Методическое обеспечение учета основных активов и раскрытия их в отчетности аграрных организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Гринь, Марина Георгиевна

**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Гринь, Марина Георгиевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Брянск

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

194

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Гринь, Марина Георгиевна

Введение

1. Генезис теоретико-методических положений учета основных активов 1О

1.1. Развитие методических положений учета основных активов

1.2. Влияние международной практики учета основных активов на развитие нормативного регулирования российского учета и отчетности

1.3. Концепция учета основных активов и ее применение в организациях аграрного сектора экономики

2. Методологические особенности учета основных активов аграрных организаций

2.1. Сущность понятий и принципы учета основных активов, раскрываемых в финансовой отчетности

2.2. Учетная политика и методический инструментарий учета основных активор аграрных организаций

2.3. Методические основы учета основных активов и особенности его адаптации к МСФО в аграрных организациях

3. Формирование отчетности аграрных организаций и отражение в ней информации для управления основными активами

3.1. Методические особенности раскрытия информации об основных активах в отчетности современных аграрных организаций

3.2. Внутренняя отчетность аграрных организаций и использование ее\* в системе управления

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методическое обеспечение учета основных активов и раскрытия их в отчетности аграрных организаций"

Актуальность темы исследования. Представленная в ноябре 2008 года Минсельхозом РФ концепция Доктрины продовольственной безопасности России отражает долговременные стратегические цели и задачи развития российского агропромышленного комплекса. Предусмотрено обеспечение населения основными видами продовольствия на основе отечественного производства: покрытия им 90-95% потреблениязерна, картофеля, молока и молокопродуктов; 80-85% потребления мяса и мясопродуктов, сахара и растительного масла1. Концепция Доктрины основана на государственной га» рантии качества и безопасности потребляемых продуктов питания, направлена на предотвращения внутренних и внешних угроз нарушения продовольственной безопасности.

Стратегическими целями аграрной политики, в этой связи, должны стать: повышение рыночной ориентации и конкурентоспособности отечественного аграрного сектора на внутреннем и мировых рынках; обеспечение отечественным потребителям поставок продовольствия в необходимых объемах при гарантированном качестве и безопасности для здоровья; обеспечение стабильных доходов и справедливого уровня жизни для занятых в сельском хозяйстве и сельского сообщества в целом; ведение сельхозпроизводст-ва экологически устойчивыми методами; создание альтернативных источников доходов и занятости для работников сельского хозяйства; сохранение существенных характеристик сельских территорий.

Реализация перечисленных целей требует от аграрных организаций и формирований, среди которых 300 лучших крупных и средних сельхозпредприятий России (Клуб "АГРО-ЗОО"), кардинальных улучшений управления ими. Это во многом может быть обеспечено повышением информативности управленческих решений за счет реформирования системы учета и отчетно

1 Из научного доклада «Стратегические ориентиры экономического развития Росии" (Проект Р.С.Гриньерга). - СПб: Алетейя, 2010. - С. 385 сти, использования международных стандартов.

Важнейшим объектом управления сельхозпредприятий и аграрных формирований являются основные активы, большую часть среди которых занимают сельскохозяйственная техника, оборудование для переработки, производства и хранения сельскохозяйственной продукции и продуктов питания. Подготовка релевантной информации о состоянии, эффективном использовании основных активов в системе управления аграрных организаций может быть обеспечена в результате интеграции многоаспектных аналитических данных бухгалтерского, оперативного, налогового, производственного и других видов учета в том числе данных, сформированных по требованиям МСФО. Это, в свою очередь требует теоретического осмысления и новых методических решений в области управленческого учета основных активов.

