

№1/2016

УЧРЕДИТЕЛЬ:
Саморегулируемая организация
аудиторов «Аудиторская
палата России» (Ассоциация)

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ:

А.Г. Грязнова, заслуженный
деятель науки Российской
Федерации, д.э.н., профессор,
Президент Финансового
университета при
Правительстве Российской
Федерации

А.А. Аузан, д.э.н., профессор,
декан экономического
факультета МГУ
им. М.В. Ломоносова

М.Д. Винокуров, вице-
президент Центрального
совета СРО АПР

И.А. Козырев, заместитель
главного бухгалтера
ОАО «ЛУКОЙЛ»

О.Л. Маргания, к.э.н., доцент
кафедры экономической теории
и экономической политики,
декан экономического факультета
Санкт-Петербургского
государственного
университета

В.Я. Соколов, д.э.н., профессор,
главный редактор журнала

А.В. Турбанов, доктор
юридических наук, профессор,
заведующий кафедрой
«Регулирование деятельности
финансовых институтов»
факультета финансов
и банковского дела Российской
академии народного хозяйства
и государственной службы
при Президенте
Российской Федерации,
Президент Центрального
совета СРО АПР

В.Г. Шубаева, д.э.н.,
профессор, декан факультета
экономики и финансов
Санкт-Петербургского
государственного
экономического университета

Журнал включен в Перечень
ведущих рецензируемых
научных изданий ВАК
Министерства образования
и науки РФ

Аудиторские Ведомости

СОДЕРЖАНИЕ

ОТ РЕДАКТОРА

В новом году 3

ХРОНИКА

Аудиторская палата России отметила 20-летний юбилей ... 5

Аудиторам разъяснили перспективы применения
Профессионального стандарта «Аудитор» 7

Первое заседание Комиссии РСПП по аудиторской
деятельности 8

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА

О.Л. ОСТРОВСКАЯ

Совершенствование методологии аудита в условиях
реализации стратегии устойчивого развития 9

Е.М. ГУТЦАЙТ

Построение стоимостных динамических рядов показателей
рынка аудиторских услуг 27

Т.В. ШУБИНА

Оценка эффективности деятельности бюджетной
организации в процессе аудиторской проверки 38

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

И.А. ЛИСОВСКАЯ, Е.В. ЧИПУРЕНКО, Н.Г. ТРАПЕЗНИКОВА

Современные методы оценки в финансовом учете:
МСФО и РСБУ 51

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

М.Н. СЕМИКОЛЕНОВА

К вопросу о принципах управленческого учета 66

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ

В.Н. ЖУКОВ

Внутренний финансовый контроль в ракурсе
управленческой парадигмы 78

БИБЛИОГРАФИЯ

М.В. МЕЛЬНИК

Развитие аудита: научная и учебная литература 85

№1/2016

Audit Journal

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Главный редактор

В.Я. Соколов – д.э.н., профессор,
Санкт-Петербургский
государственный экономический
университет, партнер РвС

**Заместитель главного
редактора**

М.В. Мельник – заслуженный
деятель науки Российской
Федерации, д.э.н., профессор,
Финансовый университет при
Правительстве Российской
Федерации

**Члены редакционной
коллекции:**

М.М. Гурская, к.э.н., доцент
кафедры бухгалтерского
учета и аудита, Кубанский
государственный университет

Ж.-Г. Дегос (Jean-Guy
Degos), доктор, профессор,
Университет Монтезьё Бордо
IV (Université Montesquieu
Bordeaux IV), Франция

И. Душанов, д.э.н., профессор,
Университет национального
и мирового хозяйства
(Университет за национално
и световно стопанство),
Болгария

О.Б. Иванов, д.э.н.,
профессор, директор ОАО
«Российские железные
дороги» по внутреннему
контролю и аудиту, член
совета НП «Национальное
объединение внутренних
аудиторов и контролеров»,
заведующий кафедрой
корпоративного менеджмента
Московского государственного
университета путей сообщения

В. Лакис (Vaclavas Lakis),
доктор, профессор, Вильнюсский
университет (Vilniaus
universitetas), Литва

В.П. Суйц, д.э.н., профессор,
заведующий кафедрой
учета, анализа и аудита
экономического факультета
МГУ им. М.В. Ломоносова

А.А. Шапошников, д.э.н.,
профессор, Новосибирский
государственный технический
университет

CONTENTS

EDITOR'S NOTE

The new year overview3

CHRONICLES

The Audit Chamber of Russia marked its 20th anniversary5

Auditors were briefed on the prospects of applying the
«Auditor» Professional Standard7

The first meeting of the Russian Union of Industrialists and
Entrepreneurs (RSPP) Commission to discuss auditing activity .8

THE THEORY AND PRACTICE OF AUDIT

O.L. OSTROVSKAYA

Improving the audit approach in the context of sustainable
development strategy implementation9

E.M. GUTTSAIT

Building time series of fees for the audit services market27

T.V. SHUBINA

Performance evaluation of a public sector entity in the course
of the audit38

ACCOUNTING AND REPORTING

I.A. LISOVSKAYA, E.V. CHIPURENKO, N.G. TRAPEZNIKOVA

Advanced measurement methods in financial accounting:
IFRS and RAS51

MANAGEMENT ACCOUNTING

M.N. SEMIKOLENOVA

More on management accounting principles66

INTERNAL CONTROLS

V.N. ZHUKOV

Financial internal controls from the perspective of management
paradigm78

BIBLIOGRAPHY

M.V. MELNIK

Audit profession development: academic and educational
literature85



В.Я. СОКОЛОВ,
главный редактор

В НОВОМ ГОДУ

V.YA. SOKOLOV

THE NEW YEAR OVERVIEW

В новогодних поздравлениях читателям повелось писать о достижениях прошлого года и ожиданиях лучшего будущего. Но, будучи реалистами, мы требуем невозможного и хотели бы вспомнить не только прошлый год, но и более отдаленные от нас события. В 2016 г. исполняется 50 лет почти забытому событию: выходу постановления ЦК КПСС и СМ СССР от 21 мая 1963 г. № 564 «Об улучшении руководства внедрением вычислительной техники и автоматизированных систем управления в народное хозяйство». Принятие этого постановления предусматривало утопическую революцию – создание ОГАС – автоматизированной системы управления советской экономикой, которая долж-

**Суровые годы уходят....
За ними другие приходят –
Они будут тоже трудны.**

Ю. Ким

на была решить все экономические проблемы в стране. ОГАС предполагала создание единого банка данных ГВЦ (Главного вычислительного центра), в который по сетям связи поступала бы информация о работе всех предприятий страны. ГВЦ должен был обрабатывать всю поступающую информацию, находить оптимальные варианты планирования, сигнализировать об имеющихся местах в экономике диспропорциях. По мысли разработчиков в результате должен был быть получен объективный образ происходящих в народном хозяйстве процессов, которыми государственные органы управляли бы в режиме реального времени. Технически ОГАС представлялась как еди-

ная сеть из тысяч вычислительных центров, покрывающих территорию всего СССР. Идея вполне и советская, и социалистическая оказалась невыполненной и невыполнимой, а автоматизация учета произошла на наших глазах вполне естественным путем в результате технического прогресса и либерализации экономики. Тем не менее ручное управление, всегда стремящееся к реальному времени, продолжает оставаться популярным в нашей стране. Нормотворчество разного рода только ширится. Прошедший год в этом смысле очень показателен, а в новом году мы отметим 20 лет с момента принятия первого в нашей стране закона о бухгалтерском учете – большая дата, особенно, если учесть, что тысячу лет бухгалтерия у нас успешно работала без закона, что вовсе не означает незаконно, как замечательно писал любимый бухгалтерами А.К. Толстой: «Ходят Божии планеты без инструкции цензурной». Впрочем, он же предупреждал: «Ходить бывает склизко по камешкам иным, итак, о том, что близко, мы лучше умолчим» и стараемся вопреки предупреждению Бисмарка извлечь положительный опыт из ошибок прошлого. Технический прогресс в отличие от нравственного очевиден. Работы по автоматизации учета продолжают все возрастающими темпами. На очереди аудит. Управляющий партнер PwC в России Игорь Лотаков в интервью газете «Коммерсантъ» отметил: «Сейчас стало очевидным, что с развитием современных технологий гораздо дешевле проверить весь массив данных, чем делать это на выборочной основе. Это фундаментально поменя-

ет индустрию. На сегодняшний день большая часть аудиторской работы — это, если так можно выразиться, «ручной труд» и меньшая доля – компьютерные технологии. Придем же мы к тому, что в скором времени практически вся работа будет делаться с применением IT-технологий, и это кардинально изменит структуру затрат, изменит профессию. Мы вернемся к тому, с чего, собственно, аудит начинался, – к сплошной проверке, но на принципиально другом, более высоком уровне. Аудиторы будущего должны будут, с одной стороны, профессионально владеть информационными технологиями, а с другой – уметь анализировать получаемые результаты. Профессия фундаментально трансформируется, в том числе изменятся, естественно, и требования, предъявляемые к подготовке кадров.

Кроме того, следует иметь в виду, что с 2017 г. Россия вводит международные стандарты аудита, и одно из главных изменений в этой связи – утверждение нового формата аудиторского заключения. Оно станет расширенным, будет включать в себя ту информацию, которую раньше мы как аудиторы давали менеджменту по итогам проверки. А новый подход к аудиту с использованием IT-технологий предоставит больше возможностей для раскрытия такой информации в формате расширенного заключения» (<http://www.pwc.ru/ru/about/interview-with-igor-lotakov.html>). Так что в Новом году будет чем заняться. А наш Журнал обещает как своевременно, так и полно информировать вас о новостях нашей науки и практики.

АУДИТОРСКАЯ ПАЛАТА РОССИИ ОТМЕТИЛА 20-ЛЕТНИЙ ЮБИЛЕЙ

THE AUDIT CHAMBER OF RUSSIA MARKED ITS 20TH ANNIVERSARY



Т.П. Брагина, генеральный директор СРО АПР, и А.В.Мурычев, исполнительный вице-президент Российского союза промышленников и предпринимателей

Саморегулируемая организация аудиторов «Аудиторская палата России» (СРО АПР) отметила свой 20-летний юбилей. Праздничное мероприятие, посвященное этому событию, состоялось 18 декабря в Конгресс-цент-



А.Д. Овакимян, председатель совета директоров Аудиторской фирмы «Авуар», председатель Совета Уральского регионального филиала СРО АПР, и А.В. Турбанов, Председатель Центрального Совета СРО АПР

ре Торгово-промышленной палаты Российской Федерации.

В адрес АПР поступили поздравления от Государственной Думы, Правительства Российской Федерации, Администрации Президента Российской Федерации,

Счетной палаты Российской Федерации, Росфинмониторинга, Международной федерации бухгалтеров, других ведомств и организаций.

Поздравить СРО АПР пришли более 100 гостей, в том числе А.В. Мурычев, исполнительный вице-президент Российского союза промышленников и предпринимателей, К.Н. Апрельев, сопредседатель совета ТПП РФ по саморегулированию предпринимательской и профессиональной деятельности, Р.П. Булыга, проректор по стратегическому развитию и практико-ориентированному образованию Финансового университета при Правительстве РФ, представители аудиторского сообщества, саморегулируемых организаций, ведущих экономических вузов.

Открывая торжественный вечер, Председатель Центрального Совета СРО АПР А.В. Турбанов отметил, что «впереди новый этап развития и совершенствования деятельности Аудиторской палаты России. Позиция СРО АПР была и остается последовательной и открытой. Мы убеждены, что наше СРО останется сообществом единомышленников, заинтересованных в стабильной и сильной профессиональной организации, уважаемой и своими членами, и государственными органами». Т.П. Брагина, генеральный директор СРО АПР, в своем выступле-

нии поблагодарила партнеров и коллег, в частности членов Центрального Совета, руководителей профильных комитетов, представителей региональных филиалов СРО АПР и работников генеральной дирекции за слаженную, эффективную работу по реализации принципов саморегулирования и реформированию аудиторской отрасли.

Выступая от лица ТПП, К.Н. Апрельев выразил признательность Аудиторской палате России за то, что ее представители принимают активное участие во многих начинаниях ТПП, особенно в тех, которые касаются совершенствования механизма саморегулирования в России.

А.В. Мурычев в своем выступлении отметил, что СРО АПР, которая сегодня объединяет лучших профессионалов аудиторского сообщества, все эти годы вносила существенный вклад в развитие рынка аудиторских услуг в России. Александр Васильевич вручил Почетную грамоту РСПП генеральному директору СРО АПР Т.П. Брагиной, тем самым отметив ее заслуги в развитии аудиторского дела в нашей стране.

Теплые поздравления прозвучали от коллег из других СРО аудиторов. В заключение состоялось награждение лучших аудиторов и работников СРО АПР медалями «Почетный аудитор» и грамотами.

АУДИТОРАМ РАЗЪЯСНИЛИ ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СТАНДАРТА «АУДИТОР»

AUDITORS WERE BRIEFED ON THE PROSPECTS OF APPLYING THE «AUDITOR» PROFESSIONAL STANDARD

23 декабря 2015 г. состоялась конференция «Применение Профессионального стандарта «Аудитор». Организаторами конференции выступили Министерство финансов РФ, НИИ труда и социального страхования Минтруда России и Аудиторская служба «СТЕК» – компания-разработчик стандарта.

Целью конференции было разъяснение положений профстандарта, обсуждение порядка применения стандарта в деятельности аудиторских организаций, а также перспектив его дальнейшего развития.

В конференции приняли участие директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России **Леонид Зиновьевич Шнейдман**, Руководитель комиссии по контролю качества Рабочего органа САД **Анна Юрьевна Кунегина**, главный методист АНО «ЕАК» **Елена Витальевна Старовойтова**, генеральный директор Аудиторской службы «СТЕК» **Максим Николаевич Семенов**, Руководитель Экспертного совета по вопросам, связанным с разработкой профессионального стандарта аудитора, Рабочего органа САД **Сергей Сергеевич Суханов**, а также представители СРО аудиторов, руководи-

тели аудиторских организаций, представители вузов и научных кругов.

Л.З. Шнейдман подчеркнул значительную роль разработчика – Аудиторской фирмы «СТЕК» – в деле становления национальной системы квалификаций. Леонид Зиновьевич отметил, что выход двух смежных профессиональных стандартов – «Бухгалтер» и «Аудитор» – знаменует новый этап в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии, заключающийся по сути в оформлении этих профессий.

В ходе конференции были освещены вопросы взаимосвязи профессионального стандарта и системы внешнего контроля качества аудиторских услуг и необходимость отражения положений профстандарта в системе внешнего контроля со стороны СРО аудиторов, влияния профессионального стандарта «Аудитор» на формирование образовательных программ.

Представители Аудиторской службы «СТЕК» подробно рассказали о трудовых функциях и формировании штата аудиторской организации, кадровых документов и регламентов с учетом положений профессионального стандарта, а также требованиях к образованию и обучению работников аудиторской компании,

определенные профессиональным стандартом. Участники конференции получили пошаговую инструкцию, где и какие изменения потребуются в кадровой работе и профессиональной деятельности в аудиторских фирмах для приведения в соответствие с профстандартом.

От участников конференции было получено большое число вопросов, на которые выступающие эксперты дали подробные ответы.

Согласно Информационному сообщению Минфина России от 16 декабря 2015 г., мониторинг содержания профессиональной деятельности в целях внесения изменений в профессиональный стандарт «Аудитор» проводит разработчик проекта этого стандарта – ООО «Аудиторская служба «СТЕК».

*Материал предоставлен
Аудиторской службой «СТЕК».*

ПЕРВОЕ ЗАСЕДАНИЕ КОМИССИИ РСПП ПО АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

THE FIRST MEETING OF THE RUSSIAN UNION OF INDUSTRIALISTS AND ENTREPRENEURS (RSPP) COMMISSION TO DISCUSS AUDITING ACTIVITY

16 декабря 2015 г. состоялось первое заседание Комиссии РСПП по аудиторской деятельности на тему «Совершенствование механизмов саморегулирования в России (о внесении изменений в Федеральный закон «О саморегулируемых организациях)». Заседание вел председатель Комиссии, Председатель Центрального Совета СРО «Аудиторская палата России», член Правления РСПП **А.В. Турбанов**.

В заседании Комиссии приняли участие **А.В. Мурычев**, исполнительный вице-президент РСПП, представители Банка России, представители малых, крупных и средних аудиторских организаций, руководители подразделений внут-

реннего аудита общественно значимых российских компаний.

С докладами выступили **А.Г. Литвак**, заместитель директора департамента государственного регулирования в экономике Минэкономразвития России, **А.В. Варварин**, вице-президент – управляющий директор управления корпоративных отношений и правового обеспечения РСПП, **В.С. Плескачевский**, сопредседатель Совета РСПП по развитию саморегулирования, член Правления РСПП.

По итогам обсуждения Комиссией были одобрены предложения к проекту Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О саморегулируемых организациях».



О.Л. ОСТРОВСКАЯ,
кандидат экономических наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита
Санкт-Петербургского государственного
экономического университета
ifrs89fcbu@rambler.ru

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ АУДИТА В УСЛОВИЯХ РЕАЛИЗАЦИИ СТРАТЕГИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

ключевые слова: объекты аудита устойчивого развития, экологическая категория финансовой отчетности, существенность аудита с учетом устойчивого развития, аудиторское заключение и устойчивое развитие, отчетность GRI, экологический учет

Рассмотрены вопросы повышения качества аудита финансовой отчетности путем пересмотра подхода к определению объектов аудита, уточнения порядка расчета существенности во взаимосвязи с качеством информации, формируемой в бухгалтерском учете. Особое внимание уделено аудиту экологических аспектов операционной деятельности организаций. Даны предложения по уточнению методов бухгалтерского учета и аудита объектов в целях создания условий для формирования информации, необходимой для управления устойчивым развитием.

O.L. OSTROVSKAYA

IMPROVING THE AUDIT APPROACH IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT STRATEGY IMPLEMENTATION

key words: entities subject to sustainability assurance, environmental category of financial statements, significance of the audit in the context of sustainable development, auditor's report and sustainable development, GRI reporting, environmental accounting

The article considers the issues of improving quality of financial statement audits by revising the approach to determining auditees; clarifying the procedure for materiality calculation tied into the quality of accounting information. The focus is on the audit of the environmental aspects of the entities' operating activities. The author proposes to clarify the accounting and auditing methods with an aim to create the proper environment for preparing information required to manage sustainable development.

Введение

Концепция устойчивого развития требует осмысления роли такого общественного института, как аудит при реализации этого подхода. Особого внимания заслуживает оценка соответствия применяемой в настоящее время методологии аудита новым требованиям, предъявляемым к целевой функции хозяйственной деятельности субъектов аудиторских проверок.

Для определения уровня соответствия была изучена научная литература по вопросам предоставления информации, связанной с устойчивым развитием, в финансовой и нефинансовой отчетности GRI, нормативному регулированию этого процесса; исследована роль аудита при подтверждении достоверности отчетности во всех существенных аспектах с учетом факторов устойчивости развития. На этой основе выдвинуты гипотезы о том, что аудиторские проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности и отчетности GRI, должны включать в себя неотъемлемой частью проверку эффективности действий организаций в ответ на экологические вызовы. Затем изучена действенность одной из основополагающих аудиторских процедур – определения на стадии планирования и использования в ходе проверки уровня существенности с учетом эколо-

гических факторов хозяйствования. По итогам исследования сделан вывод о необходимости совершенствования объектов аудита, сформулирован для обсуждения и практического применения ряд прикладных предложений по совершенствованию аудиторской процедуры – определение уровня существенности с учетом составляющих устойчивого развития.

* * *

На взаимозависимость живой природы и развития общества обращалось внимание в научных исследованиях уже в конце XVIII века. Ф. Кенэ в своей работе «Экономическая таблица» (1759 г.) говорил о принципиальной возможности создания новой стоимости только в сельском хозяйстве¹, определяя, таким образом, непосредственную связь между экономикой и живой природой. Преподобный Т.Р. Мальтус в 1798 г. в «Эссе о законе народонаселения»² сделал вывод о том, что ни накопление капитала, ни научно-технический прогресс не компенсируют ограниченность природных ресурсов. На связь текущей хозяйственной деятельности с будущими событиями обращал внимание А. Пигу в 1920 г., в работе «Экономическая теория

¹ Физиократы. Избранные экономические произведения (2011 г.), с. 30.

² Мальтус Т.Р. (1993), с. 36.

благополучия», развивая неоклассическую экономическую теорию. Он описал конфликт интересов между частными и общественными интересами в экономике и обосновал обязанность государства по защите интересов будущих поколений¹. Идею социально ориентированной экономики отстаивал и Дж. Гэлбрейт в работе «Новое индустриальное общество» (1967 г.)².

Новая парадигма устойчивого развития была принята в 1987 г. Всемирной комиссией по окружающей среде и развитию ООН. Она направлена на разрешение конфликта между целями индустриального роста и сохранением окружающей среды³. Ход реализации выбранного направления обсуждается на регулярной основе на проводимых ООН конференциях. Последняя конференция ООН по климату 30 ноября 2015 г. собрала лидеров 150 стран мира.

В современном звучании под устойчивым развитием понимается прежде всего возможность свести к минимуму будущие неопределенности неблагоприятного характера как результата текущих действий. Прежде всего это касается разноплановых экологических последствий, таких как

полная утрата невозобновляемых источников сырья, энергии и растительного разнообразия; необратимое загрязнение водных ресурсов, развитие бесплодия почв и изменение климата; разрушение озонового слоя земли; снижение качества жизни, ухудшение здоровья людей. Игнорирование инвесторами и менеджерами подобных неопределенностей приводит к нестабильности в финансовой и экономической системах, кризисам – негативным последствиям прошлой хозяйственной деятельности, которые дорого обходятся хозяйствующим субъектам в настоящем. Механизм устойчивого развития призван противостоять развитию такого сценария в сложной системе мировой экономики. Известно, что в сложных системах причинно-следственные связи могут быть определены и надежно измерены только при условии доступности достаточных данных. Именно поэтому важной частью этого механизма является публичная информация, предоставляемая всем заинтересованным пользователям в финансовой отчетности общего назначения. Она предназначена для проверки соответствия ожиданий фактически достигнутым результатам, принятия управленческих решений, масштабируемых во времени, является основой для построения прогнозов.

¹ Пигу А. С. (1985.), с. 156.

² Гэлбрейт Дж. (2004), с. 40–41.

³ Доклад Всемирной комиссии по вопросам окружающей среды и развитию (1987), с. 283.

Однако общепринятая модель финансовой отчетности, применяемая в настоящее время, определенная международными стандартами финансовой отчетности, лежащими в основе большинства национальных практик учета, не содержит в себе необходимой и достаточной информации для управления устойчивым развитием. Одним из основных оценочных показателей, формируемых на ее основе, является превышение доходов над расходами вне зависимости от выбираемых средств и методов достижения конечного результата, что зачастую приводит к катастрофическим последствиям для будущих поколений.

Современное общество осознанно констатирует, что такое целеполагание не соответствует его потребностям в долгосрочной перспективе. Хозяйствующие субъекты должны стремиться не просто к получению прибыли для собственников организаций любыми путями, а к формированию таких стратегий экономического роста, которые не угрожали бы существованию живой природы на земле во всем ее многообразии.

