

УДК 657

**Идентификация и классификация расходов на природоохранную
деятельность для учетно-контрольных целей**

Рогуленко Т.М., д.э.н., проф., профессор кафедры бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения ГУУ

Коваленко О.В., аспирант кафедры бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения ГУУ

Аннотация. В статье рассмотрены основные подходы к идентификации и классификации расходов на природоохранную деятельность при учете затрат на экологическую безопасность. Проведен анализ классификационных признаков группировки экологических расходов, даны предложения по делению расходов для учетно-контрольных целей на группы и виды (эксплуатационные (постоянные) и санкционные (ситуационные)).

Ключевые слова: природоохранная деятельность, учет затрат на природоохранную деятельность.

**Identification and classification of the environmental expenses for accounting
purposes**

Rogulenko T.M., doctor of Economics, Professor of chair of accounting,
audit and taxation, «State University of management»

Kovalenko O.V., graduate student of accounting, auditing and taxation,
«State University of Management»

Annotation. The article considers main approaches to identification and classification of the environmental expenses at the cost of ecological security. The analysis of the classification criteria group environmental costs of the proposal for the

division of costs for accounting purposes into groups and types (operational (permanent) and sanctions (situation)).

Keywords: environmental activities, accounting for the costs of environmental activities.

Для идентификации, измерения, оценки и распределения экорасходов в учетной системе природопользователя требуется выявление их характерных свойств и построение на этой основе классификации. По мнению методологов бухгалтерского учета и анализа, группировка затрат необходима не только для управления уровнем себестоимости, а, следовательно и ценовыми параметрами продукции, но и для прогнозирования её выпуска в ассортиментном разрезе с учетом экологических свойств и цен продаж с налогом на добавленную стоимость. Задача руководства природопользователя выявить состояние бизнеса на среднесрочную перспективу диктуется крайне непостоянными тенденциями рынка, волатильностью цен особенно в моменты нисходящей динамики экономических показателей. Для решения такой задачи в учетно-аналитической системе природопользователя должна накапливаться информация о динамике затрат как минимум за пять, а как максимум за семилетний период¹ функционирования бизнеса. Для полного представления степени ущерба, нанесенного окружающей среде разными видами негативного воздействия, требуется сбор актуальной информации и её измерение в материально-вещественной и денежной форме. Для этого, как считают специалисты по бухгалтерскому учету, требуется «научно обоснованная классификация расходов и затрат на эти мероприятия», с чем следует согласиться.

Как совершенно верно утверждает Бескровный Д.В.², «одно из средств достижения стоящих перед администрацией целей – это система

¹ Период выбирается в зависимости от наличия или отсутствия структурных изменений в управлении компанией, её масштабностью и другими базовыми факторами, влияющими на соотношение затрат и результатов хозяйствования.

² Бескровный Д.В. Система учета затрат как информационная основа управления процессом экологизации производства // Управление экономическими системами, электронный научный журнал № 4, 2013.

классификации производственных затрат, от которой в свою очередь зависит тот или иной подход к системе учета затрат. Классификацию можно осуществлять по различным основаниям. Некоторые затраты можно отнести к определенному изделию или к партии изделий, другие невозможно прямо отнести на продукцию. При сборе информации для принятия решений бухгалтер должен помнить, что определенный вид затрат может быть важным для одного типа решений и может быть совсем не существенным для другого. Ученый подчеркивает, что «на практике в зависимости от поставленных целей производственные затраты можно классифицировать многими способами. В свою очередь их неодинаковый характер и различное содержание позволяет выявить множество классификационных признаков». Необходимо отметить, что делению расходов на переменные и постоянные большинство авторов придает наибольшее значение.³ Бабарыкин С.В. считает, что деление затрат на условно-переменные и условно-постоянные стало «подлинной революцией в учете затрат»⁴. Содержание классификации экозатрат должно показывать те элементы затрат, которые выражают потребление ресурсов, которыми, по нашему мнению, являются ныне имеющие место факторы воспроизводства (средства труда: машины, оборудование и т.п., предметы труда: сырье, запасы и т.п., труд: оплата, компенсации и т.п.) и знания: профессиональные навыки, опыт научных исследований, рационализаторство и т.п. На корпоративном уровне хозяйствования по их каждой укрупненной группе природопользователи организуют учет и составляют отчетность для органов

³ Мироненко В.М. Аудит отчетности экономических субъектов топливно-энергетического комплекса / В.М. Мироненко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2015. – № 3. – С. 159-163.

