

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ  
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНСТРУМЕНТ РЕАЛИЗАЦИИ  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Магистерская диссертация  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
очной формы обучения, группы 06001610  
Клименко Эльмиры Ивановны

Научный руководитель:  
к.э.н., доцент Кучерявенко С.А.

Рецензенты:  
д.э.н., профессор кафедры  
«Финансы, инвестиции и  
инновации» НИУ «БелГУ»  
Веретенникова И.И

Главный бухгалтер ООО «ЖКХ  
Химик» Чумаченко И.В.

**БЕЛГОРОД 2018**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава 1. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК СИСТЕМООБРАЗУЮЩИЙ ФАКТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ.....	11
1.1. Понятийный аппарат учетной политики.....	11
1.2. Правовые аспекты регулирования формирования и использования учетной политики.....	21
1.3. Формирование и раскрытие управленческого аспекта учетной политики в условиях рыночной экономики.....	38
Глава 2. ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ХИМИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ НА МОДЕЛИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ.....	43
2.1. Экономико-статистический анализ состояния химической промышленности.....	43
2.2. Классификация затрат в химической отрасли для целей управленческого учета.....	57
2.3. Влияние отраслевых особенностей на выбор метода учета затрат....	70
Глава 3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ХИМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ.....	78
3.1. Типизация стратегических управленческих затрат на предприятиях химической отрасли.....	78
3.2. Разработка фрагмента управленческого плана счетов в отношении стратегических затрат.....	81
3.3. Отраслевые особенности содержания статей калькуляции в организациях химической промышленности.....	85
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	89
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	97
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	108

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В современном мире учетная система самостоятельно формируется хозяйствующими субъектами на основе разработанной и утвержденной учетной политики, строящейся на базе единых законодательных и методических основ, индивидуальных условий хозяйствования, а также в зависимости от специфики деятельности. Учетная политика – это важнейший инструмент эффективного управления и долгосрочного развития хозяйствующего субъекта, который позволяет сформировать систему учета, анализировать, моделировать учетный процесс, исходя из выбранной и реализуемой стратегии развития субъекта, независимо от вида экономической деятельности. Стремительное развитие управленческого учета в российской экономике создает потребность в формировании внутренней локальной документации для регулирования и функционирования управленческого учета. Одними из важнейших установок формирования учетной политики являются отражение скрытых резервов повышения эффективности учетной системы, правильно сформировать и оценить возможности хозяйствующего субъекта. Грамотно составленная учетная политика для целей управленческого учета может предоставить экономическим субъектам, стремящимся утвердить или расширить сферу своего экономического влияния на рынке, определенные дополнительные возможности. Для большинства организаций наличие управленческого учета как такового и соответствующего документального обоснования все чаще становится лишь вопросом времени.

Помимо всего прочего современные условия экономической деятельности организаций несут в себе множество стратегических неожиданностей по причине усиления конкурентной борьбы, смены приоритетов в использовании технологий и инноваций в производстве и управлении, усложнения экологической и политической обстановки и т.п. Основная сложность организации оптимизированной управленческой системы

на уровне предприятий заключается в отсутствии единой законодательной и методологической базы регулирования со стороны государственных структур. Потому выявленная проблема российского учета остается до сих пор актуальной и продолжает возлагаться на профессиональное суждение и опыт бухгалтеров, экономистов или иных организационных структур экономических субъектов в отдельности. Другими словами – учетно-аналитическая система в виде управленческой учетной политики не только может, а должна стать важнейшим элементом системы управления хозяйствующего субъекта.

Указанные обстоятельства предопределяют актуальность темы диссертационного исследования и позволяют сформулировать его основные цели и задачи.

**Цель и задачи диссертационной работы.** Целью диссертационного исследования является усовершенствование методологии формирования управленческой учетной политики для предприятий химической промышленности Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели были выделены соответствующие задачи для последующего их решения:

1. Проследить историческую интерпретацию семантической сущности термина «учетная политика», «затраты» для последующей обобщающей формулировки их с позиции автора. А также обосновать или опровергнуть потребность в подразделении дефиниции «учетная политика» на аспекты: бухгалтерский, налоговый и управленческий.

2. Исследовать нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в отечественной практике.

3. Выделить и охарактеризовать управленческий аспект учетной политики организации с целью ознакомления с базовыми принципами формирования учетной политики в разрезе управленческого учета.

4. Рассмотреть предпосылки развития химической промышленности в разрезе производства органических и минеральных удобрений в России и в

Белгородской области, а также выделить факторы, обуславливающие стратегическое и тактическое развитие ее представителей.

5. Типизировать стратегические управленческие затраты на основе принципа соответствия критическим областям функционирования предприятия химической отрасли под воздействием внешних угроз при подготовке управленческой учетной политики.

6. Отобразить типизацию стратегических затрат в рекомендуемом фрагменте управленческого плана счетов предприятия.

7. Адаптировать содержание статей затрат калькуляции под российские рыночные реалии, требования мирового рынка и под отраслевые особенности обрабатывающего производства, правильное понимание которых позволит более грамотно их сгруппировать и как следствие выработать действенные механизмы по их снижению.

**Объектом диссертационного исследования** является деятельность учетного и управленческого аппарата как одного из подразделений, сформированных в рассматриваемых экономических субъектах химической промышленности. Первичная и иная документация, внутренняя нормативная регламентация экономических отношений рассматриваются как осязательная форма учетного процесса.

**Предмет исследования** – теоретико-методологическая база и практико-ориентированные действия, направленные на моделирование эффективной учетной политики для целей управленческого учета как общеорганизационного регламента хозяйственной деятельности предприятия.

**Теоретическая основа исследования.** Степень изученности данной темы диссертационного исследования не является низкой, и потому не представляется возможным избежать представления к нашему пониманию некоторых наиболее близких вариаций трактовки предмета исследования различными учеными, представителями высших учебных заведений, непосредственно экономистов и бухгалтеров, вместе с тем можно выделить не так много точек зрения различных авторов в понимании сущности данного

предмета. Однако на основе аргументированного выбора понятийного аппарата и развития соответствующих тезисов в каждом разделе диссертации будет предложен новый взгляд на составляющие компоненты учетной политики и структурирована накопившаяся информация. Материалом для исследования послужили следующие источники данных:

- нормативно-правовые акты, методические и проектные материалы (Международные стандарты финансовой отчетности, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы в сфере бухгалтерского и налогового учета, концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, приказы министерств РФ, соответствующие положения по бухгалтерскому учету, постановления министерств РФ, информации министерств РФ, письма департаментов РФ и т.п.);

- отечественная учебно-методическая литература, словари (В.В. Авдеев, З.Ш. Бабаева, П.С. Безруких, М. А. Вахрушина, А. В. Ильина, Н. Н. Илышева, Т.П. Карпова, И. Н. Ложников, В.И. Мухин, М.И. Силин, Л.В. Чистякова, О.А. Красноперова, Т. А. Шмален, А. Г. Поршнева и др.);

- отечественная научная литература, материалы научно-практических конференций и семинаров, журналов (А.А. Антопольский, А. Байков, В. Серов, Ю. В. Бутрина, А.В. Волкова, А.В. Глущенко, И.В. Яркова, Г.И. Дегтев, Е. Диркова, Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, Е.С. Замбжицкая, Е.Ю. Щепотьева, В.П. Точилкина, В.А. Константинов, С.М. Корейцева, А.В. Куликова, Е.Л. Кулякина, П.П. Лабзунов, П.С. Мазаева, И. Е. Мизиковский, С.Н. Поленова, М. А. Сафохина, С.Н. Сахчинская, С.С. Сержук, Я.В. Соколов, Е.Н. Таранова, Л.Р. Ермакова, Ж.А. Бубырева, С.И. Филиппенков и др.).

**Методологическая основа.** Поставленная цель в данной работе и соответствующие задачи предопределили применение научных методов экономического исследования:

I. Количественные и качественные логические методы:

- метод когнитивной интерпретации используемой информации, в частности плюрализма значений требуемых дефиниций, а также метод

аналогий для достижения рационального понимания сущности свойств экономических фактов и явлений;

- функциональный анализ с целью совершенствования технической составляющей объекта при помощи учетной политики;
- метода идеализации для приведения сложных систем под условную общую базу;
- метод сравнения для выявления общих и отличных характеристик, касающиеся учетных политик различного уровня в их взаимосвязи с реальностью;
- метод экономической индукции позволяющий, к примеру, образовать экономическое понятие «учетная политика» и понятийный аппарат по теме, построить классификацию затрат и т.п.;
- экономический синтез соединяет разделенные прежде фрагменты исследования в новые понятия, принципы и концепции;
- метод экономической дедукции, к примеру, для выдвижения предположительных гипотез в отношении ключевых составляющих учетной политики и деятельности экономических субъектов;
- экономический анализ в статистическом и экономическом исследовании позволит сгруппировать данные по какому-либо признаку (например, разложение счетов бухгалтерского учета на субсчета по аналитическому признаку) и т.п.

## II. Нелогические методы:

- экономическое наблюдение как восприятие фактов хозяйственного мира, доставляющие материал для научного экономического исследования для последующего использования в теоретических моделях и построениях;
- исторический метод в экономическом исследовании хозяйственных процессов, событий и фактов в хронологической последовательности;
- экономическая вера как убежденность в наличии тех или иных экономических фактов и т.п.

**Научная новизна диссертационной работы** заключается в следующем:

- Выдвинуто предположение об отсутствии надобности давать определение единичного термина «учетная политика для целей бухгалтерского учета» и «для целей налогового учета», обозначающие конкретную систему.
- Предложено на законодательном уровне охарактеризовать управленческий аспект учета, как было сделано в отношении других. Что предопределило бы не использование термина «учетная политика в целях управленческого учета».
- Предложена характеристика управленческого аспекта учетной политики.
- Систематизированы наиболее характерные методы учета затрат на производство, применяемые в организациях химической промышленности, а именно: попроцессный, попередельный и позаказный методы.
- Сформирована классификация стратегических затрат в разрезе базовых критических областей деятельности предприятий химической отрасли.
- Предложен фрагмент управленческого плана счетов учета стратегических затрат химической промышленности.
- Выдвинут перечень калькуляционных статей затрат с их краткой характеристикой, адаптированный под особенности отрасли.

**Теоретическая значимость диссертации** заключается в комплексном исследовании теоретических составляющих как терминологии, классификации, предопределен механизм формирования не только самой учетной политики, но и отношений, складывающихся между бухгалтерами и руководством, и у сотрудников не управленческого состава. Полученные данные расширяют и углубляют полученные знания не только автора, но и могут быть использованы в учебном процессе при обучении профессионалов как экономических направлений, так и неэкономических, но синтезирующих с ними.

**Практическая значимость.** В процессе диссертационного исследования автором был сопоставлен, проанализирован и синтезирован информационный материал, включающий не только различные мнения ученых и понятийный



аппарат как таковой, но и критически оценена сложившаяся научно-практическая ситуация в отношении учетной политики как инструмента реализации управленческого учета организации. Полученные результаты, представленные в данной работе, могут быть использованы в хозяйственной деятельности экономических субъектов химической промышленности в качестве рекомендательных регламентов, позволяющих систематизировать и оптимизировать уже сложившуюся учетную и смежную с ней структуру или быть фундаментом первоначального составления организационно-технической базы только что созданных организаций.

**Апробация результатов исследования и публикации.** Основные положения и результаты исследования обсуждались на II Международной научно-практической конференции «Инновационное развитие современной науки: проблемы, закономерности, перспективы» (г. Пенза, апрель 2017 г.); на XIII Всероссийской научно-практической конференции «Социально-экономические и естественно-научные парадигмы» (г. Ростов н/Д, март 2018г.). А также была опубликована статья в научно-практическом журнале «Аллея Науки» (г. Томск, апрель 2018г.).

**Объем и структура диссертационной работы.** Диссертация в соответствии логической последовательности и причинно-следственных взаимосвязей состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и одного приложения.

Во введении раскрывается актуальность выбранной темы диссертационного исследования, формулируется цель и основные задачи работы, выделяется предмет и объект исследования, а также описывается практическая, теоретическая значимость и научная новизна.

В первой главе приведены для критического анализа существующие интерпретации дефиниции «учетная политика» в рамках государственного нормативного регулирования с последующим сопоставлением и приведением предложений представителей экономического направления. Определена роль управленческого аспекта учетной политики в условиях рыночной экономики.

Во второй главе выделены отраслевые особенности химической промышленности и отражено их влияние на моделирование учетной политики, а именно на классификацию затрат для целей управленческого учета, на выбор методов учета. Произведен экономико-статистический анализ состояния химической промышленности Российской Федерации.

В третьей главе приводятся рекомендации по совершенствованию методологии формирования учетной политики для предприятий химической промышленности: сформирована классификация стратегических затрат в разрезе базовых критических областей деятельности предприятий химической отрасли; предложен фрагмент управленческого плана счетов учета стратегических затрат; выдвинут перечень калькуляционных статей затрат с их краткой характеристикой.

В заключении обобщены основные результаты диссертационного исследования, сделаны теоретические выводы и сформулированы практические рекомендации по теме магистерской диссертации.

Основной текст исследования содержит 12 таблиц и 21 рисунок. Общий объем диссертационной работы составляет 108 страниц.

# **Глава 1. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК СИСТЕМООБРАЗУЮЩИЙ ФАКТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ**

## **1.1. Понятийный аппарат учетной политики**

В рамках данного диссертационного исследования начнем изучение научных трудов в виде статей, диссертаций, рефератов и т.п. для формирования первого «впечатления» и понимания понятийного аппарата в отношении «учетной политики» и взаимосвязанной с ней терминологии.

На сегодняшний день существует ряд проблемных вопросов, относящихся к лингвистике в целом и к терминологии, в частности. Стремление в исследовании увеличить степень однозначности термина представляется принципиально недостижимым, так как особенности языка, для которого характерны не однозначность, а многозначность (термины представляют собой одну из подсистем языка: создаются и функционируют по тем же законам, что и общеупотребительные языковые единицы) оказывают существенное влияние на любую терминосистему [66, с.60]. Бухгалтерская терминологическая синонимия, вытекающая из лингвистики, создает некоторые сложности в сфере профессиональной коммуникации.

Приведем для критического анализа существующие дефиниции в рамках государственного нормативного регулирования с последующим сопоставлением и приведением предложений представителей экономического направления, в частности, бухгалтерского учета.

Термин «учетная политика» вошел в употребление в СССР в конце восьмидесятых годов в качестве вольного перевода на русский язык английского словосочетания (англ. «accounting policy»), употребляемого в стандартах Совета по Международным стандартам финансовой отчетности, IASB (прежде – Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета, IASC). В начале 1992 г. этот термин был впервые закреплен в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской

Федерации, а широкое распространение на практике получил после введения в действие первого стандарта по бухгалтерскому учету ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия». Вариант перевода английского термина, тождественный иностранной терминологии на территории России, приводится в документе, который следует применять в соответствии с актуальными изменениями в Налоговом кодексе РФ и в иных нормативных актах, лежащих в основе Методических рекомендаций [33].

После начала реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в 1992 году в связи с переходом на применение международных стандартов стала актуальной разработка и уточнение положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и внедрение их в российскую практику. Ознакомимся с определениями из первоисточников поэтапно согласно изданию соответствующих документов.

Одним из таких требуемых и пробных стандартов было Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/94 [54] (документ утратил силу в связи с изданием нового Положения).

Проведенный анализ терминологических единиц на материале перевода «accounting policy» и ПБУ 1/94 позволяет определить следующие тождества и различия в семантической структуре термина «учетная политика»:

1. Отличие первой части обоих определений проявляется только в формальной структуре без значительного изменения содержательного характера, т.е. синонимия таких единиц как «принятая» и «выбранная» совокупность способов ведения бухгалтерского учета, включающих первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка, итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности;

2. В английском варианте во второй части термина делается раскрытие понимания такой составляющей дефиниции как «существенные способы ведения бухгалтерского учета». Однако, акцент существенности делается в отношении достоверности оценки финансового положения, движения денежных средств и финансового результата деятельности;

3. В противовес национальный стандарт совершает уточнение именно «способов ведения бухгалтерского учета», т.е. методы группировки и оценки: фактов хозяйственной деятельности, погашения активов; приемы документооборота, инвентаризации; способы применения счетов; системы: регистров, обработки информации; и иное.

Первая редакция ПБУ 1/94 была в форме Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 [53], которая утратила силу в связи с изданием Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [51], не противоречащего Федеральному закону № 402-ФЗ. В нем представляется действующее в настоящее время понимание предмета исследования.

Сравнение дефиниций ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 позволяет свидетельствовать о варьировании многословных терминов – суть данного явления заключается в изменении формы термина для обозначения одновременного одного и того же предмета. Таким образом, преобразования ПБУ 1/98 не затронули семантическую сторону понятия. Вместе с тем хотелось бы акцентировать внимание на такое словосочетание как «для целей настоящего Положения» (ПБУ 1/2008). Создается впечатление, что определение действует только в рамках настоящего Положения (ПБУ 1/2008), т.е. сужает сферу его применения; с другой стороны – Положение действует в части, не противоречащей ФЗ РФ № 402-ФЗ, который в свою очередь регламентирует и унифицирует взаимоотношения *бухгалтерского учета* (курсив наш. – К.Э.), но согласно пп. 5 ст. 2 он [ФЗ № 402-ФЗ] не применяется при создании информации для внутренних целей, отчетности для кредитных организаций и иной отчетности, в рамках которой не предусматривается применение данного закона.

Установлено, что перед нами локальный термин [2], применение которого ограничено рамками бухгалтерского учета и отчетности (при исследовании было обнаружено закрепление термина оговоркой «для целей настоящего

Положения»). По всей видимости, данный факт обусловлен предметной областью соответствующих нормативных актов (ПБУ 1/2008 и ФЗ № 402-ФЗ).

Обратимся теперь ко второму семантическому отличию – «системы регистров» и «организация регистров». А.А. Богданов [64, с.89] признает под термином «организация» общую абстрактную форму организованного целого и определяет как предельно общее понятие для любой статической системы; «система» подразумевает собой организацию в статике, т.е. некоторое зафиксированное упорядоченное состояние чего-либо на текущий момент времени. Данный факт не умаляет логического умозаключения, что существует системная динамика как вариант развития системы во временном пространстве, иначе говоря – не отрицает возникновения неких новых систем с присущими только им взаимосвязями, структурой, функциями, принципами и т.п. Таким образом, данные понятия между собой тождественны и, по сути, дают нам право сводить к минимуму степень различия в дефинициях Министерства финансов РФ: «система регистров» и «организация регистров».

Также стоит отметить еще одно критическое замечание – практически во всех нормативных актах приводится некий перечень способов ведения учета, который, теоретически, является «исчерпывающим», поскольку Министерство финансов РФ и другие органы указывают их через запятую и в конце не обозначается иная вариантность в виде, например, «и т.п.», «и другие», «и иные соответствующие методы и приемы ведения учета». При дальнейшем анализе данный критерий будет учтен для формулирования оптимальной дефиниции.

Выше рассмотренный термин должен применяться в части, не противоречащей Федеральному закону № 402-ФЗ, а именно: «Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику» [39]. Подчеркивая локальность термина «учетная политика» в вышеупомянутых нормативно-правовых актах, мы в соответствии с этим обнаруживаем универсальность понятия «учетная политика» в федеральном законе, с оговоркой – «...ведения...бухгалтерского учета». Т.е.

пользователи данных нормативных источников должны правильно понимать термин только в отношении бухгалтерского учета.

Таким образом, логическое рассуждение в понимании термина «учетная политика» в рамках бухгалтерского учета без сопоставления с налоговым приводит нас к следующему заключению: нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в РФ к настоящему времени дает определение, указанное в последней редакции ПБУ 1/2008, не противоречащее ФЗ № 402-ФЗ (поскольку здесь используются абстрактные языковые единицы без уточнений – «совокупность способов ведения бухгалтерского учета»).

Налоговое законодательство трактует «учетную политику» в части 1 Налогового кодекса РФ [38], где абзац введен Федеральным законом № 137-ФЗ [40]: совокупность способов учета, определения, признания и распределения доходов и расходов, а также показателей деятельности в рамках налогообложения. В части 2 Налогового кодекса РФ [37] не приводится определение «учетной политики», но в данном документе имеются многочисленные ссылки для обращения к учетной политике, где должны быть указаны те или иные методы учета элементов налогообложения.

В связи с тем, что работа по проекту положения «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Учетная политика некредитных финансовых организаций» приостановлена, экономические субъекты (согласно п. 2 ст. 8 ФЗ № 402-ФЗ) формируют учетную политику в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. В отношении некредитных финансовых организаций Центральный Банк РФ поясняет следующее: организации, применяющие с 01.01.2017г. соответствующие отраслевые стандарты (ОСБУ для НФО), формируют учетную политику исходя из ПБУ 1/2008, ОСБУ для НФО и Международных стандартов финансовой отчетности [44].

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [32], призванный улучшить надежность экономической информации отчетности и обеспечить сопоставимость данных, предлагает свое разъяснение

«учетной политики». Из определения невооруженным глазом можно выделить следующую линию понимания объекта – учетная политика определяет методологию формирования именно отчетности, а не самого процесса ее достижения, в противном случае – Федеральный закон РФ первостепенную важность отдает именно «ведению учета», его способам и приемам.

Изучив научные статьи в отношении понимания сущности учетной политики, можно выделить не так много точек зрения различных авторов.

Обратимся к научному труду независимого эксперта Филиппенкова С.И. [70], который приводит критический анализ в первую очередь – статьи Т.Ю. Дружиловской и Т.Н. Коршуновой [14], имеющие следующую общую для большинства авторов точку зрения: любое научно обоснованное определение учетной политики должно непосредственно ссылаться на нормативные документы, т.е. либо учетная политика есть внутренний нормативный документ, либо дается ссылка на приказ об учетной политике (единый или отдельный для соответствующего учета) и на другие нормативные акты. И преимущественно ссылка дается в основном на приказ о соответствующей учетной политике, т.е. все логические рассуждения сводятся к тому, что именно они определяют учетную политику как внутренний нормативный документ, а не он сам по себе.

