

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ В УСЛОВИЯХ ВСТУПЛЕНИЯ В ВТО

© 2013 Г.С. Клычова

доктор экономических наук, профессор

© 2013 А.Р. Закирова

доктор экономических наук, доцент

Казанский государственный аграрный университет

E-mail: kgaukgs@mail.ru; zakirovaar@mail.ru

Поставлена проблема и приведена позиция автора в части развития бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в условиях вступления в ВТО.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, управленческий учет, справедливая стоимость.

В современных условиях присоединения Российской Федерации ко Всемирной торговой организации (ВТО) одним из ключевых вопросов является необходимость создания и организации систем учета в сельскохозяйственных организациях, а также определение концептуальных основ развития учетных систем. Став членом ВТО, Россия может и обязана применять и внедрять международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и современные методы управления в различные сферы сельскохозяйственного производства. Сельскохозяйственным организациям следует принимать участие в формировании международного рынка, создавать правовые инструменты для цивилизованного рыночного развития страны, привлекать иностранный предпринимательский капитал. Осуществление данных мероприятий невозможно без организации и развития учетных систем в системе управления сельскохозяйственными предприятиями¹.

Выбор международных стандартов финансовой отчетности в качестве основы реформирования отечественного бухгалтерского учета требует более подробного изучения сущности стандартов, их требований и оценки возможности их применения в отечественной практике учета. Несмотря на достаточно большое внимание, которое в последнее время уделяется разработке системного подхода к внедрению МСФО в российскую бухгалтерскую практику, вопросы комплексной трактовки МСФО остаются недостаточно изученными. Так, не осуществляются исследования, которые оценивают МСФО как целост-

ную систему, находящуюся в тесной взаимосвязи с системами управленческого учета, аудита, оценки и др., в силу чего возникают определенные проблемы при применении МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности - это нормативно-методологические документы по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности компаний, используемой для принятия управленческих решений внешними пользователями в мировом сообществе, а не только в рамках национальных (отдельных) государств, включающие в себя: цели; сферы применения определения понятий (терминов); порядок учета (признания) отдельных объектов; порядок раскрытия информации.

Каждый стандарт в отдельности представляет нормативно-методологический документ по представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности по отдельным объектам учета, видам и сферам деятельности, содержащим: цели; сферы применения; определения понятий; порядок учета (признания) и раскрытия информации, необходимой для внешних пользователей, находящихся не только внутри страны, но и за ее пределами (в мировом сообществе).

В соответствии с действующими Концептуальными основами финансовую отчетность необходимо подготавливать, основываясь на следующих базовых предположениях: принцип начисления означает, что результаты операций и других событий признаются тогда, когда они возникают, а не когда получаются или выплачиваются денежные средства или их эквиваленты; принцип

непрерывности деятельности (продолжающейся деятельности) означает, что финансовая отчетность составляется на основе предположения о том, что предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем, т.е. нет ни необходимости, ни намерения значительно уменьшать объем операций или ликвидироваться.

В Концептуальных основах выделены следующие качественные характеристики, делающие информацию полезной для пользователей: понятность, уместность, надежность, сравнимость. Также в Концептуальных основах нашла отражение концепция “правдивого и справедливого представления”, которая не определяется как качественная характеристика, но фиксирует, что соответствие информации всем перечисленным качественным характеристикам позволяет правдиво и справедливо представить финансовое состояние. Концепция “правдивого и справедливого представления” в большей степени связана с теоретическим желаемым результатом - отражением в отчетности реального состояния дел в организации. В существующих Концептуальных основах данная концепция специально не выделяется, однако считается, что при использовании базовых качественных характеристик и соответствующих стандартов в результате получается “правдивое и честное представление”.

В Концептуальных основах выделены пять основных элементов финансовой отчетности: активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы. Признание элемента в финансовой отчетности предполагает его оценку. Оценка - это процесс определения денежной величины, в которой элемент финансовой отчетности признается и отражается в балансе и отчете о прибылях и убытках. В финансовой отчетности могут использоваться различные методы оценки: первоначальная (историческая) стоимость, текущая стоимость (в российском учете - восстановительная стоимость, в американских концептуальных основах - стоимость замещения), стоимость реализации (погашения), приведенная (дисконтированная) стоимость.

