ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Определение места экологического учета в системе видов учета

Исследование экономической сущности социального аудита

Проблемные вопросы теории и практики аудита

Исчисление показателей при оценке финансового результата

Генезис взглядов на экономическую сущность гудвилла

3 (345) – 2015
ЯНВАРЬ

ISSN 2073-5081
9 772073 508158 03

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

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, 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,
С.В. Козменкова,
Н.В. Токарева

Редакционный совет:
Н.Э. Бабичева, *доктор экономических наук, доцент*
А.Н. Бобрышев, *кандидат экономических наук, доцент*
М.А. Вахрушина, *доктор экономических наук, профессор*
В.Г. Гетьман, *доктор экономических наук, профессор*
Н.И. Даниленко, *кандидат экономических наук, доцент*
Т.Ю. Дружиловская, *доктор экономических наук, профессор*
С.В. Козменкова, *доктор экономических наук, профессор*
Е.И. Костюкова, *доктор экономических наук, профессор*
С.В. Панкова, *доктор экономических наук, профессор*
В.С. Плотников, *доктор экономических наук, профессор*
М.А. Штефан, *кандидат экономических наук, доцент*

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
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 16.03.2015.
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, отражающих 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)

3 (345) **– 2015 январь**

СОДЕРЖАНИЕ

СОЦИАЛЬНЫЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

- *Гоголева Т.Н., Бахтурина Ю.И.* Экологический учет в системе видов учета.....2

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Кизилов А.Н., Богатая И.Н.* Исследование экономической сущности социального аудита и его места в системе аудиторско-консалтинговых услуг 14
- *Козменкова С.В., Кемаева С.А.* Аудит: проблемные вопросы и пути развития 31

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Зимакова Л.А., Шпаковская А.В.* Финансовый результат: исторический и методологический аспекты 44
- *Иванов А.Е.* От Дж. Ньюорта до Л.Р. Дикси: краткий обзор исследований гудвилла от первого известного упоминания в литературе и до конца XIX в. 55

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
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. Chaldaeva

Deputy editors:
Sergei N. Golda,
Svetlana V. Kozmenkova,
Nataliya V. Tokareva

Editorial council:
Nadezhda E. Babicheva, *Lobachevsky State Univ., Voronezh*
Aleksei N. Bobryshev, *Stavropol State Univ., Stavropol*
Mariya A. Vakhrushina, *Financial Univ. under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under Government of RF, Moscow*
Nikolai I. Danilenko, *Nosov Magnitogorsk State Technical Univ., Magnitogorsk*
Tat'yana Yu.Druzhilovskaya, *Lobachevsky State Univ. of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod*
Svetlana V. Kozmenkova, *Lobachevsky State Univ. of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod*
Elena I. Kostyukova, *Stavropol State Agrarian Univ., Stavropol*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State Univ., Orenburg*
Viktor S. Plotnikov, *Balakovo Branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Balakovo*
Mariya A. Shtefan, *National Research Univ. Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod*

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
Website www.fin-izdat.ru

© Publishing house FINANCE and CREDIT
© Informservice, Ltd.

Signed to print 16.03.2015
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)

3 (345), **January, 2015**

CONTENTS

SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

- *Gogoleva T.N., Bakhturina Yu.I.* Environmental accounting within the system of accounting types 2

AUDIT ACTIVITY

- *Kizilov A.N., Bogataya I.N.* Studying the economic substance of social audit and its place within the framework of audit and consulting services 14
- *Kozmenkova S.V., Kemaeva S.A.* Audit: critical issues and development paths 31

CHAPTER OF HISTORY

- *Zimakova L.A., Shpakovskaya A.V.* Financial result: historical and methodological aspects 44
- *Ivanov A.E.* From J. Neworth to L.R. Dicksee: a brief overview of the studies on goodwill from the first known mention in literature until the end of the 19th century 55

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.

СОЦИАЛЬНЫЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.37

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ВИДОВ УЧЕТА*

Т.Н. ГОГОЛЕВА,
доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой экономической теории
и мировой экономики
E-mail: tgogoleva2003@mail.ru
Воронежский государственный университет,
Воронеж, Российская Федерация

Ю.И. БАХТУРИНА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета
E-mail: jbakht@mail.ru
Воронежский государственный университет,
Воронеж, Российская Федерация

Предмет/тема. *Возрастание значения экологической информации в процессе принятия экономических решений заинтересованными лицами, а также обеспечения устойчивого развития корпораций обусловило возникновение экологического учета. Несмотря на несколько десятилетий его развития, многие теоретические, организационные и методические положения остаются недостаточно разработанными. Отсутствие единства взглядов ученых и практиков относительно места экологического учета в системе видов учета во многом обусловлено дискуссионным характером мнений о понятии экологического учета, его предмете, объектах, методах и пр.*

Цели/задачи. *Целью исследования является определение места экологического учета в системе видов учета на основе обобщения и критической оценки известных характеристик.*

Методология. *В настоящей работе с помощью анализа, системного подхода к обоснованию теоретических, организационных и методических положений экологического учета уточнено его место в системе оперативного, бухгалтерского, статистического, социального учета.*

Результаты. *Результатами исследования являются авторские определения экологического учета, а также экологической отчетности, отличающиеся от известных составом объектов, информация о которых содержится в отчетности. Развито представление об объектах экологического учета, которые предложено группировать в две группы (объекты бухгалтерского учета, связанные*

* Статья подготовлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Воронежском государственном университете.

