № 14 от 02.03.2016).

Кроме того, утвержден план работы Комиссии на 2016 год, сформированы рабочие группы по направлениям работы.

ИПБ России принял участие в обсуждении основных направлений развития финансового рынка

24 марта 2016 года состоялось совместное заседание Экспертного совета по инвестиционному законодательству, Экспертного совета по банковскому законодательству и аудиту и Экспертного совета по негосударственным пенсионным фондам и инвестированию средств пенсионных накоплений при Комитете Госдумы РФ по финансовому рынку. Тема заседания – «О проекте Основных направлений развития финансового рынка Российской Федерации на период 2016–2018 годов». Е. И. Копосова, директор ИПБ России, как член Экспертного совета по банковскому законодательству и аудиту приняла участие в обсуждении.

Проект Основных направлений, подготовленный Центробанком, внесен в Госдуму 15 марта 2016 года. При разработке данного проекта учитывались замечания и предложения, выработанные в ходе предварительных обсуждений.

Обсуждение было оживленным, члены экспертных советов вносили предложения и замечания. Когда Основные направления будут приняты в окончательной редакции, они станут важным документом в регулировании российского финансового рынка на ближайшие годы.

Интерес к аттестации ИПБ России возрастает

8 апреля 2016 года представители ИПБ России приняли участие в мероприятии «Всероссийский совет директоров: как обеспечить рост бизнесу», которое состоялось в Краснодаре. «Всероссийский совет директоров» – это федеральный проект журнала «Генеральный директор», который объединяет более 50 крупнейших городов России и является универсальной площадкой для обмена опытом руководителей среднего и малого бизнеса.

Общаясь с участниками этого форума, директор ИПБ России Евгения Ивановна Копосова указывала на важность аттестации специалистов бухгалтерских служб на соответствие их квалификации требованиям профстандарта «Бухгалтер» и отмечала резкий рост интереса работодателей и самих бухгалтеров к аттестации ИПБ России. По ее словам, аттестат ИПБ России для работодателя является гарантией высокой квалификации бухгалтера, а для бухгалтера – открывает широкие профессиональные перспективы.



УДК 657

Мировой опыт и перспективы применения интегрированной отчетности в Российской Федерации

Best practices and prospects of the integrated reporting application in the Russian Federation

Никита Юрьевич Архипенко

*Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону
аспирант кафедры бухгалтерского учета
e-mail: arkhipenkonikita@yahoo.com
344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69
Тел. +7 (863) 240-29-86.*

Nikita Arkhipenko

*Rostov State University of Economics,
Russia, Rostov-on-Don
Postgraduate student of the Accounting Department
e-mail: arkhipenkonikita@yahoo.com
69, B. Sadovaya str., Rostov-on-Don, 344002
Phone +7 (863) 240-29-86.*

Статья раскрывает понятие, этапы развития и перспективы применения интегрированной отчетности в России и за рубежом. Приводятся статистические данные подготовки интегрированных отчетов российскими компаниями, раскрываются и анализируются внутренние и внешние факторы, способные препятствовать развитию института интегрированной отчетности в России.

This article reveals concept, stages of development and prospects of the integrated reporting application in Russia and overseas. The author presents statistical data of the integrated reports preparation by the Russian companies, reveals and analyzes internal and external factors that can interfere with the development of the institute of integrated reporting in Russia.

Ключевые слова: учет; финансы; корпоративная отчетность; интегрированная отчетность; информация; развитие.

Key words: accounting; finance; group reporting; integrated reporting; information; development.

В современных условиях бизнес становится более открытым и прозрачным в части раскрытия информации о своей деятельности. Большое число транснациональных корпораций прямо или косвенно воздействуют на те регионы, в которых они представлены.

Это воздействие проявляется в различных аспектах, находящихся под пристальным вниманием со стороны государственных органов, коммерческих организаций, инвесторов, работников. В этой связи помимо публикации разного рода финансовой отчетности компаниям предлагается раскрывать и иные, значимые для заинтересованных

сторон финансовые и нефинансовые показатели, в частности те, которые способны оказать существенное влияние на экономическую, социальную, демографическую, экологическую составляющие.

Интегрированная отчетность призвана решить проблемы, связанные с накоплением и публикацией такого рода отчетности, которая будет демонстрировать как текущую деятельность компании, так и ее стратегию на среднесрочную и долгосрочную перспективы, отражая тем самым точку зрения менеджмента компании на ее будущее. Принимая во внимание тот факт, что активная фаза публикации интегрированных отчетов началась в 2010 году,

а ряд российских корпораций не только принимали участие в пилотном проекте по подготовке интегрированных отчетов, но и представляют их, можно с уверенностью утверждать, что для российского бизнеса интерес к интегрированной отчетности будет только расти.

Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет является неотъемлемой частью деятельности компании. Каждый бизнес-процесс нуждается в оперативной и достоверной информации как об отдельных элементах, так и о компании в целом. Такие функции выполняет учет, целью которого являются своевременный сбор и эффективное накопление всей необходимой информации.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления различных видов отчетности. В российской классификации выделяют:

- индивидуальную бухгалтерскую отчетность;
- консолидированную финансовую отчетность;
- управленческую отчетность;
- налоговую отчетность;
- статистическую отчетность [1, с. 26].

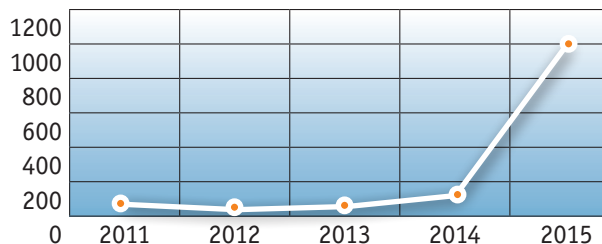
Для каждого вида отчетности есть свои цели и задачи, свой круг пользователей и сторон, заинтересованных в информации, представленной в отчетности. С развитием мировой экономики, глобализацией рынков капитала сформировалась потребность в стандартизации методики составления и аудита отчетности. Так появились международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита.

Однако дальнейшая эволюция протекающих макроэкономических процессов диктует новые требования к формируемой информации. Эти требования были отражены в интегрированной отчетности.

Несмотря на то что понятие «интегрированная отчетность» возникло сравнительно недавно – впервые оно было употреблено в начале 2000-х годов, интегрированная отчетность уже сейчас по праву является одним из основных драйверов развития системы корпоративной отчетности. В частности, в мировой практике классификации корпоративной отчетности помимо традиционных финансовой отчетности, и отчетности об устойчивом развитии, также выделяют и интегрированную отчетность, уделяя особое внимание проблемам развития данного вида отчетности. Международный совет по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council, IIRC) является ключевой организацией, стремящейся распространить осведомленность о применении интегрированной отчетности [2, с. 3–4].

Интегрированную отчетность, как правило, определяют как свод финансовой и нефинансовой информации о деятельности компании и ее дальнейших перспективах. Первичная цель интегрированной отчетности – объяснить инвесторам способность бизнеса создавать ценность с течением времени.

При этом такую отчетность не рассматривают как альтернативу общепринятой финансовой



Данные за 2015 год предоставлены IIRC и основаны на предварительных оценках специалистов IIRC

Рис. 1. Число компаний, составляющих интегрированную отчетность

отчетности. Интегрированная отчетность призвана улучшить качество и ценность представляемой информации.

На сегодняшний день ряд крупнейших транснациональных корпораций представляют интегрированную отчетность для потенциальных пользователей данной информации. Однако эти действия носят добровольный характер.

Вместе с тем компании, ценные бумаги которых представлены на ведущих торговых площадках, столкнулись с рекомендациями последних представлять для заинтересованных лиц интегрированную отчетность. Так поступила, например, Johannesburg Stock Exchange (JSE), которая активно продвигает данный вид отчетности для компаний, имеющих листинг на JSE. И именно JSE обязала формировать интегрированные отчеты своих эмитентов [3].

Такие действия со стороны бирж и регуляторов говорят о перспективах обязательного характера составления интегрированной отчетности. По данным компании EY, в 2014 году в пилотном проекте по подготовке интегрированных отчетов приняли участие 115 компаний и 78 инвесторов [4].

Среди отечественных компаний – составителей интегрированных отчетов представлены структуры «РОСАТОМ», «Роснефть», «Уралкалий» и «Уралсиб» [5]. Как видим, лидерство в подготовке интегрированной отчетности в нашей стране принадлежит компаниям с государственным капиталом.

Кроме того, положительная динамика – увеличение числа компаний, публикующих интегрированную отчетность, – показывает уверенный рост интереса к данному виду отчетности. По запрошенным нами данным у IIRC, на декабрь 2015 года свыше одной тысячи компаний присоединились к международному проекту интегрированной отчетности (рис. 1).

Проанализировав данные о количестве компаний, составляющих и публикующих интегрированную отчетность с 2011 года по настоящее время, можно зафиксировать многократный рост организаций – участниц проекта IIRC. Приведенные данные отражают глобальный тренд, направленный на повышение прозрачности деятельности компаний, раскрытие не только финансовых, но и нефинансовых показателей.

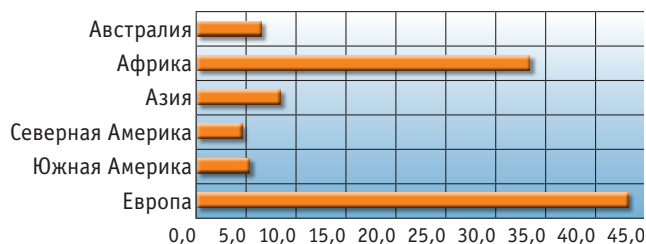


Рис. 2. Публикуемые интегрируемые отчеты по регионам, %

ИРС не приводит прогноз по количеству компаний, которые будут публиковать интегрированную отчетность в 2016 году. Однако, принимая во внимание большое число неохваченного бизнеса, следует предположить как минимум двукратный рост компаний-участниц.

На основании интегрированной отчетности крупнейших компаний мира, представленной на официальном сайте ИРС, можно проанализировать распределение публикуемых интегрированных отчетов по странам и секторам экономики [5]. Выборка не является в полной мере репрезентативной, поскольку не охватывает все компании, составляющие интегрированные отчеты, однако ввиду отсутствия какой-либо статистики позволяет определить основные тенденции в данном вопросе.

Среди регионов доминирующее положение занимают Европа и Африка. Приведенные данные можно объяснить тем, что Африка (в частности, ЮАР) является первым регионом, в котором была введена обязанность составления интегрированной отчетности. Компании Европейского союза также активно участвуют в подготовке интегрированных отчетов, ряд европейских корпораций участвует в пилотных проектах, направленных на совершенствование системы интегрированной отчетности (рис. 2).

В части представленных отраслей экономики, которые наиболее часто публикуют интегрированную отчетность, следует отметить прежде всего, производственный и финансовый секторы. Суммарно на них приходится свыше 50% составляемых интегрированных отчетов. Технологический, государственный, телекоммуникационный секторы, а также сектор недвижимости представлены крайне незначительно (рис. 3).

К сожалению, статистика применения интегрированной отчетности в России показывает негативную ситуацию. Так, по данным Российской региональной сети по интегрированной отчетности (РРС), в общей структуре публичной отчетности доля интегрированных отчетов составляет 2,5% (18 компаний).

Вместе с тем видна положительная динамика применения интегрированной отчетности – число компаний, готовящих интегрированные отчеты, выросло в 2 раза по сравнению с прошлыми периодами (рис. 4). Ведущими секторами являются электроэнергетика, машиностроение и инжиниринг – это компании государственной корпорации по атомной энергии «РОСАТОМ» [6].

Принимая во внимание тенденцию к росту числа компаний, использующих интегрированную отчетность, можно с уверенностью утверждать, что данная система будет активно применяться в России. В то же время на данный момент есть факторы, которые будут сдерживать использование интегрированных отчетов в России в краткосрочной и среднесрочной перспективе.

К таким факторам следует отнести: замедление темпов экономического роста в ряде ведущих экономик мира, стагнацию российской экономики вследствие снижения цен на энергоносители и санкционное давление, резкие колебания курса рубля по отношению к другим валютам. Эти и другие индикаторы отражают негативную макроэкономическую ситуацию в стране.

Таким образом, для большого числа компаний, прямо или косвенно зависимых от государственного сектора, интегрированная отчетность не представляет существенного интереса, поскольку для них недоступны зарубежное фондирование, технологии, рынки сбыта и т.д. Компании, которые не являются уязвимыми с точки зрения геополитики, вполне способны извлечь определенные дивиденды от использования интегрированной отчетности, ведь именно недостаток капитала вследствие дорогого фондирования в России является для бизнеса одним из основных препятствий для развития.

Важно остановиться на финансовом аспекте подготовки интегрированных отчетов, поскольку сам подготовительный период может быть весьма длительным, что предполагает значительные затраты на начальном этапе. Это обусловлено необходимостью проведения целого ряда методологических, организационных, функциональных процессов по разработке и совершенствованию стратегии компании, определению ее позиции на рынке, консолидации всей финансовой и нефинансовой информации, представляющей интерес для ее потенциальных пользователей.

К дополнительным барьерам на пути развития интегрированной отчетности в России можно отнести недостаточное понимание пользы от внедрения данного вида отчетности со стороны менеджмента компании. Учитывая возросшие макроэкономические риски, компании стремятся максимально оптимизировать портфель издержек, что не предполагает роста затрат на составление интегрированных отчетов.

В этой связи у компании могут возникнуть проблемы с подбором высококвалифицированного персонала для внедрения системы интегрированной отчетности. А это в конечном счете отразится как на этапах сбора информации и разработки структуры отчетов, так и на завершающей стадии подготовки интегрированной отчетности.

Резюмируя содержание статьи, важно отметить относительную новизну института интегрированной отчетности для нашей страны. Во многом



Рис. 3. Публикуемые интегрированные отчеты по секторам экономики

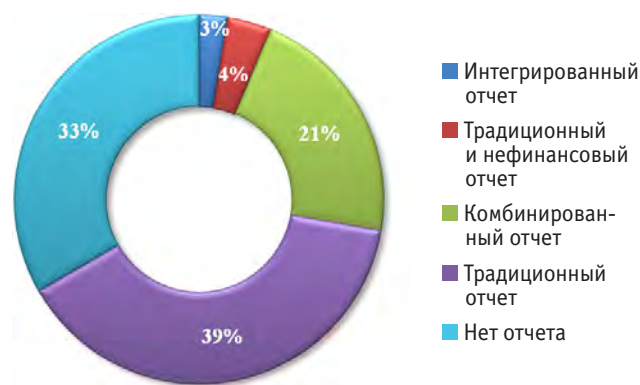


Рис. 4. Публичная отчетность российских компаний по видам, 2013 год

это определяет отставание российских компаний в части подготовки интегрированных отчетов.


Вместе с тем, несмотря на наличие проблем, препятствующих развитию интегрированной отчетности в России, существуют объективные факторы, которые будут определять дальнейшее развитие исследований в этом направлении. Стремление российского бизнеса выходить

на международные рынки будет в определенной степени способствовать популяризации и распространению данного вида отчетности среди компаний нашей страны.

Внедрение системы интегрированных отчетов позволит компаниям Российской Федерации выйти на зарубежные рынки капитала, привлечь новых инвесторов, улучшить свои позиции на глобальных площадках. Это означает, что компании, испытывающие проблемы с фондированием, будут способны найти новые источники финансирования проектов.

Следует отметить, что помимо повышения доверия со стороны поставщиков капитала интегрированная отчетность имеет и ряд других преимуществ, связанных с детальной проработкой стратегии компании, анализом текущих проектов, контролем результатов деятельности менеджмента. Кроме того, существуют и нефинансовые выгоды от использования интегрированных отчетов, в частности, социальная и экологическая составляющие, которые определяют взаимодействие компании и населения в регионах ее присутствия.

Российские компании, планирующие выйти на международные рынки и повысить прозрачность своей деятельности, должны обратить внимание на столь обсуждаемый вид отчетности. Составление интегрированной отчетности является индикатором открытости компании, ее способности делать акцент не только на финансовой, но и на нефинансовой составляющей деятельности.

Повсеместное применение интегрированной отчетности в нашей стране будет означать изменение парадигмы российского бизнес-сообщества, которое стремится быть открытым перед российскими и зарубежными инвесторами, работниками компаний, общественными и правительственными организациями. Кроме того, внедрение интегрированной отчетности изменит представление о специфике деятельности компаний в России и улучшит бизнес-климат. 

Библиографический список

1. Сапожникова Н.Г., Денисов Н.Л. Бухгалтерский учет: бухгалтерская финансовая отчетность : учебник / под ред. Н. Лабынцева. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 240 с.
2. Massie R.K. Accounting and Accountability: Integrated Reporting and the Purpose of the Firm // The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps. -Harvard Business School, 2010. – P. 2–8.
3. URL: <https://www.jse.co.za/about/sustainability> (дата обращения: 15.12.2015).
4. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-rus/\\$FILE/EY-integrated-reporting-rus.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-rus/$FILE/EY-integrated-reporting-rus.pdf) (дата обращения: 15.12.2015).
5. URL: <http://examples.integratedreporting.org/reporters?start=A&page=1> (дата обращения: 15.12.2015).
6. URL: <http://transparency2014.downstream.ru/#/ru/1295> (дата обращения: 15.12.2015).

References

1. Sapozhnikova N.G., Denisov N.L. Buhgalterskij uchët: buhgalterskaja finansovaja otchetnost' [Accounting: Accounting Financial Statements] : textbook / ed. by N. Labyncev. – Moscow : Finansy i statistika, 2008. – 240 p.

УДК 657.1:330.8

Сепаратное законодательство в практике бухгалтерского учета дореволюционной России

Separative legislation in the accounting practice of pre-revolutionary Russia

Анастасия Сергеевна Асташкина

*Санкт-Петербургский государственный
университет, Россия, Санкт-Петербург
аспирантка кафедры статистики, учета и аудита*

e-mail: astashkina.a@gmail.com

191123, Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62

Тел. +7 (921) 093-22-00.

Anastasiya Astashkina

*Saint-Petersburg State University,
Russia, Saint-Petersburg*

*Postgraduate student of the Statistics,
Accounting and Audit Department*

e-mail: astashkina.a@gmail.com

62, Chajkovskogo str., Saint-Petersburg, 191123

Phone +7 (921) 093-22-00.

Организацию и функционирование акционерного дела, в том числе и учетную практику, в России XIX века регулировало Положение о компаниях на акциях 1836 года. В силу активного развития акционерной практики правовые пробелы в законодательстве стали заменяться уставами компаний. В рамках бухгалтерского учета и представления отчетности уставы регулировали такие вопросы, как сроки, формат представления отчета, отчетный период, оценка статей, порядок формирования, состава, работы ревизионной комиссии и др.

Regulation on joint stock companies of 1836 regulated the organization and functioning of the joint stock business, including accounting practice in Russia of XIX century. Due to the active development of the joint stock practice, the gaps in the legislation were replaced by the companies' constitutions. In the framework of accounting and reporting, the companies' constitutions regulated matters such as timing, reporting format, reporting period, items assessment, formation order, composition, functioning of the Audit Commission and others.

Ключевые слова: устав; финансовая отчетность; нормативное регулирование; публичность; акционерная компания; учредительство; аудит.

Key words: constitution; financial reporting; regulatory control; publicity; joint stock company; foundation; audit.

Сепаратное законодательство в праве России XIX века

Исследователи истории развития акционерного предпринимательства и права (А.И. Каминка, С.Д. Могилевский, Д.Ю. Глазовский, Д.Ю. Черножуков, П.Н. Куссаковский, Н.В. Огорелкова) неоднократно отмечали факт превалирования сепаратного законодательства над общим правом

Российской империи в XIX веке. Под сепаратным законодательством понимается свод законов, регулирующих частные дела отдельных компаний.

Характерной особенностью XIX века являлось то, что устав общества «считался самостоятельным (сепаратным) законом, отменяющим в отношении каждой акционерной компании действие общего законодательства» [8, с. 150]. Важно подчеркнуть и тот факт, что зачастую уставы

заполняли правовые пробелы, допущенные законодательными органами, восполняя нормы, которых не доставало для регулирования отдельных правоотношений.

И.Т. Тарасов в работе 1878 г. «Акционерные компании» отмечал, что «...развитие акционерного дела в России в последнее время совершалось как бы вне действующего законодательства или даже вопреки ему, так как за последние десять лет трудно найти между утвержденными уставами акционерных компаний такой, который не состоял бы, в целости своей, из систематического набора исключительных (т.е. не согласных с действующим законодательством) постановлений» [15, с. 75]. Писемский подчеркивал, что «...недостаточность его (российского законодательства – Прим. автора) всего лучше явствует из тех отступлений от установленных им правил, которые в таком количестве встречаются в позднейших уставах» [10, с. 17].

Развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета

Наряду с общей ролью сепаратных нормативных актов, особого внимания заслуживает их значение для развития практики бухгалтерского учета. XIX век можно считать периодом формирования традиций нормативно-правового регулирования практики бухгалтерского учета в России и его окончательной ориентации на принципы континентально-европейской школы учета.

Основополагающим нормативно-правовым документом, регламентирующим общие правила учреждения акционерных обществ в Российской империи XIX века, было Положение о компаниях на акциях от 6 декабря 1836 года. Регулирование бухгалтерского учета в данном документе ограничивалось подразделом, озаглавленным как «Отчетность». В двух статьях (45 и 46) законодатель установил [1, с. 160]:

обязанность правления каждой компании предоставлять общему собранию акционеров отчеты, право акционеров на ревизию отчета и

обязательные элементы отчета, среди которых такие, как: «а) состояние капитала; б) общий приход и расход за то время, за которое отчет представляется; в) подробный счет издержек по управлению; г) счет чистой прибыли; д) счет запасного капитала, когда таковой есть, и е) особый отчет по искусственным и другим заведениям, если таковые находятся при компании».