Мироненко В.М. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность / В.М. Мироненко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 5. – С. 106-111.

Рогулenco Т.М. Теория системности научного познания экономических процессов и ее роль в развитии контроля управления компанией как социально-экономической системы / Т.М. Рогулenco // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 3. – С. 173-177.

Слиняков Ю.В. Особенности формирования, становления и развития контроллинга в деятельности предпринимательских организаций / Ю.В. Слиняков // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 9-1. – С. 52-56

Пономарева С.В. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО / С.В. Пономарева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 18. – С. 206-213.

⁴ Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет № 3, 1997. – с. 91-94, цит. с. 94.

Росстата. В наибольшей степени методологии отечественного статистического учета соответствует классификация экологических затрат Думнова А.Д.⁵.

Всю совокупность затрат, формирующих себестоимость продукции, принято подразделять на определенные группы на основе фундаментальных классификационных признаков. Блок-схема на рис. 1. представляет классификационные признаки в разных комбинациях в зависимости еще и от объектов учета упоминаются во всех статьях специалистов по бухгалтерскому учету затрат на природоохранную деятельность. В учете расходуемых финансовых ресурсов по их пообъектным видам принцип капитализации служит исходной позицией, на основе которой вся их совокупность подразделяется на текущие и, так называемые, «капитализируемые» (т.е. расходы долгосрочного финансового покрытия).



Рис. 1 – Классификация экозатрат природопользователя (составлено авторами)

Разумовский Т.Р., термины «затраты» и «расходы» предлагает разграничивать по критерию «влияние на капитал», т.е. осуществление затрат не уменьшает капитал компании. Данное предположение не всегда подтверждается практикой, несмотря на то, что некоторые российские

⁵ Думнов А.Д. «Комплексный анализ экологических затрат в РФ: основные элементы и направления // Вопросы статистики № 1. – 2005, – с. 21-32.

экономисты считают, что «именно затраты являются «зеркалом» всей экономики»⁶. В принципе ученый руководствуется типовой методикой разграничения по временному признаку (нахождение активов и обязательств на балансовых счетах природопользователя: 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы»).

Туякова З.С., Черткова А.А. предлагают классификационными признаками считать: «по связи с процессом производства, по способу капитализации, времени осуществления, видам проводимых мероприятий, статьям затрат для ведения аналитического учета»⁷. Состав и содержание представленных этими учеными классификационных признаков вызывает вопросы. Например, признак – «связь с производством» беспредметен, поскольку все экологические «вредности» продуцируются производством, а не услугами, возможно отчасти работами, но и они с позиций бухгалтерского учета также органично вливаются в производственную деятельность. Этот признак следует заменить на – «принадлежность к отрасли». Признак «по способу капитализации» также представляется сомнительным, поскольку экорасходы признаются в учете отнесением на счет 20 «Основное производство», т.е. все они «растворяются» в себестоимости, а не капитализируются в прямом понимании этого процесса⁸. Остальные три признака («время осуществления, виды мероприятий, статьи расходов или затрат для ведения аналитического учета»), указываемых авторами рассматриваемой статьи, видятся как приемлемые. Туякова З.С., Черткова А.А. затраты на экологические цели по местам возникновения подразделяют на две группы: возникающие за пределами и внутри природопользователя. Внешние затраты они связывают с нанесением ущерба экологии или предотвращением негативного влияния производственной деятельности и его последствий для

⁶ Разумовский Т.Р. Затратная экономика / Сб. научный трудов. Уральское отделение РАН, 2009.

⁷ Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с., цит. с. 38-42.

Туякова З.С., Черткова А.А. Классификация затрат в современном бухгалтерском учете // Вестник ОГУ № 8 (102), 2009, с. 110-117.

