ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Интегрированная отчетность: концептуальные аспекты

Основы создания систем управленческого учета на сельхозпредприятиях

Системы формирования информации о затратах по местам их возникновения

Контроль за целевым использованием государственной помощи в сельскохозяйственных организациях

Методика трансформации отчетности для ретроспективного отражения изменения учетной политики

ISSN 2073-5081
9 772073 508141 44

44 (338) – 2014
НОЯБРЬ

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:
– индекс 48997 – каталог агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог УФПС РФ «Пресса России»

Доступ и подписка на электронную версию журнала – www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати. Свидетельство о регистрации № 017854

Учредитель:
ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:
ООО «Информсервис»

Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, *доктор экономических наук, профессор*

Зам. главного редактора:
С.Н. Голда, Н.В. Токарева

Редакционный совет:
О.И. Аверина, *доктор экономических наук, доцент*
Н.Э. Бабичева, *доктор экономических наук, доцент*
М.А. Вахрушина, *доктор экономических наук, профессор*
В.Г. Гетьман, *доктор экономических наук, профессор*
М.М. Гурская, *кандидат экономических наук, доцент*
Н.И. Даниленко, *кандидат экономических наук, доцент*
Т.Ю. Дружиловская, *доктор экономических наук, профессор*
Н.А. Ермакова, *доктор экономических наук, профессор*
В.С. Карагод, *доктор экономических наук, профессор*
Е.И. Костюкова, *доктор экономических наук, профессор*
М.И. Кутер, *доктор экономических наук, профессор*
С.В. Панкова, *доктор экономических наук, профессор*
В.С. Плотников, *доктор экономических наук, профессор*

Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 23.01.2015.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

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).
Статьи рецензируются.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

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

44 (338) **– 2014 ноябрь**

СОДЕРЖАНИЕ

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Гетьман В.Г.* О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности 2

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- *Курманова А.Х.* Реализация функций управленческого учета в интегрированной учетной системе сельскохозяйственной организации 16
- *Шевхужев Д.М.* Особенности построения управленческого учета по центрам ответственности в организациях винодельческой промышленности 33

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Прынцев М.Н.* Развитие методики ведомственного контроля государственной помощи в сельскохозяйственных организациях 46

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

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

Subscription at all Russian post offices:
– index 48997 – catalog of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog of Federal Department of Postal Service of Russian Federation Pressa Rossii

Online versions: www.elibrary.ru
Registration certificate № 017854 by the State Committee of the Russian Federation on Press.

Founded by:
Publishing house FINANCE and CREDIT

Published by:
Informservice, Ltd.

Editor-in-chief:
Larisa A. Chaldaeva

Deputy editors:
Sergei N. Golda, Nataliya V. Tokareva

Editorial council:
Ol'ga I. Averina, *Ogarev Mordovian State Univ., Saransk*
Nadezhda E. Babicheva, *Lobachevsky State Univ., Voronezh*
Mariya A. Vakhrushina, *Financial Univ. under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under Government of RF, Moscow*
Marina M. Gurskaya, *Kuban State Univ., Krasnodar*
Nikolai I. Danilenko, *Nosov Magnitogorsk State Technical Univ., Magnitogorsk*
Tat'yana Yu.Druzhilovskaya, *Lobachevsky State Univ. of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod*
Natal'ya A. Ermakova, *Branch of Kazan (Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship Univ. of Russia, Moscow*
Elena I. Kostyukova, *Stavropol State Agrarian Univ., Stavropol*
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ., Krasnodar*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State Univ., Orenburg*
Viktor S. Plotnikov, *Balakovo Branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Balakovo*

Design: Marina S. Granil'shchikova
Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial contacts:
Mail address 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© Publishing house FINANCE and CREDIT
© Informservice, Ltd.