В частности, Дружиловская Т.Ю. [14, с.9] определяет учетную политику как «совокупность принципов, методов, способов, приемов учета, выбранных организацией из перечня допустимых соответствующими нормативными документами или разработанных организацией самостоятельно в случае отсутствия необходимых регламентаций в нормативных документах в целях, предусмотренных соответствующим видом учета», на что Филиппенков С.И. комментирует данное утверждение следующим образом: «надо отдать должное авторам этой статьи: определение, данное ими, – это хоть и неудачная, но все же попытка связать учетную политику с нормативными документами. И справедливости ради надо отметить, что со своей формулой «учетная политика = внутренний нормативный документ» они не так уж и одиноки». Такие же



взгляды разделяют: Поленова С.Н. [58], Авдеев В.В. [1], Чистякова Л.В., Красноперова О.А. [68], Байков А., Серов В. [4] и др.

Итак, мы определили – в дефиниции «учетная политика» авторы большинства научных работ выделяют ключевой момент в привязке перечисленных принципов, методов, способов и т.п. к соответствующим нормативным документам, в которых бы они описывались. А именно – приказы об учетной политике или в единичных случаях и сама учетная политика.

Нам трудно абсолютно разделить приверженность большинства ученых в понимании под учетной политикой в основном только приказы об учетной политике как основной нормативно-правовой документ. Тогда у нас возникает недопонимание в оценке значимости учетной политики как самостоятельной единицы и ее правовой силы.

Недостатком, на наш взгляд, выбора исключительно данного подхода заключается в том, что ученые пытаются охватить многочисленные стороны финансово-хозяйственной деятельности организации только в форме единственного документа – учетная политика и ее приказ. Впрочем, об этом они же и говорят: путем суммирования всевозможных способов, принципов и т.п. ведения учета в итоге получим громоздкую нечитаемую учетную политику.

В противовес вышеизложенной позиции некоторые специалисты пытаются выдвинуть более законодательно совершенный вариант, вынося на первый план актуальность неразработанности такого понятия как «стандарт экономического субъекта». В соответствии со статьей 21 ФЗ № 402-ФЗ к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1. федеральные стандарты;
2. отраслевые стандарты;
3. рекомендации в области бухгалтерского учета;
4. стандарты экономического субъекта.

Наше внимание приковано, в частности, к учетной политике как элементу федеральных стандартов, в отношении которого более-менее имеются разъяснения в различных документах правового характера. Но в законе

выделяется такой элемент как «стандарты экономического субъекта», предназначенные для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Данную позицию активно пытается развить Е. Диркова [13] в своей научной статье, где стандарт рассматривается как самостоятельный внутренний нормативный документ, определяющий учетную политику организации. Об этом свидетельствует следующая цитата: «Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусматривает два внутренних документа, регламентирующих ведение учета: учетную политику и стандарт экономического субъекта.

Из них первый является традиционным и его наличие обязательно. Второй введен в правовое поле только с 01.01.2013г. и применяется в добровольном порядке. Формально без него можно обойтись. Каково его назначение и в чем целесообразность внедрения?».

Данная точка зрения понимания проблемы стандартизации учета в форме учетной политики или в какой-либо иной оригинальна и интересна. Нельзя не отметить достоинство второго подхода в том, что помимо традиционного взгляда на учетную политику предложено обратить внимание и на стандарт экономического субъекта как таковой. Концепция С.Н. Поленовой выглядит в общей форме в следующем виде: в приказе руководителя об учетной политике указываются и прилагаются все стандарты экономического субъекта, но первоначально должны быть разработаны два стандарта организационно-технического характера (в нашем понимании это и есть отдельные учетные политики) по бухгалтерскому и налоговому учету. Предложенный метод выгодно отличается от первого поскольку:

во-первых, решается проблема громоздкости общего документа, определяющего учетный процесс организации;

во-вторых, приказ руководителя именно указывает (а не сам определяет ведение учета) на внутренние нормативные акты (не противоречащие государственным нормативным актам), которые в свою очередь подразделяются по уровню влияния, сферы применения и компетенций.

Из всего сказанного следует, что наиболее обоснованной точкой зрения является Филиппенкова С.И. в сочетании с мнением Поленовой С.Н., поскольку они более ясно определяют ключевые моменты нашей авторской позиции. Неоспоримость доводов Поленовой С.Н. заключается в выделении таких внутренних организационно-правовых документов как приказы об учетных политиках, стандарты экономических субъектов, к которым прилагается, а не являются составляющим учетная политика соответственно бухгалтерского и налогового учета. Помимо этих двух видов учетных политик необходимо также добавить управленческую. В связи с редакцией ПБУ 1/2008 от 28.04.2017 года (п.8) у организации появилась возможность в обязательном порядке закрепить учетную политику не только приказами, распоряжениями, иными документами, но и внутренним стандартом (начиная с 06.08.2017 года), достоинство которого постепенно оценивается на законодательном уровне.

Согласно вышеупомянутых в тексте дефиниций можно сделать следующие предположения:

1. Российское право не предоставляет официального понимания термина «учетная политика для целей управленческого учета», как и термина «управленческий учет». В контексте различных законотворческих отношений упоминание об управленческом учете как таковом имеет место быть. Иногда сложно однозначно правильно раскрыть понимание законодателя как об управленческом учете (например, в ст. 299 упоминается следующая фраза – «для целей налогового (управленческого) учета» [49], а в ст. 5 НК РФ – «ведение бухгалтерского или управленческого учета организации» [37]), так и об управленческом аспекте учетной политики.

2. Дефиниция «учетная политика» в целях бухгалтерского и налогового учета сформулирована и четко определена в соответствующих нормативно-правовых актах.

А.А. Антопольский [2], старший научный сотрудник ИГП РАН, завершает свои рассуждения вполне закономерным выводом о том, что употребление термина в любом из смыслов (ограничительном или

расширительном) обязывает дать его определение, но иногда сложные конструкции стоит заменять терминами. Однако, автор статьи выражает сомнение в необходимости и полезности существующих избыточных определений в информационном законодательстве, возникающие путем добавления многочисленных признаков к известным понятиям. И поднимает интересующую нас проблему – соотношение локальных и универсальных определений (не всегда обосновано сужение понятия).

Логическая цепочка сотрудника РАН предоставляет нам возможность предположить об отсутствии надобности давать определение единичного термина «учетная политика для целей бухгалтерского учета» и «для целей налогового учета», обозначающие конкретную систему. Поскольку стандарты, их определяющие, обладают вполне исчерпывающими характеристиками и ссылками для правильного понимания термина. И потому, на наш взгляд, текущие определения носят избыточный характер. В то время как законодателю стоит охарактеризовать управленческий аспект учета, как было сделано по отношению к другим и тогда не потребуется определение понятия «учетная политика в целях управленческого учета».

Из сказанного ранее вытекает потребность использования либо единичного термина «учетная политика» без подразделений на аспекты (при условии, что управленческий аспект законодательно будет раскрыт), либо следует предоставить понимание термина «управленческая учетная политика».

Таким образом, можно предположить следующие дефиниции:

➤ Учетная политика – внутренний нормативный документ регулирования экономико-хозяйственных процессов и явлений, отражающий выбранные способы (методы) ведения различного вида учета конкретного экономического субъекта с учетом специфики его деятельности.

Важно выделить такие черты как «внутренний» и «нормативный», а не только «внутренний» как высказывается большинство бухгалтеров-практиков или представителей экономических направлений, потому как является элементом четырехуровневой нормативно-правовой базы РФ (см. пункт 1.2.

главы 1), т.е. обязателен к исполнению кем-либо (а не рекомендован) для регламентирования внутрифирменных процессов.

➤ Учетная политика в целях управленческого учета – внутренний нормативный документ, обеспечивающий управленческие структуры отчетной информацией, прошедшей все стадии трансформации из учетных данных в экономические составляющие, для принятия эффективных стратегических, тактических и плановых решений в отношении развития и функционирования бизнеса.

## **1.2. Правовые аспекты регулирования формирования и использования учетной политики**

В зависимости от целенаправленности и статуса нормативно-правовую базу Российской Федерации целесообразно отобразить в следующем виде как это показано на рис.1.1. Из приведенного ниже рисунка мы можем определить для пока что общего представления основные формы нормативно-правового влияния законодательства РФ не только конкретно на экономические отношения в сфере учетной политики, но и бухгалтерского учета в целом. Для более детального отображения конкретных форм влияния следует обратиться к материалу, подготовленному специалистами компании «КонсультантПлюс»: «Основные нормативные акты и документы, регулирующие бухгалтерский учет в РФ» [56].

Если же говорить, в частности, о регулировании бухгалтерского учета в России, то цепочка взаимозависимости будет примерно выглядеть следующим образом: федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», при одновременном условии не противоречия отраслевых стандартов в отношении федеральных стандартов, а рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны иметь антиномию касательно федеральных и отраслевых стандартов.



Рис. 1.1. Четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ

В России регулированием содержания и порядка формирования учетной политики занимаются соответствующие государственные органы, организации, профессиональные ассоциации и т.п., которые в свою очередь имеют собственную структуру подчиненности, занимают определенную позицию в отношении вопросов, касающихся учетной политики и устанавливающие соответствующие стандарты бухгалтерского / налогового учета.

Субъектами регулирования бухгалтерского учета согласно статье 22 ФЗ РФ № 402-ФЗ являются:

- I. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета:
  1. Уполномоченный федеральный орган:
    - a. Министерство финансов РФ (Минфин России):
      - Федеральная налоговая служба РФ (ФНС России);

- Федеральное казначейство (Казначейство России);
- Федеральная таможенная служба (ФТС России);
- Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка (Росалкогольрегулирование).

2. Центральный банк РФ (ЦБ РФ).

3. Другие федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов, органы местного самоуправления, общественные объединения и иные организации, с которыми взаимодействуют уполномоченный федеральный орган и ЦБ РФ.

II. Субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

1. Саморегулируемые организации (СРО), ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации:

- саморегулируемые организации арбитражных управляющих [42];
- саморегулируемые организации управляющих компаний [46];
- аккредитованные профессиональные аудиторские объединения [45];
- саморегулируемые организации профессиональных участников рынка ценных бумаг [43];
- саморегулируемые организации оценщиков [47];
- и другие СРО.

Данные на основе статей 23 и 24 ФЗ РФ № 402-ФЗ, приведенные в табл. 1.1, позволяют сделать вывод о том, что непосредственные полномочия каждого из представителей нормотворческой деятельности в рамках бухгалтерского учета взаимообуславливают друг друга. Об этом можно судить, представляя логическую цепочку взаимодействия данных субъектов для достижения не просто конечного результата в виде рекомендаций, федеральных стандартов и других нормативных документов, но и осуществление мониторинга их применения на практике, разработка соответствующих рекомендаций, нововведений. При этом данные манипуляции должны приводить не только к соответствию основополагающим проектам, но

и способствовать их усовершенствованию, облегчающему финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов в целом в РФ.

Таблица 1.1

### Функции субъектов регулирования бухгалтерского учета

Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета	Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета
<p><u>Уполномоченный федеральный орган:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. утверждает программу разработки федеральных стандартов;</li> <li>2. утверждает федеральные стандарты и отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;</li> <li>3. организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;</li> <li>4. утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;</li> <li>5. участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;</li> <li>6. представляет РФ в международных организациях;</li> <li>7. осуществляет иные функции, предусмотренные федеральными законами.</li> </ol>	<p><u>Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение и представляет их в федеральный орган;</li> <li>2. участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;</li> <li>3. участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;</li> <li>4. обеспечивает соответствие проекта стандарта международному стандарту;</li> <li>5. разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;</li> <li>6. разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов учета;</li> <li>7. участвует в разработке международных стандартов.</li> </ol>
<p><u>Центральный банк РФ в пределах его компетенции:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. разрабатывает, утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;</li> <li>2. участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;</li> <li>3. участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;</li> <li>4. участвует совместно с федеральным органом в разработке международных стандартов;</li> <li>5. осуществляет иные функции, предусмотренные федеральными законами.</li> </ol>	

Председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона (институт профессиональных бухгалтеров), доцент, Ложников И.Н. акцентирует внимание на следующей точке зрения: «В связи с этим считаем возможным отметить, что на сегодняшний день наиболее компетентным и подготовленным к законотворческой работе является НП «ИПБ России», включая его территориальные институты. Законодатель, наделяя профессиональное сообщество широкими полномочиями, ожидает и соответствующей отдачи, а также высокой ответственности со стороны негосударственных органов за состояние бухгалтерского учета в стране» [28,



с.18]. Если учесть непосредственно программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета [55], то помимо самого Минфина РФ можно выделить следующих участников:

а. Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»);

б. Саморегулируемая организация аудиторов некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата» (СРО НП МоАП);

в. Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (НП «ИПБ России»).

Вышеперечисленная информации в отношении нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в РФ позволяет с уверенностью сослаться на схему рис. 1.2 для наглядного представления этих взаимосвязей, разработанную Поленовой С.Н. в своем научном труде [59, с.4].



Рис. 1.2. Современная модель регулирования бухгалтерского учета РФ

Представленная выше градация уровней нормативного регулирования, сложившаяся на сегодняшний момент, имеет свою специфику и черты, которые непосредственно влияют на ход развития не только процесса стандартизации

учета в РФ, но и на сущность различных элементов бухгалтерского (финансового) учета, который присущ именно российскому обществу.

Во времена плановой экономики бухгалтерский учет отвечал требованиям только государства, поскольку именно оно являлось собственником и пользователем финансовой отчетности. Фундаментом построения отношений между государством и организациями, ведущими учет, является европейская континентальная концепция управления (в противовес англосаксонской в Европе), разработанная Л. Штейном и Р. Гнейстом. В России данные положения имели свое развитие в трудах И.Д. Беляева, В.П. Безобразова, А.В. Васильчикова, А.Д. Градовского, Н.И. Лазаревского и других ученых. Суть данной теории заключалась в том, что масштаб компетенций органов самоуправления, общественных организаций в сфере ведения бухгалтерского учета и отчетности полностью определяется и регулируется государством, а не подвержена влиянию особенностей, самобытности и естественности экономико-политико-социальных процессов. Следовательно, методологическую базу советского периода сложно или даже недопустимо считать своеобразной системой стандартизации. Во-первых, отсутствовали свобода и плюрализм выбора способов и методов ведения учета, т.е. не приемлема альтернатива кроме общегосударственных принципов учета; во-вторых, прежние документы того времени не смогли бы соответствовать тем принципам и требованиям, предъявляемым к стандартам бухгалтерского учета современного общества.

История внедрения российских стандартов, соответствующих англосаксонской модели, выявляет некоторые общие черты реализации программы государства по переходу Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в связи с переходом к рыночной экономике. Так, первые шаги были совершены в 1994 году в форме формализации российских стандартов – положений по бухгалтерскому учету. Стоит отметить, что один из первых национальных стандартов был посвящен именно такому вопросу как «учетная политика» (ПБУ 1/94 «Учетная политика

предприятия»). Специфика России заключается в том, что в основу были взяты уже существующие МСФО для последующей их корректировки под российские реалии, пытаясь учесть свои национальные особенности и российскую культуру бухгалтерского учета. Общая схема взаимодействия ПБУ и МСФО по формальным и по содержательным признакам представлена на рис. 1.3 и рис. 1.4.

Схема на рис. 1.3 демонстрирует следующие взаимосвязи:

I. На основе одного международного стандарта были составлены два или несколько российских стандарта. Примером может послужить МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [30], который был взят в основу для ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (в части применяемых принципов учета) и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (в части состава и содержания отчетности).

II. На основе двух и более международных стандартов был составлен один российский стандарт. Как в случае с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», где были отражены ключевые моменты таких стандартов как МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в части применяемых принципов учета), МСФО (IAS) 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» [32] (указаны факторы, определяющие изменение учетной политики и порядок отражения их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность).

III. Одному международному стандарту соответствует одно положение по бухгалтерскому учету. Например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» [31] и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [52].

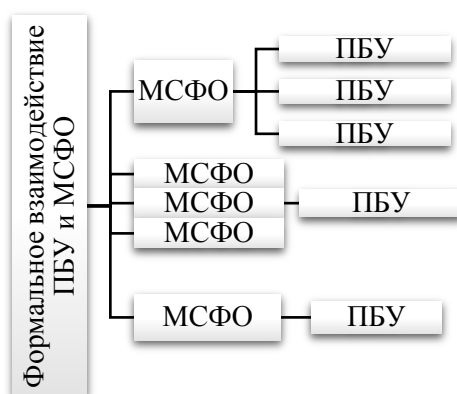


Рис. 1.3. Варианты взаимодействия по формальным признакам российских национальных стандартов с международными стандартами финансовой отчетности

По содержательным признакам российские национальные стандарты имеют существенные отличия от международных стандартов по причине некоторых факторов, указанных на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Классификация отличий между ПБУ и МСФО

Регулирование учетной политики в РФ носит определенные черты, которые подвергаются непосредственному сравнению с передовыми странами мира, стандарты которых берутся в основу национального регулирования. Наличие множества альтернативных систем бухгалтерского учета как внутри России, так и в различных странах заставляет прийти к пониманию того, что не существует единственного оптимального решения формирования учетной политики. Тот или иной тип системы складывается в стране под воздействием политических ситуаций, технической составляющей процесса формирования национальных стандартов: система регулирования страной, государственными органами, частными органами и собственно фирмами.

Как было указано выше о субъектах регулирования бухгалтерского учета (см. табл. 1) в РФ мы можем предположить, что действует смешанный тип, где различные субъекты проходят промежуточный уровень и находят точки соприкосновения в совместной деятельности, а техническое и политическое влияние обуславливают формирование учетных стандартов с небольшим преобладанием технической (примером политически обусловленного формирования стандартов является Налоговая система РФ). В частности, можно выделить следующую специфику российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ):

1. РПБУ принимаются государственными органами и имеют силу закона;
2. Россия не является членом КМСФО (Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности);
3. Действует Закон «О бухгалтерском учете», Концепция, 20 ПБУ, Методические рекомендации, 144 Инструкции и другие смежные нормативные акты;
4. РПБУ ближе к отчетности стран с Гражданским правом;
5. Профессиональная организация ИПБ России принимает участие с 1997г. в разработке РПБУ;
6. Правила и принципы;
7. РПБУ регулируют в первую очередь учетный процесс и отчетность с рекомендованными формами, а не только конечного результата в виде отчетности (в противовес наличию принципов представления отчетности, а не их форм);
8. Нацелены на составление индивидуальной отчетности, а после уже сводной;
9. Главный (но не единственный) потребитель на практике – государство (налоговые органы, статистика, арбитражные суды);
10. Отчетный период – календарный год, основной язык – русский и отчетность представляется в рублях;

11. На практике отчетность составляется только на основе первичных документов и преимущественно не используется профессиональное суждение;

12. Содержат требования пояснений и раскрытие информации, но на практике бухгалтера не выполняют их и не несут ответственности (в советское время отчетность содержала множество пояснений);

13. Принципы изложены в различных документах (но существенно не отличаются);

14. Информированность отчетов по РПБУ на практике не отвечает требованиям по причинам: не заинтересованность организаций (сокрытие информации о доходах, налогах) и не профессионализм бухгалтеров и аудиторов;

15. Аудит на практике направлен не на проверку соблюдения всех РПБУ, а на правильность исчисления налогов;

16. РПБУ также содержат требования достоверности, но на практике: отчетность направлена на минимизацию налогов, а не на достоверность; содержат требования ограниченной открытой публикации отчетности преимущественно для акционерных компаний;

17. Качество отчетности по РПБУ зависит от профессионализма и независимости (порядочности) бухгалтера и аудитора от той или иной группы пользователей и другие черты.

Теперь, согласно п.18 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) объем и содержание требуемой информации о раскрытии в бухгалтерской отчетности в отношении учетной политики по конкретным вопросам определяют федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), а не положения (ПБУ).

Очередная редакция ПБУ 1/2008 от 28.04.2017 года предоставила российским организациям большую свободу в выборе ведения бухгалтерского учета. Так, определена новая соподчиненность принятия решений о разработке нового способа ведения бухгалтерского учета; допустила исключительные случаи, когда можно отойти от существующих правил; предоставила право

выбора рационального способа ведения учета, присущий зависимой организации, а не только головной и т.п. Для наглядного представления некоторых изменений в ПБУ 1/2008, интересующих в нашем диссертационном исследовании, приведена блок-схема (приложение 1).

График иллюстрирует следующие новые нюансы применения ПБУ 1/2008:

1. Начиная с 06.08.2017 года, ПБУ 1/2008 в части п. 5.1 предоставляет организациям любой организационно-правовой формы независимость выбора рационального для нее способа ведения учета. Исключение – если материнская организация устанавливает и обязывает дочерние предприятия исполнять собственные стандарты ведения учета; в ином случае – зависимые субъекты определяют методы учета сами.

2. В настоящее время экономические субъекты прописывают способы ведения учета по соответствующему объекту на основе ФСБУ по объектам учета и требований п.5, 5.1 и 6 ПБУ 1/2008. Также возможна корректировка отечественных способов с учетом требований МСФО, если раскрывается отчетность в международном аспекте или разработка новых собственных методик (п. 20.1). Однако последовательность будет следующей: по каждому проигнорированному способу ведения учета мы обязаны описать новый, раскрыть соответствующее требование МСФО и пояснить причины нарушения этого требования при использовании метода по ФСБУ.

Если организация находится на упрощенной системе ведения бухгалтерского учета и отчетности, то формировать учетную политику на 2018 год имеет право только на основе принципа рациональности (п. 7.2).

3. Экономические субъекты должны последовательно пройти следующую процедуру разработки собственного способа учета (в контексте требований и допущений п. 5, 6):

1-й. Разработка начинается с поиска альтернативы в МСФО;

2-й. Изучение правил национального законодательства и отраслевых стандартов бухгалтерского учета по схожим ситуациям;

3-й. При отсутствии требуемой информации обращаемся к рекомендациям по бухгалтерскому учету;

4-й. При упрощенной системе – достаточно только соблюдения принципа рациональности.

4. Новая редакция ПБУ 1/2008 допускает исключительные случаи несоблюдения п. 7, 7.1:

1-й. Стандартные правила при формировании учетной политики влекут искажения информации в отчетности: в финансовых результатах деятельности, в движении денежных средств, в оценке экономического положения субъекта и т.п.

Однако, возможность отойти от правил влечет за собой требования:

- Четко сформулированы причины искажения экономической информации;
- Имеется альтернативный способ ведения учета во избежание такой ситуации, аргументированность которого компания способна подтвердить.

Значение учетной политики как инструмента в финансово-управленческой деятельности экономических субъектов до сих пор остается недооцененным ни руководителями, ни непосредственно бухгалтерами. На наш взгляд, такой подход не оправдан и уже долгое время качественно изжил себя, что мотивирует с нашей стороны аргументированно опровергнуть такое формальное положение и в дальнейшем развить данную проблематику в научном исследовании.