Степень разработанности проблемы. Многие вопросы ведения учета нашли отражение в методических рекомендациях Минсельхоза РФ. Теоретические, методологические и методические вопросы построения бухгалтерского учета и формирования отчетности, в том числе и в аграрных организациях, достаточно широко освещены в трудах отечественных ученых - экономистов: Р.А.Алборова, А.С.Бакаева, П.С.Безруких, С.А.Бороненковой, С.М.Бычковой, E.JI. Вединой, Д.А. Васильевой, Д.А.Васильева, Е.А.Еленевской, Д.А.Ендовицкого, О.В.Ефимовой,

A.А.Ефремовой, А.В.Зоновой, З.В.Кирьяновой, Д.В.Кислова, Л.И.Куликовой, «О.А.Курбангалевой, М.И.Кутера, А.Д.Ларионова, Л.И.Малявкинй, А.Ш.Маргулиса, Е.А.Мизиковского, В.Д.Новодворского,

B.Ф.Палия, В.С.Ржаницина, О.В. Рожновой, Г.А.Скачко, Я.В.Соколова, Л.И.Хоружий, А.Н.Хорина, В.Г.Широбокова, Л.З.Шнейдмана и других.

Проблемы развития и внедрения управленческого учета раскрыты с разных сторон в научных трудах: И.А.Аверчева, М.А.Вахрушиной, Е.Ю.Вороновой, В.Б.Ивашкевича, О.Д.Кавериной, Т.П.Карповой, В.Э.Керимова, Л.В.Поповой, Я.В.Соколова, а также в трудах зарубежных ученых А.Апчерча, К.Друри, Ч.Хонгрена, Дж.Фостера и многих других.

Необходимо отметить, что количество научных трудов, посвященных методам и организации систем управленческого учета к специфике работы организаций аграрного сектора экономики, комплексно рассматривающих проблемы учета основных активов, является недостаточным. Кроме того, назревшая необходимость адаптации учета к требованиям международных стандартов определяет потребности аграрных организаций в методическом обеспечении важнейших его объектов и участков учета.

Общие вопросы применения МСФО в российской учетной практике широко освещены в современной экономической литературе такими авторами как: А.Г.Бакаев, В.Г.Гетьман, Е.А.Мизиковский, В.Ф.Палий, В.И.Петрова, В.Я.Соколов, Л.З.Шнейдман и другие.

Положения перечисленных источников составили основу для теоретических изысканий и разработки методических рекомендаций в данной работе.

Актуальность и недостаточная изученность вопросов учета основных активов аграрных организаций обусловили выбор темы диссертации, ее цель и задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка комплекса теоретических и методических положений, составляющих основу методического обеспечения учета основных активов и раскрытия их и в отчетности аграрных организаций.

Для достижения поставленной цели в работе сформулированы следующие задачи:

- дать историческую характеристику развития методических положений российского учета основных активов;

- раскрыть влияние международной практики учета основных активов на развитие нормативного регулирования российского учета и отчетности;

- разработать концептуальную модель учета основных активов для применения ее в организациях аграрного сектора экономики;

- обосновать современное содержание понятий и принципов учета основных активов, раскрываемых в финансовой отчетности;

- выявить особенности учетной политики и выбора методического инструментария учета основных активов аграрных организаций;

- усовершенствовать методику учета основных средств в аграрных организациях, адаптировав ее к требованиям МСФО;

- выявить методические особенности раскрытия информации об основных активах в отчетности современных аграрных организаций;

- определить направления развития внутренней отчетности аграрных организаций и использования ее в системе управления.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.4 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", п. 1.7. "Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам", п. 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является теория, вопросы методики и организации учета основных активов и формирование отчетности в аграрных организациях по российским требованиям и требованиям международных стандартов.

Объектом исследования явилась действующая практика учета и отчетности аграрных организаций Брянской области.

Теоретической и методологической базой исследования явились труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам теории и практики бухгалтерского, управленческого и налогового учета в аграрных организациях; законодательные и нормативные акты по организации бухгалтерского учета и отчетности; международные стандарты финансовой отчетности; законодательство и нормативные акты в области развития и государственной поддержки аграрного сектора экономики; действующая практика учета в аграрных организациях; информационные, справочные источники и данные статистики.

В процессе исследования применялись следующие общенаучные методы: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, методы системного и экономического анализа, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертации.

Научная новизна проведенного исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с развитием методического обеспечения учета основных активов и раскрытия их в отчетности аграрных организаций.

Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- обосновано влияние международной практики учета основных активов на развитие нормативного регулирования российского учета и отчетности, позволившее уточнить содержание основных понятий и критериев классификации основных активов;

- разработана концептуальная модель управленческого интегрированного учета основных активов, обоснованы содержание и взаимосвязь ее элементов при использовании в аграрных организациях;

- обосновано содержание основных принципов учета: принципа сопоставимости систем учета и сверки методов учета; принципа раскрытия дополнительной информации и принципа интерпретации информации, имеющих значение для формирования управленческого интегрированного учета основных активов; а также раскрыты принципы — требования, предъявляемые учетной информации об основных активах аграрных организаций;

- выявлены особенности учетной политики и обоснован методический инструментарий учета основных активов и их амортизации, позволяющие осуществить оптимальный выбор методов амортизации в бухгалтерском и налоговом учете;

- усовершенствована методика учета основных средств и нематериальных активов в аграрных организациях, на основе адаптации ее к требованиям международных стандартов;

- выявлены и обоснованы методические особенности раскрытия информации об основных активах в отчетности современных аграрных организаций;

- определены направления развития внутренней отчетности аграрных организаций, позволяющие использовать данные этой отчетности применительно к средствам управленческого контроля.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в том, что выполненное исследование содержит комплексное решение вопросов методического обеспечения учета и раскрытия в отчетности основных активов аграрных организаций.

Практическая значимость заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы в практике работы разных организаций аграрного сектора экономики. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут послужить методической основой организации управленческого учета, формирования и раскрытия информации об основных активах в отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и \* практические результаты исследования рассмотрены и одобрены на международных научно-практических конференциях, посвященных реализации в АПК концепций развития бухгалтерского учета и отчетности, проводимых в г. Брянске (2006 г.) и г. Москве (2007 г.); на межвузовских научно-практических и методических конференциях, проводимых в г. Брянске в 2007-2008 гг.,

Часть исследовательского материала вошла в разработку учебно-методических изданий, используемых в учебном процессе Брянской государственной сельскохозяйственной академии при подготовке студентов по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности аграрных организаций Брянской области.

Публикации. Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 9 публикациях авторским объемом 12,15 печ.л., среди которых одна монография и две работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Гринь, Марина Георгиевна

Заключение

Исследование проблем методического обеспечения учета основных активов и раскрытия их в отчетности аграрных организаций позволило сделать следующие выводы:

1. Разноплановые подходы экономистов к выделению видов бухгалтерского учета (статистического, динамического, актуарного, макроэкономического, камерального, конфиденциального и другие) позволяют судить о возможности формирования информации, удовлетворяющей конкретных пользователей, имеющих разные интересы по отношению к тем или иным объектам учета. Заслуживает отдельного внимания система управленческого учета, появление которого в современной экономической литературе трактуется "следствием коммерческой тайны", установленной управленцами в отношении своего бизнеса или отдельных его сфер, объектов, с другой стороны, существуют мнения авторов, о том, что в действительности управленческий учет является разновидностью динамической концепции учета.

Понятно, что "имущественный интерес потенциальных акционеров, инвесторов, кредиторов и других контрагентов, заключается в выборе лучшей и наиболее выгодной организации вложений своих финансовых ресурсов. Однако, вложения в основные активы, характеризуемые таким признаком, как "долгосрочность", не отличаются "привлекательностью". Поэтому управление основными активами, как правило, является для аграрных организаций проблемным, часто связанным с поиском дополнительных ресурсов.

Современные теории учета основных активов, в том числе основных средств и нематериальных активов, связывают с развитием концепции

МСФО, предполагающим выбор методов и способов оценки активов, признанием их в учете, отражением информации об их использовании в отчетности и т.д.

С применением МСФО в российской учетной практике изменились подходы к методологии учета основных активов, оказавшие влияние, в частности, на содержание ПБУ 6 в редакциях 1997 и 2001 гг., анализ структуры и содержания которых выполнен в работе с целью выявить характер этого влияния на терминологию, классификацию основных средств по разным признакам (отраслевому, функциональному, признаку использования, балансовому, и др.).

Анализ международных стандартов финансовой отчетности (IFRS и IAS), положений Международного комитета по интерпретации финансовой отчетности (IFRIC) и Постоянного комитета по интерпретации (ПКИ), а также других документов, опубликованных Советом по МСФО, выполненный в диссертации, позволил выделить области возможного использования требований международных стандартов применительно к российскому учету основных активов.

