ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ

ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный® бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2015 выпуск 35
СЕНТЯБРЬ

International accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
2015, September
Issue 35

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

35 (377)
СЕНТЯБРЬ 2015

Международный® бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854
от 8 июля 1998 г.

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран.

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран.

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора

С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Веб-разработка **А.А. Клюкин**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**
Корректор **Л.Ф. Королёва**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**
Подписано в печать 29.12.2015
Выход в свет 15.01.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 82327
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 15089
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: http://elibrary.ru, http://dilib.ru, http://biblioclub.ru

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Дружиловская Т.Ю., Дрыгинкина В.А. Современные проблемы последующей оценки основных средств в учете российских организаций 2

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глущенко А.В., Захарова Л.С. Совершенствование управленческого учета на основе сегментации деятельности агрохолдинга 15

РЕГУЛИРОВАНИЕ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Гупалова Т.Н. Влияние развития рынка на отчетность хозяйствующих субъектов 25

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет как катализатор информации для бизнес-модели объединения бизнеса 36

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

Львова Д.А. Счетоводство и отчетность Москвы в эпоху зарождения городского самоуправления 49

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

International Accounting

ISSUE 35
SEPTEMBER 2015

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad.

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries.

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://www.fin-izdat.ru

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors
Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – **Nizhny Novgorod**, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**
Web development **Anton A. Klyukin**
Content managers **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**
Quality management **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**
Proofreader **Lidiya F. Koroleva**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**
Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published january 15, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: http://elibrary.ru
University Library Online: http://biblioclub.ru

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

CONTENTS

NATIONAL STANDARTS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Druzhilovskaya T.Yu., Dryginkina V.A. Contemporary issues of subsequent measurement of fixed assets in accounting practices of the Russian entities 2

MANAGERIAL ACCOUNTING

Glushchenko A.V., Zakharova L.S. Improving managerial accounting by segmenting the agricultural holding group's operations 15

REGULATION AND STANDARDIZATION OF REPORTING

Gupalova T.N. The impact of the market development on financial reporting of business entities 25

FINANCIAL ACCOUNTING

Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Business accounting as a catalyst of information for the business model of business combination 36

CHAPTER OF HISTORY

L'vova D.A. Accounting and financial reporting of the Moscow City during the origination of the city government 49

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Национальные стандарты учета и отчетности

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПОСЛЕДУЮЩЕЙ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УЧЕТЕ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ[a,•], Виктория Андреевна ДРЫГИНКИНА[b]

[a] доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru

[b] студентка магистратуры Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 09.11.2015
Принята в доработанном виде 03.12.2015
Одобрена 13.12.2015

УДК 657:336.717
JEL: M41

Аннотация

Предмет. Предметом исследования являются проблемы, связанные с последующей оценкой основных средств организаций.

Цель. Систематизация современных проблем формирования последующей оценки основных средств.

Методология. Исследование включает в себя методы анализа и сравнения принципов формирования последующей оценки основных средств в регламентациях российских и международных стандартов и различных научных точек зрения в отношении проблем формирования последующей оценки основных средств.

Результаты. Сопоставлены подходы к формированию последующей оценки основных средств в системах российских и международных стандартов. Систематизированы сходства и различия методик определения последующей оценки основных средств в действующих российских стандартах бухгалтерского учета и в проекте новых регламентаций по учету основных средств. Обоснованы закономерности и тенденции развития подходов к формированию последующей оценки основных средств. Выявлены современные проблемы практики определения последующей оценки основных средств. Полученные результаты имеют как прикладную, так и теоретическую сферу применения в области бухгалтерского финансового учета.