Аудит непосредственно связан с доминирующей экономической моделью финансовой отчетности. Его методология ориентирована на подтверждение во всех существенных аспектах объем-

ных показателей – активов, обязательств и капитала, описывающих экономику технологических, производственных процессов. При этом положительным признается рост капитала в результате использования ресурсов исключительно в текущем периоде и его накопление за ряд предшествующих периодов. Как следствие, в аудиторских заключениях не уделяется должного внимания парадигме устойчивого развития.

Основными причинами такой ситуации, по нашему мнению, являются:

- ✓ несовершенство объектов проверки, формируемых в бухгалтерском учете;
- ✓ недостатки применяемой методологии определения существенности аудита.

Первая группа причин формально не является прямой ответственностью аудиторов, но с учетом неразрывной взаимосвязи бухгалтерского учета и аудита последний несет ответственность за формирование объектов проверки и должен обратить внимание на существующие недостатки учета для обеспечения устойчивого развития.

Практика аудита свидетельствует, что действующая модель финансовой отчетности не содержит понятной и прозрачной информации, позволяющей принимать управленческие решения с уче-

том, как минимум, экологической составляющей хозяйственной деятельности. На этот недостаток финансовой отчетности указывают многие исследователи, подчеркивая, что публичная информация об экологической составляющей крайне важна для инвесторов и кредиторов. В их числе: Patten (1992) (США), Gray et al. (1995) (Великобритания), Hackston and Milne (1996) (Новая Зеландия), Deegan and Gordon (1996) (Австралия), Frost and Wilmhurst (2000) (Австралия), Richardson and Welker (2001) (Канада), Cormier and Magnan (2003, 2005) (Франция и Германия), Gao et al. (2005) (Гонконг), Freedman and Jaggi (2005) (США), Liu and Anbumozhi (2009) (Япония), Williamson and Lynch-Wood (2001, 2013).

В этой связи представляется правильным начать широкие обсуждения вопросов методологии аудита финансовой отчетности с учетом перспектив устойчивого развития, результаты которых могут послужить началом изменений в методологии и практике бухгалтерского учета. Точка зрения автора по этому вопросу – выделение экологических характеристик в объектах учета – изложена в статье «Роль аудита в развитии «зеленой» экономики»¹.

Следует отметить, что недостатки представления экологической информации в финансовой отчетности не означают, что экологическая ответственность не присуща руководству и собственникам организаций, о чем свидетельствуют результаты ряда исследований. Например, опрос собственников организаций в ЮАР по вопросу предоставления публичной экологической информации, дал следующие результаты¹ (табл. 1).

Как свидетельствуют данные исследования, степень заинтересованности в информации об устойчивом развитии, ее различных аспектах составляет в среднем свыше 70%.

Одновременно повышается внимание государственных, регулирующих органов к обязательным раскрытиям в отчетности организаций различных данных, связанных с устойчивым развитием.

В США Конгресс и федеральные регуляторы в разное время санкционировали корпоративные раскрытия социальных и экологических данных в интересах общества. Например, в 1980 г. Конгресс США учредил инвентаризацию токсичных выбросов. По установленной процедуре большинство промышленных предприятий

¹ Островская О.Л. Роль аудита в развитии «Зеленой» экономики // Аудиторские ведомости. – № 5. – 2015. – С. 30–40.

¹ Charl de Villiers, Chris van Staden (2010), с. 442.

Таблица 1

**Результаты опроса собственников организаций в ЮАР
по вопросу предоставления публичной экологической
информации**

Вопросы исследования	Доля положительных ответов в опросе, %
Экологическая информация, которая должна быть раскрыта компаниями:	
1. В описании основных экологических рисков и воздействий компании на окружающую среду	97
2. В экологической политике компании	94
3. В описании измеримых целей (\$ и/или натуральные величины), основанные на экологической политике	78
4. При описании фактической производительности (\$ и/или натуральные величины), основанные на экологической политике	81
5. В раскрытии экологических расходов по категориям	80
6. В независимом аудиторском отчете об экологических раскрытиях	75
Где должна быть раскрыта экологическая информация?	
1. В годовом отчете компании	90
Если вы согласны с раскрытием в годовом отчете, то в какой его части это должно быть сделано:	
в докладе председателя	70
в докладе директора	37
в обзоре управления	38
в отдельном разделе отчета об окружающей среде	77
2. На веб-сайте компании	82
3. В отдельном экологическом отчете компании	62
Должна ли экологическая информация быть обязательной?	
Экологические раскрытия компаний должны быть:	
1. Установлены законом	68
2. Предусмотрены стандартами бухгалтерского учета	44
3. Предписаны биржевыми правилами	67
4. Добровольными, а не предписанными	10
5. Обязательными в любой форме из возможностей 1–3 (выше)	81
Причины экологических раскрытий	
Компании должны раскрывать экологическую информацию, потому что:	
1. Она необходима для принятия финансовых решений (например, купить / удержание / продать акции)	61
2. Это средство для отчета о деятельности экологического менеджмента компаний	79
3. Компании должны нести ответственность за управление экологической составляющей деятельности	94
4. Я обеспокоен изменениями климата	84

обязаны сообщать информацию о токсичных химических веществах, переработанных или выпущенных в окружающую среду. Эта информация должна публиковаться на сайтах организаций в целях расширения прав и возможностей граждан, обеспечивающих жизнь в благоприятной окружающей среде. С 2011 г. Агентство по охране окружающей среды США требует от корпораций, работающих в Соединенных Штатах, сообщать о выбросах парниковых газов.

В странах Северной и Западной Европы с высоким уровнем экологического регулирования и высокой культурой применения аудиторских и бухгалтерских стандартов качество отчетности по экологическим вопросам также является высоким. Максимальные экологические раскрытия информации предоставляются организациями в Скандинавских странах. Они же являются лидерами экологических раскрытий в мире, что подтверждает их приверженность здоровому образу жизни. Большое внимание раскрытию экологических аспектов деятельности организаций в целом по Европе уделяет Европейское агентство по окружающей среде¹.

В Великобритании Закон о компаниях 1985 г. обязал все листинговые компании публиковать

ежегодный обзор операционной и финансовой деятельности (FOR), включая информацию о существенных корпоративных экологических воздействиях. В последующем эти требования к раскрытию информации были распространены на большинство нелистинговых компаний. Законом о компаниях 2006 г. введено требование по раскрытию ключевых показателей результативности экологической деятельности в разделе годовых отчетов «Обзор бизнеса». Однако четкие требования к раскрытиям не предъявляются, что потенциально подрывает целостность представленной информации¹.

Аналогичным образом действует Австралийская фондовая биржа (ASX). В 2014 г. она обновила требования к котируемым организациям по раскрытию информации о существенном воздействии на экологические и социальные риски устойчивости и как они планируют управлять этими рисками².

В Российской Федерации организации представляют формы статистической отчетности в территориальные органы Росприроднадзора. В перечень форм входят: отчет по форме № 2-ТП отходы «Сведения об образова-

¹ Williamson and Lynch-Wood (2008), с. 128–140.

² Corporate social responsibility disclosure efforts by national governments and stock exchanges (2015), с.2.

¹ Ienciu Ionel-Alin (2012), с. 21.

нии, использовании, обезвреживании, транспортировании и размещении отходов производства и потребления», отчет по форме № 2-ТП воздух «Сведения об охране атмосферного воздуха», отчет по форме № 2-ТП рекультивация «Сведения о рекультивации земель, снятии и использовании плодородного слоя почвы», отчет по форме № 4-ОС «Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах». Кроме того, организации представляют отчетность по платежам за негативное воздействие на окружающую среду. Однако информация, содержащаяся в перечисленных формах, не используется как публичная для принятия управленческих решений.

Следует отметить, что сохранение природы не зависит от установленных людьми государственных границ. Именно в этой области действия всех государств должны быть синхронизированы, включая выработку требований к публично представляемой информации об экологических аспектах финансово-хозяйственной деятельности участников мирового и региональных рынков в интересах общества. Разработка единых требований, безусловно, повлияет и на качество независимых аудиторских проверок такой информации.

При этом возникает логичный вопрос: какая информация долж-

на раскрываться и как она должна использоваться? Проводимые исследования по этим вопросам, дают следующие результаты¹ (табл. 2).

По нашему мнению, низкий процент ответов в ходе проведенного опроса подтверждает неоднородность понимания, отсутствие общепринятой точки зрения о структуре и содержании необходимых раскрытий информации, необходимой для обеспечения устойчивого развития. Это подтверждает необходимость проведения дальнейших исследований об объектах учета и содержании раскрытий в финансовой отчетности.

Наряду с финансовой отчетностью организации предоставляют добровольную, нефинансовую отчетность устойчивого развития (GRI). Она содержит обширный перечень показателей, рекомендованных руководством по ее подготовке², в том числе характеризующих экологическую составляющую хозяйственной деятельности. Аудит такой отчетности не предусмотрен, что является логическим следствием добровольности представления. Но, несмотря на полноту содержания, она не носит действенно-

¹ *Charl de Villiers, Chris van Staden* (2010), с. 443.

² Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4 (2013), с.12.

Таблица 2

Результаты опроса собственников организаций в ЮАР по вопросу содержания и предназначения публичной экологической информации

Содержание раскрытий	Доля положительных ответов в опросе, %	Какое практическое использование?
Экологические риски / воздействия	51	Преимущественно для инвестиционных решений
Экологическая политика	49	Инвестиционные решения
Производительность по целям	42	В равной мере для инвестиционных решений, формирования системной информации для измерения ответственности внутреннего управления
Обращение с отходами	38	Формирование системной информации для измерения ответственности внутреннего управления
Восстановление окружающей среды	35	В равной мере для инвестиционных решений, формирования системной информации для измерения ответственности внутреннего управления
Повторная переработка (ресайклинг)	32	Внутреннее управление
Использование энергии	29	Внутреннее управление
Экологические цели	29	Инвестиционные решения
Экологические обязательства	28	В равной мере для инвестиционных решений, формирования системной информации для измерения ответственности внутреннего управления
Углеродный нейтралитет	25	Внутреннее управление
Экологический аудит	25	Подотчетность

го характера, поскольку, по сути, является лишь попыткой увязать характеристики устойчивого развития с финансовыми данными.

Например, когда приводятся перечни рекомендуемой к представлению информации, в качестве источников ее формирования указываются (табл. 3).

Анализ примеров, приведенных в табл. 3, свидетельствует о желании увязать показатели,

характеризующие воздействие на окружающую среду, с данными финансовых документов. Но совершенно очевидно, что большая часть предлагаемых в качестве источников информации финансовых документов или система бухгалтерского учета либо не содержат в себе необходимой информации, либо требуют дополнительной кропотливой обработки данных при одновремен-

Таблица 3

Перечень ряда показателей отчетности GRI и рекомендованных, возможных источников информации для их формирования

№ п/п	Показатели	Рекомендованные, возможные источники информации
1	Общая масса или объем материалов, израсходованных при производстве и упаковке основной продукции и услуг организации, в разрезе израсходованных невозобновляемых и возобновляемых материалов	Системы выставления счетов и бухгалтерского учета организации, а также архивы отдела закупок или управления поставками
2	<p>Данные о потреблении топлива отдельно по возобновляемым и невозобновляемым видам топлива</p> <p>К невозобновляемым видам топлива относится топливо для сжигания в котлах, топках, нагревательных приборах, горелках, мусоросжигательных печах, генераторах и двигателях транспортных средств, находящихся в собственности или контролируемых данной организацией</p> <p>К невозобновляемым видам топлива относятся покупное топливо, а также топливо, производимое организацией в ходе ее деятельности, например добытый уголь или газ от добычи нефти и газа</p> <p>Возобновляемые виды топлива – топливо, находящееся в собственности или контролируемое данной организацией, включая биотопливо (приобретенное для непосредственного использования) и биомассу</p>	Счета-фактуры, а также данные измерений, расчетов или оценок. В отчете могут использоваться единицы измерения, взятые непосредственно из счетов-фактур или показаний измерительных приборов либо пересчитанные из первоначальных единиц в единицы, используемые в отчете
3	Потребление энергии за пределами организации, например количество энергии, потребленной за пределами организации, в джоулях или кратных единицах	Информация о поставщиках
4	<p>Энергоемкость – удельные затраты энергии на выпуск продукции, осуществление какой-либо деятельности или любой другой показатель, например:</p> <p>количество продукции;</p> <p>объем продукции (выраженный в метрических тоннах, литрах, МВт);</p> <p>размер (выраженный, например, в квадратных метрах площади);</p> <p>общее количество сотрудников, занятых на условиях полной занятости;</p> <p>доходы или продажи в денежном выражении</p>	В отчете могут использоваться единицы измерения, взятые непосредственно из счетов-фактур или показаний измерительных приборов, либо пересчитанные из первоначальных единиц в единицы, используемые в отчете
5	<p>Общее количество забираемой воды с разбивкой по источникам:</p> <p>поверхностные воды, включая болота, реки, озера и океаны;</p> <p>подземные воды;</p> <p>дождевые воды, собираемые и сохраняемые организацией;</p> <p>сточные воды другой организации;</p> <p>муниципальные и другие системы водоснабжения</p>	Для получения информации о водозаборе организации могут использоваться в том числе счета коммунальных служб

Продолжение таблицы 3

№ п/п	Показатели	Рекомендованные, возможные источники информации
6	<p>Общая масса отходов с разбивкой по видам и следующим методам обращения: повторное использование; многократное использование; компостирование; выделение ценных компонентов, включая выделение энергии; сжигание общей массой; закачка в глубокие подземные горизонты; размещение на полигоне; хранение на площадке предприятия; иной метод удаления (определяется самой организацией)</p>	<p>Возможные источники информации включают данные внутренних систем учета и выставления счетов, а также данные по закупкам отдела снабжения</p>
7	<p>Для разливов, упоминаемых в финансовом отчете организации, дополнительно опубликуйте следующую информацию: место разлива; объем разлива; разлившееся вещество в соответствии с одной из следующих категорий: разлив масел (на грунт или поверхность воды); разлив топлива (на грунт или поверхность воды); разлив отходов (на грунт или поверхность воды); разлив химических реагентов (как правило, на грунт или поверхность воды); прочие</p>	<p>Финансовый отчет организации</p>
8	<p>Масса перевезенных, импортированных, экспортированных или переработанных отходов, являющихся «опасными» согласно приложениям i, ii, iii и viii к Базельской конвенции, а также процент международных перевозок отходов</p>	<p>Потенциальные источники информации включают счета, выставленные подрядчиками по перевозкам или размещению отходов, данные системы учета, а также отделов закупок или снабжения</p>
9	<p>«Продукция и услуги» – степень снижения воздействия продукции и услуг на окружающую среду</p>	<p>Необходимая информация может быть получена из материалов оценки жизненного цикла (ОЖЦ) или документов, относящихся к разработке, проектированию и испытаниям продукции</p>
10	<p>Доля проданной продукции и ее упаковочных материалов, возвращаемой для переработки производителю с разбивкой по категориям</p>	<p>Для расчета этих показателей могут использоваться данные собственной системы сбора данных</p>

Продолжение таблицы 3

№ п/п	Показатели	Рекомендованные, возможные источники информации
11	<p>«Общая информация» – общие расходы и инвестиции на охрану окружающей среды, с разбивкой по типам, включая: расходы, связанные с обращением с отходами и очисткой выбросов, а также ликвидацией экологического ущерба; расходы на предотвращение воздействия на окружающую среду и систему экологического менеджмента; затраты на предотвращение воздействия на окружающую среду и систему экологического менеджмента по следующим категориям:</p> <p>персонал для обучения и подготовки сотрудников; внешние услуги для системы экологического менеджмента; внешняя сертификация систем менеджмента; персонал для общей деятельности в сфере экологического менеджмента; исследования и разработки; дополнительные расходы на внедрение более чистых технологий (например, дополнительные затраты по сравнению с внедрением стандартных технологий); дополнительные расходы на «зеленые закупки»; другие затраты, связанные с экологическим менеджментом</p>	<p>Потенциальные источники информации включают системы выставления счетов и учета (например, учет для целей экологического менеджмента), а также отделы закупок, персонала</p>

ном отсутствии как требований по их обработке и обобщению на системной основе, так и разработанных процедур учета такой информации.

Решение задачи формирования такой информации может быть реализовано только путем изменения подходов к регистрации данных в первичных учетных документах, введения дополнительных реквизитов, позволяющих идентифицировать в последующем в учетных системах специальные объекты учета, например возобновляемые и невозобновляемые, использованные материалы. Необходимы и усовершенствования в системе учетных записей, например выделение со-

ответствующих аналитических позиций в плане счетов бухгалтерского учета для системного обобщения данных.

Отсутствие непосредственной взаимосвязи с финансовой отчетностью снижает практическую значимость добровольной отчетности GRI¹. Кроме того, активность организаций по представлению добровольной отчетности явно недостаточна, чтобы рассматриваться как действенный механизм изменений в подходах к управлению производственной деятельностью с приоритетностью в защите естественной среды обитания человеческой популяции.

¹ Todd Cort, (2015), с. 1.

И даже в случае представления добровольных экологических отчетов, не обеспечиваются гарантии в получении качественной информации потребителями. Например, американские власти начали расследование в отношении энергетической компании ExxonMobil по подозрению в том, что компания скрывала от общественности и инвесторов данные о влиянии сжигания топлива на изменение климата. Защитники природы обвиняют ExxonMobil и другие энергетические компании в том, что они способствуют распространению дезинформации об экологических угрозах и поддерживают исследования, призванные скрыть или занижить эти риски. 5 ноября 2015 г. стало известно, что нью-йоркская прокуратура начала расследование в отношении американской энергетической компании ExxonMobil. Следствие должно выяснить, действительно ли компания сообщала общественности и инвесторам неверные данные об экологических рисках сжигания топлива и скрывала сведения о связанных с этим изменениях климата¹.

Все сказанное позволяет сделать вывод о том, что удовлетворять информационные потребности пользователей проще, подготавливая один отчет. Для этого целесо-

образно объединить информации в одном пакете отчетных форм.

В случае представления специальной информации, характеризующей устойчивое развитие, в финансовой отчетности общего назначения пользователи могли бы принимать финансовые решения с учетом результатов деятельности отчитывающейся организации, которые напрямую влияют на состояние окружающей среды; оценивать риски последствий такого влияния; анализировать бизнес-модели и стратегии долгосрочного роста операционной деятельности с позиций устойчивого развития.

Еще один блок проблемных вопросов методологии аудита устойчивого развития связан с базовым принципом аудита – существенностью. Важность решения этих вопросов определяется значимостью процедуры определения уровня существенности для планирования и осуществления проверки, формирования аудиторского мнения.

Известно, что в настоящее время расчет существенности проводится на основе показателей финансовой отчетности. В числе наиболее часто используемых показателей:

- ✓ выручка и капитал;
- ✓ совокупные активы;
- ✓ финансовые результаты

текущего отчетного периода от операционной и прочей деятельности до налогообложения;

¹ Информационное сообщение (2015), с. 1.

✓ агрегированный показатель.

В результате при аудите финансовой отчетности общего назначения в выборку попадают существенные активы, обязательства, капитал, расходы без учета их влияния на устойчивое развитие, сохранение экологии. И даже если объекты являются существенными для целей аудита, попадают в аудиторскую выборку, экологические аспекты не рассматриваются как самостоятельная, обязательная часть аудиторской проверки.

Ситуация должна измениться, для этого необходимо совершенствовать подходы к определению уровня существенности.

Ни российский аудиторский стандарт № 4 «Существенность в аудите», утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 8.10.02 г. № 696, ни международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность в аудите» не содержат в себе положений, способствующих формированию аудиторской выборки с учетом аспектов устойчивого развития. Под аспектами устойчивого развития понимается любое влияние текущей операционной деятельности на окружающую среду, в том числе в будущие периоды. С точки зрения объектов проверки это могут быть расходы как текущего характера, так и будущие. Послед-

ние включают в себя как суммы будущих расходов на восстановление природной среды после завершения производственной деятельности, установленные законодательно в форме обязательств хозяйствующего субъекта, так и predetermined расходы, которые будет нести общество в целом в лице государства в связи с производственной деятельностью конкретных организаций.

Экологические аспекты должны стать показателями, критериями, учитываемыми при расчете существенности и построении выборок.

Расчет существенности должен учитывать две группы факторов:

1) операционные активы и расходы, прямо или косвенно влияющие на изменения окружающей среды;

2) экологические последствия, связанные с прошлой хозяйственной деятельностью организаций и требующие существенных расходов на их ликвидацию как в период продолжающейся хозяйственной деятельности, так и после ее прекращения.

Для учета факторов первой группы может быть использован метод включения в расчет базы существенности «нетиповых» – экологических факторов на постоянной основе. В результате в аудиторскую выборку бу-

дуг включаться объекты, влияющие на изменения окружающей среды. По отношению к таким объектам аудиторам следует проверить и вынести профессиональное суждение о соблюдении требований действующего экологического законодательства в соответствии с требованиями национального Федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» и международного стандарта аудита 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» (ISA 250 «Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements»).

По оценкам специалистов, основу российского экологического законодательства составляют 75 федеральных законов и более 300 постановлений Правительства Российской Федерации. Это законодательство ежегодно претерпевает множество изменений и пополняется значительным числом новых правовых актов. Так, в 2012 г. было принято более 1300 нормативных правовых актов различной юридической силы, регулирующих общественные отношения в сфере экологии, в том числе 6 федеральных законов, более 60 постановлений Правительства Российской Фе-

дерации¹. Предполагается, что соблюдение организациями регулирующих норм обеспечит сохранение экологии и, как следствие, устойчивое развитие.

Для учета факторов второй группы при определении ответственности представляется правильным также использовать метод «нетиповых объектов». При этом аудиторам следует использовать специальные методики оценки будущих последствий текущей хозяйственной деятельности. Возможным подходом к совершенствованию методологии существенности в аудите может стать использование индикаторов устойчивости, предложенных S. Bell и S. Morse². Авторы определили устойчивость как развитие в ответ на происходящие изменения и выявили характеристики устойчивости. Из характеристик устойчивости систем были сформулированы три принципа выбора приоритетов существенности:

✓ чем больше потенциал индикатора устойчивости производить положительные или отрицательные нарушения в системе, масштабируемые на территории воздействия, от местного до глобально всеобъемлющего масштаба, тем выше его существенность;

¹ Бессарабов В.Г. (2013), с. 42.

² Bell S. and Morse S. Sustainability Indicators. Measuring the Immeasurable? Earthscan (2008), с. 22-44.

✓ чем больше неопределенность и непредсказуемость степени нарушения, масштабируемая во времени, от текущего, проходящего состояния, до постоянного существования, тем выше существенность;

✓ чем продолжительнее период, в течение которого нарушение может иметь последствия, масштабируемые в системе координат затраты и выгоды краткосрочного периода и экологический ущерб, негативные социально-экономические последствия долгосрочного характера, тем выше существенность.

Соотношение этих трех составляющих позволяет минимизировать компромиссы при выборе показателей конкурирующих компонентов устойчивости в системе. В конечном счете, чем больше величина всеобъемлющего влияния и продолжительнее временные рамки для измерения стабильности, тем существенней показатели устойчивости.

Для расчета предлагается использовать мультипликаторы, которые позволят соотнести, возможно, несущественные, небольшие текущие операционные расходы с будущими негативными последствиями для окружающей среды. Финансовая оценка последствий может быть на порядки выше эффективных затрат и выручки текущего периода.

Результатом таких аудиторских оценок может стать формирование экологических обязательств организаций по возмещению стоимости негативных нарушений в экологических системах в результате хозяйственной деятельности. Основой формирования таких обязательств может стать принцип гражданской ответственности «загрязнитель платит».