2. В работе проанализированы важнейшие положения российского ПБУ 6/01 "Учет основных средств", связанные с: перегруппировкой основных средств; объектом налогообложения для некоммерческих организаций; понятием инвентарного объекта; унификацией формирования первоначальной стоимости основных средств; определением даты оценки; малоценными активами; изменениями, касающимися начисления износа; изменениями для основных средств, по которым не начисляется износ; ускоренной амортизацией; переоценкой основных средств. Сделан вывод о сближении отдельных положений международных стандартов с действующей редакцией ПБУ 6/01.

3. В диссертации разработана концептуальная модель управленческого интегрированного учета основных активов, обоснованы содержание и взаимосвязь ее элементов при использовании в аграрных организациях.

Рыночная экономика ставит аграрные предприятия в такие условия, когда их функционирование зависит от гибкости и мобильности системы управления, своевременно принимаемых решений не только тактического, но и стратегического характера. Информация для такого рода решений не может быть сформирована в рамках отдельно взятой учетной системы. Все чаще в современной экономической литературе стали встречаться мнения специалистов и ученых об интеграции учетных систем под названием "управленческий учет".

Важнейшими'задачами такого учета являются:

- во-первых, обеспечение информацией для контроля за соблюдением целесообразности хозяйственных операций, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- во-вторых, предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости;

- среди аграрных предприятий существуют такие, принятие управленческих решений для управления которыми требует специальной информационной базы. Это относится к решениям стратегического характера, а также к оперативным решениям, обусловленных внешними, внутренними факторами различных рисковых ситуаций.

По мнению автора, управленческий учет следует формировать как систему интегрированной информации, включающей данные бухгалтерского учета, оперативного налогового учета и разных видов отчетности, используемой для принятия управленческих решений. Модульный принцип интегрированной управленческой учетной системы для аграрных предприятий можно сохранить, понимая под модулем укрупненныйучасток учета, например: основных активов, материально-производственных запасов, затрат и калькулирования себестоимости продукции, продаж, финансовых вложений, капитала, обязательств и расчетов и т.д. Каждый участок учета, основанный на интеграции данных учета, построенный с такой аналитикой, которая позволит осуществлять необходимую выборку показателей для формирования бухгалтерскойотчетности, налоговых деклараций, отчетности, отвечающей требованиям МСФО, а также для формирования внутренней управленческой отчетности, — будет представлять собой отдельный модуль интегрированного управленческого учета.

Организованный по модульному принципу учет позволит синтезировать управленческую информацию в соответствии с целями и задачами управления; потребностями пользователей информации; правовой базой и необходимостью составления разной отчетности; масштабами учета (деятельностью отдельного подразделения, сегмента бизнеса, всего предприятия, либо объединением предприятий в виде аграрных формирований).

Эффективность управленческой информации будет характеризоваться не только данными, положенными в основу интегрированного управленческого учета, и отчетностью, но и оперативностью формирования учетной и отчетной информации.

Учет для управления стратегически должен быть ориентирован на цели развития бизнеса, приращение его стоимости, рост капитала, конкурентоспособность на рынке. Для такого управления должны быть определены цет левые приоритеты в системе учета. Если аграрному формированию требуется "ежедневный" контроль за эффективностью использования основных активов для поддержания и развития материально-технической базы, ее мобильностью, то приоритетным модулем управленческого учета следует выделить — "учет основных активов".

4. Концептуальная модель учета основных активов, предложенная в работе, включает в себя три основных элемента: 1 — механизм (непосредственно учет) управленческого учета; 2 — анализ; 3 — оценка. Данная триада позволяет формир9вать сложную систему интегрированной информации, используемой при принятии решений в отношении основных активов.

Управленческий учет, в содержание которого мы закладывали информацию (данные о хозяйственных операциях и сделках) об основных активах в широком ее восприятии: факторы и причины, обусловившие сделки; риски, возникающие в ходе совершения сделок; оперативная информация об ист пользовании и эффективности использования основных активов в деятельности организации; налоговая информация о состоянии налоговой базы, формируемой с учетом стоимости основных активов и др., — не может довольствоваться лишь данными системного бухгалтерского учета и не может обходиться без этих данных.

