



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№1 | 2015

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2014 «День профессионального бухгалтера» с. 2
- Организация системы корпоративного налогового менеджмента как инструмент предотвращения налоговых рисков с. 19
- Транспарентизация финансовой отчетности на предприятии с. 30
- О парадигме в учетной науке с. 42



Действительный член



Международной  
федерации  
бухгалтеров

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

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

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

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

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

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

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

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

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

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

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

**ОВСЬИЧУК Мария Федоровна**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации, Россия, Москва

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

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

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

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

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

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

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

## EDITOR-IN-CHIEF

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

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

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

## EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

**Maria OVSIYCHUK**, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting of the Russian University of Cooperation, Russia, Moscow

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

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

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

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

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

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

**Marina SHELARU**, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Republik Moldova, Kishinev





*Л.И. Хоружий, президент ИПБ России*

## **Finance, currency circulation and credit**

- 19 Organization of system of corporate tax management as instrument of prevention of tax risks  
**L. Kirina,  
N. Gorokhova**

## **Accounting, statistics**

- 25 Organization rational model of accounting cost management in the centers of responsibility  
**S. Bodrikova,  
E. Mosunova,  
O. Zlobina**
- 30 Transparentization financial statements of the company  
**O. Rozhnova,  
V. Igumnov**
- 35 Intangible assets: a comparison of Russian and international law  
**A. Solonenko,  
G. Lomakina**

## **Economic theory**

- 42 About paradigm in the accounting science  
**V. Ivashkevich**

## **В ИПБ России**

- 2 Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2014  
«День профессионального бухгалтера»
- 13 Пространство совести бухгалтера  
**А.А. Шапошников**
- 16 Новации законодательства о бухгалтерском учете  
**В.В. Приображенская**

## **Финансы, денежное обращение и кредит**

- 19 Организация системы корпоративного налогового менеджмента как инструмент предотвращения налоговых рисков  
**Л.С. Кирина,  
Н.А. Горохова**

## **Бухгалтерский учет, статистика**

- 25 Организация рациональной модели управленческого учета затрат по центрам ответственности  
**С.В. Бодрикова,  
Е.Л. Мосунова,  
О.О. Злобина**
- 30 Транспарентизация финансовой отчетности на предприятии  
**О.В. Рожнова,  
В.М. Игумнов**
- 35 Нематериальные активы: сравнение российского и международного законодательства  
**А.А. Солоненко, Г.А. Ломакина**

## **Экономическая теория**

- 42 О парадигме в учетной науке  
**В.Б. Ивашкевич**

## Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2014 «День профессионального бухгалтера»

27-28 ноября 2014 года в Москве в Концертном зале «Измайлово» прошел Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов – 2014, организованный ИПБ России при поддержке Министерства финансов РФ. Интересные выступления ведущих специалистов, живое профессиональное общение, красочные шоу — эти черты конгрессов, которые проводит ИПБ России, неизменно привлекают большое количество участников. В этом году конгресс ИПБ России посетили более 1200 человек.

В последние десятилетия происходит изменение назначения бухгалтерского учета и требований к нему, меняется его содержание.

### Наиболее полно раскрыть весь спектр функций современного бухгалтера позволяет профессиональный стандарт «Бухгалтер»

Открывая пленарное заседание конгресса, Людмила Ивановна Хоружий, президент ИПБ России, выступила с докладом о роли ИПБ России в развитии бухгалтерского учета и системе профессионального образования бухгалтеров в Российской Федерации. В своем выступлении она остановилась на вопросах, касающихся сути современного бухгалтера, путей изменения бухгалтерского учета и последних тенденций в развитии бухгалтерской профессии. По ее мнению, ответ на эти, отнюдь не философские вопросы непосредственно влияет на количество бухгалтеров, необходимых экономике на каждом этапе ее развития.

Не случайно бухгалтерская тематика была в центре внимания международного форума, состоявшегося в 2014 году в Москве. Форум был организован авторитетной профессиональной организацией – Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса – и проводился при поддержке Минфина России, а в его работе приняли участие представители российского и зарубежного делового сообщества, профессиональных организаций и высшей школы.



Л.И. Хоружий, президент ИПБ России

На форуме отмечалось, что в последние десятилетия происходит изменение назначения бухгалтерского учета и требований к нему, меняется его содержание: коммуникативная функция учета становится доминирующей по сравнению с функцией контроля, происходит отход от предписательности к вариативности, идет процесс взаимопроникновения учета и финансов, принципиально важными качествами для бухгалтера становятся профессионализм и инициативность.

С другой стороны, отметила Л.И. Хоружий, исключительно остро

в настоящее время стоит задача формирования широкого класса грамотных пользователей, привитие в широкой бизнес-среде уважения к бухгалтерскому учету, обучение менеджеров всех уровней, инвесторов, финансистов навыкам культуры пользования публичными финансовыми данными.

По словам Л.И. Хоружий, наиболее полно раскрыть весь спектр функций современного бухгалтера позволяет профессиональный стандарт «Бухгалтер». Выполняя резолюцию Конгресса профессиональных бухгалтеров 2013 года, ИПБ России выступил с инициативой разработки профессионального стандарта, которая была поддержана Минфином России<sup>1</sup>.

Необходимость участия ИПБ России в разработке этого документа обусловлена следующими факторами:

- развитие профессии и содействие членам в разработке стандартов и правил профессиональной деятельности является целью ИПБ России;
- ИПБ России, являясь аттестационным центром, заинтересован в подготовке высококвалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета;
- профессиональный стандарт будет использоваться при приеме бухгалтера на работу, определении объема выполняемых им работ, оплаты его труда и т.д. и, таким образом, может оказать влияние на профессиональную деятельность каждого бухгалтера, в том числе и членов ИПБ России. Л.И. Хоружий обратила внимание участников конгресса на то, что в настоящее время практикующий бухгалтер выполняет широкий круг обязанностей. В профессиональном стандарте «Бухгалтер» они сгруппированы в две обобщенные трудовые функции:

- ведение бухгалтерского учета;
- составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта.

Для каждой трудовой функции определены необходимые знания и умения, требования к уровню образования и обучения, а также к опыту практической работы.

Зачастую в некоторых экономических субъектах на бухгалтера возлагаются обязанности, которые не являются его непосредственными функциями. «Это, – высказала Л.И. Хоружий мнение ИПБ России, – и создает пресловутый эффект

нагрузки бухгалтерского учета на бизнес». Например, исчисление и уплата взносов в государственные внебюджетные фонды не является прямой обязанностью бухгалтера. Однако на практике многие бухгалтеры выполняют эту работу.

Таким образом, профессиональный стандарт упорядочивает взаимоотношения бухгалтера и работодателя, разделяя прямые обязанности бухгалтера и смежные, дополнительные области его деятельности. При этом бухгалтер, ориентируясь на стандарт, сможет более аргументированно отстаивать свои права и обязанности. А работодателю стандарт поможет в формировании объективной кадровой политики с учетом особенностей организации производства, труда и управления экономического субъекта.



Кроме того, профессиональный стандарт очень важен для бухгалтера с точки зрения карьерного роста, поскольку он раскрывает возможный вектор его профессионального развития. Современная экономика испытывает потребность в главных бухгалтерах с дополнительными умениями и знаниями в области внутреннего контроля, налогового планирования, налогового учета и отчетности, финансового анализа, бюджетирования и управления денежными потоками. Программы дополнительного профессионального образования ИПБ России предоставляют возможность овладения знаниями и умениями в этих областях, что соответствует требованиям

<sup>1</sup>Разработанный ИПБ России проект профессионального стандарта «Бухгалтер» утвержден приказом Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н (зарегистрирован в Минюсте России 23.01.2015 № 35697).



Повышение качества подготовки бухгалтерских кадров остается приоритетной задачей ИПБ России.

Международной федерации бухгалтеров, предъявляемым к профессиональным бухгалтерам.

Как отметила Л.И. Хоружий, часть знаний и навыков – базовых – современный бухгалтер получает в образовательной организации, другую часть – профессиональные навыки – в профессиональных объединениях, в том числе в ИПБ России. Утверждение профессионального стандарта потребует от ИПБ России внесения изменений в программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, которые с 2015 года будут основываться на стандарте. В этом случае работодатель, принимающий на работу профессионального бухгалтера, получает аттестованного специалиста с необходимым уровнем знаний, умений и практического опыта для выполнения работы определенной квалификации.

Когда будет сформирована система профессиональных стандартов, бухгалтер при желании, учитывая уровень квалификации, образования и опыта, сможет выстроить план развития своей карьеры, возможно, с переходом в другие профессии, например, став внешним или внутренним аудитором, налоговым консультантом, финансовым аналитиком и т.д.

Еще одна интересная дискуссия, к которой Л.И. Хоружий привлекла внимание участников конгресса, состоялась в ходе работы организованного Минфином России при участии ИПБ России и других организаций круглого стола «Консолидация профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита». Вопрос, который ставился в ходе обсуждения, звучал так: бухгалтер и аудитор – это одна профессия или две?

Дискуссия, которая так и осталась открытой, была очень живой, порой – даже острой. Мнения разделились, однако все участники были единодушны: консолидация профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита необходима, особенно в вопросах обучения, профессиональной этики, негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Л.И. Хоружий проинформировала, что в настоящее время Международная федерация бухгалтеров работает над пересмотром понятия «профессиональный бухгалтер». ИПБ России активно включился в дискуссию и уже направил свои предложения в МФБ. Суть

предложений, которые были согласованы с членами Региональной группы профессиональных организаций, состоит в том, что термин «профессиональный бухгалтер» должен последовательно применяться во всех документах МФБ и других международных документах.

Кроме того, должен быть понятен механизм, с помощью которого можно контролировать соблюдение профессиональным бухгалтером взятых на себя обязательств, прежде всего в области соблюдения Кодекса этики. «На наш взгляд, – подчеркнула Л.И. Хоружий, – нечеткие формулировки могут привести к размыванию понятия и обесцениванию высокого звания «профессиональный бухгалтер», что недопустимо. Анализ поступивших откликов показал, что позицию нашей организации разделяют и другие профессиональные объединения, например, Японский институт сертифицированных публичных бухгалтеров, Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса и другие».

Повышение качества подготовки бухгалтерских кадров остается приоритетной задачей ИПБ России. В рамках ее реализации в 2014 году ИПБ России продолжил работу по проведению профессионально-общественной аккредитации образовательных программ высшего образования по укрупненным группам специальностей и направлений подготовки «Экономика и управление». Также в самой ближайшей перспективе планируется разработать порядок проведения профессионально-общественной аккредитации программ дополнительного профессионального образования с учетом требований Министерства образования и науки РФ по этому вопросу.

### **Профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов призваны сыграть лидирующую роль в преобразовании российской бухгалтерии**

Выступая с приветственным словом к участникам конгресса, **Леонид Зиновьевич Шнейдман**, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ, обратил внимание на символичность девиза конгресса – «День профессионального



*Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ*

бухгалтера». По его словам, ИПБ России, будучи авангардом профессии, очень точно уловил особенность сегодняшнего момента и задачи, стоящие перед институтом.

Важнейшей, если не центральной, составляющей преобразований в сфере бухгалтерского учета и аудита является, по мнению Министерства финансов РФ, укрепление профессии. Оно предполагает разумное развитие саморегулирования, превращение норм профессиональной этики в повседневные правила поведения, активизацию контроля соблюдения профессиональных стандартов.

Не менее важны осознание обществом в целом значимости профессии для функционирования рынка и повышение ответственности профессии перед обществом. Дальнейшее существование самой бухгалтерской и аудиторской профессии невозможно без осмысления целого комплекса вопросов профессиональной деятельности. Л.З. Шнейдман рассмотрел некоторые из таких проблем.

Прежде всего, речь, по его мнению, должна идти об определении состава профессии. Сегодня как никогда для успешного развития профессии необходимо добиваться ее единства. «В который раз мы вынуждены говорить об отношениях между бухгалтерами и аудиторами, – сказал Л.З. Шнейдман. – Мы рассматриваем бухгалтерию и аудит как две неразрывные части единого процесса – обеспечение

участников рынка и общества в целом объективной и полезной финансовой информацией». Профессионалы бухгалтерии и профессионалы аудита делают одно дело. Неважно, как называется эта профессия. Важно то, какую роль она призвана сыграть в сегодняшней российской экономике.

Представляется, что достойно ответить на ожидания делового сообщества и российского общества в целом способна лишь единая, современная, осознающая свое предназначение профессия.

По словам Л.З. Шнейдмана, для окончательного оформления профессии необходимы соответствующие профессиональные институты. Профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов призваны сыграть важнейшую роль в преобразовании российской бухгалтерии. Однако по-прежнему, как и многие годы, задача заключается в том, чтобы из своего рода клубов по интересам такие объединения превратились в действительно саморегулируемые организации. Минфин России хотел бы видеть профессиональные объединения сильными, реально действующими, выражающими не узкоцеховые, а общественно значимые интересы.

Что нужно для того, чтобы профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов стали институтами, реально организующими и представляющими профессию? Одна из мер – активное участие членов таких организаций в деятельности своих институтов. Наша беда – пассивность большинства членов профессии, отстраненность от реального действенного участия в решении вопросов развития профессии.

«Хорошо, когда лидеры в профессиональном объединении осознают миссию и задачу такого объединения и ведут объединение в правильном направлении, – высказал свое мнение Л.З. Шнейдман. – Но ведь в ряде случаев мы являемся свидетелями иной ситуации, когда руководство профессиональных объединений бухгалтеров, аудиторов занимает деструктивную позицию, не понимает и не имеет намерения понимать современные задачи.

В таких ситуациях рассчитывать можно только на членов профессиональных объединений. А рядовые члены объединений, как правило, молчат.

«У меня нет готового рецепта, как вовлечь широкие круги рядовых членов

Минфин России хотел бы видеть профессиональные объединения сильными, реально действующими, выражающими не узкоцеховые, а общественно значимые интересы.

Министерство финансов РФ рассматривает профессиональную аттестацию в качестве средства подтверждения профессиональной пригодности, современного уровня знаний и навыков, приверженности высоким этическим нормам профессии.

бухгалтерских объединений в активную работу, – сказал Л.З. Шнейдман. – Думается, здесь вопрос корпоративного управления, качества работы исполнительных органов, наличие настоящих лидеров».

Другая проблема профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов – формирование определенного лица таких организаций. По мнению Л.З. Шнейдмана, любое профессиональное объединение бухгалтеров или аудиторов должно иметь свое лицо, свой бренд, быть узнаваемым.

Почему это важно? Потому, что такое лицо, бренд по большому счету главное, что дает профессиональный институт своим членам. Принадлежность к институту с брендом много значит на рынке труда. В этом отношении нам предстоит пройти еще очень большой путь.

Следующей важной задачей, стоящей перед бухгалтерской и аудиторской профессией, Л.З. Шнейдман назвал значительное повышение квалификации членов этой профессии. В этом деле, как ни в каком другом, важная роль отводится профессиональным объединениям. Именно они должны принять на себя основной труд организационной работы по переподготовке своих членов.

Одним из первых шагов в этом направлении должно стать переосмысление профессиональным сообществом назначения и подходов к профессиональной аттестации. Министерство финансов РФ рассматривает профессиональную аттестацию в качестве средства подтверждения профессиональной

пригодности, современного уровня знаний и навыков, приверженности высоким этическим нормам профессии.

«В нынешнем году, – сообщил Л.З. Шнейдман, – Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России принял на себя очень ответственную задачу – разработать профессиональный стандарт «Бухгалтер». В результате наша профессия одной из первых приобрела свой профессиональный стандарт». От имени Министерства финансов РФ Л.З. Шнейдман поблагодарил ИПБ России, его руководство, всех тех, кто принимал участие в разработке и обсуждении этого стандарта.

Развитие бухгалтерской и аудиторской профессии немыслимо без осознания ею современных задач общественного звучания. Л.З. Шнейдман подчеркнул, что он говорит не об узких задачах клуба (решать которые конечно же необходимо). Речь идет о серьезнейших проблемах экономики и общества, без участия в решении которых общество справедливо задается вопросом: кому и зачем нужна такая профессия?

Л.З. Шнейдман назвал лишь две такие задачи. Прежде всего – заинтересованность профессии в переходе на Международные стандарты финансовой отчетности.

Российское правительство не раз выражало свою приверженность реформе бухгалтерского учета. Сегодня созданы практически все необходимые условия для активного использования Международных стандартов финансовой отчетности в экономической жизни. Однако практика показала, что этого недостаточно для успешной реализации данной задачи.

Решающим фактором в этом деле является убежденность профессии, именно профессии, в том, что переход к Международным стандартам финансовой отчетности является благом для отечественной бухгалтерии. Не менее важно наличие знаний и навыков в данном вопросе.

По словам Л.З. Шнейдмана, Минфин России также ожидает, что бухгалтерская и аудиторская профессии внесут немалый вклад в развернувшуюся борьбу с такими негативными явлениями, как коррупция и отмывание преступных доходов. Роль честного бухгалтера и добросовестного аудитора в такой борьбе трудно переоценить.





«Вот некоторые проблемы, над которыми нам бы хотелось, чтобы профессия задумалась и приняла соответствующие решения, осознала важность своей деятельности, важность самоорганизации и участия в решении серьезных вопросов экономической жизни страны», – завершил свое выступление Л.З. Шнейдман.

### **ИПБ России должен активно включиться в процесс общественно-профессиональной аккредитации**

**Святослав Олегович Сорокин**, начальник отдела Департамента государственной политики в сфере высшего образования Министерства образования и науки РФ, выступил с докладом, посвященным изменениям в Федеральном законе от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» и требованиям к проведению профессионально-общественной аккредитации образовательных программ.

С.О. Сорокин начал с небольшого исторического экскурса. По его словам, наша система образования – наследница советской системы. В советские времена были головные вузы (их было порядка 600-700), филиалов не было, численность населения по сравнению с текущей была на 3% выше. В настоящий момент в России порядка 1000 головных образовательных организаций, около 1200 филиалов, и каждый второй выпускник вуза (или его филиала) является либо экономистом, либо менеджером, либо юристом.

«Такая массивизация высшего образования, повышение доступности высшего образования, – с сожалением отметил С.О. Сорокин, – не привели к повышению качества образования. На протяжении последних лет министерство прикладывает серьезные усилия для того, чтобы навести порядок в этой сфере».

С.О. Сорокин напомнил о мониторингах эффективности, которые проводит министерство. По его словам, эта работа будет продолжаться. Сейчас по результатам мероприятий порядка 445 филиалов, подведомственных Министерству образования и науки РФ, закрываются.

