

# Международный бухгалтерский учет



**«Сальдированный» подход к учету выбытия основных средств**

**Контрольные мероприятия по проверке бюджетной сметы казенного учреждения**

**Методика трансформации для ретроспективного отражения изменений в учетной политике**

**Внутренний контроль в организациях внутреннего водного транспорта**

**Квоты на выбросы парниковых газов как объект бухгалтерского учета**



**46** (340) – 2014  
**ДЕКАБРЬ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала  
– [www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru), [www.dilib.ru](http://www.dilib.ru)  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор  
экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.Н. Голда, Н.В. Токарева

**Редакционный совет:**

О.И. Аверина, доктор экономических  
наук, доцент

Н.Э. Бабичева, доктор  
экономических наук, доцент

М.А. Вахрушина, доктор  
экономических наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических  
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат  
экономических наук, доцент

Н.И. Даниленко, кандидат  
экономических наук, доцент

Т.Ю. Дружиловская, доктор  
экономических наук, профессор

Н.А. Ермакова, доктор экономических  
наук, профессор

В.С. Карагод, доктор экономических  
наук, профессор

Е.И. Костюкова, доктор  
экономических наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических  
наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических  
наук, профессор

В.С. Плотников, доктор экономических  
наук, профессор

**Верстка:** М.С. Гранильщикова

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-96-10  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Адрес в Internet:  
<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом  
ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 16.02.2015.  
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.  
Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.  
Отпечатано в ООО «КТК»,  
г. Красноармейск Московской обл.  
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки  
России для публикации научных работ, от-  
ражающих основное научное содержание  
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.  
Журнал включен в Российский индекс  
научного цитирования (РИНЦ).

**Статьи рецензируются.**

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

**46 (340) – 2014 декабрь**

## СОДЕРЖАНИЕ

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Крайнова В.В.* Обоснование направлений развития внутреннего контроля в организациях внутреннего водного транспорта.....2

### УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- *Ситникова В.А.* «Сальдированный» подход к учету выбытия основных средств.....17

### ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КАЗНАЧЕЙСКИЙ КОНТРОЛЬ

- *Даниленко Н.И.* Методические аспекты проведения контрольных мероприятий по проверке бюджетной сметы казенного учреждения.....26

### НАУЧНАЯ ДИСКУССИЯ

- *Дружиловская Т.Ю.* Применение методики трансформации для ретроспективного отражения изменений в учетной политике .....38

### ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Замула И.В., Кирейцева А.В.* Квоты на выбросы парниковых газов как объект бухгалтерского учета на предприятиях Украины .....50

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции.

Subscription at all  
Russian post offices:  
– index 48997 – catalog  
of Rospechat Agency  
– index 83847 – catalog  
of Federal Department  
of Postal Service of Russian  
Federation Pressa Rossii

Online versions: [www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru)  
Registration certificate № 017854  
by the State Committee  
of the Russian Federation on Press.

**Founded by:**  
Publishing house FINANCE and CREDIT

**Published by:**  
Informservice, Ltd.

**Editor-in-chief:**  
Larisa A. Chaldaeava

**Deputy editors:**  
Sergei N. Golda, Nataliya V. Tokareva

**Editorial council:**  
Ol'ga I. Averina, *Ogarev Mordovian  
State Univ., Saransk*  
Nadezhda E. Babicheva,  
*Lobachevsky State Univ., Voronezh*  
Mariya A. Vakhruzhina, *Financial Univ.  
under Government of RF, Moscow*  
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under  
Government of RF, Moscow*  
Marina M. Gurskaya, *Kuban State Univ.,  
Krasnodar*

Nikolai I. Danilenko, *Nosov Magnitogorsk  
State Technical Univ., Magnitogorsk*  
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya,  
*Lobachevsky State Univ.  
of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod*  
Natal'ya A. Ermakova, *Branch of Kazan  
(Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*  
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship  
Univ. of Russia, Moscow*

Elena I. Kostyukova, *Stavropol State  
Agrarian Univ., Stavropol*  
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ.,  
Krasnodar*  
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State  
Univ., Orenburg*  
Viktor S. Plotnikov, *Balakovo Branch  
of Russian Presidential  
Academy of National Economy and  
Public Administration, Balakovo*

**Design:** Marina S. Granil'shchikova  
**Corrector:** Alla M. Leibovich

**Editorial contacts:**  
**Mail address** 111401, P.O. Box 10,  
Moscow, Russia  
**Telephone** +7 (495) 989-9610  
**E-mail** [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
**Website** [www.fin-izdat.ru](http://www.fin-izdat.ru)