Вплоть до 1885 года документом общего права, регулировавшим как общую деятельность акционерных обществ, так и учетную практику, оставалось Положение о компаниях на акциях. Осознавая необходимость в упорядочении деятельности акционерных компаний, а также в устранении прямых противоречий общему законодательству, заложенных в уставах отдельных предприятий, законодатель неоднократно

в течение XIX века предпринимал попытки реформирования акционерного права.

Проект Положения о товариществах по участкам или акционерным компаниям 1867 года в статье 92, помимо обязательных элементов отчета, аналогичных Положению 1836 года, содержал требование представления общему собранию акционеров «при отчете» следующей информации [11, с. 21]:

- обстоятельного изложения всех операций компании и распоряжений правления, а в случае убытков – подробного объяснения причин их возникновения;
- сметы расходов на следующий год;
- соображений правления как о предстоящих операциях, так и о мерах к успешному развитию деятельности компании.

Кроме того, в соответствии со статьей 94 проекта, годовой баланс «прихода и расхода сумм» с обзором действий правления за отчетный период должен были печататься в ведомостях столиц и тех губерний, в которых располагались главные конторы компаний [11, с. 22].

Проект Положения об акционерных компаниях (товариществах по участкам) 1869 года включал в себя раздел «Отчетность и контроль», полностью повторяющий нормы, закрепленные в проекте 1867 года [12, с. 25].

Проект Положения об акционерных обществах 1872 года был значительно дополнен. Так, появился раздел, регулировавший порядок образования и деятельности ревизионной комиссии [13, с. 30]. Раздел, посвященный отчетности компании, пополнился положениями об оценке ценных бумаг, об отнесении расходов периода на доход, а не на капитализацию в активе баланса, о включении в пассив сумм основного, запасного и других видов капиталов, об обособленном отражении прибыли (убытка) периода в балансе [13, с. 34].

Проект Положения об акционерных обществах 1874 года изменил состав обязательных элементов представляемого отчета. В соответствии со статьей 178, «отчет о действиях правления должен содержать в себе сколь можно обстоятельное описание всех операций, за счет общества производимых, с объяснением причин убытков, если таковые последовали». К отчету прилагались: а) сведения о состоянии капитала, б) счет издержек по управлению, в) счет прибылей и убытков, г) счет запасного и других капиталов, д) опись движимого и недвижимого имущества за вычетом амортизации, е) счет долгов [14, с. 31].

Однако ни один из указанных проектов положений об акционерных компаниях так и не получил законодательной санкции.

15 января 1885 года был принят закон «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентными и раскладочными», который впервые на законодательном уровне закрепил обязанность правлений компаний в течение

месяца после утверждения отчета общим собранием акционеров направить выдержки из отчета в «Вестник финансов, промышленности и торговли» для опубликования [9, с. 5].

Из сказанного выше очевидно, что единственным документом общего права, регламентировавшим в том числе учетную практику акционерных обществ, на протяжении большей части XIX века оставалось Положение о компаниях на акциях 1836 года, нормы которого касались лишь незначительной части действительной учетной практики и определяли только ряд наиболее общих моментов.

Возникавший правовой вакуум заполнялся положениями уставов компаний, утверждение которых означало факт государственной регистрации акционерной компании. Согласно Положению, к просьбе «о дозволении учредить» компанию, подаваемой в соответствующее предмету деятельности компании министерство или управление, необходимо было приложить проект устава учреждаемой компании [8, с. 161]. Вышестоящий орган проверял соответствие проекта нормам общего законодательства, защищенности прав и интересов акционеров, а также третьих лиц.

Кроме того, в уставе компании должна была содержаться информация о порядке формирования уставного капитала, порядке составления отчетности и распределения дивидендов [8, с. 161]. В случаях, когда компания запрашивала привилегии, особые преимущества или «изъятия из законов», министерство или управление проводило оценку ожидаемых для экономики и общества выгод от функционирования компании, «значительности капиталов, потребных для достижения цели» [8, с. 161]. На основании этих данных определялся срок, на который предоставлялись преимущества или привилегии.

После согласования проекта устава перечисленными выше органами, документ передавался на подпись министру либо в комитет министров, а в случае, когда компания испрашивала преимущества или привилегии, – в Государственный совет. После утверждения устав публиковался в ведомостях.

Уставы акционерных компаний, утвержденные до конца 1836 года, в качестве частных законодательных актов публиковались Сенатом в «Санкт-Петербургских сенатских ведомостях» [7, с. 9]. Уставы компаний подлежали официально опубликованию в «Сенатских ведомостях» и в «Полном собрании законов» вплоть до 1865 года, позже – в «Собрании узаконений и распоряжений правительства».

В силу того, что при разработке и принятии «Положения о компаниях на акциях» ему отводилась роль основного законодательного акта об акционерных обществах, а на практике этот документ регулировал лишь небольшую часть отношений, связанных с функционированием акционерных обществ, решение основной массы соответствующих проблем было возложено на уставы.

В этой связи уставы приобрели статус так называемого самостоятельного частного закона.

Д.Ю. Глазовский подчеркивает, что «...отдельные уставы все меньше и меньше стеснялись необходимостью согласовывать свои постановления с общими требованиями закона. Учредители акционерных обществ при составлении уставов могли даже отступать от его постановления» [5, с. 15]. Уставы акционерных обществ во второй половине XIX века в России стали образовывать отдельную сферу права – сепаратное законодательство, став самостоятельным источником акционерного права.

Л.Е. Шепелев определяет устав как «частный законодательный акт» [25, с. 68]. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона выделяет «сепаратные указы, состоявшиеся в отмену (для какого-либо случая) общих законов (так называемые диспенсации), – например, утвержденные высочайшей властью уставы акционерных обществ, которыми, в изъятие из общего правила ст. 2160 Закон. Гражд., отдельным обществам разрешается выпустить акций на предъявителя» [4, с. 574].

При этом нормы, содержащиеся в частных уставах компаний, превалировали над нормами Положения о компаниях на акциях. Это позже отметит комиссия при Министерстве финансов, которая была создана в 1899 году для разработки проекта положения об акционерах обществах: «...руководством служат главнейше утвержденные уставы однородных компаний, положение же о компаниях на акциях, вошедшее в свод законов, почти вовсе не принимается во внимание; хотя в каждом уставе есть ссылка на это положение, тем не менее можно сказать, что оно существует только на бумаге и что в сущности теперь у нас нет общего акционерного положения» [6, с. 184].

«Уставы наших акционерных обществ, – писал В.Е. Белинский, – представляют ныне репертуар самых разнообразных постановлений, тогда как по существу к ним должны применяться общие, одинаковые для всех принципы, с некоторыми только изменениями в подробностях» [3, с. 66]. Несмотря на то что в законе были прописаны нормы, регламентирующие деятельность акционерных компаний, уставы отдельных предприятий конкретизировали эти нормы в своих положениях, облекая слишком общие, а порой и «мертвые» указания законодателя в правила поведения. Статья 78 Торгового устава Российской империи 1903 года гласила, что «род и свойство акционерных обществ и товариществ на паях, особые преимущества, им предоставленные, и время их действия определяются частными их уставами» [2, с. 972].

При этом вопросы, касающиеся сроков, формата представления отчета, определения отчетного периода, порядка формирования, состава, работы ревизионной комиссии, а также иные актуальные вопросы были переданы в ведение уставов.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что уставы отдельных компаний

конкретизировали нормы общего законодательства, а в иных случаях заполняли пробелы в законодательстве, вытесняли и заменяли нормы, не отвечавшие целям организации компаний.

Учетная практика в уставах компаний

Рассмотрим примеры уставов как регулирующих учетную практику документов.

Так, устав Главного общества российских железных дорог, утвержденный Александром II 3 ноября 1861 года, в параграфе 49 определял [16, с. 15]:

- состав отчетности – отчетность состояла из годового отчета и баланса, акционерам представлялся отчет со «всеми счетами и документами»;
- отчетный период: календарный год – отчет составлялся («заключался») на 31 декабря;
- состав ревизионной комиссии – ревизионная комиссия включала пять акционеров, не состоявших в Правлении общества, имевших право голоса и избранных общим собранием акционеров;
- срок работы ревизионной комиссии составлял три месяца с даты назначения общим собранием акционеров необходимости проведения проверки отчетности;
- объект работы ревизионной комиссии – ревизионная комиссия проверяла годовой отчет, баланс, «все принадлежащие ему счета, книги и приложения», кассу, документы;
- порядок вынесения решения ревизионной комиссии – после окончания проверки комиссия представляла свое «донесение» правлению для опубликования (с возможными объяснениями правления) с последующей раздачей заключения акционерам за месяц до общего собрания. Общее собрание акционеров рассматривало заключение ревизионной комиссии и выносило свое решение, которое заносилось в протокол;
- наличие в составе отчетности сметы «расходов и доходов» на следующий отчетный период. При этом смета представлялась правлением для рассмотрения ревизионной комиссией в срок до 1 октября.

По уставу общества Московско-Рязанской железной дороги годовые отчеты до окончательного их утверждения, должны были быть рассмотрены в особой комиссии, назначенной общим собранием акционеров. Для утверждения отчета общие собрания назначались два раза в год: одно для выслушивания отчета и для избрания ревизионной комиссии, а другое – для рассмотрения комиссией отчета для окончательного его утверждения [17]. Такой же порядок был установлен в Обществе Волжско-Донской железной дороги и пароходства и в Русском обществе пароходства и торговли [18, 19].

В уставе ГОРЖД 1857 года содержался пункт, согласно которому отчеты, представляемые правлением общему собранию акционеров, утверждались последним. При этом не был обозначен состав представляемой отчетности, необходимость ее проверки ревизионной комиссией или иным органом.

Однако в 1861 году устав пересмотрели, в результате чего порядок представления отчета был структурирован. Так, параграф 56 закреплял обязанность совета управления общества составлять ежегодный отчет о действиях и расходах общества и представлять его для утверждения на общее собрание.

Кроме того, к обязанностям правления относилось составление (к октябрю) и своевременное представление на общее собрание ежегодной сметы расходов и доходов «по их родам» [16, с. 12]. Общее собрание акционеров с целью «рассмотрения отчетов, книг и дел, а также сметы расходов и доходов на будущий год» должно было избирать пять членов ревизионной комиссии из числа акционеров, не принимающих участия в делах общества, но имеющих право голоса.

В уставе Чарноминского свеклосахарного и рафинадного завода была предусмотрена необходимость проверки ежегодного отчета и баланса за текущий год ревизионной комиссией, которая назначалась общим собранием пайщиков из общего их числа. При этом кандидаты не могли состоять в должностях директоров, ни кандидатов в них, ни в других должностях по управлению делами общества. Комиссия рассматривала отчет за неделю до общего собрания.

Кроме того что комиссия проверяла отчет, баланс, бухгалтерские регистры, она также имела право проводить инвентаризацию, проверку всех операций за год, всех произведенных расходов, а также «необходимые изыскания для заключения о степени пользы и своевременности, а равно выгоды для товарищества как произведенных работ и сделанных расходов, так и всех оборотов товарищества» [20].

По уставу общества Рижско-Динабургской железной дороги, каждое обыкновенное общее собрание акционеров избирало, для ревизии представляемых следующему общему собранию отчетов правления, двух ревизоров и двух кандидатов на случай выбытия первых. Лица эти были обязаны представить свое заключение о результате ревизии следующему заседанию общего собрания (обыкновенные общие собрания бывали в марте и сентябре) [21].

По уставу Санкт-Петербургского газового общества, для рассмотрения и проверки отчетов правления акционеры избирали из среды своей не менее пяти депутатов, имеющих право голоса, которые в течение месяца были обязаны произвести ревизию отчета с книгами, документами, кассой и имуществом общества. Если депутаты находили отчет правильным и подписывали общий баланс, то отчет признавался утвержденным со стороны всего собрания. Если же депутаты встречали какие-либо сомнения или находили недостатки в нем, то представляли свои замечания об этом правлению, которое было обязано немедленно созывать общее собрание и представлять последнему отзыв депутатов со своим заключением [22].

Общество Царевской мануфактуры закрепило в своем уставе, что контролеры (избираемые из акционеров на том же основании, что и директора) были обязаны ежемесячно удостоверяться, в каком положении находятся дела общества, и рассматривать состояние кассы, книг и счетов в конторе дирекции, равномерно проверять представляемый директорами годовой отчет и предоставлять по нему свое мнение в генеральном собрании. Для этого директора передавали контролерам отчет по крайней мере за неделю до генерального собрания [23].

Устав компании Кнауфских горных заводов предусматривал, что контролеры, выбираемые из акционеров, имевших не менее 20 акций, были обязаны перед ежегодным общим собранием рассматривать составленный правлением отчет и поверять его с книгами, счетами и кассой компании. Для этого директора должны были, пригласив контролеров в свое заседание, предложить им за две недели до общего собрания все относящиеся к настоящему отчету книги, документы и дела, а также сообщить им все необходимые сведения. Если контролеры признавали отчет верным и правильным, они свидетельствовали о том на самом отчете; в противном случае прилагали к нему свое заключение или возражение, которое, вместе с отчетом, представлялось на рассмотрение общего собрания. Сверх того директора в особо важных случаях могли приглашать контролеров к общему совещанию. Журналы таких заседаний подписывались как директорами, так и контролерами [24].


Библиографический список

1. Балканов Н.П., Войт С.С., Герценбург В.Э. О товариществах по участкам, или компаниях на акциях // Свод законов Российской империи. Под. ред. И.Д. Мордухай-Болтовского. – Том X. – Ч. 1. – СПб. : Русское книжное товарищество «Деятель», 1912.
2. Балканов Н.П., Войт С.С., Герценбург В.Э. Устав торговый // Свод законов Российской империи. Под. ред. И.Д. Мордухай-Болтовского. – Том XI. – Ч. 2. – СПб. : Русское книжное товарищество «Деятель», 1912.
3. Белинский В.Е. Составление уставов акционерных компаний у нас и за границей // Журнал юридического общества. – 1898. – № 10. – С. 61–87.
4. Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь. – Т. 58 (XXIXA). – СПб. : Типография Акц. Общ. Брокгауз-Ефрон, 1900.
5. Глазовский Д.Ю. История акционерного законодательства Российской империи (XIX – начало XX вв.) : автореф. дис. канд. экон. наук. – М. 2005.
6. Замечания на Проект Положения об акционерных обществах, составленный особою комиссией при Министерстве финансов. – СПб. : тип. т-ва «Обществ. польза», 1872.

Итоги

Таким образом, развитие хозяйственной практики в России в XIX веке создало необходимость заполнения правовых пробелов с целью урегулирования отдельных правоотношений, в частности в области деятельности акционерных обществ. Подобную функцию выполняли уставы компаний.

Кроме того, на уставы была возложена роль устранения противоречий, возникавших в нормах общего права страны. В этой связи уставы как разновидность сепаратного законодательства во второй половине XIX века играли ведущую роль в регулировании деятельности акционерных обществ, определяя вопросы, касающиеся не только организации и функционирования самого института акционерных обществ, но и формирования и представления финансовой отчетности, элементов, ее составляющих, оценки статей баланса, состава и полномочий ревизионных комиссий, проверки отчетности, ее опубликования в периодической печати и многое другое.

Более того, важным обстоятельством здесь является то, что нормы уставов действующих компаний ложились в основу проектов положений об акционерных компаниях, которые неоднократно подготавливались и выносились на рассмотрение Государственного совета. Так, вплоть до революции 1917 года роль основного регулятора деятельности акционерных обществ и соответствующей практики представления бухгалтерской отчетности выполняло сепаратное законодательство. 

References

1. Balkanov N.P., Vojt S.S., Gercenborg V.Je. O tovarishhestvah po uchastkam, ili kompanijah na akcijah [About the partnership associations or joint-stock companies] // Svod zakonov Rossijskoj imperii [Code of laws of the Russian Empire]. Ed. by I.D. Morduhaj-Boltovskiy. – Vol. X. – Part 1. – Saint-Petersburg : Russkoe knizhnoe tovarishhestvo «Dejatel'», 1912.
2. Balkanov N.P., Vojt S.S., Gercenborg V.Je. Ustav torgovjy [Bylaws of Commerce] // Svod zakonov Rossijskoj imperii [Code of laws of the Russian Empire]. Edited by I.D. Morduhaj-Boltovskiy. – Vol. XI. – Part 2. – Saint-Petersburg : Russkoe knizhnoe tovarishhestvo «Dejatel'», 1912.
3. Belinskij V.E. Sostavlenie ustavov akcionernyh kompanij u nas i zaganicej [Compilation of the joint stock companies' constitutions in our country and overseas] // Zhurnal juridicheskogo obshhestva. – 1898. – № 10. – P.61–87.
4. Brokgauz F.A., Efron I.A. Jenciklopedicheskij slovar' [Encyclopedic dictionary]. – Vol.58 (XXIXA). – Saint-Petersburg : Tipografija Akc. Obshh. Brokgauz-Efron, 1900.
5. Glazovskij D.Ju. Istorija akcionernogo zakonodatel'stva Rossijskoj imperii (XIX – nachalo XX vv.) [History of the legislation on the joint stock companies in the Russian Empire (XIX - early XX centuries)]: abst. of diss. by PhD in Economics. – Moscow, 2005.
6. Zamechanija na Proekt Polozhenija ob akcionernyh obshhestvah, sostavlennij osoboju komissiej pri Ministerstve finansov [Comments on the exposure draft on joint stock companies, compiled by a special Commission under the Ministry of Finance]. – Saint-Petersburg : tip. t-va «Obshhestv. pol'za», 1872.

7. Могилевский С.Д. Правовые основы деятельности акционерных обществ. – М. : Дело, 2004.
8. Огорелкова Н.В. Особенности инструментов долевого финансирования в Российской империи // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2010. – № 2. – С. 148–154.
9. Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентными и раскладочными: закон от 15 января 1885 г. – СПб. : типография В. Киршбаума, 1885.
10. Писемский П.А. Акционерные компании с точки зрения гражданского права. – М. : типография Грачева И.К., 1876.
11. Проект Положения о товариществах по участкам или акционерных компаниях /Проект Министерства финансов/ 1867 г. // Дело № 96 «Об утверждении нового положения о товариществах по участкам или акционерных компаниях 1867 г.». Материалы департамента законов Государственного Совета России. – Т. 40. – Ч. 2 /1867/, № 96 (13). СПб.
12. Проект Положения об акционерных компаниях (товариществах по участкам). /Проект Министерства финансов, исправленный по замечаниям Министерства юстиции. 1869 г. // Дело № 96 «Об утверждении нового положения о товариществах по участкам или акционерных компаниях 1867 г.». Материалы департамента законов Государственного Совета России. – Т. 40. – Ч. 2 /1867/, № 96 (13). СПб.
13. Проект Положения об акционерных обществах с объяснительной к нему запиской // Проект Комиссии по пересмотру проекта нового Положения об акционерных обществах / Журнал комиссии по пересмотру проекта нового Положения. 01.04.1872. СПб.
14. Проект Положения об акционерных обществах // Проект Комиссии для составления проекта нового Положения об акционерных обществах/1874 г. 38 с. // Дело № 96 «Об утверждении нового положения о товариществах по участкам или акционерных компаниях 1867 г.». Материалы департамента законов Государственного совета России. Т. 40. – Ч. 2 /1867/, № 96 (13). СПб.
15. Тарасов И.Т. Акционерные компании. – СПб : тип. В. Безобразова и К°, 1878.
16. Устав Главного общества российских железных дорог (утвержден 3 ноября 1861 г.) – СПб., 1861.
17. Устав Общества Московско-Рязанской железной дороги (утвержден 8 января 1863 г.) – М., 1865.
18. Устав Общества Волжско-Донской железной дороги и пароходства. – СПб., 1862.
19. Устав Русского общества пароходства и торговли (утвержден 3 августа 1856 г.) – СПб., 1865.
20. Устав товарищества Черноминского свеклосахарного и рафинадного завода (утвержден 8 августа 1875 г.) – Киев, 1886.
7. Mogilevskij S.D. Pravovye osnovy dejatel'nosti akcionerных obshhestv [Legal basis of the joint stock companies activity] - Moscow : Delo, 2004.
8. Ogorelkova N.V. Osobennosti instrumentov dolevogo finansirovanija v Rossijskoj imperii [Features of equity financing instruments in the Russian Empire] // Vestnik Omskogo universiteta. Serija «Jekonomika». – 2010. – № 2. - P. 148–154.
9. Ob oblozhenii torgovyh i promyshlennyh predpriyatij sborami procentnymi i raskladochnymi: zakon ot 15 janvarja 1885 g. [About the taxation of commercial and industrial enterprises by the interest collection and fold-out collection: the law of January 15, 1885]. – Saint-Petersburg : tipografija V. Kirshbauma, 1885.
10. Pisemskij P.A. Akcionerные kompanii s točki zrenija grazhdanskogo prava [Joint stock companies from the point of view of the civil law]. – Moscow : tipografija Gracheva I.K., 1876.
11. Proekt Polozhenija o tovarishhestvah po uchastkam ili akcionerных kompanijah /Proekt Ministerstva finansov/ 1867 [Exposure draft on the partnership associations or joint stock companies / Project of the Ministry of Finance / 1867] // Delo № 96 «Ob utverzhenii novogo polozhenija o tovarishhestvah po uchastkam ili akcionerных kompanijah 1867 g.». Materialy departamenta zakonov Gosudarstvennogo Soveta Rossii. – Vol. 40. – P. 2 /1867/, № 96 (13). Saint-Petersburg.
12. Proekt Polozhenija ob akcionerных kompanijah (tovarishhestvah po uchastkam). /Proekt Ministerstva finansov, ispravlennyj po zamechanijam Ministerstva justicii. 1869 [Exposure draft on the joint stock companies (partnership associations)] // Delo № 96 «Ob utverzhenii novogo polozhenija o tovarishhestvah po uchastkam ili akcionerных kompanijah 1867 g.». Materialy departamenta zakonov Gosudarstvennogo Soveta Rossii. – Vol. 40. – P. 2 /1867/, № 96 (13). Saint-Petersburg.
13. Proekt Polozhenija ob akcionerных obshhestvah s objasnitel'noj k nemu zapiskoj [Exposure draft on the joint stock companies with an explanatory note to it] // Proekt Komissii po peresmotru proekta novogo Polozhenija ob akcionerных obshhestvah / Zhurnal komissii po peresmotru proekta novogo Polozhenija. 01.04.1872. Saint-Petersburg.
14. Proekt Polozhenija ob akcionerных obshhestvah [Exposure draft on the joint stock companies] // Proekt Komissii dlja sostavlenija proekta novogo Polozhenija ob akcionerных obshhestvah/1874. 38 p. // Delo № 96 «Ob utverzhenii novogo polozhenija o tovarishhestvah po uchastkam ili akcionerных kompanijah 1867 g.». Materialy departamenta zakonov Gosudarstvennogo Soveta Rossii. – Vol. 40. – P. 2 /1867/, № 96 (13). Saint-Petersburg.
15. Tarasov I.T. Akcionerные kompanii [Joint stock companies]. – Saint-Petersburg : tip. V. Bezobrazova i K°, 1878.
16. Ustav Glavnogo obshhestva Rossijskih zheleznyh dorog (utverzhen 3 nojabrja 1861g.) [Constitution of the Main Company of Russian Railways (approved on November 3, 1861)]. – Saint-Petersburg, 1861.
17. Ustav Obshhestva Moskovsko-Rjazanskoj zheleznoj dorogi (utverzhen 8 janvarja 1863 g.) [Constitution of the Company of Moscow-Ryazan Railway (approved on January 8, 1863)]. – Moscow, 1865.
18. Ustav Obshhestva Volzhsko-Donskoj zheleznoj dorogi i parohodstva [Constitution of the Company of the Volga-Don railway and shipping companies]. – Saint-Petersburg, 1862.
19. Ustav Russkogo obshhestva parohodstva i trgovli (utverzhen 3 avgusta 1856 g.) [Constitution of the Russian Company of Shipping and Trade]. – Saint Petersburg, 1865.
20. Ustav tovarishhestva Chernominskogo sveklosaharnogo i rafinadnogo zavoda (utverzhen 8 avgusta 1875 g.) [Constitution of the Company of Chernominskiy beet sugar and refinery factory]. – Kiev, 1886.