Как правило, такой филиал представляет собой небольшое помещение, арендованное зачастую в жилом доме, с двумя-тремя преподавателями, которые готовят экономистов, бухгалтеров



*С.О. Сорокин, начальник отдела Департамента государственной политики в сфере высшего образования Министерства образования и науки РФ*

и юристов. «Эти ребята потом идут на рынок труда и, соответственно, создают нездоровую конкуренцию и в вашей профессиональной среде, дискредитируют то высокое звание бухгалтера, экономиста, аудитора, которое вы все несете», – сказал С.О. Сорокин.

Тем не менее, как отметил С.О. Сорокин, усилий министерства и существующих нормативных механизмов (процедура лицензирования, процедура государственной аккредитации, процедура контроля и надзора) недостаточно для того, чтобы решить задачи повышения качества образования.

В прошлом году вступил в силу Закон об образовании, который существенно изменил нормы, касающиеся реализации образовательного процесса и регламентации образовательной деятельности.

Что касается реализации образовательного процесса, то федеральные государственные образовательные стандарты, в соответствии с которыми ведется подготовка, в настоящее время существенно изменяются. В них вводятся требования профессиональных стандартов, которые разрабатываются профессиональными объединениями, чтобы сблизить содержание образования, которое дается в вузах, с запросами, которые формулируют работодатели.

Но этого тоже недостаточно. Необходимо внедрение адекватных механизмов контроля за качеством подготовки выпускников. Процедуры, которые сейчас реализуются Рособрандзором, связанные

**Федеральные государственные образовательные стандарты в настоящее время существенно изменяются.**



Важным направлением деятельности в области высшего профессионального образования является оценка выпускников по программам дополнительного профессионального образования.

с государственной аккредитацией, в основном касаются исключительно контроля за содержанием образовательных программ.

Собственно оценка качества подготовки, по мнению С.О. Сорокина, это предмет исключительно профессионалов в этой области, экспертов, работодателей, профессиональных объединений. В этой связи Закон об образовании дает старт такому новому направлению деятельности, как независимая система оценки качества образования, основным элементом которой в том числе является профессионально-общественная аккредитация.

Профессионально-общественная аккредитация – это компетенция работодателей, их объединений, и целью этой аккредитации является установление соответствия требованиям в первую очередь профессионального стандарта, требованиям рынка труда и иным требованиям, которые устанавливает работодатель к качеству подготовки выпускников.

С.О. Сорокин выразил надежду, что появится достаточное количество организаций, которые смогут проводить соответствующую оценку, ставя во главу угла повышение качества подготовки выпускников и их профессиональных компетенций, а не исключительно зарабатывание денег.

Предотвратить профанацию в сфере профессионально-общественной аккредитации должны требования к организациям, которые могут осуществлять эту деятельность. «Думаю, что масштаб деятельности ИПБ России, его профессиональный состав позволят активно включиться в эту работу. Надеюсь, что результаты будут в ближайшее время представлены обществу, и мы сможем их учесть».

О каком учете идет речь? Минобрнауки РФ распределяет контрольные цифры приема абитуриентов (то

есть бюджетные места в вузе), и один из факторов, который уже в следующем конкурсном распределении будет учитываться, это наличие профессионально-общественной аккредитации по той или иной программе. Соответственно, если программа признана работодателем, если выпускники востребованы на рынке труда, государственный заказ на подготовку специалистов в соответствующей области в первую очередь должен размещаться здесь.

С.О. Сорокин обратился к руководству ИПБ России с предложением активно включиться в процесс общественно-профессиональной аккредитации, создать необходимые органы и привлечь профессиональное сообщество к тому, чтобы проверка соответствия качества подготовки выпускников по экономическим специальностям осуществлялась не только государственными органами исполнительной власти, но и собственно теми, для кого эти специалисты готовятся.

Кроме того, С.О. Сорокин отметил, что важным направлением деятельности в области высшего профессионального образования является также оценка выпускников по программам дополнительного профессионального образования. Почему важны и актуальны именно механизмы профессионально-общественной аккредитации?

В настоящее время Закон об образовании практически никак не регламентирует деятельность в сфере ДПО. Если для программ высшего, среднего образования существуют процедуры оценки качества подготовки, такие как государственная аккредитация, то для программ ДПО таких механизмов не существует вообще.

Поэтому исключительно силами профессионального сообщества, в частности ИПБ России, может быть осуществлена оценка качества подготовки по этим программам в сфере подготовки бухгалтеров. «Мы надеемся на совместное плодотворное сотрудничество с ИПБ России», – заключил С.О. Сорокин.

### Одним из основных направлений налоговой политики является упрощение работы бухгалтеров

**Андрей Сергеевич Кизимов**, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ,

познакомил участников конгресса с основными направлениями налоговой политики России на 2015 год и плановый период 2016-2017 годов. Он сообщил, что в 2014 году велась активная законодательная деятельность, было принято много законов в части налогообложения: о налоговом мониторинге, новых правилах по контролируемым иностранным компаниям, налоговом маневре в нефтяной отрасли.

Как объяснил А.С. Кизимов, особенностью подготовки основных направлений на 2015 год было активное участие в подготовке общественных объединений. Они обсуждались на базе Открытого правительства, куда входят представители «Опоры России», РСПП, профессиональные ассоциации.

А.С. Кизимов выделил три направления, заслуживающих детального рассмотрения:

- упрощение администрирования, упрощение работы бухгалтеров, налоговых специалистов компаний в плане исполнения обязанности по уплате налогов;
- взаимодействие между налоговой службой и налогоплательщиками;
- вопросы деофшоризации.

Раскрывая содержание направления, связанного с упрощением администрирования, А.С. Кизимов сообщил, что на 5 дней сдвигается срок представления декларации по НДС. Если раньше декларации представлялись не позднее 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом, то теперь – не позднее 25-го. В аналогичном порядке увеличились и сроки уплаты НДС: не позднее 25 числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Отметим, что в дни конгресса этот законопроект еще рассматривался в Госдуме. Соответствующие изменения в главу 21 НК РФ внесены Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ.

Еще одним упрощением А.С. Кизимов назвал возможность заверения подшивки документов, а не каждого документа в отдельности, что, безусловно, облегчает задачи организации во время выездных проверок. Соответствующие разъяснения дал Минфин России.

Среди важных мер, хотя и не совсем положительных для бухгалтера, А.С. Кизимов отметил возможность работников получать социальный налоговый вычет у работодателя. «Понятно,



*А.С. Кизимов, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ*

что это дополнительная нагрузка на работодателя, на бухгалтеров и налоговых специалистов, но в целом это упрощает работу именно налогоплательщика – физического лица по получению соответствующих вычетов».

Говоря о таком направлении, как взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов, А.С. Кизимов напомнил, что налогоплательщики уже в 2014 году обязаны были представлять декларации по НДС в электронной форме и указывать в них информацию о счетах-фактурах. Задача следующего года – наладить автоматическую камеральную проверку этих деклараций. Налоговая служба работает над тем, чтобы как можно меньше обращаться к налогоплательщикам с запросами, встречными проверками.

Фактически задача налоговой службы состоит в том, чтобы создать систему, которая позволит автоматически проверять налогоплательщика и его контрагентов, и тем самым задавать меньше вопросов в рамках встречных проверок, меньше истребовать дополнительные документы.

А.С. Кизимов сообщил, что после того, как будет решена задача по автоматической проверке деклараций по НДС, следующим этапом станет снижение срока возмещения НДС, который сейчас составляет три месяца.

С 2015 года компании – плательщики НДС должны в режиме онлайн общаться с налоговыми органами: получать сообщения от налоговой службы

Налоговая служба работает над тем, чтобы как можно меньше обращаться к налогоплательщикам с запросами, встречными проверками.



о предоставлении документов, о даче пояснений, о вызове налогоплательщика в налоговый орган.

А.С. Кизимов обратил внимание на ответственность налогоплательщиков за ненаправление налоговому органу квитанции о приеме соответствующих требований. В таком случае налоговый орган может приостановить операции по счетам налогоплательщика.

«Такие меры принимаются для того, чтобы максимально отдалить, свести к минимуму общение в бумажном виде налогоплательщика с налоговым органом, меньше вызывать налогоплательщика в налоговый орган. Это общение должно происходить в режиме онлайн».

А.С. Кизимов рассказал о таком эф-

Налоговая служба обязана в течение месяца дать мотивированную позицию и, главное, в дальнейшем не может от нее отступить. Это дает определенную предсказуемость для налогоплательщиков в их хозяйственной деятельности.

По словам А.С. Кизимова, эта практика была опробована на десяти крупнейших налогоплательщиках. Сейчас можно сказать, что достаточно большое количество крупнейших налогоплательщиков готово к такому взаимодействию с налоговой службой.

Вероятно, что следующим этапом этого взаимодействия станет возможность заключения таких соглашений и с другими категориями налогоплательщиков. Однако здесь необходимо наработать практику по взаимодействию с налоговой службой.

Следующее направление – это вопросы деофшоризации. Как сообщил А.С. Кизимов, уже принят закон о контролируемых иностранных компаниях, который вводит три крупных института в российское налоговое законодательство.

Во-первых, создано законодательство о контролируемых иностранных компаниях.

Во-вторых, введен термин «налоговое резидентство» для организаций, то есть определение налогового статуса плательщиков налога на прибыль организации.

В-третьих, введено понятие фактического получателя дохода. Этот инструмент важен с точки зрения применения соглашений об избежании двойного налогообложения, которые у России заключены с 80 странами. Он поможет сократить злоупотребления такими соглашениями. По оценкам налоговой службы, ежегодно от неправомерного использования соглашений бюджет недополучает около 50 млрд руб. налога на прибыль.

Институт контролируемых иностранных компаний предусматривает, что российские резиденты (как физические лица, так и организации), которые владеют иностранными низконалоговыми компаниями (когда ставка корпоративного налога ниже 75% российской эффективной налоговой ставки), должны включать прибыль, полученную этими иностранными компаниями, в свою налоговую базу.

А.С. Кизимов привел пример: предположим, на Британских Виргинских



фективном инструменте, как налоговый мониторинг (правда, сейчас им могут воспользоваться только крупнейшие налогоплательщики). Фактически заключается соглашение между налогоплательщиком и межрегиональной инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам. Налогоплательщик в режиме онлайн предоставляет доступ к финансовым показателям, документам, учетным системам. Одновременно у него появляется возможность получить мотивированное заключение по каждой конкретной ситуации. «То есть если вы сталкиваетесь с какой-то проблемой в учете, как отразить ту или иную хозяйственную ситуацию, вы вправе получить ответ у налоговой службы».

островах – самый популярный наш офшор, 7% товарного оборота России – зарегистрирован торговый дом, который принадлежит российским собственникам. Налогообложение его прибыли осуществляется, допустим, по ставке 1%. Прибыль этого торгового дома должна включаться в налоговую базу российской организации, которая владеет этой компанией, либо, что более типично, – в базу по налогу на доходы физических лиц российского собственника.

Что характерно, прибыль иностранной компании для включения ее в российскую налоговую базу должна определяться по требованиям МСФО, а не по правилам главы 25 НК РФ. По оценке РСПП, порядка 300 тыс. таких иностранных компаний принадлежит российским собственникам. Иными словами, круг лиц, которые попадают под действие новых правил, достаточно большой. И здесь роль отведена бухгалтерам при подготовке отчетности (не налоговой, а именно отчетности по международным стандартам) для того, чтобы дальше «перекладывать» это на налоговый учет по российским правилам.

Альтернативой правил о контролируемых иностранных компаниях является институт налогового резидентства. Иностранные компании, которые реально управляются из России (очень часто это кипрские или нидерландские компании, которые специально созданы для финансирования или для торговой деятельности), будут признаваться российскими резидентами.

Теперь согласно главе 25 НК РФ плательщиком налога на прибыль будут являться компании, которые зарегистрированы в РФ, постоянные представительства иностранных компаний и налоговые резиденты. По сути, даже если компания создана, например, в Швейцарии, но реально оперативное управление осуществляется из России, такая компания будет считаться резидентом России и являться плательщиком налога на прибыль в РФ.

А.С. Кизимов отметил, что у компаний появляется право добровольно признать себя резидентом, не дожидаясь соответствующих проверок и включения в налогооблагаемую прибыль данных по иностранным компаниям.

Процесс деофшоризации предусматривает и другие меры. В частности,



иностранные компании, которые владеют имуществом в России (а их достаточно большое количество в Москве, Московской области, Санкт-Петербурге: по оценкам, 40% торговых и офисных помещений принадлежит иностранцам), с 1 января 2015 года обязаны раскрывать состав своих собственников. Если же компания не раскрывает своих собственников, налог на имущество для нее увеличивается в два раза.

### Итоги конкурса «Лучший бухгалтер России — 2014»

Во Всероссийском конкурсе на звание «Лучший бухгалтер — 2014» приняли участие более четырех тысяч человек из 72 регионов России. Традиционно наибольшее представительство среди конкурсантов Новосибирской, Саратовской и Омской областей.

По результатам конкурсного тестирования в 2014 году признаны победителями 17 человек. Они получили почетные дипломы, ценные подарки и сертификаты о повышении профессионального уровня в объеме 40 часов.

#### Лучший молодой бухгалтер России:

- Анна Константиновна Васильева, Саратовский социально-экономический институт Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова (г. Саратов).

#### Лучший молодой финансист России:

- Елена Валерьевна Куприянова, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского

университета кооперации  
(г. Чебоксары);

- Евгений Анатольевич Шкретов, Новосибирский государственный университет экономики и управления (г. Новосибирск).

**Лучший из лучших молодых бухгалтеров:**

- Виктория Александровна Лосева, Костромской государственный технологический университет (г. Кострома);
- Полина Вадимовна Смирнова, Новгородский государственный университет (г. Великий Новгород);
- Полина Александровна Соловьева, Финансовый университет при Правительстве РФ (г. Омск).

**Лучший бухгалтер России по бухгалтерскому учету в коммерческих организациях:**

- Дарья Дмитриевна Бастракова, заместитель главного бухгалтера ООО УК «Парма-Менеджмент» (г. Пермь);
- Павел Феликсович Куклин, заместитель главного бухгалтера ООО «Газпром инвест» (г. Санкт-Петербург);
- Елена Александровна Лаптева, ведущий бухгалтер ООО «Газпром трансгаз Сургут» (г. Сургут);
- Оксана Анатольевна Сыромятникова, заместитель главного бухгалтера ОАО «Саянскхимпласт» (г. Саянск);
- Мария Ивановна Чумаченко, заместитель главного бухгалтера ООО «Газпром переработка» (г. Сургут);

**Лучший бухгалтер России по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях:**

- Лайсан Рафаэловна Гаскарова, главный бухгалтер муниципального бюджетного учреждения по содержанию и благоустройству Демского района г. Уфы (г. Уфа);
- Инга Владимировна Мальцева, начальник управления учетной политики, главный бухгалтер Департамента здравоохранения Вологодской области (г. Вологда).

**Лучший бухгалтер России по Международным стандартам финансовой отчетности:**

- Гульнур Миннуровна Гафиева, заместитель руководителя отдела МСФО ООО «Аудэкс» (г. Казань);
- Анна Юрьевна Заколотная, бухгалтер ООО «Абразивные технологии» (г. Иваново);

**Универсальный бухгалтер:**

- Павел Павлович Сафонов, заместитель финансового директора ООО «Фирма Хогарт» (г. Москва).

**Лучший из лучших бухгалтеров:**

- Сергей Юрьевич Колесников, главный бухгалтер профессионального училища № 40 (г. Шахты).

Отличительной чертой нынешнего конкурса стало участие большого количества студентов в номинации «Лучший молодой бухгалтер». Часть из них участвовала также и в номинации «Лучший молодой финансист». Те, кто показал наивысшие баллы, отмечены в новой номинации «Лучшие из лучших студентов».

*Победители  
Всероссийского  
конкурса  
«Лучший бухгалтер  
России – 2014»*





**А.А. Шапошников**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, член Президентского совета ИПБ России

## Пространство совести бухгалтера

*Платон: Фальшивые балансы-то тебе писать?  
Нет, уж это на что же.*

*Мухояров: ... я предлагаю ему работу,  
и очень интересную, – баланс стоит сто рублей,  
я предлагаю полтора; но он не берет.*

*Платон: Совесть не продам, сказано тебе,  
и не торгуйся лучше.*

*(А.Н. Островский «Правда – хорошо, а счастье лучше»)*

Как писал Пачоли, бухгалтером может работать только абсолютно честный человек, следующий требованиям Нагорной проповеди Иисуса Христа.

В 520-ю годовщину выхода в свет трактата Луки Пачоли «О счетах и записях» невольно вспоминаются его заповеди-заветы. Они актуальны сейчас так же, как и во времена Возрождения, ибо в настоящее время профессиональное бухгалтерское сообщество переживает нечто похожее: разрушает то, чему поклонялось, и поклоняется тому, что осуждалось почти весь теперь уже минувший век.

Не будем вспоминать описанную Лукой процедуру, куда, как известно, входили хронология, систематика, отчетность, а также ясность, относительность, двойственность. Остановимся на восьмой – моральной – заповеди. Как писал Пачоли, бухгалтером может работать только абсолютно честный человек, следующий требованиям Нагорной проповеди Иисуса Христа. Напомню, что в Нагорной проповеди Иисус провозглашает свои законы в рамках восьми заповедей блаженства, де факто отрицающая или изменяя и дополняя ветхозаветные законы Моисеевы.

Вероятно, монаху-францисканцу Луке Пачоли ближе всего оказалось прочтение Нагорной проповеди евангелистом Лукой. Из восьми заповедей блаженства Лука упоминает четыре: блаженство бедности, нищеты духа, страдания и гонения за веру. А православной морали особенно дороги оказались строки евангелиста о наказании божьем: «Горе вам, богатые! Горе вам, пресыщенные ныне! Не быть вам в царствии небесном!»

Все эти морально-этические требования, которые сформулировал Лука Пачоли, более всего объединяются



*Портрет Луки Пачоли, предп. Якопо де Барбари, 1495.*

довольно сложным понятием «совесть». При всей простоте и очевидности восприятия этого слова категория совести оказалась практически неисследованной в марксистско-ленинской философии и социологии.

Ни слова о совести в трудах Маркса и Ленина, хотя слово это всеуе они употребляют довольно часто. Чего стоит один лозунг «Партия – ум, честь и совесть нашей эпохи!» Однако на вопрос, что такое совесть, не смог бы ответить ни один самый изощренный философ-марксист.

А вот русские религиозные философы проблемой этой были весьма озабочены: и Сергей Булгаков («Философия хозяйства», СПб., 1912), и Павел Флоренский («У водоразделов мысли», Л., 1926), и Иван Ильин. Именно Иван Ильин, определяя совесть, исследуя ее

Совесть есть основной акт внутреннего самоосвобождения. Там, где этот акт исчезает из жизни, внешняя свобода теряет свой смысл, а политическая свобода начинает извращаться.