Рогоуленко Т.М. Роль контроля в реализации функций управления рыночной экономикой / Т.М. Рогоуленко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 035-040.

⁸ Капитализация – увеличение стоимости активов.

окружающей среды за счет средств бюджетного финансирования (субсидии из федерального, регионального бюджетов или прямое покрытие расходов на природоохранные цели). Величина затрат на экологическую безопасность промышленной деятельности природопользователей нивелируется, по мнению этих ученых, в стоимости потребленных ресурсов: сырья, вспомогательных материалов, производственных материалов, а также амортизационные отчисления и затраты на техническое обслуживание объектов по обеспечению экологической безопасности производства. Эти суммы «национализируются» через административные экологические налоги и социальные платежи, однако, полная зависимость между этими суммами отсутствует. Рассматривая классификационную характеристику Туяковой З.С., Чертковой А.А., заметим, что при делении экорасходов на внешние и внутренние следовало бы использовать их признак «по местам возникновения», «источник финансирования».

Некоторые специалисты⁹ экологические затраты подразделяют на активные, упреждающие, предупредительные и компенсационные мероприятия. (К.С. Саенко) имеет общеэкономическую направленность, и всесторонняя их детализация в данном случае является вполне оправданной. В связи с этим, использование данной группировки как основы для ведения бухгалтерского учета экозатрат экорасходов связано с неустраняемыми ограничениями. На наш взгляд, достаточным является признак «по экономическому содержанию, поскольку сущность всех экозатрат и экорасходов одина - обеспечить экологически безвредное производство в меру возможного (допустимых нормативов воздействия).

Многие специалисты по учету в составе затрат капитального характера выделяют: плата за экологическую экспертизу; затраты на строительство,

⁹ Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с., цит. с. 38-42.

Пономарева С.В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, её бизнес-процессами и формирования отчетности (Монография) / С.В. Пономарева – М. : Издательско-полиграфическая фирма ЗАО «Лика», – 2012. – с. 269. ISBN 978-5-98020-111-1

Пономарева С.В. Методика обеспечения целеориентированности, комплексности и прозрачности формируемой информации об оценочных обязательствах / С.В. Пономарева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 3. – С. 222-226.

приобретение, реконструкцию и модернизацию объектов природоохранного назначения. Разграничение экологических затрат на текущие и капитальные (инвестиционные) затраты, по их мнению, «помогает определить изменение характера природоохранных мероприятий¹⁰. В период первоначальной реализации мероприятий природоохранного назначения большую часть общих расходов составляют инвестиционные (капитальные) расходы, с течением времени все более важное значение приобретают текущие расходы». Однако, по нашему мнению, такого рода общие суждения не только не «помогают определить изменение характера природоохранных мероприятий», но, напротив, добавляют лишние вопросы при формировании учетной политики, поскольку остаётся не ясным, что подразумевается авторами под термином «изменение характера природоохранных мероприятий» и более того – как этот характер выявить и измерить.

Туякова З.С. и Черткова А.А. считают, что «уязвимость приведенной классификации связана с тем обстоятельством, что в качестве экологических затрат не рассматриваются налоги и экологические платежи предприятий за загрязнение природы и эксплуатацию ресурсов, которые должны быть учтены при определении экономической нагрузки предприятия. Поэтому анализ динамики изменений этих показателей должен производиться в сравнении с данными о различных видах экологических затрат»¹¹.

Можно считать, что наиболее подробно для учетных целей классификационные признаки экозатрат раскрыты в работе Саенко К.С., позицию которого по разделению экологических затрат на капитальные и текущие расходы поддерживает Е.В. Морозова. В её работах состав текущих расходов распределен по следующим группам: «платежи в пределах норм и

¹⁰ Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с. Цит 1, с. 11-16; Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с., Цит. с. 37-38.

Пономарева С.В. Особенности учета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 / С.В. Пономарева // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 6. – С. 50-56.

Пономарева С. В. Перспективы развития услуг сетевых сервисов - «онлайн-бухгалтерий» / С.В. Пономарева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 9-1. – С. 182-188.