В международных стандартах, помимо перечисленных, используют и другие виды оценки: возмещаемая величина актива (МСФО (IAS) 36); справедливая стоимость (МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 41). В экономической литературе очень часты дискуссии по поводу возможных

альтернативных/дополнительных подходов к выбору оценки для финансовой отчетности: раскрытие дополнительной вспомогательной информации; раскрытие альтернативных видов оценки; использование возможности изменения прошлых данных, которые основаны на неподтвержденных предположениях; установление требований к предоставляемым гарантиям; обеспечение процедур правового применения.

В последние годы в международной практике в учете и финансовой отчетности наметилась тенденция перехода к оценке по справедливой стоимости различных статей финансовой отчетности. Понятие “справедливая стоимость” получило развитие в международном учете с принятием в декабре 1991 г. Стандарта бухгалтерского учета 107 “Раскрытие справедливой стоимости финансовых инструментов”. В указанном стандарте предъявляются требования по раскрытию информации о справедливой стоимости финансовых инструментов в примечаниях к отчетности. Справедливая стоимость финансового инструмента определяется как сумма, на которую можно обменять данный инструмент между сторонами, желающими совершить сделку, не являющуюся последствием ликвидации предприятия или принудительной продажи. Если возможно определение котировочной рыночной цены финансового инструмента, то такая цена также является справедливой стоимостью².

В различных стандартах данное понятие определяется с небольшой степенью вариативности.

Согласно МСФО оценены по справедливой стоимости могут быть все элементы баланса и отчета о прибылях и убытках, но при этом должны выполняться следующие условия:

- стороны должны обладать надлежащими знаниями об объекте сделки, т.е. быть достаточно полно информированы о сущности и основных характеристиках актива, возможных способах его использования и состоянии рынка на отчетную дату;

- сделка должна быть осуществлена без принуждения, т.е. покупатель желает (имеет право, но не обязан) совершить сделку, при этом он готов заплатить разумную (рыночную) стоимость актива и не стремится приобрести его любым способом и за любую цену, а также предприятие не имеет намерения ликвидироваться или сокращать свою деятельность. Продавец не ставит целью совершить сделку, при этом он желает осу-

ществовать продажу актива по наиболее выгодной цене и не готов продать актив любым способом и за любую цену;

- стороны должны быть независимы друг от друга, т.е. не связаны между собой какими-либо отношениями, которые позволили бы устанавливать цену сделки, значительно отличающуюся от рыночной.

Безусловным достоинством применения в рамках системы управленческого учета такого инструмента, как справедливая стоимость, является получение объективных данных о планируемых денежных потоках и формирование базы сопоставимой информации. Это обусловлено тем обстоятельством, что различные активы могут приобретаться в течение длительного периода и, соответственно, учитываться по различным ценам. Кроме того, информация, отображаемая в управленческой отчетности, должна содержать данные, приемлемые для принятия обоснованных решений внутренними службами управления.

Однако существуют противники внедрения в практику оценки по справедливой стоимости, указывая на определенные недостатки, которые присущи последней:

1. По отдельным активам в условиях отсутствия рынка могут возникнуть сложности с определением справедливой стоимости.

2. Данный метод оценки является очень затратным, так как требует дополнительных расходов организации на проведение работ по определению справедливой стоимости активов (обязательств).

3. Возникают определенные условия для манипулирования информацией.

Несмотря на то, что для таких заявлений имеются некоторые основания, мы согласны с мнением тех ученых³, которые считают, что это не повод отказываться от внедрения оценки по справедливой стоимости отдельных видов активов (обязательств). Тем более, что в международных стандартах финансовой отчетности уже имеется группа активов, по которым предполагается оценка по справедливой стоимости, а именно: финансовые инструменты; сельскохозяйственная продукция; инвестиционная собственность (основной метод оценки); основные средства (альтернативный метод оценки); нематериальные активы (альтернативный метод отражения).

В современных условиях экономического кризиса управление организацией - сложная за-

дача. В этой ситуации возникает необходимость в получении своевременной оперативной информации для принятия управленческих решений. Одним из главных критериев действенного управления является эффективное использование финансовых, материальных и трудовых ресурсов. Управленческий учет формирует для этого необходимый механизм, давая возможность комплексно решать вопросы планирования, учета отдельных видов деятельности, регулирования и контроля. Но вместе с тем, возникает проблема разработки такой системы управленческого учета, при которой бы этот механизм работал эффективно. В этом случае можно использовать принципы и концепции учета развитых стран, а именно международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые включают в себя методологию, технологию, финансовый аппарат, проработанные формы финансовой отчетности, используемые для управления. Данные стандарты, ориентированные на конкретных пользователей, основываются на критерии полезности финансовой информации для принятия экономических решений. Следовательно, эти же данные целесообразно применять для принятия управленческих решений⁴.