начала, приводя примеры ее проявления, помянул и бухгалтера, причем добрым словом! Это, вообще говоря, редчайшая редкость среди литераторов: писать о бухгалтере что-либо разумное, доброе, вечное.

Бальзак, например, отмечал в романе «Чиновники», что среди счетных работников «можно было встретить лысых зябких субъектов, обмотанных фланелью, людей, ходивших в потертом заношенном платье, с тростью из терновника и с неизменным зонтиком в руках. Эти люди, стоящие где-то между безбедно живущими швейцарами и полунищими рабочими, слишком далеки от административных верхов, чтобы мечтать о каком-то повышении, и играют роль пешек на шахматном поле бюрократии. При виде их странных физиономий трудно решить – чиновничье ли ремесло превратило этих млекопитающих в кретинов, или же они занимаются таким ремеслом, потому что родились крестинами» (Полн. собр. соч. М., 1960). Где уж таким крестинам совершать «совестные акты» – это определение Ильина.

Русские советские писатели не уступают Бальзаку: царством жадности назвал бухгалтерию Борис Лавренев, бухгалтером сделали своего подпольного миллионера Илья Ильф и Евгений Петров, с черными нарукавниками, счетами и каким-то несимпатичным умением перемножать в уме огромные числа.

А вот Даниил Гранин назвал бухгалтеров людьми, «изобретающими средства, повышающие рентабельность» («Искатели». Л., 1954). Евгений Дубровин сделал главным бухгалтером героя романа «Дивные пещеры» Петра Глебова, который отличался «бухгалтерской точностью мыслей и поступков» и высокими нравственными началами.

«Совесть, – писал Ильин, – есть живая и цельная воля к совершенному, поэтому там, где отмирает эта воля, качество становится безразличной для человека и начинает уходить из жизни, все начинает делаться недобросовестно, все снижается, обесценивается, становится никому не нужным, от научного исследования до фабричного продукта, от преподавания в школе до ухода за скотом, от пера бухгалтера до метлы



дворника!» («Путь духовного обновления». М., 2003).

Не случайно великий французский бухгалтер Жан Батист Дюмарше, предлагая мировому сообществу международный герб бухгалтеров, разместил в его поле спираль Бернулли, весы, олицетворяющие баланс, и ключевые бухгалтерские слова: «SCIENCE. CONSCIENCE. INDEPENDENCE!» (Знание, Совесть, Независимость!)

Как писал Ильин, «совесть есть первый и глубочайший источник чувства ответственности; поэтому там, где это чувство угасает – воцаряется всеобщее безразличие к результату труда и творчества; что же могут создать безответственный судья, политик, врач, инженер, бухгалтер, кондуктор и пахарь?» (там же).

Именно Ильин впервые заговорил о силе суждения, а искусство суждения было определено им как основа жизнеспособности. Сейчас уже можно расширить эту сентенцию Ильина: искусство суждения – это основа профессиональной жизнеспособности бухгалтера. А основа профессионального суждения бухгалтера – совесть (помимо его опыта, знаний и умений).

Как утверждал тот же Ильин, совесть есть основной акт внутреннего самоосвобождения. Там, где этот акт исчезает из жизни, внешняя свобода теряет свой смысл, а политическая свобода начинает извращаться. «Человек теряет доступ к свободной лояльности, и ему остается только две возможности в жизни: или повиноваться законам

из корысти и страха, уподобляясь лукавому и неверному рабу, или не повиноваться законам, всячески изощряясь в безнаказанном правонарушении и уподобляясь непойманному преступнику» (там же).

Эти строки написаны профессором Ильиным более 80 лет тому назад. К тому времени в криминалистике активно использовалось понятие треугольника мошенничества, связывающего три фактора: давление обстоятельств, возможность совершения мошенничества и долгого сокрытия его и оправдания поступка! Бухгалтер, как правило, ощущал влияние всех этих факторов.

В начале 80-х годов XX века в Пушкинском Доме академик Дмитрий Лихачев выступил с известным докладом «Культура и совесть», где фактически продолжил рассуждения опального философа, не имея возможности его цитировать, в то время еще запрещенного. Тогда он впервые использовал и это глубоко содержательное понятие – «пространство совести» («Русская культура». М., 2000).

Лихачев дал совести ставшее ныне уже энциклопедическим определение, как морального сознания, внутренней убежденности в отделении добра и зла. Совесть, по выражению Лихачева, – это способность личности осуществлять нравственный самоконтроль и формулировать нравственные обязанности (там же).

Лихачев назвал совесть стражем свободы человека. Ибо только поступки, совершенные по совести, – истинно свободные поступки, независимые от корыстных, сословных, партийных и иных побуждений. В контексте рассуждений Ильина всякий поступок бухгалтера должен быть актом совести или, по его выражению «совестным актом», от приема документов к оплате до подписания годового отчета. И здесь требуются не только технические умения и профессиональное искусство.

Когда-то давным-давно Освальд Шпенглер в своей великой книге «Закат Европы» утверждал, «что двойная бухгалтерия основывается на последовательно проведенном фундаментальном принципе: постигать все явления исключительно как количества» («Закат Европы». М., 1998). И даже от него, столь внимательного читателя, поставившего Луку

Пачоли в ряд с Николаем Коперником и Христофором Колумбом, ускользнула восьмая моральная заповедь основателя двойной бухгалтерии. А ведь без ее исполнения все прочие могут рассыпаться в прах. Особенно в наших псевдорыночных, переходнорыночных или государственно-капиталистических условиях.

Вот почему Сергей Булгаков в своей знаменитой книге «Философия хозяйства» вывел и доказал формулу: «Рыночная экономика – это тупик человеческой сущности во всех ее хозяйственных проявлениях».

В конце восьмидесятых, выступая в Новосибирском доме ученых, легендарный историк Натан Эйдельман в своем докладе о декабристах сформулировал свой главный вывод: «России понадобилось два поколения непоротых дворян, чтобы третье могло выйти на Сенатскую площадь!» В России нынче непоротые дворяне вышли на рынок, причем «с Лениным в башке и с наганом в руке!». И ограничений у них никаких.

Не случайно в не так давно отмененном законе «Об аудиторской деятельности» была предусмотрена, как принято говорить, эксклюзивная статья 8 «О заведомо ложном аудиторском заключении». Статья эта предусматривала санкции в случаях, когда аудит не проводился вообще, а заключение представлено, либо результаты аудита противоречат выводам заключения. Иначе говоря, черное названо белым, а белое черным!

А ведь виной всему бухгалтер! Ибо он подписывает затем представленные материалы в порядке ознакомления и без возражений, наряду с работодателем, преследуя упомянутые корыстные, корпоративные, сословные или иные интересы. Что же в этом случае диктует бухгалтеру совесть? Особенно в условиях финансового кризиса?

Чтобы ответить на этот вопрос, надо вспомнить английского философа Томаса Гоббса. Более 400 лет тому назад он сформулировал социологический закон «Человек человеку – волк!», назвав формирующееся капиталистическое государство чудовищем – Левиафаном! («Левиафан или материя». Антология мировой философии. М., 1970). Чехов по этому поводу остроумно заметил: «Человек человеку скорее всего не то запертый сундук, не то источник

Всякий поступок бухгалтера должен быть актом совести.



недоразумений. Люди заботятся друг о друге лишь в меру ожидаемой пользы или тщеславия» (Письма. М., 1983).

Нынешний финансовый кризис Иван Ильин назвал бы «судорожными спазмами современной культуры, которые суть естественные выражения сердечной жесткости, алчности, зависти и ненависти. Человечество творит современную культуру неверным внутренним актом, из которого исключены вера и совесть!» (там же).

Эти строки написаны еще до Второй мировой войны. А в нынешних условиях совесть, которую многие так называемые рыночники считают «выдумкой блаженных», диктует бухгалтеру одно – не соучаствовать! Апостол Павел называл это «Неучастие в делах тьмы!»

Апостола Павла вспоминал и папа римский Франциск, выступая перед

участниками Международного конгресса бухгалтеров в Риме в ноябре 2014 года. Собственно, папа тоже говорил о совести, утверждая, что профессия бухгалтера – служение обществу, и у бухгалтера не должно возникать искушения забыть об общественном благе, защищая только собственные интересы. Бухгалтер, говорил Франциск, должен понимать, что за каждой бумагой, за каждым счетом стоит история, стоят люди!

Так же считал и первый президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России Ярослав Соколов. И каждый не участвующий в несправедном деле может рассчитывать на помощь, защиту и поддержку самого представительного профессионального сообщества бухгалтеров и аудиторов России. ☺

**В.В. Приображенская**, канд. экон. наук, Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России

## Новации законодательства о бухгалтерском учете



В.В. Приображенская

16 ноября 2014 года вступил в силу закон<sup>1</sup>, который внес существенные изменения в законодательство о бухгалтерском учете. Разработка этого закона обусловлена необходимостью кодификации законодательства и приведения положений отдельных законодательных актов в соответствие с нормами Федерального закона «О бухгалтерском учете». Рассмотрим нововведения.

Значительная часть изменений связана с приведением используемой в законодательстве терминологии в соответствие с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ). При подготовке Закона № 344-ФЗ было проанализировано более 70 законодательных актов Российской Федерации, нормы которых затрагивают вопросы бухгалтерского учета и отчетности с точки зрения соответствия их терминологии Закону № 402-ФЗ. Изменения внесены в положения тех актов, терминология которых препятствует реализации как самих законодательных актов, так и Закона № 402-ФЗ.

Также Закон № 344-ФЗ внес изменения в Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» и Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности». В частности, уточнены полномочия Банка России как одного из органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Для специалистов в области бухгалтерского учета и аудита особый интерес представляют изменения, которые внесены в законодательство о бухгалтерском учете, в частности, в Закон № 402-ФЗ. Подробно рассмотрим данные изменения.

<sup>1</sup>Федеральный закон от 14.11.2014 № 344-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (далее – Закон № 344-ФЗ).

Основные новации затронули порядок ведения бухгалтерского учета малыми и средними организациями и связаны с применением упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и возможностью руководителей принять ведение бухгалтерского учета на себя. Прежде всего, изменилась юридическая конструкция формирования перечня экономических субъектов, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. С одной стороны, в части 4 статьи 6 Закона № 402-ФЗ сняты ограничения на применение упрощенных способов в отношении ряда некоммерческих организаций. С другой стороны, статья 6 дополнена частью 5, которая посвящена субъектам, не применяющим упрощенные способы. К таким экономическим субъектам в соответствии с новой редакцией относятся:

- 1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- 3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
- 4) микрофинансовые организации;
- 5) организации государственного сектора;
- 6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
- 7) коллегии адвокатов;
- 8) адвокатские бюро;
- 9) юридические консультации;
- 10) адвокатские палаты;
- 11) нотариальные палаты;
- 12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 статьи 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

В этот список прямо или опосредованно вошли почти все некоммерческие организации, в отношении которых действовали ограничения на применение

упрощенных способов в предыдущей редакции Закона № 402-ФЗ.

В целом перечень субъектов, которые могут упрощенно вести бухгалтерский учет, значительно сократился за счет того, что в новой редакции Закона № 402-ФЗ упрощенные способы теперь не могут применять организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту. Напомним, что в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится в случаях:

- 1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- 2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на организованных торгах;
- 3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);
- 4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 млн руб.;
- 5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного

Перечень субъектов, которые могут упрощенно вести бухгалтерский учет, значительно сократился.

Консолидированная финансовая отчетность должна представляться пользователям на русском языке с отражением ее показателей в валюте Российской Федерации.

и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Руководитель субъекта, который не вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, также не вправе принять ведение бухучета на себя. Причем даже в том случае, если организация является некоммерческой или относится к субъектам малого предпринимательства.

Данное ограничение установлено в части 3 статьи 7 новой редакции Закона № 402-ФЗ. Вести бухгалтерский учет вправе руководители только тех экономических субъектов, которые вправе применять упрощенные способы, а также руководители субъектов среднего предпринимательства, которые не поименованы в части 5 статьи 6 новой редакции Закона № 402-ФЗ.

В связи с изложенной новацией возникает вопрос: по каким правилам (общим или упрощенным) должна быть составлена бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2014 год теми организациями, которые лишились права вести упрощенный бухгалтерский учет? Учитывая дату вступления в силу Закона № 344-ФЗ, такие экономические субъекты обязаны составлять отчетность за 2014 год по общим правилам.

Еще одно уточнение связано с регулированием бухгалтерского учета в новом формате, в частности, с экспертизой проектов отраслевых стандартов. Статья 27 Закона № 402-ФЗ дополнена частью 15, которой установлено, что экспертиза проектов отраслевых стандартов должна проводиться советом по стандартам бухгалтерского учета в порядке, аналогичном для проведения экспертизы федеральных стандартов.

Особое внимание хотелось бы обратить на дополнение статьи 30 Закона № 402-ФЗ. Речь идет о том, что органам государственного регулирования бухгалтерского учета (уполномоченному федеральному органу исполнительной власти и Банку России) предоставлено право вносить изменения в правила ведения бухгалтерского учета и составления

бухгалтерской отчетности, которые действуют до утверждения соответствующих федеральных и отраслевых стандартов. Такие изменения должны быть обусловлены изменением законодательства Российской Федерации.

Законом № 344-ФЗ исключена статья 31 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», которая регулировала порядок применения механизма ускоренной амортизации предмета лизинга. Исключенная норма также предоставляла возможность учитывать предмет лизинга на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению.

Однако необходимо подчеркнуть, что исключение данной нормы не влияет на порядок бухгалтерского учета лизингового имущества. Напомним, что данный порядок регулируется Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15) с учетом нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, принятым позднее.

Что касается ускоренной амортизации, то возможность ее применения предоставлена всем экономическим субъектам вне зависимости от вида экономической деятельности организации и направления использования объекта основных средств. В пунктах 18 и 19 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусмотрено два способа ускоренного списания стоимости основных средств: способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ уменьшаемого остатка. Предусмотренный последним способом коэффициент не выше 3 может устанавливаться организацией в отношении любых объектов, а не только в отношении предмета лизинга.

В заключение отметим нововведение Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», которое затронуло норму о денежном измерении объектов учета. В соответствии с новой редакцией указанного закона (ч. 6 ст. 4), консолидированная финансовая отчетность должна представляться пользователям на русском языке с отражением ее показателей в валюте Российской Федерации.



УДК 336.228.3

## Организация системы корпоративного налогового менеджмента как инструмент предотвращения налоговых рисков

## Organization of system of corporate tax management as instrument of prevention of tax risks

**Людмила Сергеевна Кирина**, *Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, Россия, Москва*

*докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры «Налоговое консультирование»*

**Ljudmila Kirina**, *Financial University under the Government of the Russian Federation,  
Russia, Moscow*

*Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Tax consulting  
kirina304@yandex.ru*

**Наталья Александровна Горохова**, *Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, Россия, Москва*

*канд. экон. наук, доцент кафедры «Налоговое консультирование»*

**Natalia Gorokhova**, *Financial University under the Government of the Russian Federation,  
Russia, Moscow*

*PhD (economic), associate Professor of the Department of Tax consulting  
natali328@yandex.ru*

*117186, Россия, Москва, ул. Нагорная, д. 40, кв. 57. Тел. 8 (499) 277-39-42.  
ap. 57, 40, Nagornaya st., Moscow, Russia, 117186. Phone 8 (499) 277-39-42.*

Данная статья посвящена рассмотрению основных критериев оценки налоговых рисков, используемых в системе корпоративного налогового менеджмента, что позволяет классифицировать методы управления ими. Оценена необходимость создания специального структурного подразделения внутри организации для управления налоговыми издержками и минимизации налоговых рисков. Изложена стратегия управления рисками в системе корпоративного налогового менеджмента; отражена взаимосвязь характеристик сравнения налоговых решений с целью снижения возможных рисков.

This article is devoted consideration of basic criteria of estimation of tax risks, in-use in the system of corporate tax management, that allows to classify management methods by them. The necessity of creation of the special structural subdivision is appraised into organization for a management and minimization of tax risks tax costs. Strategy of management risks is expounded in the system of corporate tax management; intercommunication of descriptions of comparison of tax decisions is reflected with the purpose of decline of possible risks.

**Ключевые слова:** налоговые риски; оценка риска; налоговые издержки; налоговое планирование; стратегия управления налоговыми рисками; корпоративный налоговый менеджмент.  
**Keywords:** tax risks; risk estimation; tax costs; tax planning; strategy of management tax risks; corporate tax management.

## **Влияние налогов на стоимость продукции**

Частью внутреннего финансового планирования организаций является налоговое планирование (причем одной из самых важных). Его общие показатели и цели достаточно сильно разнятся с публикуемыми данными из отчетов и балансов.

Также стоит отметить, что суммы балансовой прибыли организации не могут выступать целью ее деятельности, даже несмотря на то что организация является коммерческой. По факту, суммы, которые публикуются в балансах организацией, показывают лишь незначительную долю фактических накоплений, которую организация реально представляет к распределению между собственниками организации (акционерами) путем выплаты дивидендов, и распределению в пользу государства (начисление налогов на данную прибыль). Стоит отметить, что оставшиеся суммы денежных средств могут быть направлены на создание дополнительных резервов [3].

Существует определенный сводный показатель накопления, который в зависимости от организации рассчитывается по-разному. Он охватывает помимо балансовой прибыли множество других учетных статей, под которыми на самом деле скрывается реальная стоимость продукции (то есть добавочная стоимость), произведенная в конкретной организации. Организации очень часто ориентируются именно на этот показатель, а не на показатель балансовой прибыли.

## **Налоговое планирование как элемент корпоративного налогового менеджмента**

Однако, рассматривая такое внутреннее планирование в системе корпоративного налогового менеджмента, можно отметить, что все налоги, уплачиваемые организацией, принимаются как ее собственные издержки, существуют различия в методах их учета. Некоторые налоги могут быть рассчитаны в различные промежутки времени. Так, например, налоги с оборота, а также таможенные пошлины могут быть рассчитаны только лишь с учетом переложения сумм налогового бремени на конечных потребителей (корректировка цены), то есть через определенный промежуток времени. Налоги, которые платятся с капитала организации, могут быть определены заранее [2].

Стоит отметить, что само по себе налоговое планирование так или иначе связано с появлением затрат, причем иногда они могут быть достаточно существенными. В их состав будут входить затраты на наем сотрудников-экспертов по налоговому планированию, оплата консультаций по интересующему вопросу, на покупку необходимой литературы, а также на переориентирование финансовых потоков и прочие мероприятия, которые могут потребоваться для целей экономии налогов.

Не стоит забывать, что всегда следует сравнивать преимущества налогового планирования (то

есть выгоду от такого планирования в реальном выражении) с необходимыми затратами, которые могут потребоваться. При проведении такого сравнения может оказаться, что эффект от самого планирования незначителен, а следовательно, и его воплощение не будет иметь смысла, то есть оно может вовсе не дать никаких преимуществ, однако серьезно повлиять на структуру и на работу организации. Причем зачастую цели планирования могут противоречить коммерческим целям развития организации (то есть заданным ориентирам функционирования) [4].