¹¹ Туякова З.С., Черткова А.А. Классификация затрат в современном бухгалтерском учете // Вестник ОГУ № 8 (102), 2009, с. 110-117.

сверх норм за загрязнение окружающей среды и другие виды воздействия; платежи по договорам обязательного и добровольного экологического страхования; затраты по оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов; расходы на очистку сточных вод; текущие затраты по содержанию и эксплуатации фондов природоохранного назначения; расходы по захоронению экологически опасных отходов; другие виды расходов»¹².

Основная группа экорасходов относится к компенсационным, величина которых у некоторых природопользователей является нерегулируемой (непредсказуемой) в связи с внезапностью, незапланированностью техногенных ситуаций. Обобщение многообразия вариантов классификаций, необходимых для организации их бухгалтерского учета, анализа и внутреннего контроля, приводит к выводу о том, что до настоящего времени попытки учетных создать унифицированную классификацию успехом не увенчались.

Известны и другие классификационные признаки разграничения расходов на природоохранные мероприятия хозяйствующих субъектов, например, по связи с процессом производства: предпроизводственные и постпроизводственные; по источникам покрытия: относимые на себестоимость, на прочие расходы; на финансовые результаты и покрываемые за счет прибыли; по времени осуществления: постоянные и единовременные; по видам проводимых мероприятий: предупредительные, упреждающие и компенсационные; по статьям затрат: сырье и материалы, используемые в природоохранных целях; расходы на содержание и эксплуатацию объектов природоохранного назначения; расходы на экологическое образование кадров; расходы на приобретение и установку очистных сооружений, фильтров, оборудования для сбора, переработки, ликвидации отходов; на разведывательно-подготовительные работы (геологическое изучение недр, разведка полезных ископаемых, подготовка почв); услуги сторонних

¹² Морозова Е.В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования // Экономический анализ: теория и практика № 4 и № 12, 2009, с. 58-63; Морозова Е.В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования // Аудит и финансовый анализ, № 3, 2009, цит. с.75-76..

организаций (экологическая сертификация и экспертиза, экологическое страхование и др.); налоги и платежи за загрязнение окружающей среды, пользование природными ресурсами, воспроизводство и охрану природных ресурсов; расходы на восстановительные работы (озеленение территорий, восстановление земельного фонда, водных объектов).

Следует отметить, что научно-практические разработки по созданию унифицированной классификации для корпоративного уровня хозяйствования не могут успешно завершиться, поскольку это не позволит сделать отраслевая специфика производственной деятельности разных природопользователей. Одной из причин отсутствия общепризнанной и в теории, и на практике классификации является несогласованность мнений ученых и практиков относительно классификационных признаков (рис. 2).



Рис. 2 – Классификационные признаки идентификации экозатрат и экорасходов для бухгалтерского учета, анализа и внутреннего контроля

Группировка экорасходов по этим признакам позволяет осуществлять контроль за исполнением обязательств по природоохранным проектам,

определить показатели его полного применения на практике как по хозяйствующему субъекту в целом, так и его отдельных подразделений в направлении снижения экологически вредного воздействия на природу. Данная группировка является основой для построения детального аналитического учета экорасходов, системы бюджетирования и анализ-контроля за осуществлением этих групп затрат и определения их эффективности. Все эти предписания могут выполняться как собственными силами природопользователя, так и силами сторонних организаций согласно условиям хозяйственного договора. Данный порядок определяется не только договором, но и учетной политикой природопользователя.