Поэтому признанные, оцененные по правилам бухгалтерского учета и отраженные на бухгалтерских счетах хозяйственные операции должны иметь определенный носитель — драйвер, при помощи которого информация об операции может быть использована не только в бухгалтерском учете, но и для других целей: налогового учета, формирования различной внутренней отчетности, анализа, оценки с позиции требований международных стандартов (например, по справедливой стоимости) и др. Такая интеграция информации на основе выделенных драйверов позволяет не только эффективно использовать ее для принятия текущих управленческих решений, но и для разработки стратегических показателей, планов в отношении основных активов.

Элементы концептуальной модели "анализ" и "оценка" обоснованы в работе с позиции их методического инструментария и его использования для трансформации данрых при принятии управленческих решений.

Формирование концепции учета основных активов, по мнению автора, диктуется приоритетами социально-экономического развития аграрного сектора экономики, которые исследованы в работе в рамках важнейших тенденций развития под влиянием кризиса мировой продовольственной системы. С этой целью охарактеризован потенциал российского аграрного сектора, к которому относится сельские территории, занимающие почти 75% площади России, в котором заняты около 7 млн чел., работающих. Отмечены устойчивые признаки выхода из кризиса, связанные с реализацией национального приоритетного проекта "Развитие АПК" и антикризисной стратегией.

5. Развитие основных положений международных и отечественных стандартов в отношении учета основных средств, аренды, амортизации позволило уточнить условия применения прямолинейного списания, производственного метода, метода суммы лет (чисел), метода уменьшающейся балансовой стоимости (уменьшающегося остатка) — применительно к амортизации и процедуре начисления износа основных средств в рамках разных сделок с ними.

Охарактеризованы особенности управления биотрансформацией животных и растений, которые в соответствии с МСФО 41 "Сельское хозяйство" являются биологическими активами, целью использования которых является получение сельскохозяйственной продукции. Отмечено, что для отнесения объекта к учету в качестве биологического актива необходимо выполнение следующих требований:

- способность актива к изменению: животные и растения поддаются биотрансформации;

- управление изменениями: управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных и стабильных условий осуществления данного процесса;

- оценка изменений: в рамках оперативного управления производится оценка и контроль над изменениями качественных и количественных показателей, происходящих в результате биотрансформации.

Процесс биотрансформации определяется стандартом как совокупность процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и количественные изменения. Результатом биотрансформации специфических активов сельскохозяйственных организаций является их изменение в процессе роста, дегенерации, воспроизводства и производство сельскохозяйственной продукции.

Признание биологических активов должно иметь место, когда:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых, ранее осуществленных событий;

- существует вероятность получения организацией будущих экономических выгод от данного актива;

- справедливая стоимость или себестоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

Оценка биологических активов по справедливой стоимости должна осуществляться на .каждую отчетную дату. Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В справедливую стоимость не включаются сумма предполагаемых сбытовых расходов. Таким образом, под справедливой стоимостью в МСФО в большинстве случаев подразумевается рыночная стоимость при условии продолжительного сохранения способа хозяйственного использования соответствующих активов для ведения одного и того же или аналогичного вида деятельности. Использование термина «рыночная стоимость» возможно, если существует активный рынок данных активов, на котором может быть получена необходимая информация. Если сделки с биологическими активами или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке, справедливая стоимость актива определяется на основе котировочной цены на данном рынке.

При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости используют следующие показатели:

- цена последней сделки по продаже биологического актива при условии, что между датой сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

- рыночные цены на аналогичные активы;

- средние отраслевые показатели в расчете на единицу физического показателя учета актива.

При отсутствии информации о ценах организации могут использовать дисконтированную .стоимость ожидаемых от актива чистых денежных потоков.

Если отсутствует возможность определения справедливой стоимости биологического актива (растений и животных) с достаточной степенью достоверности на основе рыночной стоимости, то в этом случае оценка должна производиться по себестоимости с учетом сумм накопленной амортизации и убытков от обесценения. Себестоимость определяется как сумма фактических затрат на создание биологического актива.