© **Publishing house**  
**FINANCE and CREDIT**  
© **Informservice, Ltd.**

Signed to print 16.02.2015  
Format 60x90 1/8. Circulation 1 170.  
Volume 8,0 printer's sheets.  
Printed by KTK, Ltd.,  
Krasnoarmeisk, Moscow region.  
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK  
of the Ministry of Education and Science  
of the Russian Federation to publish  
scientific works encompassing the basic  
matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI  
of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian  
Science Citation Index Database

**All articles are peer-reviewed.**

# International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL  
4 ISSUES PER MONTH

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

**46 (340), December, 2014**

## CONTENTS

### ISSUES ON ACCOUNTING

- *Krainova V.V.* Substantiating the areas of internal control development in inland water transport organizations .....2

### MANAGEMENT ACCOUNTS

- *Sitnikova V.A.* The “balanced” approach to accounting for fixed assets disposal.....17

### STATE TREASURY CONTROL

- *Danilenko N.I.* Methodological aspects of control over budget estimates of a public establishment .....26

### SCHOLARLY DISPUTE

- *Druzhilovskaya T.Yu.* Applying the transformation techniques for retrospective record of changes in accounting policies .....38

### FOREIGN EXPERIENCE

- *Zamula I.V., Kireitseva A.V.* Quotas on greenhouse gas emissions as an object of accounting at enterprises of Ukraine .....50

**Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.**

**This publication may not be reproduced in any form without permission.  
Printed in the Russian Federation.**

УДК 657.008.6:656.62.003

## ОБОСНОВАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ВНУТРЕННЕГО ВОДНОГО ТРАНСПОРТА

*В.В. КРАЙНОВА,*

*кандидат экономических наук,*

*доцент кафедры учета, анализа и аудита*

*E-mail: kvv-nnov@mail.ru*

*Волжская государственная академия*

*водного транспорта,*

*Нижний Новгород*

С учетом закрепленного в законодательстве о бухгалтерском учете с 01.01.2013 требования организации внутреннего контроля всеми хозяйствующими субъектами возрастает необходимость построения в организациях внутреннего водного транспорта (далее – ОВВТ) эффективной системы внутреннего контроля (далее – СВК). Предметом данного исследования являются вопросы организации внутреннего контроля в организациях отрасли.

Целью данной статьи является обоснование направлений развития внутреннего контроля в ОВВТ с учетом их отраслевой специфики.

Методологической базой исследования послужили методы научного познания окружающей действительности, методы отдельных отраслей знаний.

Результаты исследования автора заключаются в следующем:

- 1) выявлены отраслевые особенности, которые необходимо учитывать при организации внутреннего контроля: низкорентабельная деятельность и высокая конкуренция в отрасли; многообразие видов деятельности и

- сезонный характер работы водного транспорта; зависимость объема перевозок от природно-географических факторов, состояния внутренних водных путей и гидротехнических сооружений; законодательное требование организации контроля за судовыми операциями; большой удельный вес в себестоимости перевозок затрат по содержанию флота;
- 2) в соответствии с выявленными особенностями отрасли обоснованы такие основные направления развития СВК, как ориентация внутреннего контроля на реализацию стратегических целей и его организация в разрезе бизнес-процессов; совершенствование бюджетного контроля; построение системы риск-ориентированного внутреннего контроля; дальнейшее совершенствование внутреннего контроля за затратами по содержанию флота.

Представленные в статье результаты исследования будут полезны для широкого круга читателей: научных работников, бакалавров, магистров, аспирантов, преподавателей, а также для работников организаций водного транспорта – бухгалтеров, аналитиков, аудиторов и ревизоров.

*На основании проведенных исследований сформулированы выводы о приоритетных направлениях развития внутреннего контроля в ОБВТ с учетом их отраслевой специфики. Практическая значимость проведенного автором исследования заключается в том, что представленные рекомендации по организации внутреннего контроля могут быть широко использованы в деятельности ОБВТ для реализации стратегических целей и задач на основе информационной базы, формируемой в СВК. Рекомендации, содержащиеся в исследовании, могут служить основой стандартизации внутреннего контроля в ОБВТ.*

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, отраслевые особенности, контроль за затратами, центры ответственности, бюджетный контроль, риск-ориентированный контроль, внутренний водный транспорт

Для эффективного функционирования системы управления в организациях внутреннего водного транспорта (ОБВТ), выполнения ею всех предусмотренных функций необходима действенная система внутреннего контроля (СВК).