Выводы. В подходах к формированию последующей оценки основных средств в системах российских и международных стандартов существует как единство, так и различия. Наиболее значимые отличия связаны с отсутствием в российском учете оценки по справедливой стоимости и требований учета обесценения основных средств. В применении подходов МСФО к последующей оценке основных средств для российского учета имеются существенные проблемы, связанные с необходимостью использования профессионального суждения. В проекте положения по учету основных средств имеются регламентации, сближающие методику последующей оценки основных средств российских организаций с требованиями МСФО, однако есть и проблемные аспекты ее формирования, обусловливающие необходимость комплексных изменений подхода к оценке активов в системе РСБУ.

Ключевые слова: основные средства, последующая оценка, учет, МСФО, РСБУ, проект

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Одними из значимых объектов учета организаций являются основные средства. Регламентациям их учета посвящено немалое количество нормативных документов в системе российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Вместе с тем наличие нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет основных средств, все-таки не обеспечивает исчерпывающих правил их признания, оценки и отражения в отчетности.

Это подтверждается широким обсуждением проблем учета основных средств в современной научной литературе. Так, значительное количество публикаций посвящено вопросам списания, восстановления и начисления амортизации основных средств (В.С. Плотников, А.С. Пахомов[1], М.В. Беспалов[2], И.А. Кузьмина[3], В.Ю. Никитина, Т.Н. Бабченко [2], И.П. Селезнева,

[1] *Плотников В.С., Пахомов А.С.* «Резерв» на восстановление стоимости основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 8. С. 2–13.

[2] *Беспалов М.В.* Современный порядок списания основных средств в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 3. С. 2–8.

[3] *Кузьмина И.А.* Особенности списания основных средств ФГУП ФСИН России и отражение результатов в учете // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 43. 2014. С. 2–13

О.П. Князева[4], С.А. Верещагин [3, 4], Ю.А. Суслова [5], А.Б. Фиапшев, Н.М. Фиапшева, Т.В. Бекшоков[5], В.Ю. Петрова [6]).

Поднимались в научных публикациях и такие вопросы, как порядок отражения в учете операций по разделению и разукрупнению объектов основных средств (О.В. Монако[6], А.М. Суханов [7]), особенности нормативного регулирования и российской практики основных средств (О.И. Маслова [8], И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская [9], Т.Ю. Дружиловская, В.А. Дрыгинкина[7], В.Р. Бадамшина [10], Н.В. Генералова, Н.А. Соколова [11]), особенности учета основных средств коммерческих и некоммерческих организаций (И.Д. Демина[8] и др.[9]). Немало внимания уделяется и оценке основных средств (Л.И. Куликова [12], Е.А. Мизиковский [13, 16], Ю.А. Иноземцева [14], Е.А. Сиротина [15], Э.С. Дружиловская[10] [16, 17]). Проблемы учета основных средств являются предметом исследований зарубежных авторов [21–23].

Как видно из табл. 1, мнения ученых разделились. Одни считают наиболее приемлемой в качестве последующей оценки основных средств первоначальную стоимость, а другие отдают предпочтение переоцененной стоимости.

Основным аргументом в пользу первоначальной стоимости является ее значительно большая объективность по сравнению с переоцененной. Доводом в пользу переоцененной стоимости является необходимость приближения стоимости основных средств к ее реальной современной оценке. При этом обратим внимание на то, что некоторые авторы предлагают использовать в качестве переоцененной стоимости именно рыночную (а не восстановительную) стоимость.

Все сказанное указывает на сохраняющуюся дискуссионность проблемы последующей оценки основных средств.

Обратимся к Международным стандартам финансовой отчетности, призванным, как известно, представлять регламентации, в наибольшей степени способствующие формированию достоверной информации об объектах организации.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в последующем учете основные средства могут отражаться по фактическим затратам или по переоцененной стоимости. Модель «по фактическим затратам» идентична учету по первоначальной стоимости в последующем учете (то есть без переоценки) в отечественных РСБУ.

Модель «по переоцененной стоимости» предполагает переоценку основных средств, что также допускается в российском учете. Обратим внимание, что как в РСБУ, так и в МСФО переоценка является добровольной. Но вот регламентации о том, как именно должна осуществляться переоценка основных средств в российских и международных стандартах, отличаются существенно.