Одним из существенных вопросов в рамках исследуемой проблемы является обязанность формирования учетной политики экономическим субъектом. Существует несколько основных точек зрения:

- с одной стороны, бытует мнение, что наличие учетной политики необходимо только крупным производственным предприятиям, а субъектов малого предпринимательства законодательство освобождает от такой обязанности;



▪ с другой стороны – в частности, некоторые ПБУ требуют зафиксировать некоторые методы учета в соответствующем документе, т.е. в учетной политике.

В результате у экономических агентов возникает диссонанс в понимании «нужности» или «ненужности» такого документа. О чем можно судить в результате проведенного опроса у посетителей сайта практического журнала «Упрощенка» [67], изображенного на рисунке 1.2:

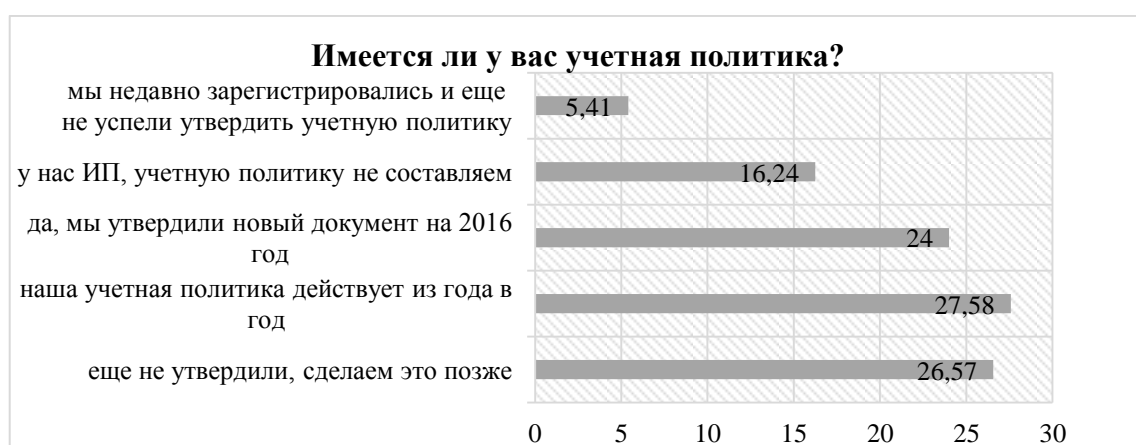


Рис. 1.2. Опрос посетителей сайта об учетной политике на 2016 год

Мартовский опрос сайта практической бухгалтерии «Упрощенка» показал, что 31,98% не составили учетную политику на 2016 год, в то время как ее наличие должно быть утверждено в начале года.

Анализируя непосредственно ПБУ 1/2008, приходим к следующим выводам: формировать учетную политику должны все организации любой организационно-правовой формы юридические лица – в частности, и их филиалы, представительства и подразделения (п.1-3, 9); организации, ведущие бухгалтерский учет (п.2).

Прежде всего постараемся уточнить следствие из положения – «организации, ведущие бухгалтерский учет». Согласно ФЗ № 402-ФЗ любой экономический субъект должен вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность (ст. 6, ст. 13), но порядок ведения учета является следствием статуса организации.

В первую очередь полностью законодательство освобождает от ведения бухгалтерского учета следующих субъектов (п. 2 ст.6):

- индивидуальные предприниматели, если ведут учет в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;
- филиалы, представительства, подразделения организаций, ведущие учет по иностранному законодательству, но не в противоречии с российским налоговым учетом.

Однако, освобождение от ведения бухгалтерского учета не дает им право не вести учетную политику, поскольку теперь уже Налоговый кодекс РФ требует закрепление методов учета в отношении отдельных объектов налогообложения, т.е., как минимум, должно быть наличие налоговой политики (ст. 167, 313), основанной на соответствующем налоговом режиме (рисунок 1.3).

Здесь же помимо стандартного учета федеральный закон предполагает упрощенные способы, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность для следующих групп (п.4 ст. 6): субъекты малого предпринимательства; некоммерческие организации; участники проекта «Столково».

Тем не менее исключение в виде запрета на использование упрощенной формы бухгалтерского учета накладывается на (п.5 ст. 6):

- коллегии адвокатов, адвокатское бюро, нотариальные палаты, юридические консультации;
- жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- организации государственного сектора, политические партии и их составляющие;
- микрофинансовые организации, кредитные потребительские кооперативы (в т.ч. сельскохозяйственный потребительский кооператив);
- организации, подлежащие обязательному аудиту;
- некоммерческие организации-иностранцы агенты.

Наряду с этим стоит иметь в виду, что не все субъекты малого предпринимательства (т.е. хозяйственные общества и партнерства; производственные и потребительские кооперативы; крестьянские хозяйства; индивидуальные предприниматели) могут вести упрощенный бухгалтерский учет или наоборот - например, акционерное общество может являться таковым субъектом, если будет удовлетворять критериям особого статуса. Причем организация имеет право применять упрощенные способы учета, только закрепив данные положения в своей учетной политике – это следует из информации Минфина РФ № ПЗ-3/2016.

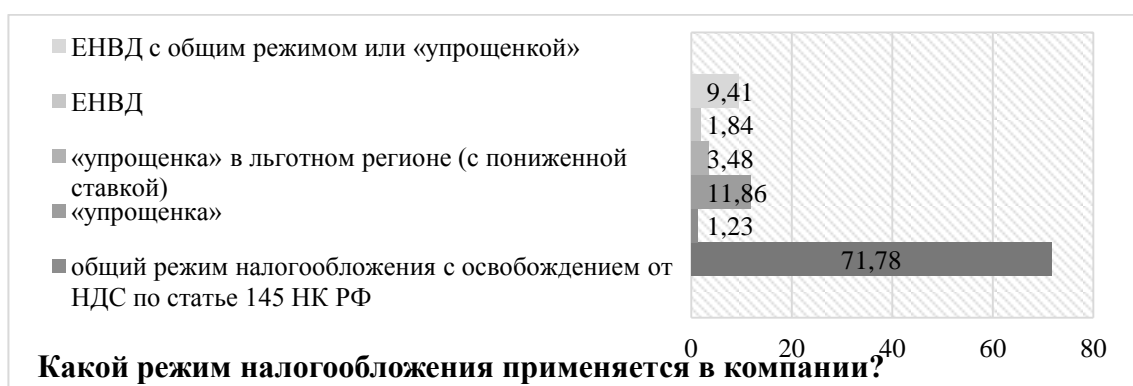


Рис. 1.3. Соотношение режимов налогообложения

Логика рассуждения приводит к следующему: никакая организационно-правовая форма организаций не освобождается от формирования учетной политики (лишь отдельным участникам экономических процессов позволено выбрать одно из двух ее вариантов – только бухгалтерская или налоговая учетная политика). Так, предприниматели ведут, как минимум, налоговую политику. Во многих экономических субъектах формируют отдельные учетные политики по налоговому и бухгалтерскому учету, однако нормативно-правовая система Российской Федерации не содержит категоричного требования разделения – достаточно предусмотреть в единой учетной политике отдельные соответствующие разделы.

Для получения реалистичных статистических данных о мнении пользователей в отношении налогового учета и налоговой политики был проведен опрос среди посетителей сайта практического журнала

«Практическое налоговое планирование» [71], представленный на рисунке 1.2, 1.3, 1.4, 1.5 о налоговой политике:

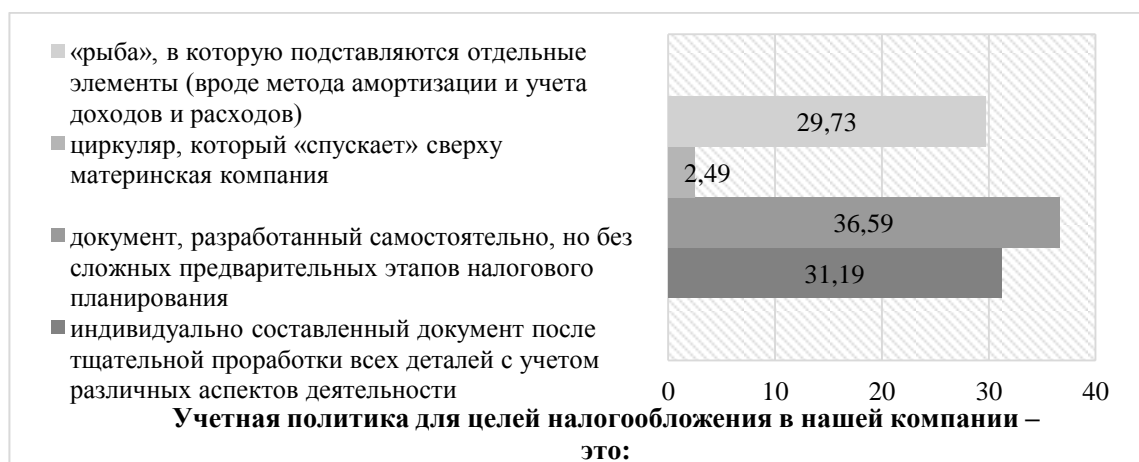


Рис. 1.4. Опрос посетителей сайта о налоговом планировании

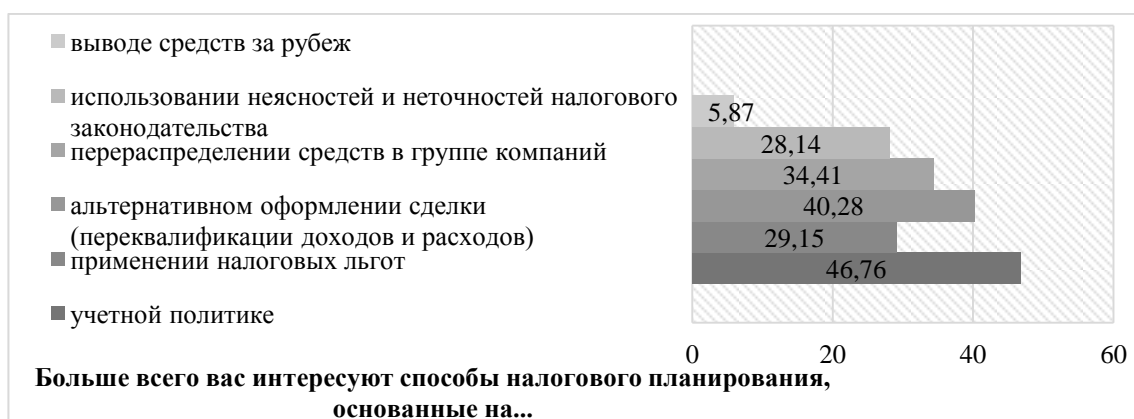


Рис. 1.5. Первоисточники налогового планирования на практике

На основе предложенных выше рисунков мы можем предположить следующие параллели:

- приблизительно 46,76% опрошенных экономических субъектов формируют налоговое планирование для оптимизации и минимизации налоговых платежей на основании учетной политики без тщательных предварительных проработок планирования с учетом нюансов деятельности (36,59%) против 31,19% более ответственных организаций (учитывая, что 71,78% которых находится на общей системе налогообложения);

Предполагаем, что формальное и несерьезное отношение к учетной политике как такой складывается у экономических агентов по причине отсутствия представлений о способах экономии на налогах и сборах на фоне

использования неточностей налогового законодательства (28,14%) и переквалификации доходов / расходов (40,28%).

- 29,73% респондентов опроса учетную политику не используют – скорее всего, разрыв происходит по причине применения специальных режимов налогообложения, где составление оптимизации налогового планирования на основе учетной политики малоэффективно.

Вместе с тем отсутствие практической деятельности или слишком слабого представления о потенциале развития субъекта на рынке не позволяет соответствующим лицам расставить акценты на операциях, способствующих экономии. Поэтому только в процессе деятельности учетная политика способна отшлифоваться и стать инструментом оптимизации налоговой нагрузки.

Формально российская законодательная база не требует предоставлять ее регулярно ни в налоговые, ни в статистические органы по собственной инициативе поскольку она не входит в состав отчетности (ст. 14 № 402-ФЗ; п.5 ПБУ 4/99), но упоминание в пояснении к бухгалтерскому балансу о дополнениях и изменениях имеет место быть.

Более того, отсутствие учетной политики или ее устаревшие данные могут обернуться для экономического субъекта некоторыми трудностями. По законодательству РФ штрафа или иного административного наказания за отсутствие такого документа не имеет места быть, но уже запрос во время проверки налоговой инспекцией может обратиться в штраф организации в размере 200 руб. (ст.126 НК РФ), а руководителя – на 500 руб. (ст. 15.6 КоАП РФ) поскольку наличие, например, приказа об учетной политике и соответственно ее самой требует ФЗ № 402. Если же она имеет место быть, но ежегодно не обновляется, то состава нарушения нет (в силу обязанности утверждать ее только раз). Вместе с тем есть нюанс: если в учетной политике прописаны устаревшие положения, но в реальности учет ведется по новым правилам, то вопросов у камеральной проверки не возникнет; однако при изменении способа учета в действительности без упоминания об этом в политике, то в результате организации доначислят налоги.

Это позволяет сделать вывод о том, что во избежание существенных неточностей и сложностей в процессе манипуляции фактами хозяйственной деятельности в бухгалтерском и налоговом учете руководителю и бухгалтеру следует позаботиться о наличии учетной политики, которая не только облегчит понимание пользователей информации о деятельности учреждения, но и существенно ограничит финансовые затраты экономического субъекта. Внутренними пользователями учетной политики могут выступать: бухгалтерия, внутренние аудиторы, менеджеры и т.д.; к внешним - инспекторы, внешние аудиторы, учредители, сотрудники банков и т.д.

### **1.3. Формирование и раскрытие управленческого аспекта учетной политики в условиях рыночной экономики**

Согласно мнению, доктора экономических наук, Сахчинской С.Н. существует несколько аспектов учётной политики: методический, организационный, технический, налоговый, управленческий, аналитический и международный [62, с.156].

Формирование и реализация управленческого аспекта учетной политики на фоне российских реалий выходит очень накладно для организаций: ставки на затраты ресурсов и времени высоки. Помимо всего прочего, эффект оптимизации деятельности субъекта будет до тех пор минимален пока понимание и осознание значимости роли управленческого учета и отчетности в целом не будут сдвинуты с мертвой точки – «формального» отношения или следование новой моде в экономике без содержательного изучения. Учетная политика в целях управленческого учета – это безмерная инвестиция в жизненный цикл функционирования организации, требующая кропотливой проработки и постоянного ресурсного обеспечения, вместе с тем в результате самокупаемая.

Сначала принимается следующий факт: управленческий учет аналогичен финансовому учету по формальному содержанию – этапы построения и реализации систем схожи, а регламентация финансового учета тождественна

управленческому. Однако, постановка целей будет различаться, следовательно, различаются цели и задачи соответствующих учетных политик. В то время как основной целью бухгалтерского (финансового) учета мы считаем выбор из законотворческих вариантов и документально утвержденный рациональный способ ведения бухгалтерского учета; цель же управленческого учета охватывает помимо финансового и другие аспекты стандартизации также и неэкономических процессов, на которые соотносятся отраслевые и экономические особенности деятельности организации.

Другими словами, управленческий аспект учетной политики – это совокупность приемов, способов и принципов регламентации организационно-технических сторон и ведения учета, скорректированных влиянием отраслевых и иных особенностей на фоне контрольных мероприятий для оптимизации различных экономических и неэкономических сторон субъекта.

Таким образом, масштаб разработки учетной политики в целях управленческого учета огромен и существенно зависит от ясно поставленных требований, принципов и грамотно выделенных организационных вопросов. Например, статус реализации системы управления и управленческого аспекта учётной политики должен носить публичный внутренний организационный характер (корпоративный статус). Формирование соответствующего документа должно затрагивать не одного ответственного человека или перекладывание ответственности на бухгалтерские службы, а носить совместный обязывающий характер. Поскольку в результате данный проект будет основополагающим критерием оценки деятельности не только организации в целом, но и отдельных подразделений, при необходимости – и соответствующих работников, то, как считает Сахчинская С.Н. [61, с.194], «при разработке собственных стандартов предприятия в этой части не следует отказываться от детального описания предмета учётных операций, нестандартных ситуаций, приведения примеров. Положения управленческого аспекта учетной политики, затрагивающие интересы соответствующих подразделений, перед

утверждением могут и должны быть обсуждены и согласованы с их специалистами.».

Вместе с тем еще отличительной чертой управленческого аспекта учетной политики является наличие собственных принципов ведения учета – отсутствие нормативно-правового регулирования со стороны государства предоставляет свободу предприятиям собственноручно определять стратегию развития. Информированность о стандартах бухгалтерского учета должна лишь помогать в формировании учетной системы управления, а не затмевать истинные цели управленческого аспекта – отражение особенностей отрасли и ведения текущего бизнеса в учетном процессе (также в различной отчетности), а не наоборот. В итоге мы располагаем больше не учетно-бухгалтерским содержанием, а экономическим.

В связи с вышеизложенным можно предположить некоторые требования, поднимающиеся в процессе формирования и реализации учетной политики организации в разрезе управленческого аспекта (таблица 1.2).

Таблица 1.2

Требования, сопутствующие процессу формирования управленческого аспекта учетной политики

Наименование требования	Содержание
Контекстное рассмотрение сути операций	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Фактически это означает, что раздел №1 политики по учету любого вида операций должен в обязательном порядке отражать экономический смысл (бизнес-содержание) операции или группы взаимосвязанных операций.</li> <li>• Связь корреспонденции счетов управленческого учета со статьями баланса, отчета о прибылях и убытках и бюджета движения денежных средств</li> <li>• Процесс согласования положений управленческой учетной политики происходит в подразделениях предприятия, и руководителям этих подразделений гораздо проще разбираться с отражением операций в собственных балансах и отчетах о прибылях и убытках, чем в методологии составления счетов управленческого учета. Ориентированный на бизнес менеджер оценивает правильность того или иного действия с точки зрения правильности отражения соответствующих доходов и расходов, активов и пассивов, но не с точки зрения методологии внутреннего учета, которая важна, но является прерогативой лишь специалистов по учету</li> </ul>
Связь с подразделениями	Каждый раздел управленческой политики по учету соответствующего вида операций должен содержать ссылку на задействованные в данных операциях подразделения и определять при этом их роль



## Продолжение таблицы 1.2

Исходные и выходные данные и форматы	Необходимо спланировать, как в рамках управленческого учета должна осуществляться подготовка исходных данных (перечень и формы первичных документов, ответственные за их предоставление лица, оформление и занесение на счета управленческого учета) и какие аналитические разрезы будет иметь выходная информация (по подразделениям, по каналам сбыта, по продуктам и т.п.)
Механизм формирования записей в главной книге управленческого учета	Выбор между методом трансформации данных бухгалтерского учета в целях управленческого учета и методом первичного учета
Степень точности управленческого учета	Разнесение по подразделениям активов и пассивов, доходов и затрат; выбор между кассовым методом и методом начисления, списание основных средств, приблизительные схемы учета – всё это требует оценки и осознанного выбора

При формировании и раскрытии управленческого аспекта учетной политики создается цельная информационно-технологическая инфраструктура, обеспечивающая управленческий учет и систему управления в целом. На обоснованный выбор той или иной составляющей учетной политики управленческого аспекта влияют те же ключевые факторы, что и на учетную политику в целях бухгалтерского (финансового) учета. К примеру, такими факторами могут быть: особенности отрасли, виды деятельности, организационная структура предприятия в целом и бухгалтерии в частности (ведущие управленческий и бухгалтерский учет), степень автоматизации и оптимизации информационных каналов, степень профессиональной подготовки сотрудников руководящих должностей и т.п. В сложившихся условиях складывается соответствующий механизм обеспечения управления – требуется грамотно составленная трансформация данных бухгалтерского и налогового учета в управленческий (т.е. видоизменяются способы внесения записей в главную книгу и методы первичного учета, расширяется перечень первичных документов).

В табл. 1.3 предложена характеристика управленческого аспекта учетной политики.

Таблица 1.3

## Характеристика управленческого аспекта учетной политики

Элемент управленческого аспекта	Характеристика
Формирование приказа об учетной политике в целях управленческого учета	Формирует работник, ответственный за организацию и реализацию управленческого учета.
Утверждение приказа об учетной политике в целях управленческого учета	Утверждает руководитель организации.
Утверждаются следующие элементы	<ul style="list-style-type: none"> <li>• варианты учета и оценки объектов учета;</li> <li>• рабочий план счетов управленческого учета;</li> <li>• форма первичных документов и учетных регистров управленческого учета;</li> <li>• формы отчетов центров ответственности;</li> <li>• перечень центров затрат и центров ответственности;</li> <li>• методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;</li> <li>• трансфертные цены;</li> <li>• правила документооборота и технология обработки учетной информации;</li> <li>• порядок контроля хозяйственных операций; и т.п.</li> </ul>
Оформление учетной политики в целях управленческого учета	Принятая учетная политика в целях управленческого учета оформляется соответствующей организационно-распорядительной документацией организации.
Последовательность реализации учетной политики в целях управленческого учета	Выбранные способы и методы управленческого учета применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.
Сфера применения учетной политики в целях управленческого учета	Филиалы, представительства и др. структурные подразделения организации, включая обособленных на отдельный баланс.

Таким образом, грамотно составленная учетная политика для целей управленческого учета путем тщательной проработки каждого элемента управленческого аспекта обеспечит экономическому субъекту в условиях современной рыночной системы определенные преимущества перед конкурентами и клиентами, оправдывающие многочисленные финансовые и нефинансовые вложения организации.

## Глава 2. ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ХИМИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ НА МОДЕЛИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

### 2.1. Экономико-статистический анализ состояния химической промышленности

Химическая промышленность в 2012-2016 гг. была одной из главных точек роста в обрабатывающем секторе, производство росло более чем на 4% в год. Только в 2014 г. имел место самый низкий с 2009 г. показатель прироста – 0,1%. Это было связано с проблемами, характерными для всей российской промышленности (снижение платежеспособного спроса, ужесточение условий финансирования, санкционные ограничения, а также ухудшение конъюнктуры внешних рынков). Однако уже в 2015 г. производство химической продукции выросло на 6,5%, показав лучший результат среди основных отраслей обрабатывающего сектора. Рост в 2016 г. составил 5,3% (рисунок 2.1).