В гражданском законодательстве европейских стран для реализации этого принципа используется так называемая компенсационная ответственность двух типов: за не проявление необходимой предосторожности (*fault liability*) для охраны прав личности, права частной собственности или права на здоровье – при этом материально-финансовую ответственность несет сторона, которая не смогла принять «разумные» в данных обстоятельствах меры предосторожности в отношении окружающей среды, сторона-истец должна доказать, что ответчик совершил недозволенное действие, приведшее к экологическому ущербу); безусловная ответственность (*strict liability*), в соответствии с которой любая сторона, осуществляющая деятельность, которая по определению несет риск нанесения ущерба, например, если она входит в списки опасных видов деятельности, несет материально-финансовую ответственность за все увечья или ущерб, даже

если они не явились следствием очевидной непредусмотрительности¹.

Итог использования предлагаемого подхода к существенности должен найти свое отражение в аудиторских заключениях при формировании мнения аудитора о результатах деятельности организаций с учетом возможностей устойчивого развития.

Заключение

Аудит как один из общественных институтов должен в полной мере соответствовать новой парадигме устойчивого развития экономики. Для этого необходимо развивать организацию и методологию финансового аудита:

✓ совершенствовать содержание и структуру объектов аудита;

✓ разрабатывать методики оценки существенности аудита с учетом требований устойчивого развития;

✓ исследовать другие значимые составляющие процесса аудита.

Сложность решаемых задач и высокая значимость результатов для общества требуют активизации теоретических исследований аудита, обеспечивающих реализацию концепции устойчивого развития и внедрение их ре-

зультатов в практику аудиторской деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Абдалова Е.Б. Взгляды на современные проблемы теории и практики учета в сборнике: Проблемы бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики // Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2012 г.: Сборник докладов. – САНКТ-ПЕТЕРБУРГ, 2013. – С. 4–6.

2. Бессарабов В.Г. Деятельность прокуратуры Российской Федерации по укреплению законности в сфере экологии // Правовая инициатива. – № 3. – 2013.

3. Доклад Всемирной комиссии по вопросам окружающей среды и развитию. Режим доступа – <http://www.un.org/ru/ga/pdf/brundtland.pdf>.

4. Документы МСФО [Электронные ресурсы] – Электронный источник. – Сайт Министерства финансов – http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/.

5. Информационное сообщение. Режим доступа – http://finance.rambler.ru/news/2015-11-8/exxonmobil-poshla-vsled-za-volkswagen/?utm_campaign=self_promo&utm_term=head&utm_medium=news&utm_source=rambler&utm_content=finance.

6. Йоханнесбургская декларация по устойчивому развитию. Принята на Всемирной встрече на высшем уровне по устойчивому развитию (Йоханнесбург, Южная Африка, 26 августа – 4 сентября 2002 г.). Режим доступа – http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/decl_environment.shtml.

7. Осипов М.А., Островская О.Л. Международные стандарты финансовой отчетности, теория и практика в газовой отрасли: учеб. комплект – базовый конспект лекций, рабочие материалы слушателя [текст] / Осипов М.А., Островская О.Л. – СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2013. – 301 с.

¹ Словарь «Устойчивое развитие». Режим доступа – <http://www.ustoichivo.ru/dictionary/2.html&view=%DD>

8. Осипов М.А., Островская О.Л. Подготовка и представление консолидированной отчетности в соответствии с требованиями МСФО: учеб. пособие [текст] / М.А. Осипов, О.Л. Островская. – СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2013. – 46 с.
9. Основы государственной политики в области экологического развития Российской Федерации на период до 2030 г. Режим доступа – <http://kremlin.ru/events/president/news/15177>.
10. Пугу А.С. Экономическая теория благосостояния. – М.: Прогресс, 1985. – 156 с.
11. Рио-де-Жанейрская декларация по окружающей среде и развитию. Принята Конференцией ООН по окружающей среде и развитию. – Рио-де-Жанейро, 3–14 июня 1992 г.
12. Российская Федерация. Законы. Федеральный закон № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» [текст]: (принят Государственной Думой 6 декабря 2011 г. – (Актуальный закон).
13. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. Режим доступа – <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf>.
14. Словарь «Устойчивое развитие». Режим доступа – <http://www.ustoichivo.ru/dictionary/2.html&view=%DD>.
15. Мальтус Т.П. Опыт о законе народонаселения // Антология экономической классики: Т. Мальтус. Д. Кейнс. Ю. Ларин. – М., 1993.
16. Физиократы. Избранные экономические произведения, Ф. Кенэ «Экономическая таблица» (1759 г.). Режим доступа – <http://www.hse.ru/pubs/share/direct/document/82221640>.
17. Шнейдман Л.З. Экологический учет и аудит [текст] / Л. З. Шнейдман. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 318 с.
18. Bell S. and Morse S. Sustainability Indicators. Measuring the Immeasurable? Earthscan, 2008.
19. Charl de Villiers, Chris van Staden. Shareholders' Corporate Environmental Disclosure Needs, Sajems № 13 (2010), № 4.
20. Corporate social responsibility disclosure efforts by national governments and stock exchanges, The Initiative for Responsible Investment at the Hauser Institute for Civil Society Harvard Kennedy School, режим доступа – <http://hausercenter.org/iri/wp-content/uploads/2015/04/CSR-3-27-15.pdf>.
21. Galbraith J.K. The New Industrial State. Джон Гэлбрейт. Новое индустриальное общество. Перевод на русский язык: Л.Я. Розовский, Ю.Б. Кочеврин, Б.П. Лихачев, С.Л. Батасов. – М., 2004 // Электронная публикация: Центр гуманитарных технологий. – 29.03.2012. URL: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/5021>
<http://www.environmentalleader.com/2015/09/15/vanishing-materiality-in-sustainability-reporting/#ixzz3qRVEfw68>
http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/decl_environment.shtml.
22. Ienciu Ionel-Alin, Babes-Bolyai Analyze Of Enviromental Disclosure Within European Union Countries Issue4, August 2012.
23. Todd Cort. Faculty Member Yale School of Management Vanishing Materiality in Sustainability Reporting. Режим доступа – <http://www.environmentalleader.com/2015/09/15/vanishing-materiality-in-sustainability-reporting/#ixzz3qRVEfw68>.
24. Williamson and Lynch-Wood. «Social and environmental reporting in Uk company law and the issue of legitimacy». Corporate Governance: The International Journal of Business in Society 8, no. 2(2008): 128–140. Режим доступа – <http://core.ac.uk/download/pdf/1593174.pdf>.



Е.М. ГУТЦАЙТ,
доктор экономических наук, ведущий научный сотрудник
Научно-исследовательского финансового института
Министерства финансов Российской Федерации
egutzait@yandex.ru

ПОСТРОЕНИЕ СТОИМОСТНЫХ ДИНАМИЧЕСКИХ РЯДОВ ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

ключевые слова: аудит, динамические ряды, индекс потребительских цен, объем оказанных услуг, рынок аудиторских услуг, сопоставимые цены

Предложены пять методов определения объема оказанных услуг в сопоставимых ценах на рынке аудиторских услуг. Построены динамические ряды этого показателя в диапазоне 2004–2014 гг., а также динамические ряды различных средних гонораров за аудиторские проверки.

E.M. GUTTSAIT

BUILDING TIME SERIES OF FEES FOR THE AUDIT SERVICES MARKET

key words: audit, time series, consumer price index, scope of services provided, audit services market, comparable prices

The article proposes five methods for determining the scope of services provided in comparable prices in the audit services market. The author has built time series of this indicator in the range of 2004 – 2014 and the time series of different average audit fees.

Введение

Главным показателем, характеризующим развитие отраслей [1, с. 56–57, 75–79], является объем произведенных в отрасли товаров (оказанных услуг) в сопоставимых

ценах, т.е. в очищенных от искажающего влияния инфляции постоянных ценах одного года (в качестве такого года Росстат берет сейчас 2008 г.).

Но выпускаемые ежегодно Департаментом регулирования бух-

галтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России материалы типа [2] приводят объем оказанных в аудиторской отрасли услуг лишь в текущих ценах рассматриваемого года, что затрудняет анализ динамического (т.е. временного) ряда этого показателя.

Поэтому возникает задача построения динамического ряда объема указанных услуг в сопоставимых ценах 2008 г., а также некоторых других – производных от этого – динамических рядов показателей рынка аудиторских услуг (РАУ). Решению этой задачи и анализу некоторых вопросов, связанных с точностью такого построения, посвящена данная статья.

Методика построения показателя объема оказанных в аудите услуг в сопоставимых ценах

Поскольку в материалах типа [2] приводится годовой объем оказанных в аудите услуг в текущих ценах Y_m , а в [3] – годовые ВВП в текущих и в сопоставимых ценах (обозначим их через $ВВП_m$ и $ВВП_c$ соответственно), то, вычисляя показатель $\alpha = Y_m / ВВП_m$ и умножая его на $ВВП_c$, получаем объем оказанных в аудите услуг в сопоставимых ценах Y_c . Этот способ нахождения Y_c основан, таким образом, на допущении о совпадении отношения объема оказанных

в аудите услуг к ВВП и в текущих, и в сопоставимых ценах.

Но промежуточное потребление в аудите мало [1, с. 177], поэтому Y_m близко к вкладу аудита в $ВВП_m$ (вклад любой отрасли в ВВП равен объему производства товаров или услуг в ней минус промежуточное потребление, включающее в себя затраты на сырье, полуфабрикаты, электроэнергию и т.п.), а Y_c – к вкладу аудита в $ВВП_c$, ввиду чего указанное допущение следует признать весьма справедливым (ведь оба вклада в процентах должны быть одинаковы), а метод получения Y_c – довольно точным; будем обозначать получаемый результат через Y_{ca} . Кроме простоты у этого метода есть и такое достоинство: он позволяет попутно получить еще один важный показатель, а именно относительный вклад аудиторской отрасли в ВВП – в виде показателя α . Более подробно и с числовыми иллюстрациями этот метод описан в [1, с. 117–123] и [4, с. 63–65]. А в [5, с. 14–17] добавлены показатели за 2014 г. и уточнен ряд показателей за 2013 г. – в связи с уточнениями, сделанными в [2] и в [3].

Второй метод связан с использованием индекса потребительских цен (ИПЦ) на товары и услуги – $ИПЦ_m$. Цепной вариант этого индекса ($ИПЦ_{mц}$) в виде отношения потребительских цен в декабре рассматриваемого года к декабрю предыдущего года приводится

в [3], что позволяет простыми умножением и делением получать базисный индекс потребительских цен на товары и услуги к 2008 г. ($ИПЦ_{mb}$). Далее на полученный результат делится Y_m , что дает объем оказанных услуг на РАУ в сопоставимых ценах; удобно обозначать итог таких вычислений через Y_{cm} .

Третий метод аналогичен предыдущему, только вместо $ИПЦ_m$ используется индекс потребительских цен на одни лишь услуги – $ИПЦ_y$. Идеологически это более адекватно поставленной задаче, поскольку на РАУ производятся услуги, а не товары и услуги, но точнее или нет – неясно; дело в том, что аудиторские услуги по стоимости составляют незначительную часть услуг, заметно уступая образовательным, медицинским, банковским и т.д., ввиду чего $ИПЦ$ на них может сильно отличаться от $ИПЦ_y$. Будем обозначать получаемый результат через Y_{cy} .

Самым точным методом получения Y_c на РАУ было бы деление Y_m на предварительно полученный индекс потребительских цен одних только аудиторских услуг. Для этого образуется репрезентативная выборка аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в каждом элементе этой выборки отмечается несколько более или менее одинаковых для предыдущего и текущего годов видов аудиторских услуг (особенно удобны в этом плане аудиторские

проверки одного и того же экономического субъекта), фиксируются цены на них и далее по обычным приемам построения индексов цен происходит переход от нескольких сотен или тысяч индивидуальных индексов цен на отобранные аудиторские услуги в текущем и предыдущем годах к общему цепному индексу цен на аудиторские услуги; после получения таких цепных индексов обычным путем можно получить и базовые индексы цен на аудиторские услуги, в частности по отношению к ценам 2008 г. К сожалению, получение таких индексов цен со стороны Росстата нереально: РАУ для него слишком маленький рынок.

В [1, с. 220–242] предложена и подробно описана система панельного обследования субъектов РАУ, которая заключается в получении некоторой добровольной выборки аудиторских организаций (АО) и индивидуальных аудиторов размером в n элементов и систематическом – на практике ежегодном – опросе их обрабатывающим центром по различным вопросам, интересующим аудиторскую общественность и пользователей аудиторских услуг; там же приводится перечень (разумеется, открытый) таких вопросов. К нему можно добавить и указанную информацию по ценам, позволяющую обрабатывающему центру получать индексы цен по аудиторским услугам.

Если АО (индивидуальные аудиторы) будут сопротивляться представлению конкретных данных по ценам на оказываемые ими услуги, считая такую информацию конфиденциальной, то можно пойти другим путем и просить от них оценки того, во сколько раз в среднем возросли в текущем (отчетном) году цены на оказываемые ими услуги по сравнению с предыдущим годом (в ответе на этот вопрос большую помощь может оказать сравнение стоимости человеко-часа работ у АО в текущем и предыдущих годах); обозначим такую оценку через i_j , где J – номер АО (индивидуального аудитора) в выборке. Далее эти оценки усредняются обрабатывающим центром с весовыми коэффициентами, пропорциональными объему годовой выручки АО (индивидуальных аудиторов) V_j из рассматриваемой выборки. Тогда, обозначив через V сумму всех V_j , получаем соотношение для цепного индекса цен на аудиторские услуги

$$ИПЦ_{ау} = \sum i_j \times (V_j / V) = (\sum i_j \times V_j) / V,$$

где суммирование производится от $J = 1$ до $J = n$. Переход от цепных индексов к базисным по отношению к 2008 г. происходит аналогично описанному для ИПЦ на товары и услуги.

Однако создание такой системы панельного обследования

даже при положительном отношении к ней аудиторской общественности дело небыстрое. Поэтому на сегодня имеются, по нашему мнению, как реальные три описанных ранее метода получения объема аудиторских услуг в сопоставимых ценах Y_c . Как будет видно из дальнейшего, они дают разные, но сравнительно несильно отличающиеся результаты; во всяком случае, все три метода более или менее одинаково описывают восходящую динамику Y_c на РАУ в 2004–2008 гг. и нисходящую – в 2009–2014 гг.

Затруднительно сказать, какой из этих трех методов точнее, т.е. ближе к результатам только что описанного гипотетического метода получения Y_c через ИПЦ для аудиторских услуг. Что касается второго и третьего методов, то неясно, какой из них дает более близкое к ИПЦ на аудиторские услуги значение: $ИПЦ_m$ или $ИПЦ_y$. А в отношении первого метода в нашей статистике, по-видимому, нет сколько-нибудь точной оценки доли промежуточного потребления в годовом объеме выручки Y_m на РАУ.

В этих условиях логично, на наш взгляд, просто брать в качестве Y_c среднее из трех значений объема аудиторских услуг на РАУ в сопоставимых ценах: Y_{ca} , Y_{cm} , Y_{cy} соответственно. Будем называть этот метод получения Y_c четвертым, а его результат обозначать через

Y_{cc} . (Использование дефляторов для нахождения Y_c представляется нам менее удобным, чем применение ИПЦ. Во-первых, Росстат дает больше сведений по ИПЦ. Во-вторых, работа с дефляторами в случае создания описанной системы панельного обследования затруднительнее хотя бы потому, что это понятие менее знакомо аудиторам, чем ИПЦ.)

Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах в 2004–2014 гг.

По описанной методике построена табл. 1. Кроме значений годовых объемов оказанных услуг в сопоставимых ценах по четырем методам и необходимых для расчетов вспомогательных показателей в таблице приводится доля выручки от аудиторских

проверок в аудиторских услугах D_m . Для 2007–2010 гг. она берется из материалов типа [2], а для 2011–2014 гг. – получается на базе расчетов, описанных в [1, с. 123], поскольку в материалах типа [2] для 2011 – 2014 гг. такие данные, к сожалению, не приводятся. Это позволяет получить выручку на РАУ в сопоставимых ценах в отдельности как для аудиторских проверок (AP_c), так и для иных аудиторских услуг (IY_c), под которыми подразумевается совокупность сопутствующих аудиту услуг и пр. Для аудиторских проверок в таблице, кроме того, представлен динамический ряд средней выручки (гонорара) за одну аудиторскую проверку, получающийся делением AP_c на количество проаудированных за год организаций народного хозяйства, данные о котором приводятся в материалах типа [2].

Таблица 1

Главные показатели рынка аудиторских услуг

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1. Произведенный ВВП в текущих ценах ($ВВП_m$), трлн руб.	17,0	21,6	26,9	33,2	41,3	38,8	46,3	56,0	62,2	66,2	71,4
2. Произведенный ВВП в сопоставимых ценах (2008 г.) ($ВВП_c$), трлн руб.	31,4	33,4	36,1	39,2	41,3	38,1	39,7	41,4	42,9	43,4	43,7
3. Объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах (Y_m), млрд руб.	20,5	28,9	34,4	41,7	50,1	49,6	49,1	50,8	51,0	51,7	53,6

Продолжение таблицы 1

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
4. Рост U_m к предыдущему году (ΔU_m), %	-	41,0	19,0	21,2	20,1	-1,0	-1,0	3,5	0,39	1,4	3,7
5. Доля объема аудиторских услуг в ВВП ($\alpha = U_m / ВВП_m$), %	0,121	0,133	0,128	0,126	0,121	0,128	0,106	0,091	0,082	0,078	0,075
6. Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах ($U_{ca} = ВВП_c \times \alpha$), млрд руб.	37,8	44,4	46,2	49,2	50,1	48,7	42,1	37,7	35,2	33,9	32,8
7. Рост U_{ca} к предыдущему году (ΔU_{ca}), %	-	17,5	4,05	6,49	1,83	-2,79	-13,6	-12,8	-6,6	-3,7	-3,2
8. Цепной ИПЦ на товары и услуги ($ИПЦ_{тц}$), ед.	1,117	1,109	1,090	1,119	1,133	1,088	1,088	1,061	1,066	1,065	1,114
9. Базисный ИПЦ на товары и услуги ($ИПЦ_{мб}$), ед.	0,652	0,724	0,789	0,883	1,000	1,088	1,184	1,256	1,339	1,426	1,589
10. Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах ($U_{cm} = U_m / ИПЦ_{мб}$), млрд руб.	31,4	39,9	43,6	47,2	50,1	45,6	41,5	40,4	38,1	36,3	33,7
11. Рост U_{cm} к предыдущему году (ΔU_{cm}), %	-	27,1	9,27	8,26	6,14	-8,98	-8,99	-2,65	-5,69	-4,72	-7,16
12. Цепной ИПЦ на услуги ($ИПЦ_{уц}$), ед.	1,177	1,210	1,139	1,133	1,159	1,116	1,081	1,087	1,073	1,080	1,104
13. Базисный ИПЦ на услуги ($ИПЦ_{уб}$), ед.	0,553	0,669	0,762	0,863	1,000	1,116	1,206	1,311	1,407	1,520	1,678
14. Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах ($U_{cy} = U_m / ИПЦ_{уб}$), млрд руб.	37,1	43,2	45,2	48,3	50,1	44,4	40,7	38,8	36,2	34,0	31,9
15. Рост U_{cy} к предыдущему году (ΔU_{cy}), %	-	16,4	4,63	6,86	3,73	-11,4	-8,33	-4,67	-6,70	-6,08	-6,18

Продолжение таблицы 1

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
16. Средний по трем методам объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах ($Y_{cc} = (Y_{ca} + Y_{cm} + Y_{cy}) / 3$), млрд руб.	35,4	42,5	45,0	48,2	50,1	46,2	41,4	39,0	36,5	34,7	32,8
17. Рост Y_{cc} к предыдущему году (ΔY_{cc}), %	-	20,1	5,88	7,11	3,94	-7,78	-10,4	-5,80	-6,41	-4,93	-5,48
18. Y_{cc} по отношению к Y_{cc} 2008 г., %	70,7	84,8	89,8	96,2	100,0	92,2	82,6	77,8	72,6	69,3	65,5
19. Доля выручки от аудиторских проверок в аудиторских услугах (D_m), %	-	-	-	44,0	48,0	46,5	48,7	46,0	50,0	51,6	50,6
20. Выручка от аудиторских проверок в сопоставимых ценах ($AP_c = Y_{cc} \times D_m$), млрд руб.	-	-	-	21,2	24,1	21,5	20,2	17,9	18,2	17,9	16,6
21. Выручка от иных аудиторских услуг в сопоставимых ценах ($IY_c = Y_{cc} - AP_c$), млрд руб.	-	-	-	27,0	26,0	24,7	21,2	21,1	18,3	16,8	16,2
22. Количество проаудированных организаций (N), тыс. ед.	-	60,8	80,3	84,9	93,0	92,7	87,1	75,6	70,0	68,4	67,9
23. Средняя выручка за одну аудиторскую проверку в сопоставимых ценах ($G_c = AP_c / N$), тыс. руб.	-	-	-	249,8	258,6	231,7	231,5	237,3	260,7	261,7	244,5

Сравнение стр. 6 и 16 табл. 1 показывает, что между значениями Y_{ca} , приводимыми нами в прежних работах (например, в [1, с. 118]), и новыми показателями объема оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах Y_c имеются некоторые различия. Однако они невелики, а все основные выводы, сделанные по динамическому ряду Y_{ca} и производным от него рядам, сохраняют свою силу.

Например, падение РАУ в диапазоне 2008–2014 гг. согласно обоим динамическим рядам составляет $100 \times (50,1 - 32,8) / 50,1 = 34,5\%$, что означает серьезные негативные изменения на РАУ. Причем выручка от иных аудиторских услуг падала быстрее, чем от аудиторских проверок – см. стр. 20 и 21 таблицы. Сохраняет свою силу и вывод о том, что $АП_c$ имеет некоторое «плато» в этом падении в 2011–2013 гг., но снова уменьшается в 2014 г., по-видимому, как реакция на возникшие в экономике трудности; правда, высота этого «плато» сместилась с района 17,5 млрд руб. до уровня примерно 18 млрд руб. Вырисовывается картина весьма резкого падения средних выручек (гонораров) за одну аудиторскую проверку в кризисные годы и быстрого их возрастания при подъеме экономики. Заметим, что сделать подобные выводы по динамике показателя Y_m

(объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах – стр. 3 табл. 1) и производных от него показателей затруднительно – инфляция «смазывает» картину.

Интересно отметить, что наши данные о падении выручки от иных аудиторских услуг в 2014 г. вступают в противоречие с утверждением специалиста КСК групп И. Островского из [6, с. 32] о том, что спрос на консалтинговые услуги в этот кризис, в отличие от прошлого (2008 г.), вырос. Вспоминаются при этом слова академика П. Капицы «Только противоречие стимулирует развитие науки. Его надо подчеркивать, а не замазывать» [7, с. 592] и напрашиваются при этом два объяснения. Первое: хотя консалтинговые услуги составляют основную часть прочих аудиторских услуг, но последние ими не исчерпываются; кроме того, в иные аудиторские услуги входят и сопутствующие аудиту услуги, объем которых, правда, согласно [2, табл. 9] гораздо меньше прочих аудиторских услуг; поэтому теоретически спрос на консалтинговые услуги может вырасти, а на иные – упасть. Второе: как реакция на кризис одни экономические субъекты могут урезать расходы на консалтинговые услуги, а другие – увеличивать в надежде получить разумные советы в сложной ситуации; вполне возможно, что КСК групп

имела дело преимущественно со вторыми (конечно, оба эти объяснения (равно как и возможные другие) нуждаются в тщательной проверке).