Прежде всего следует обратить внимание, что МСФО не ограничивает частоту проведения переоценок основных средств периодом «не чаще одного раза в год», как это предусмотрено в российских стандартах.

В отношении периода переоценок в МСФО (IAS) 16 предусмотрено, что переоценка должна производиться с достаточной регулярностью и частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Но еще большее отличие регламентаций РСБУ и МСФО по последующей оценке основных средств связано с определением ее величины. Согласно МСФО (IAS) 16 переоцененная стоимость основных средств представляет собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Таким

[4] *Селезнева И.П., Князева О.П.* Актуальные проблемы учета амортизации основных средств // Бухгалтер и закон. 2015. № 1. С. 2–9.

[5] *Фиапшев А.Б., Фиапшева Н.М., Бекшоков Т.В.* Амортизационная политика организаций на современном этапе // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 11. С. 13–20.

[6] *Монако О.В.* Порядок отражения в бухгалтерском учете бюджетного учреждения операций по разделению объекта основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 20. С. 11–13.

[7] *Дружиловская Т.Ю., Дрыгинкина В.А.* Учет основных средств: нормативное регулирование и российская практика // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 23. С. 2–9.

[8] *Демина И.Д.* Особенности учета основных средств коммерческими организациями // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2014. № 2. С. 2–6.

[9] *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Дрыгинкина В.А.* Развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств некоммерческих и коммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 18. С. 2–10.

[10] *Дружиловская Э.С.* Проблемы российского и международного учета основных средств субъектов общественного сектора // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18. С. 46–58.

образом, балансовая стоимость основных средств в РСБУ и МСФО будет рассчитываться по следующим формулам:

РСБУ:

Стоимость балансовая = Восстановительная стоимость – Амортизация;

МСФО:

Стоимость балансовая = Справедливая стоимость – Амортизация – Убыток от обесценения.

Следует обратить внимание на то, что МСФО (IAS) 16 не применяет для последующей оценки основных средств понятие «восстановительная стоимость». Правила же определения справедливой стоимости содержатся в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Согласно последнему под справедливой стоимостью понимается цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки. Соотнося данное определение с последующей оценкой основных средств, надо признать, что под их справедливой стоимостью следует понимать цену, которая была бы получена при продаже данных объектов. Это в корне отличает справедливую стоимость от восстановительной, определяемую как стоимость приобретения аналогичного объекта.

Неидентична справедливая стоимость и рыночной цене, поскольку рыночная цена может быть достоверно определена только на активном рынке.

Кроме того, справедливая стоимость может быть определена и в случае ее отсутствия. Согласно МСФО (IFRS) 13 для оценки величины справедливой стоимости могут использоваться различные способы, известные в мировой практике. Важно лишь, чтобы они были приемлемыми в сложившихся обстоятельствах, максимально использовали уместные наблюдаемые исходные данные и минимально использовали ненаблюдаемые исходные данные. При этом МСФО (IFRS) 13 указывает на три широко используемых метода оценки, которыми являются рыночный подход, затратный подход и доходный подход.

Обратим также внимание на то, что в современной отечественной и зарубежной научной литературе имеется немало работ, посвященных проблемам определения справедливой стоимости в конкретных ситуациях [24–29].

Сопоставляя подходы к определению последующей стоимости основных средств в РСБУ и МСФО, следует отметить, что если последующая стоимость основных средств в российском учете приводится все-таки к рыночной цене, то обращение для определения такой стоимости к независимому оценщику обусловит включение в подходы к ее расчету регламентаций отечественных стандартов оценки. А в них для определения рыночной стоимости рекомендуются как раз рыночный, затратный и доходный подходы, которые описываются в МСФО (IFRS) 13.

Таким образом, получается, что понятие «рыночная стоимость» в российском учете приравнивается к справедливой стоимости в МСФО.