Существующие нормативные документы, регламентирующие учет активов в России не содержат понятия биологических активов, т.е. не определяют их как особый вид активов, требующий особенного признания, оценки и учета. Так, животные продуктивного стада, плодоносящие насаждения учитываются в соответствии с положениями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в составе основных средств.

Выявление возможных расхождений и их устранение позволит сформировать достоверную информацию, необходимую пользователям и отвечающую требованиям международных стандартов. Необходимыми предпосылками использования МСФО сельскохозяйственными организациями являются дальнейшая разработка и принятие положения по бухгалтерскому учету биологических активов в контексте основных положений МСФО, определяющего порядок признания, учета по справедливой стоимости и отражения в финансовой отчетности данных активов.

6. Для дальнейшей адаптации российского учета к международным требованиям необходимо следование важнейшим принципам организации учета и формирования отчетности, составившим основную философию МСФО. В большей степени заслуживают внимание принципы, являющиеся вспомогательными по отношению к основополагающим. Их применение позволит осуществить организацию такого учета, информация которого не только отвечает требованиям международных стандартов, но и способствует повышению информативности отчетности для управленческих целей. Таких принципов можно выделить три:

1 — принцип сопоставимости систем учета и сверки методов учета. При желании интегрировать учетную информацию, сопоставимость системы бухгалтерского учета, например, с системой налогового учета, должна быть направлена на выявление различий в объектах бухгалтерского и налогового учета, классификаций доходов и расходов, содержания отдельных видов доходов и расходов. Признание доходов и расходов для целей в разных системах учета требует обоснования и раскрытия в примечаниях к бухгалтерской финансовой отчетности;

2 — принцип раскрытия дополнительной информации, позволяющий более детально раскрывать информацию в примечаниях к отчетности, чем того требуют стандарты. Уровень детализации определяется диктуемой степенью информативности управленческих решений об объектах учета в интегрированной системе. Детализация к разным видам отчетности (бухгалтерской, налоговой, внутренней управленческой, производственной, по МСФО и т.д.) для разных групп пользователей может быть определена внутренним стандартом организации;

3 - принцип интерпретации информации требует определения специального порядка применения МСФО в российской учетной практике. Применительно к аграрным формированиям и отдельным организациям аграрного т сектора экономики необходима, по нашему мнению, разработка методического обеспечения применения МСФО 41 "Сельское хозяйство", особенно, в части учета и отражения в отчетности биологических активов. Интерпретация информации требует уточнения терминологии стандарта применительно к российской учетной практике, чего до настоящего времени в полной мере не сделано.

Кроме перечисленных вспомогательных принципов, система управленческого интегрированного учета аграрных организаций должна быть основана на использовании принципов: конфиденциальности, оперативности представления информации, экономичности формируемой информации, многократного использования, принципа делегирования ответственности, сопоставимости результатов деятельностиподразделений организации (сегментов аграрного бизнеса).

Каждый из перечисленных принципов (перечень их не считаем закрытым, его можно и следует развивать в зависимости от постановки новых и уточнения имеющихся задач управления) имеет свою характеристику.

В отношении объектов основных средств и нематериальных активов, которые составляют основу имущественной базы организации аграрного сектора, все принципы являются важными, без их применения не может быть достигнута желаемая прозрачность отчетности и обеспеченность необходимой информацией управления бизнесом.

7. В работе выявлены особенности учетной политики и обоснован методический инструментарий учета основных активов и их амортизации, позволяющие осуществить оптимальный выбор методов амортизации в интегрированной системе бухгалтерского и налогового учета.

Необходимость совершенствования методического инструментария и оптимизации его выбора в учетной политике аграрных организаций Брянской области диктуется не всегда положительной динамикой показателей их развития.

Кроме того, материально-техническая база исследуемых организаций, в том числе сельскохозяйственная техника характеризуется уменьшением парка машин и механизмов, необходимых для сельскохозяйственного производства.