Примером может служить следующая ситуация. Организация в ходе своей деятельности в рамках корпоративного налогового менеджмента существенно снижает налоговую базу по налогу на прибыль организаций (законными способами). Руководство организации принимает решение о выпуске акций, что требует создания положительной репутации организации для привлечения инвесторов (основа – высокая прибыль за отчетный год). Таким образом, возникает противоречие в перспективах принятия решения о дальнейшем развитии организации. Все возможные риски должны быть просчитаны.

В зависимости от размера и статуса организации налоговое планирование осуществляется по-разному: в мелких и средних фирмах этим могут заниматься специалисты экономического или планово-аналитического отдела. В крупных корпорациях для снижения налоговых издержек создаются целые отделы, а иногда и крупные специализированные подразделения (департаменты) [4].

Как говорилось ранее, налоговое планирование зачастую зависит от налогового бремени отдельно взятой страны. В случае если в государстве налоги не превышают 15% внутреннего национального продукта (или, например, общего чистого дохода для отдельной организации), то необходимость в налоговом планировании значительно снижается, ведь затраты на такое планирование могут существенно превысить извлекаемые от него выгоды. Для небольших организаций необходимость проведения налогового планирования вовсе сводится к минимуму, и за налоговыми платежами в таком случае, например, может следить главный бухгалтер.

При налоговой нагрузке в государстве более 30% целесообразно проводить налоговое планирование. В небольших организациях этим могут заниматься дополнительно привлеченные специалисты в уже существующих отделах. То есть создание дополнительных отделов нецелесообразно.

В крупных же организациях правильнее будет создать отдел или целое направление, отвечающее за налоговое планирование, так как выгоды от его работы могут значительно превысить затраты на его проведение. При этом необходимо составлять кратко- и среднесрочные прогнозы налоговых платежей организации с целью их сравнения

с реальными платежами организации и установление причин возникающих отклонений.

В случае если установленные в стране налоговые ставки дают в совокупности более 50% налогового бремени, налоговое планирование приобретает важнейшее значение в жизнедеятельности организации. Контроль за налоговыми платежами, а также принятие основных решений по данному вопросу осуществляет высшее руководство организации.

### **Создание специального подразделения в организации для управления налоговыми издержками и предотвращение налоговых рисков**

Считаем целесообразным рассмотреть процедуру создания и функционирования специального подразделения в конкретной компании как основного элемента по выявлению и оценке налоговых рисков организации и управлению налоговыми издержками данного хозяйствующего субъекта.

Итак, основным организационным инструментом по оптимизации налоговых платежей и предотвращению налоговых рисков в конкретном хозяйствующем субъекте является предложение по созданию специального подразделения по налоговому менеджменту в рамках единого департамента финансов [2].

В полномочия отдела по налоговому менеджменту будет входить [4]:

- консультирование и поддержка бизнеса по вопросам связанным с налогообложением;
- декларирование НДС и налога на прибыль организаций;
- взаимодействие с налоговыми органами по проверкам и другим вопросам;
- налоговое консультирование в процессе заключения договоров;
- координация выездных и камеральных налоговых проверок;
- координация подготовки документации по трансфертному ценообразованию;
- взаимодействие с другими государственными органами;
- поддержка внутреннего и внешнего аудита.

Предполагается, что данное подразделение также будет выполнять две дополнительные функции

(табл. 1), с помощью которых планируется дополнительно на 5-7% снизить налоговые издержки и минимизировать налоговые риски.

Предлагается, что данный департамент будет работать в тесной взаимосвязи с такими подразделениями компании, как отдел закупок; юридический отдел; бухгалтерия; отдел регистрации контрактов и договоров.

Особое внимание стоит уделить взаимодействию данного подразделения с отделом закупок, в связи с тем, что в настоящее время в крупных компаниях отдел закупок занимается не только закупкой товаров, работ и услуг для нужд организации, но и контролирует процесс взаимодействия инициаторов закупки с поставщиками, а также оптимизирует сделки, возникающие в процессе совместной деятельности.

Специалисты отдела закупок предоставляют специализированную информацию о рынке поставляемых материалов или услуг; тем самым имеют представление о рыночных ценах, что необходимо на этапе заключения договора с выбранным поставщиком.

Отдел закупок также устанавливает рамки закупочной деятельности организации в России и следит за их соблюдением в ходе осуществления закупок. Отдел закупок необходимо привлекать к работе сразу же после выявления необходимости в закупке. Это правило поможет обеспечить наибольшую прибыльность процесса в целом, в особенности в части закупок и участия бизнеса.

Настоящее правило обязательно для любых закупок и услуг. Отдел закупок участвует в регулярных проверках всей сопутствующей документации, осуществляемых отделом внутреннего аудита организации. Помимо этого отдел закупок обеспечивает проверку юридическим отделом всех юридических аспектов (в случае, если такая проверка не была осуществлена ранее в ином порядке).

Важным моментом является то, что сотрудники (кроме сотрудников отдела закупок) не имеют права делать заявления поставщикам (как в письменной, так и в устной форме), если такие заявления могут быть признаны коммерческим или договорным обязательством организации.

Исполнение договорных условий должно быть подтверждено соответствующими документами. В случае поставки товаров это может быть акт,

Таблица 1. Дополнительные функции отдела налогового менеджмента

Функция отдела	Сущность
Выявление возможных рисков начисления штрафных санкций по налогам и сборам	Выявить риски начисления штрафных санкций по налогам и сборам в организации можно, опираясь прежде всего на Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, которая была введена в действие приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@
Устранение рисков начисления штрафных санкций по работе с контрагентами	Устранение рисков начисления штрафных санкций, возникающих в процессе осуществления предпринимательской деятельности и взаимодействия с недобросовестными контрагентами, а также рисков, возникающих в процессе заключения сделок и подписания договоров



подтверждающий прием товаров. В случае предоставления услуг может использоваться отчет, сгенерированный в системе, например, об успешном оказании услуг, о завершении оказания услуг или акт оказания услуг. В случае если подтверждение оказания услуг не оформлено в системе, инициатор отвечает за оформление документов об оказании услуг, отвечающих требованиям аудита.

За услуги и товары, по которым не существует подтверждающих документов, оплата не производится. В случае обнаружения дефектов или недостачи необходимо незамедлительно уведомить отдел закупок, который обеспечит выполнение поставщиком гарантийных или иных обязательств.

В целях соблюдения принципа «четырёх глаз», который позволяет контролировать безопасность внутренних процессов организации и повышать их эффективность, инициатор и закупщик не могут быть одним лицом (кроме исключительных случаев, прямо одобренных отделом закупок). По всем транзакциям по закупкам создается запрос.

Таким образом, как отмечалось ранее, созданное подразделение (отдел налогового менеджмента) будет относиться к финансовому департаменту компании. Предполагается, что данный отдел налогового менеджмента будет включать в себя трех сотрудников: руководитель отдела налогового контроля; специалист по налогам и сборам; специалист выявления налоговых рисков [4].

Основная обязанность по контролю рисков возникновения штрафных санкций по налогам и сборам будет возложена на специалиста по налоговым рискам.

### **Классификация налоговых рисков**

Как было отмечено ранее, основным способом снижения налоговых издержек, по мнению некоторых авторов, является снижение налоговых рисков компании. Налоговый риск – возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика

*Таблица 2. Виды налоговых рисков*

<b>Виды налоговых рисков</b>	<b>Сущность</b>	<b>Пути снижения</b>
Организационные риски	Оценить уровень организационных рисков можно исходя из распределения обязанностей, связанных с расчетом и уплатой налога, между исполнителями. Если расчетом и уплатой налогов занимается отдел бухгалтерии, это может привести к неточностям по расчету сумм налоговых платежей в связи с большим объемом работ отдела бухгалтерии, а также с отсутствием профильного образования специалистов-бухгалтеров (такого как налоговый консультант, специалист по налогообложению и др.)	Создание единого департамента по расчету налогов; распределение должностных полномочий между сотрудниками отдела; проведение дополнительного контроля по расчету налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и другим налогам компании.
Кадровые риски	Правильность исчисленных и уплачиваемых налогов зависит от квалификации кадров. Именно от их знаний и опыта зависит правильность расчетов с бюджетом и выработка оптимальной налоговой политики	Определение квалификации сотрудников (являются ли их знания актуальными, способны ли они отслеживать и правильно интерпретировать изменения в налоговом законодательстве); взаимодействие данных сотрудников с другими подразделениями компании для получения актуальной информации, которая может повлиять на расчет налогов; определение уровня качества выполняемой работы, связанной с расчетом налогов и сборов; определение конкурентоспособной заработной платы, а также иных способов мотивации сотрудников; проведение аттестации сотрудников
Информационные риски	Информационные риски связаны с полнотой и своевременностью получения сотрудником (сотрудниками), рассчитывающим налоги, необходимой информации. Для выявления таких рисков исследуют существующие информационные связи и порядок передачи информации на предмет возможности потери и/или искажения данных	Выявление вероятности получения неточной информации сотрудниками; создание директив и процедур по обмену необходимой информацией; автоматизация процесса, связанного с расчетом налогов; внедрение современных информационных ресурсов и программ для расчета платежей и налоговых рисков

или государства в результате действий (бездействия) участников налоговых правоотношений [1].

При этом налоговые риски можно разделить на несколько групп. Представим их в виде таб. 2.

**Критерии для выявления и оценки налоговых рисков организации, применяемые в системе корпоративного налогового менеджмента**

Налогоплательщик в процессе налогового менеджмента может и должен проконтролировать налоговые риски своей организации. Одним из основных способов это сделать является анализ и выявление рисков организации по проведению выездной налоговой проверки в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок [3].

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок введена в действие приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. Концепция планирования выездных проверок предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным в Концепции критериям. При этом в документе определено, что общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться следующие:

- более низкая налоговая нагрузка налогоплательщика, чем ее средний уровень по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ;
- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин

показателей, предоставляющих налогоплательщикам право применять специальные налоговые режимы;

- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Таким образом, сотрудники отдела налогового менеджмента могут самостоятельно рассчитать показатели своей организации и оценить вероятные риски. Если показатели налоговой нагрузки, а также рентабельности активов и продаж заметно меньше в сравнении со среднеотраслевыми значениями, то высоки налоговые риски и шансы выездной налоговой проверки (табл. 3) [4].

Таким образом, сотрудник отдела по налоговому менеджменту, проанализировав вышеприведенные критерии и сопоставив их с результатами работы организации за 2013 год, может прийти к выводу, что данный хозяйствующий субъект может попасть в план выездных налоговых проверок, так как не соответствует четырем показателям из 12. Поэтому необходимо провести ряд мероприятий, которые позволят улучшить полученные данные и предотвратить выездную налоговую проверку.


При этом налогоплательщику необходимо постоянно пересчитывать данные показатели, возможно, даже поквартально, до стабилизации отклоняемых от нормы значений. В дальнейшем целесообразно производить расчеты раз в полугодие. 

Таблица 3. Расчет показателей налоговых рисков организации

Критерий	Показатели в 2013 году	Нормативный показатель
1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)	24	2,6
2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов	Нет	Нет

Окончание табл. 3

Критерий	Показатели в 2013 году	Нормативный показатель
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период	91,8%	89%
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)	122,1%	Нет
5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ	113 тыс. руб.	33 тыс. руб.
6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	Не учитывают	Не учитывают
7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год	Не учитывают	Не учитывают
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)	Не выявлено	Не выявлено
9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов	Не выявлено	Не выявлено
10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами)	Не выявлено	Не выявлено
11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики		
– рентабельность продаж	0,88%	7,1%
– рентабельность активов	1,22%	7,2%
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском	-	Не выявлено

### Библиографический список

1. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 5.
2. Горохова Н.А., Денисов Н.Н. Формирование организационно-экономической среды снижения рисков налогового консультирования // Экономика.Налоги.Право. – 2012. – № 4. – С. 12.
3. Горохова Н.А. Управление налоговыми рисками как одно из значимых направлений корпоративного налогового менеджмента // Экономика.Налоги.Право. – 2012. – № 6. – С. 14.
4. Кирина Л.С., Горохова Н.А. Налоговый менеджмент в организациях: учебник. – М.: Юрайт, 2014. – 155 с.

### References

1. Goncharenko L.I. Nalogovyye riski: teoriya i praktika upravleniya [The tax risks: a theory and practice of management] // Finansyi i kredit. – 2009. – # 2. – P. 5.
2. Gorokhova N.A., Denisov N.N. Formirovanie organizatsionno-ekonomicheskoy sredy snizheniya riskov nalogovogo konsultirovaniya [Forming of organizational-economic environment of decline of risks of the tax consulting] // Ekonomika.Nalogi.Pravo. – 2012. – # 4. – P. 12.
3. Gorokhova N.A. Upravlenie nalogovymi riskami kak odno iz znachimyih napravleniy korporativnogo nalogovogo menedzhmenta [Management tax risks as one of meaningful directions of corporate tax management] // Ekonomika.Nalogi.Pravo. – 2012. – # 6. – P. 14.
4. Kirina L.S., Gorokhova N.A. Nalogovyyiy menedzhment v organizatsiyah [The tax management in organizations] : textbook. – M.: Publishing House Yurayt, 2014. – 155 p.



УДК 657.47

## Организация рациональной модели управленческого учета затрат по центрам ответственности

## Organization rational model of accounting cost management in the centers of responsibility

ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, Россия, Ижевск  
VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

**Светлана Васильевна Бодрикова**

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита

**Svetlana Bodrikova**

PhD (economics), Associate professor of the Department of accounting, finance and audit  
e-mail: sbodrikova@yandex.ru

**Екатерина Леонидовна Мосунова**

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита

**Ekaterina Mosunova**

PhD (economics), Associate professor of the Department of accounting, finance and audit  
e-mail: melmer@yandex.ru

**Оксана Олеговна Злобина**

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита

**Oksana Zlobina**

PhD (economics), Associate professor of the Department of accounting, finance and audit  
e-mail: oksamari@rambler.ru

426057, Россия, Ижевск, ул. Свердлова, д. 30. Тел. 8 (3412) 51-38-89.

30, Sverdlova st, Izhevsk, Russia, 426057. Phone 8 (3412) 51-38-89.

В статье рассматриваются вопросы формирования центров ответственности и организации рациональной модели управленческого учета, их деятельности в производственных экономических субъектах. Систематизированы элементы экономических отношений центров ответственности между собой и организацией в целом, а также показатели оценки эффективности их деятельности. Предложены рекомендации по децентрализации системы управления и части ее функций в центры ответственности производственного предприятия. Разработаны рекомендации по организации и моделированию использования методов производственного учета и систем управленческого учета затрат по центрам ответственности. Определены структурные элементы формы системы управленческого учета затрат и аспекты развития ее содержания в практической деятельности производственных организаций. Все это позволяет формировать в управленческом учете релевантную и полезную информацию для управления центрами ответственности по модели «затраты – выпуск – результат». На основании такой информации на любой период цикла производства продукции можно оперативно оценить окупаемость затрат маржинальным доходом центра ответственности, а также прибыльность его деятельности.

The article deals with the formation of responsibility centers and organization rational model of management accounting of their activities in the production entities. Systematized elements of economic relations between the centers of responsibility and an organization as a whole, as well as indicators to measure the effectiveness of their activities. The recommendations for the decentralization of the management system and its functions in the center of the responsibility of the production company. The recommendations on the organization and the use of modeling techniques

and the production of management accounting costs of responsibility centers. The structural elements of the form of the proposed model of management accounting system costs and development aspects of its content in the practice of industrial organizations. All this allows you to create a management accounting relevant and useful information to management responsibility centers on the model of «costs – output- the result». On the basis of such information for any period of the cycle of production can quickly assess payback profit responsibility centers, as well as the profitability of its operations.

**Ключевые слова:** центры ответственности; децентрализация управления; экономические отношения; взнос на возмещение постоянных затрат; методы производственного учета; системы учета затрат; производительность труда; маржинальный доход; расчетная прибыль; бизнес-планирование; нормирование; контроль; анализ затрат.

**Keywords:** responsibility centers; decentralization of management; economic relations; contribution to compensation for the fixed costs; methods of cost accounting; system cost accounting ; labor productivity; profit margins; estimated profit; business planning; rationing; control; cost-benefit analysis.

### **Формирование центров ответственности и развитие экономических отношений между ними**

Для повышения эффективности управления производством продукции (работ, услуг) большое значение имеет научная организация производства, труда и его оплаты в коммерческих организациях. С этой целью на практике организации могут применять разные формы центров финансовой ответственности путем децентрализации части системы управления и передачи определенных полномочий подразделениям данного экономического субъекта.

Так, в соответствии с делегированием подразделениям степени организационной и хозяйственно-финансовой самостоятельности, определяющие выбор того или иного механизма внутренних экономических отношений, в производственных организациях могут быть созданы две формы центров финансовой ответственности:

- а) центр ответственности, который имеет право самостоятельного контроля своих производственных затрат и управления ими;
- б) центр ответственности, функционирующий на принципах самоконтроля своих производственных затрат, результатов производства и самоуправления ими с целью достижения окупаемости производственных издержек и обеспечения прибыльности своей деятельности (табл. 1).

При использовании первой формы центров ответственности подразделения получают частичную самостоятельность, работают на условиях соблюдения уровня плановых производственных затрат. Дополнительный фонд оплаты труда работников подразделения формируется по остаточному принципу, то есть за счет полученной экономии затрат. Данную форму центров ответственности можно рассматривать как переходную к формам с более широкой самостоятельностью подразделений.

Вторая форма центров ответственности предусматривает право подразделений самостоятельно организовывать процесс производства наиболее выгодных видов продукции. Они осуществляют внутрихозяйственный оборот своей продукцией в ее оценке по внутренним трансфертным ценам, включающим часть потенциальной прибыли. При любой форме организации центров ответственности важно, чтобы подразделения несли ответственность за конечные результаты производства, взаимодействовали с организацией и другими подразделениями на основе развития внутренних расчетов за продукцию, услуги, материальные ресурсы.

Законодательные, нормативные, организационные, социально-психологические и экономико-инфляционные условия оказывают существенное влияние на развитие экономических отношений как в целом по предприятиям, так и между подразделениями внутри отдельного предприятия. Совершенствование экономического механизма производственных организаций по этим направлениям будет способствовать приданию ему рыночного характера.