с экологической деятельностью, и объекты – антропогенные факторы), а также обозначать их составные части. Введено новое понятие «факты экологической жизни». Проведена сравнительная характеристика принципов, функций, предмета, объектов, субъектов, методов, измерителей экологического учета с аналогичными элементами оперативного и статистического учетов, приведен состав экологической отчетности.

Выводы/значимость. *Сделан вывод о том, что экологический учет является частью традиционной учетной системы экономического субъекта, включающей оперативный, бухгалтерский и статистический учет, и может осуществляться как отдельно, так и в системе социального учета. Практическое использование результатов исследования может во многом способствовать более достоверному определению результативности и эффективности экологической деятельности корпораций.*

Ключевые слова: *экологический учет, экологическая отчетность, промышленное предприятие, экологическая деятельность, объект экологического учета, факт экологической жизни, субъект экологического учета, метод, социальный учет*

Возникновение среди широкого круга заинтересованных лиц озабоченности результатами и последствиями экологической деятельности экономических субъектов обусловило необходимость формирования массива экологической информации и стало основой для возникновения и развития экологического учета.

В настоящее время его используют экономические субъекты, прежде всего крупные промышленные предприятия, расходы, обязательства и последствия экологической деятельности которых существенны для объективной оценки стоимости компаний, а также для повышения инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности. Многие крупные организации сталкиваются с проблемами организации и ведения экологического учета чаще всего в связи с тем, что теоретические, организационные и методические положения этого вида учета все еще недостаточно разработаны. Кроме того, открытым остается вопрос самого определения экологического учета, отсутствует единство взглядов на его объекты, не сформировано однозначной позиции ученых по поводу места экологического учета в системе видов учета.

Прежде всего следует отметить, что ни в западной, ни в отечественной науке и практике нет единства мнений о сущностных характеристиках экологического учета, позволяющих сформулировать его адекватное определение.

В 1992 г. на конференции Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию (встрече «Планета Земля» на высшем уровне в Рио-де-Жанейро) была предложена концепция экологического учета как инструмента проведения последовательной политики в области устойчивого развития [11]. В Рекомендации 1653 «Об экологическом учете как инструменте устойчивого развития» Парламентской ассамблеи Совета Европы (2004) экологический учет представлен как система, которая может использоваться для выявления, организации, регулирования и представления данных и информации о состоянии окружающей среды в натуральных и стоимостных показателях.

В целом экологический учет промышленных предприятий зарубежными исследователями понимается как совокупность методов внутреннего управленческого учета, финансового учета для целей внешней отчетности, а также анализа затрат и результатов фактической производительности.

Среди российских ученых также нет однозначной точки зрения на понятие экологического учета. К.С. Саенко дает его определение как упорядоченной системы сбора, регистрации и обобщения информации в натуральном и денежном выражении о природных ресурсах, экологических обязательствах, хозяйственных операциях природоохранной деятельности организации путем сплошного, непрерывного документального учета природопользования хозяйствующего субъекта [13].

В исследовании «Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности» (Орел, 2005) Е.В. Ильичева рассматривает экологический учет как сегментарную область бухгалтерского учета, представленную в виде системы сбора, регистрации и обобщения информации, которая обеспечит возможность выявления, оценки, планирования и прогнозирования, контроля и анализа экологических затрат и экологических обязательств. Л.В. Чхутиашвили представляет экологический учет как процесс отражения в системе бухгалтерского учета при-

родоохранных затрат и обязательств организаций, а также социоэколого-экономических результатов деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления бизнесом и достижения оптимальной эколого-экономической ниши на рынке товаров и услуг [19].

По мнению Н.Н. Рубановой, представленному в исследовании «Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов» (Орел, 2005), бухгалтерский экологический учет – это процесс сбора, регистрации, обобщения и отражения в системе природоохранных затрат, природных активов, экологических фондов, резервов и обязательств, а также результатов деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления и определения экологического потенциала предприятия.