21. Устав Общества Рижско-Динабургской железной дороги (утвержден 23 января 1858 г.). – Рига, 1865.
22. Устав Санкт-Петербургского газового общества, под фирмой «Общество столичного освещения» (утвержден 10 октября 1858 г.). – СПб., 1860.
23. Устав Общества Царевской мануфактуры (утвержден 12 октября 1863 г.). – СПб., 1863.
24. Устав компании Кнауфских горных заводов. – СПб., 1853.
25. Шепелев Л.Е. Акционерные компании в России: XIX — начало XX века. – СПб.: Издат. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2006.
21. Ustav Obshhestva Rizhsko-Dinaburskoj zheleznoj dorogi (utverzhdn 23 janvarja 1858 [Constitution of the Riga-Dinaburg railway company (approved on January 23, 1858)]. – Riga, 1865.
22. Ustav Sankt-peterburgskogo gazovogo obshhestva, pod firmoj «Obshhestvo stolichnogo osveshhenija» (utverzhdn 10 oktjabrja 1858 g.) [Constitution of St. Petersburg Gas Company under the name of Metropolitan Lighting Company (approved on October 10, 1858)]. – Saint-Petersburg, 1860.
23. Ustav Obshhestva Carevskoj manufakturny (utverzhdn 12 oktjabrja 1863 g.) [Constitution of the Company of Tsarev manufacture (approved on October 12, 1863)]. – Saint-Petersburg, 1863.
24. Ustav kompanii Knaufskih gornyh zavodov [Constitution of the Company of the Knaufskih mountain factories]. – Saint-Petersburg, 1853.
25. Shepelev L.E. Akcionernye kompanii v Rossii: XIX — nachalo XX veka [Joint stock companies in Russia: XIX - early XX century]. – Saint-Petersburg : Izdat. dom S.-Peterb. gos. un-ta, 2006.

УДК 657.2

Новые правила обесценения дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

New rules for impairment of receivables in accordance with IFRS 9 Financial instruments

Ульяна Сергеевна Ильичева

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

магистрант кафедры бухгалтерского учета
e-mail: ilicheva.uliana@gmail.com

125993, Москва, Ленинградский проспект, д. 49
Тел. +7 (909) 679-42-82.

Uliana Ilicheva

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Master's student of the Accounting Department
e-mail: ilicheva.uliana@gmail.com

49, Leningradsky av., Moscow, Russia, 125993
Phone +7 (909) 679-42-82.

В статье рассмотрены новые правила оценки и обесценения дебиторской задолженности, появившиеся в результате принятия стандарта МСФО 9 «Финансовые инструменты». Особое внимание уделяется порядку расчета резерва по модели ожидаемых кредитных убытков. Автором сделаны выводы о проблемах, с которыми могут столкнуться организации при необходимости применения стандарта МСФО 9.

This article describes new rules for assessment and impairment of receivables resulting from the adoption of the standard IFRS 9 Financial Instruments. Particular attention is paid to the procedure of settlement of the reserve based on the model of expected credit losses. The author has made conclusions about the problems that the organizations may encounter with the implementation of IFRS 9.

Ключевые слова: дебиторская задолженность; оценка; обесценение; международные стандарты финансовой отчетности; модель ожидаемых кредитных убытков; дефолт.

Key words: receivables; assessment; impairment; International Financial Reporting Standards; model of expected credit losses; default.

В июле 2014 года Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) опубликовал окончательную версию стандарта МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». В нем изложены основные требования к классификации и оценке финансовых инструментов, приведены положения по учету убытков от обесценения, а также по учету операций хеджирования, сформулированные в рамках проекта по замене стандарта МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [1].

Датой начала обязательного применения данной версии стандарта в Российской Федерации назначено 1 января 2018 года, однако допускается и досрочное его применение. Кроме того, в мае 2014 года Совет по МСФО опубликовал МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», который отражает основные правила учета дебиторской задолженности по договорам с покупателями.

МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 9 тесно взаимосвязаны. Поэтому, если компания применяет новый стандарт по учету выручки досрочно, ей следует рассмотреть вопрос досрочного применения и МСФО (IFRS) 9. В связи с этим целесообразно более подробно рассмотреть некоторые новшества, введенные последней версией стандарта МСФО (IFRS) 9, а именно: правила оценки и обесценения дебиторской задолженности.

Оценка дебиторской задолженности

Что касается первоначального признания, то торговая дебиторская задолженность, не имеющая существенного компонента финансирования (без значительной отсрочки платежа и т.п.), должна учитываться по цене сделки, без применения дисконтирования, так как эффект дисконтирования будет несущественным. Дебиторская же задолженность со значительным компонентом финансирования при первоначальном признании должна отражаться по справедливой стоимости с отнесением разницы между справедливой стоимостью и соответствующей величиной признанной выручки на расходы [4].

Объяснение сущности компонента финансирования дано в пункте 60 стандарта МСФО (IFRS) 15. В нем говорится, что учитывая влияние временной стоимости денег, сроки выплат, согласованные сторонами договора, могут предоставлять покупателю значительную выгоду от финансирования продавцом передачи товаров или услуг покупателю [6].

Среди актуальных задач бухгалтерского учета и отчетности в современных условиях выделяется «нацеленность учетных правил на возможность выявления основных угроз для развития предприятия, неопределенности и рисков». Именно такой нацеленностью характеризуются правила создания резервов по дебиторской задолженности согласно МСФО (IFRS) 9 [7].

Обесценение дебиторской задолженности

В МСФО (IAS) 39 предлагались три модели обесценения, каждая из которых применялась к соответствующей категории финансовых активов. Вместо этого в МСФО (IFRS) 9 в редакции 2014 года предложена единая модель обесценения.

Толчком к изменению данного положения международных стандартов явился мировой финансовый кризис. Тогда в качестве одной из главных проблем было названо запоздалое признание кредитных убытков в финансовой отчетности.

Ранее для целей определения момента признания обесценения финансовых инструментов международные стандарты финансовой отчетности использовали модель понесенных убытков. Согласно данной модели, событие, которое приведет к убытку, происходит раньше, чем создание резерва под данные убытки.

Во время финансового кризиса модель понесенных убытков критиковалась за задержку в признании убытков и неотражение соответствующим образом кредитных убытков, которые, как ожидалось, будут иметь место [3].

Резерв на обесценение финансового актива признается в размере ожидаемых кредитных убытков (ОКУ). Ожидаемые кредитные убытки – это приведенная стоимость всех сумм недобора денежных средств в случае возникновения дефолта на протяжении ожидаемого срока действия финансового актива [4].

Согласно требованиям МСФО (IFRS) 9, резерв под ОКУ должен быть признан в прибылях и убытках либо сразу в момент признания актива, либо на первую же отчетную дату после признания. В этом состоит отличие от предыдущего стандарта МСФО (IAS) 39, согласно которому «обесценение не признается кроме случаев и вплоть до момента, когда после первоначального признания финансового актива произойдет событие, повлекшее убыток» [5].

ОКУ подразделяются на две группы: те, которые ожидаются в пределах 12 месяцев, и те, которые ожидаются на протяжении всего срока действия

финансового актива. Для дебиторской задолженности, в частности, следует признавать резерв под ОКУ на протяжении всего срока действия актива.

Оценка ОКУ должна учитывать:

- расчет недобора денежных средств;
- вероятность кредитного убытка;
- временную стоимость денег;
- обоснованную и подтверждаемую информацию, которую можно получить без чрезмерных усилий и затрат. Важным представляется то, что стандарт МСФО (IFRS) 9 не содержит определения термина «дефолт». Соответственно, каждая организация должна определить его самостоятельно с учетом специфики управления кредитными рисками.

Существует также допущение, что факт дефолта должен быть признан в течение 90 дней после возникновения просрочки. Однако организация может использовать и более длительный срок, если имеет подтвержденную информацию, дающую право использовать другой критерий дефолта.

Для дебиторской задолженности, не имеющей существенного компонента финансирования, существует упрощение. Оно заключается в том, что расчет обесценения может строиться исходя из прошлой информации об уровне убытков, скорректированной с учетом текущей информации.

В данном случае предприятиям не обязательно отслеживать изменения величины кредитного риска, но при признании на каждую отчетную дату они должны признавать резервы по убыткам в сумме, равной величине ожидаемых кредитных убытков за весь срок действия финансового инструмента. Такой подход применяется для торговой дебиторской задолженности и активов по договору, не содержащих значительный компонент финансирования, а также если предприятие применяет предусмотренный стандартом МСФО (IFRS) 15 «практический подход к договорам со сроком расчетов в 1 год или меньше». Резерв по ожидаемым убыткам рассчитывается «с использованием вероятностно-взвешенного подхода и с учетом временной стоимости денег, используя при этом наиболее полную прогнозную информацию, имеющуюся в распоряжении предприятия» [1].

Вероятностно-взвешенный подход предполагает, что оценка ожидаемых кредитных убытков отражает объективный расчет взвешенной по степени вероятности величины, которая определяется посредством оценки ряда возможных исходов, а не основывается на результате, предполагаемом при самом благоприятном или самом неблагоприятном стечении обстоятельств. Организация должна строить расчет так, чтобы он отражал как минимум два сценария: вероятность того, что кредитный убыток будет понесен, даже если вероятность очень низка, и что кредитный убыток не возникнет. Если, согласно МСФО (IAS) 39, результат оценки кредитных убытков от обесценения может выражаться одной величиной, то новый

стандарт МСФО (IFRS) 9 требует использования взвешивания возможных исходов по степени их вероятности.

МСФО (IFRS) 9 расширяет перечень информации, которая должна быть проанализирована для целей расчета ожидаемых кредитных убытков. При этом предполагается, что их оценка будет основываться на информации, которая доступна без чрезмерных затрат и усилий, не требует существенных затрат на сбор и обработку. Такая информация включает следующие сведения:

- о прошлом опыте возникновения убытков по финансовым инструментам;
- наблюдаемой информации, которая отражает текущие условия;
- обоснованных прогнозах собираемости будущих денежных потоков по финансовым инструментам [3].

Очевидно, что такие нововведения могут создать некоторые проблемы для компании, причем самым проблемным моментом в новой модели обесценения будет информация, используемая для оценки рисков и сумм ожидаемых кредитных убытков. Теперь для оценки потребуется применить профессиональное суждение, и чем меньше информации доступно, тем чаще приходится его использовать [2].

Как было упомянуто выше, МСФО (IFRS) 9 предусматривает упрощение оценки ОКУ. В качестве примера такого упрощения для торговой дебиторской задолженности применяется подход матричного резервирования. Для применения данного подхода организация должна будет провести сегментацию дебиторской задолженности по таким факторам, как географический регион, вид продукта, категория покупателей и другие.

Пример матричного резервирования

Рассмотрим простейший пример применения матричного резервирования к краткосрочной дебиторской задолженности. Допустим, по состоянию на отчетную дату компания имеет дебиторскую задолженность в размере 980 000 руб., при этом ни одна задолженность не имеет значительного компонента финансирования. Данная компания осуществляет свои операции в одном географическом регионе, имеет большое количество мелких клиентов, осуществляет один вид деятельности.

Для расчета величины кредитных убытков, ожидаемых на протяжении всего срока существования, используем матричный подход. Используем имеющуюся у компании информацию о наблюдаемом уровне дефолтов в прошлом, которая корректируется в соответствии с текущей экономической ситуацией. На основе вышеизложенной информации строится матрица (см. таблицу на с. 17).

Применение новой модели, основанной на ОКУ, может привести к убытку при первоначальном признании торговой дебиторской задолженности.

Пример расчета резерва под убытки от обесценения с использованием матричного подхода

Срок дебиторской задолженности	ОКУ %	Размер задолженности, руб.	Резерв под убытки от обесценения, руб.
Текущая	0,1	585 000	1 585
1–30 дней	2	80 000	1 600
31–60 дней	5	91 000	4 550
61–90 дней	7	90 000	6 300
91–180 дней	10	50 000	5 000
180–365 дней	15	75 000	11 250
Свыше 365 дней	30	9 000	2 700
ИТОГО		980 000	32 985

Этот «убыток в первый же день» будет равен величине резерва под убытки, признанного на отчетную дату.

Для дебиторской задолженности без значительного компонента финансирования признание резерва под ОКУ обычно снижает ее чистую балансовую стоимость до справедливой. Это связано с тем, что торговая дебиторская задолженность первоначально признается в размере цены сделки, как определено в стандарте МСФО (IFRS) 15, которая обычно превышает справедливую стоимость.

Что касается дисконтирования, то дебиторская задолженность без значительного компонента финансирования обычно сохраняется непродолжительное время (менее 12 месяцев) и не имеет договорной процентной ставки. Следовательно, и эффективная процентная ставка равна нулю. Соответственно, при оценке размера ОКУ для такой задолженности не требуется дисконтировать суммы недобора денежных средств, чтобы отразить временную стоимость денег.

Учитывая объем количественной и качественной информации, необходимой для оценки ожидаемых кредитных убытков, бухгалтер должен задействовать свое профессиональное суждение. Предприятия обязаны представлять обоснование такой оценки величины ожидаемых кредитных убытков за весь срок действия инструмента.

В рамках учета торговой дебиторской задолженности и договоров, регулируемых правилами

МСФО (IFRS) 15, компании получили право использовать как упрощенный, так и общий подход. На наш взгляд, возможность выбора подхода особенно важна для тех предприятий, у которых отсутствуют усовершенствованные системы управления кредитными рисками. Для дебиторской задолженности и активов по договору со сроком оплаты, равным 12 месяцам, величина ожидаемых кредитных убытков за 12 месяцев и за весь срок действия финансового инструмента будет одинаковой [1].

Выводы

Анализируя предложенные в новом стандарте требования к обесценению, можно сделать следующие выводы.

1. В числе мероприятий, которые придется провести, находится разработка новых моделей для расчета ожидаемых кредитных убытков как за 12 месяцев, так и за весь срок действия финансовых инструментов.
2. Для расчета обесценения теперь понадобится формулировка понятия дефолта для контрагентов, разработка моделей оценки вероятности дефолта, определение возмещаемых сумм и сроков возможного возмещения в случае дефолта.
3. Для оценки ожидаемых кредитных убытков необходимо провести анализ количественной и качественной информации, при этом бухгалтер должен вынести свое профессиональное суждение. Предприятиям придется представлять обоснование такой оценки величины ожидаемых кредитных убытков за весь срок действия инструмента.
4. Для торговой дебиторской задолженности, в частности, может применяться упрощение; как вариант можно использовать метод матричного резервирования, для которого необходимо провести сегментацию дебиторской задолженности. Таким образом, от экономических субъектов новый стандарт в первое время потребует перестройки учета в отношении финансовых инструментов, в том числе и в отношении дебиторской задолженности. Всем им придется собирать о своих дебиторах гораздо больше информации и оценивать ее, вынося профессиональное суждение. 🟡

Библиографический список

1. Холт Г. Новая жизнь стандарта № 9 [Электронный ресурс] // ACCA: сайт. – URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/research-and-insights/ifrs9.html> (дата обращения: 28.12.2015).
2. Ефремова Е.Е. МСФО (IFRS) 9: от модели понесенных убытков к модели ожидаемых убытков [Электронный ресурс] // Отрасли права: аналитический портал. – URL: <http://отрасли-права.рф/article/2189> (дата обращения: 13.03.2016).

References

1. Holt G. Novaja zhizn' standarta № 9 [New life of IFRS 9] [Electronic resource] // ACCA: the website. – URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/research-and-insights/ifrs9.html> (date of access: 28.12.2015).
2. Efremova E.E. MSFO (IFRS) 9: ot modeli ponosennykh ubytkov k modeli ozhidaemykh ubytkov [IFRS (IFRS) 9: from the losses incurred model to the model of expected losses] [Electronic resource] // Otrاسli-prava : analytical portal. – URL: <http://otrasli-prava.pdf/article/2189> (date of access: 13.03.2016).

3. Климова Ю.В. Учет финансовых инструментов: переход на МСФО 9 // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2014. – №3 (150). – С. 198–206.-
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_186221 (дата обращения: 25.12.2015).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124484 (дата обращения: 25.12.2015).
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324 (дата обращения: 25.12.2015).
7. Рожнова О.В. Актуализация задач бухгалтерского учета в новых экономических условиях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 5. – С.23–27.
3. Klimova J.V. Uchet finansovyh instrumentov: perehod na MSFO 9 [Accounting for financial instruments: implementation of IFRS 9] // Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija 5: Jekonomika. – 2014. – № 3 (150). – P. 198–206.
4. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IFRS) 9 «Finansovye instrumenty» [International Financial Reporting Standard (IFRS) 9 Financial Instruments]. – URL: http://www.consultant.EN/document/cons_doc_LAW_186221 (date of access: 25.12.2015).
5. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 39 «Finansovye instrumenty: priznanie i ocenka» [International Financial Reporting Standard (IAS) 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124484 (date of access: 25.12.2015).
6. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IFRS) 15 «Vyruchka po dogovoram s pokupateljami» [International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 Revenue from Contracts with Customers]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324 (date of access: 25.12.2015).
7. Rozhnova O.V. Aktualizacija zadach buhgalterskogo ucheta v novyh jekonomicheskikh uslovijah [Actualization of accounting problems in new economic environment] // Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov). – 2015. – № 1. – P.23–27.

УДК 336.67

Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в 2016 году

The formation of the accounting (financial) statements in 2016

Елена Николаевна Печникова

канд. пед. наук, аттестованный преподаватель ИПБ России
 e-mail: aly04031968@yandex.ru
 603022, г. Нижний Новгород,
 ул. Тимирязева, д. 13, кв. 45
 Тел. +7 (920) 038–62–84.

Elena Pechnikova

PhD in Pedagogics, certified by IPAR lecturer
 e-mail: aly04031968@yandex.ru
 Ap. 45, 13, Timiryazeva str., Nizhni Novgorod,
 603022
 Phone +7 (920) 038–62–84.

В статье рассмотрены наиболее важные моменты составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2015 год и на перспективу за 2016 год различными организациями РФ с учетом изменений, внесенных в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, и разъяснений Министерства финансов РФ по данному вопросу.

The article describes the most important points for preparation of accounting (financial) reporting for 2015 and for the prospect for the 2016 various organizations of the Russian Federation taking into account changes in the normative legal acts on accounting and clarification of the Ministry of Finance of Russia on the issue.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; бухгалтерская (финансовая) отчетность; нормативные правовые акты; субъекты малого предпринимательства; аудит.

Key words: accounting; accounting (financial) statements; normative legal acts; small businesses; audit.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность (далее – отчетность) – это комплект документов, имеющих большую значимость как для самой организации, ее составившей, так и для соответствующих государственных органов, которым она представляется в обязательном порядке. Посредством представления отчетности предприятий осуществляется взаимодействие российского государства и субъектов предпринимательства.