Большинство авторов в качестве преимуществ создания системы управленческого учета на основе принципов МСФО выделяют: обеспечение адекватного отражения свершившихся фактов хозяйственной деятельности; наглядное отражение экономической сущности операции и реальных финансовых результатов, которых добилась организация. При сопоставлении требований двух систем учета можно обнаружить определенные сходства, например, имеется общее требование сопоставимости, прослеживается определенная взаимосвязь с такими качественными характеристиками, как оперативность, адресность и уместность информации, краткость и понятность, точность и надежность.

Таким образом, мы видим, что управленческая отчетность и отчетность по МСФО должны предельно точно отражать сложившуюся в организации ситуацию и быть максимально правдивыми при отражении реально происходящих процессов, что в конечном итоге и будет определять ту общую цель, которая объединяет два вида учета. Также объединяющим фактором для двух систем выступает нацеленность на пользователя. Основными пользователями информации, форми-

руемой управленческим учетом, являются руководство организации и весь управленческий персонал. К пользователям информации, формируемой в отчетности по МСФО, относятся акционеры, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, работники, аналитики, конкуренты, государственные учреждения, общественные организации. Несмотря на то, что круг пользователей финансовой отчетности гораздо шире, в МСФО определено: в том случае, когда ситуация не регулируется стандартами, необходимо, учитывая интересы пользователя и опираясь на информацию, полученную из отчетности, обеспечить его достоверной и правдивой информацией о сложившейся ситуации. В управленческом учете, в отличие от МСФО, стандарты разрабатываются самой организацией, но конечной целью остается принятие верных управленческих решений пользователем (руководителем) на основе управленческих отчетов и отражение в них реального положения дел.

В современных условиях к основным функциям, выполняемым системой управленческого учета и отчетности, можно, помимо анализа готовой достоверной информации и принятия на ее основе управленческих решений, отнести и сбор достоверной информации. При оптимальной системе управленческого учета источником получения информации для управленческих целей является не только бухгалтерский учет, но и внешняя и внутренняя среда. Непосредственно сама система управленческого учета формируется в соответствии с МСФО и при необходимости может служить основой для составления отчетности по международным стандартам.

Вследствие естественных интеграционных процессов концентрации производства и капитала, реструктуризации экономики и приватизации в отечественной хозяйственной практике сложились новые формы объединений коммерческих организаций. Корпоративные формы управления в сельском хозяйстве реализуются через различные образования в виде холдингов. Функционирование холдингов связано с развитием акционерной формы собственности и позволяет без прямого слияния различных с точки зрения сфер приложения, капиталов осуществлять их функциональное взаимодействие в соответствии с общими целями.

Управленческий учет, изначально сформированный на базе международных стандартов, даст

возможность в будущем значительно уменьшить материальные и временные затраты при составлении отчетности по МСФО. Многие российские организации подготавливают отчетность по стандартам МСФО, причем одни трансформируют отчетность в конце отчетного периода, другие ведут параллельный учет. Это вызвано различными факторами, например присутствием иностранного акционера в составе директоров, желанием привлечь иностранного инвестора, необходимостью получения кредита, так как одним из требований многих банков при рассмотрении кредитных заявок стало предоставление отчетности по МСФО. Организационная модель управленческого учета сельскохозяйственной деятельности, основанная на применении отдельных положений МСФО, представлена на рисунке.

Анализ экономической литературы⁵ позволил определить международные стандарты финансовой отчетности, которые будут эффективны при ведении управленческого учета на большинстве сельскохозяйственных предприятий.

В управленческом учете целесообразно применять основные отчеты, предлагаемые в МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств). Соблюдение основополагающих принципов составления финансовой отчетности и требований стандарта обеспечивает сопоставимость как собственных отчетов за разные периоды, так и отчетности различных организаций. Вместе с тем, необходимо учитывать, что для управленческого учета, наряду с перечисленными отчетами, требуются и другие отчеты, которые не регламентируются стандартом, например, отчет о произведенной продукции, отчет о закупках, оперативные отчеты по продажам и дебиторской задолженности, которые составляются по факту перехода права собственности, а не по мере поступления первичных документов.

Для управленческого учета можно применять описываемый в МСФО метод начислений, который, в отличие от кассового метода, наиболее пригоден для прогнозирования, планирования и контроля уровня прибыли. Также преимуществом метода начисления является то, что при его использовании руководство будет получать информацию о понесенных убытках своевременно, в том периоде, когда они возникли, и, соответственно, смо-

жет своевременно принять управленческие решения для исправления сложившейся ситуации.