Рис. 2.1. Индексы производства в 2006 – 2016 гг. [69]

Наибольший вклад в оборот химической промышленности вносит производство минеральных удобрений. Россия обладает уникальной сырьевой базой, позволяющей выпускать весь спектр минеральных удобрений, российские предприятия входят в число ключевых игроков по всем сегментам: азотному, фосфорному и калийному. Химический комплекс России играет

значимую роль в национальной экономике с точки зрения ее вклада в занятость, выпуск и внешнеторговый баланс (таблица 2.1, 2.2).

Таблица 2.1

Таблица показателей, характеризующих вклад химической промышленности в развитие российской экономики [10, с.6]

Показатели	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год
Валовая добавленная стоимость (ВДС) химического производства в основных ценах, млрд руб.	485,5	656,9	995,9	1018,3
Вклад в ВВП (ВДС в основных ценах) экономики, %	0,79	0,95	1,33	1,31
Индекс производства, % к предыдущему году	5,4	0,1	6,3	5,3
Динамика среднегодовых цен производителей, % к предыдущему году	1,23	6,23	18,35	3,22
Доля химического производства в отдельных показателях по экономике в целом:				
➤ в фонде оплаты труда (по полному кругу организаций), %	0,93	0,93	0,98	1,05
➤ в среднесписочной численности работников (по полному кругу организаций), %	0,85	0,84	0,85	0,89
➤ в инвестициях в основной капитал (по полному кругу организаций), %	1,78	1,88	2,50	2,81
➤ в выручке от продажи продукции (по крупным и средним организациям), %	1,65	1,73	1,94	1,71
➤ в прибыли до налогообложения (по крупным и средним организациям), %	2,53	0,27	4,38	4,55
➤ в налоговых поступлениях в консолидированный бюджет РФ, %	0,58	0,52	0,82	0,68
➤ в расходах федерального (или консолидированного) бюджета на национальную экономику	н.д.	н.д.	0,0002	0,0066
Соотношение среднемесячной номинальной начисленной заработной платы со среднероссийским уровнем (по полному кругу организаций), %	109,14	111,46	115,61	118,49
Рентабельность продукции (по крупным и средним организациям), %	9,18	0,82	14,94	21,33

В последние 20 лет (за исключением кризисных 2008–2009 гг., а также 2012 г.) наблюдалась положительная динамика выпуска минеральных удобрений с выходом к 2016 г. на объем производства в 20,7 млн тонн (в пересчёте на 100% питательных веществ).

В последние два года самый заметный рост имел место в производстве фосфоросодержащих удобрений: объем производства в 2015 г. вырос на 7%, а в 2016 г. – на 9,8%, достигнув 3,54 млн тонн в действующем веществе (д.в.). Объем производства азотных удобрений вырос в 2015 г. на 5,3%, в 2016 г. – на 8,5% до 9,38 млн тонн в д.в. Рост объемов производства стал возможным

благодаря вводу новых мощностей и мероприятий по модернизации действующих. Единственным сегментом, где производство падало, были калийные удобрения. Снижение объемов производства в 2015 г. составило 4,1% и было вызвано сокращением мощностей «Уралкалия» из-за аварии на руднике «Соликамск- 2», произошедшей в конце 2014 г.). Вопреки прогнозам, в 2016 г. объем добычи не восстановился, снизившись еще на 3,8% (до 7,75 млн тонн в д.в.).

Таблица 2.2

Таблица показателей развития российского рынка минеральных удобрений (в пересчете на 100% питательных веществ) [10, с.8]

Показатели	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год
Производственные показатели:				
➤ объем производства, млн тонн	18,3	19,6	19,9	20,7
➤ изменение объема производства, % к предыдущему году	3,1	7,0	1,6	3,7
Емкость внутреннего рынка:				
➤ объем потребления, млн тонн	5,3	5,4	5,1	5,1
➤ изменение емкости рынка (продаж на внутреннем рынке), % к предыдущему году	39,7	2,0	-5,9	0,5
Конъюнктура рынка:				
➤ индексы цен производителей на внутреннем рынке, % (год к году)	-5,4	2,0	41,8	-9,3
➤ индексы цен производителей на экспорт, %	-13,8	7,4	55,7	-18,8
Уровень экспортного потенциала:				
➤ объем экспорта, млн тонн	13,1	14,3	15,4	15,3
➤ изменение объема экспорта, % к предыдущему году	-6,4	9,1	7,6	-0,4
➤ доля экспорта в производстве, %	71,4	72,8	77,1	74,0
Обеспеченность потребности внутреннего рынка продукцией российского производства:				
➤ объем импорта, млн тонн	0,0	0,1	0,1	0,1
➤ изменение объемов импорта, % к предыдущему году	33,3	25,0	26,5	20,7
➤ доля отечественной продукции в объеме видимого потребления, %	99,2	99,0	98,6	98,4

Особенность российского рынка минеральных удобрений – невысокий уровень спроса, покрывающий на сегодняшний день около 30% выпуска. В последнее десятилетие наблюдалась положительная динамика: объем российского рынка увеличивался, достигнув своего максимального значения – 8,2 млн тонн (в пересчёте на 100% питательных веществ) – в 2011 г. Еще одной особенностью внутреннего рынка является низкая доля закупок удобрений

сельхозпроизводителями по сравнению с промышленными предприятиями (менее половины от общего объема потребления на российском рынке).

В 2012 г. объем закупок отечественными потребителями существенно снизился за счет падения спроса со стороны сельхозпроизводителей и отрицательной динамики в промышленном потреблении. После незначительного роста в 2013–2014 гг., в 2015 г. объем закупок удобрений аграриями вновь упал под влиянием резкого роста цен на внутреннем рынке из-за девальвации рубля (цены выросли на 30–50% к уровню 2014 г. в зависимости от вида удобрения).

Договоренности Правительства РФ с производителями минеральных удобрений о фиксации отпускных цен перед началом весенней и осенней посевной позволили частично компенсировать негативные факторы, однако рост объемов потребления возобновился лишь в 2016 г. после того, как цены на удобрения стали падать. Зафиксированный по итогам 2016 г. объем закупок удобрений сельским хозяйством РФ составил 2,78 млн тонн питательных веществ (+11% к уровню 2015 г.).

Ограниченная емкость внутреннего рынка определяет экспортную ориентацию российских производителей. На внешние рынки отгружается более 70% выпускаемых в стране минеральных удобрений. Российские производители удобрений входят в число ведущих мировых игроков, однако в последние годы ситуация на глобальном рынке серьезно усложнилась.

Инвестиционный бум, начавшийся в период пиковых цен в конце 2000-х, привел к вводу значительного количества новых мощностей. В результате рост объемов мирового производства существенно обогнал рост спроса.

Переизбыток предложения оказывал существенное давление на цены и рентабельность производства. Ввод новых мощностей особенно заметен в азотном сегменте, где дополнительный объем предложения был обеспечен запуском новых заводов в странах с дешевым природным газом.

Критичное влияние на рынок оказал китайский фактор: в 2015 г. экспансия китайских производителей азотных и смешанных удобрений усилила

дисбаланс на рынке и привела к рекордному падению цен. Однако в 2016 г. китайские производители не выдержали конкуренции и вынуждены были сокращать объемы производства. Причиной стали как низкие цены на минеральные удобрения, так и рост цен на основное сырье большинства китайских производителей – уголь, а также изменившаяся политика китайского правительства (принцип нулевого роста).

Таким образом, в 2016 г. баланс на мировом рынке мог бы восстановиться, однако ситуацию ухудшил слабый спрос. Оценочное потребление минеральных удобрений сельским хозяйством в 2015/2016 году составило чуть менее 184 млн тонн в действующем веществе. При этом спрос впервые с 2008 г. показал хоть незначительное (менее 1%), но падение, снизились объемы мировой торговли.

Российские производители минеральных удобрений обладают хорошим «запасом прочности» за счет таких преимуществ, как уникальная сырьевая база, низкая себестоимость производства при текущих ценах на энергоносители, наличие собственных перевалочных мощностей у ключевых игроков рынка, расширение марочного ассортимента выпускаемых удобрений. Однако в условиях роста конкуренции на рынке на первый план могут выйти слабые места российских производителей: высокий, по сравнению с мировыми аналогами, расход сырья и энергоресурсов, длинное логистическое плечо до основных потребителей и портов отгрузки, ограниченность перевалочных мощностей. С учетом этих особенностей на конкурентоспособность российских производителей ощутимо влияет рост цен на продукцию и услуги естественных монополий (природный газ, электроэнергия, железнодорожный тариф).

Способствовать сохранению конкурентоспособности российских производителей на мировом рынке, несмотря на ужесточение конкурентной борьбы, могут меры госрегулирования, в частности:

- поддержка производителей в торговых спорах по снятию дискриминационных ограничений, вводимых третьими странами в отношении российской продукции;

- сохранение действующих механизмов государственной поддержки инвестиционных проектов, направленных на модернизацию действующих мощностей (с целью снижения расхода сырья, материальных затрат, повышения энергоэффективности производств и т.п.);

- сохранение действующих механизмов государственной поддержки инвестиционных проектов, направленных на развитие мощностей (при этом представляется важным уделять особое внимание проектам по организации производства новых видов сложных удобрений, удобрений с улучшенными потребительскими свойствами и других высокомаржинальных продуктов);

- ограничение роста тарифов естественных монополий (превышающих уровень инфляции) и недопущение критичного роста налоговой нагрузки на отрасль.

При этом важно, чтобы усилия, направленные на сохранение позиций РФ на мировом рынке, сопровождались стимулированием развития внутреннего рынка посредством сохранения, хотя бы на существующем уровне, объемов субсидирования, а также совершенствованием механизмов распределения субсидий и доведения их до аграриев. При этом важно, чтобы при определении размера субсидий учитывались такие направления затрат, как:

- непосредственно приобретение минеральных удобрений (с учетом специфических требований к объемам внесения под те или иные культуры – т.е. технологии растениеводства), а также затраты на их хранение и транспортировку;

- необходимость инвестирования в развитие инфраструктуры по внесению минеральных удобрений (в том числе требующих специализированного оборудования для внесения);

- необходимость роста доли более дорогих сложных удобрений в структуре закупок и интенсификации сельского хозяйства.

Прогноз на 2017–2020 гг. основан на том, что российские производители сохраняют позиции на мировом рынке как за счет мероприятий по развитию



марочного ассортимента и дистрибуции, так и за счет компенсационных факторов (вероятных отсрочек ввода новых мощностей). В этих условиях можно ожидать роста объемов производства с достижением в 2020 г. прироста в 13% по отношению к уровню 2016 г. Рост станет возможным в случае запуска новых мощностей в срок.

Аграрный сектор в последнее время демонстрирует позитивные изменения. По данным Министерства сельского хозяйства РФ, в 2016 г. отгрузки минеральных удобрений сельхозпроизводителям составили более 2,78 млн. тонн д.в., что на 11% больше по сравнению с прошлым годом. По оперативной информации, с начала 2017 г. по 13 февраля сельхозпроизводители приобрели 465,1 тыс. тонн д.в. минеральных удобрений – на 79,3 тыс. тонн д.в. больше, чем на соответствующую дату в 2016 г. Накопленные ресурсы минеральных удобрений (с учетом остатков 2016 г.) на 14 марта 2017 г. составляли 748,9 тыс. тонн д.в. (на 138,6 тыс. тонн д.в. больше, чем в 2016 г.).

Рост объемов потребления удобрений в сельском хозяйстве РФ иллюстрируют данные об объемах внесения минеральных удобрений на гектар посева, которые составили по итогам 2015 г. 42,2 кг/га (на 2,2 кг больше, чем годом ранее), а в 2016 г. – уже более 49 кг/га. Самыми удобряемыми культурами являются сахарная свекла, картофель и овощные культуры (из расчета внесенных удобрений на гектар посева). При этом суммарно по объемам внесения лидируют зерновые культуры в силу больших площадей посева (рисунок 2.4).



Рис. 2.2. Объемы внесения минеральных удобрений под сельскохозяйственные культуры на гектар посева в 2012 – 2016 гг. [69]

Рейтинг регионов по объемам внесения минеральных удобрений представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Рейтинг регионов по объемам внесения минеральных удобрений

№	Субъект федерации	Объем внесения в 2015 г., тыс. тонн д.в.	Объем внесения в 2016 г., тыс. тонн д.в.	Изменение, 2016/2015, %
1	Краснодарский край	2681	2834	6,0
2	Ростовская область	1495	1899	27,0
3	Ставропольский край	1856	1891	2,0
4	Курская область	1296	1648	27,0
5	Воронежская область	1168	1239	6,0
6	Липецкая область	1151	1205	5,0
7	Белгородская область	1048	1116	6,0
8	Республика Татарстан	974	1027	5,0
9	Тамбовская область	928	1007	9,0
10	Орловская область	906	902	-1,0

Основными сельскохозяйственными регионами-потребителями являются Краснодарский и Ставропольский край, Ростовская и Курская области. Белгородская область по объему потребления минеральных удобрений находится на 7 месте.

Наибольший прирост объемов внесения минеральных удобрений в 2016 г. имел место в Ростовской и Курской областях. В Белгородской области темп роста составил 6% [57, с.32].

В промышленности Белгородской области создаются новые современные конкурентоспособные производства, развивается импортозамещение, предприятиями сохраняются позиции на внешнем и внутреннем рынках. Индустрия города представлена предприятиями химической, фармацевтической, деревообрабатывающей, лёгкой, пищевой промышленности, машиностроения и производства строительных материалов. Продукция более 50 белгородских предприятий востребована за рубежом [73, с.3-4]. В городе функционирует более 250 крупных и средних предприятий, а общее количество всех предприятий около 13000.

Предприятиями химической промышленности – ООО Завод «Краски КВИЛ», ЗАО «ОЭЗ ВладМиВа», филиал АО «ВЕРОФАРМ» в г. Белгороде, ООО «ПИК-ФАРМА ЛЕК» – осуществляется реализация инвестиционных проектов, направленных на модернизацию и техническое перевооружение, расширение производства.

В РФ не сформирован единый промышленный рынок органических удобрений по ряду причин. По оценкам Министерства сельского хозяйства Российской Федерации органические удобрения используются только на 6% земель. Причем эти удобрения практически представляют собой навоз, который вносится в землю без предварительной обработки.

Выделим некоторые барьеры развития химической промышленности по производству органических удобрений в России:

- Сложности в процессе транспортировки некоторых видов удобрений органического происхождения на большие расстояния, но, например, в гранулированном виде поставки могут быть осуществлены и в другие регионы.
- Правительство РФ субсидирует покупки, как правило, неорганических удобрений для различных категорий хозяйств.
- Россия продолжает оставаться одним из крупнейших экспортеров минеральных удобрений на мировой рынок, на продукцию которого имеется большой спрос. Однако, в случае сокращения поставок на фоне кризисов или

открытия собственных источников сырья у покупателей, потребителями данной продукции, естественно, станут отечественные организации.

Правительство Белгородской области с 2011 года поддерживает реализацию проектов по биологизации агропромышленного комплекса (по данным Р. Куликова, руководителя агронаправления Биотехкластера Фонда «Сколково» [7], входит в четверку мировых трендов в агротехнологиях), а также по получению альтернативных источников энергии. Руководители различных агрохолдингов области готовы инвестировать в переработку биологических отходов в высококачественные органические и органоминеральные удобрения для сохранения плодородия и повышения урожайности земель. Так, ЗАО «Приосколье» с 2016 года планирует выпуск гранулированных органоминеральных удобрений на основе золы и флотошлама, а агропромышленный холдинг «БЭЗРК-Белгранкорм» для внесения органических удобрений уже имеет несколько полигонов. Стоит отметить, предусматривается не единовременная замена минеральных удобрений органическими, а путем комбинирования сократить их употребление и обеспечить эффективное восстановление почвенного плодородия.

По причине климатических условий России как минимум половина всего навоза/помета, произведенного животноводческим хозяйством в течение года, должна быть благополучно сохранена для будущего использования.

Потребность в площадях для хранения может сократиться, если значительная часть навоза/помета будет перерабатываться на заводах по производству биогаза или сжигаться. В особенности сжигание снижает потребность в складских площадях, потому что плотность золы в 1,5 – 2,5 раза больше плотности куриного помета, из-за испарения азота и угля во время процесса сжигания. Отработанное сырье заводов по производству биогаза требует почти такой же емкости хранилищ, что и помет несмотря на то, что свойства сырья меняются. Эти факты означают огромные затраты для хозяйств и предприятий и в значительной степени влияют на рентабельность технологий переработки навоза/помета и на цену органических удобрений.

Органические удобрения нуждаются в отдельной технологии внесения в почву. Для сырого навоза или компоста этот вид технологии широко известен и доступен. Для внесения гранулированных неорганических удобрений обычно используются сеялки, и это можно делать как во время сева, так и отдельно. Гранулированные органические удобрения требуют сухого хранения на складе, оснащённом крышей и стенами, но в зимнее время отопление здания не требуется, а условия хранения сопоставимы с условиями хранения неорганических удобрений. Насыпные органические материалы должны храниться в таких же условиях, что и сухой или компостированный навоз

Тема замены минеральных удобрений органическими путем безопасной переработки отходов животноводства для Белгородской области очень актуальна и требует неотложного решения проблемы. Данный тезис подтверждается следующими предпосылками:

➤ Лидирующая позиция по производству мяса свинины и курицы в Российской Федерации на 2017 год (см. рис. 2.3, 2.4);

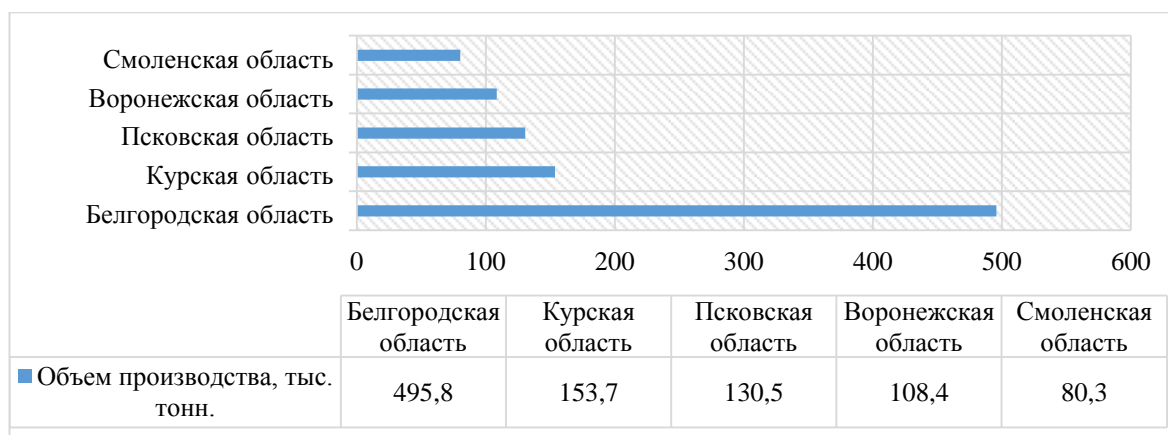


Рис. 2.3. Пятерка лидеров 2017 года, производящих мясо крупного рогатого скота, свинины, баранины, козлятины, конины и т.д., остывших или охлажденных [35].

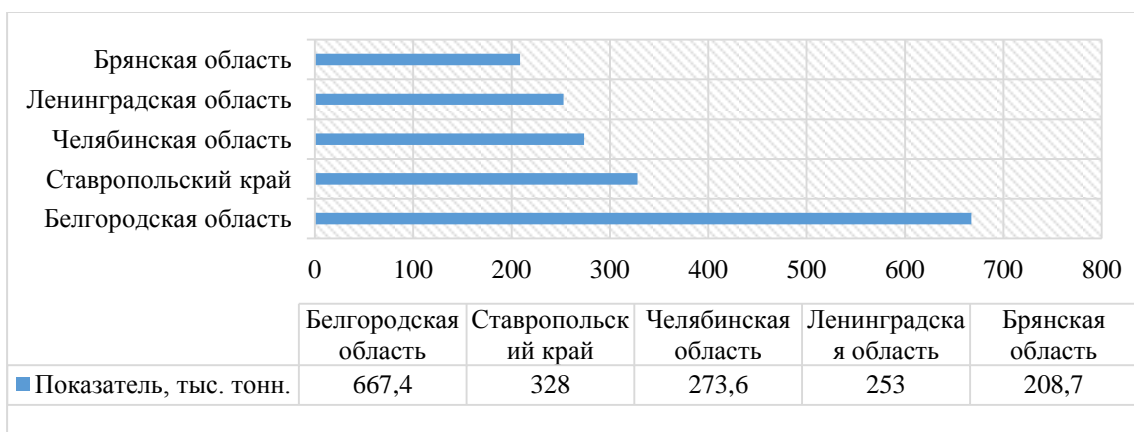


Рис. 2.4. Лидеры-производители мяса и субпродуктов домашней птицы в 2017 году [35]

➤ Первенство по годовому росту производства скота и птицы на убой в Российской Федерации на 2017 год (см. рис. 2.5);

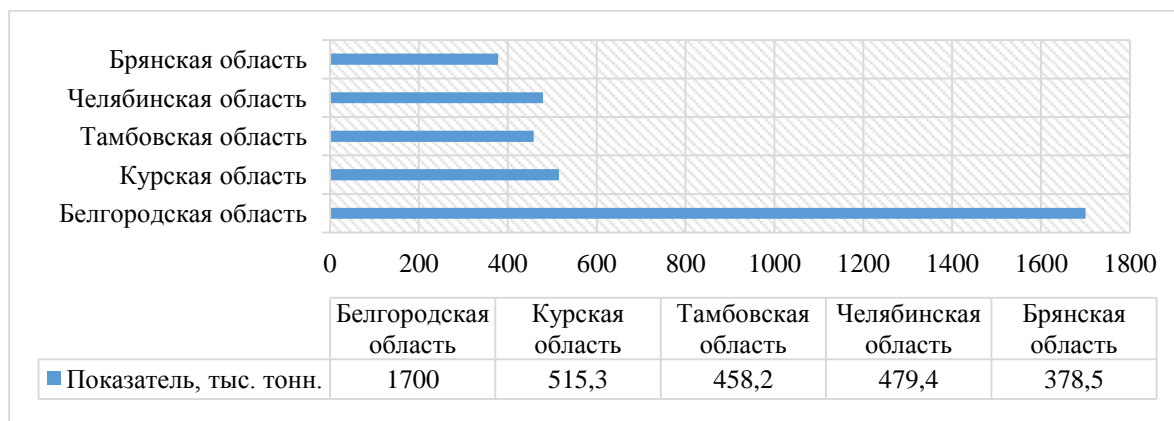


Рис. 2.5. Пятерка производителей сырья для мясного производства (скота и птицы на убой) в 2017 году [35]

➤ Один из ключевых регионов реализации государственной программы по продовольственной безопасности [48];

➤ Высокотоксичные органические отходы животноводства представляют угрозу для окружающей среды;

➤ Применяемые способы утилизации в связи с интенсивным ростом промышленности не способны обеспечить соответствующую безопасность и т.п.