Полагаем, что это не совсем корректно, поскольку нивелируется исключительная роль рынка в определении рыночной стоимости и получается, что ее (рыночную стоимость) можно определить и в том случае, когда активного рынка по операциям с данным объектом нет. Все это еще раз доказывает необходимость введения в российский бухгалтерский учет понятия «справедливая стоимость». При этом соотношение справедливой и рыночной стоимости должно быть таким, чтобы рыночная стоимость являлась наилучшим показателем справедливой стоимости в случае наличия активного рынка по рассматриваемым операциям.

Анализируя подходы российских и международных стандартов к последующей оценке основных средств, нельзя не заметить еще одного принципиального различия между ними. Это различие связано с наличием в МСФО и отсутствием в РСБУ требования обязательного учета обесценения основных средств. И если переоценка основных средств по справедливой стоимости осуществляется добровольно в соответствии с МСФО, то учет обесценения происходит в обязательном порядке.

Проанализируем регламентации международных стандартов по учету обесценения основных средств. По данному вопросу МСФО (IAS) 16 отсылает нас к другому стандарту – МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

В соответствии с МСФО (IAS) 36 при наличии условий обесценения (стандарт подробно описывает эти условия) организация должна в обязательном порядке рассчитать некую

возмещаемую стоимость актива, сравнить с ней его балансовую стоимость и в случае превышения последней уменьшить балансовую стоимость актива до возмещаемой стоимости.

Например, допустим, что балансовая стоимость объекта равна 80 000 руб., его возмещаемая стоимость, определенная по правилам МСФО (IAS) 36, о которых подробно будет сказано ниже, равна 75 000 руб. В этом случае балансовая стоимость объекта должна быть уменьшена до величины 75 000 руб. с отнесением разницы в размере 5 000 руб. (80 000 руб. – 75 000 руб.) на прочие расходы.

В российском учете не предусмотрен учет обесценения объектов основных средств. В связи с этим проанализируем, какие проблемы могли бы возникнуть у российских организаций в случае введения аналогичной регламентации и в отечественный учет. МСФО (IAS) 36 определяет возмещаемую стоимость как большую величину из двух оценок: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.

Таким образом, для определения возмещаемой стоимости организации также необходимо определить справедливую стоимость основных средств, о которой в российском учете уже говорилось ранее.

Кроме того, нужно вычислить еще одну величину – ценность использования объектов основных средств. МСФО (IAS) 36 дает рекомендации для определения и этой величины. Они заключаются в следующем.

При расчете ценности использования актива согласно МСФО (IAS) 36 определяются:

a) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива;

b) ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих потоков денежных средств;

c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

d) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу;

e) прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем.

Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

a) оценка будущего поступления и выбытия денежных средств, связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием;

b) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким потокам денежных средств в будущем.

Анализируя данные регламентации, нельзя не отметить, что они предполагают в значительной степени использование для соответствующих расчетов профессионального суждения и прогнозных подходов. Так как нужно с достаточной степенью надежности (а надежность оценки является неотъемлемым условием признания актива) спрогнозировать будущие потоки денежных средств с учетом оценки экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока службы актива, и данных последних финансовых прогнозов. МСФО (IAS) 36 отмечает, что перспективные оценки, основанные на таких бюджетных показателях – прогнозах, могут охватывать до пяти лет, однако может быть обоснованно использование более длительного периода. Необходимо еще спрогнозировать именно те потоки денежных средств, которые будут обусловлены конкретным объектом основных средств.

Отметим, что МСФО (IAS) 36 требует, чтобы возмещаемая стоимость определялась для отдельного актива, за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов и групп активов. Если последнее имеет место, то возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы, в которую входит актив. В этом случае организации, применяющей учет обесценения основных средств, нужно определиться с тем, что представляет собой генерирующая единица, в которую входит данный объект.