В современных условиях ввиду роста конкуренции на мировых и отечественных транспортных рынках, быстрого развития и изменения технологий, увеличивающейся диверсификации бизнеса и усложнения бизнес-проектов управление ОБВТ коренным образом изменяется, что влияет на функционирование ее контрольных систем. В связи с этим внутренний контроль, находясь на всех уровнях управления, приобретает характер основы. То есть гарантией успешной деятельности ОБВТ в конкурентной среде рыночных отношений при прочих равных условиях будет являться эффективный внутренний контроль.

В соответствии с международными стандартами аудита (МСА) под СВК (Internal control) понимается совокупность процессов, разработанных и осуществляемых лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом, в целях обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций и соблюдения законодательства и нормативных актов [22].

Практически не отличается от формулировки в МСА формулировка понятия «система внутреннего контроля» в Правиле (стандарте) аудиторской

деятельности № 8, в соответствии с которым СВК представляет собой «процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам»<sup>1</sup>.

Таким образом, под системой внутреннего контроля в ОБВТ следует понимать процесс, встроенный в текущую деятельность ОБВТ, осуществляемый ее руководителями и всеми сотрудниками для достижения триады целей:

- эффективность и результативность деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Актуальность темы исследования возрастает в связи с тем, что с 01.01.2013 в соответствии со ст. 19 Федерального закона от 06.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»<sup>2</sup> каждый экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль за совершаемыми фактами хозяйственной жизни. В ноябре 2013 г. Минфин России выпустил рекомендации «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»<sup>3</sup>. Рекомендации ориентированы на

<sup>1</sup> Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»: утвержден постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (в ред. постановления Правительства РФ от 22.12.2011 № 1095). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340>.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573>.

<sup>3</sup> Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной

обезличенный хозяйственный субъект и содержат понятие внутреннего контроля, его основные элементы, порядок документирования и организации внутреннего контроля.

В последние годы издано также немало отечественной специальной литературы по внутреннему контролю [2–5, 10–13, 14–16, 18]<sup>4</sup>. В целом в экономической литературе определены его предмет, метод, принципы, однако публикации касаются в основном общих характеристик внутреннего контроля без учета отраслевой специфики. Между тем внутренний контроль создается, главным образом, для оперативного управления экономикой конкретного хозяйствующего субъекта. Организация и методы внутреннего контроля во многом зависят от особенностей производства и управления на том или ином предприятии. Научные разработки по организации внутреннего контроля в ОБВТ практически отсутствуют, хотя эта важнейшая для России отрасль не менее, чем другие, нуждается в совершенствовании экономических методов управления на основе эффективной СВК.

В большинстве ОБВТ внутренний контроль заключается лишь в годовой проверке финансово-хозяйственной деятельности, которая дает оценку результатов проведенных операций в прошлом, так называемый последующий контроль. Это значительно снижает эффективность контроля в процессе подготовки и совершения хозяйственных операций. Таким образом, в судоходных компаниях в настоящее время имеются определенные элементы внутреннего контроля, но отсутствует его комплексная система, ориентированная на отраслевую специфику водного транспорта. Недостаточная научная и практическая проработанность вопросов формирования эффективной СВК в ОБВТ, их высокая значимость и актуальность в современных условиях определили выбор темы данного научного исследования.

---

жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013. URL: <http://www.consultant.ru/law/review/fed/fw2013-12-31.html>.

<sup>4</sup> Шароватова Е.А. Взаимосвязь инструментария внутреннего контроля и управленческого учета // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика. 2011. № 2. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/vzaimosvyaz-instrumentariya-vnutrennego-kontrolya-i-upravlencheskogo-ucheta>.

Остановимся на главных недостатках внутреннего контроля, имеющих место в ОБВТ, которые требуют исправления путем внедрения новых методологических подходов:

– внутренний контроль часто поставляет неадекватную информацию для принятия решений. Известно, что основу для принятия решений в компаниях составляет информация о затратах, выручке и прибыльности. Финансовые показатели, которые отображают эту информацию, показывают результаты прошлого, а это может привести к возникновению противоречий со стратегическими целями судоходной компании;

– внутренний контроль в отрасли концентрируется на финансовых измерителях, а это приводит к игнорированию компаниями нефинансовых показателей, например таких как степень удовлетворенности клиента, качество продукции, сроки поставки, время внедрения новых продуктов, уровень профессиональных навыков персонала и др.;