Ошибки в отчетности могут быть расценены как намеренное сокрытие достоверных фактов финансово-хозяйственной деятельности организации и привести к привлечению, как самой организации, так и ее руководителя, бухгалтера к ответственности (налоговой, административной, уголовной, дисциплинарной). Поэтому так важно знать обо всех изменениях, вносимых в правила подготовки и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Недавние изменения, повлиявшие на формирование отчетности

В мае 2015 года все действующие положения по бухгалтерскому учету и другие нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету были приведены в соответствие с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее Закон № 402-ФЗ). Согласно Приказу Минфина России от 06.04.2015 № 57н¹, были внесены следующие изменения:

- переименован отчет о прибылях и убытках в отчет о финансовых результатах, в названии «отчет о целевом использовании полученных средств» теперь нет слова «полученных»;
- выражения «субъекты малого предпринимательства...», «социально ориентированные некоммерческие организации» заменены на «организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность»;
- в ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015)) добавлена фраза, касающаяся организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета. Они могут не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен;
- из всех форм отчетности убрана строка подписи главного бухгалтера;
- предпринимательская деятельность организации теперь называется деятельностью, приносящей доход.

Согласно части 8 статьи 13 Закона № 402-ФЗ, бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной, если подписана руководителем экономического субъекта. Учитывая, что с 17 мая 2015 года строки подписи главного бухгалтера в формах отчетности нет, можно утверждать, что подпись на отчетных документах теперь одна. Возникает вопрос: может подписывать отчетные документы лицо, не являющееся руководителем организации?

Уточняя норму законодательства, Минфин России в информационном сообщении отвечает: «организации ... имеют право передать полномочия на подписание бухотчетности главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета». Такие разъяснения даны в Информационном сообщении Министерства финансов РФ от 19.05.2015 «О Приказе Минфина России от 06.04.2015 № 57н».

Начиная с отчетности за 2015 год, организации должны применять новый формат представления отчетности и упрощенной отчетности в электронной форме. Эти форматы приведены в приказе ФНС России от 31.12.2015 № АС-7-6/711@ «Об утверждении формата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме» и в приказе ФНС России от 31.12.2015 № АС-7-6/710@ «Об утверждении формата представления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме» соответственно.

В связи с обращениями организаций по вопросу составления и представления отчетности Минфин России и ФНС России дали в своих письмах ряд разъяснений (см. таблицу на с. 20).

Особенности отчетности предприятий малого бизнеса, а также обществ, для которых обязателен аудит

Изменения коснулись также перечня субъектов экономических отношений, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Согласно части 4 статьи 6 Закона № 402-ФЗ, отчетность по упрощенной форме могут представлять: субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации и организации, получившие статус участников проекта «Сколково».

С 1 августа 2016 года в соответствии со статьей 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред.

¹ Приказ Министерства финансов РФ от 06.04.2015 № 57н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

Разъяснения по вопросу составления и представления отчетности

Суть разъяснений	Источник
Существенные отступления от правил ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010)), возможные в исключительных случаях (например, при национализации), должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Письмо Минфина России от 26.02.2015 № 07-01-06/9818. Письмо Минфина России от 27.02.2015 № 07-01-06/9966
Если бухгалтерская отчетность составляется по упрощенной системе и представляется в налоговый орган по утвержденным электронным формам, то внесение каких-либо изменений в такую отчетность не допускается, но в общеустановленные форматы электронной отчетности можно включать дополнительные показатели	Письмо ФНС России от 29.05.2015 № ГД-3-3/2180@
Представление электронной отчетности является правом, а не обязанностью экономических субъектов	Письмо ФНС России от 07.12.2015 № СД-4-3/21316. Письмо Минфина России от 11.06.2015 № 03-02-08/34055
В случае представления организацией отчетности на бумажном носителе, налоговые органы рекомендуют использовать машиночитаемые формы документов, размещенные на сайтах ФНС России, ФГУП ГНИВЦ ФНС России, в бесплатной программе «Налогоплательщик ЮЛ»	Письмо ФНС России от 09.12.2015 № СД-4-3/21620

от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства относятся производственные кооперативы, сельскохозяйственные потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, а также организации, отвечающие одному из следующих критериев:

- суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций, фондов (за исключением активов инвестиционных фондов) в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью не превышает 25%, а суммарная доля участия в уставном капитале организации иностранных юридических лиц и (или) юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, не превышает 49%;
- акции акционерных обществ, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, относятся к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;
- организация применяет (внедряет) результаты интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые принадлежат ее учредителям (участникам), – бюджетным, автономным научным учреждениям либо являющимся бюджетными учреждениями, автономными учреждениями образовательным организациям высшего образования;
- организация получила статус участника проекта «Сколково»;
- учредителями (участниками) являются юридические лица, предоставляющие господдержку инновационной деятельности.

Помимо перечисленных критериев субъекты малого предпринимательства должны соблюдать

норматив по среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год (до 100 человек) и доходу, полученному от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год (с 25 июля 2015 года – 800 млн руб. в соответствии с постановлением Правительства РФ от 13.07.2015 № 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»).

При этом потерять статус малого предприятия организация может только в случае превышения предельных значений (средней численности или выручки) в течение 3 лет подряд. Об этом сказано в части 4 статьи 4 Закона № 209-ФЗ и письме Минэкономразвития России от 10.09.2015 № Д05и-1163.

При составлении отчетности за 2015 год следует пользоваться старыми критериями отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства.

Согласно части 5 статьи 6 Закона № 402-ФЗ, упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную отчетность, не применяются, в частности, организации, подлежащие обязательному аудиту.

С 1 августа 2015 года организация обязана проводить аудит отчетности в случаях (ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности»):

- если она является акционерным обществом или ее ценные бумаги допущены к организованным торгам;
- если она является кредитной, страховой, клиринговой организацией, бюро кредитных историй, профессиональным участником рынка ценных

бумаг, обществом взаимного страхования, организатором торговли, фондом, управляющей компанией акционерного (или паевого) инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

- если объем выручки от продажи за предшествующий отчетному год больше 400 млн. руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному году больше 60 млн руб.;
- если она представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) отчетность;
- в иных случаях, установленных федеральными законами РФ².

Следует также отметить, что в связи с изменениями, внесенными в статью 3 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 29.06.2015) «Об акционерных обществах», с 1 июля 2015 года ежегодный обязательный аудит отчетности акционерных обществ могут проводить только аудиторские организации. Иными словами, привлечение индивидуального аудитора в данном случае будет нарушением законодательства.

Таким образом, упрощенная система ведения бухгалтерского учета, включающая в себя упрощенные формы отчетности, не может применяться всеми субъектами малого предпринимательства и некоммерческими организациями. Например, в полном объеме (с приложениями: отчетом об изменении капитала, отчетом о движении денежных средств и пояснениями) в общепринятых формах представлять отчетность должны все акционерные общества, организации, публикующие сводную отчетность, организации, имеющие большую выручку по отчету о финансовых результатах или сумму активов по бухгалтерскому балансу и т.д.

Сегодня перечисленные категории организаций формируют отчетность с учетом требований всех положений по бухгалтерскому учету, в том числе и тех, которые ранее можно было (при упоминании в учетной политике) не применять:

- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015));
- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015));
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015));
- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 29.04.2008 № 48н (ред. от 06.04.2015));
- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2002 № 66н (ред. от 06.04.2015)).

Отдельные вопросы формирования отчетности за 2015 год

Вопросы отражения различных показателей отчетности у организаций, подлежащих аудиту, рассмотрены в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355). Несмотря на то что данные рекомендации даны аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам, интересны они будут и работникам бухгалтерской службы, так как в этом документе собраны случаи наиболее часто встречающихся ошибок, допускаемых при подготовке и формировании отчетности. Зная, где искать ошибку, организация может проверить себя и вовремя внести в бухгалтерский учет исправления.

Беспроцентные займы

Организации, выдающие беспроцентные займы другим лицам, должны учесть, что такого рода задолженность будет считаться дебиторской, а не финансовым вложением, как в случае с займами и кредитами, выданными под проценты. Поэтому при снижении рыночной стоимости такого актива по отношению к балансовой организация должна создать резерв сомнительных долгов на сумму разницы. Сумма такого резерва будет уменьшать сумму дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе.

Хеджирование финансовых рисков

Организации, осуществляющие операции хеджирования финансовых рисков (то есть заключающие фьючерсные, форвардные контракты, опционы, представляющие собой разновидность страхования ценового риска и подразумевающие возможность в дальнейшем продать или купить по обозначенной заранее цене какие-либо активы) должны определить в учетной политике, какими способами они будут отражать такие операции в бухгалтерском учете и отчетности.

В законодательстве РФ и положениях по бухгалтерскому учету о таких способах не упоминается. В пункте 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н) (ред. от 06.04.2015))

² См. об этом в Федеральном законе от 24.07.2002 № 111-ФЗ (ред. от 30.12.2015) «Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации», Информационном сообщении Минфина России от 20.01.2016 № ИС-аудит-1 «О Перечне случаев обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2015 год», Информации Минфина России «Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2015 год (согласно законодательству Российской Федерации)».

в отношении данной ситуации есть уточнение: «если по конкретному вопросу не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то они разрабатываются организацией, исходя из положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)». В 2015 году были введены в действие на территории РФ МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Таким образом, целесообразно устанавливать способы учета рассматриваемых операций, исходя из норм данных стандартов.

Оценочные обязательства

В некоторых случаях организация должна отразить в бухгалтерском учете и в отчетности оценочное обязательство, обозначающее, в соответствии с пунктом 4 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», «обязательство с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения, если оно возникает: из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров; в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности».

Следовательно, если в локальных актах организации (трудовых или коллективных договорах) есть упоминание о годовой премии или в прошлых отчетных периодах были такие выплаты, или руководство компании давало подобное обещание своим работникам, а выплата предполагается в следующем году, то в балансе отчетного периода отражается оценочное обязательство.

Оно возникает и в случае выдачи другим лицам независимой гарантии, имеющей обоснованную оценку. Однако если оценить гарантию не представляется возможным, то в бухгалтерском учете будет условное обязательство, о котором следует упомянуть в пояснениях.

Длительный цикл изготовления

Сумма выручки в отчете о финансовых результатах организаций, выполняющих работы, оказывающих услуги или производящих продукцию с длительным циклом изготовления, зависит от способа отражения таких доходов в бухгалтерском учете на основании нормы пункта 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015)): «по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении работы, услуги, изготовления продукции в целом».

В связи с отраслевыми особенностями деятельности предприятия в его бухгалтерском

учете формируется страховой запас определенных активов.

Однако для этих двух рассматриваемых случаев нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения степени завершенности работ и правила отражения затрат на приобретение (создание), содержание активов, формирующих страховой запас. При этом в пункте 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» упоминается о том, что «если по конкретному вопросу не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то они разрабатываются организацией, исходя из ПБУ и МСФО».

Минфин России советует разрабатывать способы определения степени завершенности работ, услуг, продукции с длительным циклом изготовления, исходя из положений ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015)) по аналогии со способами определения степени завершенности работ по договору строительного подряда, а стоимость страхового запаса определять по правилам ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010)), ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010)), ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)).

Ценные бумаги и вклады в иностранной валюте

Если на балансе организации есть ценные бумаги (за исключением акций), банковские вклады в иностранной валюте, то в соответствии с пунктами 7 и 8 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 № 154н (ред. от 24.12.2010)), пересчет их стоимости в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах «изменение рублевого эквивалента указанных финансовых вложений отражается в составе их первоначальной стоимости на конец периода (отчетную дату)».

Взносы в компенсационные фонды

Субъекты экономических отношений могут выполнять определенные виды работ (например, по строительству, капитальному ремонту, проведению аудита и др.), только имея свидетельство, выдаваемое саморегулируемыми организациями своим членам. То есть для данных субъектов такое членство обязательно по закону. Оно предполагает уплату взносов в компенсационный фонд

саморегулируемой организации, а это приводит к уменьшению экономических выгод и возникновению обязательств, приводящих к уменьшению капитала экономического субъекта. Следовательно, в учете должен отражаться прочий расход.

В связи с этим возникает вопрос: можно ли списать сумму взноса в расход сразу или необходимо предварительное отражение в качестве расходов будущих периодов с дальнейшим распределением по отчетным периодам? В соответствии с пунктом 11 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» на счете 97 отражаются только расходы, понесенные за период с начала исполнения договора до его завершения. Однако членами саморегулируемой организации становятся еще до уплаты взноса. Поэтому сумма взноса может отражаться в расходах в том отчетном периоде, в котором она уплачена.

Отходы производства

В силу Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.12.2010)) стоимость отходов производства отражается по цене возможного использования или продажи. Минфин России напоминает о необходимости корректировки статьи бухгалтерского баланса «Запасы» с учетом таких отходов, которые должны уменьшать стоимость незавершенного производства.

Торговый сбор

С 1 января 2015 года в налоговой системе РФ действует новый местный сбор – торговый. На его сумму можно уменьшить предпринимательский НДС, налог на прибыль (условный налог на прибыль), единый налог по упрощенной системе налогообложения, а также авансовые платежи данных налогов в соответствии с пунктом 5 статьи 225, пунктом 10 статьи 286 и пунктом 8 статьи 346.21 Налогового кодекса РФ. Информация о торговом сборе должна в случае существенности показываться отдельной строкой бухгалтерского баланса, расшифровывая основную статью, а в случае несущественности – раскрываться в пояснениях.

Нужно заметить, что данные затраты в бухгалтерском учете формируют расходы организации по обычным видам деятельности (см. об этом в письме Министерства финансов РФ от 24.07.2015 № 07-01-06/42799)[24]. Согласно пунктам 16 и 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации», их относят к расходам того отчетного периода, в котором начислен торговый сбор.

При этом пункт 19 статьи 270 Налогового кодекса РФ сумму торгового сбора расходом при определении налоговой базы по налогу на прибыль

не считает. У организаций, применяющих ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», в силу пунктов 4 и 7 данного положения возникает постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство.

Отчет о движении денежных средств

Организации, которые не могут формировать и представлять бухгалтерность по упрощенной системе, обязаны отражать движение денежных средств и денежных эквивалентов в соответствующем отчете. Суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды обычно отражают по группе статей «прочие платежи» раздела «Денежные потоки от текущих операций». Однако Минфин России считает, что уместнее их показывать по строке «в связи с оплатой труда работников» того же раздела.

Некоммерческие организации

Некоммерческим организациям следует помнить, что:

- если участвуют в хозяйственных обществах и товариществах на вере в качестве вкладчика (что разрешено Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 30.12.2015) «О некоммерческих организациях»), то такие вклады в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» признаются финансовыми вложениями. В балансе они показываются отдельно в группе статей «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»;
- если формируют отчет о движении денежных средств в силу законодательных актов или на добровольной основе, то такие организации обязаны применять правила, установленные ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.02.2011 № 11н), и форму отчета, утвержденную приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 17.05.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Более подробно особенности составления некоммерческими организациями отчетности перечислены в Информации Минфина России ПЗ-1/2015 «Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)», опубликованной 24 декабря 2015 года.

Хранение документов

Согласно пункту 4 части 3 статьи 21 Закона № 402-ФЗ, «требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете устанавливаются в федеральных стандартах». До их утверждения, поясняет финансовое

ведомство, хранение бухгалтерской отчетности в электронном виде осуществляется в соответствии:


- с Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105) в части, не противоречащей более поздним нормативным актам;
- Правилами организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда РФ и других архивных документов в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях (утв. приказом Минкультуры России от 31.03.2015 № 526).

Сводная отчетность

Исходя из требований части 1 статьи 3 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О консолидированной финансовой отчетности», сводная отчетность формируется по правилам МСФО. Минфин России обращает внимание на то, что в данном вопросе следует руководствоваться:

- МСФО, в установленном порядке признанными для применения на территории РФ;
- практикой применения МСФО на территории РФ, которая обобщена в документах ОП1–2012, ОП2–2012, ОП3–2013, ОП4–2013, ОП5–2014, ОП6–2015, ОП7–2015.

Выводы

Можно сделать вывод, что порядок составления отчетности в 2016 году существенно не изменился. Однако некоторые поправки и дополнения, внесенные в нормативные правовые акты, а также разъяснения Минфина России и ФНС России прошлого года и начала 2016 года отразились на требованиях к ведению бухгалтерского учета отдельными экономическими субъектами (например, субъектами малого предпринимательства, обществами, подлежащими обязательному аудиту, некоммерческими организациями), что повлияло на состав и содержание их отчетности. 

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 (часть вторая) № 117-ФЗ (ред. от 15.02.2016). – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/10900200/paragraph/1:1> (дата обращения: 09.03.2016).
2. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12154854/paragraph/25850:4> (дата обращения: 09.03.2016).
3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015). – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12164283/paragraph/23770:7> (дата обращения: 09.03.2016).
4. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О консолидированной финансовой отчетности». – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12177506/paragraph/127:10> (дата обращения: 09.03.2016).
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/70103036/paragraph/1:13> (дата обращения: 09.03.2016).

References

1. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast' vtoraya) [Tax code of the Russian Federation (part 2)] № 117-FZ of 05.08.2000 (ed. of 15.02.2016). – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/10900200/paragraph/1:1> (date of access: 09.03.2016).
2. Federalnyy zakon «O razvitii malogo i srednego predprinimatelstva v Rossiyskoy Federatsii» [Federal law «On development of small and medium entrepreneurship in the Russian Federation»] № 209-FZ of 24.07.2007 (ed. of 29.12.2015). – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12154854/paragraph/25850:4> (date of access: 09.03.2016).
3. Federalnyy zakon «Ob auditorskoy deyatel'nosti» [Federal law «About auditor activity»] № 307-FZ of 30.12.2008 (ed. of 01.12.2014 with changes and add. enter into force from 01.08.2015). – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12164283/paragraph/23770:7> (date of access: 09.03.2016).
4. Federalnyy zakon «O konsolidirovannoy finansovoy otchetnosti» [Federal law «On consolidated financial reporting»] № 208-FZ of 27.07.2010 (ed. of 04.11.2014). – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/12177506/paragraph/127:10> (date of access: 09.03.2016).
5. Federalnyy zakon «O bukhgalterskom uchete» [Federal law «On accounting»] № 402-FZ of 06.12.2011. – URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/70103036/paragraph/1:13> (date of access: 09.03.2016).

УДК 657

Основные направления совершенствования отчетности в России

Main trends of reporting improvement in Russia

Государственный университет
управления, Россия, Москва

Татьяна Михайловна Рогуленко

докт. экон наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения
e-mail: tmguu@mail.ru

Лариса Сергеевна Шахматова

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения
109542, г. Москва, Рязанский проспект,
д. 99 (кафедра бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения У 317)
Тел. +7 (916) 533-06-18.

State University of Management, Russia, Moscow

Tatiana Rogulenko

Doctor of Economics, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department
e-mail: tmguu@mail.ru

Larisa Shakhmatova

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department
99, Ryazansky av., Moscow, 109542
(Accounting, Audit and Taxation Department)

Phone +7 (916) 533-06-18.

В статье рассказывается о необходимости улучшения качества финансовой отчетности российских организаций, приведения ее содержания в соответствие с международными требованиями, не умаляя интересы внутренних пользователей отчетности и без сокращения ее информативности.

Ключевые слова: финансовая отчетность; международная финансовая отчетность; качественные характеристики финансовой отчетности.

Современная тенденция развития бухгалтерского учета и порядка формирования финансовой отчетности организаций характеризуется необходимостью дальнейшего их совершенствования и сближения с международными стандартами финансовой отчетности. В конечном счете, применение международных стандартов финансовой отчетности должно способствовать сокращению расходов на подготовку отчетности, проведению анализа деятельности филиалов, оптимизации

This article describes the necessity to improve the quality of financial reporting of Russian organizations by bringing its content into line with the international requirements without belittling the interests of domestic reporting users and reducing its information content.

Key words: financial statements; international financial reporting; the qualitative characteristics of financial reporting.

управления, привлечению финансов и инвестиций с международных рынков.

В нашей стране процесс гармонизации систем учета и отчетности за счет приближения российских стандартов учета и отчетности к международным аналогам идет сравнительно медленными темпами, чем это могло бы быть на самом деле [3; 4; 6; 7; 13]. Международные стандарты финансовой отчетности в России применяются в основном предприятиями нефтегазового комплекса и крупными

банками. Это связано с тем, что ценные бумаги таких организаций обращаются на фондовом рынке, и они обязаны готовить свою отчетность в соответствии с МСФО. Поэтому российскими организациями выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО путем их адаптации с учетом реалий отечественной экономики.

Одновременно наблюдается активизация подготовки квалифицированных специалистов в области МСФО, что позволяет надеяться на существенное увеличение их численности [2; 9; 10].

Наибольшее распространение получает среди российских организаций финансовая отчетность, трансформированная в соответствии с МСФО, которая также позволяет им приблизиться к международным рынкам капитала, требующим прозрачности финансовой информации о деятельности компаний перед инвесторами. Подготовленная таким образом отчетность дает инвестору возможность проследить, как используется предоставленный им капитал.

В России много компаний с иностранными инвестициями, трансформированная отчетность которым необходима для целей включения ее в консолидированную финансовую отчетность. Российские специалисты считают, что трансформированная отчетность является более приемлемым способом ее предоставления.

Таким образом, приближение российского учета к МСФО способствует не только сокращению расходов организаций по подготовке своей отчетности, но и снижению затрат по привлечению капитала.