Согласно МСФО (IAS) 36 генерирующая единица актива – это наименьшая группа объектов, которая включает данный актив и генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов. Определение того, что является генерирующей единицей того или иного объекта, основано исключительно на профессиональном суждении. В качестве

иллюстрации применения такого суждения в МСФО (IAS) 36 приводится пример об идентификации генерирующей единицы для некой автобусной компании. В соответствии с данным примером предполагается, что некая автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом. Договор предусматривает минимум обслуживания на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и потоки денежных средств от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. Один из маршрутов работает со значительными убытками, однако предприятие не может сократить ни один из автобусных маршрутов.

Поэтому самый низкий уровень идентифицируемых поступлений денежных средств, которые во многом независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов, – это поступления денежных средств от всех вместе взятых пяти маршрутов. Это означает, что для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.

Полагаем, что профессиональное суждение потребуется и для того, чтобы надежно определить ставку дисконтирования, которую следует применить к потокам денежных средств в будущем. Согласно МСФО (IAS) 36 ставка дисконтирования отражает текущие рыночные оценки временной стоимости характерных для данного актива денег и рисков, по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств. Данная ставка оценивается по ставке, вытекающей из текущих сделок на рынке для аналогичных активов, или исходя из средневзвешенной стоимости капитала предприятия, зарегистрированного на фондовой бирже, которое имеет единственный актив (или портфель активов), аналогичный рассматриваемому активу с точки зрения полезного потенциала и рисков. В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, организация может использовать суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. К ним могут относиться:

– средневзвешенная стоимость капитала предприятия;
– приростная ставка процента на заемный капитал;
– другие рыночные ставки по займам.

Профессиональное суждение потребуется и для того, чтобы определить величины, предусматриваемые пунктами c, d и e в приведенном ранее перечне условий для определения ценности использования актива. Напомним, что это временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой ©; цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу (d); прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем (e). МСФО (IAS) 36 регламентирует, что эти величины могут быть отражены либо как корректировка будущих поступлений денежных средств, либо как корректировка ставки дисконтирования.

С применением профессионального суждения будут определяться и те расходы на продажу, которые должны вычитаться из показателя справедливой стоимости объекта при определении его переоцененной стоимости. Согласно МСФО (IAS) 36 такими расходами могут быть юридические расходы, гербовые сборы, налоги со сделки, расходы на удаление актива, расходы по приведению актива в состояние, необходимое для продажи, и др.

Таким образом, определение переоцененной стоимости основных средств по регламентациям международных стандартов действительно может привести к достаточно субъективной оценке.

Вместе с тем если допустить, что следование таким регламентациям будет осуществляться специалистами, имеющими большой опыт в применении профессионального суждения, то можно предположить, что результаты, рассчитанные различными специалистами, не будут существенно отличаться друг от друга, поскольку все эти специалисты скорее всего выберут одинаковые пути для решения проблемы.

Таким образом, можно утверждать, что в значительной степени решение проблемы определения надежной величины последующей оценки основных средств связано с навыками грамотного применения профессионального суждения соответствующими специалистами. И вводя перечисленные ранее отнюдь не тривиальные регламентации по определению последующей оценки основных средств, международные стандарты предполагают наличие именно такого выработанного практикой профессионального суждения.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Управленческий учет

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ СЕГМЕНТАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРОХОЛДИНГА

Александра Васильевна ГЛУЩЕНКО[a,•], Людмила Сергеевна ЗАХАРОВА[b]

[a] доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета, анализа и аудита, Волгоградский государственный университет, Волгоград, Российская Федерация
aleksa-gl@yandex.ru

[b] аспирантка кафедры учета, анализа и аудита, Волгоградский государственный университет, Волгоград, Российская Федерация
lujdmila005@rambler.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 18.11.2015
Принята в доработанном виде 02.12.2015
Одобрена 10.12.2015