Динамика производных показателей в 2004–2014 гг.

Уточнение объема оказанных услуг на РАУ в сопоставимых ценах позволяет точнее вычислить не только выручку от аудиторских проверок и от иных аудиторских услуг, но и ряд других производных от Y_c показателей.

В табл. 2 представлены полученные как по Y_{ca} , так и по Y_{cc} значения средних гонораров за аудиторские проверки в 2010–2014 гг.

по Москве, по Санкт-Петербургу и по другим регионам, обозначенные через $\Gamma_{ам}$, $\Gamma_{ап}$, $\Gamma_{ад}$ (объем оказанных услуг в сопоставимых ценах вычислялся по первому методу) (эти данные приведены в [5, с. 17], а здесь они фигурируют для сравнения) и обозначенные через $\Gamma_{см}$, $\Gamma_{сп}$, $\Gamma_{сд}$ соответственно (объем оказанных услуг в сопоставимых ценах определялся как значение Y_{cc} , полученное по четвертому методу). Методика перехода от объема оказанных услуг на всем РАУ к средним гонорарам за аудиторские проверки по Москве, по Санкт-Петербургу и по другим регионам изложена в [1, с. 137–138].

Таблица 2

Средние гонорары за аудиторские проверки по регионам (тыс. руб.)

Регион		2010	2011	2012	2013	2014
Москва	$\Gamma_{см}$	471,2	480,3	523,7	527,4	473,0
	$\Gamma_{ам}$	479,4	462,8	504,3	515,2	473,0
Санкт-Петербург	$\Gamma_{сп}$	159,9	154,2	151,9	137,1	135,7
	$\Gamma_{ап}$	160,5	149,3	151,9	133,5	135,7
Другие регионы	$\Gamma_{сд}$	91,4	87,0	85,5	83,2	78,4
	$\Gamma_{ад}$	93,1	84,1	88,2	81,2	78,4

Из табл. 2 следует, что основные выводы по исследуемым гонорарам, сделанные в [1, с. 198–199] и в [5, с. 16] на базе первого метода, сохраняют свою силу и в рамках четвертого метода. Это весьма резкое падение средних гонораров в 2014 г.

(в Санкт-Петербурге сильное падение произошло годом раньше, что объясняет практическое равенство средних гонораров в 2013 и 2014 гг.), это монотонное убывание средних гонораров в других регионах, это трехкратное превышение московских

гонораров над петербургскими и пятикратное – над средними гонорарами в других регионах (с увеличением разрыва в последние годы) и т.д.

Есть и некоторые отличия. Так, динамические ряды по Москве и Санкт-Петербургу по первому методу ведут себя в 2010–2013 гг. немонотонно, а по четвертому – монотонно, ввиду чего о московских гонорарах можно сделать вывод, что в рассматриваемом диапазоне они «скорее всего, растут», а о петербургских – что они «скорее всего, падают». Впрочем, для коротких и несглаженных стоимостных динамических рядов такие отличия, по нашему мнению, вполне типичны.

Похожая ситуация имеет место, на наш взгляд, и со средними

гонорарами за аудиторские проверки у малых, средних и крупных аудиторских организаций, представленными в табл. 3. Через $\Gamma_{ап}$ (второй индекс «л» вместо напрашивающегося здесь «м» взят во избежание путаницы со средними гонорарами за аудиторские проверки по Москве), $\Gamma_{ас}$ и $\Gamma_{ак}$ там обозначены средние гонорары у этих организаций, полученные на базе первого метода вычисления объема аудиторских услуг в сопоставимых ценах, а через $\Gamma_{сл}$, $\Gamma_{сс}$ и $\Gamma_{ск}$ – полученные на базе четвертого метода. Методика перехода от объема оказанных услуг на всем РАУ к средним гонорарам малых, средних и крупных АО изложена в [1, с. 139].

Из табл. 3 следует, что основные выводы по исследуемым гонорарам, сделанные на базе

Таблица 3

Средние гонорары за аудиторские проверки у малых, средних и крупных аудиторских организаций (тыс. руб.)

Аудиторские организации		2010	2011	2012	2013	2014
Малые АО	$\Gamma_{сл}$	100,0	100,1	98,1	93,4	91,1
	$\Gamma_{ап}$	101,6	96,2	94,6	91,4	91,1
Средние АО	$\Gamma_{сс}$	158,8	163,2	171,2	164,4	135,8
	$\Gamma_{ас}$	161,6	157,3	164,9	160,6	135,8
Крупные АО	$\Gamma_{ск}$	1030,4	930,7	1106,9	1042,4	944,0
	$\Gamma_{ак}$	1046,1	895,6	1066,8	1018,6	944,0

первого метода в [1, с. 199–200] и [5, с. 18], сохраняют свою силу и в рамках четвертого мето-

да. Это падение средних гонораров за аудиторские проверки в 2014 г. (особенно сильное

у средних и крупных АО), это практически монотонное убывание средних гонораров у малых АО, это огромное превышение гонораров у крупных АО над гонорарами средних и малых АО. Впрочем, определенные расхождения во всех трех парах динамических рядов имеют место – трудно было бы ожидать точного совпадения.

Для более полного анализа стоимостных динамических рядов показателей РАУ желательно их сглаживание (технология такого сглаживания описана в [5, с. 12–13]), удлинение их (как в верхнюю сторону с возможным прогнозированием значений показателей, так и в прошлое) и применение иных хорошо разработанных методов экономического анализа.

Заключение

1. Объем оказанных услуг в аудиторской отрасли в сопоставимых ценах можно получить на сегодня четырьмя методами. Несколько предпочтительнее из них представляется четвертый, дающий указанный объем как среднее таких объемов, полученных по трем остальным методам.

2. Показатели, производные от объема оказанных услуг в сопоставимых ценах, целесообразно

вычислять, отталкиваясь от его значений, полученных по четвертому методу.

3. Различие между результатами расчетов, произведенных по указанным четырем методам, является незначительным и мало влияет на итоги анализа развития РАУ в нашей стране в последние годы.

4. Описан пятый метод, который в случае его реализации (после выполнения ряда условий) может стать самым точным из рассмотренных выше.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гутцайт Е.М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. – М.: ВивидАрт, 2015. – 296 с.

2. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2014 г. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/printable.php?id-39=...

3. Росстат. Официальный сайт. Официальная статистика. Национальные счета. Цены. Режим доступа: <http://www.gks.ru/>.

4. Гутцайт Е.М. Методы анализа современного рынка аудиторских услуг // Финансовый журнал. – 2012. – № 2. – С. 61 – 72.

5. Гутцайт Е.М. Сглаживание динамических рядов показателей рынка аудиторских услуг // Аудитор. – 2015. – № 10. – С. 11 – 19.

6. Ивантер А. Путь самурая // Эксперт. – 2015. – № 44. – С. 30 – 34.

7. Антология мудрости. – М.: Вече, 2007. – 848 с.



Т.В. ШУБИНА,
кандидат экономических наук, профессор кафедры
финансового менеджмента РЭУ им. Г.В. Плеханова
t.v.shubina@gmail.com

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ПРОЦЕССЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

ключевые слова: имущество, актив, эффективность, рациональность, бюджетные средства, расходы, контроль

Данная статья посвящена методам аудиторской проверки бюджетных организаций в современных условиях. Основополагающим моментом в проведении аудиторских процедур является принцип эффективности и экономного использования бюджетных средств.

T.V. SHUBINA

PERFORMANCE EVALUATION OF A PUBLIC SECTOR ENTITY IN THE COURSE OF THE AUDIT

key words: properties, asset, efficiency, rationality, budget funds, expenses, controls

This article covers the auditing methods applied to public sector entities in the modern environment. The core aspect of the audit procedures is the principle of efficiency and prudent use of budget funds.

Введение

Одним из ключевых звеньев проводимой бюджетной реформы является реализация принципа эффективности и экономии бюджет-

ных средств. Содержание данного принципа изложено в ст. 34 Бюджетного кодекса РФ [1], который предусматривает, что при составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюд-

жетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств. Эффективность использования бюджетных средств подразумевает достижение наивысшего результата при выполнении какого-либо действия, мероприятия, на финансирование которого предусмотрено расходование бюджетных средств. Экономность в свою очередь предполагает наименьшее расходование предоставленных средств. Важно отметить, что расходование фактически осуществляется прямыми получателями средств, поэтому именно эти получатели в своей деятельности должны исходить из принципа эффективности и экономности использования бюджетных средств.

Как отмечается в Программе повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года (далее – Программа) [2] в настоящее время в сфере управления общественными (государственными и муниципальными) финансами (далее – общественные финансы) сохраняется ряд недостатков, ограничений и нерешенных проблем, в том числе:

✓ недостаточная действенность системы государственного

и муниципального финансового контроля и недостаточность его ориентации на оценку эффективности бюджетных расходов;

✓ отсутствие современной системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Поскольку целью указанной Программы является повышение эффективности, прозрачности и подотчетности использования бюджетных средств, для достижения поставленной цели предлагается обеспечить решение следующих основных задач:

✓ реализовать меры по повышению эффективности бюджетных расходов;

✓ осуществить совершенствование государственного и муниципального финансового контроля с целью его ориентации на оценку эффективности бюджетных расходов.

Логичным продолжением осуществления данного мероприятия стало введение Федеральным законом от 23.07.13 г. № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [3] понятия «внешнего» и «внутреннего» государственного (муниципального) финансового контроля. Программа рассматривает систему внутреннего контроля и аудита как необходимые инструменты финансового менеджмента, на-

правленные на реализацию принципа эффективности и экономии бюджетных средств.

Программой предусматривается привлечение негосударственных организаций к оценке эффективности бюджетных расходов в целях получения объективных результатов анализа. В связи с этим аудиторы могут привлекаться в качестве негосударственных организаций для осуществления финансового контроля деятельности бюджетных организаций.

Рассмотрим некоторые особенности содержания аудиторских процедур в процессе проверки бюджетных учреждений.

Принцип Бюджетного кодекса РФ, определяющий критерии контроля бюджетных расходов

В процессе развития системы государственного и муниципального финансового контроля происходит трансформация задач органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля. При его организации акцент смещается с контроля над финансовыми потоками к контролю за результатами их использования. Одним из основных инструментов в деятельности органов внешнего государственного (муниципального) контроля при этом должен стать аудит эффективности. Он предполагает не только анализ достижения запланирован-

ных результатов, но и разработку рекомендаций по устранению системных причин, которые препятствуют их достижению. Аудит эффективности призван дать оценку эффективности деятельности бюджетных учреждений с точки зрения результативности выполнения государственного задания.

Анализ эффективности бюджетных расходов основывается на системе базовых подходов, включающей оценку эффективности использования всей совокупности финансовых, материальных и трудовых ресурсов.

Система оценки достигнутых результатов использования бюджетных ассигнований заключается в сопоставлении совокупности целевых индикаторов (ожидаемых результатов) использования бюджетных средств, формируемых на стадии планирования бюджетных ассигнований, и фактически достигнутых результатов, включая оценку воздействия внешних факторов.

В процессе оценки эффективности использования финансовых ресурсов бюджетным учреждением контролируются сроки и объемы осуществления соответствующих кассовых расходов, базирующиеся на контроле исполнения календарных графиков выполнения мероприятий при выполнении государственного задания и осуществлении расходов на их реализацию.

В качестве одного из направлений, способствующих повышению эффективности расходов бюджетных средств, Программой предусматривается совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора [4]. Обеспечение качества, полезности и доступности финансовой информации, информационной открытости финансовой деятельности организаций будет осуществляться за счет следующих основных мероприятий:

- ✓ формирование системы нормативных правовых актов по составлению и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора;

- ✓ утверждение порядка формирования финансовой отчетности по статистике государственных финансов Российской Федерации в соответствии с международными стандартами представления информации по государственным финансам;

- ✓ обеспечение разработки и утверждения федеральных стандартов на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора;

- ✓ расширение сферы применения Международных стан-

дартов финансовой отчетности общественного сектора для составления отчетности;

- ✓ повышение качества и эффективности системы регулирования бухгалтерского учета, основанного на участии делового профессионального сообщества пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе государственного (негосударственного) регулирования бухгалтерского учета в секторе государственного управления.

Перечисленные мероприятия определяют методологию проведения аудиторских проверок в бюджетных учреждениях.

Одним из отличий методологии аудита бюджетных организаций является то, что аудиторские процедуры, применяемые для формирования суждения о непрерывности деятельности организации, дополняются процедурами оценки реализации принципа эффективности и экономии бюджетных средств. Необходимость изменения содержания инструментов финансового анализа обусловлена отличием формата бухгалтерской отчетности бюджетных организаций от формата отчетности коммерческих организаций вследствие специфики системы бухгалтерского учета, определяемой планом счетов и инструкцией по его применению. Таким образом, наряду с привычным набором показателей оценки финансового

состояния аудитор должен будет проводить расчеты показателей, позволяющих оценить эффективность деятельности бюджетного учреждения. Как при оценке финансового состояния выводы о возможности аудируемого лица осуществлять деятельность в обозримом будущем базируются на определенных критериях, так и при оценке эффективности деятельности бюджетного учрежде-

ния должны быть использованы определенные критерии. Такими критериями могут быть как KPI, установленные собственником объекта проверки, так и собственные критерии эффективности, разработанные аудитором и закрепленные во внутрифирменных стандартах. Например показатели эффективности для медицинского учреждения (стационара), разработанные автором [5] (см. таблицу).

Показатели эффективности оценки деятельности медицинского учреждения в целом

Показатель		Содержание показателя	Формула	Источник информации
Код	Наименование			
Показатели эффективности				
ЧП	Чистая прибыль	Отражает результат деятельности. Дает возможность оценить финансовый результат как источник развития учреждения	$ЧП = \text{Доходы} - \text{Расходы}$ Доходы – все фактические доходы, которые были за период. Расходы – все фактические расходы на ведение деятельности, в том числе налоговые платежи в бюджет	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета
ПО	Прибыль учреждения операционная	Отражает результат деятельности. Дает возможность оценить финансовый результат при наличии всех затрат. Если нет кредитов и 100% льготы по налогу на прибыль, то совпадает с ЧП	$ПП = \text{Доходы} - \text{Расходы}$ Доходы – все фактические доходы, которые были за период. Расходы – все фактические расходы на ведение деятельности до уплаты процентов и налогов	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета
РП	Рентабельность услуг	Характеризует сколько прибыли дает 1 руб. поступлений денежных средств за услуги	$РП = \text{ПО} / \text{Поступления денежных средств за услуги}$	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета

Продолжение таблицы

Показатель		Содержание показателя	Формула	Источник информации
Код	Наименование			
ЕБИТДА	(Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)	Аналитический показатель, показатель прибыли учреждения до вычета налога на прибыль, начисленных процентов по кредитам и амортизации. Если нет кредитов и 100% льготы по налогу на прибыль, то отличается от чистой прибыли только на амортизацию	Чистая прибыль + Расходы по налогу на прибыль - Возмещенный налог на прибыль + Проценты уплаченные - Проценты полученные = ЕБИТ + Амортизационные отчисления по материальным и нематериальным активам - Переоценка активов = ЕБИТДА	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета
ЭФИР	Эффективность использования ресурсов вверенных объектов	Отражает степень выполнения расходной части финансового плана Критерий – 1	Соотношение фактических расходов (сумма фактических показателей подчиненных отделений) и плановых расходов на содержание подчиненного направления Факт (сумма фактических показателей подчиненных отделений) произведенные затраты (руб.) / Минимально необходимый расход (руб.)	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета Минимально необходимый расход – утвержденный лимит на содержание направления
НРП	Накладные расходы по персоналу	Отражает нагрузку управленческих затрат в общем составе затрат (в %). Контролируется на превышение над нормативом (если экономия, то за счет чего возможна неукомплектованность персоналом)	НРП = ФОТ АУП * 100 / ФОТобщий	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета % Норматив утверждается руководством учреждения

Продолжение таблицы

Показатель		Содержание показателя	Формула	Источник информации
Код	Наименование			
Показатели качества				
ВЛП	Выполнение плана посещений пациентов	Отражает степень работы медицинского учреждения (в%) в разрезе источников: бюджетные внебюджетные ОМС	$ВЛП = \frac{\text{Фактическое количество врачебных посещений} \times 100}{\text{Плановое количество врачебных посещений}}$	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета Плановое количество – утвержденный плановый показатель
СНВ	Средне-часовая нагрузка врача на приеме	Косвенно оценивает качество работы с пациентами. Отражает сколько посещений в час, в среднем, проходит через врача	$СНВ = \frac{\text{Количество врачебных посещений}}{\text{Количество отработанных часов}}$	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета Плановое количество – утвержденный плановый показатель (норма)
ПВП	Процент выполнения государственного задания или процент выполнения плана	Отражает степень выполнения запланированного количества услуг по государственному заданию	$ПВП = \frac{\text{Количество Факт}}{\text{Количество План}} \times 100$	Фактические показатели рассчитываются на основе данных учета Плановые показатели утверждаются в процессе доведения государственного задания
ОБК	Оборот больничной койки	Отражает эффективность использования коечного фонда	$ОБК = \frac{\text{Число выбывших больных}}{\text{Среднегодовое число больничных коек}}$	Фактические статистические данные
ФЗК	Фактическая занятость койки	Отражает загруженность коечного фонда (плановая величина 320)	$ФЗК = \frac{\text{Число проведенных койко-дней использованными пациентами в стационаре}}{\text{Среднегодовое число больничных коек}}$	Статистические данные
СДП	Средняя длительность пребывания пациента на койке	Отражает качество оказанных услуг	$СДП = \frac{\text{Число проведенных койко-дней выбывшими пациентами в стационаре}}{\text{Число выбывших пациентов}}$	Статистические данные

При организации аудиторской проверки аудитор обязан запросить у руководства аудируемого лица перечень утвержденных показателей КРІ. В случае отсутствия утвержденного перечня аудитор обязан согласовать собственные критерии с руководством аудируемого лица в целях предотвращения конфликтных ситуаций по результатам аудиторской проверки.

Критерии оценки достоверности информации бухгалтерской отчетности бюджетного учреждения о стоимости объектов основных средств

Вся информация, которая может повлиять на решения учредителей организации госсектора, должна быть включена в бухгалтерскую отчетность за соответствующий период. В рамках реализации Программы федеральное законодательство, определяющее особенности положения организаций государственного сектора, стремительно меняется. Внесены существенные поправки в Инструкцию по применению Единого плана счетов (далее – Инструкция), вступившие в силу с 16 ноября 2014 г. (приказ Минфина России от 29.08.14 г. № 89н) [6]. Поскольку в результате аудиторской проверки высказывается мнение

о достоверности бухгалтерской отчетности, перед аудитором стоит задача выполнения процедур на соответствие системы бухгалтерского учета аудируемого лица требованиям нормативных документов [7, 8], регулирующих данную сферу управления в бюджетных учреждениях.

Бухгалтерская информация является источником для расчета ключевых показателей эффективности деятельности учреждения по итогам проверяемого периода. Проверка достоверности бухгалтерской информации в целях подтверждения фактических значений КРІ выступает в этих условиях как одна из основных аудиторских процедур. Например, данные бухгалтерского учета о состоянии объектов основных средств участвуют в расчетах таких показателей эффективности деятельности, приведенных в таблице, как рентабельность услуг (РП), эффективность использования ресурсов (ЭФИР). Кроме того, данные бухгалтерского учета используются при расчетах цен на государственные услуги и создании локальной системы нормативов. Наличие в составе информации бухгалтерского учета активов, не используемых при оказании государственных услуг, может привести к ошибкам при проведении плановых расчетов и соответственно к негативным последстви-

ям в организации экономической деятельности самого учреждения.

Специфика организации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях определяет и особенности проведения данных процедур. Рассмотрим методы оценки достоверности информации в регистрах бухгалтерского учета и отчетности на примере проверки раздела бухгалтерского учета «Основные средства».

Упомянутые поправки Инструкции направлены на приближение методов формирования отчетности организаций госсектора к МСФО [9]. Например, конкретизированы различия понятий «актив» и «имущество». Содержание понятия «актив» раскрывается в проекте – федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора» [10]. Так, под активами понимается совокупность имущества, денежных средств, принадлежащих субъекту учета или находящимся в его пользовании, контролируемых им в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, от которых ожидается поступление полезного потенциала или экономических выгод. Контроль над активами имеет место, если субъект учета может использовать

актив для извлечения полезного потенциала или получения будущих экономических выгод в процессе достижения целей своей деятельности и может исключить или иным образом регулировать доступ к этому полезному потенциалу или экономическим выгодам. Под полезным потенциалом, заключенным в активе, понимается его пригодность для использования в целях выполнения государственных (муниципальных) функций (полномочий) либо для управленческих нужд учреждения, для обмена на другие активы, для погашения обязательств.

Как следует из положений проекта указанного стандарта, не всякое имущество может быть активом, стоимостная оценка которого подлежит отражению в составе показателей соответствующих статей бухгалтерской отчетности. Из этого следует, что перед аудитором стоит задача проверки на соответствие объектов основных средств, учитываемых в качестве активов, критерию признания активом. Мнение о признании объекта основных средств активом может быть сформировано на основе результатов инвентаризации или самостоятельной информации в виде реестров используемого и неиспользуемого имущества, представляемых в бухгалтерию материально ответственными

лицами. Если информация об использовании объектов основных средств формируется в результате инвентаризации, то целесообразно в инвентаризационные описи включать дополнительную графу, в которой указывается признак использования / неиспользования основного средства, признак способности приносить будущие экономические выгоды. Выявленные числящиеся на балансе объекты основных средств, не отвечающие критерию актива, должны быть исключены из информации балансовых счетов бухгалтерского учета.

За бюджетными учреждениями имущество закреплено на праве оперативного управления. Для них сохраняется субсидиарная ответственность собственника (учредителя) и распоряжаться имуществом они могут только с согласия собственника (ст. 120, 296 Гражданского кодекса РФ) [11]. Особенности распоряжения имуществом бюджетных и автономных учреждений установлены положениями ст. 298 Гражданского кодекса, в соответствии с которыми:

✓ бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему

собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом;

✓ автономное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним собственником или приобретенными автономным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, автономное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом.

В отличие от бюджетного автономное учреждение самостоятельно распоряжается недвижимым имуществом, приобретенным за счет средств от приносящей доход деятельности. Содержание понятия «особо ценное имущество» определено в Федеральном законе от 12.01.96 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (в ред. от 13.07.15 г.) [12]. Под особо ценным движимым имуществом понимается движимое имущество

во, без которого осуществление бюджетным учреждением своей уставной деятельности будет существенно затруднено. Порядок отнесения имущества к категории особо ценного движимого имущества устанавливается Правительством Российской Федерации. Виды такого имущества могут определяться:

1) федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в отношении федеральных бюджетных учреждений, находящихся в ведении этих органов или в ведении федеральных служб и агентств, подведомственных этим органам, федеральными органами государственной власти (государственными органами), руководство деятельностью которых осуществляет Президент Российской Федерации или Правительство Российской Федерации, в отношении федеральных бюджетных учреждений, находящихся в их ведении;

2) в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации в отношении бюджетных учреждений субъекта Российской Федерации;

3) в порядке, установленном местной администрацией в отно-

шении муниципальных бюджетных учреждений.