В понятии экологического учета Л.П. Лазарева объединяет информационную функцию и экологическое управление, что обычно ассоциируется с учетом природных ресурсов, который в свою очередь определяется как сбор и аналитическое суммирование сведений о количестве и качестве имеющихся природных ресурсов для организации их рационального использования, планирования хозяйственной и природоохранной деятельности, прогнозирования тенденций развития отраслей природопользования и изменений окружающей среды в текущий период и в перспективе. С.М. Шапигузов и Л.З. Шнейдман определяют экологический учет как систему учета природоохранной деятельности.

В приведенных определениях экологического учета прослеживается общий подход к тому, что его объект прежде всего представлен природоохранной деятельностью, а это не вполне точно, так как охрана природы не является функцией предприятий. По отношению к этим экономическим субъектам более целесообразно использовать понятие экологической деятельности. Кроме того, понятие экологического учета основано на законодательно закрепленном определении бухгалтерского учета с отражением специфики объектов.

Обзор дефиниций экологического учета позволяет представить уточненное его определение. Экологический учет – формирование документированной систематизированной информации об экологической деятельности экономического субъекта в соответствии с требованиями к учетной информации и составление на ее основе экологической отчетности. При этом экологическая отчетность – это отчетность о видах экологических активов, доходов и расходов, источниках финансирования экологической деятельности экономического субъекта, а также о его антропогенном воздействии на окружающую среду (техническом, химико-биологическом, физическом).

Одним из важных положений, формирующих представление об экологическом учете и его месте в системе видов учета и не имеющих единства взглядов ученых, является определение его объектов. Е.В. Ильичева в качестве основного объекта экологического учета определяет природоохранную деятельность организации.

С таким мнением авторы статьи могут согласиться лишь частично. Такого рода деятельность по отношению к экономическому субъекту, не являющемуся организацией государственного сектора, более уместно обозначать как экологическую деятельность. Кроме того, именовать объекты экологического учета общим понятием «экологическая деятельность» недостаточно, так как оно не в полной мере раскрывает их особенности и является, если более точно, его предметом. К.С. Саенко большее внимание уделяет вопросам учета расчетов по платному природопользованию, текущих затрат и капитальных вложений в природоохранную деятельность, т.е. тем объектам экологического учета, информация о которых может быть сформирована в процессе бухгалтерского учета. К.С. Саенко исследует также систему статистической отчетности, которая формируется в ходе экологической деятельности [13]. Ю.Ю. Смольникова обращает внимание на важность формирования информации об ущербе, наносимом промышленными предприятиями окружающей среде [15]. И.В. Замула, А.Л. Липова, В.В. Травин исследуют экологические обязательства потребителей как объект бухгалтерского учета [4], экологические доходы и расходы, финансовые результаты от экологической деятельности [5].

Близкую им позицию занимает М.А. Потехина, принимающая участие в дискуссии по вопросу учета экологических активов, обязательств и расходов [10]. Учету эколого-экономического

результата землепользования, добавочного экологического капитала посвящены работы Е.А. Шелухиной и С.Г. Вегера [2, 20]. Ю.А. Суслова придает особую важность рассмотрению порядка учета экологических платежей [17].

Схожую позицию представляет Л.В. Масько, уделяя внимание не только формированию информации об экологических активах и обязательствах, но и соответствующему аудиту [9]. Из всех возможных объектов учета экологической деятельности Н.Г. Сапожникова и Эльвия Бурхан Кхудхур Мохаммед Али исследуют капитальные вложения, текущие расходы, а также источники финансирования этого вида деятельности: собственные средства корпорации, государственную помощь, заемные средства [14]. Эти труды и работы других авторов [6–8, 18] вносят значительный вклад в развитие представлений об объектах экологического учета, но не являются исчерпывающими.

В связи с тем, что экологическая деятельность характеризуется не только финансово-хозяйственными показателями, предлагаем выделять в составе объектов экологического учета две группы:

1) объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью;

2) объекты – антропогенные экологические факторы.

В свою очередь объекты бухгалтерского учета, связаннее с экологической деятельностью, можно разделять на группы, отражающие традиционное представление о двойственном характере предоставляемой информации об объектах бухгалтерского учета (см. рисунок).

К активам, связанным с экологической деятельностью, относятся внеоборотные активы (нематериальные активы, результаты исследований и разработок, основные средства и др.) и оборотные активы (отходы, запасы, используемые в процессе эксплуатации основных средств экологического назначения и др.). Доходы от экологической деятельности могут представлять собой доходы от продажи энергии, отходов, предоставления в пользование основных средств экологического назначения, оказания услуг лабораторий и др.

Под фактами экологической жизни следует понимать сделки, события, операции, способные повлиять на состояние экологических активов, экологические доходы и расходы, источники финансирования экологической деятельности, а также антропогенное воздействие на окружающую среду.

Объекты по видам экологических расходов представлены авторами на основе традиционного их разделения в бухгалтерском учете и в соответствии с письмом Минфина России от 27.05.2011 № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».

Текущие экологические расходы включают связанные с экологической деятельностью:



Объекты экологического учета