МСФО прежде всего защищает интересы всех пользователей финансовой отчетности, в то время как российские стандарты учета и отчетности стремятся в первую очередь защитить интересы государства [8; 11; 12]. Мы считаем, что в учетной политике любой российской организации должно быть отражено, какие пользователи финансовой отчетности являются наиболее приоритетными.

В любом случае, независимо от того, кто является приоритетным пользователем финансовой отчетности, она должна соответствовать определенным качественным характеристикам, таким как:

- понятность;
- уместность;
- существенность;
- надежность;
- правдивое представление;
- преобладание сущности над формой;
- нейтральность;
- осмотрительность;
- полнота;
- своевременность;
- сопоставимость;
- баланс между выгодами и затратами;
- баланс между качественными характеристиками;
- достоверность и объективное представление [5; 14; 15; 16].

Цель финансовой отчетности, сформированной с учетом международных требований, – обеспечение пользователей отчетности качественной (уместной, надежной, понятной, сопоставимой) информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании [1].

Если сравнить информационность содержания российской отчетности в настоящее время с информационностью финансовой отчетности в прежние годы, то можно заметить, что этот показатель претерпел резкое сокращение. Это произошло в процессе приближения качественных характеристик финансовой отчетности к международным требованиям.

Термин «информационность» не упоминается ни в международных, ни в российских стандартах учета и отчетности. Тем не менее его следует ввести, определяя его как «способность финансовой отчетности предоставить пользователям насколько возможно полную, исчерпывающую и детальную информацию, способствующую предоставлению материала, необходимого для проведения полноценного управленческого анализа деятельности организации».

В особенности это касается бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, принадлежащих к сферам отраслей национальной экономики, отличающимся особой спецификой деятельности. Например, содержание финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций позволяло раньше получить информацию о расходе кормов как в целом, так и на 1 центнер прироста животных в центнерах кормовых единиц; расхода удобрений в действующих веществах и т.п. Даже в стандартной форме финансовой отчетности мы наблюдаем резкое сокращение ее показателей. Так, исчезли практически все детализирующие укрупненные статьи информации, такие как расшифровка кредиторской задолженности в пассиве бухгалтерского баланса и дебиторской задолженности в его активе. Сокращение показателей затронуло и форму «Отчет о финансовых результатах». Из форм финансовой отчетности исчезли многие справочные показатели.

Мы считаем, что сокращение показателей финансовой отчетности в силу приближения к международным требованиям должно сопровождаться разработкой и утверждением управленческих форм отчетности и более широким раскрытием деталей учета в примечаниях к отчетности. Ибо никто не отменяет того, что бухгалтерский учет должен предоставлять информацию, необходимую для проведения углубленного экономического анализа, позволяющего принимать управленческие решения в целях повышения конкурентоспособности организации. На наш взгляд, утвержденные формы внутренней отчетности следует отразить в составе учетной политики организации.

Не ограничиваясь этими мерами, следует разработать и утвердить формы отчетности в целях управленческого учета, способные сформировать информационное обеспечение управленческого экономического анализа. При этом целесообразно выдерживать основной принцип управленческого анализа – каждый центр финансовой ответственности должен иметь необходимые для учета, анализа и управления формы управленческого учета, формирующие потоки информации, актуальные для принятия управленческих решений.

Мы предлагаем также разработать шаблон форм управленческой отчетности в составе пояснительной записки, которая должна учитывать особенности бизнеса организации.

Управленческий учет должен быть организован продуманно – сокращение форм финансовой отчетности не означает, что бухгалтерия освобождается от необходимости предоставлять руководству организации информацию, позволяющую принимать обоснованные эффективные решения на основе полноценного глубокого управленческого анализа.

Состав, форма и содержание финансовой и управленческой отчетности должны быть утверждены в учетной политике организации. Мы рекомендуем утверждать учетную политику не только в целях финансового учета, но и в целях налогового и управленческого учета.

Формирование в современных условиях трех видов учетных политик позволит повысить уровень ответственности исполнителей и руководства за результаты деятельности по принятию решений как на уровне предприятия в целом, так и центров финансовой ответственности. Необходимость структурирования трех учетных политик обуславливается серьезными различиями нормативных актов, регламентирующих практические подходы к финансовому, управленческому и налоговому учету.

Иными словами, организации должны в целях усиления аналитичности бухгалтерского учета разрабатывать и утверждать три вида учетной политики: финансовую, налоговую и управленческую [5, С. 65–89].

Библиографический список

1. Агеева О.А. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности // Финансовая жизнь. – 2011. – № 2. – С. 6–11.
2. Агеева О.А. Практика применения МСФО в России // Бухучет в строительных организациях. – 2011. – № 8. – С. 25–31.
3. Бодяко А.В. Развитие системы внутреннего контроля вознаграждений работникам в организациях сферы услуг (печатн.) // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2010. №16. – С. 221–225.

За каждый вид учетной политики и подготовленных соответствующих форм отчетности следует назначить ответственных специалистов и составить соответствующий график документооборота. Руководитель организации должен утвердить пакет форм отчетности и правила их составления.

В каждой учетной политике должен быть свой отдельный график документооборота, соответственно, в целях формирования финансовой, налоговой и управленческой отчетности.

Предлагаемые нами меры позволят организациям:


- приблизить российский бухгалтерский учет к требованиям международных стандартов;
- повысить информационность бухгалтерского учета и отчетности;
- повысить значимость и статус управленческого учета и отчетности.

Как известно, на качественные параметры учетной политики особое влияние оказывает наличие внутреннего контроля в организации. Не зря аудиторы перед началом проверки первым делом тестируют вместе с тестированием системы бухгалтерского учета систему внутреннего контроля. Необходимо, чтобы система внутреннего контроля была также разделена на три части:

- финансовая система внутреннего контроля;
- налоговая система внутреннего контроля;
- управленческая система внутреннего контроля.

Мы предлагаем углубить учетно-аналитическую работу и в части повышения информационности учета и отчетности по сегментам, формировать сегментную отчетность, позволяющую анализировать основные направления деятельности компаний, оценивать риски и прибыльность их бизнеса.

Таким образом, бухгалтерия должна обеспечивать:

- сближение финансовой отчетности российских организаций с МСФО, не снижая аналитичности информации предоставляемой отчетности;
- формирование учетной политики в целях налогового и управленческого учета;
- функционирование соответствующих систем внутреннего контроля ведения учета и формирования отчетности. 

References

1. Ageeva O.A. Principy podgotovki i sostavljenija finansovoj otchetnosti [Principles of the financial statements preparation] // Finansovaja zhizn'. – 2011. – № 2. – P. 6–11.
2. Ageeva O.A. Praktika primenenija MSFO v Rossii [Practice of IFRS application in Russia] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. – 2011. – № 8. – P. 25–31.
3. Bodjako A.V. Razvitie sistemy vnutrennego kontrolja voznaग्रazhdenij rabotnikam v organizacijah sfery uslug (pechatn.) [Development of the internal control system of the employee benefits in the organizations of the service industry] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2010. – №16. – P. 221–225.

4. Бодяко А.В. Разработка методики аудита вознаграждений работникам (печатн.) // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2010. – № 8 – С. 298- 290.
5. Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е., Савин В.Ю. Анализ финансовой отчетности : учебник. – М. : Титан-Эффект, 2011. – 320 с.
6. Мironenko В.М. Аудит отчетности товариществ собственников жилья : Автореф. дис. канд. экон. наук. – М. 2009. – 26 с.
7. Мironenko В.М. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 5 – С. 106–110.
8. Мironenko В.М. Разработка внутренних регламентов саморегулируемых организаций аудиторов по аудиту объектов жилищно-коммунального сектора экономики // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 3. – С. 45–49.
9. Пономарева С.В. Принципы, методы и инструменты формирования бухгалтерской отчетности для целей управления сегментами бизнеса // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 4. – С. 181–187.
10. Пономарева С.В. Концептуальные положения финансовой стратегии развития компаний сферы интеллектуальных бизнес-услуг в реализации функций управления рыночной экономикой // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 35.
11. Пономарева С.В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, ее бизнес-процессами и формирования отчетности : монография. – М. : ЗАО «Лика», 2012.
12. Пономарева С.В. Перспективы развития услуг сетевых сервисов - «онлайн-бухгалтерий» // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 9–1. – С. 182–188.
13. Пономарева С.В. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 18. – С. 206–213.
14. Пономарева С.В. Учет основных средств // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 5. – С. 22–31.
15. Пономарева С.В. Особенности учета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 6. – С. 50–56.
16. Пономарева С.В. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 7. – С. 9–20.
17. Хоружий Л.И. В России введены в действие МСФО // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 9. – С. 3–6.
4. Bodjako A.V. Razrabotka metodiki audita voznagrazhdenij rabotnikam (pechatn.) [Development of the audit technique of the employee benefits] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2010. – № 8 – P.298- 290.
5. Zharylgasova B.T., Suglobov A.E., Savin V.Ju. Analiz finansovoj otchetnosti [Financial Statements Analysis] : tutorial. – Moscow : Titan-Jeffekt, 2011. – 320 p.
6. Mironenko V.M. Audit otchetnosti tovarishhestv sobstvennikov zhil'ja [Financial Statements audit of homeowners' associations] : abstract of dis. of PhD (Economics). – Moscow, 2009. – 26 p.
7. Mironenko V.M. Otvetstvennost' auditora v otnoshenii prochej informacii v dokumentah, soderzhashhijh proverennuju finansovuju otchetnost' [Auditor's responsibility in relation to the further information in documents containing audited financial statements] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2014. – № 5 – P.106–110.
8. Mironenko V.M. Razrabotka vnutrennih reglamentov samoreguliruemykh organizacij auditorov po auditu ob'ektov zhilishhno-kommunal'nogo sektora jekonomiki [Internal Regulations development of the self-regulating organizations of auditors in the audit of housing and utilities sector of the economy] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2014. – № 3. – P.45–49.
9. Ponomareva S.V. Principy, metody i instrumenty formirovaniya buhgalterskoj otchetnosti dlja celej upravlenija segmentami biznesa [Principles, methods and instruments of the accounting reporting formation for the business segments management purposes] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2013. – № 4. – P.181–187.
10. Ponomareva S.V. Konceptual'nye polozhenija finansovoj strategii razvitija kompanij sfery intellektual'nyh biznes-uslug v realizacii funkcij upravlenija rynochnoj jekonomikoj [Conceptual statements of the financial development strategy of organizations in the intellectual business services sector in the implementation of market economy management functions] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2013. – № 15. – P.35.
11. Ponomareva S.V. Konceptcii analiticheskogo obespechenija celej upravlenija rynochnoj stoimost'ju kompanii, ee biznes-processami i formirovaniya otchetnosti [Analytical support concepts for managing the market value of the company, its business processes and reporting] : monograph. – Moscow : ZAO «Lika», 2012.
12. Ponomareva S.V. Perspektivy razvitija uslug setevyh servisov - «onlajn-buhgalterij» [Development perspectives of the network services features – Online Accounting] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2012. – № 9–1. – P. 182–188.
13. Ponomareva S.V. Principy podgotovki i predstavlenija finansovoj otchetnosti po MSFO [Principles of the financial statements preparation in accordance with IFRS] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2012. – № 18. – P. 206–213.
14. Ponomareva S.V. Uchet osnovnyh sredstv [Assets Accounting] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. – 2012. – № 5. – P.22–31.
15. Ponomareva S.V. Osobennosti ucheta naloga na pribyl' v sootvetstvii s PBU 18/02 [Features of income tax accounting in accordance with PBU 18/02] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. – 2012. – № 6. – P.50–56.
16. Ponomareva S.V. Uchet denezhnyh sredstv, raschetnyh i kreditnyh operacij [Cash, settlement and credit operations accounting] // Buhuchet v stroitel'nyh organizacijah. – 2012. – № 7. – P.9–20.
17. Khoruzhiy L.I. V Rossii vvedeny v dejstvie MSFO [In Russia entered into force IFRS] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2012. – № 9. – P.3–6.

УДК 657.631
 ВАК 08.00.12

Риск необнаружения: способы определения и влияние на объем аудиторской выборки

Detection risk: methods of determination and impact on the scope of audit sampling

Булат Рустемович Хисматуллин

ООО КБЭР «Банк Казани», Россия, Казань

e-mail: bulat.post@gmail.com

420066, г. Казань, ул. Солдатская, д. 1

Тел. +7 (987) 238-24-00.

Bulat Khismatullin

*Commercial Bank of Economic Development
 "The Bank of Kazan" LLC, Russia, Kazan*

e-mail: bulat.post@gmail.com

1, Soldatskaya str., Kazan, 420066

Phone +7 (987) 238-24-00.

Международными и российскими стандартами аудиторской деятельности устанавливается риск-ориентированный подход к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Однако в нормативных документах не конкретизированы подходы к оценке составляющих аудиторского риска и не формализована взаимосвязь между величиной риска и объемом аудиторской выборки. Зарубежные и российские ученые, занимающиеся проблемами аудита, подробно изучали проблемы и возможности оценки аудиторского риска и методы формирования аудиторских выборок. Тем не менее остается не в полной мере систематизированной взаимосвязь между различными этапами аудита – оценки составляющих аудиторского риска, влияния полученных аудиторских доказательств и полученных оценок аудиторского риска на объем необходимых детальных процедур и определения выборочной совокупности.

Предметом работы является совершенствование методики определения одного из компонентов аудиторского риска – риска необнаружения.

Цель работы – предложить способ определения риска необнаружения, удовлетворяющий требованиям международных и федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также установить взаимосвязь между уровнем риска и объемом аудиторской выборки.

International and Russian audit standards establish risk-based approach to the audit of financial reporting. However, these standards don't contain specified approaches to the assessment of audit risk components and formalized correlation between the risk magnitude and the scope of audit sampling. Foreign and Russian scientists, dealing with audit issues, researched challenges and opportunities of audit risk assessment and methods of forming audit samplings in detail. Nevertheless, the correlation between the various stages of audit remains not fully systematized – assessment of audit risk components and impact of obtained audit evidence and received assessments of audit risk on the amount of necessary procedures and definition of the sampled population. Subject of this work is improving the methods for determining one of the components of audit risk – the detection risk.

Purpose – to provide a method for determining the detection risk that meets the requirements of International and Russian Federal Audit Standards, and also to establish a correlation between the level of risk and the scope of audit sampling.

Ключевые слова: аудиторский риск; риск обнаружения; аудиторская выборка; объем выборки; риск существенного искажения; аудит; аудиторские процедуры.

Key words: audit risk; detection risk; audit sampling; sample scope; risk of material misstatement; audit; audit procedures.

В соответствии с требованиями международных и российских стандартов аудита на этапе планирования аудиторской проверки перед аудитором стоит задача выявить и оценить уровень риска существенного искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности как в целом, так и на уровне предпосылок подготовки такой отчетности.

В российских аудиторских стандартах не освещены подходы к оценке аудиторского риска, в том числе риска существенного искажения. Но при этом, исходя из анализа нормативных документов, можно сделать вывод, что риск существенного искажения является функцией неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Отечественные ученые в области аудита А.Д. Шеремет и В.П. Суйц [8] определяют два основных метода оценки аудиторского риска:

- 1) количественный, предполагающий количественный расчет составляющих аудиторского риска;
- 2) качественный, в соответствии с которым аудиторы определяют уровень аудиторского риска исходя из собственного опыта и знаний аудируемого лица.

Другие известные российские экономисты придерживаются классической модели. Так, профессор В.И. Подольский, профессор А.А. Савин [6] рассматривают аудиторский риск как произведение трех составляющих: неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения. Схожей позиции в выявлении составляющих аудиторского риска (внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска необнаружения) и его оценки придерживаются известные западные экономисты Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек [5], Дж. Робертсон [7]. Иные модели расчета аудиторского риска и его составляющих, связанные с применением теории математической статистики, представлены в научных статьях Ю.Ю. Кочинева [10] и Н.В. Коноваловой [11].

Основываясь на положениях нормативных правовых актов, регулирующих проведение аудиторской проверки, и с учетом позиций видных ученых в области аудита, считаю целесообразным в ходе планирования аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности использовать классическую мультипликативную многофакторную модель расчета аудиторского риска. Формула расчета аудиторского риска имеет вид:

$$AP = PСИ \times PН \quad (1),$$

$$PСИ = НР \times PСК \quad (2),$$

где:

AP – аудиторский риск,

PСИ – риск существенного искажения,

PН – риск необнаружения,

НР – неотъемлемый риск,

PСК – риск средств контроля.

Таким образом, чтобы минимизировать аудиторский риск в целом, необходимо минимизировать риск необнаружения (PН), который является риском самого аудитора и зависит от результатов выполнения аудиторских процедур проверки по существу:

- детальных тестов (процедур) в отношении статей отчетности (классов операций, сальдо счетов, раскрытия информации);
- аналитических процедур проверки по существу.

Следовательно, риск необнаружения состоит из риска необнаружения по результатам аналитических процедур (PНА) и риска необнаружения по результатам детальных процедур (PНД). В этом случае формула расчета аудиторского риска (1) примет вид:

$$AP = PСИ \times PНА \times PНД \quad (3).$$

Как показывает аудиторская практика, аудиторский риск при выборочной проверке не может быть сведен к нулю. Общеизвестным является тот факт, что после выполнения всех спланированных аудиторских процедур и сформированных на их основании выводов аудиторский риск обычно не должен быть выше 5%.

На мой взгляд, с целью оптимизации затрат времени при проведении аудита целесообразно с целью снижения риска существенного искажения в первую очередь проводить аналитические процедуры в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, относящейся к группе однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или случаев раскрытия информации. Аналитические процедуры, выполняемые в качестве аудиторских процедур проверки по существу, позволяют аудитору обрабатывать большой объем хозяйственных операций.

В ходе проведения проверки аудитор может установить, что выполнение только аналитических процедур проверки по существу может быть достаточным для уменьшения риска существенного искажения до приемлемо низкого уровня. При других обстоятельствах, например при достаточно высоком уровне PСИ, уместным будет сочетание аналитических процедур, выполняемых в качестве

Таблица 1. Допустимый риск необнаружения после выполнения детальных процедур

Риск существенного искажения	Риск необнаружения в результате выполнения аналитических процедур	Допустимый риск необнаружения после выполнения детальных процедур
низкий (Н)	низкий	высокий
	умеренный	выше среднего
	высокий	умеренный
ниже среднего (НС)	низкий	высокий
	умеренный	выше среднего
	высокий	ниже среднего
умеренный (У)	низкий	выше среднего
	умеренный	умеренный
	высокий	ниже среднего
выше среднего (ВС)	низкий	выше среднего
	умеренный	ниже среднего
	высокий	низкий
высокий (В)	низкий	умеренный
	умеренный	ниже среднего
	высокий	низкий

аудиторских процедур проверки по существу, и детальных тестов.

Проведение аналитических процедур проверки по существу способствует снижению риска необнаружения в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если аналитические процедуры выявили отклонения между данными, представленными в отчетности, от другой информации, предполагаемых величин, ожидаемых взаимосвязей, то аудитор должен тщательно проанализировать расхождение и получить по ним объяснения руководства аудируемого лица и соответствующие аудиторские доказательства.

При этом необходимо отметить, что в федеральных стандартах аудита (например, в ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры» или в ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства») не установлены критерии оценивания риска необнаружения в результате проведения аналитических или детальных процедур проверки по существу. Отсутствуют данные критерии и в международных стандартах аудита (например, в МСА 520 «Аналитические процедуры»).

Таким образом, выявление критериев оценивания риска необнаружения в результате проведения аудиторских процедур и сбора аудиторских доказательств является задачей внутрифирменных аудиторских стандартов, или стандартов аудита, разрабатываемых саморегулируемыми организациями аудиторов.

В рамках данной статьи мы предлагаем следующий подход к оценке риска необнаружения

в результате выполнения аналитических процедур (РНА): если в результате проведенной аудитором процедуры не выявлено необычных расхождений, то для тех предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, которые относятся к данной процедуре, величина РНА классифицируется как «низкий». То есть отсутствие нарушений при выполнении указанной процедуры позволяет аудитору получить достаточную уверенность того, что риск необнаружения для анализируемых предпосылок низкий.

Если в ходе выполнения процедуры выявлены несущественные расхождения или необычные отклонения и разъяснения руководства аудируемого лица не подтверждают выявленные отклонения, то РНА для предпосылок классифицируется как «умеренный». Аудитор в этом случае не может быть полностью уверенным в том, что отсутствуют искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в рамках тестируемых предпосылок. Иначе – при существенности выявленных отклонений и отсутствии иных аудиторских

доказательств и разъяснений руководства аудируемой компании, адекватно поясняющих выявленную ситуацию, – величина РНА оценивается как «высокая».

Следующей задачей, стоящей перед аудитором после оценки риска необнаружения в результате выполнения аналитических процедур, является оценка допустимого риска необнаружения после проведения детальных процедур (РНД) для каждой из предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Значимость данного показателя объясняется его взаимосвязью с объемом аудиторской выборки при проведении детальных процедур проверки по существу.

Чем выше оценивается допустимое значение РНД, тем ниже может быть объем выборочной совокупности. Исходя из формулы (3) и определив в качестве величины аудиторского риска уровень в 5%, следует, что допустимый риск необнаружения после проведения детальных процедур определяется по формуле:

$$\text{РНД} = \frac{5}{\text{РСИ} \times \text{РНА}} \quad (4).$$

Таким образом, величина РНД обратно пропорциональна уровню РСИ и значению РНА. Автором статьи были проанализированы возможные варианты значений РСИ, РНА и выявлены определенные соотношения между указанными

величинами и допустимым риском необнаружения после проведения детальных процедур. Данные соотношения представлены в табл. 1.