Порядок отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества определен постановлением Правительства РФ от 26.07.10 г. № 538 [13]. Данное имущество может быть разделено на следующие виды:

✓ движимое имущество, балансовая стоимость которого превышает 200 тыс. руб.;

✓ транспортные средства независимо от балансовой стоимости;

✓ исключительные права;

✓ иное движимое имущество, без которого осуществление учреждениями основных видов деятельности будет затруднено и балансовая стоимость которого за единицу превышает 30 тыс. руб.

Поскольку руководство бюджетного учреждения практически не может самостоятельно принять решение о списании с балансовых счетов имущества, не отвечающего критериям актива, оформление его списания может занять достаточно значительный промежуток времени. В подобных ситуациях профильная комиссия учреждения может оформлять Акт о выводе имущества из эксплуатации. Выведенное из эксплуатации имущество до утверждения Акта о списании

и окончании демонтажа (утилизации) учитывается за балансом на счете 02 «*Материальные ценности, принятые (принимаемые) на хранение*».

Последним этапом проверки учета объектов основных средств в бюджетном учреждении является контроль бухгалтерских операций отражения данного факта хозяйственной жизни в системе бухгалтерского учета на соответствие требованиям Инструкции.

Положительные результаты тестирования соблюдения аудируемым лицом положений нормативных документов могут служить одним из оснований подтверждения значений показателей эффективности деятельности учреждения в проверяемом периоде.

Заключение

Целью деятельности бюджетных учреждений является реализация государственных услуг. Исходя из своего правового статуса бюджетные учреждения имеют в качестве источников финансирования уставной деятельности бюджетные ассигнования. Бюджетным кодексом РФ определены критерии целевого использования бюджетных средств. С развитием системы управления государственного сектора перед аудиторами открывается

перспектива участия в мероприятиях государственного финансового контроля в качестве независимых организаций. Специфика финансового механизма бюджетных учреждений предъявляет к их аудиторским проверкам определенные требования.

Прежде всего в результате аудиторской проверки аудитор должен дать оценку уровня реализации аудируемым лицом принципа эффективности и экономии бюджетных средств, содержание которого изложено в ст. 34 Бюджетного кодекса РФ. Проведение оценки эффективности бюджетных средств базируется на системе критериев, которые утверждены руководством аудируемого лица. В случае отсутствия утвержденных критериев аудитор целесообразно согласовать с руководством аудируемого лица критерии, на основании которых будет проверяться выполнение положений Бюджетного кодекса РФ. Специфика бухгалтерского учета в бюджетных организациях определяет специфику аудиторских процедур. Например, в процессе проверки учета объектов основных средств необходимо получить от бухгалтерии аудируемого лица информацию об объектах основных средств, не отвечающих критериям актива. Качество аудиторской проверки бюджетных учреждений зависит от того, насколько субъект

проверки владеет информацией нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях, и уровня понимания специфики финансового механизма бюджетных организаций.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 31.07.98 г. № 145-ФЗ (в ред. от 13.07.15 г.), принят Государственной Думой 17 июля 1998 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года. <http://www.minfin.ru>
3. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 23.07.13 г. № 252-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: сборник. Изд. 2010 г. Официальный перевод, 2012. ISBN 978-5-955-0573-4.
5. *Забродина М.В., Шубина Т.В.* Организация бизнес-процесса оказания медицинской помощи в условиях бюджетной реформы // Микроэкономика. – 2012. – № 6.
6. О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учрежде-
- ний и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 29.08.14 г. № 89н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности (вместе с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита») [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 17.08.10 г. № 90н (в ред. от 16.08.11 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 6.12.11 г. № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства». <http://www.minfin.ru>.
10. Проект федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора». <http://www.minfin.ru>.
11. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.11.94 г. № 51-ФЗ, принят Государственной Думой 21 октября 1994 г., действующая редакция от 13.07.15 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 12.01.96 г. № 7-ФЗ (в ред. от 13.07.15 г.), принят Государственной Думой 8 декабря 1995 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 26.07.10 г. № 538. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



И.А. ЛИСОВСКАЯ,
доктор экономических наук, доцент, профессор
кафедры бухгалтерского учета, экономического
анализа и аудита РАНХиГС при Президенте РФ
lisovskaya_ia@mail.ru



Е.В. ЧИПУРЕНКО,
доктор экономических наук,
доцент, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета,
экономического анализа и аудита
РАНХиГС при Президенте РФ
sp-au@yandex.ru



Н.Г. ТРАПЕЗНИКОВА,
кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита
и контроллинга Московского государственного
университета технологии и дизайна «МГУДТ»
nata-trapeznikova@yandex.ru

СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ОЦЕНКИ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ: МСФО и РСБУ

ключевые слова: финансовая отчетность, объекты учета, методы оценки, дисконтирование, обесценение, оценка стоимости, МСФО

Приводятся проблемы применения современных методов оценки в финансовом учете. Бухгалтерский учет на основе концепции «исторической стоимости» уже не является актуальным. Рассмотрены иные современные оценки, признанные допустимыми в финансовом учете. По мнению авторов, необходим ряд значительных шагов по внедрению современных методов оценки в практику российского бухгалтерского учета.

I.A. LISOVSKAYA, E.V. CHIPURENKO, N.G. TRAPEZNIKOVA

ADVANCED MEASUREMENT METHODS IN FINANCIAL ACCOUNTING: IFRS AND RAR

key words: financial statements, accounting items (entities), measurement techniques, discounting, impairment, value measurement, IFRS

The article examines challenges in application of advanced measurement methods in financial accounting. Accounting on the basis of historical cost is no longer relevant. The authors examine other advanced measurements that are considered allowable for financial accounting purposes. In the authors' opinion, a number of significant steps to implement advanced measurement techniques into the Russian accounting practice are needed.

Введение

Формирование публичной финансовой отчетности предполагает решение важнейшей задачи учета – обеспечение пользователей достоверной и полной отчетностью. Особенностью современного периода является то, что сегодняшняя финансовая отчетность должна не только показать «постфактум» – уже существующее финансовое состояние организации (группы организаций), но и давать возможность выявлять перспективы изменения этого состояния. Преобладание в российской системе бухгалтерского учета концепции «исторической стоимости» сегодня оказывает весьма серьезное ограничивающее влияние на возможности информирования пользователей финансовой отчетности и эффективность принятия экономических решений. Считается, что в настоящее время стоимость неучитываемых активов доходит до 90% и более в структуре рыночной стоимости организации. Это приводит к тому, что результативное применение инструментов, использующихся в сложившейся («традиционной») отчетности, не может в достаточной мере служить целям анализа эффективности предпринимательской деятельности современных (особенно высокотехнологичных) организаций различных форм собственности. Такая постановка вопроса требует анализа потребности внедрения комплекса современных методов и моделей оценки объектов учета.

Концепция экономической выгоды и оценки в финансовом учете

На фоне международных проблем, возникших в связи с ограниченностью методов подготовки данных в финансовом учете, усугубляется ситуация в российской национальной системе учета, где в настоящее время наблюдается отставание российских учетных стандартов и сложившейся практики от Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), рекомендаций по их применению и зарубежного опыта внедрения указанных нормативных документов. Современная российская система регулирования учета предусматривает два аспекта использования МСФО: непосредственно для формирования консолидированной отчетности и как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов [1]. Последний аспект закреплён в виде принципа регулирования национальной системы учета и с точки зрения международного опыта соответствует одному из двух вариантов конвергентного подхода, который предполагает использование текстов международных стандартов как базы для разработки национальных и региональных стандартов учета и отчетности.

Обычно применяемое в деловом обороте словосочетание «международные стандарты финансовой отчетности», или МСФО, на самом деле означает перечень различных по форме и содержанию документов. Таким образом, вполне оправ-

данно применение словосочетания «документы МСФО», которое уже стало официальным выражением в России [2]. Все документы МСФО следует разбить на две группы – базовые и регламентирующие.

В состав регламентирующих документов МСФО не входят Концептуальные основы финансовой отчетности (The Conceptual Framework for Financial Reporting) [3]. Однако текст Концептуальных основ рассматривается как важнейший базовый документ МСФО, включающий перечень основных подходов и принципов для разработки единого комплекса глобальных стандартов. Для российской системы учета Концептуальные основы являются источником определений основных элементов финансовой отчетности – активов, обязательств, капитала, которые не определены в регулирующих документах. Кроме того, определения доходов и расходов в ПБУ 9/99 [4] и 10/99 [5] были заимствованы именно из Концептуальных основ.

Активы, доходы и расходы определены в Концептуальных основах и российских ПБУ с использованием понятия «экономическая выгода», определение которого, однако, отсутствует. Источником экономической выгоды инвесторов является организация, которая «зарабатывает» ее в результате своей хозяйственной деятельности. Реальным же источником экономической выгоды являются активы организации, рассматриваемые как «ресурсы», использование

которых в будущем приведет к получению **денежного притока в организацию, превышающего затраты на его приобретение**. Реализовать экономические выгоды, заключенные в активе, организация может разными путями — удачно продав его (товар) или используя в совокупности с другими активами. Если в момент приобретения актива организация лишь предполагает наличие потенциальных экономических выгод, то такой элемент финансовой отчетности, как доход, является подтверждением факта получения экономических выгод.

В традиционном подходе бухгалтерского учета полученная экономическая выгода оценивается посредством показателя чистой прибыли, определяемой на основе метода начисления, который отражает последствия влияния операций на экономические ресурсы организации «в тех периодах, в которых данные последствия имеют место быть, даже если являющиеся их следствием денежные поступления и выплаты происходят в другом периоде. Это важно, поскольку информация об экономических ресурсах отчитывающейся организации и требованиях к ней, а также об изменениях в данных экономических ресурсах и требованиях обеспечивает лучшую основу для оценки прошлых и будущих результатов деятельности организации, чем просто информация о поступлениях и выплатах денежных средств за этот период (ОВ17)» [3].

Таким образом, возникает «парадокс метода бухгалтерского учета» как метода моделирования хозяйственной деятельности, основанного на теории возмещения, которая определяет экономическую выгоду как превышение притока денежных средств в виде суммы доходов, полученных от использования активов, над денежным оттоком на приобретение этих активов. Однако практическая реализация оценки экономической выгоды сводится к перманентной оценке прибыли методом начисления в рамках конкретного временного промежутка, равного 12 месяцам, элиминируя влияние на показатель прибыли поступления и выплаты денежных средств в рассматриваемый период.

Для того чтобы разрешить возникший парадокс, финансовый учет традиционно предлагает пользователям дополнительные данные в виде «информации о денежных потоках отчитывающейся организации за период, который поможет пользователям оценить способность организации генерировать будущие чистые поступления денежных средств. Однако в последней четверти XX века стало ясно, что проблемы финансового учета заключаются не в недостаточном объеме информации, а в ее качестве и методах оценки предоставляемых данных. Именно концепция экономической выгоды стала ключевым моментом для нарастающей динамики изменений бухгалтерских методов оценки элементов финансовой отчетности.

По оценке Альфреда М. Кинга, «до последнего времени ведение бухгалтерского учета основывалось на затратах на приобретение активов (первоначальной стоимости), а доход представлял собой разницу между себестоимостью и ценой реализации объектов. В течение последних 30 лет Совет по стандартам финансового учета США (FASB) и Совет по МСФО (IASB) переходят от учета по первоначальной стоимости приобретения...» [6, с. 384].

По мнению некоторых экспертов, полностью исчерпал себя бухгалтерский подход, основанный на том, что «прибыль должна признаваться в финансовой отчетности только тогда, когда она становится реализованной. Реализованная прибыль – это та, которая получена в результате завершенной сделки (completed transaction), например операции продажи [7]. Однако в последние 20–30 лет происходит сдвиг в сторону «экономического» понимания прибыли как разницы в стоимости чистых активов... Экономически обоснованная оценка активов и обязательств (а значит, чистых активов) – это то, чему в настоящее время уделяется повышенное внимание, поскольку от этого напрямую зависит определение финансового результата за период».

Уже в 1990-х годах М.Г. Браун высказал мнение о невозможности ориентироваться на показатель чистой прибыли для оценки результатов и перспектив деятельности ком-

мерческой организации. «Прибыль может оказаться тем показателем, который вводит в заблуждение при оценке финансового успеха...», на сегодняшний день «компания может демонстрировать прибыль в бухгалтерском балансе, но в действительности работать в убыток» [8, с. 215]. Вместо прибыли М.Г. Брауном было предложено использовать такой приемлемый показатель финансового благополучия организации, как добавленная экономическая стоимость (EVA), включающая приведенную стоимость капитала, который рассматривается как вложения организации в представленные в балансе активы, отдача от которых будет получена через определенный временной период. Использование показателя EVA привело в 1993 г. к резкому росту курса акций таких компаний, как AT&T, Coca-Cola и др., а также способствовало принятию наиболее эффективных решений относительно инвестирования свободных денежных средств. Успех EVA был определен как «настоящее корпоративное кредо 1990-х», показатель, который «заставляет управляющих мыслить и действовать подобно акционерам» [8]. Таким образом, получил активное распространение подход к оценке деятельности организации с учетом «будущей» ценности имеющихся на сегодняшний день в распоряжении организации активов. Риск коммерческой деятельности заключен в ошибочном прогнозе возможности реализации

потенциальной экономической выгоды, заложенной в активе. Уровень риска значительно возрастает в связи с «временным разрывом» между моментом приобретения актива и периодом получения дохода от его использования. Соответственно возникла необходимость изменить и традиционные нормативные методы оценки элементов финансовой отчетности, в том числе и концептуальные подходы МСФО.

Понятие ставки дисконтирования в МСФО

Традиционным типом оценки, который используется организациями при подготовке финансовой отчетности, является оценка по первоначальной стоимости или исторической стоимости. В комплексной системе управления эффективностью также должны измеряться и анализироваться данные, которые М. Г. Браун относит к третьему типу, кроме данных о прошлом и настоящем положении дел, – это информация, описывающая будущее состояние организации [8]. Использование текущей стоимости является первым шагом к изменению традиционного подхода, основанного на исторической стоимости, которая корректируется с учетом сложившихся условий деятельности организации на дату оценки.

Дальнейшие шаги реформирования методов оценки в бухгалтерском учете связаны с возможностью предоставить пользователям информацию

о финансовом состоянии организации, в том числе об имеющихся в наличии экономических ресурсах и обязательствах, с отражением прогнозируемых рисков. Приведенная стоимость в соответствии с текстом Концептуальных основ [3] означает, что «активы отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, которые, как ожидается, будут генерировать актив при обычном ходе деятельности. Обязательства отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которое, как ожидается, будет необходимо для погашения обязательств при обычном ходе деятельности». Метод приведенной стоимости позволяет учесть будущую стоимость денежных потоков, которые способны генерировать экономические ресурсы, позволяя отчасти разрешить проблемы отсутствия релевантной информации для принятия экономических решений.

МСФО введены в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.11 г. № 160н [9]. Из 44 международных стандартов, действующих в настоящее время на территории России, в 17 имеется требование применения дисконтированных оценок. Наличие прямых указаний в перечисленных международных стандартах на применение дисконтированных оценок свидетельствует о внимании

МСФО к одной из базовых концепций финансового менеджмента – концепции учета изменения временной стоимости денег. Особенно важным для российских специалистов является практика реализации концепции в процессе финансового учета [10].

Выделим базовые определения ставки дисконтирования, данные ей в отдельных международных стандартах и характеризующие основные особенности этой ставки применительно к сфере применения отдельных стандартов (см. таблицу).

Современные методы оценки и российский учет

В настоящее время необходимость применения дисконтированных оценок установлена только в двух российских учетных стандартах – ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [15] и ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [16].

В соответствии с ПБУ 8/2010 организация при формировании финансовой отчетности должна произвести оценку долгосрочных оценочных обязательств. При этом согласно п. 20 ПБУ 8/2010 «... если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты..., такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины» [1, 4, 5]. Здесь же указывается, что применяемая ставка дисконтирования: (а) должна отра-

Определения понятия «ставка дисконтирования», используемые в МСФО

МСФО	Пункт стандарта	Содержание
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [11]	П. 55	Ставка дисконтирования – это ставка до налогообложения, отражающая текущие рыночные оценки: (а) временной стоимости денег; (б) рисков, характерных для данного актива и по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств
МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [12]	П. 47	Ставка дисконтирования – это ставка до учета налогообложения, отражающая текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. Ставка дисконтирования не должна учитывать риски, на которые уже была внесена поправка в расчетную оценку будущих потоков денежных средств
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работников» [13]	Пп. 84, 85	Ставка дисконтирования – это одно из актуарных допущений, оказывающее существенное влияние. Ставка дисконтирования отражает временную стоимость денег, но не актуарный или инвестиционный риск, не отражая при этом присущий предприятию кредитный риск. Ставка дисконтирования отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени
МСФО (IAS) 17 «Аренда» [14]	П. 4	Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, – это ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, если существует практическая возможность ее определения. Если определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора

жать характерные для финансового рынка условия и «риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства» [15]; (б) не должна отражать изменения налога на прибыль организации, которые возникают и учитываются в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», а также риски и неопределенности, которые были учтены при идентификации и оценке рассматриваемого оценочного обязательства.

Позиция в отношении отказа от учета возможных изменений величи-

ны налога на прибыль, возникающих при применении ПБУ 18/02, полностью отвечает позиции МСФО и сложившейся международной практике [17].

Для оценки величины оценочного обязательства ПБУ 8/2010 предлагает руководствоваться опытом организации в отношении исполнения аналогичных обязательств, в случае необходимости – привлекать экспертов. При этом организация должна документально оформить обоснование (расчет), лежащее в основе определения величины оценочного обязательства (п. 16 ПБУ 8/2010).

Согласно положениям п. 17 ПБУ 8/2010 в зависимости от того, какой информацией располагает организация, для определения величины оценочного обязательства, могут быть использованы следующие методические подходы:

а) если имеется четкое, количественное представление о совокупности возможных оценок оценочного обязательства, то величина последнего может быть определена как средневзвешенная величина, сложившаяся из произведений каждого установленного значения на вероятность его реализации;

б) если в распоряжении специалистов имеется информация только о границах возможного интервала, в котором может находиться искомое значение, то в качестве величины оценочного обязательства следует принять среднее арифметическое из максимального и минимального значений интервала.

В соответствии с п. 18 ПБУ 8/2010 ПБУ при определении оценочного обязательства должны быть учтены последствия событий после отчетной даты (с позиции ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [18]), риски и неопределенности, присутствующие рассматриваемому оценочному обязательству; будущие события, способные повлиять на величину оценочного обязательства.

Необходимо отметить, что для подавляющего количества российских бухгалтеров приведенные положения на практике трудно примени-

мы вследствие отсутствия практики формирования бизнес-планов, оценки инвестиционных проектов и проведения иных расчетов, базирующихся на использовании дисконтированных оценок, а также недостаточной личной квалификации. Для преодоления этих проблем в ПБУ 8/2010 представлены приложения, в одном из которых (приложение № 2) отражен порядок определения коэффициента дисконтирования и алгоритм расчета величины оценочного обязательства.

Коэффициент дисконтирования (КД) равен:

$$КД = \frac{1}{(1 + СД)^n},$$

где $СД$ – ставка дисконтирования;

n – период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

Однако ни в тексте ПБУ 8/2010, ни в его приложениях не даны рекомендации по главному вопросу – выбору величины ставки дисконтирования. Таким образом, решение этого важнейшего вопроса должно быть выполнено самим бухгалтером на основе его профессионального суждения. Но, как уже отмечалось, имеются значительные проблемы с уровнем квалификации отечественных бухгалтеров. Кроме того, отсутствие каких-либо рекомендаций в отношении выбора ставки дисконтирования создает возможность манипулирования показателями финансовой отчетности экономического субъекта (как в части неотражения имеющихся оценочных

обязательств, так и в части искажения величины последних), что нельзя считать допустимым для принятия обоснованных управленческих решений в отношении этого субъекта.

ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [16], посвященное наиболее сложным вопросам формирования индивидуальной финансовой отчетности – учету и отражению в отчетности финансовых активов и обязательств, практически не уделило внимания вопросам применения дисконтированных оценок. Безусловно, следует учесть, что указанное ПБУ разработано в 2002 г. В этой связи следует признать его принципиальное методическое отставание от международных стандартов и необходимость существенной переработки или признания соответствующих международных стандартов в качестве российских. Однако последнее предполагает переход к другой модели построения отечественного бухгалтерского учета.

В ПБУ 19/02 имеется всего два упоминания о дисконтированных оценках. Во-первых, указано, что «по долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся» (п. 23). Необходимо отметить, что организация «может», а не должна формировать дисконтированные оценки, что практически сразу исключает обязательность их применения.

Далее, в п. 42 ПБУ 19/02 указывается, что в финансовой отчетности (в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах) подлежит раскрытию информация «...по долговым ценным бумагам и предоставленным займам – данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования». Подобное требование по раскрытию информации позволяет предположить, что в ПБУ 19/02 изначально предусмотрена возможность применения МСФО (или иных стандартов, применяемых в международной практике) для обеспечения заинтересованных пользователей информацией о дисконтированных оценках применительно к финансовым инструментам. На наш взгляд, такой подход связан не только со сложностью вопросов учета и отражения в отчетности финансовых инструментов, но и в отсутствии в российских учетных стандартах необходимого понятийного аппарата, методического инструментария и множества других аспектов, необходимых для раскрытия рассматриваемых вопросов.

Поскольку положения ПБУ 19/02 не предлагают никаких решений в отношении выбора ставки дисконтирования при работе с финансовыми инструментами, а потребность в их раскрытии имеется (например, у кредитных организаций, страховых компаний, инвестиционных фондов

и пр.), компании, имеющие на балансе финансовые инструменты, применяют соответствующие международные стандарты для корректного формирования и представления информации о своих финансовых вложениях. Этот недостаток отмечают и другие эксперты [19].

В разработанных, но не введенных до настоящего времени в действие проектах ПБУ, применение дисконтированных оценок рассматривается более внимательно. Остановимся на отдельных проектах ПБУ. В настоящее время на официальном сайте Минфина России представлены четыре проекта ПБУ: «Доходы организации», «Учет запасов», «Учет вознаграждений работникам», «Учет аренды».

Действующее ПБУ 9/99 «Доходы организации» не содержит указания о необходимости (или возможности) применения дисконтированных оценок. Проект ПБУ «Доходы организации» [20] значительно приближен к МСФО (IAS) 18 «Выручка» [21], в том числе и по существу рассматриваемого вопроса. Необходимо отметить, что в отношении годовых отчетов, начинающихся 1 января 2017 г., в России вступает в действие новый международный стандарт – МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [22], что потребует пересмотра отдельных положений указанного проекта.

Из формулировки п. 10 Проекта [20] следует, что при осуществлении операции продажи товаров (работ,

услуг) с предоставлением отсрочки оплаты на срок более 12 месяцев оценка будущей выручки должна выполняться по приведенной стоимости, которую следует определять на базе информации о продажах аналогичных товаров без предоставления отсрочки за период, не превышающий трех месяцев до даты рассматриваемой операции.

Если такой подход не может быть реализован, то «...приведенная стоимость будущих денежных поступлений определяется путем дисконтирования их номинальных величин с использованием процентной ставки, по которой аналогичный покупатель может получить аналогичное заемное финансирование» [20]. В данном случае в Проекте выражена четкая позиция – в условиях отсутствия корректной информации о приведенной стоимости (т.е. фактически о ставке дисконтирования) следует руководствоваться ссудной ставкой, под которую может кредитоваться аналогичный покупатель.

