

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ РАЦИОНАЛИЗАЦИИ МСФО В ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

Сделана попытка рассмотреть логическую взаимосвязь рациональных приемов перехода предприятий агропромышленного комплекса на международные стандарты финансовой отчетности на базе использования автоматизированных систем.

**Ключевые слова:** трансформация МСФО; АПК; автоматизированные системы.

Одним из приоритетных направлений развития учетной информации предприятий агропромышленного комплекса является переход их к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Формирование МСФО в предприятиях АПК связано с совершенствованием как теоретических, так и практических международных стандартов в предприятиях АПК. К сожалению, до сих пор национальные формы финансовой отчетности предприятий АПК не отвечают требованиям МСФО, поскольку российские положения составления финансовой отчетности в значительной степени отличаются от международных стандартов.

В современном мире составление финансовой отчетности занимает одно из ведущих мест, поскольку ни одно управленческое решение внешних и внутренних пользователей не обходится без предварительного анализа финансовой информации, которую получают в виде финансовых отчетов.

Существующая удаленность предприятий АПК отрицательно влияет на производственный процесс и результаты их финансовой деятельности. Большинство предприятий АПК, составляя годовую либо промежуточную финансовую отчетность, часто используют «приблизительные» данные, маневрируя затратами по основному производству на основе предыдущих лет или опыта работы, что приводит к искажению реальной действительности. В связи с этим возникает вопрос: «каким образом происходит отражение данных в финансовой отчетности предприятий АПК, если каждая хозяйственная операция связанная с движением средств, осуществляется типовыми унифицированными первичными документами?». На этот вопрос достаточно просто ответить. По нашим исследованиям, такое изменение объективных данных формирования фактических затрат на произведенную сельскохозяйственную продукцию происходит путем списания или завышения затрат, связанных с гибелью посевов, животных и т.д. В этой связи применение национальных МСФО 41 «Сельское хозяйство» [1] в значительной степени снизит объективность информационного обеспечения пользователей финансовой отчетности в предприятиях АПК. Данный стандарт применяется для учета сельскохозяйственной деятельности, где в основу заложены новые понятия, ранее не применяемые в Российском законодательстве, такие как:

- биологические активы; биологическая трансформация;
- сельскохозяйственная продукция на момент ее сбора;
- правительственные субсидии.

Следовательно, предприятия АПК должны руководствоваться не только стандартом МСФО (IAS) 41, но и другими, а также учитывать национальные особенности. Так, учет продукции в предприятиях АПК осуществляется в соответствии с ПБУ 5/01, которое опреде-

ляет понятие и порядок признания продукции как производственных запасов, но основным отличительным признаком учета сельскохозяйственной продукции является момент ее сбора. Полученная в результате сбора продукция представляет собой продукт биологических активов предприятия. Для учета продукции после ее сбора применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или другой соответствующий стандарт.

В каждом предприятии АПК важной проблемой при формировании отчетности является отсутствие самого понятия и критерия в отношении к сельскохозяйственной продукции. Применение МСФО позволяет решить данную проблему, поскольку в МСФО (IAS) 41 даны основные определения, имеющие отношение к сельскому хозяйству [1].

Кроме всего, в соответствии с Российским положением понятия сельскохозяйственной деятельности и отношения к сельскохозяйственным предприятиям отличны от тех, которые представлены в МСФО (IAS) 41.

Как отмечают Е.В. Фастова, Р.А. Алборов, С.М. Концевая, реформирование бухгалтерской финансовой отчетности в РФ в предприятиях АПК достигается использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности [2]. В этой связи для предприятий АПК особое значение приобретают вопросы практического применения МСФО.

Использование МСФО имеет важное значение не только для правильного ведения финансового учета, но и для принятия оперативных экономических решений на базе управленческого учета. Здесь следует отметить практическую значимость введенного МСФО 41 как основного стандарта, применяющегося сельскохозяйственными организациями, что вкладывает основу принципа оценки биологических активов по справедливой стоимости. В МСФО 41 синтезированы особенности сельского хозяйства как управление биотрансформацией, подлежащей отражению в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. В связи с этим возникает необходимость использования МСФО 41 в модели учета и оценки биологических активов по справедливой стоимости. Особенностью стандарта является его содержание, которое имеет понятие оценки, применяющей значение справедливой стоимости. Хотя, по мнению некоторых экспертов, применение справедливой стоимости может использоваться не корректным способом. Поскольку в российской практике справедливая стоимость является новым понятием, поэтому существует вероятность использования рыночных цен в целях маневрирования доходов, что может привести к искажению финансовой информации в результате произвольного выбора оценочной стоимости для подготовки финансовой отчетности.