В системе интегрированного учета, позволяющим осуществлять выбор и комбинирование методов учетной политики, например, для целей бухгалтерского и налогового учета, возможны процедуры оптимизации методов. На примере девяти методов начисления амортизации (отдельных и совмещенных) осуществлен расчет сумм амортизационных отчислений в интервале трех лет для бухгалтерского и налогового учета исследуемой аграрной организации. Сделан вывод, что самым невыгодным для организации является использование линейного способа амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Именно в этом случае организация уплачивает самые большие налоговые платежи, но и сумма чистой прибыли при этом — самая большая. Все остальные методы учетной политики распределяются следующим образом. Более эффективным признан выбор в бухгалтерском учете способа уменьшаемого остатка, а в налоговом — нелинейного метода, позволяющим получить экономию на налогах. Именно такая комбинация способов учетной политики позволяет добиться минимальной суммы налогов уже в первый год эксплуатации основных средств. Совмещение отдельных методов тоже может привести к экономии затрат, связанных с амортизацией основных средств.

7. Усовершенствованная методика учета основных средств в аграрных организациях основана на адаптации ее к требованиям международных стандартов. Алгоритм расчетов приведен на примере ОАО "Снежка" Брянской области, использующего бюджетные ассигнования на приобретение сельскохозяйственной техники.

Методические подходы МСФО 38 "Нематериальные активы" послу\* жили основой для формирования системы показателей в учете аграрных организаций в части созданных и приобретенных нематериальных активов.

8. Выявленные особенности сгруппированы автором следующим образом:

1 группа связана с применением справедливой стоимости на основании МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство". Справедливая стоимость рассмотрена в отношении оценки биологических активов, представленных группой сходных живых животных или растений (овцы, деревья в лесонасаждении, растения, молочный скот, свиньи, кустарник, виноградная лоза, фруктовые деревья). Отмечено, что не все группы биологических активов по содержанию имеют отношение к основным активам, часть из них имеет отношение к запасам. Биологический актив оценивается при первоначальном отражении в учете и на каждую отчетную дату по его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, за исключением случаев, когда справедливая стоимость не поддается надежной т оценки. Такой подход выбран автором как основной для раскрытия информации о биологических активах в отчетности исследуемых аграрных организаций. В управленческом учете это требует определения расчетных затрат на момент продажи, которые могут включать комиссионные расходы, сборы контролирующих органов, налоги и пошлины, связанные с передачей права собственно-г сти.

2 группа отражает особенности учета государственных субсидий, относящихся к биологическим активам в соответствии с МСФО (IAS 20) "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи". Для раскрытия информации в балансе предложена детализация внеоборотных активов для предприятия молочного животноводства на основе выделения отдельных статей: 1 - молочный скот - незрелый; 2 - молочный скот - зрелый; 3 - другие основные средства; 4 — нематериальные активы. Для раскрытия информации в отчете о прибылях и убытках предложена детализация статей, позволяющая отражать информацию о величине изменения справедливой стоимости реализуемых биологических активов за вычетом затрат на продажу, включенной в состав прибыли или убытка. Предприятия, использующие полученные бюджетные средства (государственные субсидии) в отношении биологических активов, должны раскрывать информацию о характере, величине субсидий, условиях их использования.

3 группа связана с раскрытием дополнительной информации по арендованным активам в части договоров операционной (текущей) и долгосрочной аренды земли с сельскохозяйственными культурами, производящими биологические активы.

Выделенные группы позволяют достичь нужной релевантности информации, обеспечивающей раскрытие ее в отчетности в части биологических активов и основных средств, к которым имеют отношение эти активы.

9. В работе определены направления развития внутренней отчетности аграрных организаций, позволяющие использовать данные этой отчетности применительно к средствам управленческого контроля.

Анализ действующей практики учета основных средств и отражения их в отчетности исследуемых аграрных организаций Брянской позволил разработать тест управленческого контроля за эффективностью использования основных средств.

Для отражения информации об использовании основных средств в системе интегрированного учета предложены план-графики погашения стоимости объектов основных средств (сельскохозяйственной техники). Для целей контроля за амортизационными затратами основных средств предложено формировать информацию на свободном счете 33 в разрезе субсчетов: 33.1 — затраты на амортизацию зданий; 33.2 - затраты на амортизацию сооружений; 33.3 — затраты на амортизацйю машин и оборудования; 33.4 — затраты на амортизацию транспортных средств; 33.5 - затраты на амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря; 33.6 — затраты на амортизацию биологических активов, относящихся к основным средствам; 33.7 - затраты на амортизацию прочих объектов.