Signed to print 23.01.2015
Format 60x90 1/8. Circulation 1 170.
Volume 7,5 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian Science Citation Index Database

All articles are peer-reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

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

44 (338), **November, 2014**

CONTENTS

REFORM OF REPORTING

- *Get'man V.G.* The conceptual framework and the structure of international standard on integrated reporting 2

MANAGEMENT ACCOUNTS

- *Kurmanova A.Kh.* Realization of management accounting functions in the integrated accounting system of agricultural organizations 16
- *Shevkhuzhev D.M.* A responsibility accounting model in a winery 33

PROBLEMS. VIEWS. SOLUTIONS

- *Pryntsev M.N.* Developing the methodology of departmental control over State assistance in agricultural enterprises 46

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in the Russian Federation.

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.045

О КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВАХ И СТРУКТУРЕ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА ПО ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В.Г. ГЕТЬМАН,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета
в коммерческих организациях
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации,
председатель Учебно-методического совета вузов России
по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
E-mail: buhuchet@fa.ru

В публикуемой статье раскрывается содержание проекта международного стандарта по интегрированной отчетности. Излагается история его создания. Приводится состав Международного совета по интегрированной отчетности и его функциональные обязанности. Анализируются концептуальные основы интегрированной отчетности, ее цели, предназначение и отличия от обычной, т.е. финансовой отчетности компаний. Рассматриваются установленные требования к ее структуре.

Приводится описание отдельных встречающихся на практике ситуаций, когда компании могут не раскрывать в интегрированной отчетности некоторых видов существенной информации, но с обязательным объяснением причин, по которым она была исключена. Рассматривается содержание установок, касающихся порядка формирования и отражения информации в интегрированной отчетности. Предписания базируются на принципах (а не на жестких правилах) и вырабатываемом на их основе профессиональном суждении и интегрированном мышлении.

Исследуются вопросы взаимодействия интегрированной отчетности с другими источниками информации, в том числе с финансовой отчетностью компаний и с отчетностью об устойчивом их развитии.

Особое внимание уделено описанию и порядку раскрытия информации различных видов капитала компании, задействованных в создании ценностей на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периодов. В частности, речь идет о финансовом, промышленном, интеллектуальном, человеческом, социально-репутационном, природном капиталах; об их взаимодействии с внешней средой и бизнес-моделью организации; о взаимозависимости между отдельными видами капитала.

Анализируются заложенные в основу подготовки компаниями интегрированной отчетности ее качественные характеристики и принципы формирования (стратегический фокус и ориентация на будущее; связанность информации; ответная реакция заинтересованных сторон; существенность и краткость; надежность и полнота; постоянство и сопоставимость).

Рассмотрены семь структурных элементов интегрированной отчетности, и указаны основные требования к раскрытию содержания каждого из них, а также сам порядок ее подготовки и презентации компаниями (периодичность отчетности, ее границы, достоверность, используемые технологии и др.).

Ключевые слова: *международный стандарт, интегрированная отчетность, финансовая отчетность, интегрированное мышление, капитал (финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный), бизнес-модель, управление, риск*

В России на протяжении почти последних двух десятков лет проводится адаптация отечественного бухгалтерского учета к требованиям рыночной экономики. Важным дополнительным импульсом к проведению этой работы послужило принятие Правительством РФ постановления о реформировании бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Этот процесс носит перманентный характер. Сложившаяся ситуация объясняется тем, что созданы пока не все отечественные положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) – аналоги МСФО. А в разработанных и утвержденных в установленном порядке ПБУ осталось немало различий по сравнению с Международными стандартами финансовой отчетности.

Кроме того, сама система МСФО находится в постоянном развитии. Особенно значительные изменения в ней произошли в последнее десятилетие.

Внесено множество изменений и дополнений в принятые стандарты, появился целый комплекс новых МСФО (IFRS). Создан отдельный стандарт для предприятий малого и среднего бизнеса. Происходит процесс сближения системы МСФО с системой US GAAP.