Приведенные выше условия и модели экономических отношений отвечают требованиям создания центров финансовой ответственности на основе децентрализации управления в организации. Децентрализация системы управления и организация центров финансовой ответственности должны предшествовать рационализации внутрипроизводственных отношений в организациях для эффективного управления производственной деятельностью подразделений путем постоянной оценки результатов их производственно-финансовой деятельности на базе релевантной информации учета и контроля. Поэтому стратегическим направлением управленческого учета деятельности центров финансовой ответственности должна быть ориентация

Таблица 1. Модели экономических отношений подразделений производственного предприятия при создании центров ответственности

Элементы экономических отношений	Модели отношений	
	центров затрат	центров прибыли
1. Степень самостоятельности подразделений в организации производственной деятельности:		
а) планирование и затрат на производство продукции (работ, услуг)	+	+
б) разработка и установление экономических нормативов ресурсов производства и внутренних трансфертных цен	-	+
в) выбор технологии ведения производства	+	+
2. Степень финансово-экономической самостоятельности первичных подразделений:		
а) контроль и управление затратами	+	-
б) контроль и управление затратами, маржинальным доходом и прибылью	-	+
3. Критерии оценки деятельности первичных подразделений:		
а) объем произведенной продукции (работ, услуг)	+	+
б) затраты на производство	+	+
в) маржинальный доход	-	+
г) расчетная прибыль	-	+
4. Показатели экономической ответственности:		
а) экономия (перерасход) производственных затрат	+	+
б) производительность труда	+	+
в) маржинальный доходы	-	+
г) взнос на возмещение постоянных затрат	-	+

на обеспечение информацией системы управления затратами и результатами деятельности производственных подразделений предприятий.

Основными функциями указанной системы управления на уровне центров ответственности должны стать: прогнозирование; бизнес-планирование производства и результатов деятельности центров ответственности; нормирование, контроль, анализ затрат и цикла производства продукции; учет и исчисление себестоимости продукции; регулирование хозяйственных процессов.

Таким образом, при децентрализации системы управления и новых внутрихозяйственных взаимоотношениях надо четко представлять место и роль отдельных внутрихозяйственных формирований – центров финансовой ответственности в производственном процессе. Центры финансовой ответственности являются, по сути, основными объектами управления и главными звеньями в организованной структуре производства.

Поэтому необходимо создавать надлежащие условия для более полного использования их внутреннего производственного и экономического потенциала. Требуется также тщательное обоснование принципов установления размеров основных внутрихозяйственных подразделений, организации управленческого учета и контроля их деятельности.

## Моделирование управленческого учета и оптимизация его структурных элементов

Выбор объектов учета, а следовательно, и методов производственного учета зависит от типа производства и его технологии, а также от принципов организации, уровня механизации, номенклатуры и сложности выпускаемой продукции и других особенностей [1]. Для выбора наиболее рациональной модели производственного учета в системе управленческого учета по центрам финансовой ответственности и внутреннего контроля хозяйственных операций целесообразно методы производственного учета использовать в соответствии с требованиями их организационных и технических аспектов практического применения в общей системе управленческого учета затрат (табл. 2).

На выбор и определение методов и систем учета затрат влияет не только тип и характер производства, но и предмет и объект учета, цели и задачи детального познания этого предмета и объекта в условиях рынка. С помощью первой модели (табл. 2) можно определять, контролировать и анализировать затраты, выпуск продукции и результаты производственной деятельности центров финансовой ответственности на окончании каждого этапа технологического процесса



Таблица 2. Модели использования методов производственного и систем управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности

Ва-ри-ант	Системы управ-ленческого учета затрат	Объекты учета затрат	Методы производственного учета затрат			
			позаказный	попроцессный	попередельный	нормативный
1	«Директ-костинг»	Центры финансовой ответственности, виды производства продукции (работ, услуг)	-	+	+	+
2	Традиционная система учета полных производ-ственных затрат	Виды производства продукции (работ, услуг)	+	-	-	+
3	«Стандарт-кост»	Центры ответствен-ности, виды произ-водства продукции (работ, услуг)	+	+	+	-

либо передела, либо цикла производства, что вполне отвечает требованиям управления эффективностью деятельности подразделений и организации в целом.

Для рациональной организации производственного и управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности необходимо расширить перечень объектов учета затрат [3]. Расширение и детализация объектов учета затрат по центрам финансовой ответственности необходимы для полного информационного обеспечения оперативного и стратегического управления организациями. В связи с этим объектами аналитического учета затрат должны стать не только виды производства продукции (работ, услуг), но и центры финансовой ответственности, элементы и статьи затрат, затраты в незавершенном производстве.

Немаловажное значение для правильной организации учета деятельности центров финансовой ответственности имеет научно обоснованная классификация затрат по статьям калькуляции как в планировании, так и в учете [2]. Она должна позволять организовать управленческий учет затрат по центрам финансовой ответственности по статьям и финансовый учет расходов по элементам в целом по предприятию, а также способствовать интеграции информации о затратах финансового и управленческого учета, исчислять сегментную, производственную и коммерческую себестоимость продукции (работ, услуг), анализировать затраты, маржинальный доход и прибыль за любой период производственно-го процесса.

Организацию аналитического учета затрат на производство продукции (работ, услуг) можно строить с использованием инвариантных типов его практического осуществления в системе управленческого учета по центрам финансовой

ответственности. Наиболее эффективными, хотя и более трудоемкими, методами можно считать попроцессный и попередельный методы аналитического учета затрат в комбинации с нормативным методом.

Если указанные методы учета затрат использовать также в структуре прогрессивных систем управленческого учета, то можно: оперативно сопоставлять затраты с их нормативными величинами, определять отклонения от нормативных затрат по местам возникновения, причинам и виновникам; анализировать окупаемость затрат продукцией; исчислять и анализировать показатели себестоимости продукции на этапе окончания каждого передела, процесса, цикла производства для принятия управленческих решений и своевременного регулирования производственных процессов в случае риска и неопределенности.

Для наглядности и практической необходимости схематически покажем структуру и содержание предлагаемой вариантности организации управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности. Такая организация управленческого учета должна способствовать эффективно-взаимосвязанному функционированию его содержания и формы (рисунк 1).

В данной модели векторы  $A_1 - B_1$ ,  $A_2 - B_2$  и  $A_3 - B_3$  означают управленческий учет фактов хозяйственной жизни центров финансовой ответственности, их регистрацию первичными документами и в регистрах производственного и сводного учета, а также отражение на счетах. После обработки информация представляется субъекту управления для принятия решений по стратегии развития организации. Путем получения и использования смысловой информации о содержательных аспектах фактов хозяйственной жизни центров финансовой ответственности менеджеры успешно могут управлять

Модель организации управленческого учета затрат на производство продукции (работ, услуг)



затратами, выпуском продукции и результатами производства.

В приведенной модели стрелками обозначены прямые и обратные связи между субъектом управления и объектом управления через коммуникации информации управленческого учета, а также посредством процесса принятия решений и контроля их выполнения. В приведенной модели содержание управленческого учета и его организационная форма выражают неразрывную связь с организацией, методикой и техникой ведения

методов производственного учета по центрам финансовой ответственности.

Таким образом, рекомендованные организационные мероприятия по управленческому учету по центрам финансовой ответственности позволяют существенно повысить эффективность коммуникации уместной, надежной, независимой, понимаемой и полезной информации в системе экономических методов управления центрами финансовой ответственности в производственных организациях.

**Библиографический список**

1. Алборов Р.А., Габитова М.Н., Концевая С.Р. Организация управленческого учета в зернопроизводстве // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 3. – С. 23-28.
2. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
3. Концевая С.М., Захарова Е.В. Развитие управленческого учета по модели управления «затраты-выпуск-результат» в скотоводстве // Вестник Ижевской ГСХА. – 2007. – № 3(13). – С. 41-46.

**References**

1. Alborov R.A., Gabitova M.N., Kontsevaya S.R. Organizatsiya upravlencheskogo ucheta v zernoproizvodstve [The organization of management accounting in grain production in agriculture] // Buhuchet v sel'skom hozyastve. – 2012. – # 3. – P. 23-28.
2. Alborov R.A., Livenskaya G.N. Upravlencheskiy uchet zatrat po tsentram otvetstvennosti [Of management accounting cost responsibility centers in industrial organizations] : monograph. – Izhevsk : Publishing house «Udmurt State University», 2013. – 108 p.
3. Kontsevaya S.M., Zakharova E.V. Razvitie upravlencheskogo ucheta po modeli upravleniya «zatraty – vypusk – rezultat» v skotovodstve [Development of management accounting model «costs–output–the result» in cattle] // Vestnik of the Izhevsk State Agricultural Academy. – 2007. – # 3(13). – P. 41-46.

УДК 657.01

## Транспарентизация финансовой отчетности на предприятии

## Transparentization financial statements of the company

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

*докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях*

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

*Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Accounting in commercial enterprises organizations*

*e-mail: rognova@mail.ru*

**Виктор Михайлович Игумнов**, *Московский государственный машиностроительный университет (МАМИ), Россия, Москва*

*канд. экон. наук, доцент*

**Viktor Igumnov**, *Moscow State University of Mechanical Engineering (MAMI), Russia, Moscow*

*PhD (Economics), the Associate professor*

*e-mail vmigumnov@yandex.ru*

*129164, г. Москва, ул. Кибальчича, д. 1. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, кафедра бухгалтерского учета в коммерческих организациях, каб. 49. Тел. 8 (495) 615-12-82.*

*1, Kibalchicha st., Moscow, Russia, 129164. Financial University under the Government of the Russian Federation, Department of Accounting in commercial enterprises, ap. 49. Phone 8 (495) 615-12-82.*

В статье показан процесс транспарентизации финансовой отчетности на предприятии, выделены этапы этого процесса, описана методика транспарентизации, обоснована необходимость создания Центра транспарентизации для разработки эффективной политики транспарентизации.

The article shows the process of transparentization financial statements of the company; stages of this process, the technique of transparentization, the necessity of the creation of the center of transparentization to develop effective policy transparentization.

**Ключевые слова:** транспарентность; МСФО; конкурентоспособность; финансовая отчетность.

**Keywords:** transparency; IFRS; competitiveness; financial statements.

В современных условиях развития экономики актуальной становится задача повышения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов за счет обеспечения их открытости, ведущей к возрастанию доверия к ним со стороны стейкхолдеров. Процесс транспарентизации финансовой отчетности на предприятии,

по нашему мнению, должен трактоваться достаточно широко.

Полагаем, что под ним следует понимать совокупность последовательных действий, направленных на самораскрытие предприятия, то есть процесс формирования и доведения до сведения любых заинтересованных лиц информации, позволяющей



составить им полное и адекватное представление обо всех аспектах деятельности компании. Предлагаемый широкий подход означает, что для достижения транспарентности финансовой отчетности в современных условиях необходимо выстраивание всей деятельности предприятия в соответствии с идеей прозрачности.

Следует отметить, что процесс самораскрытия организации будет наиболее эффективен, когда существует добровольное стремление к транспарентности (самораскрытию). В целях достижения наиболее комфортного для пользователей информации уровня транспарентности предприятие должно быть прозрачным в своих отношениях со всеми стейкхолдерами, включая клиентов, поставщиков, государство, общественные организации и т.д. То есть выборочная прозрачность, когда, например, предприятием предоставляется отчетность по МСФО, но при этом отсутствует доступ к иной информации (в том числе нефинансовой), здесь неприемлема.

Основные этапы процесса самораскрытия компании, на наш взгляд, состоят в следующем:

- принятие решения о повышении открытости компании и информирование всех структурных подразделений предприятия;
- создание центра транспарентности (отдела, департамента) с определением его целей, задач, функций, ресурсного обеспечения и т.д.;
- структурирование процесса транспарентизации, включая выявление областей, требующих дополнительных раскрытий, их систематизацию, определение содержания и формы раскрытия, оценка его результатов и внесение необходимых изменений;
- постоянный мониторинг руководством процесса транспарентизации на предприятии, оценка его результатов и внесение необходимых изменений в данный процесс.

Создание центра транспарентности является важнейшим этапом самораскрытия компании. Центр транспарентности должен представлять собой внутрикорпоративную структуру, ответственную за организацию прозрачности и доступности финансовой и прочей раскрываемой предприятием информации.

Наиболее активная роль отводится центру транспарентности именно в формировании транспарентной финансовой отчетности, поскольку его основной целью является максимально полное удовлетворение запросов пользователей в вопросах раскрытия и доступности информации финансовой отчетности. В то же время ресурсы центра транспарентности могут быть использованы для внутренних целей компании.

Данной структуре предстоит участвовать в формировании политики транспарентизации отчетности предприятия, а также разрабатывать и контролировать методику формирования транспарентной отчетности, включающую:

- определение ключевых индикаторов раскрытия и доступности информации;
- создание шаблонных процедур по раскрытию информации и их описание;
- контроль за соблюдением методики и процедуры раскрытия отчетной информации;
- контроль эффективного функционирования инфраструктуры доступа к информации;
- анализ опубликованной отчетности на ее соответствие принципам и заданным параметрам транспарентности;
- мониторинг удовлетворенности пользователей раскрытой информацией;
- внесение изменений в методику формирования транспарентной информации;
- планирование конкретных мероприятий по повышению транспарентности отчетности.

При этом процедура раскрытия информации о событии (факте) деятельности организации подразумевает следующее:

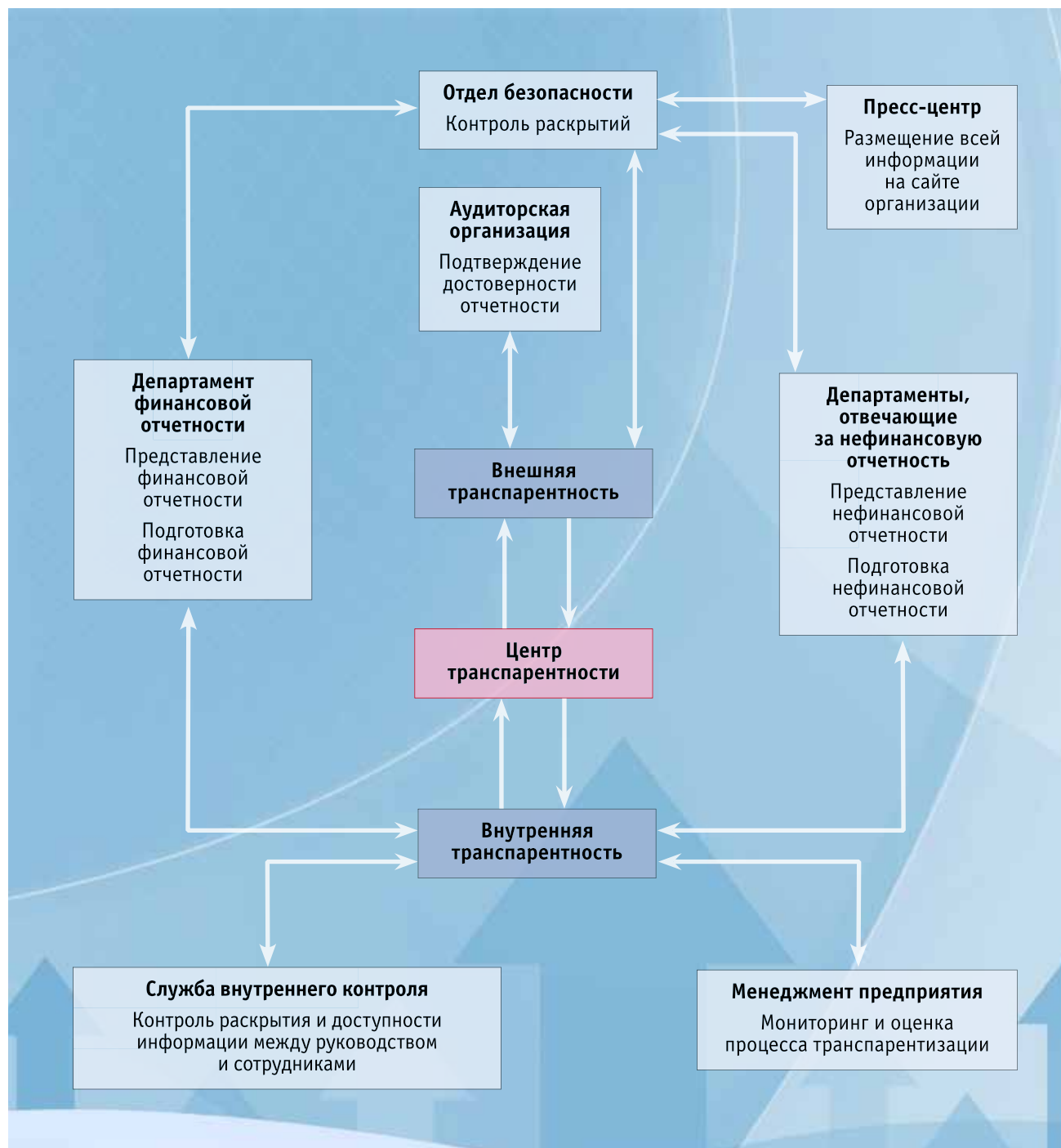
- определение конкретного факта, потенциально существенного для пользователей информации;
- принятие решения о возможности раскрытия такого факта (согласование с отделом безопасности, оценка возможных рисков от его раскрытия/не раскрытия);
- формирование массива уместной и релевантной информации (в том числе описательной), наиболее достоверно отражающей сущность факта;
- выбор наиболее репрезентативного способа (метода) раскрытия факта в отчетности (иной публикуемой информации).

На рисунке 1 показано, что деятельность центра включает в себя обеспечение «внешней» и «внутренней» транспарентности предприятия. Очевидно, что на данной схеме невозможно отразить взаимодействие центра транспарентности со всеми подразделениями. Тем не менее основные структуры, участвующие в организации транспарентности, здесь представлены. Следует учитывать, что все указанные на рисунке структуры способны генерировать транспарентную информацию только посредством активного взаимодействия друг с другом.

Особую роль в процессе формирования «внешней транспарентности» играет **отдел безопасности**. Именно он должен следить за тем, чтобы публикация конкретных данных (прежде всего в финансовой отчетности) не нанесла урон компании. Для этого, на наш взгляд, вся информация на предприятии должна быть структурирована по трем группам данных:

- информация, подлежащая обязательному раскрытию (финансовая отчетность, прочие отчеты);
- необязательная к раскрытию информация (поименное вознаграждение менеджмента компании, социальная отчетность, показатели эффективности, размер вознаграждения, выплачиваемого

Рис. 1. Деятельность центра прозрачности в целях формирования «внешней» и «внутренней» прозрачности организации



аудитору за неаудиторские услуги и т.д.), представляемая в рамках финансовой отчетности;

- закрытая (конфиденциальная) информация (технологии компании, банковские тайны, персональные данные, ноу-хау и т.д.).

Для упрощения и ускорения процедуры согласования раскрываемой информации целесообразно сформировать список конкретных сведений, которые не раскрываются ни при каких обстоятельствах, а также перечень данных, не требующих согласования с отделом безопасности.