Без всякого сомнения, определяющее влияние на экономическое развитие региона оказывает отрасль сельского хозяйства – животноводство. Исходя из

тезиса, изложенного выше, мы обращаем внимание на следующее: локомотивная отрасль Белгородской области помимо положительных характеристик имеет и побочные эффекты такие как органические отходы. Из рисунка 2.6 очевидно, что совокупное значение масс органических отходов животноводства носит прогрессирующий характер и в общей сложности варьируется в пределах 19 млн тонн в год (в т.ч. до 15 млн тонн приходится на свиноводство, а на птицеводство – приблизительно до 1,4 млн тонн). Следовательно, сельскохозяйственное направление региона открывает перспективу развития производства минеральных и органических удобрений. На сегодняшний момент условия позволяют, как констатирует заместитель губернатора и начальник департамента агропромышленного комплекса Белгородской области, С. Н. Алейник, повышать уровень замещения минеральных удобрений органическими от 50% [6].

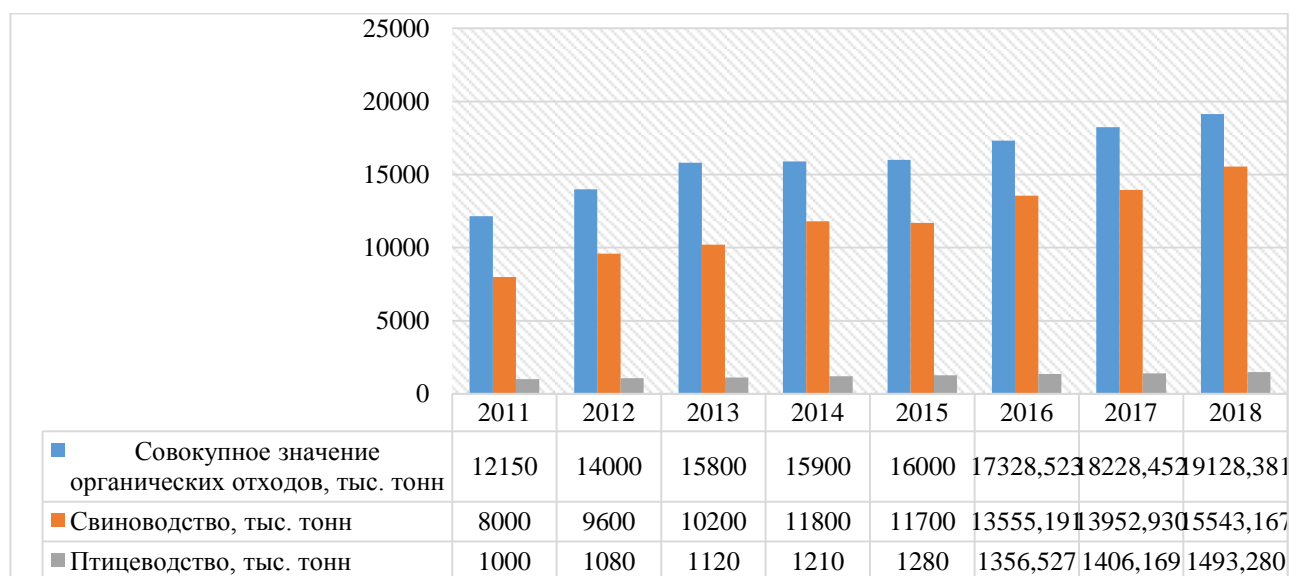


Рис. 2.6. Масса органических отходов животноводства Белгородской области

По данным опроса руководителей и главных агрономов сельскохозяйственных предприятий Белгородской области, в рамках обучающих семинаров «Внедрение инновационных приемов в биологическом земледелии на территории Белгородской области» (58 хозяйств, т.е. более 10% 500 сельхозпроизводителей области в сфере растениеводства). Всего

рассматривают возможность перехода на использование органических удобрений 71% опрошенных. Из них 27% опрошенных готовы заменить минеральные удобрения на 10-30%, такое же количество сельхозпроизводителей готовы заменить на 30-60%. 9% опрошенных готовы на замену 60-100%. 10% опрошенных вообще не готовы к замене. 18% не ответили на данный вопрос.

Институт органического сельского хозяйства реализует проект по производству био-органо-минеральных удобрений нового поколения. Производство удобрений предусматривает технологическую переработку отходов птицеводства в сочетании с минеральными компонентами и микроорганизмами. Гектарная норма внесения получаемого удобрения составляет 200кг/га (у непереработанного помета – от 10 000 кг/га), в зависимости от почвенных условий доза может варьироваться. Затраты на внесение 3600 руб./га по рыночной отпускной цене, что дешевле затрат на приобретение минеральных удобрений. Дополнительный эффект достигается за счет локального внесения. Этого достичь позволяет гранулированная шарообразная форма, благодаря которой удобрения вносятся сеялкой, без дополнительных затрат на разбрасывание и их заделку в почву. При этом сельхозпредприятие может получить прибавку валовой продукции в зависимости от культур на 12-40% за счет роста урожайности, положительную динамику накопления органического вещества, общего азота в околокорневой зоне, снижение патогенного фона, улучшение стрессоустойчивости растений.

В частности, на территории Шебекинского района планируется построить завод по производству органоминеральных удобрений и две площадки по ферментации куриного помета. Всего до 2020 года планируется запустить пять заводов по переработке отходов только в Белгородской области. Один из них, при успешно проведенных испытаниях, будет крупнейшим в Европе по переработке свиных стоков, утилизирующий 3 млн кубов стоков в год с 57 свинокомплексов области.



## 2.2. Классификация затрат в химической отрасли для целей управленческого учета

Одним из ключевых направлений управленческого учета можно выделить учет и управление затратами, поскольку ключевыми источниками повышения уровня прибыли организации являются увеличение выручки и снижение затрат. До настоящего времени все еще существует проблема идентификации экономической сущности «затрат» в контексте различных теоретических подходов.

Многие деятели науки в области бухгалтерского и управленческого учета рассматривают и аргументируют семантическое содержание понятия «затраты» с различных точек зрения, в том числе во взаимосвязи с понятием «расходы».

Привлекает наше внимание в аспекте проблематики нашего исследования работа Е.Л. Кулякиной [26], анализирующая теоретические подходы к определению сущности затрат на производство продукции. Ниже приводятся основные положения научной статьи, их критические или положительные замечания для приведения собственного виденья затрат.

Первый подход раскрывается в работах таких авторов как М.А. Сафохина [60], А.В. Куликова [23], В.А. Константинов [21], Ю.А. Бутрина [8], С.С. Сержук [63], М.А. Вахрушина [9] и т.д. Позиционирование понятия «затраты» во взаимосвязи с понятием «расходы» зависит от сферы применения.

Такой автор, как Ю.В. Бутрина [8], считает, что «затраты» используются больше в управленческом учете и в оценке деятельности организации (другими словами, затрагивается финансовая сфера и процесс планирования). В то время как «расходы» – применимы в бухгалтерском и налоговом учете.

В.А. Константинов [21] поддерживает данную линию размышлений и объясняет это так: затраты – денежная оплата за приобретенные ресурсы, вычитаемая из прибыли, т.е. списанная на расходы текущей деятельности. Расходы – стоимость полностью использованных ресурсов при производстве

для получения выгоды в будущем, временной промежуток потребления которых может не совпадать с их фактической оплатой.

Российский экономист С.С. Сержук под «затратами» понимает следующее: экономический показатель объема использованных ресурсов на производство и сбыт в денежном выражении за определенный период, включаемый в себестоимость продукции. При этом под расходами подразумевается уменьшение пассивов (имущества организации) или платежных средств в момент осуществления платежа. Свою ключевую мысль в различии рассматриваемых понятий он подчеркивает следующим образом: «затраты, в отличие от расходов, отражаются в учете предприятия на момент потребления в производственном процессе. В конечном итоге все расходы по обычным видам деятельности предприятия за определенный период обязательно должны трансформироваться в затраты. Расходы, не отнесенные к затратам по каким-то причинам, характеризуют ошибки учета затрат на производство и сбыт продукции» [63, с.58-58].

Более уточненное определение «затрат» по сравнению с вышеизложенными предлагает А.В. Куликова [23, с.4], обозначая данный термин стоимостной оценкой ресурсов (трудовых, природных, материальных и др.), выраженных в денежном эквиваленте и использованных при производстве и реализации за определенный период.

Между тем в рамках этого же подхода М.А. Вахрушина [9, с.213] рассматривает «затраты» исключительно как источник только получения доходов в будущем путем приобретения ресурсов и отражения в балансе экономического субъекта.

М.А. Сафохина [60, с.23] выдвигает три признака, характеризующих затраты:

- Затраты связаны с внутренними производственными процессами, т.е. подразумевают использование производственных ресурсов;
- Затраты используются только по целевому назначению;

- Затраты в своем роде служат стоимостным инструментом доведения неоднородных видов производственных ресурсов, выраженных в денежном эквиваленте.

В то время как под расходами автор подразумевает категорию ресурсов: производственных расходы возникают при выбытии производственных ресурсов, а финансовые – отток финансовых ресурсов.

Исследование позиций данных авторов, приводимых Кулякиной Е.Л., со схожим взглядом на критерий отличия «затрат» от «расходов» – интерпретация термина зависит от сферы применения. Для визуализации позиций ряда авторов, перечисленных выше, представлена таблица 2.4.

Таблица 2.4

## Визуальная интерпретация сущности терминов «затраты» и «расходы»

Автор	Затраты	Расходы
Ю.В. Бутрина	Управленческий учет и оценка деятельности	Бухгалтерский учет и налоговый учет
В.А. Константинов		
С.С. Сержук		
А.В. Куликова		-
М.А. Вахрушина		-
М.А. Сафохина		- Выбытие производственных ресурсов - Отток финансовых ресурсов

Сформированная Кулякиной Е.Л. позиция авторов не совсем, на наш взгляд, полно и ясно определена или интерпретирована, а также не соотнесен взгляд Бутриной Ю.В. с другими приведенными представителями выделенного подхода (т.е. не раскрыто понимание использование «затрат» в управленческом учете и при оценке деятельности, а «расходов» – в

бухгалтерском и налоговом учете). Последняя точка зрения интересна и любопытна. Также любопытен тот факт, что Вахрушина М.А. определяет роль затрат только для получения доходов в будущем (возникает вопрос об их конечной роли после интеграции, приводящей не к получению дохода, а убытка). Тем временем С.С. Сержук расходы по обычным видам деятельности за определенный период трансформирует в затраты.

Обобщая результаты исследования первого подхода (отличие по сфере применения), нам кажется, отличие состоит не в сфере применения, а в степени влияния, предположим, на прибыль или на капитал. Если учитывать основные принципы данного подхода и логически обобщать взгляды ученых, то:

➤ Затраты – денежное выражение и инструмент отождествления изменений (приобретение или потребление) ресурсов (активов) в момент оплаты / использования, влияющих на изменение других ресурсов (активов).

➤ Расходы – уменьшение ресурсов (активов) с целью получения выгоды (доходов) в будущем.

Из вышесказанного следует, что более подходящим критерием отличия семантической структуры терминов является влияние изменений ресурсов (активов) на ресурсы (активы) или прибыль, т.е. в более наглядной форме интерпретацию можно отразить в виде рисунка 2.7:

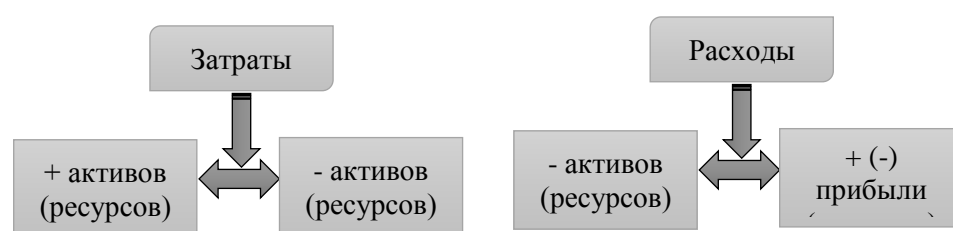


Рис. 2.7. Схема определения рода изменений в ходе деятельности организации к затратам или к расходам

В работах Я.В. Соколова [65], Н.Д. Врублевского [34], Т.А. Шмалена [72], С.С. Молчанов [8] второй подход выражен в отождествлении «затрат» и «расходов».

Н.Д. Врублевский [34, с.201-202] дифференцировал термин «затраты» на следующие элементы: «затраты организации» и «затраты производства». Отождествляя «расходы» и «затраты», он дает определение совокупности затрат (следовательно, и расходов): расходы на создание ресурсов от поставщиков, привлечение трудовых ресурсов, а также расходы, не связанные напрямую с хозяйственно-производственной деятельностью, включая стоимость потребленных затрат в процессе производства, и покрываемые прибылью или другими финансовыми источниками. Вместе с тем под затратами непосредственно на производство понимается стоимостное выражение ресурсов, израсходованных на изготовление конечной продукции за определенный период.

В соответствии с мнением Т.А. Шмалена [72, с.116], затраты – расходы в денежной форме, ведущие к уменьшению доли чистого имущества в течение одного года. Некоторые из ведущих экономистов, Я.В. Соколов и С.С. Молчанов, выражают схожую позицию, но уточняя причастность такой части расходов – к конкретным видам продукции на различных стадиях (производства, обращения и сбыта).

Таблица 2.5

## Визуальная интерпретация сущности терминов «затраты» и «расходы»

Автор	Затраты	Расходы
Н.Д. Врублевский		
Т.А. Шмален		
Я.В. Соколов, С.С. Молчанов		

В таблице 2.5 представлена графическая интерпретация положений второго подхода, исследованных и прописанных в научной статье Е.Л.

Кулякиной. Ключевая точка соприкосновения размышлений данных авторов – отождествление понятий «затраты» и «расходы».

В рамках нашего диссертационного исследования нам более понятен и близок первый подход интерпретации семантической сущности термина «затраты». Существование второго подхода говорит о частом отождествлении понятий «затраты» и «расходы», однако, оба этих явления имеют принципиальные отличия и не могут равнозначно определены синонимами, в частности, в контексте управленческого учета. Как это и определяет А.В. Ильина [16, с.16] в своем высказывании: «затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации».

При формировании управленческого аспекта учетной политики как инструмента организации управленческого учета возникает одна из проблем – зависимость построения потока управленческих данных (в частности, в отношении затрат) от отраслевых и специфических особенностей деятельности экономического субъекта, а именно – химической промышленности. Грамотно поставленный структурированный информационный поток для принятия управленческих решений и оценке результатов деятельности принимает во внимание технологический процесс производства и применяемые технологии, номенклатурный состав продукции, организационную структуру предприятия в целом и управления в частности, особенности синтетического и аналитического учета хозяйственных процессов (в т.ч. и затрат) и т.п.

В условиях постоянных изменений в сфере экономико-политических структур и жесткой конкурентной борьбы, в частности, на рынке производства минеральных и органических удобрений, положение игроков определяется рядом факторов (см. рисунок 2.8).

Приведенные ниже факторы обуславливают стратегическое и тактическое развитие представителей химической отрасли в России: постановка целей, формирование способов и методов достижения рыночных преимуществ с учетом влияния развития смежных рыночных структур, формирование оптимизированной структуры учета по различным аспектам и т.п.

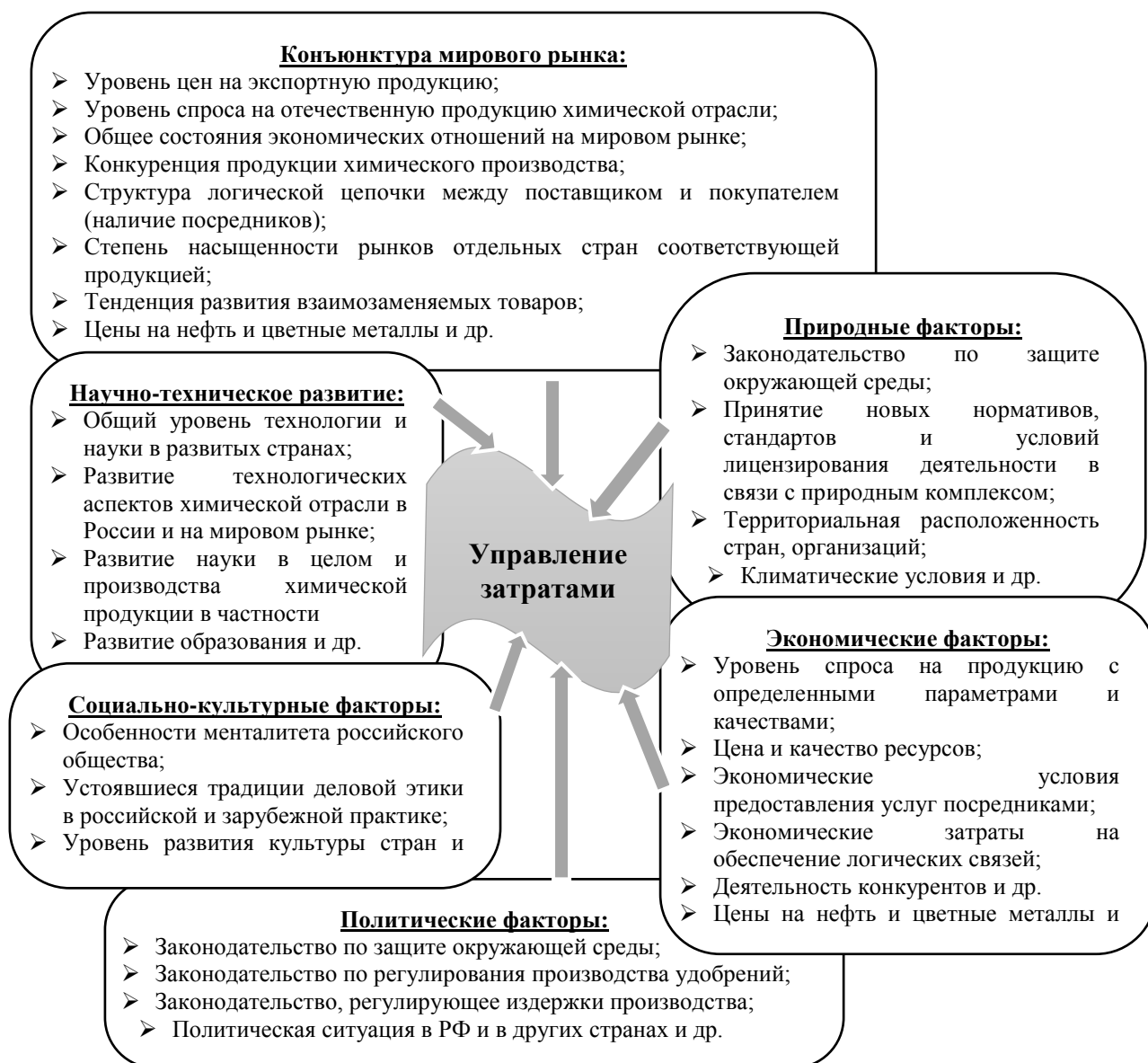


Рис. 2.8. Факторы, влияющие на систему управления затратами на предприятиях химической отрасли

Помимо всего прочего, факторы определяют отраслевые особенности химической промышленности:

- ❖ Формирование конечного продукта производства происходит при помощи изменения состава и структуры сырья под воздействием химических, химико-физических и других реакций. Например, из природной серы производят диаметрально отличный продукт – серная кислота.

- ❖ Плюрализм типов и видов оборудования с узкой специализацией для производства определенных продуктов. Например, насосы, аппараты синтеза, компрессоры, центрифуги и т.п.

- ❖ Высокий уровень фондоемкости и материалоемкости химического производства. Доля материальных затрат в структуре затрат на производство составляет до 85%.
- ❖ Широкий ассортимент сырьевой базы, носящий специфический характер. Как правило, источниками сырья и материалов являются богатства природы.
- ❖ Химическая отрасль способна сама расширить ассортимент сырья при условии постоянного развития научно-технической базы технологий и увеличения количества производств. Большинство экономических субъектов является источником получения сырья и материалов для других отраслей.
- ❖ Удельный вес энергозатрат отрасли постоянно растет. Приблизительно доля потребления электроэнергии и топлива достигает от 10-50% (производство карбида кальция, хлора и др.).
- ❖ Невысокий удельный вес рабочей силы. Как правило, организации химического производства стараются автоматизировать процесс и обеспечить свой штат квалифицированным специалистами-аппаратчиками. Сотрудники в основном не принимают непосредственного участия в изменении предмета труда.
- ❖ Возможно использование комбинированных форм организации производства при комплексном использовании сырья для изготовления как одного вида продукции, так и широкого спектра.
- ❖ Высокий удельный вес сотрудников вспомогательного производства.
- ❖ Ключевым фактором производства удобрения является доступность и регулярность поставок сырья (калийная руда, фосфорная руда, природный газ и т.п.).
- ❖ Ограниченность природных ресурсов и периодически труднодоступное географическое расположение.
- ❖ Уникальность месторождений минерально-сырьевых ресурсов.
- ❖ Высокий уровень транзакционных издержек.



- ❖ Низкая степень дифференциации продукции.
- ❖ Высокие вступительные отраслевые барьеры для новых экономических субъектов.
- ❖ Наличие вспомогательных и обслуживающих цехов;
- ❖ Наличие инструментального цеха, складского хозяйства, а также всевозможные энергетические объекты.

На сегодняшний день химическая промышленность характеризуется использованием сложных и нестандартных технологий производства, и как следствие имеет довольно нестандартные статьи затрат, правильное понимание которых позволит более грамотно их сгруппировать и как следствие выработать действенные механизмы по их снижению.

Согласно Приказу Минпромнауки РФ от 04.01.2003г. № 2 схема классификации затрат на производство в химической и нефтехимической промышленности выглядит следующим образом (рисунок 2.9) [50].