Многие специалисты в системе капитализируемых расходов на поддержание экологического равновесия окружающей природной и производственной среды выделяют плату за экологическую экспертизу. На наш взгляд, такая плата, равно как и все экологические и штрафные платежи в бюджет и специальные природоохранные фонды отраслевой принадлежности относятся к текущим (операционным) расходам, поскольку они не капитализируются, а составляют часть себестоимости производства хозяйствующих субъектов. Капитальными затратами (вложениями) является финансирование строительства, приобретения, реконструкции и модернизации объектов природоохранного назначения, а также все неотделимые улучшения к ним, снижающие объёмы вредоносных отходов или иных негативных воздействий производственных процессов на окружающую среду. Такие траты увеличивают стоимость основных средств на счете 01 и амортизационные отчисления на счете 02. На практике часть потребности в капитальных затратах может покрываться за счет заёмных ресурсов (кредитов банков или займов от экономических контрагентов) и путём бюджетного субсидирования. В данном случае для их бухгалтерского учета задействуются счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 07 «Оборудование к установке» (предварительное аккумулирование капитализируемых процентных расходов за пользование банковским кредитом или внешним займом) и счет 86 «Целевое

финансирование» (в части бюджетных компенсаций части процентных расходов по обслуживанию кредитным договорам).

При обосновании отнесения затрат на экологическую экспертизу или аудит экологического соответствия производственно-технологических процессов утвержденным нормам специалисты оперируют нормой ПБУ 15/08, где такие затраты поименованы в составе дополнительных расходов, учитываемых в составе инвестиционного актива. Действительно в п. 9 указано, что к инвестиционному активу относятся «расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете (подп. «б»). Однако такую запись нельзя рассматривать как прямое указание на капитализацию расходов на экологическую экспертизу и аудит, поскольку их непосредственную связь приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива можно лишь подразумевать, а на практике она вовсе необязательна.

Как считают Кручинина Н.В., Чхутившвили Л.В., и другие специалисты по учету экорасходов, «в составе природоохранных расходов не должны учитываться расходы на мероприятия, дающие положительный экологический эффект, но реализованные по техническим соображениям или для охраны здоровья и улучшения условий труда, а также повышения техники безопасности». Последняя рекомендация специалистов носит явно дискуссионный характер. Какой бы эффект от природоохранных мероприятий не был бы, общая его оценка – сохранение экологического равновесия между природой и промышленной деятельностью.

Таким образом, в литературе и в нормативных документах учеными и практиками предлагаются самые разные классификации затрат и на основе сопоставления мнений нами предложена форма структурирования затрат, вобравшая в себя максимум свойств классифицирования, повторяющихся у разных авторов (рис. 3). На наш взгляд, применение такой классификации представляется возможным по следующим основаниям. Во-первых, для

классификации расходов подходят все классификационные признаки, указанные на рис. 3.