Публикация конкретной информации, необязательной к раскрытию, должна определяться посредством активного взаимодействия центра прозрачности и отдела безопасности. В данном случае необходимо находить компромисс между нацеленностью на прозрачность первого подразделения и стремлением последнего раскрыть наименьший объем информации.

Основной составляющей «внешней прозрачности» является раскрытие информации департаментом финансовой отчетности, которое

включает в себя представление отчетности в соответствии с международно признанными стандартами (МСФО, ОПБУ США), поскольку применение именно этих стандартов обеспечивает уверенный уровень прозрачности компании, что подтверждается требованиями крупнейших фондовых бирж мира относительно листинга на данных площадках.

Также при формировании «внешней прозрачности» большое значение имеет публикация нефинансовой информации, не регламентируемой МСФО, такой как: экологический отчет, отчет о социальной ответственности, информация о приоритетных направлениях деятельности и перспективах развития компании, сведения о соблюдении обществом Кодекса корпоративного поведения и т.д.

Значение аудиторской организации в процессе создания «внешней прозрачности» представляется весьма значимым, поскольку аудиторское заключение позволяет получить независимую оценку достоверности и полноты раскрытия отчетной информации. В то же время компания должна согласовать предполагаемые раскрытия с аудитором и требовать рекомендаций относительно улучшения раскрытия той или иной информации.

Размещение на корпоративном сайте полной информации о предприятии, результатах и перспективах его деятельности является важным индикатором стремления к «внешней прозрачности», так как для большинства пользователей именно этот способ получения информации о предприятии является самым удобным и быстрым.

Логичным является тот факт, что предприятие никогда не сможет стать прозрачным «снаружи», если оно закрыто «внутри». Таким образом, основной задачей при решении вопроса открытости предприятия является создание прозрачности «внутри» предприятия и вынесение ее «наружу».

Эффективная работа службы внутреннего контроля (СВК) представляется важным фактором успешного функционирования центра прозрачности, поскольку в ее задачи, в частности, входит контроль над созданием и функционированием «внутренней прозрачности» в первую очередь в интересах компании. СВК осуществляет контроль доступности и раскрытия информации между руководством, сотрудниками и конкретными подразделениями, а также, надзор за соблюдением существующих законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность организации.

Подготовка информации департаментом финансовой отчетности, а также прочими департаментами, отвечающими за нефинансовую отчетность, является основной составляющей «внутренней прозрачности», так как информация, генерируемая данными подразделениями, в дальнейшем попадает к основным пользователям отчетности: инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам.

«Внутренняя прозрачность» также подразумевает мониторинг руководством предприятия деятельности центра прозрачности и оценку

эффективности процесса транспарентизации в целом. Очевидно, что такой процесс невозможен без активного взаимодействия менеджеров компании между собой. Руководству компании необходимо наладить процесс открытого обмена между менеджерами различной информацией, в том числе управленческой, иначе ее отсутствие или искажение на одном из звеньев управления может повлиять на стабильность функционирования не только центра прозрачности, но и всей компании.

Не менее важно, чтобы прозрачными были отношения менеджмента и остального персонала, а также взаимодействие сотрудников, работающих в разных отделах, поскольку, как правило, от наличия полной и достоверной информации зависит выбор верных оперативных решений.

При таком подходе к прозрачности нельзя не учитывать психологический аспект, учет которого позволит минимизировать трудности, связанные с так называемым человеческим фактором.

Большое число менеджеров всех уровней зачастую предпочитают не распространять значительный объем информации, обычно не считающейся конфиденциальной. Это связано с тем, что в российской управленческой практике традиционно существует тенденция к закрытости и не распространению информации. Нельзя не согласиться с высказыванием В.Ф. Несветайлова о том, что «несмотря на усилившуюся тенденцию к прозрачности российского бизнеса, информационная закрытость российских компаний и непрозрачность ведения дел остаются реальной проблемой. И актуальность ее решения сохранится еще долго – до тех пор пока критерии открытости и прозрачности бизнеса не найдут в России широкого распространения и не станут подкрепляться реальной деловой практикой» [2].

Таким образом, для создания «внутренней прозрачности» необходимо изменить подход и восприятие руководства и сотрудников к обмену информацией внутри компании и избавиться от привычки «все скрывать». В целом для формирования действительно прозрачных и доверительных отношений (которые являются составной частью «внутренней прозрачности») внутри коллектива предприятия, руководство компании должно стремиться «привить» своим сотрудникам «философию открытости», которая должна стать неотъемлемой частью корпоративной философии.

Необходимо отметить, что налаживание эффективной работы центра прозрачности имеет преимущества не только для внешних, но и для внутренних пользователей, так как это позволит повысить качество финансовой отчетности за счет увеличения уровня ее надежности, а это в свою очередь влияет на:

- качество управленческих решений;
- уровень контроля деятельности структурных подразделений и конкретных менеджеров;



- эффективность взаимодействия структурных подразделений компании (создание внутренней прозрачной среды ведет к увеличению ответственности конкретных сотрудников, так как предоставленная ими информация может быть легко проверена).

## Выводы

Процесс транспарентизации финансовой отчетности компании должен строиться на основе процедуры самораскрытия предприятия, представляющей собой формирование и доведение до сведения любых заинтересованных лиц информации, позволяющей составить им полное и адекватное представление обо всех аспектах деятельности компании.

К основным этапам процесса самораскрытия компании следует отнести:


- принятие решения о повышении открытости компании и информирование всех структурных подразделений предприятия;
- создание центра прозрачности с определением его целей, задач, функций, ресурсного обеспечения и т.д.;
- структурирование процесса прозрачности;
- постоянный мониторинг руководством процесса прозрачности на предприятии, оценка его результатов и внесение необходимых изменений.

Важнейшим этапом самораскрытия компании является создание центра прозрачности, принимающего участие в формировании политики транспарентизации отчетности предприятия и отвечающего за выработку методики формирования прозрачной отчетности.

Деятельность центра включает в себя обеспечение «внешней» и «внутренней» прозрачности предприятия. Организация «внешней прозрачности» подразумевает, в частности:

- представление отчетности в соответствии с международно признанными стандартами (МСФО, ОПБУ США);
- публикацию нефинансовой информации, не регламентируемой стандартами финансовой отчетности (экологический отчет, отчет о социальной ответственности, информация о приоритетных направлениях деятельности и перспективах развития компании и т.д.);
- создание инфраструктуры доступа к информации, в частности, посредством размещения исчерпывающей информации на корпоративном сайте;
- аудит финансовой отчетности.

Отдел безопасности должен контролировать публикуемую предприятием информацию. Требуется активное взаимодействие центра прозрачности и отдела безопасности в целях нахождения компромисса между нацеленностью центра прозрачности на раскрытие и доступность (для всех заинтересованных пользователей) как можно большего объема информации и целевой установкой отдела безопасности на раскрытие наименьшего объема информации.

«Внутренняя прозрачность» в свою очередь подразумевает подготовку финансовой и нефинансовой отчетности, открытое взаимодействие между менеджерами предприятия, налаживание прозрачных и понятных отношений между руководством и остальным персоналом, а также взаимодействие сотрудников, работающих в разных отделах, поскольку, как правило, от наличия полной и достоверной информации зависит выбор верных оперативных решений. 

## Библиографический список

1. Вахрушина М.А. К вопросу о прозрачности российской отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 6. – С. 2.
2. Несветайлов В.Ф. Существенность и прозрачность в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 21. – С. 16-23.
3. Рожнова О.В., Игумнов В.М. Пути повышения прозрачности компаний // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2011. – № 3. – С. 15-20.
4. Рожнова О.В., Игумнов В.М. Формирование и оценка прозрачной финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. – 2012. – № 10. – С. 41-50.

## References

1. Vakhrushina M. A. K voprosu o transparentnosti rossiyskoy otchetnosti [To the question of transparency of Russian accounts] // Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. – 2013. – # 6. – P. 2.
2. Nesvetailov V. F. Suschestvennost' i transparentnost' v finansovoy otchetnosti [Materiality and transparency in financial reporting] // Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet. – 2011. – # 21. – P. 16-23.
3. Rozhnova O. V., Igumnov V. M. Puti povysheniya transparentnosti kompaniy [Ways of increasing the transparency of Corporate financial reporting] // Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. – 2011. – # 3. – P. 15-20.
4. Rozhnova O. V., Igumnov V. M. Formirovanie i otsenka transparentnoy finansovoy otchetnosti [Development and evaluation of transparent financial statements] // Auditorskie vedomosti. – 2012. – # 10. – P. 41-50.

УДК 657.1  
ББК 65.052

## Нематериальные активы: сравнение российского и международного законодательства

### Intangible assets: a comparison of Russian and international law

**Анна Александровна Солоненко**, Астраханский государственный технический университет, Россия, Астрахань

канд. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита, директор Института экономики

**Anna Solonenko**, Astrakhan State Technical University, Russia, Astrakhan  
PhD (economics), professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, head master of Institute of Economics  
ansolonenko@yandex.ru

**Галина Александровна Ломакина**, Астраханский государственный технический университет, Россия, Астрахань

аспирант, заместитель главного бухгалтера ООО «Экотерм»

**Galina Lomakina**, Astrakhan State Technical University, Russia, Astrakhan  
Graduate student, Deputy Chief Accountant Ltd. Ecoterm  
moni.lg@mail.ru

414056, Россия, Астрахань, ул. Татищева, д. 16, к. 6, ауд. 315. Тел. +7 (8512) 614-134 cl. 315, 6, 16, Tatischeva st., Astrakhan, Russia, 414056.. Phone +7 (8512) 614-134

Последние несколько лет идут реформы российского законодательства с целью приведения национальных стандартов бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности. В статье предлагается сравнительный анализ российских и международных стандартов, связанных с нематериальными активами. Представлен алгоритм признания объекта в качестве нематериального актива в соответствии с МСФО.

The last years the reforms are going in Russian law. Their main goal to make similar National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. In this article we compared Russian and International Standard related to intangible assets. We considered and worked out algorithm of object recognition as intangible asset according to IFRS.

**Ключевые слова:** нематериальные активы; МСФО; идентифицируемость; подконтрольность; деловая репутация.

**Key words:** intangible assets; IFRS; identify; control, goodwill.

#### Применение национальных и международных стандартов в России

Современные реалии постиндустриальной экономики в условиях риска и неопределенности, происходящей глобализации и усложнения экономических отношений, заставляют реагировать отечественную систему бухгалтерского

учета и отчетности на изменения международного финансового климата. На сегодняшний день международно признанной отчетностью является отчетность, составленная либо по международным стандартам финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS, МСФО) либо по американским общепринятым принципам бухгалтерского учета

(Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP, ГААП США).

При этом в российской действительности компании редко составляют отчетность одновременно по российским национальным стандартам, МСФО и ГААП США. Как правило, отчетность в соответствии со стандартами ГААП США представляется в случае, если компания собирается размещать свои акции на американской фондовой бирже, привлечь американских инвесторов или ориентироваться на американского потребителя.

Россия адаптировала свою правовую систему к МСФО. Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н на территории Российской Федерации введены в действие 63 документа МСФО.

Сейчас нельзя утверждать, что Россия полностью перешла на МСФО. Требование о составлении, представлении и публикации финансовой отчетности по международным стандартам распространилось лишь на часть организаций, причем с ограничением в отношении применения только к консолидированной отчетности.

Но в связи с вступлением в ВТО сфера применения МСФО субъектами хозяйствования будет расширяться. Список компаний, применяющих МСФО в России, существенно шире, чем применяющих ГААП США.

В настоящее время количество компаний представляющих отчетность в соответствии со стандартами ГААП США невелико, наиболее крупные из них: ОАО «Мечел» [15], ОАО «СТС медиа» [16], ОАО «МТС» [14], ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат» [17].

После введения в 2011 году международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации многие крупные российские компании, такие как ОАО «Татнефть», ОАО «Вымпелком», ОАО «НГК «Славнефть», ОАО «НК «Роснефть», ОАО «Газпромнефть», ранее представлявшие отчетность в формате ГААП США, с 2012 года перешли на предоставление отчетности в формате МСФО. В качестве примера компаний, также представляющих отчетность по МСФО, можно привести ЗАО «Тандер», ОАО «Газпром», ОАО «Аэрофлот – Российские авиалинии», ОАО «ГМК «Норильский никель», ОАО «Ростелеком» и др.

### **Сравнение российских и международных стандартов в отношении особенностей учета нематериальных активов**

Как показывает практика, при внедрении и применении международных стандартов в разных странах они начинают приобретать национальную специфику. Поэтому мы не могли обойти стороной сопоставление подходов к формированию в финансовой отчетности информации о нематериальных активах (НМА) в РПБУ и МСФО (табл. 1).

В отличие от МСФО в РПБУ нет четкого определения понятия «нематериальный актив».

Вместо этого в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» перечисляются критерии признания нематериального актива, исходя из которых можно вывести следующую дефиницию: если актив соответствует таким критериям признания, как отсутствие материально-вещественной формы, способность приносить организации экономические выгоды в будущем и срок использования более 12 месяцев, он учитывается в бухгалтерском учете и указывается в отчетности как нематериальный.

Проанализировав ПБУ 14/2007 и IAS 38 «Нематериальные активы», можно выделить схожесть в критериях признания объекта в качестве нематериальных активов, а именно: отсутствие материально-вещественной формы, надежная оценка стоимости и способность приносить экономическую выгоду в будущем.

Если объект предназначен для последующей продажи, объект не признается НМА. В этом случае IAS 38 «Нематериальные активы» не применяется (п. 3 данного документа), а используется IAS 2 «Запасы» (например, при продаже разработанных программ для ЭВМ).

Аналогично в случае продажи объекта, не имеющего физической формы, в системе национальных стандартов применяется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В соответствии с РПБУ все объекты НМА амортизируются, исходя из срока их полезного использования. Срок полезного использования деловой репутации зафиксирован и составляет 20 лет.

НМА в бухгалтерском учете по правилам ПБУ 14/2007 учитываются по первоначальной стоимости, включая затраты, понесенные для приведения НМА в рабочее состояние, за минусом возмещаемых налогов.

В соответствии с МСФО нематериальные активы первоначально признаются по фактической стоимости, то есть в сумме уплаченных денежных средств, или по справедливой стоимости любого другого возмещения, переданного в оплату, плюс затраты, связанные с совершением сделки.

Несмотря на разницу российских и международных стандартов в определении названия стоимости НМА, принимаемых к учету, с точки зрения экономического смысла в данном случае фактическая и первоначальная стоимость являются тождественными понятиями.

По РПБУ, если принимается решение о переоценке НМА, она распространяется на группу однородных активов, затем ежегодно (не чаще одного раза в год) на конец года переоценивается по текущей рыночной стоимости, исходя из данных активного рынка. Сумма дооценки увеличивает добавочный капитал организации, а сумма уценки уменьшает его.

Порядок признания обесценения регламентирует, соответственно, IAS 36 «Обесценение



Таблица 1. Сравнение российских и международных стандартов в отношении особенностей учета нематериальных активов

Сравнительный признак	РПБУ	МСФО
	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	IAS 38 «Нематериальные активы»
Определение	НМА—объект, у которого отсутствует материально-вещественная форма, способный приносить организации экономические выгоды в будущем со сроком использования более 12 месяцев [6]. Он должен быть идентифицируемым и его стоимость может быть надежно определена. Также нематериальным активом признается деловая репутация	НМА представляет собой идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы [5]. Должна иметься высокая вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды от НМА, и его стоимость может быть надежно оценена
Учитываемая стоимость	Первоначальная стоимость (в качестве которой выступает фактическая стоимость)	Фактическая стоимость
Переоценка	Может переоцениваться по текущей рыночной стоимости. Переоценка производится на регулярной основе, чтобы балансовая стоимость соответствовала текущей рыночной на момент отчетного периода	
Отсутствие материально-вещественной формы	Обязательно	Обязательно
Требование отражать как долгосрочный актив	Обязательно	Отсутствует
Способность приносить выгоду в будущем	Обязательно	Обязательно
Возможность идентификации	Обязательно	Обязательно
Объект не для продажи	Обязательно	Обязательно
Наличие надлежаще оформленных документов	Обязательно	Обязательно

активов». На конец года в финансовой отчетности должна указываться стоимость за вычетом амортизации и суммы накопленных убытков от обесценения.

В соответствии с пунктом С3 IAS 36 «Обесценение активов», тестирование на предмет обесценения включает сравнение возмещаемой суммы генерирующей единицы с ее балансовой стоимостью. Убытки от обесценения признаются немедленно в прибыли и убытках. Любые убытки от обесценения переоцененного актива в соответствии с этим стандартом должны учитываться как уменьшение суммы переоценки (п. 60 IAS 36).

В национальной системе стандартов нет аналога международным стандартам в отношении обесценения активов. Поэтому нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (п. 22 ПБУ 14/2007).

Статья 15 Конституции РФ определяет, что Конституция РФ на территории Российской Федерации имеет высшую юридическую силу. В этой же статье в пункте 5 говорится: «Общепризнанные принципы и нормы

международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы (аналогичная норма есть в Гражданском кодексе РФ – часть 1 статьи 7). Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора (в Гражданском кодексе РФ – ч. 2 ст. 7)» [1].

Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» определено, что в состав принимаемых международных стандартов на территории РФ входят:

- а) международные стандарты;
- б) разъяснения международных стандартов;
- в) изменения, которые вносятся в международные стандарты и их Разъяснения;
- г) иные документы, определенные Фондом в качестве неотъемлемой части международных стандартов и (или) их Разъяснений [7].

После принятия решения о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации, его официальной публикации и перевода на русский язык документ вступил в силу и его применение возможно в два этапа: I этап – добровольное применение МСФО, II этап – обязательное применение МСФО (п. 7 постановления Правительства РФ от 25.02.2011 № 107) [7].

На данный момент нормы МСФО большинством организаций применяются добровольно, их обязательное применение закреплено российским законодательством в отношении консолидированной отчетности (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности»).

Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснения международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» был введен список международных стандартов, в том числе: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (п. 1.26) и Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (п.1.32).

На основании вышесказанного следует сделать вывод, что применение МСФО является добровольным и допустимым, а в некоторых случаях (при составлении консолидированной отчетности) закон обязывает предоставлять отчетность в соответствии с МСФО.

### Особенности учета нематериальных активов в соответствии с МСФО

Рассмотрим критерии признания объекта в качестве нематериальных активов согласно МСФО 38 «Нематериальные активы».

#### 1. Идентифицируемость.

Полноценное функционирование отдельно от других видов активов – именно это свойство позволяет отличить НМА от гудвилла. Свойство идентификации проявляется также в способности являться самостоятельным актом сделки и возможностью компании точно определить экономические выгоды в будущем, и если эти выгоды надежно оценены, объект можно признать как нематериальный актив.