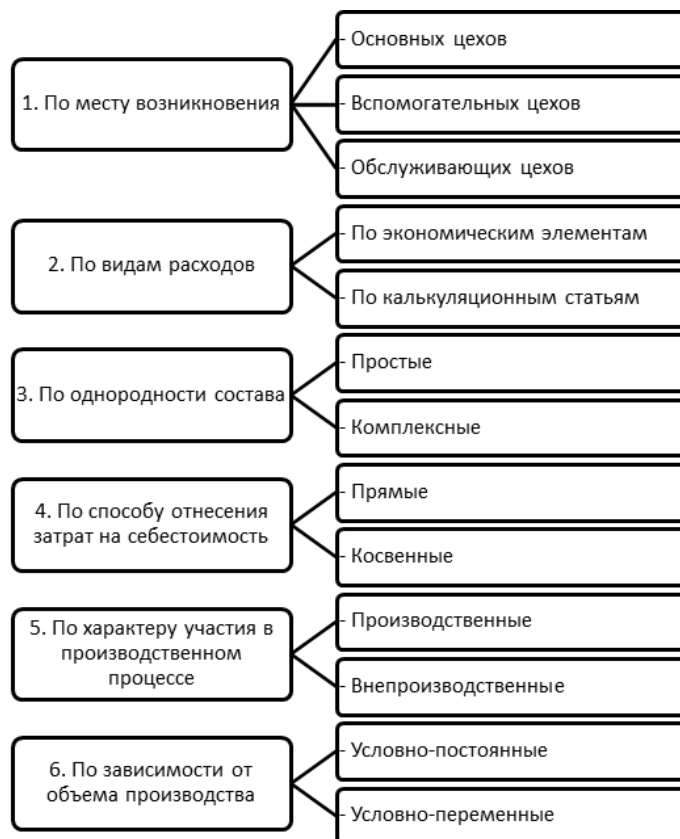


Рис. 2.9. Схема классификации затрат на производство в химической и нефтехимической промышленности

Показанная выше классификация химической и нефтехимической промышленности затрат выполняет определенную функцию в системе калькулирования себестоимости производимой продукции, но она не может полностью отвечать задачам управленческого учета затрат, т.к. руководитель, при принятии решения, обязан знать, сколько затрат и какие выгоды они за собой повлекут [29].

Следует отметить, что, доктор экономических наук, Лабзунов П.П. [27] в диссертационном исследовании на соискание степени доктора экономических наук выражает свое критическое отношение к общепринятой методологии и практики планирования, учета и калькулирования затрат, основанной на классификации затрат по экономическим элементам и статьям калькулирования, дополненной классификацией затрат на прямые и косвенные, постоянные и переменные. С целью расширения теоретической, научной базы для совершенствования функций управления затратами, форм и методов учета, планирования, анализа, контроля затрат П.П. Лабзунов предлагает расширенную классификацию затрат для предприятий химической и нефтехимической промышленности (табл. 2.6).

Таблица 2.6

**Классификация затрат для предприятий химической и нефтехимической промышленности**

<b>Признак-классификация</b>	<b>Затраты</b>
По месту возникновения	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Основных цехов;</li> <li>➤ Вспомогательных цехов;</li> <li>➤ Обслуживающих цехов.</li> </ul>
По видам расходов	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ По экономическим элементам;</li> <li>➤ По калькуляционным статьям.</li> </ul>
По видам продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Типовые представители;</li> <li>➤ Группы однородных изделий;</li> <li>➤ Производственные заказы;</li> <li>➤ Работы и услуги промышленного характера.</li> </ul>
По однородности состава	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Простые;</li> <li>➤ Комплексные.</li> </ul>
По периодичности вложений	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Текущие;</li> <li>➤ Единовременные.</li> </ul>
По способу отнесения затрат на себестоимость	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Прямые;</li> <li>➤ Косвенные.</li> </ul>
По характеру участия в производственном процессе	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Производственные;</li> <li>➤ Внепроизводственные.</li> </ul>

## Продолжение таблицы 2.6

По зависимости от объема производства	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Условно-постоянные;</li> <li>➤ Условно-временные.</li> </ul>
По охвату планирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Не планируемые;</li> <li>➤ Планируемые.</li> </ul>
По отношению к отчетному периоду	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Затраты прошлого периода;</li> <li>➤ Затраты отчетного периода;</li> <li>➤ Затраты будущего периода.</li> </ul>
По характеру труда	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Затраты живого труда;</li> <li>➤ Затраты овещественного труда.</li> </ul>
По регулярности совершения	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Повторяющиеся;</li> <li>➤ Единовременные.</li> </ul>
По охвату анализом	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Экономические;</li> <li>➤ Бухгалтерские.</li> </ul>
По показателям	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Валовые;</li> <li>➤ Средние;</li> <li>➤ Предельные (приростные).</li> </ul>
По связи с производством и рынком	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Трансформационные, связанные с превращением затрат в продукцию;</li> <li>➤ Трансакционные, связанные с процессом рыночного обмена.</li> </ul>

Наиболее важным является способ классификации затрат по экономическому содержанию и целевому назначению в производственном процессе. В соответствии с этим все затраты, которые составляют себестоимость, классифицируют по первичным экономически однородным элементам и калькуляционным статьям. При классификации затрат по экономически однородным элементам не суть важно, где и с какой целью тратят те или другие виды ресурсов, необходимо лишь, чтобы затраты, включенные в одну группу, имели одинаковую экономическую природу. Так, затраты на электроэнергию для технологических целей, для освещения и т. п., несмотря на отличие конкретных форм их производственного использования, объединяются в одну группу (элемент), поскольку по экономической природе все они отображают затраты одного вида ресурсов – энергии.

В промышленности принята единая для всех отраслей группировка затрат по экономически однородным элементам (таблица 2.7).

**Классификация затрат по экономически однородным элементам и  
калькуляционным статьям**

<b>Экономически однородные элементы</b>	<b>Калькуляционные статьи затрат</b>
Сырье и основные материалы (за вычетом возможных отходов)	Затраты на приобретенные сырье и материалы, которые используют все цеха предприятия
Вспомогательные материалы	Затраты на приобретенные вспомогательные материалы, которые используют как для технологических, так и для нетехнологических целей (реагенты, катализаторы и др.)
Топливо со стороны	Затраты на все виды приобретенного топлива, которое используют на технологические и нетехнологические цели (например, для отопления помещения)
Энергия всех видов со стороны	Затраты на все виды энергии, которую используют на технологические и нетехнологические цели (например, электроэнергия для освещения помещения)
Амортизация основных фондов	Амортизационные отчисления со всех видов основных фондов (помещение, сооружения, оборудование)
Заработная плата	Затраты на основную и дополнительную заработную плату всех категорий работников
Отчисления на социальное страхование	Отчисление в социальные фонды от основной и дополнительной заработной платы всех категорий работников
Другие денежные расходы	Затраты на оплату услуг сторонних организаций, на подготовку кадров, затраты на командировки и др.

Группировка затрат по вышеперечисленным экономическим элементам применяется при определении общей суммы себестоимости продукции с подразделением на пять основных частей. В процессе анализа учитывается удельный вес каждого элемента затрат в общей сумме себестоимости исходя из особенностей отрасли промышленности. Значение этой группировки затрат заключается в следующем:

Во-первых, такая группировка позволяет выделить затраты овещественного (материального труда) и живого труда.

Необходимо иметь в виду, что во всех случаях по элементам учитывают лишь приобретенные материальные ресурсы. Затраты на потребляемые в процессе производства материальные ресурсы собственного производства нельзя прямо отнести к соответствующим элементам, поскольку затраты,

связанные с производством этих ресурсов, являются комплексом разнородных расходов предприятия, которые относятся к разным экономическим элементам.

Затраты в виде средств труда отображаются в себестоимости через амортизационные отчисления. Затраты живого труда представлены основной и дополнительной заработной платой всего промышленно-производственного персонала предприятия, а также отчислениями на социальное страхование. Все другие затраты относительно небольшие (но неизбежные в производственно-хозяйственной деятельности предприятия), не могут быть отнесены к отдельным элементам и потому их включают в один экономический элемент – «Другие денежные расходы».

Во-вторых, группировка затрат по элементам позволяет обнаружить экономические особенности отдельных отраслей и производств: их материалоемкость, энергоемкость, фондоемкость и трудоемкость, которые дают возможность определить основные направления снижения себестоимости продукции для каждой отрасли.

В-третьих, эта группировка позволяет связать в денежной форме план по себестоимости с другими разделами перспективных или годовых планов предприятия или отрасли.

Однако для управления деятельностью организации и его подразделений важно знать не только общую сумму затрат по тому или другому экономическому элементу, но и величину затрат на производство отдельных видов продукции, а также конкретное назначение и место их возникновения. На основе поэлементного подхода невозможно определить себестоимость единицы конкретной продукции поскольку при выпуске нескольких видов продукции чрезвычайно сложно распределить затраты по элементам на отдельные виды продукции. Кроме того, группировка по элементам не включает затраты, связанные с реализацией продукции.

Таким образом, экономические элементы являются однородными, неразложимыми на составляющие видами затрат, а большинство

калькуляционных статей расходов состоят из комплекса разнородных экономических элементов.

### **2.3. Влияние отраслевых особенностей на выбор метода учета затрат**

Конечные результаты работы каждой промышленной организации в значительной мере зависят от выбранной системы управления затратами, которая обеспечивает экономическую самостоятельность организаций, их конкурентоспособность и устойчивое финансовое положение как на внутреннем, так и внешнем рынках. Решение проблемы развития и экономического роста организаций химической промышленности возможно благодаря совершенствованию управления затратами и себестоимостью конечных продуктов [17, с.61]. На организацию учета затрат также влияет фактор эффективности информационного обеспечения. Информационный поток учетной информации регулирует система нормативных и организационных документов [3].

Учет специфики производства обуславливает необходимость обоснования отраслевых аспектов организации учета затрат для обеспечения потребностей учетной политики. Основой производственной деятельности предприятия является производственный процесс, в котором совмещаются трудовая деятельность рабочих, средства производства и предметы труда. Производственный процесс представляет собой совокупность взаимосвязанных процессов труда и естественных процессов, которые направлены на производство определенной продукции.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в организациях химической отрасли понимается совокупность способов документирования и отражения производственных затрат (затрат на производство), обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения затрат на единицу данной продукции.

Разнообразие методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обусловлено особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, а также ее составом. Несмотря на разнообразие данных методов, их можно сгруппировать по трем основным признакам, а именно: объекты учета затрат; полнота учета затрат; оперативность учета и контроль за затратами.

По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный, позаказный методы, а также метод учета (калькулирования) затрат по функциям. По признаку полноты учета расходов возможно калькулирование полной и неполной (урезанной) себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат выделяют метод учета фактических и нормативных затрат.

Следует отметить, что на практике эти методы могут сочетаться. Например, можно применять позаказный метод и калькулировать неполную себестоимость заказов; попередельный метод калькулирования с использованием норм расхода материальных ресурсов.

Рассмотрим наиболее характерные методы учета затрат на производство, применяемые в организациях химической промышленности, а именно: попроцессный, попередельный и позаказный методы.

Попроцессный метод калькулирования применяется, как правило, в добывающих отраслях промышленности и в энергетике. Он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простым технологическим циклом производства. Главным сходством данных организаций выступает то, что все они характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемых изделий, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. Продукция, изготавливаемая в таких производствах, является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

Субъектам хозяйственной деятельности, которые осуществляют выпуск одного вида изделий и не осуществляют хранение полуфабрикатов, целесообразно применять метод простого калькулирования.

В случае отсутствия запасов готовой продукции в таких организациях может использоваться метод простого одноступенчатого калькулирования. При данном методе расчет себестоимости единицы продукции производится путем деления суммарных затрат за месяц на количество произведенной продукции за этот же период.

При образовании остатков готовой продукции рекомендуется применять метод простого двухступенчатого калькулирования, по которому себестоимость единицы продукции рассчитывается в три последовательных этапа:

1) на первом этапе производится расчет производственной себестоимости всей выпущенной продукции, а также единицы продукции;

2) на втором этапе осуществляется группировка и распределение косвенных затрат (общехозяйственных и коммерческих) по видам произведенной продукции посредством их деления на количество реализованных на сторону изделий;

3) на третьем этапе производится суммирование всех ранее рассчитанных показателей.

Ряд промышленных химических организаций характеризуется последовательной переработкой промышленного и сельскохозяйственного сырья для получения готового продукта на основе химических, физических, биологических и термических процессов. Особенностью таких производств является последовательность технологических стадий, которые называются переделами, под которыми понимается совокупность технологических операций, которые завершаются производством промежуточного продукта (полуфабриката) или получением готовой продукции. Сам метод учета затрат получил название попередельного.



Суть данного метода заключается в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам или стадиями процесса производства, даже если в одном из них можно изготавливать продукцию различных видов. Поскольку в таких производствах процесс выпуска готовой продукции состоит из нескольких последовательных технологически законченных переделов, то возникает необходимость рассчитывать себестоимость продукции каждого передела. В таких случаях рекомендуем составлять калькуляции себестоимости отдельных видов или групп продукции, особенно если их изготавливают из одинакового или однородного сырья.

Попередельный метод преимущественно применяется в организациях с характерным массовым производством. Также следует отметить, что попередельный метод учета затрат даже при определенных отраслевых различиях имеет ряд общих особенностей, а именно: данный метод учета затрат применяется исключительно в материалоемких производствах; полученные в одном переделе полуфабрикаты становятся исходным (первичным) сырьем для следующего передела; в случае одновременного использования нескольких агрегатов при производстве продукции издержки производства группируются и учитываются по каждому агрегату отдельно.

Учет производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции – два взаимосвязанных этапа учета процесса производства. Их учет (с учетом специфики производства) ведется по таким методам:

- для основных производственных подразделов – попередельный метод учета затрат с использованием элементов нормативного метода;
- для вспомогательных подразделов – позаказный метод учета затрат.

На большинстве предприятий в учетной политике не закреплено использование нормативного метода калькуляции, который используется при выполнении ремонтных работ и при учете общепроизводственных затрат, а указывается перечень и состав статей калькуляции производственной себестоимости. Это свидетельствует о наличии стандартных подходов к этому вопросу на большинстве предприятий отрасли [22].

В целях организации наиболее эффективного учета затрат на производство в организациях химической промышленности предлагаем использовать разработанный алгоритм по выполнению учетных операций при попередельном методе (рисунок 2.10).

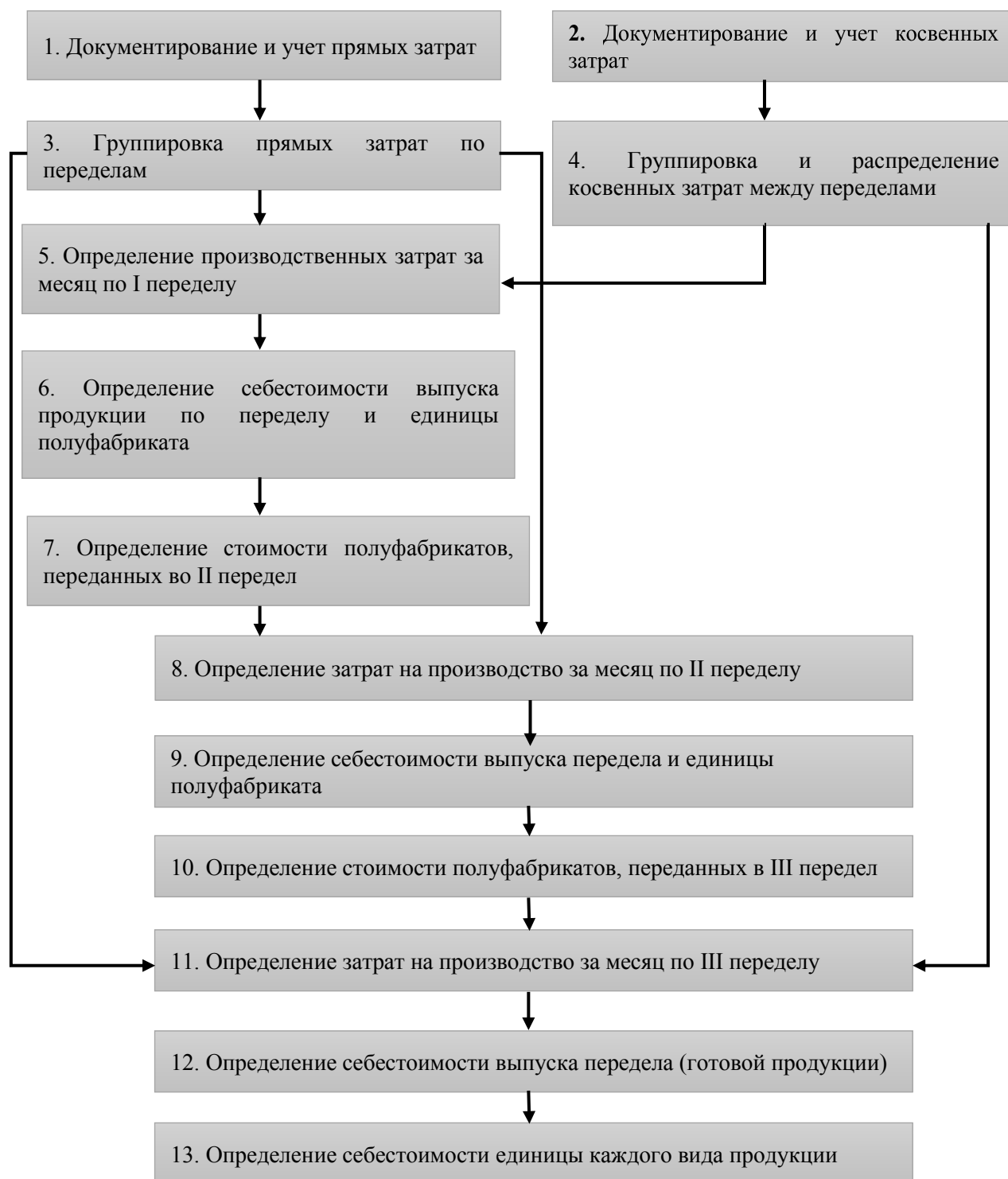


Рис. 2.10. Алгоритм попередельного метода калькулирования себестоимости продукции в организациях химической отрасли [24, с.143]

На основании данных рисунка 2.10 весь процесс учета затрат на производство при попередельном методе рекомендуем начинать с документирования и учета как прямых, так и косвенных затрат, их дальнейшей группировки и последовательного распределения между всеми переделами. При этом представленный алгоритм попередельного калькулирования себестоимости продукции химической промышленности может корректироваться (увеличиваться, сокращаться) в зависимости от сложности технологического процесса производства и общего количества переделов (стадий производства).

На предприятиях химической промышленности сводный учет затрат осуществляется полуфабрикатным вариантом. Его применение обусловлено следующими обстоятельствами:

- реализация части собственных полуфабрикатов другим предприятиям с включением их в состав товарной продукции;
- использование в производстве различных продуктов одних и тех же полуфабрикатов;
- необходимость создания запасов отдельных видов полуфабрикатов на последующие периоды;
- нормирование материальных затрат осуществляется последовательно по пределам: на первом переделе норма расхода устанавливается на исходное сырье и материалы, на втором переделе - на полуфабрикаты второго предела и др.

В случае, если организации занимаются изготовлением уникальной продукции или производят продукцию по специальным заказам, то используется позаказный метод учета. Как правило, в химической промышленности этот метод применяется в организациях с единичным типом организации производства. При этом организации, имеющие такой тип производства, имеют ряд отличительных особенностей, а именно:

- преобладает разнообразие и широкий ассортимент выпускаемой продукции;

- продукция является уникальной, неповторяющейся и выпускается небольшими партиями (либо большими, но по договоренности с заказчиками);
- прослеживается четкая технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами в силу производства уникальной продукции;
- использование при производстве уникального оборудования и новых технологий;
- наличие в штате высококвалифицированных производственных рабочих.

При использовании позаказного метода учета затрат на производство предлагаем следующий алгоритм последовательности учета операций (рис. 2).



Рис. 2.11. Алгоритм позаказного метода калькулирования себестоимости продукции в организациях химической отрасли [24, с.144]

В соответствии с рисунком 2.11 суть позаказного метода учета затрат заключается в следующем. Все прямые основные издержки производства учитываются в разрезе установленных статей калькуляции, закрепленных в учетной политике организации. На каждый производственный заказ открывается калькуляционная карточка. Остальные издержки производства учитываются по местам (центрам) их возникновения и затем включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения, в качестве которой может быть использована сумма

материальных ресурсов, заработная плата основных производственных рабочих и т. д.

Таким образом, объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе выступает отдельный производственный заказ. К моменту выполнения заказа все расходы, которые к нему относятся, считаются незавершенным производством учитываются на соответствующих счетах.

Учетная политика предприятий химической отрасли раскрывает принципы и процедуры, которые используются при ведении учета производственных затрат. Организационные документы по предприятию регулируют информационные потоки. К документам, которые непосредственно создают информационные потоки, которые формируют информационную систему предприятия, относятся: утвержденный план счетов, его корреспонденция, формы первичных документов и их документооборот. На основании плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций, на предприятиях химической отрасли разрабатывается рабочий план счетов.

Подводя итоги проведенного исследования, считаем, что выбор того или иного метода учета затрат в организациях химической отрасли должен основываться на следующих аспектах, а именно:

- особенности технологического и производственного процесса – сложность и масштабность изготовления изделий;
- ассортимент выпускаемой продукции; степень организации вспомогательных и обслуживающих производств – наличие в производственном процессе промежуточных (вспомогательных) продуктов и т.д.

### **Глава 3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ХИМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

#### **3.1. Типизация стратегических управленческих затрат на предприятиях химической отрасли**

Одним из важнейших этапов формирования учетной политики управленческого учета является выделение элементов управленческого учета, реализации которых должна способствовать управленческая учетная политика. В современной литературе существуют различные взгляды на набор элементов управленческого учета. В состав элементов системы управленческого учета, предопределяющих построение учетной политики управленческого учета, следует включать:

- планирование (стратегическое, тактическое, операционное);
- собственно учет;
- управленческую отчетность;
- управленческий контроль и анализ.

Практическая реализация перечисленных элементов возможна при соответствующем организационно-техническом обеспечении.

Одним из ключевых критериев результативности учетных систем на настоящий момент становится их адекватность существующим системам управления. Рост интереса к проблемам стратегического позиционирования в бизнес-среде запустил новые механизмы трансформации традиционного оперативного управленческого учета в учет стратегический.

Внедрение системы стратегического управленческого учета позволит провести ранжирование стратегических задач, сократить время реакции на стратегические вызовы, минимизировать потери от воздействия грядущих изменений и в целом «эффективно управлять в условиях стратегических неожиданностей путем использования гибких решений долгосрочного характера» [11].