Кроме того, при ведении управленческого учета стоит использовать положения МСФО 1 о существенности и агрегировании данных отчетности, согласно которым каждый существенный класс сходных статей в обязательном порядке должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи неаналогичного характера или назначения в обязательном порядке должны представляться отдельно, если только они не являются несущественными. Это позволяет не перегружать отчетность организации статьями, несущественными с точки зрения учета и контроля. На практике существенность определяется путем расчета процента от выручки, прибыли или суммы расходов. Так, в отчете о прибылях и убытках сельскохозяйственной организации единую статью «Управленческие расходы» можно расшифровать в пояснениях (в дополнительном отчете «Структура управленческих расходов»). Финансовая информация для управленческих целей, как правило, детализируется по центрам ответственности, для которых уровень существенности различается. В связи с этим в учетной политике для управленческого учета можно предусмотреть многоуровневую структуру статей затрат, с помощью которой всю поступающую в дальнейшем информацию объединять или детализировать для отчетов разных уровней.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что уровень существенности для управленческого учета может отличаться от уровня существенности, указанного в МСФО. Уровень существенности в управленческом учете прежде всего определяется потребностями управленческого персонала, а именно степенью важности информации для него. Однако при составлении сводной отчетности управленческого учета уровень существенности может соответствовать уровню, отраженному в МСФО.

С позиции МСФО 2 «Запасы» затраты подразделяются на прямые и косвенные, постоянные и переменные. В управленческом учете группировка затрат на переменные и постоянные лежит в основе системы калькулирования для управления - метод учета прямых издержек «директ-костинг» и используется для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера финансового результата.

Далее, в соответствии с п. 6 и 8 МСФО 2 «Запасы» к данной категории относятся следующие активы: предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности; прошедшие предпродажную подготовку; материалы, используемые в процессе производства или для предоставления услуг; товары, которые куплены и хранятся для перепродажи; готовая или незавершенная продукция, выпущенная компанией и предназначенная для дальнейшего использования в производственном процессе.

При формировании себестоимости готовой продукции и определении величины незавершенного производства учитываются сырье, материалы, прямые расходы на оплату труда, другие прямые расходы и соответствующие косвенные производственные расходы, которые рассчитываются исходя из нормальной нагрузки производственных мощностей. Нормальный уровень производственной загрузки определяется с учетом среднего ожидаемого объема выпуска продукции в течение нескольких отчетных периодов, принимая во внимание возможное сокращение производства в результате проведения планового ремонта. Например, в сельскохозяйственных организациях, имеющих вспомогательные и промышленные производства, в которых объем выпускаемой продукции часто зависит от внешних факторов (например, поставка материалов, комплектующих и т.д.), применение положений МСФО 2 будет предпочтительнее российских положений по бухгалтерскому учету, так как суммы амортизации цехового оборудования и заработной платы основных рабочих будут отнесены на себестоимость единицы продукции из расчета нормального уровня производства.

В отличие от учета по международным стандартам, в российском финансовом учете при дифференциации расходов на прямые и косвенные не задействован критерий экономической целесообразности. Иными словами, технологически прямые затраты, относимые на конкретный вид продукции и определяемые в первичных документах и учетных регистрах, будут включаться в состав косвенных затрат, если расходы по оценке и измерению превысят доходы от их точного распределения. Те же расходы, которые в соответствии с технологическим процессом относятся к нескольким видам продукции, но являются существенными для себестоимости, должны быть включены в себестоимость по прямому признаку.