Данные табл. 1 означают, что, например, если риск существенного искажения по какой-либо из предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности оценен аудитором как умеренный, а риск необнаружения в результате выполнения аналитических процедур оценен как низкий, то допустимо принять риск необнаружения в результате выполнения детальных процедур как высокий. Следовательно, аудитор сможет сформировать относительно небольшую выборочную совокупность при проведении детальной процедуры.

Рассмотрим возможность применения допустимого риска необнаружения после выполнения детальных процедур (РНД) для определения количества элементов аудиторской выборки на примере методики, предложенной Т.Г. Шешуковой и М.А. Городиловым [9]. Авторы выделяют способы определения размера выборки из совокупности состоящих из сальдо счетов бухгалтерского учета и размера выборки из генеральной совокупности, состоящих из оборотов по счетам бухгалтерского учета.

При определении количества элементов выборки, составляющих сальдо счетов, аудитору необходимо включить в отдельную группу элементы наибольшей стоимости и «ключевые» элементы и их подвергнуть сплошной проверке. Элементами наибольшей стоимости являются суммы сальдо счетов, которые превышают уровень существенности. К ключевым элементам относятся такие, в которых аудитор считает ошибки и искажения наиболее вероятными, руководствуясь своим профессиональным суждением, а также дополнительной информацией, полученной в ходе аудита (например, такими элементами могут быть признаны сальдо счетов оценочных резервов, сальдо счетов, на которых ведется бухгалтерский учет ценных бумаг, копирующихся на фондовом рынке).

Тогда количество элементов, подлежащих отбору для формирования выборочной совокупности, определяется по следующей формуле [9, с. 101]:

$$OB = \frac{(ГС - ЭН - ЭК) \times КП}{УС \times 0,75} \quad (5)$$

где:

OB – объем выборки,

ГС – объем генеральной совокупности в стоимостном выражении,

ЭН – сумма элементов наибольшей стоимости,

ЭК – сумма «ключевых» элементов,

КП – коэффициент проверки,

УС – уровень существенности.

Коэффициент проверки зависит от уровня аудиторского риска. В данном случае предполагается зависимость не только от уровня риска существенного искажения, но и от уровня риска, связанного, по мнению авторов, с наличием «пересекающихся процедур». Действительно, изучение некоторой совокупности первичных документов по одному из разделов учета происходит во взаимосвязи с документами, относящимися к другому разделу бухгалтерского учета. Таким образом, достоверность бухгалтерских данных из одной области учета оказывает влияние на достоверность данных другой связанной области учета.

Такой подход к определению коэффициента проверки, с точки зрения автора статьи, имеет некоторые недостатки. Во-первых, аудитор может посчитать необходимым начать формировать выборку при проверке одной из существенных статей бухгалтерской отчетности, при этом не проводя иных пересекающихся процедур по другим участкам учета.

Во-вторых, в рамках данного метода не учитывается результат проведения аналитических процедур по проверяемым счетам бухгалтерского учета, а также оценка рисков искажения статей отчетности в разрезе предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. Не оговорено, какая оценка рисков средств контроля учитывается – первоначальная или скорректированная, исходя из результатов тестирования средств контроля.

С точки зрения автора статьи, целесообразно установить взаимосвязь между коэффициентом проверки и значением допустимого риска необнаружения после выполнения детальных процедур. Следует отметить, что детальные процедуры проверки проводятся аудитором с целью контроля за соблюдением одной или нескольких предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

Соответственно при формировании выборки и определении ее объема для каждой из процедур целесообразно применять значения РСИ и РНА для данной предпосылки. Значение допустимого риска необнаружения после выполнения детальных процедур (РНД) находится в зависимости от уточненной (скорректированной) величины риска существенного искажения (после выполнения тестов оценки рисков и средств контроля), и оцененного риска необнаружения в результате выполнения аналитических процедур.

Кроме того, планирование аудиторской проверки предполагает осуществление оценки компонентов аудиторского риска и затем проведения ответных действий (процедур) по уменьшению рисков. При этом в рамках ответных действий первоначально осуществляется оценка рисков и тестирование средств контроля, затем осуществление аналитических процедур по существу и после этого – проведение детальных процедур.

Таблица 2. Величина коэффициента проверки в зависимости от оценок составляющих аудиторского риска (для проверки сальдо счетов)

Степень риска				
неотъемлемый риск	средств контроля	риск необнаружения в результате выполнения аналитических процедур по существу	допустимый риск необнаружения после выполнения детальных процедур	Коэффициент проверки
В	В	Н	У	1,39
В	В	У	У	1,90
В	В	В	Н	2,31
В	У	Н	В	1,05
В	У	У	У	1,61
В	У	В	У	1,90
В	Н	Н	В	0,66
В	Н	У	У	0,66
В	Н	В	У	0,92
У	В	Н	В	1,05
У	В	У	У	1,61
У	В	В	У	1,90
У	У	Н	В	0,66
У	У	У	У	1,20
У	У	В	У	1,39
У	Н	Н	В	0,66
У	Н	У	В	0,71
У	Н	В	У	1,05
Н	В	Н	В	0,71
Н	В	У	У	1,20
Н	В	В	У	1,61
Н	У	Н	В	0,66
Н	У	У	В	0,71
Н	У	В	У	1,05
Н	Н	Н	В	0,66
Н	Н	У	В	0,66
Н	Н	В	У	0,66

В этой связи считаю целесообразным вычислять коэффициент проверки, исходя из допустимых значений риска необнаружения в результате выполнения детальных процедур (РНД). Взаимосвязи между коэффициентом проверки и РНД представлены в табл. 2.

Если аудитору необходимо сформировать выборочную совокупность из элементов, являющихся оборотами по счетам бухгалтерского учета, авторами (Т.Г. Шешуковой и М.А. Гордиловым) предлагается несколько измененная по сравнению с предыдущей методика.

В этом случае также необходимо оценить риск хозяйственной деятельности, риск средств контроля, риск пересекающихся процедур. Но в предложенной ими таблице вместо коэффициента проверки указаны конкретные объемы выборки.

Исходя из тех же причин, описанных выше относительно предыдущего метода определения объема выборочной совокупности, считаю целесообразным внести уточнения в методику и определять объем выборки в зависимости от значений составляющих риска существенного искажения и допустимого риска необнаружения после проведения детальных процедур в разрезе предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Предлагаемый автором способ определения объема выборки представлен в табл. 3.

Рассмотрим возможность применения данного подхода к определению выборки на примере. Предположим, что аудитор на этапе планирования аудиторской проверки оценил неотъемлемый риск как «умеренный», риск средств контроля оценен как «низкий».

В ходе выполнения аудиторского задания аудитором проведены аналитические процедуры проверки по существу дебиторской задолженности, которые выявили существенные расхождения между данными бухгалтерской отчетности и данными бухгалтерского учета. В этом случае риск необнаружения в результате выполнения аналитических процедур по существу (РНА) оценен как «высокий». Основываясь на полученных в ходе выполнения аналитических процедур выводах, аудитор принял решение провести также детальные тесты проверки по существу дебиторской задолженности.

При этом объем выполненных детальных тестов и полученных аудиторских доказательств должен быть достаточен для того, чтобы допустимый риск необнаружения после выполнения детальных процедур был оценен как «умеренный».

Анализ данных, проведенных аудитором, показал, что объем генеральной совокупности составил 144 млн руб. и состоит из сальдо задолженности 47 контрагентов. При этом элементы наибольшей стоимости в сумме составили 60 млн руб. (сальдо задолженности четырех контрагентов), ключевые элементы аудитором не выявлены.

Уровень существенности составил 13 млн руб. В этом случае может потребоваться формирование

Таблица 3. Величина коэффициента проверки в зависимости от оценок составляющих аудиторского риска (для проверки оборотов по счетам)

Степень риска				
неотъемлемый риск	средств контроля	риск необнаружения в результате выполнения аналитических процедур по существу	допустимый риск необнаружения после выполнения детальных процедур	Объем выборки
V	V	H	У	28
V	V	У	У	38
V	V	V	H	46
V	У	H	V	21
V	У	У	У	32
V	У	V	У	38
V	H	H	V	14
V	H	У	У	24
V	H	V	У	32
У	V	H	V	21
У	V	У	У	32
У	V	V	У	38
У	У	H	V	13
У	У	У	У	24
У	У	V	У	28
У	H	H	V	13
У	H	У	V	14
У	H	V	У	21
H	V	H	V	14
H	V	У	У	24
H	V	V	У	32
H	У	H	V	13
H	У	У	V	14
H	У	V	У	21
H	H	H	V	13
H	H	У	V	14
H	H	V	У	14

аудиторской выборки, количество элементов которой определяется по формуле (5). Тогда коэффициент проверки будет равен 1,05 (в соответствии с данными табл. 2).

Расчет объема выборки:
 $OB = ((144 - 60) \times 1,05) : (13 \times 0,75) = 9.$

Таким образом, аудитору необходимо сформировать аудиторскую выборку, в которую будут включены сальдо задолженности четырех крупнейших контрагентов (элементы наибольшей стоимости), а также девять элементов (сальдо расчетов девяти контрагентов), отобранных случайным образом из оставшейся генеральной совокупности.

Обозначенный в данной статье подход к оценке риска необнаружения предполагает последовательное выполнение аудитором процедур проверки по существу (вначале – аналитические процедуры, затем – детальные). Количество детальных процедур и объем необходимых аудиторских доказательств автор статьи предлагает определять перед их выполнением путем расчета допустимого (планируемого, целевого) риска необнаружения после выполнения детальных процедур, исходя из оценки уровня риска необнаружения после проведения аналитических процедур проверки по существу.

Планируемый уровень риска необнаружения характеризует значение, которого необходимо достичь в результате выполнения детальных процедур. Данный уровень риска рассчитывается перед проведением детальных тестов в ходе аудита, и аудитору необходимо учитывать полноту и надлежащий характер полученных аудиторских доказательств в ходе выполнения аналитических процедур.

Такой поэтапный подход позволяет аудитору более обоснованно подойти к составлению плана проверки и его корректировке в ходе аудиторской проверки, избежать потери времени в ходе проверки, а также формировать объем выборки, исходя из точно установленной взаимосвязи между величиной риска и выборкой в соответствии с требованиями международных и российских стандартов аудиторской деятельности.

Эти факторы способствуют оптимизации трудоемкости проведения аудита, что является актуальным в условиях конкуренции на рынке аудиторских услуг и осуществления строгого надзора за деятельностью аудиторских компаний со стороны контролирующих органов (саморегулируемых организаций и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора).



Библиографический список

1. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;fld=134;dst=103521;rnd=189271.8888671275897326;ts=018927131308684434597667> (дата обращения: 26.01.2016).
2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры». – URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;dst=0;rnd=189271.9190969229526065;SRDSMODE=QSP_GENERAL;SEARCHPLUS=%F4%EF%F1%E0%E4%20;EXCL=PBUN%2CQSBO%2CKRBO%2CPKBO;SRD=true;ts=4705727521892716836562174503311 (дата обращения: 26.01.2016).
3. Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 7/2011 «Аудиторские доказательства». – URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=120329;dst=0;rnd=189271.076939408195009;SRDSMODE=QSP_GENERAL;SEARCHPLUS=%F4%F1%E0%E4%207/2011;EXCL=PBUN%2CQSBO%2CKRBO%2CPKBO;SRD=true;ts=906472945189271033182914734741 (дата обращения: 26.01.2016).
4. Методические рекомендации по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности паевого инвестиционного фонда одобрены Советом по аудиторской деятельности Министерства финансов РФ от 26 ноября 2009 г. протокол № 80.
5. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
6. Подольский В.И. Аудит: учебник для вузов. – М.: Юнити-Дана, 2011. – 608 с.
7. Робертсон Дж. Аудит. М.: KPMG; Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
8. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. М.: Инфра-М, 2011. – 448 с.
9. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с.
10. Кочинев Ю.Ю. Оценка аудиторского риска: основы теории // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 1. – С.23–36.
11. Коновалова Н.В. Аудиторский риск: вопросы оценки и управления // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 91–100.
12. International Standard on Auditing 315 Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. – URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf> (дата обращения: 26.01.2016).
13. International Standard on Auditing 520 Analytical Procedures. – URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf> (дата обращения: 26.01.2016).

References

1. Federal Audit Standard № 8 «Ponimanie dejatel'nosti audiruемого lica, sredey, v kotoroy ona osushhestvlyajetsja, i ocenka riskov sushhestvennogo iskazhenija audiruемой finansovoj (buhgalterskoj) otchetnosti» [Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment]. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;fld=134;dst=103521;rnd=189271.8888671275897326;ts=018927131308684434597667> (date of access: 26.01.2016).
2. Federal Audit Standard № 20 «Analiticheskie procedury» [Analytical Procedures]. – URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;dst=0;rnd=189271.9190969229526065;SRDSMODE=QSP_GENERAL;SEARCHPLUS=%F4%EF%F1%E0%E4%20;EXCL=PBUN%2CQSBO%2CKRBO%2CPKBO;SRD=true;ts=4705727521892716836562174503311 (date of access: 26.01.2016).
3. Federal Audit Standard № 7/2011 «Auditorskie dokazatel'stva» [Audit Evidence]. – URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=120329;dst=0;rnd=189271.076939408195009;SRDSMODE=QSP_GENERAL;SEARCHPLUS=%F4%F1%E0%E4%207/2011;EXCL=PBUN%2CQSBO%2CKRBO%2CPKBO;SRD=true;ts=906472945189271033182914734741 (date of access: 26.01.2016).
4. Metodicheskie rekomendacii po provedeniju audita buhgalterskoj (finansovoj) otchjotnosti paeвого investicionnogo fonda [Methodological recommendations for the audit of financial reporting of the mutual investment fund] approved by the protocol № 80 of 26 November 2009 by the Council on audit activities of the Ministry of Finance of the Russian Federation,
5. Arns A., Lobbek Dzh. Audit. – Moscow: Finansy i statistika, 1995. – 560 p.
6. Podol'skij V.I. Audit: textbook for high schools. – Moscow: Juniti-Dana, 2011. – 608 p.
7. Robertson Dzh. Audit. – Moscow: KPMG; Auditorskaja firma «Kontakt», 1993. – 496 p.
8. Sheremet A.D., Sujc V.P. Audit: textbook. – Moscow: Infrma-M, 2011. – 448 p.
9. Sheshukova T.G., Gorodilov M.A. Audit: teorija i praktika primenenija mezhdunarodnyh standartov [Audit: theory and practice of the international standards application]: tutorial. – Moscow: Finansy i statistika, 2005. – 184 p.
10. Kochinev Ju.Ju. Ocenka auditorskogo riska: osnovy teorii [Assessment of audit risk: basic theory] // Audit i finansovyy analiz. – 2009. – № 1. – P.23–36.
11. Konovalova N.V. Auditorskij risk: voprosy ocenki i upravlenija [Audit risk: assessment and management] // Audit i finansovyy analiz. – 2010. – № 5. – P.91–100.

УДК 657:638.1

Биотрансформация и учет биологических активов по справедливой стоимости в пчеловодстве

Biological transformation and accounting of biological assets at the fair value in the apiculture

Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе
e-mail: horuzhiy@list.ru

Константин Акакиевич Джикия

канд. с.-х. наук,
доцент кафедры организации производства и предпринимательства в АПК
e-mail: dzhikiya@list.ru
Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва

Валерий Иванович Хоружий

докт. экон. наук, доцент кафедры антикризисного управления и менеджмента
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49, каб. 3.
Тел. 8 (499) 976–11–87.

Russian State Agrarian University – Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor, Pro-
rector on Economic Work
e-mail: horuzhiy@list.ru

Konstantin Dzhikiya

PhD in Agricultural Sciences, Associate Professor
of the Production Organization and Entrepreneurship
Department in the Agroindustrial Complex
e-mail: dzhikiya@list.ru
Institute of Economics and Crisis
Management, Russia, Moscow

Valeriy Khoruzhiy

Doctor of Economics, Associate Professor of the
Crisis Management and Management Department
Of. 3, 49, Timiryazevskaya str., Moscow, 127550.
Phone 8 (499) 976–11–87.

В статье раскрыты вопросы отражения в бухгалтерском учете биологических активов и результатов их биотрансформации в отрасли пчеловодства. Дан анализ развития отрасли пчеловодства в стране в разрезе федеральных округов и субъектов федерации в общественном секторе производства. Раскрывается действующая методика учета затрат и исчисления себестоимости продукции пчеловодства. Анализируются основные принципы, определяющие сущность справедливой стоимости, обосновывается необходимость использования оценки активов по справедливой стоимости. В работе охарактеризованы преимущества и отличительные особенности основного рынка. Разработан понятийный аппарат учета биологических активов пчеловодства (пчелиных семей), даны критерии их признания в качестве биологических активов, раскрыт

This article reveals issues of accounting of biological assets and results of their biological transformation in the apiculture industry. The analysis of the apiculture industry's development in the context of the Federal districts and the Federation subjects in the public sector of the country is presented. The existing method of cost accounting and production costs calculation of the apiculture is revealed in the article. The authors have analyzed the basic principles that define the essence of fair value and substantiated the necessity for the fair value measurement of the assets. The advantages and distinct characteristics of the primary market are featured in the article. In the article the conceptual framework of accounting of biological assets in the apiculture (bee colonies) is developed, the criteria for their recognition

алгоритм результата биотрансформации биологических активов, представлены группировка биологических активов пчеловодства и методы формирования финансового результата от предпринимательской деятельности в пчеловодстве и представления отчета с использованием оценки по справедливой стоимости.

Ключевые слова: биологические активы; справедливая стоимость; биотрансформация; пчеловодство; фактическая себестоимость; издержки производства; цена; основной рынок; зрелые активы; возобновляемые активы.

as the biological assets are given, an algorithm to determine the result of biological transformation of biological assets is disclosed, biological assets grouping and methods of the financial results formation and reporting using the fair value measurement in the apiculture are presented.

Key words: biological assets; fair value; biological transformation; apiculture; actual costs; manufacturing costs; price; primary market; mature assets; renewable assets.

Состояние пчеловодства в России

Главной проблемой сельскохозяйственных товаропроизводителей является повышение доходности путем снижения себестоимости продукции на основе повышения цен. Основным путем роста эффективности сельского хозяйства и импортозамещения может быть лишь повышение спроса и цен на его продукцию и продовольствие на основе роста доходов основной массы населения.

Используемый в России путь существенного повышения цен на продукцию сельского хозяйства лишь в кризисных ситуациях (после дефолта 1998 года и при подобных обстоятельствах в 2014–2015 годах), наряду с положительным эффектом для сельского хозяйства, приводит к крупным негативным последствиям для всей экономики: снижению реальных доходов основной массы населения, сокращению товарооборота пищевых продуктов и их потребления. В итоге это отрицательно сказывается на производстве.

Реальным выходом из сложившегося в России положения, наряду с повышением уровня государственной поддержки, является перераспределение доходов между группами населения и повышение их покупательной способности. Цены на продукцию сельскохозяйственных производителей должны покрывать издержки при общественно необходимой оплате труда и рентабельности продаж не ниже 15%, а с учетом субсидий – до 25–30%.

Это позволит нормализовать воспроизводство в сельском хозяйстве, обеспечить сохранение и развитие стратегически важных сельских территорий, а также решить многие социальные проблемы села и гарантировать продовольственную независимость и безопасность страны. Данный подход в полной мере относится и к отрасли пчеловодства.

Пчеловодство является традиционной отраслью сельского хозяйства, производящей наиболее ценные и полезные продукты для населения. Исходя из медицинских норм взрослому человеку

необходимо в сутки 20–30 гр. меда, или 7–10 кг. в год. К сожалению, по потреблению меда на душу населения мы значительно уступаем развитым странам. Потребление меда в России в 7 раз меньше, чем в развитых странах.

Основными производителями меда в настоящее время в стране являются личные подсобные хозяйства (ЛПХ), а общественный сектор производства занимает незначительную долю рынка. При достижении декларируемой государством цели выхода из экономического кризиса и роста доходов населения усилятся и экономические мотивы для концентрации пчелосемей и увеличения производства меда в средних и крупных общественных хозяйствах.

В нашей стране пчеловодство имеет долгую историю от бортевого пчеловодства до укрупненных колхозных и совхозных пасек (начиная с 1960-х годов), на которых были механизированы трудоемкие процессы (распечатывание сот, откачка и расфасовка меда, погрузка и разгрузка ульев при их перевозке и т.д.). На пасеках велась племенная работа с пчелами, осуществлялся ветеринарно-санитарный надзор за выполнением правил содержания пчел.

В результате к 1990 году имелось 8,5 млн пчелиных семей, от каждой из которых было получено в среднем по 14 кг товарного меда (а в передовых специализированных хозяйствах по 35–40 кг), его общее производство составило 123 тыс. т. Таким был итог развития отрасли на начало перестроечных реформ в сельском хозяйстве.

В каком же состоянии находится отрасль в настоящее время, имеет ли она перспективы дальнейшего развития? Эти вопросы далеко не риторические (табл. 1).

Из табл. 1 видно, что в целом в России за последние 15 лет наблюдается устойчивый рост производства меда практически по всем федеральным округам, за исключением Южного федерального округа. При этом основное производство сосредоточено в хозяйствах населения.