В условиях мирового экономического кризиса подавляющее большинство предприятий химической промышленности не могут достигнуть нового стратегического уровня развития – вот сложившаяся действующая российская реальность развития субъектов химической отрасли. Таковая реальность обрекает экономических субъектов следовать путем пассивного выживания при помощи сокращения объемов производства, не обновления технической базы, аккумуляции неплатежей по своим обязательствам, нарушения экологических норм и т.д.

Потому в настоящее время для предприятий химической промышленности набирает обороты актуальность разработки информационно-методологического обеспечения идентификации стратегических затрат под воздействием внешних угроз при подготовке управленческой учетной политики.

Традиционный подход управления затратами постепенно вытесняется стратегическим, а потому возникает необходимость в обновлении нового признака классификации затрат, базирующегося на реализуемых стратегиях и комплексном подходе анализа действующих проблем бизнес-среды. Данное направление научного исследования и его практическая реализация призваны повысить степень информационной удовлетворенности потребителей, оптимизировать используемые технологии и структуру привлекаемых ресурсов и т.п.

И потому в контексте увеличения срока деятельности организации, прироста ее рыночной стоимости, социальной значимости, качества и т.п. отдельные типы стратегических управленческих решений требуют использования разных информационных массивов данных управленческого учета, а для этого можно предложить классифицировать стратегические затраты в разрезе базовых критических областей деятельности предприятий химической отрасли (рисунок 3.1).



Рис. 3.1. Концепция учета стратегических затрат организаций химической отрасли

В целях идентификации и формирования стратегических затрат и, как следствие, гармонизация показателей внутреннего потенциала организации



химической промышленности для принятия стратегических управленческих решений представлена выше концепция классификации стратегических затрат по ключевому признаку – критические области бизнеса. Поскольку применяемая классификация на постоянные и переменные затраты может стать обманчивой при принятии стратегических управленческих решений в рамках соответствующего периода времени. Это делается для решения проблемы формирования качественной и необходимой информационной базы посредством создания учетно-аналитического обеспечения управленческих решений путем идентификации, расчета и минимизации управленческих затрат под действием внешних угроз.

### **3.2. Разработка фрагмента управленческого плана счетов в отношении стратегических затрат**

Типизация стратегических управленческих затрат, построенная на основе принципа соответствия затрат критическим областям функционирования предприятия химической отрасли (т.е. группировка затрат производится в разрезе конъюнктурных, инновационных, экологических, транзакционных затрат и затрат на персонал-ресурсы) влияет на процесс формирования управленческой отчетности и принятие управленческих решений. Также свое отражение вышеуказанная типизация затрат нашла в рекомендуемом фрагменте управленческого плана счетов предприятия химической промышленности (табл. 3.1).

Таблица 3.1

#### Рекомендуемый фрагмент управленческого плана счетов учета стратегических затрат химической отрасли

Номер и наименование счета	Наименование субсчета	Аналитические счета
30 «Бюджетные затраты»	Инновационные затраты	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Виды затрат.</li> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Стратегические бюджеты.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Экологические затраты	
	Конъюнктурные затраты	
	Затраты в персонал-ресурсы	
	Транзакционные затраты	

## Продолжение таблицы 3.1

31 «Конъюнктурные затраты»	Затраты на исследование рыночной (конъюнктурной) среды	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Стратегические цели.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Реклама и продвижение продуктовых инноваций	
	Посреднические услуги	
32 «Инновационные затраты»	НИР	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Ликвидация фондов	
	Создание новых производств	
33 «Экологические затраты»	Ремонт (профилактика) оборудования	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Стратегические цели.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Природоохранные мероприятия	
	Страховые выплаты опасных производств	
	Затраты на утилизацию вредных отходов	
	Затраты на очистку сточных вод	
	Затраты на сжигание твердых отходов	
34 «Вложения в персонал- ресурсы»	Затраты на повышение квалификации	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Стратегические цели.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Стимулирование персонала к изобретениям	
	Затраты для достижения личных показателей персонала	
	Затраты на сокращение персонала	
35 «Транзакционные затраты»	Затраты на поиск деловых связей	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Стратегические цели.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Затраты на обеспечение гарантий сделок	
	Затраты на ведение и заключение переговоров	
	Затраты из-за непредвиденных обстоятельств	
38 «Общие стратегические затраты»	Инновационные затраты	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Стратегические цели.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Экологические затраты	
	Конъюнктурные затраты	
	Затраты в персонал-ресурсы	
	Транзакционные затраты	
39 «Отклонения стратегических затрат»	Оптимизация внутренних процессов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Центры стратегической ответственности.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> <li>• Инновационные проекты.</li> </ul>
	Развитие персонала	
	Укрепление рыночных позиций	
	Инфляционные затраты	

Предложенные идентификация затрат и счета управленческого учета не исчерпывающие (так, остались свободные счета 36 и 37 типового рабочего плана счетов), поскольку могут быть расширены в случае возникновения новых потребностей в информационной базе. Базовое и важное условие управленческого учета стратегических затрат – фиксация бюджетного уровня затрат. Предлагается указывать данный уровень на счете 30 «Бюджетные затраты» (т.е. дебет счета 30) в корреспонденции со счетами 31-35 (т.е. кредит

счетов 31-35), где были дебетованы и отражены фактические стратегические затраты счетов 02, 05, 10, 60, 66, 67, 68, 69, 70, 76 и т.п.

В конечном итоге такого учета мы предполагаем получить соотношение бюджетной величины стратегических затрат с фактическими. Одновременно стоит обособленно отражать и анализировать возникающие отклонения на счете 39 «Отклонения стратегических затрат» (т.е. неблагоприятное отклонение – дебет счета 39 и кредит счетов стратегических затрат; иначе – сторнировочная запись).

Однако, возникает необходимость решения в управленческом учете проблемы экспортирования (переноса) в систему бухгалтерского (финансового) учета затрат. Для этого можно использовать предлагаемый счет-экран 38 «Общие стратегические затраты» (т.е. по дебету отражается бюджетный уровень затрат и отклонения от бюджета, а по кредиту счета – фактические затраты, распределяемые традиционными способами в систему бухгалтерского (финансового) учета по элементам затрат.).

Схема расширенного учета стратегических затрат по видам во взаимосвязи со стратегическими бюджетами и финансовым учетом отражена на рисунке 3.2.

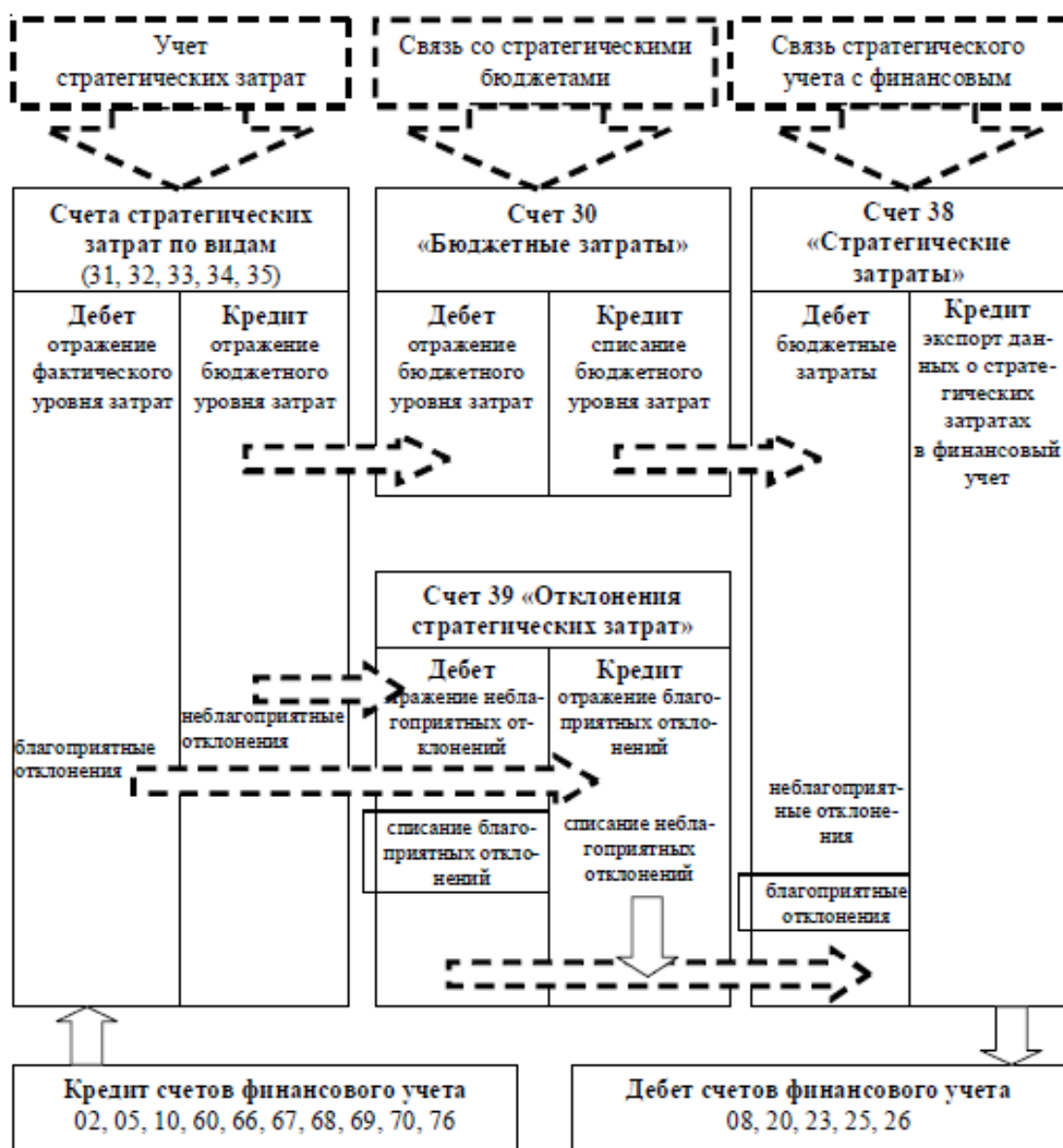


Рис. 3.2. Методика управленческого учета стратегических затрат в увязке с другими видами учета

Таким образом, для достижения предприятиями химической промышленности стратегических целей необходимо провести мероприятия по стратегическому анализу и поэтапному переходу от пассивного выживания к стратегии активного развития, в каждом этапе которого выделяются объекты стратегического учета. Такими объектами служат внешняя среда, стратегические затраты, инновации, экологические риски, инвестиции, внутренние ресурсы. Для грамотного сбора и обобщения информационных потоков с целью поддержки стратегии предприятий химической промышленности необходимо в управленческой учетной политике отразить

организационно-методологическую базу управленческого учета (например, рабочий план управленческого учета стратегических затрат, типизация (идентификация) стратегических затрат и т.п.).

### **3.3. Отраслевые особенности содержания статей калькуляции в организациях химической промышленности**

Для эффективного и аргументированного управления экономическим субъектом при помощи грамотного снижения уровня затрат необходимо сформировать классификацию затрат, адаптированную под российские рыночные реалии, требования мирового рынка при необходимости и под отраслевые особенности обрабатывающего производства. Поскольку управленческий учет в Российской Федерации официально еще не регламентирован и не носит ограничительные рамки в применении, что при таких условиях позволяет экономическим субъектам химической отрасли самостоятельно разрабатывать, редактировать и применять методику учета затрат.

Среди исследователей, рассматривающих проблему отражения отраслевых особенностей химической промышленности в учете, выделим Е.Л. Кулякину [25, с.182-183]. В ее научном труде нас заинтересовал предложенный перечень калькуляционных статей затрат с краткой характеристикой, адаптированный под особенности отрасли и используемый при планировании, учете и калькулировании себестоимости. Ниже приведена таблица 3.2, где предложена характеристика статей затрат по Е.Л. Кулякиной, но с некоторой корректировкой и дополнением.

Отраслевая номенклатура отличается от типовой по составу калькуляционных статей. В отраслевую номенклатуру введены статьи: «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные материалы», «Износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы», «Попутная продукция».

## Калькуляционные статьи затрат химической промышленности

Номенклатура статьи затрат	Характеристика
«Сырье и материалы»	Как правило, в химических организациях используется минеральное сырье (апатиты, фосфор, калийные и другие соли, сера), углеводородное сырье (нефть, природный и попутный газ, газоконденсат). Более, чем в других отраслях, используется природной воды, именно поэтому по данной статье отражают расходы сырья и материалов, которые принимают непосредственное участие в химических реакциях и других производственных процессах; входят в состав продукции, образуя ее основу, служат химическими реагентами (кроме катализаторов и сорбентов), необходимые для химического воздействия на предмет труда с целью изменения его вида, свойств или качественных характеристик
«Вспомогательное сырье и материалы»	Включает в себя сорбенты и катализаторы (ускорители) и замедлители химических реакций в жидком и газовом агрегатном состоянии, химикаты - добавки, тару и упаковочные материалы. Вспомогательные материалы в себестоимость продукции включают прямо или пропорционально нормативным затратам на каждый конкретный вид продукции.
«Полуфабрикаты собственного производства»	Отражается движение полуфабрикатов собственного изготовления по фактической производственной себестоимости.
«Попутная продукция»	Отраслевая специфика экономики отражается по статье «Попутная продукция». Отражается та часть продукции, которая образуется при производстве основного вида продукции. Например, при выпуске поваренной соли кроме едкого натрия одновременно получают газообразные хлор и водород, что свою очередь и будет считаться попутной продукцией. Попутными считаются продукты, полученные в едином технологическом процессе вместе с основным продуктом. Попутная продукция не калькулируется, ее стоимость определяется по заранее установленной оценке: по оптовым ценам за минусом прибыли и расходов на реализацию, плановой себестоимости, по цене возможного использования и др. Стоимость ее исключается из общей величины затрат на производство, и в результате определяется себестоимость основной продукции.
«Возвратные отходы»	Отражаются остатки сырья, материалов и полуфабрикатов, которые образовались в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские или технологические свойства исходного сырья, но в соответствии с технологией производства, используемые повторно в прочих производственных подразделениях организации как полноценное сырье. Данная статья подлежит вычитанию.
«Топливо и энергия на технологические цели»	Включает затраты всех видов топлива на обжиг, плавление, сушку, а также расходы всех видов энергии (тепловой, электрической), затрачиваемых на нагрев и охлаждение химических реагентов. В себестоимость отдельных видов химических продуктов затраты топлива и энергии включают прямо по данным контрольно-измерительных приборов.

## Продолжение таблицы 3.2

«Основная и дополнительная заработная плата рабочих основного производства»	Специфических особенностей в организациях химической промышленности не имеют.
«Отчисления в фонды на заработную плату рабочих основного производства»	
«Затраты на подготовку и освоение процесса производства»	
«Потери от брака»	
«Общепроизводственные расходы»	Подлежат распределению между отдельными видами химической продукции. Учитывая специфику технологий производства, организации химической промышленности самостоятельно устанавливают базу распределения данных расходов, в качестве которой могут быть приняты: - основная заработная плата производственных рабочих; - условные коэффициенты, рассчитанные организацией на основе сметы соответствующих накладных расходов; - цена реализации, принятая организацией для распределения расходов комплексных производств; - вес произведенной продукции или другой натуральный измеритель. Кроме того, общехозяйственные расходы могут распределяться пропорционально цеховой себестоимости выпущенной продукции. При больших масштабах производства, высокой фондоемкости продукции и значительном удельном весе расходов на содержание и эксплуатацию оборудования могут выделяться из состава общепроизводственных расходов в отдельную статью калькуляции.
«Общехозяйственные расходы»	
«Коммерческие расходы»	Отражаются затраты, связанные с реализацией произведенной продукции. Отдельные организации химической отрасли выделяют также статью «Затраты на охрану окружающей среды», в рамках которой отражают затраты, связанные с защитой окружающей среды.
«Износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы»	Погашение стоимости штампов, пресс-форм, полировочных пластин, эмалированной и фарфоровой посуды (производство химических реактивов), катализаторов и сорбентов твердого агрегатного состояния, а также сменного оборудования сроком службы до одного года

Введение статьи «Полуфабрикаты собственного производства» вызвано тем, что полуфабрикаты играют самостоятельное назначение. В химической промышленности широко распространен полуфабрикатный вариант сводного учета затрат. В отчетности о себестоимости товарной продукции расход полуфабрикатов собственного производства показывают развернуто по соответствующим калькуляционным статьям затрат.

В самостоятельную статью калькуляции выделена статья «Вспомогательные материалы», куда включена стоимость сорбентов (поглотителей: окиси алюминия, активированного угля и др.), катализаторов (ускорителей или замедлителей химических реакций) в жидком и газообразном агрегатном состоянии; катодов (никеля, ртути) и анодов (графитных электродов).

Погашение стоимости штампов, пресс-форм, полировочных пластин, эмалированной и фарфоровой посуды (производство химических реактивов), катализаторов и сорбентов твердого агрегатного состояния, а также сменного оборудования сроком службы до одного года учитываются по статье «Износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы».

Следующие статьи имеют одинаковое название по статьям типовой номенклатуры, но отличаются от них по составу и содержанию включаемых затрат.

По статье «Сырье и материалы» кроме стоимости сырья и основных материалов, участвующих в химических реакциях, отражается также стоимость топлива, применяемого в качестве сырья при изготовлении химической продукции.

На статью «Топливо и энергия на технологические цели» наряду со стоимостью обычных видов топлива и энергии относится стоимость высококипящих органических теплоносителей, инертных газов (аргон, азот) для создания технологической среды и воды на технологические нужды. В химических производствах с небольшим удельным весом затрат на технологическое топливо и энергию их планируют и учитывают в составе расходов на содержание и эксплуатацию оборудования.

По статье «Прочие производственные расходы» отражаются затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, расходы по очистке вод и выбросов в атмосферу и др.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Один из существующих на сегодняшний день проблемных вопросов – недостижимость увеличения степени однозначности термина в исследовании, так как особенности языка (характерному многозначность) оказывают существенное влияние на любую терминосистему.

Дефиниция «учетная политика» в целях бухгалтерского и налогового учета сформулирована и определена в соответствующих нормативно-правовых актах. Регулирование бухгалтерского учета в РФ дает определение в последней редакции ПБУ 1/2008, не противоречащее ФЗ № 402-ФЗ (используются абстрактные языковые единицы без уточнений – «совокупность способов ведения бухгалтерского учета»). Налоговое законодательство трактует «учетную политику» в части 1 Налогового кодекса РФ, где абзац введен Федеральным законом № 137-ФЗ: совокупность способов учета, определения, признания и распределения доходов и расходов, а также показателей деятельности в рамках налогообложения.

Российское право не предоставляет официального понимания термина «учетная политика для целей управленческого учета», как и термина «управленческий учет». В контексте различных законотворческих отношений упоминание об управленческом учете как таковом имеет место быть.

Изучив научные статьи в отношении понимания сущности учетной политики, можно выделить не так много точек зрения различных авторов. Наиболее обоснованной точкой зрения является Филиппенкова С.И. в сочетании с мнением Поленовой С.Н.: выделение таких внутренних организационно-правовых документов как приказы об учетных политиках, стандарты экономических субъектов, к которым прилагается, а не являются составляющим учетная политика соответственно бухгалтерского и налогового учета. Помимо этих двух видов учетных политик необходимо также добавить управленческую.

Также в ходе исследования было предположено об отсутствии надобности давать определение единичного термина «учетная политика для целей бухгалтерского учета» и «для целей налогового учета», обозначающие конкретную систему – текущие определения носят избыточный характер. В то время как законодателю стоит охарактеризовать управленческий аспект учета, как было сделано по отношению к другим.

Таким образом, можно предположить следующие дефиниции:

➤ Учетная политика – внутренний нормативный документ регулирования экономико-хозяйственных процессов и явлений, отражающий выбранные способы (методы) ведения различного вида учета конкретного экономического субъекта с учетом специфики его деятельности.

➤ Учетная политика в целях управленческого учета – внутренний нормативный документ, обеспечивающий соответствующих управленческих структур отчетной информацией, прошедшей все стадии трансформации из учетных данных в экономические составляющие, для принятия эффективных стратегических, тактических и плановых решений в отношении развития и функционирования бизнеса.

В России регулированием содержания и порядка формирования учетной политики занимаются соответствующие государственные органы, организации, профессиональные ассоциации и т.п., которые в свою очередь имеют собственную структуру подчиненности, занимают определенную позицию в отношении вопросов, касающихся учетной политики и устанавливающие соответствующие стандарты бухгалтерского / налогового учета.

Логика рассуждения в исследовании приводит к следующему: никакая организационно-правовая форма организаций не освобождается от формирования учетной политики (лишь отдельным участникам экономических процессов позволено выбрать одно из двух ее вариантов – только бухгалтерская или налоговая учетная политика). Так, предприниматели ведут, как минимум, налоговую политику.

Если же говорить, в частности, о регулировании бухгалтерского учета в России, то цепочка взаимозависимости будет примерно выглядеть следующим образом: федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», при одновременном условии не противоречия отраслевых стандартов в отношении федеральных стандартов, а рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта не должны иметь антиномию касательно федеральных и отраслевых стандартов.

Отличительной чертой управленческого аспекта учетной политики является наличие собственных принципов ведения учета – отсутствие нормативно-правового регулирования со стороны государства предоставляет свободу предприятиям собственноручно определять стратегию развития. Информированность о стандартах бухгалтерского учета должна лишь помогать в формировании учетной системы управления, а не затмевать истинные цели управленческого аспекта – отражение особенностей отрасли и ведения текущего бизнеса в учетном процессе (также в различной отчетности), а не наоборот. В итоге мы располагаем больше не учетно-бухгалтерским содержанием, а экономическим.

Управленческий аспект учетной политики – это совокупность приемов, способов и принципов регламентации организационно-технических сторон и ведения учета, скорректированных влиянием отраслевых и иных особенностей на фоне контрольных мероприятий для оптимизации различных экономических и неэкономических сторон субъекта. В табл. 1.3 предложена характеристика управленческого аспекта учетной политики.

Химическая промышленность в 2012-2016 гг. была одной из главных точек роста в обрабатывающем секторе, производство росло более чем на 4% в год. Только в 2014 г. имел место самый низкий с 2009 г. показатель прироста – 0,1%. Однако уже в 2015 г. производство химической продукции выросло на 6,5%, показав лучший результат среди основных отраслей обрабатывающего сектора. Рост в 2016 г. составил 5,3%.