Прочитаем критерии идентифицируемости из IAS 38 «Нематериальные активы»:

«Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

(а) является отделяемым, то есть может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо

от того, намеревается ли предприятие так поступить; или

(б) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств [3].

#### 2. Подконтрольность.

Способность компании обеспечить будущие экономические выгоды в конкретную организацию при помощи активов, к которым ограничен доступ, контроль и управление третьих сторон. Принцип подконтрольности реализуется за счет закрепленных юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке.

#### 3. Способность приносить экономическую выгоду.

К будущим экономическим выгодам, проистекающим из контроля над нематериальным активом, могут относиться: выручка от продажи продуктов или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива предприятием [3].

С точки зрения РПБУ актив считается подконтрольным и идентифицируемым, если на него есть надлежащим образом оформленные документы, то есть упор сделан на юридический аспект. МСФО, в отличие от РПБУ, делает упор на экономическое содержание, где основным свойством нематериального актива является подконтрольность организации.

Схема порядка признания объекта в качестве НМА на основании требований IAS 38 «Нематериальные активы» представлена на рисунке 1. Используя данный алгоритм, можно протестировать нематериальный актив на возможность признания его к учету в соответствии с нормами международных стандартов.

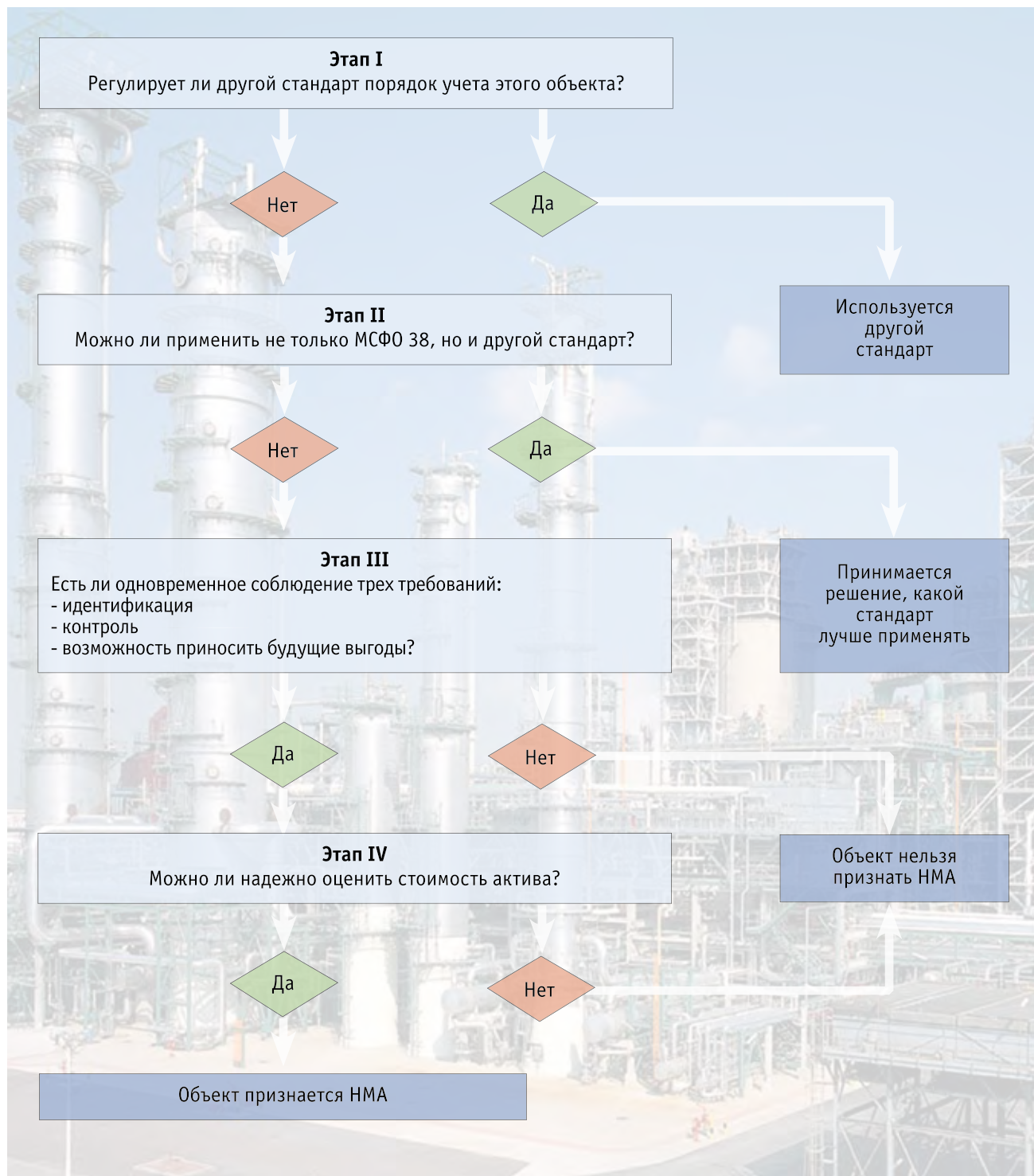
Отметим, что ни в МСФО, ни в РПБУ нет полного списка объектов, признаваемых как нематериальные активы. В табл. 2 рассмотрены виды нематериальных активов и их признание с точки зрения российских и международных стандартов.

Согласно МСФО, выделяют самозданные объекты, которые никогда не могут быть признаны компанией в качестве НМА, однако если подобные активы приобретаются, они должны проверяться по критериям признания для принятия решения об их признании в качестве НМА [9].

### Вывод

Таким образом, существуют различия в сложившейся практике учета и отражении в отчетности данных о нематериальных активах в России и в международных стандартах. Применение единых подходов к формированию качественной, прозрачной и достоверной отчетности в разных странах стало существенной необходимостью в условиях глобальной экономики.

Рис. 1. Порядок признания объекта в качестве НМА в соответствии с МСФО



К сожалению, российские компании недооценивают вклад нематериальных активов в процесс производства товаров или услуг, тем самым снижая конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность отечественных компаний на международном рынке. Действующие в России правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах приводят к образованию существенного разрыва между

балансовой стоимостью нематериального актива и его справедливой рыночной стоимостью.

Сложность учета НМА связана как с их первоначальной и последующей оценкой, так и с решением вопроса о том, обладает ли отчитывающаяся компания этими активами. Важным является особый учет в МСФО самосозданных объектов, которые запрещены к признанию в виде НМА, хотя при их покупке такие объекты могут быть признаны как НМА. ☺



Таблица 2. Объекты нематериальных активов, признаваемые (не признаваемые) российскими и международными стандартами

Вид активов	Признается или не признается НМА в соответствии с:	
	МСФО	РПУ
Интеллектуальная собственность, защищенная патентами	Да, при соблюдении общих требований стандарта	Да, при соблюдении общих требований стандарта
Товарные знаки	Да, кроме созданных самой организацией	Да, при соблюдении общих требований стандарта
Авторские права	Да, кроме созданных самой компанией	Существуют ограничения (статьи 1228-1231, 1257, 1259 ГК РФ)
Программное обеспечение	Да, кроме предназначенного для определенного основного средства	Да, при соблюдении общих требований стандарта и надлежаще оформленных документов
Затраты на НИОКР	Возможно только на стадии разработок при соблюдении ряда условий, но не на стадии исследований	Обособлено при соблюдении условий ПБУ 17/02 (как научно-исследовательские, так и опытно-конструкторские)
Конфиденциальные знания, дающие преимущества на рынке (коммерческая тайна)	Да, при соблюдении общих требований стандарта	Нет, так как российское законодательство не относит эти права к исключительным
Права обслуживания, лицензии, квоты, франшизы	Да, при соблюдении общих требований стандарта	Нет, так как российское законодательство не относит эти права к исключительным
Списки клиентов, доля рынка, права на сбыт	Возможно, если списки приобретены извне и есть юридические гарантии сохранения клиентов и доли рынка	Нет, так как эти преимущества не относятся к идентифицируемым правам
Организационные расходы (расходы на учреждение компании)	Нет, так как не выполняются требования стандарта	Нет (есть прямое указание в пункте 4 ПБУ 14/2007)
Деловая репутация (гудвилл) при приобретении другой компании	Выведена из сферы деятельности стандарта и представляет собой особый вид активов, показывается отдельно	Да, так как есть прямое указание в пункте 4 ПБУ 14/2007

## Библиографический список

1. Конституция Российской Федерации. <http://www.consultant.ru/popular/cons/> (доступ 02.10.2014).
2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 05.05.2014). <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=162742> (доступ 11.10.2014).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 38) «Нематериальные активы». <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=134203> (доступ 11.10.2014).
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=157687> (доступ 22.01.2015).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IRFS 3) «Объединение бизнеса». [http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;HYPERLINK«http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148061»base=LAW;n=148061](http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;HYPERLINK%3Chttp://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148061%3Ebase=LAW;n=148061) (доступ 11.10.2015).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (в ред. приказов Минфина России от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 №186н).
7. Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».
8. Галиуллина А. Нематериальные активы в российской и международной практике от 28.08.2013. [http://gaar.ru/articles/Nematerialnye\\_aktivy\\_v\\_rossiyskoy\\_i\\_mezhdunarodnoy\\_praktike/](http://gaar.ru/articles/Nematerialnye_aktivy_v_rossiyskoy_i_mezhdunarodnoy_praktike/) (доступ: 22.01.2015).

9. Рожнова О.В., Гирка Т.В. Проблемы признания нематериальных активов // Известия МГТУ «МАМИ». Т. 5. – № 1(15). – 2013. – С.77-80.
10. МСФО и ГААП США: принципиальные отличия <http://fd.ru/articles/12994-msfo-i-gaap-ssha-printsipialnye-otlichiya> (доступ: 22.01.2015).
11. Солоненко А.А., Петровская Г. Понятие, виды, методы оценки и учет деловой репутации // Вестник АГТУ. Серия Экономика. – 2014. – № 2. – С. 110-120.
12. Солоненко А.А. Integration account space: reasons and consequences (Интеграция учетного пространства: причины и последствия) // Материали II Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених «Актуальні питання економічних наук в сучасному суспільстві», Львов. 2011.
13. Statement of Financial Accounting Standards No. 142 Goodwill and Other Intangible Assets: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175823288238&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>.
14. Финансовая отчетность ОАО «МТС». <http://www.company.mts.ru/comp/ir/report/> (доступ: 22.01.2015).
15. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (US GAAP) ОАО «Мечел». <http://www.mechel.ru/shareholders/disclosure/mechel/> (доступ: 22.01.2015).
16. Финансовая отчетность ОАО «СТС». [http://www.ctcmedia.ru /rus/investors/financial\\_results/2013/q4/](http://www.ctcmedia.ru /rus/investors/financial_results/2013/q4/) (доступ: 22.01.2015).
17. Финансовые релизы ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат». <http://nlmk.com/ru/investor-relations/reporting-center/financial-releases> (доступ: 22.01.2015).

## References

1. The Constitution of the Russian Federation <http://www.consultant.ru/popular/cons/> (access 02.10.2014).
2. Civil Code (Part One) from 30.11.1994 № 51-FZ (ed. By 05.05.2014). <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=162742> (access 11.10.2014).
3. International Accounting Standard (IAS 38) «Intangible Assets». <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=134203> (access 10.11.2014).
4. International Accounting Standard (IAS) 36 «Impairment of Assets». <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=157687> (access 22.01.2015).
5. International Financial Reporting Standard (IRFS 3) «Business Combinations». <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148061> (access 11.01.2015).
6. Accounting Regulations «Intangible Assets Accounting» (PBU 14/2007) (in red. Orders from the Ministry of Finance 25.10.2010 N 132n, of 24.12.2010 N186n) <http://base.consultant.ru/cons/cgi /online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054> (access 02.09.2014).
7. Resolution of the Government of the Russian Federation on February 25, 2011 N 107 «On Approval of the recognition of international accounting standards and interpretations of International Financial Reporting Standards for use in the Russian Federation». <http://base.consultant.ru/cons/cgi /online.cgi?req=doc;base=LAW;n=151315> (access 02.09.2014).
8. Galiullina A. Intangible assets in Russian and international practice on 28.08.2013. [http://gaap.ru/articles/Nematerialnye\\_aktivy\\_v\\_rossiyskoy\\_i\\_mezhdunarodnoy\\_praktike/](http://gaap.ru/articles/Nematerialnye_aktivy_v_rossiyskoy_i_mezhdunarodnoy_praktike/) (access: 01.22.2015).
9. Rozhnova O. V., Girka T V. Problemy priznaniya nematerial'nyh aktivov [The issues of recognition of intangible assets] // Izvestiya MGTU «МАМИ». 5 vol. – 2013. – № 1(15). – p. 77-80.
10. IFRS and US GAAP: fundamental differences. <http://fd.ru/articles/12994-msfo-i-gaap-ssha-printsipialnye-otlichiya> (access: 01.22.2015).
11. Solonenko A.A., Petrovskaya G. Ponyatie, tipy, metody otsenki i uchet delovoy reputatsii [Conception, types, methods of assessment and accounting goodwill] // Bulletin ASTU. Economy Series. – 2014. – # 2. – P. 110-120.
12. Solonenko A.A. Integratsiya uchetnogo prostranstva: prichiny i posledstviya [Integration account space: reasons and consequences] // Proceedings of the II International scientific-practical conference of students, postgraduates and young scientists «Actual problems of economic science in modern society». – Lviv, 2011.
13. Statement of Financial Accounting Standards No. 142 Goodwill and Other Intangible Assets <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175823288238&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>.
14. The financial statements of JSC «MTS». <http://www.company.mts.ru/comp/ir/report/> (access: 22.01.2015).
15. Financial statements prepared in accordance with generally accepted accounting principles the United States (US GAAP) of «Mechel». <http://www.mechel.ru/shareholders/disclosure/mechel/> (access: 01.22.2015).
16. The financial statements of «STS». [http://www.ctcmedia.ru/rus/investors/financial\\_results/2013/q4/](http://www.ctcmedia.ru/rus/investors/financial_results/2013/q4/) (access: 22.01.2015).
17. Financial releases of «Novolipetsky Metallurgical Plant». <http://nlmk.com/ru/investor-relations/reporting-center/financial-releases> (access: 01.22.2015).



УДК 330.88:657.01

## О парадигме в учетной науке

### About paradigm in the accounting science

**Виталий Борисович Ивашкевич**, Казанский федеральный университет (КФУ), Россия, Казань

*докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга*

**Vitaliy Ivashkevich**, Kazan Federal University, Russia, Kazan

*Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling*  
kazan@ipbr.org

420012, Россия, Казань, ул. Бутлерова, д. 4. Тел. +7 (987) 297-41-33

4, Boutlerova st., Kazan, Russia, 420012. Phone +7 (987) 297-41-33

В статье рассмотрены дискуссионные вопросы определения и функционирования парадигмы основных видов учетной деятельности как совокупности научных знаний и возможностей их использования в современной практике. Парадигма является основой формирования новых направлений в развитии теории бухгалтерского учета, моделирования его организации и совершенствования методологии. Автор высказывает свою точку зрения о содержании учетной науки, ее основных постулатах, возможностях их практической реализации и необходимости дальнейшего развития.

In the article there are discussion questions, definitions and functioning of the paradigm of the main types of the accounting activity as a set of scientific knowledge and possibilities of their use in real modern practice. The author expresses his opinion of accounting science, its basic postulates, the possibilities of their practical implementation.

**Ключевые слова:** парадигма учета; учетная наука; счета и двойная запись; балансоведение.

**Keywords:** nature accounting; methodological principles; accounting criteria; balance sheet; accounting and double entry.

Слово «парадигма» (от греческого *paradeigma* – пример, образец), согласно энциклопедическому словарю, имеет два варианта содержания:

- 1) строго научная теория, воплощенная в системе понятий, выражавших существенные черты действительности;
- 2) исходная концептуальная схема, модель постановки проблем и их решения, методов исследования, господствующих в течение определенного исторического периода в научном сообществе.

Оба варианта трактовки предполагают непосредственное отношение

к особой, может быть самой, высшей сфере человеческой деятельности – науке, научному знанию.

Согласно теории известного американского историографа наук Т.Куна, в основе каждой зрелой науки должна быть парадигма, то есть некая совокупность знаний, которая в течение достаточно длительного времени признается определенным научным сообществом как основа его практической деятельности. Эти знания в обязательном порядке включают эмпирически установленное правило, объясняющее его теорию, а также технические



и организационные средства, обеспечивающие применение положений данной науки на практике [5, с. 78].

Учетная наука сравнительно недавно признана системой научных знаний. Этому предшествовала довольно острая в течение века дискуссия (отголоски которой можно слышать и сейчас) о том, можно ли считать бухгалтерский учет наукой или нет. Наиболее остро и с известным сарказмом против этого возражал известный петербургский юрист А.П. Башилов. «Бухгалтерия, – писал он, – не наука, и до сих пор ни к чему еще не привели странные попытки возвести на степень науки это по преимуществу практическое, можно сказать, вульгарное искусство ведения торговых книг в хронологическом и систематическом порядке» [1, с. 4].

Юристу и разделявшим его точку зрения бухгалтерам, аргументировано возражали многие известные в то время специалисты, теоретики и практики учета С.М. Барац, И.Ф. Валицкий, А.П. Рудановский, Н.У. Попов и др. В советский период жизни нашего государства учет наукой, естественно, считали все профессора этой научной специализации и большинство их учеников. Бухгалтеры предприятий в большинстве своем в дискуссии не участвовали: для тех, кто имел к тому времени высшее учетное образование, считать бухгалтерское дело наукой было престижным, бухгалтеры с начальным обучением ценили в своей работе искусство вести учет и не считали его мудреной наукой.

Существенную ясность и аргументацию в понимание, представление и содержание современной учетной науки внес Я.В. Соколов. Он считал, что бухгалтерский учет – это наука, поскольку соответствует всем основным критериям определения научного знания. Он отвечает требованиям законов диалектики развития общих закономерностей:

- закон единства и борьбы противоположностей характеризует факты хозяйственной жизни как противоположности дебета и кредита;
- закон перехода количественных изменений в коренные качественные раскрывает динамику перехода оборотов по счетам в новое сальдо;
- закон отрицания фиксирует отрицание оборотами сальдо начального

обороты, формирующие сальдо конечное.

Все четыре закономерности формальной логики присутствуют в двойной бухгалтерии:

- закон тождества – факт хозяйственной жизни для бухгалтера считается фактом, если он зафиксирован документально;
- закон противоречия исходит из того, что оценка факта хозяйственной жизни, отражаемая в учете, не может быть пересмотрена в дальнейшем;
- закон исключения третьего мнения – оценка факта может быть правильной или неверной, – третьего не дано;
- закон достаточного основания предопределяет необходимость документального и нормативного обоснования учетных операций и записей [8, с. 352].