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [23], действующее в настоящее время, не ставит вопрос о возможности использования дисконтированных оценок для целей учета МПЗ. Проект ПБУ «Запасы» [24], направленный на сближение с базовыми положениями МСФО (IAS) 2 «Запасы» [25], указывает на необходимость применения дисконтированных оценок в отдельных случаях (с учетом того, что запасы – это оборотные активы,

отличительной чертой которых является использование в течение срока, не превышающего 12 месяцев), на что обращают внимание и другие эксперты [26].

Так, в п. 10 Проекта [24] установлено, что при приобретении запасов на условиях отсрочки платежа на период более 12 месяцев, в себестоимость запасов включается сумма, которая была бы уплачена организацией – покупателем при отсутствии отсрочки. Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих в будущем уплате денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, на протяжении всего периода отсрочки. Таким образом, хотя и в неявном виде, имеется указание о необходимости учета изменения величины долгосрочного обязательства, связанного с приобретением запасов.

Кроме того, в пп. «в» п. 14 Проекта имеется указание на необходимость учета «величины оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшего при приобретении или создании запасов». Хотя в этом случае также нет четкого указания о применении приведенной стоимости оценочного обязательства, которое следует включить в стоимость единицы запасов, согласно нормам ПБУ 8/2010 «Оценочные обяза-

тельства, условные обязательства и условные активы» формирование стоимости долгосрочного оценочного обязательства возможно исключительно на основе использования метода дисконтирования.

В соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [27] в случае, если срок исполнения обязательства по вознаграждениям работникам превышает 12 месяцев, эти обязательства должны дисконтироваться.

Согласно п. 13 Проекта «в качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению...обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций» [24]. В данном случае мы видим принципиально иной подход к выбору ставки дисконтирования, являющийся непосредственным выражением порядка учета и отражения в финансовой отчетности взаимоотношений с негосударственным пенсионным фондом, установленного МСФО (в частности, МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [13]). Изменение подхода к выбору ставки дисконтирования обусловлено тем, что речь идет о признании необходимости дисконтировать долгосрочные обязательства перед работниками исходя из доходности наиболее надежных (и более эффективных в сравнении с остальными) корпоративных долговых инструментов.

Далее в Проекте сказано, что при отсутствии у организации указанных

ценных бумаг «...в качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению государственных ценных бумаг», которые сопоставимы (по срокам, валюте, суммам и пр.) с обязательствами перед работниками в части указанных вознаграждений (п. 13 проекта ПБУ [27]). На наш взгляд, данный подход к выбору ставки дисконтирования в значительной мере обезличивает ее при наличии главной черты – ставка дисконтирования должна отражать риски конкретной организации.

В п. 15 Проекта ПБУ «Учет аренды» заявлено, что в случаях операционной аренды первоначальная стоимость аренды принимается равной приведенной стоимости арендных платежей, которая определяется на основе дисконтирования их номинальных величин [28]. В Проекте представлено три возможных варианта решений по выбору ставки в соответствии с установленной иерархией:

(а) ставка, под которую привлекает (предоставляет) заемные средства организация-арендодатель;

(б) в случае отсутствия сделок по привлечению (предоставлению) заемных средств – ставка, используемая в сделках другими организациями с аналогичным уровнем кредитных рисков (или доходности долговых бумаг, обращающихся на рынке) или выявленная на базе иной надежной и уместной информации;

(с) в исключительных случаях – ставка рефинансирования Банка

России, умноженная на коэффициент 1,5.

Предлагаемая в Проекте ПБУ «Учет аренды» иерархия источников информации о величине ставки дисконтирования отвечает логике обоснованного выбора источников информации. Как указано в п. 19 Проекта ПБУ «Учет аренды», ставка дисконтирования, определенная при признании задолженности по аренде, в дальнейшем изменяться не может, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков арендных платежей.

Таким образом, в отличие от действующих стандартов учета все представленные на сайте Минфина РФ проекты ПБУ содержат указание на необходимость использования дисконтированных оценок. Вместе с тем только в Проекте ПБУ «Учет аренды» даны достаточно четкие и вполне понятные для российских бухгалтеров рекомендации по определению уровня ставки дисконтирования.

В то же время по-прежнему в перечисленных документах отсутствуют какие-либо положения о рисках, которые показывают непосредственно влияние на ставку дисконтирования, о подходах к их идентификации и оценке. Для бухгалтеров, работающих в реальном секторе национальной экономики (за исключением компаний, эмитирующих ценные бумаги, или финансово-хозяйственная деятельность которых предполагает активную работу с ценными бумагами), эти вопросы по-прежнему оста-

ются нераскрытыми в нормативных документах. Множество проблем, возникающих по причине отсутствия единообразного подхода к оценке коэффициента дисконтирования в российском учете, обсуждается экспертами [29, 30, 31, с. 30–35].

Заключение

Использование дисконтированной стоимости приводит к тому, что появляется понятие «косвенная проверяемость» [3], которое более соответствует современному состоянию и процессу развития оценочных методов финансового учета и означает «проверку исходных данных для модели, формулы и иных составляющих модели и пересчет полученных результатов с использованием той же методологии». В связи с усложнением процедур оценки логичным является уточнение, что «количественная информация не обязательно должна представлять собой единственно возможное оценочное значение, чтобы быть проверяемой. Диапазон возможных значений и связанных с ними вероятностей также может быть проверяемым». Таким образом, вводится представление о том, что проверяемость может быть не только «прямой», но и «косвенной». Под «прямой проверяемостью» понимается «подтверждение числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения...» [3].

Усложнение методов оценки предполагает не только изменения

в распределении профессиональных функций между специалистами в области учета и менеджерами, но и нового взгляда на «старый принцип» бухгалтерского учета, который требует соблюдения баланса между затратами на подготовку финансовой информации и полезностью этой информации для пользователей. К основным, или базовым, характеристикам информации относятся уместность и достоверность данных.

Способ практической реализации «достоверности информации» в финансовой отчетности предусмотрен МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [32]. В соответствии с МСФО (IAS) 1 достоверное представление требует правдивого отражения последствий совершенных операций (событий, условий). Требования правдивого представления информации напрямую коррелируют с соблюдением второго критерия признания объекта в финансовой отчетности, исполнение которого обеспечивается наличием у этого объекта первоначальной стоимости или стоимости, которая может быть надежно оценена. «Во многих случаях первоначальная стоимость или стоимость должны определяться с использованием оценочных суждений; применение обоснованных оценок является необходимой составляющей подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежности».

Уместной является финансовая информация, которая способна по-

влиять на решения, принимаемые пользователями, т.е. имеет прогнозную ценность либо подтверждающую ценность, либо обе эти характеристики. Подтверждающей ценностью обладает финансовая информация, которая предоставляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок (подтверждает или изменяет их). Прогнозная ценность означает, что финансовая информация может быть использована в качестве исходных данных для процессов, применяемых пользователями для прогнозирования будущих результатов. Концептуальные основы рассматривают прогнозную и подтверждающую ценность финансовой информации как две взаимосвязанные характеристики, поскольку прогнозная ценность зачастую означает, что информация имеет и подтверждающую ценность.

Таким образом, путь развития современного бухгалтерского учета, связанный с отказом от использования традиционных «надежных» исторических оценок, и переходом к оценочным суждениям, основанным на прогнозных расчетах с учетом рисков будущих периодов, требует значительных концептуальных изменений всей модели финансового учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 6.03.98 г. № 283. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 25.02.11 г. № 107. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа:
http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnyye_osnovy_na_sayt.pdf
4. ПБУ 9/99 «Доходы организации» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 6.05.99 г. № 32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. ПБУ 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 6.05.99 г. № 33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Кинг А. Оценка справедливой стоимости для финансовой отчетности. Новые требования FASB. – М.: Альпина Паблишер, 2011. – 384 с.
7. Новый стандарт IFRS 13. [Электронный ресурс]. Режим доступа:
<http://msfo-dipifr.ru/spravedlivaya-stoimost-msfo-ee-ispolzovanie-dlja-otcenki-stoimosti-aktivov-ifrs-13/>.
8. Браун М.Г. Сбалансированная система показателей на маршруте внедрения. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2013.
9. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Коробейников Д. Расчет дисконтированной стоимости для целей МСФО. // Актуальная бухгалтерия. Июнь, 2013 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа:
http://www.gAAP.ru/articles/Raschet_diskontirovannoy_stoimosti_dlya_tseyley_MSFO/

11. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. МСФО (IAS) 17 «Аренда» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 13.12.10 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 10.12.02 г. № 126н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 19.11.02 г. № 114н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
18. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.98 г. № 56н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Орлова О.Е. Дисконтированная (приведенная) стоимость облигаций // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2013. – № 20.
20. Проект ПБУ «Доходы организации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/document/npa_projects/index.php.
21. МСФО (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
22. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 21.01.15 г. № 9н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
23. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 9.06.01 г. № 44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
24. Проект ПБУ «Запасы». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/document/npa_projects/index.php.
25. МСФО (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.11 г. № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
26. Сотникова Л.В. Проект ПБУ 5/2012 «Учет запасов»: что изменится. // Бухгалтерский учет в строительных организациях. – 2012. – № 12.
27. Проект ПБУ «Учет вознаграждений работникам». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/document/npa_projects/index.php.
28. Проект ПБУ «Учет аренды». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/document/npa_projects/index.php.
29. Слободняк И.А. Вопросы оценки активов организации, оплаченных на условиях отсрочки платежа. // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 5.
30. Косорукова И.В. Методологические проблемы оценки стоимости бизнеса: теория и практика. – М.: СинергияПРЕСС, 2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
31. Камнеев И.М., Жулина Ю.А. Методы обоснования ставки дисконтирования. // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 2 (6). – С. 30–35.
32. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 18.07.12 г. № 106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



М.Н. СЕМИКОЛЕНОВА,
кандидат экономических наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета, аудита и анализа
Алтайского государственного университета
semikmn@mail.ru

К ВОПРОСУ О ПРИНЦИПАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

ключевые слова: *управленческий учет, принципы учета, управленческая отчетность, информационная система менеджмента*

Представлены обзор базовых положений управленческого учета в международной практике и обоснование принципов управленческого учета для отечественных организаций. Проанализированы основные подходы к определению правил ведения управленческого учета в России и за рубежом; аргументирована необходимость применения международных принципов управленческого учета при организации информационной системы российских организаций.

M.N. SEMIKOLENOVA

MORE ON MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES

key words: *management accounting, accounting principles, management accounts, management information system*

The article presents the overview of the basic management accounting policies used in the international practices and provides substantiation of the management accounting principles for Russia-based entities. It analyses the key approaches to setting management accounting rules in Russia and abroad and provides rationale for the need to apply the international management accounting principles as a basis for organising Russian entities' information systems.

Введение

В настоящее время вопросы управленческого учета приобретают все большую актуальность среди ученых и практиков ввиду их особой важности для организации эффективной информационной системы менеджмента, сложности реализации учетных функций в постоянно меняющихся условиях ведения бизнеса, многовариантности и неоднозначности существующих методик и приемов ведения учета. При этом определяющими, на наш взгляд, становятся различия в понимании методологических основ управленческого учета: определения содержания управленческого учета, его предметной области, принципов ведения.

В статье О.Д. Кавериной уже поднимался вопрос о противоречивости взглядов на понятие управленческого учета среди зарубежных и отечественных авторов и ее влияние на организацию этого вида учета на предприятиях [1, с. 51]. Причем различия не только в понимании управленческого учета, но и в соотношении предметных областей финансового и управленческого учета, в определении степени важности финансовой и управленческой информации для ее пользователей. Одни авторы считают управленческий учет и отчетность базисом финансового учета, так как данные информационной систе-

мы управления бизнесом позволяют обеспечить формирование любого показателя финансовой отчетности [2, с. 19]. Другие определяют область исследований управленческого учета более узкой, а финансовую подсистему наиболее важной ввиду главенствующей роли финансовой информации для любого подразделения предприятия [3, с. 49].

В данной статье мы попытаемся сконцентрировать внимание на главном дискуссионном моменте, поднятом О.Д. Кавериной, – вопросе об определении принципов управленческого учета в России и за рубежом.

Подходы к определению принципов управленческого учета в отечественной литературе

Существующая полемика по вопросу принципов управленческого учета позволила выделить следующие подходы к их определению.

Первый подход в общем-то заключается в отсутствии формулировки принципов управленческого учета. В этом случае ученые обходят вопрос определения принципов управленческого учета, который должен в таком случае опираться на базовые принципы учета [4]. При этом различия между финансовым и управленческим учетом видятся только в применении разных методов

и приемов учета, группировки, представления и интерпретации учетных данных (например, методов группировки затрат, определения финансового результата и т.п.).

Вторая точка зрения, напротив, состоит в необходимости определения принципов, специфичных для управленческого учета. Так, В.Б. Ивашкевич выделяет три основных принципа учета для управления:

- ✓ ориентация на потребности и задачи внутрифирменного менеджмента;

- ✓ ориентация на группировку затрат и результатов по подразделениям;

- ✓ ориентация на расчет отклонений и выявление факторов, влияющих на эти отклонения [5, с. 26].

Нельзя не согласиться с выделением первого принципа управленческого учета, а именно его ориентации на потребности аппарата управления. Действительно, при существующем многообразии методов группировки затрат, исчисления себестоимости продукции, бюджетирования и управленческого контроля за затратами и финансовым результатом организация должна выбрать для себя оптимальный метод с учетом особенностей технологического процесса, организационной структуры, уровня диверсификации производства и т.п. Думает-

ся, что определяющим при этом выборе должна являться способность методики учета обеспечить решение задач внутрифирменного менеджмента на всех уровнях управления. С нашей точки зрения, из данного принципа учета вытекает еще один немаловажный принцип ведения управленческого учета – гибкость информационной системы. Поскольку задачи стратегического и оперативного управления организации имеют способность меняться под действием множества внутренних и внешних факторов, изменяющихся условия хозяйствования, то и система управленческого учета, набор ее инструментов и технологий также должны подлежать пересмотру и корректировке.

Необходимость ориентации организации управленческого учета по подразделениям предприятия является бесспорной для хозяйствующих субъектов с разветвленной организационной структурой. Считаем, что в этом случае более правильным будет определение принципа обособленного учета затрат и результатов деятельности по сегментам предприятия, в качестве которых могут быть выделены и подразделения предприятия, и виды деятельности, и продуктовые группы, и географические или сбытовые центры. Именно применение данного принципа управленческого учета, с нашей точки зрения, привело к появлению

еще одного вида учета – сегментарного. Предпосылки выделения и основные подходы к ведению сегментарного учета и отчетности подтверждаются многими учеными и практиками [6, 7]. И, конечно, основная задача управленческого учета заключается не в формировании необходимых данных, а в их интерпретации, возможности использования для обоснования управленческих и инвестиционных решений. Реализация названной задачи привела к необходимости исчисления не только абсолютных показателей, но и отклонений с целью выявления в конечном счете потерь в финансовом результате организации.

Третий подход заключается в сочетании общих принципов учета с набором принципов, специфичных для организации управленческого учета. Д.В. Лысенко в своей работе подчеркивает целесообразность применения принципов управленческого учета [3, с. 67]. При этом весь набор предлагаемых принципов в целом можно подразделить на две группы.

Во-первых, это отдельные базовые принципы учета: принцип непрерывности деятельности, принцип начисления, принцип консерватизма, принцип полноты, принцип рациональности, принцип приоритета содержания над формой, принцип последовательности. Однако примене-

ние и предлагаемая трактовка названных принципов учета применительно к организации управленческого учета не являются абсолютно бесспорными. Например, Д.В. Лысенко считает, что достоверность (надежность) управленческой информации «может быть достигнута путем сплошного, систематизированного учета хозяйственных операций». Но с нашей точки зрения данная формулировка принципа учета является приемлемой для финансового учета. Для системы управленческого учета надежность прежде всего заключается в соответствии мнения об объекте или явлении его истинной величине. Надежность в данном случае будет зависеть от достоверности, проверяемости и нейтральности информации. Данные управленческого учета являются надежными тогда, когда на их основе возможно обосновать правильное эффективное управленческое решение. И в этом смысле не всегда для формирования таких данных необходим сплошной и систематизированный учет всех хозяйственных операций. Например, для принятия решения об объеме и структуре выпускаемой продукции достаточно данных о маргинальном доходе по интересующим продуктам или их однородным группам.

Несколько противоречивым, на наш взгляд, является также ис-

пользование принципа последовательности. Применение одних и тех же учетных процедур в течение финансового года является оправданным не во всех случаях. Это противоречит принципу ориентации данных управленческого учета на потребности менеджмента, который был описан выше.

Вторая группа принципов учета, выделенная Д.В. Лысенко, является специфичной именно для организации управленческого учета. К ним относятся: принцип бизнес-единицы, принцип релевантности, принцип существенности. При этом трудно поспорить с необходимостью формирования в системе управленческого учета релевантной и существенной информации. Однако, думается, что критерий существенности для целей формирования управленческой отчетности организация может устанавливать сама исходя из задач и нужд системы управления.

В своей работе Т.П. Карпова аргументирует необходимость определения принципов управленческого учета, которые группирует на: принципы, обусловленные требованиями бухгалтерского учета; принципы, формирующие состав и процедуры ведения управленческого учета; принципы, определяющие направления и способы управленческого учета в конкретных ситуациях управления производством [8].

В состав принципов, обусловленных требованиями бухгалтерского учета, автором отнесены следующие принципы: непрерывность деятельности, уместность, существенность, достоверность, учет по себестоимости, периодичность, соответствие доходов и расходов.

В качестве принципов, формирующих процедуру ведения управленческого учета, выделены единство единиц измерения в планировании и учете; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации; полнота и аналитичность; нормативный и бюджетный методы контроля; логичность формирования показателей отчетности.

Третья группа принципов определяет направления и способы учета в конкретных производственных ситуациях: периодичность производственных и коммерческих циклов; учет затрат по процессам; учет затрат на основе движения продукта; соответствие доходов и расходов; признание результатов деятельности структурных подразделений предприятия.

Предпосылки формирования принципов управленческого учета в трудах зарубежных исследователей

Исследования зарубежных ученых также подтверждают необходимость и даже приоритет-

ность, задачи определения общих принципов и подходов к организации и постановке управленческого учета. Динамичное развитие производственной среды, увеличение конкуренции и необходимость точной информации являются основными предпосылками реформирования управленческого учета в практике зарубежных компаний [9, 10].

Зарубежные исследователи утверждают, что чем больше развитие экономики, тем более значимым становится управленческий учет [11]. В связи с этим основным принципом, обеспечивающим актуальность информации управленческого учета, является ориентация на изменяющиеся потребности менеджеров [12].

Снижение уровня информационной удовлетворенности менеджеров за счет достоверности предоставляемой управленческой информации характерно для бухгалтерских систем многих стран. Научное исследование, проведенное в промышленных компаниях Египта, показало отсутствие передовых методов учета затрат и использование бухгалтерских данных в большей степени для внешних целей. Использование традиционных методик учета затрат, снижающих обоснованность и оперативность управленческих решений, выявлено при проведении сравнительного анализа систем управленческого учета

в компаниях Индии, Австралии и Великобритании [13].

Понимание неэффективности традиционных методик калькулирования привело к разработке инновационных принципов управленческого учета (IMAPS), таких как ориентирование калькуляции на виды деятельности, теория ограничений, калькулирование жизненного цикла продукта [14]. В зарубежной литературе указываются две основные причины, побуждающие организации применять IMAPS: во-первых, понимание причинно-следственной связи при формировании себестоимости, которое способствует повышению эффективности контроля и снижению себестоимости; во-вторых, получение более точной информации о стоимости [15]. Результаты исследований систем управленческого учета производственных компаний Ямайки показали, что организации, применяющие IMAPS, имеют более достоверную информацию для принятия решений, более высокие уровни прибыльности и конкурентоспособности [16].

A. Van der Merwe называет современное состояние управленческого учета противоречивым и часто абсурдным, возможность исправления данной ситуации видится ученым в установлении краеугольных принципов управленческого учета, к которым относится причинность и аналогия.

Причинность состоит в представлении деятельности организации как операционной модели причинно-следственных связей. Аналогия, являющаяся вторым краеугольным камнем управленческого учета, предполагает применение причинно-следственной информации для анализа и прогнозирования результатов деятельности организации [17].

Многие западные ученые включают необходимость применения общепринятых принципов и стандартов бухгалтерского учета при формировании информации в области управленческого учета [18, 19]. Единственным принципом управленческого учета является ориентация на удовлетворение запросов менеджеров, которая предполагает формирование полезной информации для принятия решений, осуществление планирования и выполнение контрольных функций. К. Друри, кроме того, выдвигает тезис универсальности базовых положений управленческого учета по всему миру [18]. Granlund and Lukka в своей работе также аргументируют этот тезис тем, что в настоящее время наблюдается мощная тенденция к глобальному единообразию приемов управленческого учета в промышленно развитых регионах мира [20].

Универсальность принципов управленческого учета отмечается и в работах российских ученых.

Так, Л.А. Семина считает принципы организации управленческого учета едиными для всех организаций, а основные различия видит «лишь в объемах информации и итоговых показателях» [21, с. 83]. М.А. Тайлашева определяет внедрение инновационных принципов управленческого учета ведущих медицинских фирм Запада как одно из направлений совершенствования системы управленческого учета учреждений здравоохранения в России [22].

Таким образом, анализ результатов исследований отечественных и зарубежных экономистов свидетельствует о назревшей необходимости определения принципов формирования информации в системе управленческого учета.

Международные принципы управленческого учета

В конце октября 2014 г. две крупнейшие в мире организации в области управления и учета СИМА и АICPA опубликовали документ «Международные принципы управленческого учета» [23]. Эти организации, насчитывающие более 600 000 членов в 177 странах, предприняли попытку сформулировать единые универсальные принципы управленческого учета. Данные принципы являются результатом исследований свыше 400 представителей организаций разных масштабов и сфер

деятельности из 20 стран мира и направлены на повышение эффективности принимаемых в компаниях решений.

Первый принцип управленческого учета: коммуникация – ключевой компонент успеха – направлен на достижение одной из целей управленческого учета, которая состоит в выработке наиболее обоснованной и эффективной стратегии организации и ее реализации на всех уровнях управления. Коммуникация в сфере управленческого учета, налаживание потоков обмена информацией позволяют увидеть целостную картину, характеризующую условия и результаты деятельности организации, избегая разрозненных данных. Обсуждение и построение деловых контактов на всех уровнях управления позволяют выявить информационные потребности менеджеров соответствующих уровней управления и обеспечить необходимый для них информационный поток. Применение этого принципа учета подтверждается тем, что, «когда нужные люди в нужное время имеют нужную информацию», они имеют явное преимущество при обосновании и принятии управленческих и инвестиционных решений.

Таким образом, коммуникация в системе управленческого учета направлена на решение трех задач системы управления:

1. Информационная поддержка стратегии организации.

Обсуждение стратегии организации должно иметь место на всех уровнях и должно охватывать всех сотрудников организации, что позволит исключить несогласованные действия и формирование разрозненной информации.

2. Ориентация учета на запросы менеджмента.

Уровень детализации и порядок представления управленческой информации должен учитывать потребности и степень компетентности отдельных менеджеров, руководителей служб, подразделений и центров ответственности. Эффективная коммуникация предполагает комплексный, всесторонний и сбалансированный подход к организации деятельности в прошлом, текущем положении, перспективе с учетом планируемых инноваций. С этой точки зрения к управленческим отчетам предъявляются требования прозрачности, осмотрительности, контролируемости и достоверности, исключая:

- ✓ несущественную информацию;
- ✓ несистемное, беспорядочное отражение данных;
- ✓ непонятные профессиональные термины;
- ✓ непрозрачность;
- ✓ узость способов и методов поиска путей развития организации.