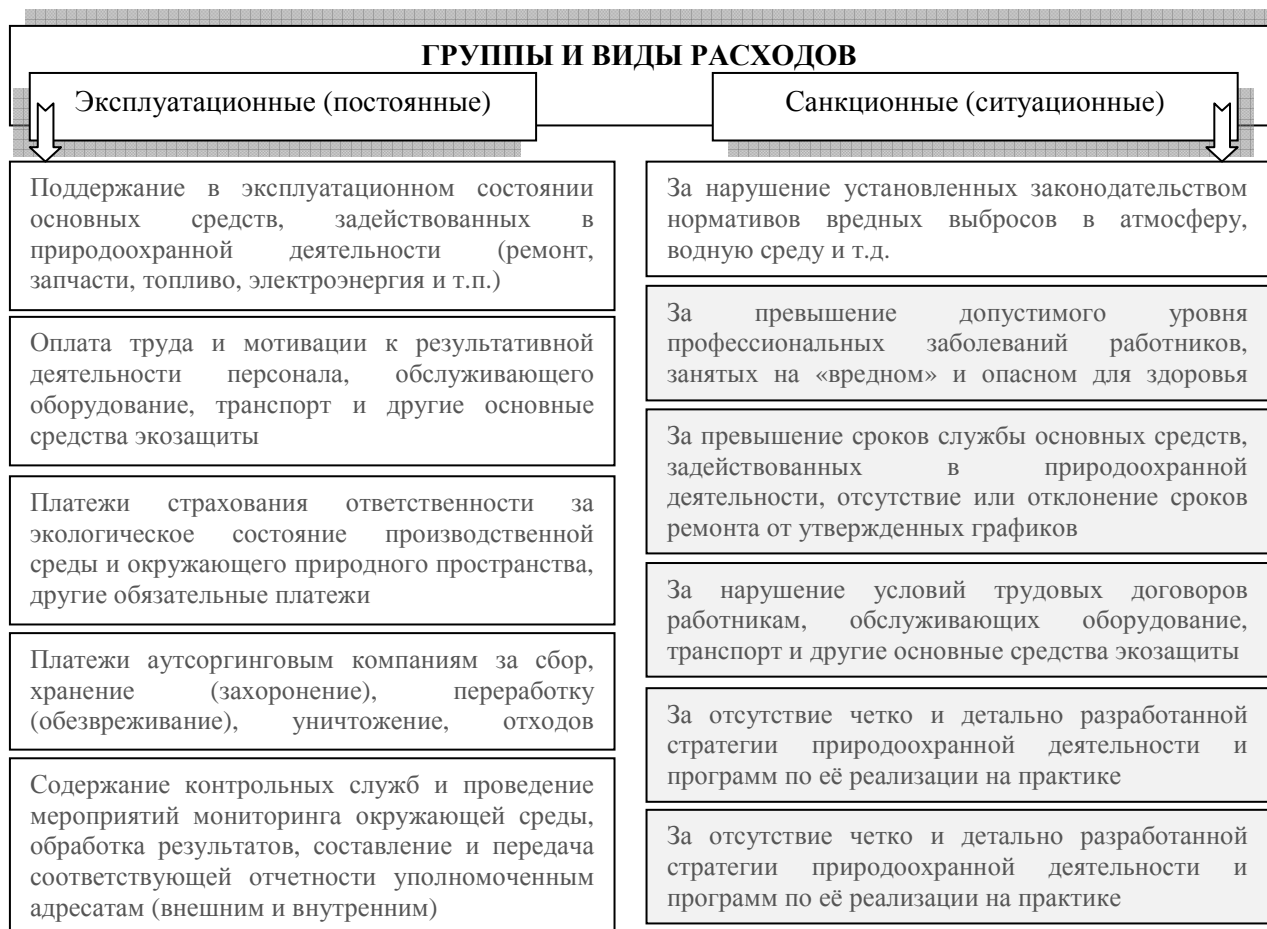


Рис. 3 – Состав и содержание текущих расходов по обеспечению экологических нормативов производственной деятельности. ПРИМЕЧАНИЕ: в выделенных ячейках поименованы платежи, предлагаемые авторами

Во-вторых, они нормируются, что свидетельствует об их производственной необходимости, несмотря на то, что они носят на себе все признаки дополнительных (накладных) расходов не технологического, а императивного свойства. В-третьих, такие расходы не только реальные, но и общественно необходимые, следовательно, их величина должна быть точно идентифицирована и оценена. Далее возникает вопрос о компенсации этой величины из внутренних или внешних источников финансового покрытия. Если экорасходы включаются в себестоимость, то они «возвращаются» в компанию через выручку от продаж. Однако их присутствие в структуре цены снижает

конкурентоспособность продаваемой продукции. В ряде ситуаций экзотраты могут компенсироваться за счет природоохранных мероприятий, дающих положительный экологический эффект, но реализованные по техническим соображениям или для охраны здоровья и улучшения условий труда, а также повышения техники безопасности. По действующим нормам в составе природоохранных расходов они не учитываются, а как представляется должны включаться.

Резюмируя сказанное выше отметим, что помимо противоречий теоретического плана в большинстве законодательных актов и нормативных предписаниях финансовых и кредитных ведомств, регулирующих отношения и факты хозяйственной деятельности экономических субъектов в системном учете также имеют место нестыковки и смысловые противоречия как по форме, так и по существу. Разумеется, такая ситуация затрудняет однозначное толкование информации и не способствуют интенсивному развитию теории и практики учета, внутреннего контроля и налогообложения. Развитие терминологии, напротив, сближает отечественные и международные принципы учета и отчетности, к чему и должны стремиться все заинтересованные лица, обращающиеся к проблемам стыковки теории и практики в любой сфере экономических знаний.