Для распределения амортизационных затрат рассмотрена взаимосвязь аналитического учета затрат на амортизацию по местам их возникновения с аналитическим учетом, формируемым в системе производственных счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" и 25 "Общепроизводственные расходы.

В диссертации разработан порядок учета формирования и использования амортизационных отчислений с отражением его на счете 85 "Амортизационный резерв" с открытием к нему субсчетов: 85.1 — накопление амортизационного резерва, 85.2 — использование амортизационного резерва. Информация об амортизационном резерве, по мнению автора, должна быть раскрыта в Отчете об изменениях капитала.

Для раскрытия основной массы дополнительной информации об основных активах и эффективности их использования в аграрных организациях уточнен формат Пояснительной записки к годовой отчетности.

Проведенные результаты исследования, по мнению автора, являются определенным вкладом в развитие методического обеспечения учета основных активов и раскрытия их в отчетности аграрных организаций.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Гринь, Марина Георгиевна, 2010 год

1. Гражданский-кодекс РФ. Часть 1 от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа

2. Гражданский кодекс РФ. Часть 2 от 26.01.1996 № 14-ФЗ // СПС Консультант Плюс: Высшая Школа

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.98г., №147 -ФЗ.-М., 1998.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ.-М., 2000 (с изменениями и дополнениями).

5. О бухгалтерском учете. Федеральный закон РФ от 21.11.96 г., № 129-ФЗ.-М., 1996 (с изменениями от 23.07.1998г., 31.12.2002г.).

6. О лизинге. Федеральный закон РФ от 29.10.98 г. № 164-ФЗ. М.,1998 (с изменениями и дополнениями).

7. О налоге на прибыль предприятий. Федеральный закон РФ от 27.12.1991г. № 2116 (с изменениями и дополнениями).

8. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002г. № 1.

9. Об утверждении стандартов оценки. Постановление Правительства РФ от 06.07.2001г. №519.

10. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства РФ от 06.03.98г. №283.

11. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97г.

12. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Утверждена приказом

13. Минфина РФ от 1 июля 2004г. № 180 // Бухгалтерский учет. 2004. -№ 16.-с. 5-11.

14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94 н.

15. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34 н.

16. Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Минфина России от 19.12.98 г. № 60н (с изменениями и дополнениями).

17. Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н.

18. Учет основных средств. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ6/01). Утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н (в ред., приказа Минфина России от 18.05.2002 г. №45н).

19. Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94). Утверждено приказом Минфина России от 20.12.94 г. № 167.

20. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУЗ/2000). (ПБУ 3/2000). Утверждено приказом Минфина России от 10.01.2000г. №2н.

21. Бухгалтерская отчетность организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999г. №43н.

22. Доходы организации. (ПБУ 9/99). Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина России от06.05.1999г. №32н (с изменениями и дополнениями).

23. Расходы организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина России от 06.05.99г. № 32н.

24. Информация по прекращаемой деятельности. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 16/02). Утверждено приказом Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н.

25. Учет расчетов по налогу на прибыль. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02). Утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002г. №114н.

26. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Министерства Финансов РФ от 13.10.03 № 91н // Приложение к журналу бухгалтерский учет. 2003. - № 23. - с. 14-16.

27. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приложение к приказу Минфина РФ от 13.06.95 т., №49.

28. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Приказ Министерства сельского хозяйства РФ от 06 июня 2003 г. № 792.4

29. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях. Приказ Минсельхоза России от 02.02.2004 № 73.

30. Общероссийский классификатор основных фондов: Утвержден Постановлением Комитета РФ по стандартам, метрологии и сертификации от 26.12.1994 № 359 // Бухгалтерский учет. 2004г. - №11. - с. 15.

31. Отраслевые методические рекомендации по учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (предприятиях): Утверждены Приказом Министерства сельского хозяйства от 16.12.1998 // Экономика сельского хозяйства. 2005г - № 14.-е. 19.

32. О порядке применения нормативных документов по амортизационной политике и переоценке основных фондов в 1998году. Письмо Госком32