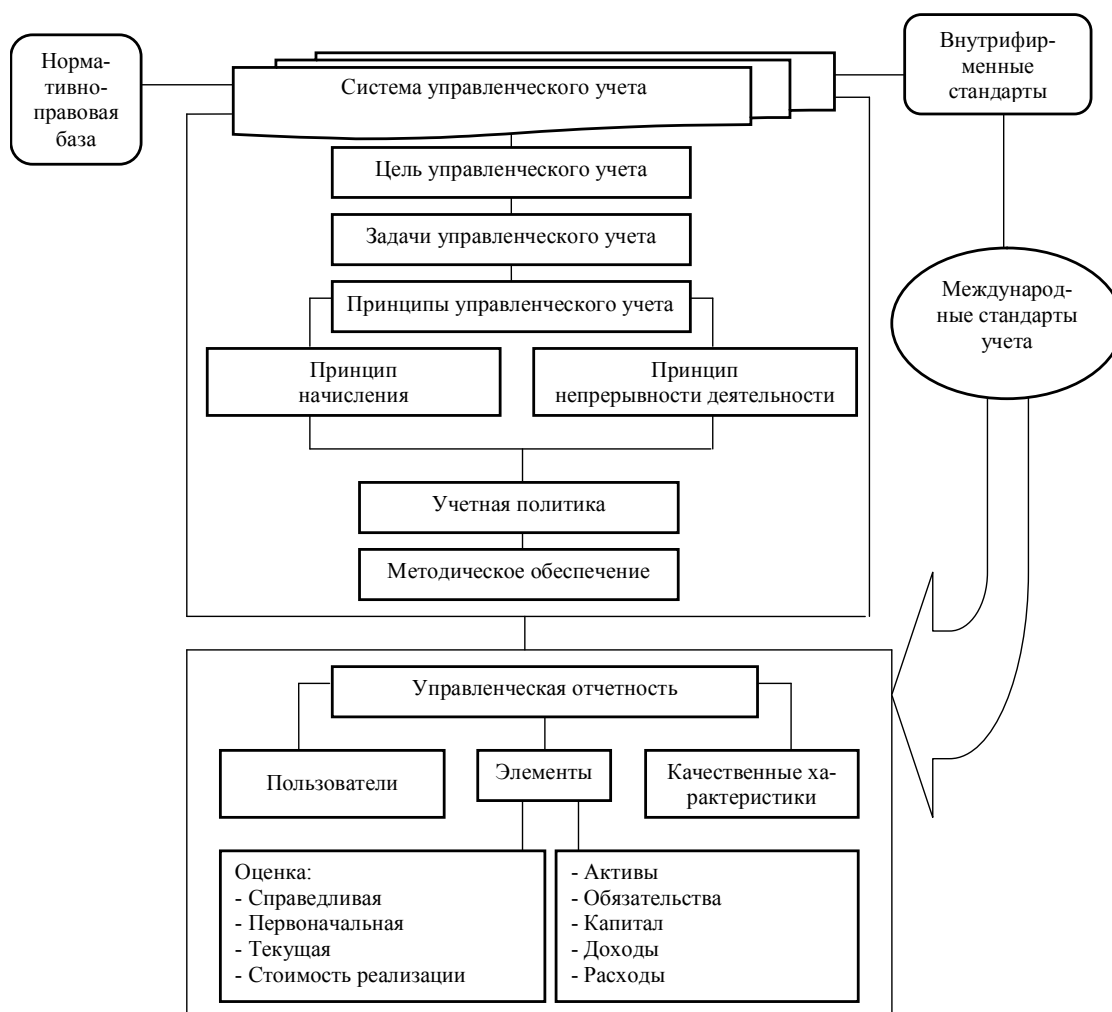


Рис. Организационная модель управленческого учета сельскохозяйственной деятельности, основанная на применении отдельных положений МСФО

Таким образом, будет реализовываться критерий экономической целесообразности, что позволит оценить существенную информацию в соответствии с требованием рациональности учета.

Мы считаем, что данное положение значительно влияет на себестоимость единицы продукции, и сельскохозяйственным организациям при ведении управленческого учета необходимо основываться на международных стандартах.

Подводя итог сказанному, можно утверждать, что МСФО является эффективной основой в построении системы управленческого учета.

¹ Черникова С.А. Необходимость формирования и концепция развития учетных систем на предприятиях агропромышленного комплекса в условиях вступления ВТО // Экономика, управление, финансы (II):

материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Пермь, дек. 2012 г.). Пермь, 2012. С. 146-150.

² Керимов Ф.В. Оценка по справедливой стоимости в системе МСФО: понятие и обзор применения // Вестник ОГУ. 2006. № 10. С. 298-303.

³ См.: Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. М., 2009.

⁴ Закирова А.Р. Международные стандарты финансовой отчетности: базовые принципы и тенденции // Вестник Казанского ГАУ. 2010. № 3 (17). С. 27-31.

⁵ См.: Гундарев В.А. Выбор стандарта ведения управленческого учета // Экономика и жизнь. 2006. № 8. URL: <http://www.cfin.ru>; Палий В.Ф. Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО // Бухгалтерский учет. 2004. № 13. С. 51-56; Фролова М. Управленческий учет и современный бизнес // Финансовая газета. 2009. № 9. Доступ из справ.-правовой системы "Консультант Плюс"; Ее же. "Палочка-выручалочка" для современного бизнеса. URL: <http://www.glavbuh.net>; и др.

Поступила в редакцию 06.03.2013 г.