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России конкретизирована цель бухгалтерского учета в отношении внутренней потребности управленческих структур в специализированной информации для анализ-контроля и других управленческих целей в отношении природоохранной деятельности. В связи с тем, что в этой Концепции приведена фраза «для принятия управленческих решений», что представляется необходимым для конкретизации как цели, так и содержания информации для её достижения. Такой информацией является в частности совокупность текущих и капитальных расходов на природоохранную деятельность, а для анализ-контроля вся эта совокупность требует конкретизации или предметной

характеристики относительно содержания, источника информации, динамики, возможности оптимизации и др.

В системе бухгалтерского учета фиксируются затраты, расходы, доходы, активы, обязательства, уже сами по себе являющиеся объектами внимания бухгалтера, связывающего каждый из них с тем или иным фактом хозяйственной жизни. С каждым годом всё большее значение приобретает такой факт как расходование средств на природоохранную деятельность и определение её результативности – обеспечению экологической безопасности бизнеса без существенных потерь его прибыльности в целом. Следовательно, поиск способов относительно точной идентификации затрат, расходов, доходов, активов, обязательств в общем массиве фактов хозяйственной жизни, фиксируемых системой бухгалтерского учета, т.е. реформирование структуры тех или иных сфер учета, элементов учетной политики и методов ведения учетных записей следует рассматривать как постоянно развивающиеся потребности системы управления бизнесом.

Библиографический список

1. Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет № 3, 1997. – с. 91-94, цит. с. 94.
2. Бескровный Д.В. Система учета затрат как информационная основа управления процессом экологизации производства // Управление экономическими системами, электронный научный журнал, № 4, 2013.
3. Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с. Цит 1, с. 11-16; Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с., Цит. с. 37-38.
4. Думнов А.Д. «Комплексный анализ экологических затрат в РФ: основные элементы и направления // Вопросы статистики № 1. – 2005, – с. 21-32.

5. Мироненко В.М. Аудит отчетности экономических субъектов топливно-энергетического комплекса / В.М. Мироненко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2015. – № 3. – С. 159-163.

6. Мироненко В.М. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность / В.М. Мироненко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 5. – С. 106-111.

7. Морозова Е.В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования // Экономический анализ: теория и практика № 4 и № 12, 2009, с. 58-63.

8. Морозова Е.В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования // Аудит и финансовый анализ № 3, 2009, цит. с.75-76.

9. Пономарева С.В. Концепции аналитического обеспечения целей управления рыночной стоимостью компании, её бизнес-процессами и формирования отчетности (Монография) / С.В. Пономарева – М.: Издательско-полиграфическая фирма ЗАО «Лика», – 2012. – с. 269. ISBN 978-5-98020-111-1

10. Пономарева, С. В. Методика обеспечения целеориентированности, комплексности и прозрачности формируемой информации об оценочных обязательствах / С. В. Пономарева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 3. – С. 222-226.

11. Пономарева С.В. Особенности учета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 / С. В. Пономарева // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 6. – С. 50-56.

12. Пономарева С.В. Перспективы развития услуг сетевых сервисов – «онлайн-бухгалтерий» / С.В. Пономарева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 9-1. – С. 182-188.

13. Пономарева С.В. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО / С.В. Пономарева // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 18. – С. 206-213.

14. Разумовский Т.Р. Затратная экономика / Сб. научный трудов. Уральское отделение РАН, 2009.

15. Рогуленко Т.М. Роль контроля в реализации функций управления рыночной экономикой / Т. М. Рогуленко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 035-040.

16. Рогуленко Т.М. Теория системности научного познания экономических процессов и ее роль в развитии контроля управления компанией как социально-экономической системы / Т.М. Рогуленко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 3. – С. 173-177.

17. Саенко К.С. Учет экологических затрат. - М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с., цит. с. 38-42.

18. Слиняков Ю.В. Особенности формирования, становления и развития контроллинга в деятельности предпринимательских организаций / Ю.В. Слиняков // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 9-1. – С. 52-56

19. Туякова З.С., Черткова А.А. Классификация затрат в современном бухгалтерском учете // Вестник ОГУ № 8 (102), 2009, с. 110-117.