УДК 631.162
JEL: M19, M40, Q10

Ключевые слова:
управленческий учет, критерии сегментации, сегмент, сегментная отчетность, агрохолдинг

Аннотация

Тема. В кризисный период разработка новых подходов к управлению агрохолдингами становится одним из важнейших условий обеспечения конкурентных преимуществ, поэтому сохраняется необходимость подготовки оперативной и достоверной информации, наиболее полно отражающей производственные, организационные и экономические особенности агрохолдинговых компаний по отдельным направлениям бизнеса. В этой связи особую актуальность приобретают вопросы совершенствования системы управленческого учета для эффективного управления агрохолдингом.

Цель. Разработка организационных и методических основ управленческого учета сегментации финансово-хозяйственной деятельности.

Задачи. Определить критерии и выделить сегменты деятельности по уровням функционирования агрохолдинга, разработать кодировку для каждого выделенного сегмента, справочники сегментов и формы сегментной отчетности.

Методология. Достоверность и обоснованность исследования обеспечивались с помощью общенаучных методов познания: анализа, синтеза, системного подхода, наблюдения, обобщения, детализации, сравнения, группировки.

Результаты. Разработана методика сегментирования деятельности по уровням функционирования агрохолдинга: бизнес-единицам, центрам ответственности, видам деятельности, видам продукции, работ, услуг, в основу которой положены кодировка сегментов, справочники сегментов деятельности агрохолдинга и формы сегментарной отчетности.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности учетно-финансовых служб агрохолдингов, а также в учебном процессе при изучении управленческого учета.

Выводы. Предложенная методика формирования информации по сегментам в управленческом учете позволит получать детализированную учетно-аналитическую информацию о финансово-хозяйственной деятельности агрохолдингов как в разрезе выделенных сегментов, так и в целом по агрохолдингу для принятия обоснованных управленческих решений в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Развитие сельского хозяйства происходит в сложных экономических условиях. Санкции, введенные в отношении России, а также ответные действия со стороны Российской Федерации привели к существенному ослаблению государственной финансовой поддержки агропродовольственного комплекса, росту цен на посадочный материал, технику, удобрения, горюче-смазочные материалы. Зависимость сельскохозяйственных товаропроизводителей от внешних и внутренних факторов влечет за собой потребность пересмотра принципов управления предприятиями аграрной сферы. Особенно остро вопросы финансовой устойчивости в кризисный период касаются агрохолдингов, занимающих значительное место в аграрной экономике страны. На протяжении 10 лет российский Forbes проводит исследования и составляет рейтинг 200 крупнейших непубличных (частных) компаний. Так, в рейтинг 2014 г. вошло 11 агрохолдингов: Группа компаний «Содружество», компания «Мираторг», Группа «Черкизово», Группа компаний «ЭФКО», компании «Юг Руси», «Астон», «Приосколье», «Русагро», «Продимекс», «Продо», «Останкинский мясоперерабатывающий комбинат».

В рейтинге 2015 г. отмечено 14 интегрированных агропромышленных формирований холдингового типа: Группа компаний «Содружество», «Мираторг», Группа «Черкизово», «Агроком», Группа компаний «ЭФКО», «Русагро», Группа компаний «Агро-Белогорье», «Юг Руси», агрохолдинг «БЭЗРК-Белгранкорм», компании «Приосколье», «Продо», «Солнечные продукты», «Останкинский МПК», Группа компаний «НМЖК». За шесть лет суммарная выручка агрохолдингов увеличилось с 333 до 728,21 млрд руб.[1].