3. Разработка обоснованных управленческих решений.

Рекомендации в отношении управленческих решений, сформулированные службой управленческого учета, должны представляться понятно, лаконично и с необходимой аргументацией. Это позволит достичь согласованности интересов и консенсуса при определении наиболее эффективных путей развития организации, т.е. полезность данных управленческого учета определяется не их объемом, а востребованностью со стороны заинтересованных пользователей и способностью интерпретации с целью достижения долгосрочных целей организации.

Второй принцип управленческого учета: использование релевантной информации. Одна из ключевых задач управленческого учета – своевременное обеспечение руководства необходимой информацией. Выявление, сбор, проверка подготовка и хранение актуальных данных возможны только тогда, когда нужды руководителя, принимающего решения, понятны. Система управленческого учета должна обеспечить достижение баланса между информацией настоящей, прошлой и будущей; внутренней и внешней; финансовой и нефинансовой.

Релевантный подход в управленческом учете предполагает

формирование доступной, надежной и контекстной информации. Доступная релевантная информация должна иметь элемент прогнозирования и определять факторы, которые оказывают существенное влияние на соответствующее управленческое решение. Управленческий учет систематизирует имеющиеся данные и на основе оценки потребностей всех заинтересованных сторон управленческого решения представляет необходимую информацию. Основными параметрами надежности информации в управленческом учете являются точность, последовательность и своевременность.

Контекстность управленческой информации определяется ее идентификацией с тремя ключевыми характеристиками:

✓ временем получения: управленческий учет может черпать данные о деятельности организации в прошлом, настоящем и будущем;

✓ организационными границами получения: поставщиками управленческой информации являются не только финансовые и операционные системы организации, но и контрагенты организации, рыночная конкурентная среда, макроэкономика;

✓ видами данных: количественные или качественные.

Третий принцип управленческого учета: анализ влияния

различных факторов на ценность компании. Эффективную систему управленческого учета отличает способность превращать информацию в конкретные выводы путем прогнозирования последствий моделируемых сценариев. Усилия и затраты при оценке сценариев должны быть соразмерны с важностью принимаемого управленческого решения. Анализ сценариев позволяет оценить риски и возможности бизнес-моделей, описать конкурентную среду и, как следствие, сделать принятие управленческих решений более обоснованным.

Управленческий учет делает информацию понятной и доступной, анализируя и оценивая влияние различных факторов на исход моделируемых сценариев. Глубокое понимание специфики деятельности организации, ее стратегических целей, потребностей аппарата управления организации и согласованных целевых показателей определяет приоритетные направления деятельности менеджмента.

Четвертый принцип управленческого учета: управление, основанное на доверии. Этот принцип предполагает выявление потенциальных конфликтов интересов между личными или краткосрочными коммерческими целями и долгосрочными ценностями организации. Управление, основанное на доверии, базируется на

трех основных требованиях: авторитете и подотчетности; устойчивости; порядочности и этике.

Специалисты управленческого учета отвечают только перед прямыми заказчиками или заинтересованными сторонами, для которых осуществляют ведение учета. Служба управленческого учета обязана осуществлять балансировку потребностей различных заинтересованных сторон, участвующих в принятии управленческих решений; совершенствовать взаимоотношения между ними. Обеспечение обратной связи с контрагентами организации, быстрое реагирование на возникающие спорные вопросы или претензии повышает степень доверия и авторитета организации.

Бухгалтеры при ведении управленческого учета должны строить свою работу на основании Кодекса профессиональной этики, в основе которого лежат требования честности и объективности; профессиональной компетентности и добросовестности; конфиденциальности и профессионального поведения.

Заключение

Таким образом, определение принципов управленческого учета становится неотъемлемой составляющей в исследованиях отечественных и зарубежных экономистов и ученых. Основными предпосылками применения

принципов, специфичных для системы управленческого учета, на наш взгляд, являются:

- ✓ существенные различия между финансовым и управленческим учетом на современном этапе;

- ✓ необходимость структурирования огромного количества финансовых и нефинансовых данных, создаваемых системой информационного обеспечения менеджмента организации;

- ✓ широкий спектр различных видов управленческих решений, принимаемых на всех уровнях управления, требует выработки единых моделей обоснования стандартных сценариев и вариантов действий;

- ✓ расширение информационного поля системы управленческого учета за счет получения и анализа стратегической, конкурентной информации;

- ✓ сложность оперативной навигации в многообразии приемов, методов и инструментов управленческого учета с целью обоснования наиболее приемлемого и эффективного для конкретных условий деятельности и задач менеджмента;

- ✓ автоматизация управленческого учета требует создания единых форматов сбора информации и стандартизации типов управленческой отчетности.

Международные принципы управленческого учета, с нашей

точки зрения, можно считать приемлемыми для организации систем управленческого учета, в том числе и российских организаций. Построение эффективной системы обмена информацией, ее структурирование и выделение релевантных данных, глубокий факторный анализ возможных вариантов управленческих решений, внедрение принципов добросовестности и этики является актуальным при формировании системы управленческого учета организаций любых форм собственности, масштабов и видов деятельности.

Кроме того, данные универсальные принципы управленческого учета следует дополнить следующими положениями:

- ✓ формирование и представление информации в разрезе сегментов;

- ✓ рациональность системы управленческого учета;

- ✓ установление критериев существенности данных для управленческого учета;

- ✓ соответствие доходов и расходов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Каверина О.Д. Организация управленческого учета: проблемы и суждения // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 8. – С. 48–61.

2. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение – М.: Вершина, 2006. – 512 с.

3. *Лысенко Д.В.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 478 с.
4. *Рудакова Т.А.* Учетно-отчетная информация: принципы подготовки в условиях ограничений // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 6(348). – С. 2–13.
5. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Юрист, 2003. – 618 с.
6. *Пономарева Н.В.* Проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности организаций агропромышленного комплекса //Международные научные исследования. – 2015. – № 1–2 (22–23). – С. 109–115.
7. *Вахрушина М.А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: «АКДИ Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
8. *Карпова Т.П.* Управленческий учет – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351с.
9. *Khajavi S., Nazeni A.* Innovation in Management Accounting: The need of World-Class Firms// International Journal of Academic Research. 2010. – Vol. 2. – P. 320–330.
10. *Hong J.* Improving Production Decisions: A case for Activity-Based Costing// Journal of Cost Management. – 2000. – P. 31–35.
11. *Naranjo-Gil D., Maas V., Hartmann F.* How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects // European Accounting Review. – 2009. – Vol. 18. – P. 667–695.
12. *Fowzia R., Nasrin M.* Appraisal of Cost Management Tools in Manufacturing Organizations of Bangladesh //World Journal of Social Sciences. – 2010. – Vol. 1. – P. 83–94.
13. *Uyar A.* Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies //Eurasian Journal of Business and Economics. – 2010. – Vol. 3. – P. 113–125.
14. *Rehman S.M.* Which Management Accounting Techniques Influence Profitability in the Manufacturing Sector of Pakistan? //Pakistan Business Review, 2011.
15. *Basteki H., Ramadan S.* A Survey of Activity-Based Costing Practices in Bahraini Manufacturing Firms //JKAU: Economic and Administration. – 1998. – Vol. 11. – P. 17–29.
16. *James p.* The application of innovative management accounting principles for enhancing profitability and competitiveness: an exploratory study of Jamaican manufacturers // International Journal of Business and Social Research. – 2012. – Vol. 6 – P. 47–60.
17. *Merwe V.* Management accounting philosophy II: The cornerstones of restoration // Cost Management. – 2007. – September/October. – p. 26–33.
18. *Друри К.* Управленческий и производственный учет\$ 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
19. *Аткинсон Э., Банкер Р., Каплан Р., Янг М.* Управленческий учет\$ 3-е изд.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – С. 878.
20. *Granlund M., Lukka K.* It's a small world of management accounting practices// Journal of Management Accounting Research. – 1998. – № 10. – P. 51–79.
21. *Семина Л.А.* Проблемы постановки и внедрения системы управленческого учета в организациях // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 6. – С. 77–83.
22. *Осинин А.В., Тайлашева М.А.* Современные проблемы совершенствования управленческого учета в учреждениях здравоохранения и методы их решения // Известия Алтайского государственного университета. – 2007. – № 2. – С. 133–138.
23. Global Management Accounting Principles. URL: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccountingPrinciples.aspx?TestCookiesEnabled=redirect>.



В.Н. ЖУКОВ,
кандидат экономических наук, доцент кафедры
государственного финансового контроля,
бухгалтерского учета и аудита Российского
экономического университета им. Г.В. Плеханова
vn-zhukov@mail.ru

ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РАКУРСЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПАРАДИГМЫ

ключевые слова: *финансы организаций, внутренний финансовый контроль, информационная парадигма, управленческая парадигма*

Предлагаемая статья посвящена развитию фундаментальных представлений о сущности внутреннего финансового контроля с позиции управленческой парадигмы. Автор анализирует основные точки зрения по этому вопросу, формулирует и обосновывает собственный подход.

V.N. ZHUKOV

FINANCIAL INTERNAL CONTROLS FROM THE PERSPECTIVE OF MANAGEMENT PARADIGM

key words: *corporate finance, financial internal controls, information paradigm, management paradigm*

The suggested article covers the development of the fundamental views on the substance of financial internal controls from the perspective of management paradigm. The author analyses the key views on this matter, formulates and substantiates his own approach.

Введение

Активизация внутреннего финансового контроля, происходящая во многих коммерческих организациях и обусловленная современными вызовами, прида-

ет импульс научным исследованиям. Одним из наиболее дискуссионных теоретических положений является вопрос о понимании сущности рассматриваемого вида контроля.

Направления исследований в области внутреннего финансового контроля

В настоящее время в отечественных и зарубежных научных работах отчетливо выделились *два исследовательских направления* в области внутреннего финансового контроля. При этом у теоретиков и практиков нет единого мнения по поводу точной формулировки каждого из них. Например, Л.И. Ерохина указывает на существование информационного и функционально-управленческого направления исследований [1, с. 10]. Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер выделяют в рамках внутреннего финансового контроля бухгалтерский контроль (accounting control) и административный контроль (administrative control)¹ [2, с. 398].

На наш взгляд, сложившаяся преимущество при проведении исследований в области внутреннего финансового контроля, широта охвата научных проблем, адресность достигнутых результатов позволяют говорить о существовании уже не исследовательских направлений, а информационной и управленческой парадигм.

Понятие «научная парадигма», происходящее от греческого сло-

ва *paradeigma* (пример, образец), означает совокупность фундаментальных научных установок, представлений и терминов, принимаемых и разделяемых научным сообществом и объединяющих большинство его членов. Благодаря парадигмам обеспечивается преемственность развития науки и научного творчества [4].

Таким образом, парадигма внутреннего финансового контроля – это совокупность достижений в рассматриваемой области знаний, пользующихся всеобщим признанием и направляющих проведение научных исследований.

Наличие информационной и управленческой парадигм подчеркивает сложность внутреннего финансового контроля как объекта исследования. С позиции информационной парадигмы внутренний финансовый контроль является учетной функцией, т.е. инструментом обеспечения достоверности бухгалтерского учета и отчетности организаций. С позиции управленческой парадигмы он выступает функцией управления финансами организаций, т.е. видом управленческой деятельности, направленной на установление обратной связи между субъектами и объектами управления с целью эффективного достижения поставленных целей.

Существует минимум две причины, объясняющие появление и развитие этих парадигм – на-

¹ В большинстве научных работ административный контроль квалифицируется как синоним управленческого контроля. Однако некоторые авторы считают административный контроль самостоятельным видом контроля [3, с. 265].

личие собственных предметов исследования и нормативная регламентация научных областей. Во втором случае речь идет о паспортах научных специальностей 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» и 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит», служащих основанием для распределения «сфер влияния» между обеими парадигмами.

Информационная парадигма по своей сути имеет косвенное отношение к финансам организаций, так как отводит внутреннему финансовому контролю роль гаранта в обеспечении всех заинтересованных лиц качественной информацией о деятельности экономического субъекта. Упоминание здесь о финансах лишь констатирует факт использования универсального денежного измерителя при оценке контрольной информации. Нацеленность контроля на подтверждение достоверности учетных и отчетных финансовых показателей, обеспечение сохранности активов, противодействие мошенничеству и иным злоупотреблениям дают основание рассматривать его в качестве разновидности финансового аудита.

Ракурсом управленческой парадигмы следует считать поиск резервов повышения эффективности управления финансами организаций, роста их финансового потенциала, обеспечения финансовой безопасности бизнеса за счет использо-

вания возможностей внутреннего контроля. В последние годы управленческая парадигма получила свое развитие в работах [5 – 10].

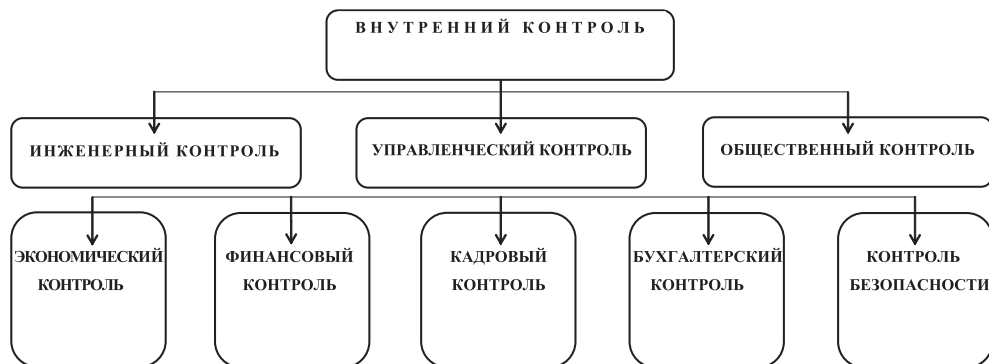
При анализе сущности контроля финансов коммерческих организаций, проводимого с позиции управленческой парадигмы, необходимо придерживаться принятой квалификации контроля как объекта научного исследования. В большинстве работ по контрольной тематике прочно утвердилась категория «*внутренний финансовый контроль*», указывающая на принадлежность этого объекта исследования, скорее, к контрольной, чем к управленческой деятельности организации. Существующую условность можно объяснить тремя причинами.

Во-первых, управленческий контроль наряду с инженерным и общественным контролем является составной частью системы внутреннего контроля организаций (см. рисунок). Автоматически обладателем префикса «внутренний»¹ становятся все

¹ Одновременно с категорией «внутренний контроль» в научном обороте используются понятия «внутрихозяйственный контроль» и «внутрифирменный контроль». На наш взгляд, это некорректно, так как внутрихозяйственный контроль вместе с внутриведомственным контролем образуют систему ведомственного контроля, выступающего в свою очередь подсистемой государственного контроля, а внутрифирменный контроль является разновидностью внутреннего контроля организаций в контексте понятия «фирма».

элементы управленческого контроля, а именно экономический, финансовый, кадровый и бухгал-

терский (информационный) контроль, а также контроль безопасности.



Система внутреннего контроля в коммерческих организациях

Во-вторых, выделение финансового контроля в автономную подсистему управленческого контроля априорно предопределено экономической обособленностью денежного оборота и организационной самостоятельностью финансового управления.

Наконец, в-третьих, приведенная формулировка объекта исследования обеспечивает лучшую ясность при разграничении научных проблем между сферами внутреннего и внешнего (государственного, муниципального) финансового контроля.

Развитие представлений о сущности внутреннего финансового контроля

Правильная квалификация внутреннего финансового контро-

ля с позиции управленческой парадигмы требует уточнения круга его объектов, действий и целей.

Большинство исследователей рассматривают в качестве объектов внутреннего финансового контроля отдельные объекты управления финансами организаций (корпораций, предприятий). Для одних авторов (А.П. Балакина) – это финансовые ресурсы [11], для других (В.В. Ковалев) – финансовые операции [12], для третьих (А.М. Фридман) – вся финансовая деятельность организаций [13], для четвертых (Д.М. Токун) – только финансовые аспекты их текущей деятельности [14].

По нашему мнению, сложившаяся тенденция к поиску какой-либо одной (универсальной) составляющей объекта внутреннего финансового контроля толь-

ко упрощает и даже обедняет данный инструмент управления финансами организаций. С другой стороны, нельзя согласиться со стремлением отдельных авторов распространить рассматриваемый вид внутреннего контроля на нефинансовые объекты. В этом плане показательна точка зрения Ю.Ю. Болдырева, включающего в состав объектов финансового контроля «любые нефинансовые ресурсы (включая природные и интеллектуальные ресурсы)» и «любые действия (бездействие) подконтрольных объектов» [3, с. 285].

На наш взгляд, содержанием объекта внутреннего финансового контроля являются следующие *четыре элемента*:

✓ финансовые ресурсы, т.е. совокупная величина собственного и заемного капитала организации;

✓ финансовые потоки, т.е. движение финансовых ресурсов, обуславливающее изменение имущественного положения и/или финансового состояния организации;

✓ финансовые инструменты, т.е. договоры, заключенные организацией с различными контрагентами, результатом которых становится появление финансовых активов или финансовых обязательств;

✓ финансовые решения, т.е. набор предпринимаемых дейс-

твий по управлению финансами организации.

Другой аспект, нуждающийся в уточнении, – *содержание контрольных действий*. В этом вопросе у исследователей также нет единого мнения.

Большинство авторов (А.М. Фридман [13, с. 69], П.Н. Шуляк и др. [15, с. 60]) сводят контрольные действия исключительно к проверке объектов контроля. О.А. Заббарова характеризует их несколько шире – как систему наблюдения и проверки за объектами контроля [16, с. 4–5]. Согласно другой распространенной точке зрения (Н.Д. Бровкина [17, с. 62], С.А. Белозеров [18, с. 78]) под содержанием контрольных действий понимается оценка эффективности функционирования объектов контроля.

Авторский подход к раскрытию содержания контрольных действий состоит в следующем. В современных условиях внутренний финансовый контроль все чаще выходит за пределы узких рамок проверки и параллельно утверждается как средство оценки экономической эффективности, оценки и локализации финансовых рисков, мониторинга, моделирования, координации управленческих действий. Поэтому рациональнее всего здесь оперировать комплексными понятиями, подчеркивающими всю сложность совершаемых процедур, например

«совокупность действий и операций» (А.П. Балакина [11]) либо «совокупность контрольных мероприятий» (Ю.Ю. Болдырев [3]).

Наконец, еще одним спорным вопросом является *проблема целеполагания*. Многие исследователи стремятся ее решить на стадии раскрытия сущности внутреннего финансового контроля. Такой подход искусственно нацеливает контроль на решение частных задач, оставляя в тени главные цели.

По нашему мнению, главные цели внутреннего контроля должны быть всегда имманентны контрольной функции управления экономическим субъектом, а значит, сохранять свой «статус-кво». В качестве устоявшейся тенденции предлагается рассматривать целевой ориентир, связанный с выявлением и устранением отклонений от заранее установленных параметров функционирования контролируемых объектов.

Для подтверждения преемственности этого подхода приведем схожие тезисы двух исследователей – Р.И. Криницкого и О.В. Курныкиной – выдвинутые в разное время (1990 г. и 2011 г.). Согласно суждению первого автора целью контроля является «выявление отклонений от установленных параметров ... деятельности, устранение и предупреждение отрицательных явлений и тенденций» [19, с. 15], а по уточненной фор-

мулировке второго – «выявление и корректировка или блокирование отклонений фактического состояния объекта от установленного для него эталона ... для достижения целей деятельности» [20, с. 49].

Приведенные доводы дают основание сформулировать авторское определение внутреннего финансового контроля в рамках управленческой парадигмы, уточнив при этом его объекты, содержание и цели.

Внутренний финансовый контроль есть функция управления финансами организаций, содержанием которой является совокупность контрольных мероприятий, осуществляемых с целью выявления, корректировки и предупреждения отклонений реального состояния финансовых ресурсов, потоков, инструментов от заданных параметров, а также с целью оценки принимаемых в отношении них управленческих решений.

Заключение

Авторское определение внутреннего финансового контроля подчеркивает тесную связь между объектами финансового контроля и объектами финансового управления в коммерческих организациях, обеспечивает большую корректность при характеристике содержательной стороны этого контроля, сохраняет преемствен-

ность в установлении его целей. Благодаря этому создается почва для проведения теоретических и прикладных исследований, прежде всего закладывается основа для уточнения предмета и метода внутреннего финансового контроля с позиции управленческой парадигмы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Проблемы и перспективы функционирования системы внутреннего контроля налогообложения в управленческой инфраструктуре современного хозяйствующего субъекта / Л.И. Ерохина [и др.]. – М.: Форум, 2012. – 384 с.
2. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
3. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля / Ю.Ю. Болдырев [и др.]. – М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова», 2009. – 428 с.
4. *Кун Т.* Структура научных революций. – М.: АСТ, 2015. – 320 с.
5. *Брейли Р., Майерс С.* Принципы корпоративных финансов. – М.: Олимп-Бизнес, 2012. – 1008 с.
6. *Ван Хорн Дж. К.* Основы управления финансами. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 800 с.
7. *Жуков В.Н.* Новая системная парадигма и системный анализ как дуальная основа развития методологии внутреннего финансового контроля // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 45. – С. 35–45.
8. *Зуева И.А.* Современные тенденции развития системы финансового контроля в России // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2010. – № 2. – С. 3–7.
9. *Корнеева Т.А.* Корпоративный и управленческий контроль в системе функций менеджмента. – М.: Компания «Спутник+», 2006. – 342 с.
10. *Любовцева Е.Г.* Место и роль внутреннего контроля в процессе управления организацией // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 55–59.
11. Финансы / А.П. Балакина [и др.] / под ред. д.э.н., проф. А.П. Балакиной и д.э.н., проф. И.И. Бабленковой. – М.: Дашков и Ко, 2013. – 384 с.
12. *Ковалев В.В.* Финансовый менеджмент: теория и практика. – М.: Проспект, 2007. – 1024 с.
13. *Фридман А.М.* Финансы организации (предприятия). – М.: Дашков и Ко, 2013. – 488 с.
14. *Токун Д.М.* Система внутрифирменного финансового контроля в организации телекоммуникационной отрасли: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2009. – 195 с.
15. Финансы / П.Н. Шуляк [и др.]. – М.: Дашков и Ко, 2013. – 384 с.
16. *Заббарова О.А.* Аудит. – М.: Инфра-М, 2014. – 216 с.
17. *Бровкина Н.Д.* Основы финансового контроля. – М.: Магистр, 2011. – 384 с.
18. Финансы / С.А. Белозеров [и др.] / отв. ред. В.В. Ковалев. – М.: Проспект, 2013. – 928 с.
19. *Крилицкий Р.И.* Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 118 с.
20. *Курныкина О.В.* Модернизация системы контроля в кредитных организациях: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. – М., 2011. – 398 с.



М.В. МЕЛЬНИК,
заслуженный деятель науки РФ, доктор экономических наук, профессор кафедры аудита и контроля Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
diakina2002@mail.ru

РАЗВИТИЕ АУДИТА: научная и учебная литература

M.V. MELNIK

AUDIT PROFESSION DEVELOPMENT: academic and educational literature

Знакомство с научной и учебной литературой по аудиту за последние годы показывает, что внимание к этой области знаний постоянно усиливается. Причем авторы стараются изложить не столько методику, методологию аудита, сколько анализируют его роль, значимость в развитии экономики страны, оказании реальной помощи субъектам хозяйствования получить надежную и достоверную информацию, позволяющую принимать правильные, обоснованные экономические решения, минимизировать риски партнерских контактов и выстроить такую систему хозяйственных связей, которая бы реально способствовала решению задач, стоящих как пе-

ред собственниками бизнеса, так и перед регионом, отраслью и страной в целом.