Австрийский (а с 1945 года английский) логик и социолог, представитель аналитической философии Карл Поппер (1902–1994) считал, что любая наука, чтобы считаться таковой, должна отвечать принципам верификации и фальсификации (опровержимости). Верификация обязывает к проверке теоретических положений на практике, иначе они будут не более чем схоластическими утверждениями. Фальсификация предполагает возможность искажения научно-обоснованных принципов или выделения и использования фактов, которые научная теория не объясняет. Как нельзя больше все это свойственно учетным теориям и науке в целом. Критерий научности по Попперу определяется ее возможностью опровержения опытом, чего ни один бухгалтер отрицать не будет.

Некоторые философы, в частности П. Фейерабенд, считают, что наука возникает там и в то время, где есть ученые в соответствующей отрасли знания. Они – авторы различных гипотез, по поводу которых устно и печатно спорят и даже враждуют друг с другом, одновременно формируя и развивая свою науку [6]. Недостатка в таких ученых нет и в российской учетной науке, особенно в последние годы, хотя новых идей и взглядов негусто.

Если система теоретического обоснования методологии и организации всех видов учета – наука, у нее должна

Учетная наука сравнительно недавно признана системой научных знаний.



Чтобы быть наукой  
нужно иметь  
обособленную  
от других наук  
парадигму.

быть своя парадигма. Отсутствие общепризнанной парадигмы ставит под сомнение само существование данной науки. Каждый член научного сообщества вроде бы занимается наукой, развитием ее теоретических принципов и аспектов, но совокупный результат их усилий едва ли имеет сходство с наукой вообще. Чтобы быть наукой, нужно иметь обособленную от других наук парадигму.

Здесь мы подходим еще к одному дискуссионному вопросу о том, что включает в себя учетная наука. К сожалению, большинство исследователей обходят стороной этот вопрос. А зря: от его решения зависит многое не только в познавательном отношении. Наименование и содержание научной специальности важно для ее позиционирования в составе других, в том числе экономических наук, существенно для содержания диссертаций и монографий, присуждения ученых степеней и званий.

В настоящее время официально учетной наукой признаны бухгалтерский учет и статистика. В перечне научных дисциплин ВАК им отведена отдельная позиция и присвоен регистрационный номер и наименование 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика. В стороне остались анализ хозяйственной деятельности и аудит, и это, на наш взгляд, правильно: обе эти дисциплины основаны на данных бухгалтерского и статистического учета и отчетности, считать их обособленными видами научного знания достаточных оснований нет. Невозможно при всем богатстве фантазии определить лежащую в основе обособленную от учета теорию и методологию.

Бухгалтерский учет и статистику как единую учетную науку объединяет многое. Для статистики, предметом исследования которой являются статистические закономерности, проявляющиеся лишь в массе случаев в совокупности, основное свойство – это наличие вариативности при выборе методов группировки и оценки хозяйственных операций. Результаты бухгалтерского учета и правила составления отчетности жестко детерминированы, но при обработке данных и бухгалтерский учет и статистика используют те же самые методы – расчет средних и относительных величин, построение группировок, измерение связей и динамики [2, с. 49-52].

В статистических исследованиях и оценке результатов бухгалтерского учета применяется множество простых и сложных аналитических процедур. Основные методы анализа хозяйственной деятельности и аудита основаны на использовании теории статистических индексов, разложении дисциплин на составляющие, относящиеся к разным группам причин, на измерении корреляций и сопряженности в вариации переменных.

Особенно очевидна близость бухгалтерии и статистики в анализе временных рядов. Во всех случаях нужна систематизация учетных данных, их группировка, поиск временных лагов, отделяющих время появления фактов хозяйственной жизни от времени его отражения в учете, либо время между появлением какого-либо фактора и проявлением его воздействия на незримое явление.

Объединяет бухгалтерский учет и статистику как учетную науку и возможность определения и функционирования единой научной парадигмы. До последнего времени ею многими учеными признается парадигма, считающая основным отличием этой науки использование специальных взаимосвязанных счетов группировок и двойной записи в корреспонденции между ними с выходом на баланс и отчетность о результатах деятельности в стоимостных показателях.

По нашему мнению, это правильный подход. В бухгалтерском учете счет представляет собой важнейший элемент системы, способ обобщения и группировки наличия и движения средств, однородных по экономическому содержанию активов, хозяйственных процессов и обязательств с целью получения систематизированной информации о производственной, финансовой и иной деятельности экономических субъектов [4, с. 132]. То же самое можно сказать и о счетах в статистическом учете.

В статистике система национальных счетов (СНС) представляет собой совокупность взаимосвязанных статистических показателей, построенных в виде набора счетов и учетных регистров (таблиц) с целью отражения полной картины экономической деятельности государства. В СНС используются все основные понятия и данные бухгалтерского учета и отчетности экономических субъектов.

Бухгалтерский и статистический учет представляют собой систему, характерными признаками которой являются многочисленность показателей, наличие прямых и обратных связей, деление на составные части, наличие упорядоченных элементов структуры, цели учета, сохранение определенной устойчивости в заданных границах от влияния внешних факторов. Основными компонентами информационной системы обратной связи в учете на стадии входа являются неупорядоченные данные, в процессе обобщения – обработка данных, на выходе – упорядоченная по заказу пользователей информация.

Оба вида учета состоят из структурных элементов связей и действий. Сформированными элементами системы учета выступают слагаемые методологии учета, в том числе и обособленные счета. Связь между ними осуществляется с помощью двойной записи. Благодаря двойной записи на корреспондирующих счетах информационная система учета приобретает динамизм, способность отображать не только количественную и качественную характеристику экономической информации, но и движение ее потоков.

Для систем статистического и бухгалтерского учета характерно наличие устойчивых связей, неразрывное единство со средой, во взаимосвязи с которой они проявляют свою ценность. Систему учета можно рассматривать как на микроуровне отдельного экономического субъекта, так и на макроуровне народного хозяйства, в том числе в сравнительном аспекте учета и отчетности разных стран.

Элементы системы учета изменяются со временем. Не остаются постоянными и связи между ними. Как все сложные динамические системы, учет характеризуется большим количеством разных показателей, отображающих состояние ее элементов, входов и выходов информации, количественно измеряемых конкретными числами. На практике количество показателей ограничивается потребностями в информации, необходимой для управления и контроля.

Как уже отмечалось, парадигма должна быть основой практической деятельности, отвечать ее целям, способствовать решению возникающих проблем. Назначение любой полезной

информации – управление объектом или совокупностью объектов управления.

Управление невозможно без первоначальной исходной информации, оно производит и использует новую информацию. Все это вполне вписывается в критерии науки об учетной информации, в ее парадигму. Отличает ее от парадигмы более общей науки информатики наличие в системе счетов и двойной записи. Связанные с ними балансовые теории, исчисление и оценка результатов деятельности экономических субъектов или их совокупностей.

Есть и другие подходы к определению учетной парадигмы. Тот же профессор Я.В. Соколов, признавая в основе определяющей парадигмы концепцию счетов и двойной записи, считает, что одновременно в бухгалтерском учете существуют три другие парадигмы: униграфическая, камеральная и диаграфическая [8, с. 522].

Униграфический учет существовал изначально, включал счета, инвентаризацию, но не требовал двойной записи. Его вели, руководствуясь умением и опытом бухгалтера или подчиняясь воле своих работодателей. Вряд ли имеет смысл искать в униграфическом учете элементы научности и парадигмы.

Камеральная, или бюджетная бухгалтерия ближе к этому: она имеет все признаки системного учета, ведется по регламентированным правилам, но не выявляет финансовый результат деятельности организации, поскольку его нет и быть не может. Нет в составе объектов камерального учета капитала, прибыли и убытков, его главная задача – контроль за использованием сметы бюджетных ассигнований, учет движения денежных средств. В основе парадигмы камерального учета, если его можно считать таковой, счет «Касса», что для научности системы, конечно, маловато.

В полной мере этим требованиям соответствует диаграфический учет. Его система, основанная на использовании всех элементов метода (баланс, счета двойной записи, первичное документирование и отчетность), имеет право на научную парадигму еще и потому, что соответствует общим требованиям других важнейших наук: математики, логики, юриспруденции, информатики.

Довольно большой круг ученых и специалистов считают учебной наукой

Для систем статистического и бухгалтерского учета характерно наличие устойчивых связей, неразрывное единство со средой, во взаимосвязи с которой они проявляют свою ценность.





В составлении и толковании статистического и динамического баланса много субъективного, зависящего от целей их составителя.

балансоведение. К.Ю. Цыганков в монографии «Очерки теории и истории бухгалтерского учета» хотя и признает, что балансовая теория позволяет обосновать только критерий, но не вывести методологию учета, тем не менее считает, что для развития научной науки и практики необходимо, во-первых, «завершить реформацию отечественного баланса, прекратив наконец помещать капитал и прибыль под залогом «Пассив», во-вторых, на основании возрожденной и осовремененной теории разработать новую методику изучения основ бухгалтерии и новый учебник [9, с. 455].

Видеть в балансоведении учетную науку склонен и профессор М.И. Кутер [3, с. 192]. Не отрицая важной роли баланса, являющегося альфой и омегой бухгалтерского учета, с которой он на практике начинается и которым заканчивается, признавая научными принципы, положенные в основание балансовой теории, тем не менее ее следует рассматривать как составную часть науки, а не ее содержание.

К тому же статистический и динамический баланс отражают конечный итог операций по дебету и кредиту счетов, корреспондирующих между собой с использованием двойной записи. Вместе с тем не все статьи баланса представляют собой сальдо счетов Главной книги и могут не иметь с ней ничего общего.

В составлении и толковании статистического и динамического баланса много субъективного, зависящего от целей их составителя. «Как в статистическом балансе можно всегда прийти к любой стоимости актива, так и в динамическом – к любой сумме прибыли, – утверждает в послесловии к известной книге Ф. Обербринкманна «Современное понимание бухгалтерского баланса» [6, с. 363]. Вряд ли такой подход соответствует объективности научного знания, то есть имеет право называться парадигмой.

В своем развитии все науки переживают состояния, которые Т. Кун называет кризисными. В период кризиса парадигма утрачивает способность решать вновь возникающие проблемы и задачи. Это вызывает довольно резкое возрастание профессиональной неуверенности ученых, выражающееся в появлении других конкурирующих гипотез, борьба между которыми

напоминает начальный этап формирования науки, когда еще не было разработанных парадигм.

Смена парадигмы весьма болезненна для научного сообщества, поскольку обычно наука направлена на разработку тех проблем и теорий, существование которых она заведомо предполагает. Новые явления часто не замечают либо вообще выпускают из виду. Ученые в русле зрелой науки не ставят себе целью создание новых теорий. Как правило, они не терпимы и к созданию таких теорий другими. Известно довольно злое в своем сарказме суждение о том, что «Новое в науке побеждает не потому, что прогрессивно, а потому, что старики умирают».

Когда парадигма меняется, происходят существенные изменения в критериях, определяющих правильность как в выборе проблем, так и их решений. Некоторые прежние проблемы могут быть переданы в ведение другой науки или объявлены ненаучными.

Примеров этому из сферы ученой науки можно привести много. Никто сейчас не вспоминает о предмете и методе бухгалтерского учета, считая представление о них тривиальным, о журнально-ордерной форме счетоводства, сальдовом методе учета материалов, ежедневном учете себестоимости и др. В то же время в научные исследования по учету в макро- и микроэкономике широко внедряется информатика и информационные технологии.

Обсуждая пути выхода теоретических представлений о реальной действительности из кризисного состояния, Кун отмечает, что все кризисы заканчиваются одним из трех возможных исходов:

1. Нормальная наука, кризис в конце концов оказывается способной разрешить проблему, порождающую кризис.
2. Проблема, несмотря на все усилия, не поддается решению и оставляется в наследство следующим поколениям ученых.
3. Кризис разрешается в результате научной революции, приводящей к возникновению нового претендента на место старой парадигмы [5, с. 79].

Для учетной науки скорее всего, подходит первый вариант, во-первых, потому что кризисные явления здесь не столь существенны и революционных преобразований не требуют, а во-вторых, существующая

парадигма имеет все возможности для модернизации.

Если считать, что развитие учета зависит от развития макро- и микроэкономики, потребностей управления ими и совершенствования технических средств фиксации и обработки экономической информации, парадигма, ориентированная на использование системы счетов, двойной записи на них и необходимость исчисления результатов деятельности, вполне приемлема, хотя и, безусловно, нуждается в дальнейшем развитии и обновлении.

Модернизировать ее нужно по основным составляющим: номенклатуре счетов национальной народнохозяйственной экономики и плану счетов экономических субъектов, вариантах комбинаций корреспонденций между ними, обоснования выбора критериев и показателей оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности, способов формирования соответствующей информации на базе использования современных технических средств ее фиксации и обработки на электронно-вычислительных машинах.

Попутно это вызывает необходимость решения многих методологических вопросов и проблем учета, таких, как, например, оценка объекта учета по справедливой стоимости, совершенствование структуры различных видов баланса, методов учета затрат и калькулирования, использование учетной информации для управления и др.

Таким образом, современная учетная наука вполне способна решать проблемы преодоления кризисного состояния, не меняя основной парадигмы, но развивая ее в соответствии с новыми требованиями к учетной информации, условиям и возможностям ее формирования и использования. Прежде всего, речь идет о существенном расширении объектов группировки учетных данных в виде обособленных счетов и субсчетов как в бухгалтерском, так и в статистическом учете, использованием для корреспонденции между ними не только двойной, но и, возможно, тройной записи, вроде той которую в свое время рекомендовал автор русской формы счетоводства Ф.В. Езерский.

К его трудам в последнее время проявляют повышенное внимание отдельные западные теоретики учета, в первую очередь на родине идеи

двойной записи в Италии [3, с. 74]. В итоге модернизированная парадигма учета может обеспечить решение задач, которые сейчас не решаются вообще либо не в полной мере решаются существующими традиционными бухгалтерскими методами.

По мнению Ф.В. Езерского, для коммерческих организаций такими задачами в то время были:

- определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени;
- использование только покупных цен (рыночной стоимости) активов, общая оценка активов по себестоимости;
- органическое объединение аналитического и синтетического учетов;
- достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм;
- проведение перманентных инвентаризаций, то есть не сплошных, а выборочных, но постоянных и последовательных проверок наличия ресурсов, долговых требований и обязательств;
- выполнение расчетов на оптимизацию соотношений величин основных и накладных расходов цены и количества продаж (то, что после И. Шера стало называться «мертвой» точкой нулевой прибыли [7, с. 143]).

Указанные цели и задачи значительно опережали свое время, но полностью сохранили свое значение для нашего времени. Сейчас к задачам, решаемым современной парадигмой, следовало бы добавить включение в состав показателей учета и отчетности предприятий информацию, содержащую описание отдельных аспектов его деятельности, например, изменения в конъюнктуре и структуре, стратегии маркетинга, поведении конкурентов, ценообразовании, описании и оценке конкурентных, валютных, технологических, законодательных рисков, инвестиционной системы, специфики корпоративного управления, этики деятельности, информации о топ-менеджерах, о природоохранной деятельности и т.п.

Необходимо обеспечение методологического единства между группировочными признаками, в том числе счетами учета в макро- и микроэкономике.


Современная учетная наука вполне способна решать проблемы преодоления кризисного состояния, не меняя основной парадигмы, но развивая ее в соответствии с новыми требованиями к учетной информации, условиям и возможностям ее формирования и использования.



Следует согласиться с профессором Я.В. Соколовым в том, что «новая теория должна соединить микроуровень бухгалтерии (учет организации) с макроуровнем (учет народного хозяйства) и органически вписаться в систему национальных счетов» [3, с. 317].

Бухгалтерский учет экономических субъектов может стать связующим звеном между информационным обеспечением управления на микро- и макроуровне. Использование принципов и постулатов учетной науки должно быть основой для разумного нормативного регулирования единых правил составления отчетности

и формирования профессионального суждения бухгалтера, представляющего собой добросовестное высказанное мнение о фактах хозяйственной жизни, необходимое для их описания и принятия управленческих решений.

В конечном итоге, любой учет нужен для управления. Парадигма учетной науки должна служить этой цели и развиваться с развитием систем управления на общегосударственном, региональном и отраслевом уровнях и непосредственно в организациях и учреждениях всех отраслей народного хозяйства. 

Любой учет нужен для управления.

### Библиографический список

1. Башилов А.П. К вопросу о преподавании бухгалтерии // журнал Министерства народного просвещения. – 1875. – № X (октябрь).
2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. [отв. ред. Ф.Ф. Бутынец]. – М.: Проспект (ТК Велби), 2005. – 672 с.
3. Взгляд из прошлого в будущее: доклады международной научной конференции «Соколовские чтения». – СПб.: Нестор-История, 2011.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерские термины и определения: учеб. пособие. – Казань: изд-во КГФЭИ, 2008.
5. Кун Т. Структура научных революций. – М.: АСТ, 2013. – 310 с.
6. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: монография. – Пер. с нем./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
7. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учеб. – М.: Магистр, 2009. – 272 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука: сб. статей. – М.: 1С-Публишинг, 2011.
9. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2009. – 462 с.

### References

1. Bashilov A.P. K voprosu o prepodavanii buhgalterii [To the question of teaching accounting] // jurnal Ministerstva narodnogo prosvescheniya. – 1875. – # X.
2. Buhgalterskiy uchet v zarubezhnyh stranah [Accounting in foreign countries]: manual [under ed. by F.F. Butynets]. – M.: Publishing house Prospekt, 2005. – 672 p.
3. Vzglyad iz proshlogo v budushee [View from the past into the future]: lectures of international scientific conference «Sokolovskie chteniya». – SPb.: Nestor-Istoriya. – 672 p.
4. Ivashkevich V.B. Buhgalterskie terminy i opredeleniya [Accounting terms and definitions]: tutorial. – Kazan: Publishing house KGFEI, 2008.
5. Kuhn T. Struktura nauchnyh revolutsiy [Structure of Scientific Revolutions]. – M.: AST, 2013. – 310 p.
6. Oberbrinkmann F. Sovremennoe ponimanie buhgalterskogo balansa [The modern understanding of the balance sheet]: monograph. – Trans. from Germ./ Under ed. by prof. Ya. V. Sokolov. – M.: Finansy i kredit, 2003. – 416 p.
7. Sokolov Ya.V. Istoriya buhgalterskogo ucheta [History of accounting]: manual. – M.: Magistr, 2009. – 272 p.
8. Sokolov Ya.V. Buhgalterskiy uchet – veselaya nauka [Accounting is a fun science]: collected articles. – M.: 1С – Publishing, 2011.
9. Tsygankov K.Yu. Ocherki teorii i istorii buhgalterskogo ucheta [Essays on the theory and history of accounting]. – M.: Magistr, 2009 – 462 p.









ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