– традиционный внутренний контроль уделяет мало внимания внешней бизнес-среде. Преобладающие финансовые показатели не могут использоваться в качестве индикаторов раннего предупреждения об изменениях, происходящих в отрасли и непосредственно бизнес-среде судоходной компании. Финансовые коэффициенты, популярные в традиционных СВК, в основном ориентируются на изучение внутренних факторов и не позволяют корректно сравнивать показатели компании с показателями конкурентов, хотя эта информация не менее важна, чем сопоставление достигнутых результатов с поставленными целями;

– построение в отрасли СВК основано на тотальном контроле. Основными слабостями этой концепции являются формальность проверок; трудность своевременного и точного распознавания некорректного управленческого процесса, приведшего к отклонению от стандарта; сосредоточение функций контроля в одном подразделении, что приводит к бюрократизации всего процесса внутреннего контроля; сложность реагирования на новые, актуальные, вызовы и угрозы.

В сфере внутреннего контроля ОБВТ сохраняются следующие проблемы:

– недостаточная эффективность деятельности службы внутреннего контроля;

- несовершенство внутренних регламентов;
- отставание в развитии компетенций и мотивации сотрудников службы внутреннего контроля;
- отсутствие эффективной СВК в дочерних и зависимых обществах;
- недостатки системы контроля за бизнес-процессами;
- слабое развитие технологий компьютерного контроля на корпоративном уровне;
- неполная реализация потенциала внутреннего контроля в противодействии корпоративному мошенничеству.

Требуется пересмотр сложившейся практики организационного представления службы внутреннего контроля. С учетом многоуровневого характера внутреннего контроля в большинстве случаев субъектами внутреннего контроля выступают: ревизионная комиссия, комитет по внутреннему аудиту совета директоров, служба внутреннего контроля (аудита), внутренний аудитор – представитель материнского общества.

Анализ практики функционирования внутреннего контроля в ОБВТ свидетельствует о том, что перечисленные органы контроля осуществляют контрольные функции в традиционных формах ревизии, целью которой является осуществление контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организациями хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. Сложившаяся на предприятиях отрасли традиция применения форм текущего и последующего контроля, на взгляд автора, не от-

вечает стратегическим целям функционирования организаций [7].

Мировой практике известны разные концептуальные подходы к внутреннему контролю. Их применение в ОБВТ сдерживается рядом причин, среди которых можно назвать: недостаточное развитие информационных технологий, отсутствие унификации бизнес-процессов, наличие собственных методик организации внутреннего контроля и сложностей адаптации международного опыта к специфике российской организации бизнеса [18]. Кроме того, в ОБВТ исторически сложилось, что теоретические разработки и практическое воплощение контроля, в отличие от стран с развитой рыночной экономикой, в большей степени сосредоточены на финансовой и хозяйственной составляющих контроля, а не на его управленческом аспекте. В настоящее время назрела необходимость развития концепции внутреннего контроля в ОБВТ, основанной на международном опыте. При использовании этого опыта необходимы адаптация к российским условиям и учет специфики отрасли.

На организацию внутреннего контроля в ОБВТ, по мнению автора, оказывают влияние следующие отраслевые особенности:

1. *Низкорентабельная деятельность судохозяйственных компаний.* Показатель рентабельности характеризует эффективность деятельности ОБВТ. Рентабельность перевозок в организациях отрасли продолжает оставаться значительно ниже действующей процентной ставки Банка России (табл. 1), что делает отрасль не привлекательной для инвесторов. В среднем рентабельность составляет около 5%, чуть выше – по грузовым перевозкам (7,4%), пассажирские перевозки являются нерентабельными, т.е. убыточными (–12,4%).

Таблица 1

Рентабельность перевозок на внутреннем водном транспорте, %\*

Показатель	Годы										Средний уровень ряда
	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Рентабельность перевозок	7,1	0,4	–1,5	6,7	1,9	9,2	5,2	6,6	9,1	4,6	4,9
В том числе:											
– перевозка грузов	8,6	2,5	0	8,2	4,2	12,9	8,9	10,8	11,8	6,4	7,4
– перевозка пассажиров	–9,1	–14,8	–12,0	–4,5	–16,7	–11,1	–14,8	–19,4	–12,5	–9,0	–12,4

\*Составлено автором на основе Центральной базы статистических данных Режим доступа: <http://www.gks.ru/dbscripts/cbsd/DBInet.cgi#1>.