В Волгоградской области агрохолдинги являются финансово устойчивыми и конкурентоспособными товаропроизводителями в агропромышленном комплексе. К самым крупным интегрированным формированиям холдингового типа относятся агрохолдинг «Гелио-Пакс», агрохолдинг «Гетэкс», агрохолдинг «Новоаннинский», агрохолдинг «Агро Инвест», агрохолдинг RNiva, а также Волгоградская агропромышленная компания. Значительные производственные мощности в Волгоградской области имеют Группа компаний «Раздолье», Группа компаний «Айтакс», агропромышленный холдинг «КоПИТАНИЯ», агропромышленная корпорация «Стойленская Нива», ОАО «Агропром» – субхолдинг производственного холдинга ОАО «Оборонсервис», Группа компаний «Юг Руси», компания «Астон», ОАО «Русгрэйн Холдинг» и др. В области расположены структурные подразделения российских агрохолдингов: Группа компаний «Юг Руси», компания «Астон», ОАО «Русгрэйн Холдинг», ООО «АгроСоюз Юг Руси» и др.

Агрохолдинги отличаются территориальной диверсификацией и многообразными видами деятельности, сложными внутренними информационными потоками, разнородными бизнес-процессами, большим количеством учетно-аналитической информации, имеют структурные подразделения с различным техническим оснащением, уровнем прибыли, рентабельности, финансовой устойчивости. Обеспечение эффективного функционирования агрохолдингов требует грамотного управления их финансово-хозяйственной деятельностью. Разграничение направлений производственной и экономической деятельности агрохолдингов, распределение ответственности между отдельными сегментами позволит руководителям принимать более обоснованные управленческие решения как в отношении отдельных сегментов, так и в целом по интегрированному агропромышленному формированию. Формирование информации по сегментам в управленческом учете позволит руководителям агрохолдингов определить экономические и производственные перспективы развития выделенного сегмента, его факторы роста, подверженность рискам, рентабельность, а также степень влияния на финансовый результат группы взаимосвязанных предприятий; сформировать детализированную информацию в разрезе сегментов для оценки, анализа и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью агрохолдинга.

В современной научно-практической литературе проблемы теории и организации учета по сегментам деятельности хозяйствующих субъектов освещены в работах как западных специалистов: Филиппа Котлера, К. Друри, Джей К. Шима, Джоэл Г. Сигела, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, А. Дейли, Б. Штайгмайер, так и отечественных ученых: Л.С. Васильевой, М.А. Вахрушиной, А.С. Бакаева, П.С. Безруких, Н.А. Ермаковой и Л.И. Шариповой[2], Т.П. Карповой, И.Г. Кузнецова, Р.А. Раметова [1], В.В. Палий, Я.В. Соколова, Н.А. Мисловской и С.Н. Поленовой[3], И.А. Слободняк [2], А.Д. Шеремета, И.Ю. Цыгановой[4] и В.А. Якимовой, Е.А. Храмовой[5] и Н.Ф. Колесник, С.Б. Фурцевой[6], С.В. Сороченко [3], В.Н. Тафинцевой [4].

Общепринятая, устоявшаяся методика организации управленческого учета по сегментам отсутствует. В исследованиях, как правило, отражаются общетеоретические подходы к реализации сегментного учета, разъяснения применения российских и международных стандартов, отдельные практические рекомендации выделения сегментов и составления

[1] Двести крупнейших частных компаний России. URL: http://www.forbes.ru/rating/200-krupneishikh-chastnykh-kompanii-rossii-2015/2015.

[2] *Ермакова Н.А., Шарипова Л.И.* Анализ сегментной отчетности // Экономический анализ: теория и практика. 2011. № 6. С. 14–20.

[3] *Мисловская Н.А., Поленова С.Н.* Сегментная отчетность по МСФО: назначение и формирование // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 13. С. 10–13.

[4] *Цыганова И.Ю., Якимова В.А* Сегментный учет и анализ деятельности организаций на российских и зарубежных рынках сбыта продукции // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 13. С. 2–19.

[5] *Храмова Е.А., Колесник Н.Ф.* Сегментный подход организации внутреннего контроля в агрохолдингах // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 31. С. 12–19.

[6] *Фурцева С.Б.* Значение управленческой сегментной отчетности в группе консолидированных предприятий // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 27. С. 55–60.