Наибольший вклад в оборот химической промышленности вносит производство минеральных удобрений. Россия обладает уникальной сырьевой базой, позволяющей выпускать весь спектр минеральных удобрений, российские предприятия входят в число ключевых игроков по всем сегментам: азотному, фосфорному и калийному.

Особенность российского рынка минеральных удобрений – невысокий уровень спроса, покрывающий на сегодняшний день около 30% выпуска. Еще одной особенностью внутреннего рынка является низкая доля закупок удобрений сельхозпроизводителями по сравнению с промышленными предприятиями (менее половины от общего объема потребления на российском рынке). Ограниченная емкость внутреннего рынка определяет экспортную ориентацию российских производителей. На внешние рынки отгружается более 70% выпускаемых в стране минеральных удобрений. Российские производители удобрений входят в число ведущих мировых игроков, однако в последние годы ситуация на глобальном рынке серьезно усложнилась.

Прогноз на 2017–2020 гг. основан на том, что российские производители сохранят позиции на мировом рынке как за счет мероприятий, направленных на развитие марочного ассортимента и дистрибуции, так и за счет компенсационных факторов (вероятных отсрочек ввода новых мощностей). В этих условиях можно ожидать роста объемов производства с достижением в 2020 г. прироста в 13% по отношению к уровню 2016 г. Рост станет возможным в случае запуска новых мощностей в срок.

Аграрный сектор в последнее время демонстрирует позитивные изменения. По данным Министерства сельского хозяйства РФ, в 2016 г. отгрузки минеральных удобрений сельхозпроизводителям составили более 2,78 млн. тонн д.в., что на 11% больше по сравнению с прошлым годом. Основными сельскохозяйственными регионами-потребителями являются Краснодарский и Ставропольский край, Ростовская и Курская области. Белгородская область по объему потребления минеральных удобрений находится на 7 месте.

В РФ не сформирован единый промышленный рынок органических удобрений по ряду причин. По оценкам Министерства сельского хозяйства Российской Федерации органические удобрения используются только на 6% земель.

Правительство Белгородской области с 2011 года поддерживает реализацию проектов по биологизации агропромышленного комплекса: входит в четверку мировых трендов в агротехнологиях, а также по получению альтернативных источников энергии. Руководители различных агрохолдингов области готовы инвестировать в переработку биологических отходов в высококачественные органические и органоминеральные удобрения для сохранения плодородия и повышения урожайности земель.

Тема замены минеральных удобрений органическими путем безопасной переработки отходов животноводства для Белгородской области очень актуальна и требует неотложного решения проблемы. Данный тезис подтверждается следующими предпосылками:

- Лидирующая позиция по производству мяса свинины и курицы в Российской Федерации на 2017 год;
- Первенство по годовому росту производства скота и птицы на убой в Российской Федерации на 2017 год;
- Один из ключевых регионов реализации государственной программы по продовольственной безопасности;
- Высокотоксичные органические отходы животноводства представляют угрозу для окружающей среды;
- Применяемые способы утилизации в связи с интенсивным ростом промышленности не способны обеспечить соответствующую безопасность и т.п.

Без всякого сомнения, определяющее влияние на экономическое развитие региона оказывает отрасль сельского хозяйства – животноводство. Исходя из тезиса, изложенного выше, мы обращаем внимание на следующее: локомотивная отрасль Белгородской области помимо положительных

характеристик имеет и побочные эффекты такие как органические отходы. Следовательно, сельскохозяйственное направление региона открывает перспективу развития производства минеральных и органических удобрений (условия позволяют повышать уровень замещения минеральных удобрений органическими от 50%).

До настоящего времени все еще существует проблема идентификации экономической сущности «затрат» в контексте различных теоретических подходов. В рамках нашего диссертационного исследования нам более понятен и близок первый подход и обобщая результаты исследования, нам кажется, отличие состоит не в сфере применения, а в степени влияния. Если учитывать основные принципы данного подхода и логически обобщать взгляды ученых, то:

➤ Затраты – денежное выражение и инструмент отождествления изменений (приобретение или потребление) ресурсов (активов) в момент оплаты / использования, влияющих на изменение других ресурсов (активов).

➤ Расходы – уменьшение ресурсов (активов) с целью получения выгоды (доходов) в будущем.

В условиях постоянных изменений в сфере экономико-политических структур и жесткой конкурентной борьбы, в частности, на рынке производства минеральных и органических удобрений, положение игроков определяется рядом факторов. Приведенные в работе факторы определяют отраслевые особенности химической промышленности.

Наиболее важным является способ классификации затрат по экономическому содержанию и целевому назначению в производственном процессе. Все затраты, которые составляют себестоимость, классифицируют по первичным экономически однородным элементам и калькуляционным статьям.

При классификации затрат по экономически однородным элементам не суть важно, где и с какой целью тратят те или другие виды ресурсов, необходимо лишь, чтобы затраты, включенные в одну группу, имели одинаковую экономическую природу. В промышленности принята единая для

всех отраслей группировка затрат по экономически однородным элементам (таблица 2.6). Группировка затрат по вышеперечисленным экономическим элементам применяется при определении общей суммы себестоимости продукции с подразделением на пять основных частей. В процессе анализа учитывается удельный вес каждого элемента затрат в общей сумме себестоимости исходя из особенностей отрасли промышленности.

Однако для управления деятельностью организации и его подразделений важно знать не только общую сумму затрат по тому или другому экономическому элементу, но и величину затрат на производство отдельных видов продукции, а также конкретное назначение и место их возникновения. На основе поэлементного подхода невозможно определить себестоимость единицы конкретной продукции поскольку при выпуске нескольких видов продукции чрезвычайно сложно распределить затраты по элементам на отдельные виды продукции. Кроме того, группировка по элементам не включает затраты, связанные с реализацией продукции.

В настоящее время существует множество методов учета затрат и в связи с этим перед руководством компаний встает вопрос о выборе наиболее оптимального метода учета производственных затрат, который обеспечил бы наиболее эффективное управление таким важным показателем деятельности организаций, как себестоимость продукции. В работе рассмотрены наиболее характерные методы учета затрат на производство, применяемые в организациях химической промышленности, а именно: попроцессный, попередельный и позаказный методы.

В настоящее время для предприятий химической промышленности набирает обороты актуальность разработки информационно-методологического обеспечения идентификации стратегических затрат под воздействием внешних угроз при подготовке управленческой учетной политики. В целях идентификации и формирования стратегических затрат и, как следствие, гармонизация показателей внутреннего потенциала организации химической промышленности для принятия стратегических управленческих решений

представлена концепция классификации стратегических затрат по ключевому признаку – критические области бизнеса (рисунок 3.1).

Типизация стратегических управленческих затрат, построенная на основе принципа соответствия затрат критическим областям функционирования предприятия химической отрасли свое отражение нашла в рекомендуемом фрагменте управленческого плана счетов предприятия (табл. 3.1).

Для эффективного и аргументированного управления экономическим субъектом при помощи грамотного снижения уровня затрат сформирована классификация затрат, адаптированная под российские рыночные реалии, требования мирового рынка при необходимости и под отраслевые особенности обрабатывающего производства. Представлена таблица 3.2, где предложена характеристика статей затрат по Е.Л. Кулякиной, но с некоторой корректировкой и дополнением.

Отраслевая номенклатура отличается от типовой по составу калькуляционных статей. В отраслевую номенклатуру введены статьи: «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные материалы», «Износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы», «Попутная продукция».



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Авдеев В.В. Положение об учетной политике на 2012 год: типовая учетная политика туристической фирмы [Текст] / В.В. Авдеев // Налоги, 2012. – № 10. – С. 18 - 25.
2. Антопольский А.А. Понятийный аппарат законодательства о доступе к информации [Электронный ресурс] // Федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт государства и права Российской академии наук. – Режим доступа: [http://www.igpran.ru/articles/3671/#\\_ftn4](http://www.igpran.ru/articles/3671/#_ftn4) (дата обращения: 12.05.2018).
3. Бабаева З.Ш. Особенности управленческого учета и калькулирование себестоимости продукции [Текст] / З.Ш. Бабаева, Х.Р. Мугутдинова, Х.Р. Султанова // Экономика и предпринимательство, 2016. – № 11-4 (76-4). – С. 567-571.
4. Байков А., Серов В. Что должен знать директор? [Текст] / А. Байков, В. Серов // ЭЖ-Юрист, 2014. – № 13.
5. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения [Текст] / П.С. Безруких // Бухгалтерский учет, 2013. – № 6. – 14 с.
6. Белгородская область переходит на органические удобрения [Электронный ресурс]: информационное агентство SoyaNews – Режим доступа: [http://soyanews.info/news/belgorodskaya\\_oblast\\_perekhodit\\_na\\_organicheskie\\_udobreniya.html](http://soyanews.info/news/belgorodskaya_oblast_perekhodit_na_organicheskie_udobreniya.html) (дата обращения: 17.02.2018).
7. Биологизация земледелия становится «мейнстримом»? [Электронный ресурс]: AgroXXI: агропромышленный портал. – Режим доступа: <https://www.agroxxi.ru/gazeta-zaschita-rastenii/zrast/biologizacija-zemledelija-stanovitsja-meinstrimom.html> (дата обращения: 17.02.2018).
8. Бутрина Ю. В. Организационно-экономическая сущность затрат, расходов и издержек предприятия [Электронный ресурс] / Ю. В. Бутрина // Развитие научного потенциала высшей школы, 2011. – № 47. – Режим доступа:

<http://docplayer.ru/33255630-Organizacionno-ekonomicheskaya-sushchnost-zatrat-rashodov-i-izderzhhek-predpriyatiya.html> (дата обращения: 01.04.2017).

9. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям [Текст] / М. А. Вахрушина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Омега, 2005.

10. Волкова А.В. Рынок минеральных удобрений. 2017 год [Электронный ресурс] / А.В. Волкова // Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» Режим доступа: <https://dcenter.hse.ru/data/2017/08/30/1173968029/Рынок%20минеральных%20удобрений%202017.pdf> (дата обращения: 27.02.2018).

11. Глущенко А.В., Яркова И.В. Интегративная модель организации стратегического управленческого учета на предприятиях химической промышленности [Электронный ресурс] / А.В. Глущенко, И.В. Яркова // Вестник ВолГУ. Серия 3: Экономика. Экология. 2016. №2 (35). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrativnaya-model-organizatsii-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatiyah-himicheskoy-promyshlennosti> (дата обращения: 12.05.2018).

12. Дегтев Г.И. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) [Текст] / Г.И. Дегтев // Научные исследования и разработки молодых ученых, 2015. – №5. – С. 217-220.

13. Диркова Е. Стандарт экономического субъекта - инструмент управления [Электронный ресурс] / Е. Диркова // Практическая бухгалтерия, 2014. – № 7. – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=3867> (дата обращения: 01.04.2017).

14. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Концептуальные основы формирования учетной политики в системах российских и международных стандартов [Электронный ресурс] / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет, 2012. – №46. – Режим доступа: [http://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnye-osnovy-formirovaniya-uchetnoy-](http://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnye-osnovy-formirovaniya-uchetnoy)

politiki-v-sistemah-rossiyskih-i-mezhdunarodnyh-standartov (дата обращения: 01.04.2017).

15. Замбрицкая Е.С. Применение современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в российской практике [Текст] / Е.С. Замбрицкая, Е.Ю. Щепотьева, В.П. Точилкина // Теоретические и прикладные аспекты современной науки, 2015. – №7-8. – 64 с.

16. Ильина А.В. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие / А. В. Ильина, Н. Н. Илышева. – Екатеринбург: Издательство Уральского университета, 2016. – 180 с.

17. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие для вузов / Т.П. Карпова. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 351 с.

18. Клименко Э.И. Влияние развития химической отрасли на экономический рост Российской Федерации [Текст]: сборник статей II Международной научно-практической конференции «Инновационное развитие современной науки: проблемы, закономерности, перспективы» / Э.И. Клименко, М.А. Кочергин // Пенза: «Наука и Просвещение» (ИП Гуляев Г.Ю.), 2017. – С. 105-111.

19. Клименко Э.И. Проблема идентификации экономической сущности понятия «затраты» [Текст]: статья в журнале / Э.И. Клименко // Научно-практический журнал «Аллея Науки», 2018. – №4 (20).

20. Клименко Э.И. Становление в российском законодательстве дефиниции «учетная политика» [Текст]: сборник статей XIII Всероссийской научно-практической конференции «Социально-экономические и естественно-научные парадигмы» / Э.И. Клименко // Ростов н/Д: ООО «Приоритет», 2018. – С. 568-576.

21. Константинов В. А Грамотное использование понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий [Электронный ресурс] / В. А. Константинов // Управленческий учет, 2006. – № 2. – Режим доступа: <https://dis.ru/library/701/26071/> (дата обращения: 01.04.2017).

22. Корейцева С.М. Себестоимость продукции: понятие, виды, способы и методы ее калькулирования [Текст] / С.М. Корейцева // Закономерности и тенденции инновационного развития общества, 2017. – С. 128-132.

23. Куликова А.В. Сущность затрат и их сопоставление с другими экономическими категориями [Электронный ресурс] // Системное управление, 2009. – № 2(6). – Режим доступа: [http://sisupr.mrsu.ru/2009-2/pdf/7.3\\_Kulikva.pdf](http://sisupr.mrsu.ru/2009-2/pdf/7.3_Kulikva.pdf) (дата обращения: 12.04.2018).

24. Кулякина Е.Л. Особенности применения различных методов учета затрат на производство в организациях химической промышленности [Текст] / Е.Л. Кулякина // Научный вестник: Финансы, Банки, Инвестиции, 2017. – №3 (40). – С. 140-144.

25. Кулякина Е.Л. Специфические особенности содержания статей калькуляции в организациях химической промышленности [Текст]: тезисы доклада на конференции. / Е.Л. Кулякина // Дни науки КФУ им. В.И. Вернадского, 2017. – С. 182-183.

26. Кулякина Е.Л. Теоретические подходы к определению сущности затрат на производство продукции (работ, услуг) [Текст] / Е.Л. Кулякина // Дни науки Крымского федерального университета им. В.И. Вернадского Сборник трудов II научной конференции профессорско-преподавательского состава, аспирантов, студентов и молодых ученых, 2016. – Симферополь: Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского, 2016. – С. 206-211.

27. Лабзунов П.П. Методологические основы управления затратами на предприятиях химической и нефтехимической промышленности России : автореф. дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.05. – М., 2006.

28. Ложников И. Н. Комментарий к закону «О бухгалтерском учете» [Текст] / И. Н. Ложников // Вестник бухгалтера Московского региона, 2012. – № 4. – С. 11-20.

29. Мазаева П. С. Классификация затрат на промышленных предприятиях [Текст] / П. С. Мазаева // Инновационная наука, 2015. – № 8-1 (8). – С. 41-43.

30. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/).

31. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/#dst0).

32. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=202581&rnd=9E3BA86BD73057C72E0283CA3B922DBA#06936859949739806>.

33. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях [Электронный ресурс]: утверждены Министерством сельского хозяйства России // М., Москва – 2003. / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_67172/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67172/).

34. Мизиковский И. Е. Проблемы семантической идентификации понятия затрат в современном бухгалтерском управленческом учете [Текст] / И. Е. Мизиковский // Вестник Нижегородского государственного университета, 2004. – № 1(5). – С.201-205.

35. Минсельхоз России: за 17 лет производство мясной продукции выросло в 6 раз [Электронный ресурс]: пресс-служба Министерства сельского хозяйства Российской Федерации – Режим доступа: [http://mcx.ru/press-service/news/minselkhoz-rossii-za-17-let-proizvodstvo-myasnoy-produktsii-vyroslo-](http://mcx.ru/press-service/news/minselkhoz-rossii-za-17-let-proizvodstvo-myasnoy-produktsii-vyroslo-v-6-)

raz/?utm\_campaign=transit&utm\_source=mirtesen&utm\_medium=news&from=mirtesen (дата обращения: 17.02.2018).

36. Мухин В.И. Исследование систем управления [Текст] / В.И. Мухин // М.: Издательство «Экзамен», 2015. – 279 с.

37. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2017) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/).

38. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/).

39. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/).

40. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования [Электронный ресурс]: федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 03.07.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61787/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787/).

41. О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг [Электронный ресурс]: федеральный закон от 05.03.1999 г. № 46-ФЗ (ред. от 03.07.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_22219/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22219/).

42. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу

01.01.2017) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_39331/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331/).

43. О рынке ценных бумаг [Электронный ресурс]: федеральный закон от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ (ред. от 03.07.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10148/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/).

44. О требованиях к порядку формирования учетной политики [Электронный ресурс]: разъяснения Банка России (по состоянию на 17.01.2017) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_211040/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_211040/).

45. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/).

46. Об инвестиционных фондах [Электронный ресурс]: федеральный закон от 29.11.2001 г. № 156-ФЗ (ред. от 03.07.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34237/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34237/).

47. Об оценочной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: федеральный закон от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ (ред. от 03.07.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19586/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19586/).

48. Об утверждении государственной программы Белгородской области «Развитие сельского хозяйства и рыбоводства в Белгородской области на 2014 - 2020 годы» [Электронный ресурс]: постановление Правительства Белгородской обл. от 28.10.2013 № 439-пп / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/regbase/cgi/online.cgi?req=doc&base=RLAW404&n=36354#05229268961715752>.

49. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 27.09.2017) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107750/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/).

50. Об утверждении Методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса» [Электронный ресурс]: приказ Министерство промышленности, науки и технологий РФ от 04.01.2003 № 2 (ред. от 10.07.2003) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_98145/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98145/).

51. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/).

52. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619/569b43a13c040cfc64ff5806d5838fd8976c69e8/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/569b43a13c040cfc64ff5806d5838fd8976c69e8/).

53. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 [Электронный ресурс]: приказ Министерства



финансов РФ от 09.12.1998 № 60н (ред. от 30.12.1999) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21509/9065ff861e768d862a464978ed7ba75e4e8e853a/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21509/9065ff861e768d862a464978ed7ba75e4e8e853a/).

54. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/94 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 28.07.1994 № 100 (ред. от 26.12.1994) / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4192/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4192/).

55. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23.05.2016 № 70н [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов России от 07.06.2017 № 85н / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_218904/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_218904/).

56. Основные нормативные акты и документы, регулирующие бухгалтерский учет в РФ [Электронный ресурс]: справочная информация / Правовой сервер «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71763/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71763/).

57. Основные показатели работы химического комплекса России за январь-декабрь 2016г. [Электронный ресурс]: журнал «Вестник химической промышленности» // М.: ЦВК «Экпоцентр», 2017. – №1(94). – Режим доступа: <http://vestkhimprom.ru/archive/vyshel-novyj-nomer-zhurnala-vestnik-khimicheskoy-promyshlennosti-1-94-fevral-2017> (дата обращения: 01.04.2017).

58. Поленова С.Н. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и учетная политика организации [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет, 2014. – № 1.

59. Поленова С.Н. Теоретические начала стандартизации бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / С.Н. Поленова // Аудит и

финансовый анализ, 2010. – №5. – Режим доступа: [http://www.auditfin.com/fin/2010/5/02\\_03.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2010/5/02_03.pdf) (дата обращения: 01.04.2017).

60. Сафохина М. А. Современные подходы к определению себестоимости продукции промышленного предприятия [Текст] / М. А. Сафохина // Аудит и финансовый анализ, 2006. – № 2. – С. 22-28.

61. Сахчинская С.Н. Обоснование управленческого аспекта учетной политики [Текст] / С.Н. Сахчинская // Вестник Казанского технологического университета. – Казань: Казанский национальный исследовательский технологический университет, 2010. – С. 190-195.

62. Сахчинская С.Н. Рационализация учетной политики посредством ее аспектов [Текст] / С.Н. Сахчинская // Вестник СамГУПС. – Самара: Самарский государственный университет путей сообщения, 2010. – С. 155а-161.

63. Сержук С.С. Сравнительный анализ теоретических трактовок определения понятия затрат предприятия [Текст] / С. С. Сержук // Вестник Удмуртского университета. Экономика и право, 2011. – № 3. – С. 58-61.

64. Силин М.И. Социальный менеджмент. Словарь-справочник [Текст]: учебное пособие / М.И. Силин. – М.: Логос: Университетская книга, 2009. – 174 с.

65. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 451 с.

66. Таранова Е.Н., Ермакова Л.Р., Бубырева Ж.А. Терминологическая синонимия и антонимия в лексике русского и немецкого языка (на примере терминов ландшафтоведения) [Электронный ресурс] / Е.Н. Таранова, Л.Р. Ермакова, Ж.А. Бубырева // Научные ведомости БелГУ. Серия: Гуманитарные науки. 2016. №14 (235). – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/terminologicheskaya-sinonimiya-i-antonimiya-v-leksike-russkogo-i-nemetskogo-yazyka-na-primerete-rminov-landshaftovedeniya> (дата обращения: 25.03.2017).

67. У вас есть учетная политика на 2016 год? [Электронный ресурс]: журнал «Упрощенка» – об упрощённой системе налогообложения / Режим доступа: <https://www.26-2.ru/poll/50> (дата обращения: 03.02.2018).

68. Учетная политика организаций на 2015 год [Текст] / Под ред. Л.В. Чистяковой, О.А. Красноперовой // М.: ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2014. – С. 597.

69. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]: официальный сайт / Режим доступа: <http://www.gks.ru/>.

70. Филиппенков С.И. Учетная политика в нормативных документах [Текст] / С.И. Филиппенков // Аудит, 2015. – № 7. – С. 20 - 25.

71. Шестнадцать процентов опрошенных готовы идти на риск ради любой налоговой экономии [Электронный ресурс]: журнал «Практическое налоговое планирование» – практические решения, как безопасно экономить на налогах // Режим доступа: <http://www.nalogplan.ru/article/2799-shestnadtsat-protstentov-oproshennyh-gotovy-idti-na-risk-radi-lyuboy-nalogovoy-ekonomii> (дата обращения: 03.02.2018).

72. Шмален Т. А. Основы и проблемы экономики предприятия [Текст] / Т. А. Шмален; под ред. А. Г. Поршнева. – пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 234 с.

73. Экономическое развитие Белгородской области [Электронный ресурс]: спецвыпуск // Белгород: Информационно-аналитическая служба АО «Корпорация «Развитие», 2017. – С. 3-4. – Режим доступа: <http://belgorodinvest.com/ru/analytics/cat/specials/> (дата обращения: 01.04.2018).