Так, в подготовленном экспертами Проекте «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» и пере-

смотренном Проекте «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» [3] сделан акцент на то, что метод справедливой стоимости является наиболее спорным критерием в оценке для финансовой отчетности. Однако другие авторы полагают, что первоначальная стоимость представляет собой более полезный критерий, поскольку он более четко представляет экономику производственной деятельности, а оценочная справедливая стоимость может не быть надежной или поддающейся проверке [5–7]. Таким образом возникает вопрос: что лучше – справедливая или первоначальная стоимость? Все разработчики финансовых стандартов хотят гарантировать предприятиям, включая сельскохозяйственные, использование разумных принципов бухгалтерского учета. Мы разделяем точку зрения авторов, которые считают, что справедливая стоимость усиливает прозрачность и большее раскрытие информации, что усиливает рыночную дисциплину и представляет полезную информацию для тех, кто принимает решения.

Концепция развития бухгалтерского учета приводит к общепринятым правилам, признанным в международной практике, применения предприятиями АПК справедливой стоимости, поскольку основной целью финансовой отчетности является представление пользователям информации о финансовом положении, результатах хозяйственной деятельности и изменениях финансового положения компании, полезной для широкого круга пользователей с точки зрения принятия решений [4].

Для перехода на использование МСФО в большинстве хозяйств АПК Томской области необходимо решить ряд вопросов. По нашему мнению, основными являются: обеспечить профессионализм работников бухгалтерской службы, укрепить материально-техническую базу, усилить финансирование предприятий АПК. Исследования показали, что во многих предприятиях АПК Томской области бухгалтерский учет не соответствует установленным нормативам.

Большинство сельскохозяйственных предприятий области, имея учетную политику, осуществляет ведение бухгалтерского учета, не соблюдая заложенные в ней параметры учета; использует первичную документацию в отношении учета поступления и движения готовой продукции, не имеющую никакого утверждения, т.е. значительная часть документации является «макулатурной». В малой части происходит применение унифицированных форм, что в значительной степени приводит к искажению данных учета; выстроенный аналитический учет не позволяет сформировать определенную информацию по существующим объектам учета; малая доля использования информационных технологий в предприятиях АПК приводит к значительным трудозатратам. Эти примеры приводят к искажению бухгалтерской информации, как следствие – к искажению финансовой отчетности, что неприемлемо в условиях МСФО.

Трансформация финансовой отчетности предприятий АПК в соответствии с МСФО потребует от большинства сельскохозяйственных предприятий значительных финансовых вложений, а также трудозатраты, поскольку начальным этапом перехода на МСФО является правильная организация учета, обеспечивающая

достоверное исчисление себестоимости продукции, и других участков учетного процесса, обеспечивающих применение МСФО 41, где выделяются понятия и сущность сельскохозяйственной деятельности.

При выполнении процедуры трансформации финансовой отчетности, как показывают наши исследования, целесообразно использовать схему (рис. 1).

Предложенный порядок подготовки финансовой отчетности рассматривает корректировку существующего учета и финансовой отчетности. В настоящее время в большинстве предприятий АПК бухгалтерский учет и финансовая отчетность ведутся с нарушением правового регулирования системы бухгалтерского учета. Поэтому необходимо распределить объекты учета по неким участкам, выделяя исследуемые объекты, тем самым разделяя весь учетный процесс на составные части, что позволит создать детализированную структуру исследуемого объекта учета. Следующий этап характеризует необходимость проверки соответствия первичной документации с данными учета прошлых лет, созданных на основе этих документов, что может привести к необходимости в осуществлении корректирующих записей в бухгалтерском учете. Данная процедура, по нашему мнению, необходима для подготовительного этапа при переходе на МСФО, поскольку существует вероятность получения искаженной информации, что недопустимо при использовании МСФО, где должна содержаться объективная информация. Следующим этапом является необходимость создания корректирующих проводок при проведенной проверке соответствия первичной документации с данными учета прошлых периодов, чтобы исключить ошибки в бухгалтерском учете.

Если возникает такая необходимость, то следует произвести корректирующие записи в бухгалтерском учете, если нет, то после определения порядка процесса трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО необходимо создание аналитического учета по исследуемому объекту учета в целях обеспечения соответствия понятий по российской системе бухгалтерского учета и международных стандартов, поскольку каждый стандарт МСФО предусматривает новые понятия, ранее не применявшиеся в российском законодательстве.

Следующим шагом является выбор пользователем способа получения финансовой отчетности, поскольку в настоящее время в России используются три способа получения отчетности:

- перекладка (трансформация) российской бухгалтерской отчетности;
- трансляция данных российского учета в отдельный регистр с последующей корректировкой (с учетом расхождений российского бухгалтерского учета и требований МСФО) и составлением отчетности по МСФО на базе полученных учетных данных;
- параллельный учет всех хозяйственных операций для целей МСФО.

Параллельный непрерывный учет всех хозяйственных операций для целей подготовки отчетности по МСФО обладает очевидными достоинствами:

- относительная точность;
- возможность оперативного обращения к аналитике (любого уровня), что важно для подготовки отчетности,

особенно примечаний; сокращение сроков подготовки отчетности (в принципе, если все методические проблемы

решены «по ходу дела», то отчетность обычно можно подготовить в срок от нескольких дней до нескольких недель).