В связи с этим важно выделить основные направления и значимые научные школы, которые формируются в рамках этой области знаний. Просматривая литературу последних двух-трех лет, трудно обойти вниманием целую серию работ, подготовленных специалистами Кубанского государственного аграрного университета (г. Краснодар). Следует подчеркнуть несколько весьма важных тенденций в развитии этой научной школы. Ее основы были заложены еще в первом десятилетии XXI в. *Сергеем Ивановичем Жминько*, доктором экономических наук, профессором,

первым заведующим кафедрой аудита Кубанского государственного аграрного университета, который за достаточно короткий срок определил основной вектор развития научной школы экономического контроля и аудита. С.И. Жминько успешно защитил докторскую диссертацию в г. Воронеже, доказывая необходимость развития учетно-аналитических и контрольных процессов в экономических субъектах как базы для научного обоснования наиболее перспективных направлений развития, стратегии, выявления резервов использования сложившегося потенциала и выбора тех направлений дальнейшего роста, которые принесут наибольший эффект как самому экономическому субъекту, так и крупным хозяйственным системам, в частности Краснодарскому краю. К сожалению, жизнь С.И. Жминько неожиданно оборвалась, но его школа по-прежнему живет. Главной задачей данного обзора представляется, во-первых, демонстрация преемственности важнейших традиций этой школы, ее активного участия в научном исследовании основных позиций финансового контроля, в частности аудита, и, во-вторых, обзор ее дальнейшего развития в Кубанском государственном аграрном университете.

В настоящее время кафедру аудита возглавляет кандидат

экономических наук *М.Ф. Сафонова*, которая достойно продолжает традиции кафедры. Одним из важных отличий этой школы является акцент на общеметодологические проблемы, связанные с развитием аудита как особой области деятельности, которая несет серьезную социальную нагрузку и при этом активно содействует развитию каждого конкретного экономического субъекта.

Следует отметить, что вопросам значимости аудита для экономических агентов авторы уделяют большое внимание и рассматривают его с двух сторон: как влияние аудита на развитие аудируемой организации и как формирование внутри аудируемой организации самостоятельной системы внутреннего контроля, которая в опережающем порядке помогает найти резервы производства, своевременно их мобилизовать, устранить несоответствия, возникающие в развитии производства и учетно-контрольной системе. Поэтому авторы рассматривают контрольную деятельность в широком смысле: с одной стороны, это вопросы развития аудита и сопутствующих услуг как самостоятельного сегмента бизнеса, имеющего серьезную специфику, с другой – это направление деятельности, связанной с общим развитием финансового

контроля, в частности внутреннего контроля и внутреннего аудита на конкретных предприятиях. Причем авторы, выделяя общие вопросы, конкретизируют ту специфическую направленность аудиторских проверок, которые характерны для различных сегментов деятельности, в первую очередь для сельского хозяйства.

Одно из последних изданий, выпущенных научной школой кафедры в 2016 г., – учебное пособие **«Современные системы внутреннего контроля»** [1]. Несомненными достоинствами работы авторов – профессоров С.М. Резниченко, М.Ф. Сафоновой и О.И. Швыревой – являются ее конкретность, четкая структурированность и практическая применимость для каждой организации.

В первой части даны теоретико-методологические аспекты внутреннего контроля, раскрыты специфические черты тех приемов и методов, которые используются именно во внутренней финансово-контрольной деятельности. При этом очень хорошо показано, что, с одной стороны, здесь имеет место большая возможность применения различных процедур и методов, а с другой стороны, раскрыто отличие подхода внутреннего аудитора от тех подходов к контролю, которые осуществляет аудитор внешний.

Весьма интересно выстроена организация и методика проведения самих контрольных процедур. Рассмотрены все основные составляющие системы внутреннего контроля, начиная со структуры, т.е. формы организации контроля, и завершая взаимосвязью внутреннего контроля с другими службами и подразделениями организации. При этом авторы совершенно справедливо отмечают необходимость всеобъемлющего контроля, ориентированного на области ключевых бизнес-рисков, и особенности деятельности организации в экономической среде.

Но наибольший интерес, на наш взгляд, представляет как раз завершение того раздела, в котором активно показано, как обобщенные материалы системы внутреннего контроля направляются в соответствующие подразделения аппарата управления и в последующем контролируется обязательность исполнения этих предложений. Хотелось бы, чтобы авторы еще подчеркнули, что на службу внутреннего контроля ложится также задача надзора за выполнением тех требований, которые предъявлены в аудиторском заключении при проведении внешней аудиторской проверки.

Завершает данную работу раздел «Ситуационные модели организации внутреннего контроля в коммерческих и некоммерчес-

ких организациях», значимость которого состоит в обеспечении интегрированного подхода к внутреннему контролю как системы, обеспечивающей не только достоверность отчетности, оптимизацию бухгалтерского, налогового учета, но и выполнение требований действующего законодательства в отношении противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, коррупции, обеспечение интересов собственников бизнеса в сохранности имущества и противодействии корпоративному мошенничеству. Достаточно подробно описываются также системы комплаенс-контроля, форензик, контрольно-ревизионной деятельности в некоммерческих организациях. Одновременно ставится вопрос о том, что ревизионная деятельность по-прежнему сохраняется и должна быть вписана в общую систему контроля. Правда, хотелось бы отметить, что это, на наш взгляд, характерно не только для некоммерческих, но и для коммерческих организаций.

Параллельно в монографии М.Ф. Сафоновой **«Внутренний контроль и аудит расчетов с бюджетом по налогу на прибыль»**, вышедшей в 2015 г., также представлены научные разработки по формированию системы внутреннего контроля и аудита, но в части организации монито-

ринга налоговых издержек и конкретно налога на прибыль [2]. В монографии изложен общеэкономический, бухгалтерский и налоговый подход к формированию налога на прибыль, предложены концептуальная модель и методика формирования и функционирования эффективного налогового аудита в коммерческих организациях, соответствующие современным условиям развития экономики.

Необходимо отметить, что учебное пособие «Современные системы внутреннего контроля» является итогом многолетней работы научной школы, активно включившейся в исследования в области внутреннего контроля и аудита. Первым серьезным изданием кафедры аудита в этой области было учебное пособие **«Внутренний аудит»** (2008 г.), рекомендованное УМО, авторов: С.И. Жминько, О.И. Швыревой и М.Ф. Сафоновой [3]. Это пособие в свое время было основой преподавания одноименной дисциплины для многих вузов, центров дополнительного образования, повышения квалификации практикующих специалистов в областях учетно-контрольной деятельности, так как содержало не только теоретико-методические подходы к организации и проведению внутреннего аудита, но и практические ситуации, рабочие документы, схемы взаимо-

действия различных субъектов внутри компании.

Особое значение для развития теории и практики экономического контроля и аудита имеет тот факт, что авторы органически поддерживают равновесие между выпуском учебных, методических материалов и научных монографий. При этом научные монографии развивают те ключевые положения, которые сформулированы в базовом учебнике. В этом плане хотелось бы обратить внимание читателей на материалы, которые в последние два года вышли под руководством заведующего кафедрой, кандидата экономических наук, профессора М.Ф. Сафоновой – ученицы доктора экономических наук С.И. Жминько. При этом очень важно подчеркнуть, что активно поддерживаются школа и имя основоположника этой школы.

В части развития теоретико-методологических положений внешнего аудита, несомненно, заслуживает внимания учебное пособие «**Теория аудита**», которое вышло уже в третьем издании в 2013 г. и рекомендовано Учебно-методическим объединением вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики, подготовленное коллективом авторов: С.И. Жминько, О.И. Швыревой, М.Ф. Сафоновой, И.Н. Калининой [4].

Следует подчеркнуть, что в данном учебном пособии достаточно полно и глубоко изложены основные вопросы методики, методологии аудита и одновременно подчеркиваются те новые специфические позиции, которые активно сегодня дискутируются. Характеризуя структуру пособия, отметим, что в нем раскрыты все те базовые основные проблемы, которые требует Государственный образовательный стандарт и Типовая программа по дисциплине «Аудит». Но при этом интересно выделены некоторые вопросы, отличающие данное учебное пособие от других. Так, например, когда авторы характеризуют значимость аудита, они выделяют специальный вопрос «о роли аудита в обеспечении стабильности и надежности экономического развития», органично увязывают развитие аудита с экономической безопасностью отдельных хозяйствующих субъектов и крупных хозяйственных систем в современных условиях. Характеризуя сущность аудита и выделяя его задачи, они уделили достаточно большое внимание не только услугам, сопутствующим аудиту, но и услугам, которые связаны с аудитом.

Эта сторона органической увязки аудита с общей системой экономического развития является важной отличительной чертой данной научной школы и, скорее

всего, это связано с тем, что, характеризуя сельскохозяйственное производство, авторы стремятся показать его многогранную связь с общей экономической безопасностью и основными темпами развития страны, ибо сельскохозяйственное производство, конечно же, является важной составляющей экономической безопасности страны в целом.

Когда речь идет об изложении собственно методики аудиторской проверки, авторы совершенно справедливо выделяют самостоятельно подготовительный этап работы, предварительный этап работы и именно на этой стадии ставят вопрос о согласовании с заказчиком оценки существенности и рисков в процессе аудиторской деятельности. Однако при этом подчеркивается, что аудиторы имеют серьезные ограничения и поэтому должны отстаивать позицию такого объема проведения аудиторской проверки и, следовательно, получения такого масштаба аудиторских доказательств, которые обеспечат им разумную уверенность в сделанных выводах. При этом авторы в ряде случаев довольно интересно отмечают необходимость формирования профессионального суждения аудитора и умение согласовывать его с профессиональным суждением работников бухгалтерско-финансовой службы аудируемого объекта.

Рассматривая организацию проведения аудиторской проверки, авторы достаточно глубоко характеризуют, опираясь на международные и национальные стандарты, вопросы аудиторских процедур, аудиторских доказательств, аудиторских методов работы. Одновременно подчеркивают обязательства аудиторов по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита, необходимость сохранения принципа скептицизма, что имеет большое значение при риск-ориентированном аудите.

Раскрывая вопросы бухгалтерской (финансовой) отчетности достаточно широко и ориентируясь на интегрированную отчетность, авторы существенное внимание уделяют прочей информации, которая содержится в документах аудируемой организации, отмечают специфику ее проверки, оценку ее уместности, оценку ее достоверности, особо подчеркивая необходимость внимания к реальности допущения непрерывности деятельности аудируемой организации, сопоставимости данных бухгалтерской отчетности. Самостоятельно выделяются отдельные части отчетности, которые специфичны для предприятий отдельных отраслей производства, в частности для сельского хозяйства.

Завершается учебное пособие проблемой контроля качества ау-

диторской деятельности, где авторы большое внимание уделяют вопросам постановки внутреннего контроля и оценке качества со стороны как саморегулируемых организаций, так и Росфиннадзора, что имеет особое значение для публичных компаний.

Продолжением цикла учебных пособий по аудиту является учебное пособие **«Практический аудит»**, рекомендованное УМО, представленное авторами М.Ф. Сафоновой и С.И. Жминько, в основе которого положены методические и методологические материалы, представленные в базовых учебниках по организации аудиторской проверки [5]. Характеризуя учебное пособие, отметим, что оно имеет богатый методический материал, включающий контрольные вопросы по отдельным темам, тесты, ситуационные задачи, что позволяет его использовать не только при подготовке бакалавров, но и как один из источников получения материалов при повышении квалификации аудиторов, в частности в процессе подготовки работников контрольных служб к получению аудиторского аттестата.

Приоритетно отметим ряд направлений, в которых научная школа выступила первопроходцем. Прежде всего это относится к разработке теории и практики судебно-бухгалтерской экспер-

тизы М.Ф. Сафоновой, которая, применив специальные знания в области бухгалтерского учета и юриспруденции, выпустила по данному направлению серию статей, посвященных методике бухгалтерской экспертизы различных объектов учета. Не менее значимым было издание учебного пособия **«Судебно-бухгалтерская экспертиза»** авторов М.Ф. Сафоновой и О.И. Швыревой [6], рекомендованного УМО. Учебное издание включает глубоко проработанные вопросы организации бухгалтерской экспертизы во взаимосвязи с другими видами экспертных исследований. Особого внимания заслуживают методики исследования документов, их групп, операций на отдельных участках учета. Несомненным достоинством учебного пособия является практическая проработка фактов экономических преступлений и преступлений против собственности с позиции методики выявления следов этих правонарушений в документах бухгалтерского учета.

Расширяя горизонты и научные изыскания, кафедра аудита совместно с коллегами других кафедр подготовила в 2015 г. учебное пособие **«Бухгалтерский учет и аудит»**, в котором раскрываются сущность, понятие и основы нормативного регулирования бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации [7].

Рассмотренные учебные пособия кафедры аудита являются базовыми при подготовке бакалавров и магистров по направлению «Экономика». Вместе с тем важно отметить, что в 2014–2016 гг. авторы подготовили интересные монографические работы, которые в большей мере ориентированы на практикующих специалистов, а также могут быть активно использованы при подготовке магистров и аспирантов.

К этим работам прежде всего следует отнести монографию О.И. Швыревой и М.Ф. Сафоновой **«Современные модели внутреннего контроля»** [8], монографию Д.С. Резниченко и М.Ф. Сафоновой **«Методика и технология налогового аудита в строительных организациях»** [9], монографию С.А. Макаренко и М.Ф. Сафоновой **«Комплексная методика внутреннего аудита дебиторской и кредиторской задолженности в организациях торговли»** [10] и работу, подготовленную М.Ф. Сафоновой, Н.Г. Данилейко, К.Н. Деревянко **«Теория методологии внутреннего и внешнего аудита»** [11].

Таким образом, видно, как выстраивается целая линейка материалов для разных уровней подготовки кадров, освещающих такую комплексную проблему, как финансовый контроль, аудит, проведение аудиторской проверки независимым аудитором,

построение системы внутреннего контроля и аудита экономического субъекта.

Следует подчеркнуть, что в перечисленных монографиях, которые предназначены для подготовки магистров и системы повышения квалификации, также хорошо показана взаимосвязка аудиторской деятельности с общей системой управления, особенно с учетно-аналитическим блоком управленческих структур.

Другое направление исследования научной школы кафедры связано с изучением и практическим использованием налогового аудита как инструмента для выявления налоговых рисков и повышения эффективности деятельности экономического субъекта. В частности, когда речь идет о налоговом аудите, авторы отмечают, что сама по себе постановка комплексного налогового аудита на примере строительных организаций достаточно точно характеризует цели, связанные с обоснованием налоговой учетной политики, с особенностью планирования налоговых платежей. При этом в монографии Д.С. Резниченко и М.Ф. Сафоновой **«Методика и технология налогового аудита в строительных организациях»** показано взаимодействие подхода к построению налоговой учетной политики и ее влияния

на финансовые результаты деятельности предприятия. Одновременно последовательно характеризуется информационное обеспечение комплексного налогового аудита и отмечается, что сам по себе налоговый учет, который органически может быть вписан в бухгалтерский, должен учитывать требования как общего аудита отчетности, так и аудита налоговых деклараций [9].

Специфика налогового аудита представлена на примере одного из наиболее сложных налогов – налога на добавленную стоимость, последовательно прописана методика проведения такого аудита, включая налоговую декларацию. В то же время существенное внимание уделяется основному элементу налогового учета – налоговой базе, которая формируется в рамках бухгалтерского учета.

В этой части представляется, что работа имеет большое значение для подготовки не только студентов, которые специализируются на вопросах бухгалтерского учета, анализа и аудита, но и для работников налоговых органов, поскольку естественно, что вопросы налогового аудита серьезно влияют на построение налоговых подразделений, налогового учета в организации.

Вопросы аудита дебиторской и кредиторской задолженности являются одной из наиболее су-

щественных проблем, которые раскрываются в монографии С.А. Макаренко и М.Ф. Сафоновой **«Комплексная методика внутреннего аудита дебиторской и кредиторской задолженности в организациях торговли»** [10]. Данный вопрос остро стоит как при внешней аудиторской проверке, так и при постановке системы внутреннего аудита и контроля. В первом случае именно аудит дебиторской и кредиторской задолженности с позиций оценки их надежности и реальности погашения обязательств со стороны как партнеров, так и аудируемой организации в отношении своих партнеров является очень важным условием грамотной оценки допущения принципа непрерывности деятельности организации. С позиций внутреннего контроля именно контроль за дебиторской и кредиторской задолженностью на базе анализа и контроля за движением денежных потоков обеспечивает платежеспособность организации как краткосрочную, так и долгосрочную, связанную с привлечением на разных условиях дополнительных заемных ресурсов, направленных на покрытие кассовых разрывов и обеспечение необходимого масштаба оборотного капитала.

В качестве пожелания авторам хотелось бы рекомендовать усилить внимание к мониторингу

дебиторской и кредиторской задолженности, поскольку здесь, во-первых, именно превентивный характер контроля имеет перво-степенное значение, во-вторых, необходимо иметь в виду, что в данном случае ситуационный подход может быть распространен на все другие виды контроля.

Одной из последних книг, которая вышла в 2015 г., является работа **«Теория и методология внутреннего и внешнего аудита»** авторов М.Ф. Сафоновой, Н.Г. Данилейко, К.Н. Деревянко, посвященная вопросам теории и методологии внутреннего и внешнего контроля. Она является как бы конгломератом, состоящим из трех самостоятельных важных разделов [11].

В первом разделе, где речь идет о теоретико-методологических аспектах внутреннего налогового контроля, авторы практически развивают позицию налогового аудита и в большой мере уделяют внимание несколько другому аспекту – аудиту налоговых издержек как элементу бизнес-системы экономического субъекта. Это, действительно, очень важный подход, поскольку целесообразность при построении налоговой системы имеет большое значение не только с позиций общих принципов налогообложения, но и с позиций организации налогового контроля,

ибо издержки, связанные с постановкой налогового контроля, могут привести к неоправданным затратам, которые никак не окупаются экономией, возникающей в связи с применением и использованием определенных льгот по тому или другому налогу.

Это новый аспект и ему уделено достаточно большое внимание – практически треть главы. При этом для грамотного его решения совершенно справедливо оцениваются требования к информационному обеспечению работы по контролю за налоговыми издержками. В этом плане, несмотря на то что есть и специальные монографии, причем с участием того же автора – М.Ф. Сафоновой, этот материал принципиально обновлен и имеет некоторую новую постановку.

Организационно-методическое обеспечение проведения кадрового аудита – это принципиально новый раздел. Он связан прежде всего с расширением границ аудита, когда речь идет не только о финансовом аудите, хотя, безусловно, при кадровом аудите финансовые вопросы имеют существенное значение: при контроле заработной платы, грамотной постановке учета заработной платы, контроле за своевременностью ее выплаты и соответствии определенным регламентам по организации заработной платы, реальным из-

менениям эффективности производства, оценке реального вклада отдельных групп работников в достижении целей предприятия. Тем не менее аудит кадров дан широко и показана необходимость аудита загруженности кадров, что связано с аудитом организации производственных процессов, и продолжает линию тех специалистов, которые подчеркивают, что бизнес-процессы должны стать обязательным объектом аудиторской проверки. Кроме того, этот аспект аудита ориентирован на формирование кадрового резерва, на ориентацию дальнейшего совершенствования подготовки, переподготовки кадров для данной организации.

Автор хорошо показывает специфику аудиторских процедур и аудиторских доказательств при проведении кадрового аудита и, расширяя границы аудита, приближает сегодняшнюю теорию аудита, на наш взгляд, к более оправданной его трактовке, когда аудит рассматривается в расширенном варианте как аудит бизнеса, аудит хозяйственной деятельности предприятия, а не только аудит финансовой отчетности.

Самостоятельная глава посвящена вопросам организации и технологии проведения аудита в туристических организациях, в частности в турагентствах. Здесь прослеживается очень ин-

тересная позиция автора, потому что на самом деле оптимизация планирования уровня существенности, аудиторского риска для этих организаций имеет первостепенное значение. Большое внимание уделено характеристике надежности и достаточности информационного обеспечения аудита в туристических организациях и оптимизации уровня существенности аудиторского риска. Тем самым показана специфика организации внешнего и внутреннего аудита в туристических организациях.

Хотелось бы подчеркнуть, что в этой монографии пока нет четкого разграничения между пониманием внутреннего аудита и внутреннего контроля, а аудит рассматривается только с позиции проведения этой формы проверки со стороны независимых аудиторов. В то же время для компаний аудита туристических компаний, которые связаны с сетевой организацией, развитие внутреннего аудита имеет большое значение. В этой связи представляется, что у авторов есть большая перспектива по дальнейшему совершенствованию методики внешнего и внутреннего финансового и не только финансового контроля в турагентствах. Причем здесь больше, чем в каком-либо другом виде аудита требуется усиление юридической составляющей аудиторской

деятельности, соблюдение не только внутринациональных, но и норм международного права, поскольку аудит в туристических организациях, безусловно, будет затрагивать не только внутренний туризм, но и внешний, т.е. межстрановые отношения в этой области.

Однако само по себе появление такой книги, где раскрыты новые аспекты аудиторской деятельности, безусловно, является знаменательным и свидетельствует о развитии научной школы.

Таким образом, обзор небольшого числа книг, которые подготовили авторы Кубанского государственного аграрного университета, показывает, что в этом университете уже сложился определенный подход к развитию учетной и контрольной деятельности, что вопросы изложения аудиторских проблем и проблем финансового контроля разрабатываются в органическом единстве с вопросами совершенствования бухгалтерского учета и анализа. Широта и качество изложения материала в их монографиях дает основание сделать вывод, что это сформировавшаяся достаточно самостоятельная научная школа, которая привносит нашей области знаний интересные постановки проблем и предлагает методы их решения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Современные системы внутреннего контроля: учеб. пособие / С.М. Резниченко, М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 510 с.
2. Внутренний контроль и аудит расчетов с бюджетом по налогу на прибыль: монография / М.Ф. Сафонова. – М.: Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2015. – 216 с.
3. Внутренний аудит: учебное пособие / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 316 с.
4. Теория аудита: учеб. пособие / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова, И.Н. Калинина. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 443 с.
5. Практический аудит: учеб. пособие / М.Ф. Сафонова, С.И. Жминько. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 509 с.
6. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 509 с.
7. Бухгалтерский учет и аудит: учеб. пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Ясменко и др./Под ред. Ю.И. Сигидова и Г.Н. Ясменко. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 407 с.+ Доп. материалы.
8. Современные модели внутреннего контроля: монография / О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Краснодар: КубГАУ, 2015. – 320 с.
9. Методика и технология налогового аудита в строительных организациях: монография / Д.С. Резниченко, М.Ф. Сафонова. – Краснодар: КубГАУ, 2014. – 150 с.
10. Комплексная методика внутреннего аудита дебиторской и кредиторской задолженности в организациях торговли: монография / С.А. Макаренко, М.Ф. Сафонова. – Краснодар: КубГАУ, 2015. – 178 с.
11. Теория и методология внутреннего и внешнего аудита: монография / М.Ф. Сафонова, Н.Г. Данилейко, К.Н. Деревянко. – М.: Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2015. – 172 с.