Таблица 1. Производство меда в Российской Федерации хозяйствами всех категорий

Федеральный округ	Производство меда по годам, т					
	2000	2010	2011	2012	2013	2014
Центральный	11 474	10 307	11 576	13 638	12 464	14 518,8
в том числе хозяйствами населения	10 777	9 956	11 196	13 209	11 989	13 976,9
Северо-Западный	1 622	2 181	1 940	1 580	2 050	2 470,5
в том числе хозяйствами населения	1 552	2 100	1 864	1 519	1 932	2 342,1
Южный	13 941	10 065	8 649	8 680	8 438	7 978,3
в том числе хозяйствами населения	12 851	-	-	-	-	-
Северо-Кавказский	-	2 912	2 977	3 469	4 358	4 860,1
в том числе хозяйствами населения	-	2 717	2 729	3 167	4 020	4 418,5
Приволжский	13 115	14 865	19 293	20 794	25 063	26 773,3
в том числе хозяйствами населения	10 529	13 154	16 954	18 164	22 487	24 311,2
Уральский	1 564	1 472	2 261	2 638	2 119	1 740,4
в том числе хозяйствами населения	1 463	1 442	2 221	2 613	2 097	1 718,7
Сибирский	7 428	6 013	7 026	9 350	8 720	8 907,1
в том числе хозяйствами населения	6 177	5 522	6 513	8 808	8 220	8 344,5
Дальневосточный	5 104	3 721	6 288	4 749	5 235	6 273,2
в том числе хозяйствами населения	4 478	3 485	6 019	4 612	5 069	5 992,3
В целом по России	54 248	51 535	60 010	64 898	68 446	74 867,7
в том числе хозяйствами населения	47 827	48 063	55 855	60 553	64 046	70 250,5

Таблица 2. Данные по производству товарного меда в сельскохозяйственных организациях по федеральным округам Российской Федерации за 2008–2013 годы

Федеральный округ	Производство товарного меда по годам, т					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Центральный	208	182	130	133	136	124
Северо-Западный	23	26	31	29	21	25
Южный	390	283	173	128	110	99
Северо-Кавказский	-	63	123	144	182	180
Приволжский	1 498	1 261	888	795	741	749
Уральский	11	9	4	4	5	5
Сибирский	349	255	256	247	194	178
Дальневосточный	163	121	144	163	69	101
В целом по России	2 642	2 200	1 749	1 642	1 459	1 462

Как видно из данных табл. 2, сельскохозяйственные организации в 2013 году по сравнению с 2008 годом уменьшили объемы производства товарного меда на 44,7%. В среднем ежегодное уменьшение в абсолютном выражении составляло 236 т, или 11,2%. Снижение производства товарного меда сельскохозяйственными организациями произошло практически во всех федеральных субъектах, за исключением Северо-Кавказского и Северо-Западного.

Объем производства медовой продукции, зависит от численности пчелосемей и их продуктивности. Данные, представленные в табл. 3,

свидетельствуют о том, что география размещения пасек по территории субъектов РФ зависит от сложившихся природно-климатических условий, состояния медоносной базы, специализации пчеловодства и логики управления, которая за годы реформирования не претерпела существенных изменений.

В целом же влияние факторов внешней и внутренней среды и связанное с этим повсеместное сокращение численности пчелосемей в общественном секторе производства обусловили уменьшение объемов производства медовой продукции. Исключение составил Северо-Кавказский федеральный округ, хотя и здесь продуктивность пчел имела тенденцию к понижению. Более интенсивное использование пчелосемей наблюдается в Приволжском округе, где несмотря

на снижение их численности достигнут сравнительно высокий выход меда на 1 пчелосемью.

Таким образом, показатели численности, продуктивности и производства товарной продукции в РФ с учетом зональных различий не свидетельствуют пока об успешной адаптации пчеловодства к рыночным условиям. Без государственной поддержки перспективы развития отрасли представляются довольно проблематичными.

Обобщенный анализ численности пчелосемей, размещенных на территории РФ, представлен на рис. 1.

Таблица 3. Показатели пчеловодства по федеральным округам Российской Федерации по сельскохозяйственным организациям за 2011–2013 годы

Федеральный округ	Численность пчелосемей, тыс. шт.			Медопродуктивность (выход меда на 1 пчелосемью), кг		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Центральный	11,5	10,7	9,8	11,6	12,7	12,7
Северо-Западный	2,5	2,3	2,1	11,6	9,1	11,9
Южный	16,4	15,4	14,9	7,8	7,1	6,6
Северо-Кавказский	16,6	21,8	24,6	8,7	8,3	7,3
Приволжский	66,9	53,8	50,2	11,9	13,8	14,9
Уральский	0,9	0,7	0,7	4,4	7,1	7,1
Сибирский	18,6	13,6	13,4	13,3	14,3	13,3
Дальневосточный	3,8	3,9	3,3	42,9	17,7	30,6
В целом по России	137,3	122,2	119,0	12,0	11,9	10,6

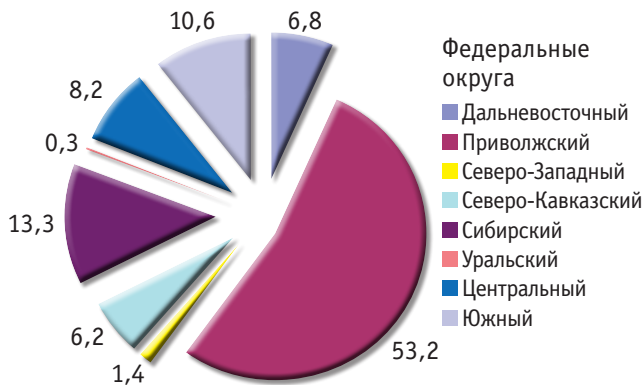


Рис. 1. Структура численности пчелосемей сельскохозяйственных организаций РФ в среднем в 2013 году

Среди федеральных округов выделяется по численности пчелосемей Приволжский федеральный округ. На его долю приходится более половины всех пчел в общественном секторе РФ. Он же является лидером по производству товарного меда. Округ обладает большим потенциалом развития, чему способствует, кроме ценного породного состава пчел, наличие природного ареала распространения энтомофильных деревьев и кустарников, а также посевных медоносов на пашне у входящих в его состав регионов. Их всего 14, но особенно можно выделить Республики Башкортостан и Татарстан.

Лидером в округе является Башкортостан. В нем сконцентрировано 36% всех пчелосемей и производится 38% товарного меда. Показатели пчеловодства по этой республике приведены в табл. 4.

Как следует из данных табл. 4, несмотря на сокращение численности семей пчел в сельскохозяйственных организациях в целом, производство меда уменьшилось незначительно, так как наряду с медовой продукцией пчеловоды республики активно увеличивают выход роев и производство воска. Это связано прежде всего с тем, что в последние годы все больший интерес к данной отрасли проявляется не только у сельскохозяйственных товаропроизводителей, но и у населения, среди которого рои начинают пользоваться все большим спросом. Поэтому их производство растет, что оказывает влияние на некоторое снижение выхода товарного меда. Также все большую популярность в связи с ценными свойствами приобретает прочая продукция пчеловодства.

Подводя итог анализа состояния отрасли пчеловодства в России, можно отметить, что, как и в любом бизнесе, в рыночных условиях предпринимательский успех в пчеловодстве базируется на трех факторах:

- произвести продукцию с наименьшей себестоимостью;
- продать ее по наибольшей цене;
- воспользоваться в максимально возможной степени льготами, субсидиями и другими видами государственной поддержки.

Однако последняя составляющая в большей степени социальная и геополитическая, чем экономическая. А значит, практически не поддается прогнозированию.

Более того, различные группы товаропроизводителей, связанные с производством продуктов пчеловодства, предпочтений в выделении средств бюджетной поддержки практически не имеют. Поэтому в данном контексте остаются только два элемента, две составляющие очевидных конкурентных преимуществ в рамках отрасли – это издержки производства и цена. Важная роль в их реализации принадлежит учету.

Методика учета

Приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 № 792 [1] нормативно закреплена Методика учета затрат на производство и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции, в том числе и продукции пчеловодства, по фактически произведенным затратам, разработанная Российским государственным аграрным университетом – МСХА им. К.А. Тимирязева по заказу Минсельхоза России.

На рис. 2 представлен алгоритм расчета себестоимости продукции пчеловодства по фактическим затратам. Этот нормативный документ является информационной базой для регулирования экономических процессов и реализации принципа «от затрат – к цене».

Однако общим и основным объектом управления в современных условиях становятся деньги. Логика мышления относительно выявления возможностей регулирования экономических

Таблица 4. Показатели пчеловодства Республики Башкортостан за 2008–2013 годы

Категории хозяйств	Годы						В среднем за 2008–2013 годы
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Производство валового меда, т	1441	1223	873	597	549	635	886,3
Производство товарного меда, т	636	570	398	260	175	286	387,5
Производство кормового меда, т	805	653	475	337	374	349	498,8
Численность пчелиных семей, тыс. шт.	32,0	27,1	24,7	17,9	18,6	18,1	23,1
Медопродуктивность пчелиных семей (валовая), кг/семью	45,0	45,1	35,3	33,4	29,5	35,1	38,4

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
 ПРИКАЗ ОТ 6 ИЮНЯ 2003 Г. № 792
 ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ
 ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
 И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ
 В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

- На опыляемые сельскохозяйственные культуры относят 20 – 40% затрат на содержание пчелиных семей, а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны – 40 – 60% (в зависимости от размеров площадей опыляемых культур и их урожайности).
- Себестоимость отдельных видов продукции пчеловодства (мед, новая пчелиная семья и др.) исчисляется путем распределения суммы затрат на содержание пчел по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам продажи (реализации).
- Себестоимость прироста количества сотов определяется по себестоимости толеного кондиционного воска. При этом гнездовой сот размером 435 x 300 мм соответствует 140 г, размером 435 x 230 мм – 110 г, магазинный сот размером 435 x 145 мм – 70 г воска.
- Себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда.
- Валовым выходом меда считается товарный мед (изъятый из ульев) и мед, оставленный в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период.
- Себестоимость одной пчелиной семьи определяется делением затрат, приходящихся на новые пчелиные семьи, на количество этих пчелиных семей.

Рис. 2. Алгоритм расчета себестоимости продукции пчеловодства на основе приказа от 06.06.2003 № 792

процессов и принцип «от затрат – к цене», который ранее лежал в основе механизмов и алгоритмов такого регулирования, в рыночных условиях изменяет свою направленность и становится принципом «от цены – к затратам».

Обновленный принцип становится основополагающим при определении стратегии поведения хозяйствующих субъектов и систем управления производством, в том числе в пчеловодстве. На этой основе зарождается и развивается практика маркетинга как отдельной сферы деятельности, финансового менеджмента и финансового

анализа. Их информационной базой выступают систематизированные данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Обновленное использование теории стоимости, теории ценности и цены составляет в настоящее время методологическую основу для расширения возможностей оценки и калькулирования как важных элементов метода бухгалтерского учета, с помощью которых кроме научно-познавательной реализуют информационную, регулирующую и прогностическую функции учета.

В практике такого использования во время оценки активов признаны три основные ее модификации – прошлая, настоящая и будущая. Все модификации оценки имеют право на существование. В настоящее время как в нашей стране, так и в ведущих странах с развитой рыночной экономикой все большее развитие получает использование будущей оценки. Это связано с потребностями предвидеть будущие результаты деятельности. Так, в учете появилась оценка активов по справедливой стоимости.

Необходимо заметить, что оценка по справедливой стоимости не является результатом волонтаристских решений. Она возникла на основе экономической теории, обобщающей объективный опыт развития рыночных отношений.

Оценка же по фактической себестоимости, как базовая оценка активов, постепенно вытесняется из учета, уступая место оценке по справедливой стоимости. И для этого есть веские основания.

Фактическая оценка под влиянием инфляционного фактора, увеличенного временным фактором, искажает оценку наличного капитала и меру восстановления оборотного капитала. Но последствия этих искажений информации различны.

В первом случае оценка активов по фактической себестоимости (исторической стоимости) ведет к искажению информации о стоимости капитала, вводит в заблуждение

собственников капитала и других пользователей. Во втором – оценка расходов по исторической стоимости также влечет за собой искажение информации под влиянием инфляционного фактора, но с более серьезными негативными последствиями. Занижается стоимость расходов, списываемых на уменьшение выручки. В результате завышается номинальная величина прибыли и занижается сумма оборотного капитала, возмещаемого из выручки.

Калькуляция фактической себестоимости утрачивает свою роль в бухгалтерском финансовом учете, но не полностью. Он сохраняет свою нишу,

активно применяется для внутрифирменного управления издержками и эффективно используется в бухгалтерском управленческом учете.

Справедливая стоимость, по сути, представляет подход, наиболее полно отражающий определение восстановительной стоимости при переоценке активов либо расходов.

Формула справедливой стоимости, закрепленная в МСФО 41 «Сельское хозяйство», устанавливает, что она представляет собой количество денежных средств, достаточных для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки на основном рынке между участниками рынка на дату оценки. Данное определение весьма идеализировано.

Дать количественную оценку справедливой стоимости весьма не просто, поскольку существенное влияние оказывают недостаток информации и субъективный подход к оценке. Наилучшее условие для оценки справедливой стоимости создает наличие основного рынка (рынка с наибольшим для соответствующего актива объемом торгов и уровнем активности), отличительные особенности которого приведены ниже.

1. Обращение однородных товаров.
2. Покупатели и продавцы, желающие совершить сделку, могут быть найдены в любое время.
3. Информация о ценах является публичной и регулярной.

Проблемой для применения справедливой стоимости является слабое развитие в РФ основных товарных рынков. Хотя аналогичные трудности возникают также и в странах с традиционно сложившимися рыночными отношениями. Основные рынки действуют там только для массовых товаров и не характерны для большинства товарных групп, поступающих для продажи. Для них существуют дополнительные условия, позволяющие получать оценку, близкую к справедливой стоимости.

При отсутствии основного рынка для расчета справедливой стоимости можно использовать несколько следующих показателей:

- цена последней сделки на рынке, если хозяйственные отношения не претерпели существенных изменений;
- цена на аналогичные товары, имеющиеся на рынке, скорректированная на соответствующие различия;
- показатели стоимости качественных характеристик товаров;
- при отсутствии цен или других стоимостных показателей справедливую стоимость можно рассчитать по дисконтированной стоимости ожидаемых денежных потоков с коэффициентом дисконтирования, установленным на основе рыночных процентных ставок;
- применение иных методик, позволяющих рассчитать величину справедливой стоимости с достаточной степенью надежности.

Таким образом, оценка по справедливой стоимости, измеряемая ценами организованного рынка

– это один из ключевых и относительно новых методов, целью которого является устранение негативного влияния инфляции на учет. Цены, как показывает практика организованного рынка, оказываются более удобными для учета, чем историческая стоимость.

Такая оценка дает возможность реальной идентификации финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных экономических субъектов. При этом создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах (в статике и динамике). Кроме того, достоинством инструмента справедливой стоимости является получение достоверной информации о планируемых денежных потоках и формирование базы сопоставимой информации.

Исходя из вышеизложенных положений, РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева разработан проект Национального стандарта по учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве, одобренный Научно-техническим советом Минсельхоза России и направленный Минсельхозом России в Министерство финансов РФ для последующего рассмотрения и утверждения. Мы предлагаем ввести понятийный аппарат учета биологических активов пчеловодства по справедливой стоимости.

Пчелиная семья – это самый сложный биологический организм (сообщество медоносных пчел), состоящий из нескольких тысяч рабочих пчел, нескольких сот трутней и пчелиной матки, связанных в единое целое обменом веществ и живущих в улье. Эти особенности дают основание рассматривать пчелиную семью в качестве биологических активов отрасли пчеловодства (входящую в животноводство).

При этом необходимо ввести следующие критерии для признания пчелиной семьи в качестве биологического актива.

1. Семьи пчел, находящиеся на балансе организации, являются контролируемым активом, участвующим в процессе производства продукции (меда, воска, прополиса и пр.) и осуществления работ (таких как опыление растений).
2. Существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, связанных с данным активом.
3. Справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно измерить.

Эти основные критерии позволяют учесть биологические активы (семьи пчел) в качестве самостоятельной учетной категории.

Спецификой семей пчел как биологических активов является то, что они представляют собой живые организмы, подверженные процессам биотрансформации, то есть процессам роста, продуцирования, размножения и вырождения, влекущим за собой качественные или количественные



Рис. 3. Биотрансформация биологических активов пчеловодства

изменения. Результат биотрансформации биологических активов пчеловодства приведен на рис. 3.

Рост подразумевает увеличение качественных характеристик жизненного цикла пчел. Продуцирование – получение продукции в результате биотрансформации актива (меда, воска, прополиса и др.). Размножение – образование дополнительных биологических активов (новые рои пчел). Под вырождением следует понимать утрату индивидуальных свойств пчелиной семьи, связанных с заменой матки, поскольку при этом очень часто семья полностью меняет свои качества и поведение. Утилизация представляет собой удаление мертвых пчел при весенних и осенних ревизиях пасеки, а также погибших роев.

Существенно важной для целей учета является группировка биологических активов. Необходимость учета пчелосемей в качестве объектов учета вызвана следующими причинами.

1. Продолжительность жизни пчелы небольшая (у рабочей пчелы – до 35 дней), поэтому учет целесообразно вести по пчелосемьям (продолжительность жизни которых составляет 2–5 лет), и рассчитывается по продуктивной деятельности

пчелиной матки. В этой связи биологический актив можно считать долгосрочным.

2. Пчелы являются зрелыми активами, так как приносят экономическую выгоду, которая подразумевает продукцию (мед, воск, прополис, маточное молочко и пр., а также работы по опылению растений);

3. Пчелы продолжают свое существование после сбора продукции (меда, воска и пр.), поэтому их можно считать возобновляемыми активами.

Исходя из этих признаков, полагаем, что оценка пчелиной семьи в текущем учете и в бухгалтерской отчетности должна производиться по справедливой стоимости. На величину справедливой стоимости отдельной пчелосемьи могут оказывать влияние такие факторы, как продуктивность породы, возраст матки, результаты взвешивания роя и др.

В результате пчеловодческой деятельности организация получает доходы (расходы) как от первоначального признания семей пчел в качестве биологических активов, так и от медовой и другой продукции, полученных в течение отчетного года.

Такие доходы (расходы) определяются как разность между стоимостью биологических активов (семей пчел) и полученной от них продукции, оцененных по справедливой стоимости, уменьшенной на предполагаемые расходы на месте продажи, и расходами, связанными с биологическими преобразованиями (биотрансформацией), понесенными для получения биологических активов и пчеловодческой продукции.

В течение года затраты, связанные с содержанием биологических активов (семей пчел), учитываемых по справедливой стоимости, а также с получением от них продукции, признаются расходами текущего периода и показываются в Отчете о финансовых результатах в соответствии с характером затрат.

Финансовый результат от предпринимательской деятельности в пчеловодстве состоит из:

- финансовых результатов от первоначального признания пчеловодческой продукции и дополнительных биологических активов (роев);
- финансовых результатов от реализации пчеловодческой продукции биологических активов (семей пчел), оценка которых осуществляется по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых расходов на месте продажи;
- финансового результата от изменения справедливой стоимости биологических активов на дату составления бухгалтерской отчетности, оценка которых осуществляется по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых расходов на месте продажи.

Таким образом, в Отчете о финансовых результатах раскрывается общая сумма прибылей и убытков, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов (семей пчел) и пчеловодческой продукции, а также от изменения справедливой стоимости

биологических активов за вычетом предполагаемых расходов на продажу.

Практическое использование биологических активов в пчеловодстве по предложенным признакам и отражение их в учете и отчетности по справедливой стоимости позволит сформировать полную и достоверную информацию

об их движении, организовать действенный контроль их наличия и эффективного использования, создать полноценные условия управления доходами, расходами и финансовыми результатами отрасли. В конечном итоге это будет способствовать дальнейшему развитию агробизнеса в пчеловодстве.

Библиографический список

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.2003 № 792. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59524> (дата обращения: 21.03.2016).
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве. – М. : ФГБНУ «Росинформагротех», 2011. – 56 с.
3. Гасанов М.Ю. Бухгалтерский учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 4. – С. 24–31.
4. Гасанов М.Ю. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – №12. – С. 73–75.
5. Мухина И.А., Марковина Е.В. Развитие методов оценки в учете продукции сельскохозяйственного производства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2013. – № 6. – С. 26–28.
6. Концевая С.М., Мухина И.А., Концевая С.Р. Совершенствование методики оценки биологических активов свиноводства // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 8. – С. 58–64.
7. Хоружий Л.И., Суслова Т.А. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» – М. : Бухгалтерский учет, 2006. – 168 с.
8. Хоружий Л.И. Оценка справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации // Облік и фінанси (Учет и финансы). – 2013. – № 1(59). – С. 56–60.
9. Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Бухгалтерский учет и оценка экологически чистых биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 10. – С.5–15.
10. <https://www.fedstat.ru/indicator/31363> (дата обращения: 21.03.2016).
11. <http://www.gks.ru/dbscripts/cbsd/DBInet.cgi?pl=1416101> (дата обращения: 21.03.2016).