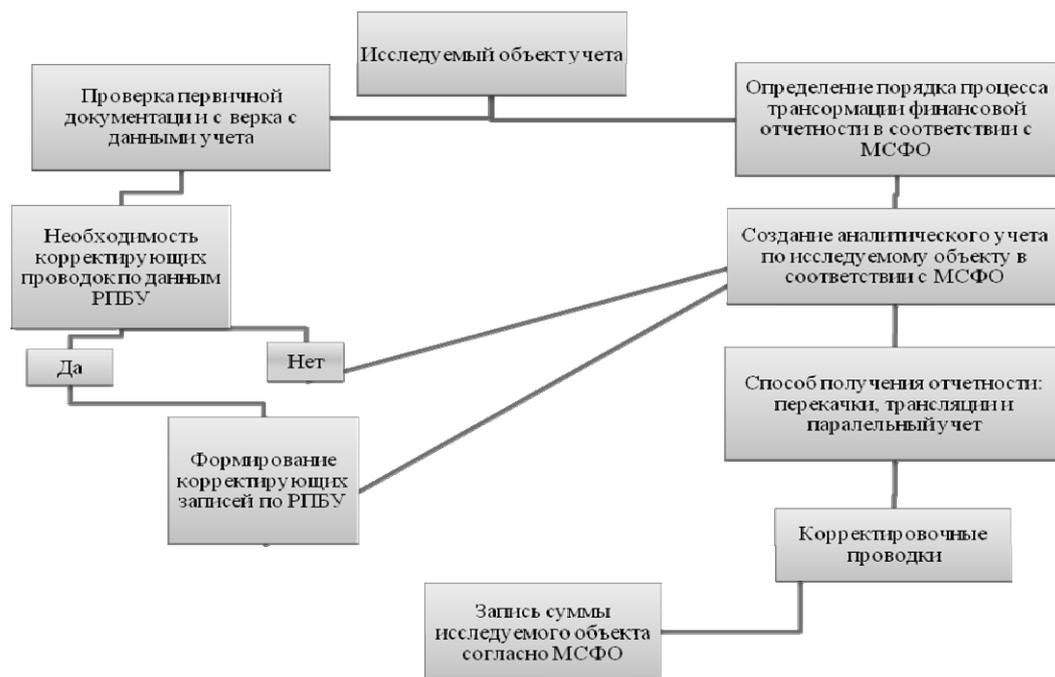


Рис. 1. Схема обработки исследуемого объекта учета для проведения трансформации данных учета по РПБУ в соответствии с МСФО

Переход предприятий АПК на МСФО должно решаться на базе автоматизации. Если одним и тем же электронным документом делать одновременно движения по российскому бухгалтерскому учету и отчетности и по МСФО, то это гарантирует своевременное отражение хозяйственных операций в обоих видах учета.

Метод трансляции данных российского бухгалтерского учета в отдельный регистр с последующими корректировками является методом, который, с одной стороны, лежит ближе к методу параллельного учета, но, с другой стороны, активно использует данные российского учета (там, где это возможно). Поэтому с его помощью можно обеспечить достаточную точность представления информации и в приемлемые сроки (не нужно ждать окончания подготовки российской бухгалтерской отчетности, достаточно, чтобы были данные обо

всех основных хозяйственных операциях). С другой стороны, усилия в методическом плане также придется прикладывать, хотя наличие методологически проработанного и гибкого в настройке программного продукта способно облегчить решение этой задачи [8].

Предпоследний этап – составление корректирующих записей, которые служат переводом данных, полученных в результате учета с РСУиО в соответствии с МСФО. На данном этапе также следует уделить внимание возможности выбора трансформационной методики согласно рассмотренным способам получения отчетности в соответствии с МСФО, что приводит к созданию системы корректирующих записей.

И завершающим этапом является запись суммы в соответствии с МСФО, по счетам учета, детализируя аналитическими счетами исследованного объекта.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Дружиловская Т.Ю. Формирование отложенных налогов при трансформации финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2007. № 13.
2. Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М. Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство». Режим доступа: <http://www.1cps.ru/stat9.html>
3. Учет и отчетность в сельском хозяйстве. Режим доступа: <http://www.accountingreform.ru>
4. МСФО – Основы составления и представления финансовой отчетности: Учеб. пособие по МСФО. М., 2006. С. 19. Режим доступа: [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru)
5. Петьман В.Г. Программа реформирования учета в России и международный опыт его гармонизации // Международный бухгалтерский учет. 2000. № 5.
6. Мищенко Н.П. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Финансы и статистика, 2007. 272 с.
7. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: ИНФРА-М, 2008. 512 с.
8. Берко И.А. Учет и отчетность по МСФО в 1С: Предприятия 8.0 в вопросах и ответах. М.: ООО 1С-Паблишинг, 2005. 217 с.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 5 мая 2009 г.