References

1. Metodicheskie rekomendacii po buhgalterskomu uchetu zatrat na proizvodstvo i kalkulirovaniyu sebestoimosti produkcii (rabot, uslug) v sel'skohoziaystvennykh organizacijah [Methodological recommendations on accounting of manufacturing costs and calculation of production costs (works, services) in the agricultural organizations], approved by the order № 792 of 06.06.2003 by the Ministry of Agriculture of the Russian Federation. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59524> (date of access: 21.03.2016).
2. Metodicheskie rekomendacii po buhgalterskomu uchetu biologicheskikh aktivov i rezul'tatov ih biotransformacii v sel'skom hozjajstve [Methodological recommendations on accounting of biological assets and their biological transformation in the agricultural sector]. – Moscow : FGBNU «Rosinformagroteh», 2011. – 56 p.
3. Gasanov M.Ju. Buhgalterskiy uchet biologicheskikh aktivov v sootvetstvii s MSFO 41 «Sel'skoe hozjajstvo» [Accounting of biological assets in accordance with International Accounting Standard (IAS) 41 «Agriculture»] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2014. – №4. – P. 24–31.
4. Gasanov M.Ju. Problemy adaptacii mezhdunarodnogo standartar finansovoj otchetnosti 41 «Sel'skoe hozjajstvo» [Adaptation Challenges of the International Accounting Standard (IAS) 41 «Agriculture»] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2014. – №12. – P. 73–75.
5. Muhina I.A., Markovina E.V. Razvitie metodov ocenki v uchetu produkcii sel'skohoziaystvennogo proizvodstva [Development of the assessment methods in the accounting of agricultural production] // Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov). – 2013. – № 6. – P. 26 28.
6. Koncevaya S.M., Muhina I.A., Koncevaya S.R. Sovershenstvovanie metodiki ocenki biologicheskikh aktivov svinovodstva [Improvement of the evaluation methods of biological assets in the pig farming] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2015. – №8. – P. 58–64.
7. Khoruzhiy L.I., Suslova T.A. Problemy adaptacii mezhdunarodnogo standartar finansovoj otchetnosti 41 «Sel'skoe hozjajstvo» [Adaptation Challenges of the International Accounting Standard (IAS) 41 «Agriculture»] – Moscow : Buhgalterskiy uchet, 2006. – 168 p.
8. Khoruzhiy L.I. Ocenka spravedlivoj stoimosti biologicheskikh aktivov i rezul'tatov ih biotransformacii [Fair value measurement of biological assets and the results of their biological transformation] // Oblik i finansi (Accounting and Finance). – 2013. – № 1(59). – P. 56–60.
9. Khoruzhiy L.I., Vyruchaeva A.E. Buhgalterskiy uchet i ocnka jekologicheskhi chistyh biologicheskikh aktivov i sel'skohoziaystvennoy produkcii [Accounting and valuation of eco-friendly biological assets and agricultural products] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. – № 10. – P. 5–15.
10. <https://www.fedstat.ru/indicator/31363> (date of access: 21.03.2016).
11. <http://www.gks.ru/dbscripts/cbsd/DBInet.cgi?pl=1416101> (date of access: 21.03.2016).



УДК 657.1

Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий

Features of management and cost accounting depending on the sectorial technology of organizations

Елена Александровна Шароватова

*Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону
докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
e-mail: esharovatova@mail.ru
344093, г. Ростов-на-Дону, ул. Изумрудная, д. 24
Тел. +7 (928) 229-11-51.*

Elena Sharovatova

*Rostov State University of Economics,
Russia, Rostov-on-Don
Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department
e-mail: esharovatova@mail.ru
24, Izumrudnaya str., Rostov-on-Don, 344093
Phone +7 (928) 229-11-51.*

Статья посвящена основным организационным направлениям постановки управленческого учета в коммерческих компаниях в зависимости от их принадлежности к той или иной отраслевой технологии производства. В статье выделено несколько технологий, которые предполагают различные подходы к организации управленческого учета. В качестве примеров для обоснования выводов рассмотрены три вида технологии производства: попроцессная, позаказная, попередельная. Обосновано, что независимо от технологических различий система управления при каждой технологии должна опираться не только на учетную информацию в разрезе технологических объектов управления, но и на информацию по центрам финансовой ответственности. В работе доказательство о целесообразности использования многоуровневых объектов учета при любой производственной технологии основано на существенности издержек не только по технологическому объекту управления, но и по каждому бизнес-процессу.

This article is devoted to the main organizational aspects of the management accounting in business companies depending on their sectorial technology. The article also highlights several technologies that suggest different approaches to the organization of management accounting. Three types of production technology are viewed as examples for the validation of conclusions: Process Costing technology, Order Costing technology, Continuous Operation Costing technology. It is proved that regardless of the technological differences, the management system at each technology should be based not only on the accounting information in the context of technological control objects, but also on the information of the financial responsibility centers. In this article proof of the feasibility of using multi-level objects of accounting at any process technology is based on significant costs not only for technological control object, but also for each business process.

Ключевые слова: управленческий учет; методология; объект учета; заказ; процесс.

Key words: management accounting; methodology; accounting entity; order; process.

Одна из главных задач современного руководителя в управленческой среде – с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении активы. Источником информации об активах является бухгалтерский учет. Однако с помощью регламентного учета оперативно управлять активами невозможно.

Для решения таких задач целесообразно использовать инструменты управленческого учета, который раскрывает, как аналитический учет ключевых показателей во взаимосвязи с различными подсистемами управления (бюджетированием, контролем, анализом) влияет на прибыль организации. Можно утверждать, что «исследуя конкретные пути расширения его (управленческого учета – Прим. автора) возможностей, мы не можем ограничиться лишь учетными знаниями. Одно из условий применения управленческого учета в инновационном процессе – это расширение количества совместно действующих инструментов предоставления знаний об управляемом объекте» [15, с. 126].

К сожалению, менее всего в современной практике действие управленческого учета связывают с особенностями технологии производства в той ли иной отрасли. Есть общепринятые подходы к организации производственного учета, но они в большей степени направлены на исчисление конечной себестоимости продукции вне зависимости от иных признаков. Неудовлетворенность таким подходом проявилась еще в прошлом столетии, когда «на практике стали меньше внимания уделять точности калькуляции, чаще прибегать к усредненному распределению затрат между отдельными продуктами» [6, с. 65].

Конкурентное предпринимательство снова возродило интерес к калькуляционным расчетам, которые позволяют приблизиться к объективному ценообразованию, к перспективной мотивационной политике, к выводам о прибыльности продуктов и пр. В результате в исследованиях выделился ряд подходов к формированию себестоимости, которые обусловили критерии организации управленческого учета.

1. Организация управленческого учета зависит от полноты статей затрат при расчете себестоимости объектов учета, что позволяет формировать полную или сокращенную себестоимость [3; 9].
2. При организации управленческого учета с ориентацией на оперативность формирования себестоимости можно использовать формат нормативной или фактической себестоимости [4; 8].
3. В зависимости от формы взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом возможен один из вариантов организации управленческого учета в отношении себестоимости – интегрированный или автономный подход [1].
4. Организация управленческого учета в зависимости от технологии производства предполагает

выбор одного из возможных методов расчета себестоимости: позаказный, попередельный или попроцессный, что также влияет на организацию управленческого учета [2; 10; 11; 15].

При моделировании набора приемов управленческого учета массовыми в этом направлении являются предложения по использованию различных объектов учета для исчисления себестоимости, которые в большей степени характеризуют конечный результат той или иной технологии производства и в меньшей степени ориентированы на промежуточные результаты производства. Например, в условиях индивидуального производства (судостроение, станкостроение, самолетостроение и пр.) хорошо известен объект учета в виде заказа, на котором последовательно суммируется окончательная себестоимость объекта производства.

В условиях массового производства однотипной продукции, изготавливаемой по конвейерной технологии, также известны объекты производственного учета в виде процессов, которые сегодня объявляются объектами управленческого учета. Перерабатывающие отрасли, выпускающие полуфабрикаты собственного производства, в том числе возможные для продажи (например, чугун, прокат в металлургии), ориентированы на использование производственных переделов в виде объектов производственного учета.

Однако названные объекты учета, известные нам еще со времени централизованного планирования, претерпевают существенную децентрализацию в учете, продиктованную современными проблемами управления издержками. Это связано с постоянным совершенствованием технологии менеджмента, что приводит как к объединению одних процессов и выделению других, так и к появлению новой технологии распределения управленческих расходов, которые также имеют свои особенности управления в производственной бухгалтерии. Все указанное приводит к необходимости систематизации базовых объектов управленческого учета на предприятиях различной отраслевой направленности.

Ключевым приемом организации управленческого учета является выбор объектов системного учета, а также взаимосвязанный с этим выбор метода исчисления себестоимости указанных объектов. Чем детальнее набор объектов управленческого учета, тем качественнее «себестоимостная» информация для оценки результатов бизнеса, которая объединена «унифицированной учетно-информационной моделью, функционирующей на системной основе» [13, с. 96].

Остановимся на примере предприятий, использующих серийную технологию производства товаров. Такие технологии отличаются непрерывной последовательностью сменяющих друг друга технологических процессов, результатом которых является однотипная продукция или услуги,



принципиально не отличающихся друг от друга сырьевой составляющей и трудоемкостью изготовления.

К указанным предприятиям относятся отрасли по производству программного обеспечения, отрасли связи, а также производство различного вида удобрений, лаков, красок, стройматериалов и пр. В качестве объектов управленческого учета в таких производствах, конечно, целесообразно избрать процессы, каждый из которых имеет однородный состав подпроцессов, объем трудоемкости и однотипный натурально-выраженный результат производства. То, что является объектом управления, то же должно стать объектом управленческого учета [7; 8].

Распространенным в практике производственного учета в условиях указанного производства является учет затрат в разрезе технологических процессов. Каждый процесс учитывается на отдельной статье затрат, позволяя экономистам контролировать переменную (прямую) себестоимость процессов. Учет управленческих затрат, относимых к косвенным по отношению к прямым расходам, осуществляется в разрезе самостоятельной номенклатуры затрат вне связи с производственными процессами.

Однако в условиях попроцессной технологии производства в качестве параллельных объектов управленческого учета целесообразно избрать не только производственные процессы, но и сопутствующие им вспомогательные и управленческие процессы. Затраты основных, вспомогательных и управленческих процессов взаимосвязаны с одним из бизнес-процессов организации, которые структурно объединены в систему центров финансовой ответственности (ЦФО). К таковым относятся логистика, учет и управление финансами, маркетинг, управление кадрами, управление экономической безопасностью и др.

В результате концепция управления бизнесом, зависящего от отраслевой технологии, должна опираться не столько на управление издержками в разрезе отраслевых технологических объектов, сколько на управление издержками в разрезе ЦФО. В условиях попроцессного управления каждый рубль затрат целесообразно идентифицировать с тем или иным процессом.

Однако за каждый процесс на любом предприятии несет ответственность конкретное ответственное лицо в составе управленческого персонала, что практически превращает его в объект управленческого учета. На предприятии не должно быть затрат, за которые несут ответственность два топ-менеджера. Иначе можно утверждать, что за эти затраты вообще никто не отвечает. Таким образом, деление абсолютно всех затрат на процессы и ЦФО практически исключает категорию постоянных затрат и выдвигает на первый план учет ответственности за бизнес-процессы предприятия. В рамках каждого процесса все затраты становятся переменными, имеют однородную

природу потребления, а их уровень во взаимосвязи с уровнем деятельности является базой для оценки функциональных способностей руководителя центра финансовой ответственности.

Этим определяется особенность управления в рамках попроцессной технологии производства. При этом категория «ЦФО» не является новацией в микроэкономике. В литературе ЦФО представлены как часть организации, по которой целесообразно аккумулировать бухгалтерскую информацию о деятельности менеджера центра [5; 23; 10].

Своими особенностями отличаются процессы по изготовлению уникальной, индивидуальной продукции, выпускаемой малыми сериями, что характерно для организаций приборостроения, судостроения, вертолетостроения и пр. Рациональным приемом формирования в учете затрат и расчета себестоимости на таких предприятиях является позаказный метод учета, имеющий особые принципы реализации в учетном механизме для целей управления технологическими издержками. В условиях позаказного производства калькулируемым объектом становится производственный заказ, аккумулирующий в себе прямые затраты производства и часть косвенных расходов.

Однако наиболее рациональным вариантом метода учета издержек в условиях позаказного производства может служить его вариация, при которой используется несколько иное понимание «заказа». В качестве объектов учета при этом избираются не только индивидуальные заказы, представленные в договорах с внешними контрагентами, но и заказы по обеспечению внутренних потребностей предприятия.

В этом случае объектами управленческого учета в организации становятся заказы на выполнение, например, ремонтных работ по восстановлению напольного покрытия в цехе, производство офисной мебели для управленческих служб собственными силами (при наличии участка по изготовлению изделий из дерева), ремонт дорожного покрытия на территории предприятия (при наличии ремонтного участка) и иные виды услуг.

В результате объекты управления в условиях позаказной технологии ориентированы на конкретного внешнего или внутреннего потребителя. В рамках одного заказа объединяются затраты, за уровень которых несут ответственность различные менеджеры.

Поскольку сама система управления базируется на документальном подтверждении в учете взаимосвязи издержек и ответственного лица за них, то в нагрузку к технологическим объектам учета при позаказном методе также появляется необходимость учета затрат в разрезе центров финансовой ответственности. Так же как и при попроцессном методе, эти объекты учета не имеют калькуляционных единиц, а издержки по ним формируются по прямому признаку, поскольку

учитываются в месте первичного возникновения ответственности и не требуют перераспределения между иными бизнес-процессами.

В результате при позаказной системе объекты технологического учета объединяются с объектами управленческого учета в виде центров финансовой ответственности (или бизнес-процессов). Это позволяет контролировать не только технологическую себестоимость, но и «функциональную» себестоимость зоны ответственности менеджеров.

Наконец, в условиях попердельной технологии производства с позиций управления затраты также должны быть учтены в первую очередь в разрезе технологических переделов, а во вторую – в разрезе центров финансовой ответственности. Первый уровень учета позволяет контролировать технологию производства, второй – оценивать систему управления в условиях этой технологии.

Такая же ситуация в условиях использования непризнанных методик учета с точки зрения их названий, но действующих на практике, когда в качестве объектов производственного учета выступает деталь, узел или агрегат. Независимо от технологии целесообразно использовать еще один уровень учета издержек – это места возникновения затрат (производственные, обслуживающие и непроизводственные подразделения). Они позволяют оценить функциональные способности руководителей уже среднего уровня (начальников цехов, служб, отделов) по управлению издержками и используются для оценки и анализа вклада каждого подразделения в совокупные издержки предприятия. В целом последовательность формирования учетной методики для целей управления издержками можно представить следующим набором процедур:


- обоснование исходных целей учета затрат в условиях конкретной технологии;
- выбор статей затрат для контроля технологических издержек;

Библиографический список

1. Бодяко А.В. Концептуальная характеристика роли бухгалтерского учета и контроля в иерархии корпоративной системы управления // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 3 (110). – С. 68–74.
2. Бодяко А.В. Мониторинг средств внутреннего контроля экономических субъектов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 6. – С. 3–5.
3. Бортников А.П. Нормативный учет затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 64 с.
4. Зеленев В.В. Нормативный метод планирования, калькулирования затрат на производство ремонтных работ экономических субъектов // Духовная ситуация времени. Россия XXI век. – 2015. – № 2 (5). – С. 41–43.

- группировка статей затрат в разрезе технологических объектов учета (процессы, заказы, переделы) в зависимости от технологии производства;
- формирование справочника технологических объектов управленческого учета (первый уровень учета и контроля затрат);
- распределение статей затрат между бизнес-процессами (ЦФО);
- формирование справочника ЦФО как объектов управленческого учета (второй уровень учета и контроля затрат).

Двухуровневый подход к организации управленческого учета затрат ориентирован на любую технологию производства, что позволит расширить оценку риска, связанного с изменением уровня затрат, провести оперативный анализ безубыточности, обосновать альтернативные решения для успешного проведения мотивационной политики с учетом функциональных способностей менеджеров компании. Положительным эффектом такого подхода является тот аргумент, что руководители первого уровня управления обладают достаточными полномочиями, чтобы по результатам управленческого учета нести ответственность за соблюдение бюджетных параметров в отношении подотчетных им издержек.

Таким образом, целесообразность использования многоуровневых объектов учета при любой производственной технологии оправдана ответственностью издержек не только по технологическому объекту управления, но и по каждому бизнес-процессу. Это обусловлено необходимостью юоценки функциональных способностей руководителей как верхнего, так и среднего уровней управления. Такая структурность управленческого учета позволит оценить каждый ЦФО на предмет функциональной пригодности в системе управления любого предприятия. 

References

1. Bodjako A.V. Konceptual'naja harakteristika roli buhgalterskogo ucheta i kontrolja v ierarhii korporativnoj sistemy upravlenija [Conceptual characteristic of the role of accounting and control in the hierarchy of corporate management system] // Sibirskaaja finansovaja shkola. 2015. – № 3 (110). – P. 68–74.
2. Bodjako A.V. Monitoring sredstv vnutrennego kontrolja jekonomicheskikh sub#ektov [Monitoring of the internal control means of the economic entities] // Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov). – 2015. – № 6. – P. 3–5.
3. Bortnikov A.P. Normativnyj uchet zatrat v promyshlennosti [Regulatory cost accounting in the production sector]. – Moscow : Finansy i statistika, 1982. – 64 p.
4. Zelenov V.V. Normativnyj metod planirovanija, kal'kulirovanija zatrat na proizvodstvo remontnyh rabot jekonomicheskikh sub#ektov [Normative method of costs calculation of production of remedial works of the economic entities] // Duhovnaja situacija vremeni. Rossija XXI vek. – 2015. – № 2 (5). – P. 41–43.



5. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М. : ЮНИТИ, 1998. – 247 с.
6. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. / 5-е изд., изм. и доп. – М. : Дашков и К, 2009. – 477 с.
7. Николаева О.А., Шишкова Т.В. Управленческий учет : учеб. пособие. – М. : изд-во УРСС, 1997. – 368 с.
8. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
9. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
10. Пономарева С.В. Принципы, методы и инструменты формирования бухгалтерской отчетности для целей управления сегментами бизнеса // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 4. – С. 181–187.
11. Пономарева С.В. Соотношение системы управления финансовыми рисками с внутренним контролем // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 60–65.
12. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Выявление и минимизация асимметричной информации в учетно-аналитической системе // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 4. – С. 40–47.
13. Шароватова Е.А. Системное моделирование управленческой деятельности на основе базовых инструментов учета в сфере управления // TERRA ECONOMICUS. – 2011. – №3. – т. 9, ч. 2.
14. Шароватова Е.А. Современные подходы к сегментированию управленческого учета в сфере управления // Вестник ДГТУ. – 2011. – № 8 (59). – Т. 11. – Вып. 1.
15. Шашурин Ю.С., Черезов А.В. Себестоимость в оперативном управлении предприятием. – М. : Дека, 2000. – 212 с.
5. Karpova T.P. Upravlencheskij uchet [Management accounting]. – Moscow : UNITI, 1998. – 247 p.
6. Kerimov V.Je. Buhgalterskij upravlencheskij uchet [Management accounting] : textbook. – the 5th ed., rev. and add. – Moscow : Dashkov i K, 2009. – 477 p.
7. Nikolaeva O.A., Shishkova T.V. Upravlencheskij uchet [Management accounting] : tutorial. – Moscow : izd-vo URSS, 1997. – 368 p.
8. Nikolaeva S.A. Osobennosti ucheta zatrat v uslovijah rynka: sistema «direkt-kosting». Teorija i praktika [Features of cost accounting in the market conditions: direct-costing system. Theory and practice]. – Moscow : Finansy i statistika, 1993. – 128 p.
9. Nikolaeva S.A. Principy formirovanija i kal'kulirovanija sebestoimosti [Principles of formation and calculation of the cost]. – Moscow : Analitika-Press, 1997. – 144 p.
10. Ponomareva S.V. Principy, metody i instrumenty formirovanija buhgalterskoj otchetnosti dlja celej upravlenija segmentami biznesa [Principles, methods and tools for formation of the accounting statements for the business segments management purposes] // Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyj universitet upravlenija). – 2013. – № 4. – P. 181–187.
11. Ponomareva S.V. Sootnoshenie sistemy upravlenija finansovymi riskami s vnutrennim kontrolom [Ratio of the financial risk management system with the internal control] // Uchet. Analiz. Audit. – 2014. – № 1. – P. 60–65.
12. Khoruzhy L.I., Katkov Ju.N. Vyjavlenie i minimizacija asimmetrichnoj informacii v uchetno-analiticheskoj sisteme [Disclosure and minimization of the asymmetric information in the accounting and analytical system] // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2014. – №4. – P. 40–47.
13. Sharovatova E.A. Sistemnoe modelirovanie upravlencheskoj dejatel'nosti na osnove bazovyh instrumentov ucheta v sfere upravlenija [System modeling of management activity based on the basic tools of accounting in the management sphere] // TERRA ECONOMICUS. – 2011. – №3. – Vol. 9, part 2.
14. Sharovatova E.A. Sovremennye podhody k segmentirovaniju upravlencheskogo ucheta v sfere upravlenija [Modern approaches to the segmentation of management accounting in the management sphere] // Vestnik DGTU. – 2011. – № 8 (59). – Vol. 11. – Part. 1.
15. Shashurin Ju.S., Cherezov A.V. Sebestoimost' v operativnom upravlenii predpriyatijem [Prime cost in the operational management of the entity]. – Moscow : Deko, 2000. – 212 p.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ



ИПБ России объявляет о старте масштабной программы по повышению профессионального уровня бухгалтеров. Совместно с территориальными организациями профессиональных бухгалтеров, ведущими центрами подготовки и госструктурами ИПБ России проведет ряд мероприятий в красивейших городах нашей страны и ближайшего зарубежья.



Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:

+7 (495) 720 54 55

 www.ipbr.org



АБХАЗИЯ



КАЗАНЬ



МОСКВА



МУРМАНСК



САНКТ-ПЕТЕРБУРГ



ЯЛТА