Совершенствование и дальнейшее развитие Международных стандартов финансовой отчетности продолжится вместе с реформированием отечественного бухгалтерского учета на их основе. Одна из конечных целей при этом – повышение прозрачности финансовой отчетности компаний.

Несмотря на всю важность этой задачи, в последнее время общественность (не только деловая) стала уделять все больше внимания нефинансовым показателям деятельности компаний, поскольку эти аспекты нередко оказывают весьма существенное влияние на оценку реального состояния и перспективы дальнейшего развития. Поэтому не случайно на повестке дня стоит вопрос о порядке формирования и предоставления компаниями интегрированной отчетности, включающей в себя помимо финансовой информацию и нефинансовую.

Эти вопросы активно обсуждались на XVIII Всемирном конгрессе бухгалтеров, проходившем в Малайзии в 2010 г., а также на ежегодных Европейских конгрессах бухгалтеров, состоявшихся в последующие годы в Риме, Любляне, Париже и других городах.

Заметим, что в последнее десятилетие наметилась ярко выраженная динамика роста числа компаний, которые начали составлять и публиковать интегрированную отчетность. Причем состав ее был весьма пестрым, прежде всего это касалось набора входящих в нее нефинансовых показателей.

Возникло также немало вопросов о достоверности данной информации. В результате появилась реальная необходимость в стандартизации интегрированной отчетности компаний.

Для этого в 2010 г. был создан Международный совет по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council, IIRC, далее – Совет). Его основателями стали Международная федерация бухгалтеров (IFAC), Глобальная инициатива по отчетности (GRI), Международная организация по стандартам (ISO) и др. Как отмечается в документе, Международный совет по интегрированной отчетности представляет собой глобальную коалицию регулирующих органов, инвесторов, компаний, разработчиков стандартов, бухгалтеров, бухгалтерских фирм и негосударственных организаций.

В его обязанности изначально входила разработка самой Концепции интегрированной отчетности, а затем – подготовка непосредственно проекта Международного стандарта по интегрированной отчетности (МСИО), обсуждение его и утверждение в установленном порядке. Следует отметить, что этот план успешно выполняется.

Совет разработал Концепцию интегрированной отчетности, основные положения которой

были изложены в документе под названием «Проект международной структуры интегрированной отчетности». Он включал в себя краткое описание требований, основанных на принципах; пять разделов (обзор, фундаментальные концепции, ведущие принципы, структурные элементы, подготовка и презентация), глоссарий и приложения. Рассмотрим основные положения документа.

В первом разделе «Обзор» дано определение самой интегрированной отчетности (ИО), указаны ее цели и адресаты. Что касается определения, то оно сформулировано следующим образом: «Интегрированный отчет представляет собой краткую информацию о том, как стратегия, управление, исполнение и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию ценности на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода»[1]. А цели данной отчетности, как отмечается в рассматриваемом документе, направлены:

– на выработку более связанного и эффективного подхода к корпоративной отчетности, которая раскрывала бы полный спектр факторов, оказывающих существенное воздействие на способность организации создавать ценность на протяжении времени, и соединяла бы в себе другие направления отчетности;

– на предоставление информации для распределений финансового капитала, поддерживающего долгосрочное, а также кратко- и среднесрочное создание ценности;

– на усиление подотчетности и ответственности в отношении широкой базы капиталов (финансового, промышленного, интеллектуального, человеческого, социально-репутационного, природного) и улучшение компанией понимания взаимозависимости между ними;

– на поддержку интегрированного мышления, принятие решений и действий, сосредоточенных на создании ценности в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах.

Как предполагают разработчики рассматриваемого документа, интегрированная отчетность предназначена преимущественно для поставщиков финансового капитала, поскольку он поддерживает их оценки распределения финансового капитала. Однако, отдавая пальму первенства этим пользователям, создатели документа полагают, что ИО будет полезна и для других заинтересованных сторон (сотрудников компаний, ее клиентов, местных сообществ, законодательных и регулятивных структур и т.п.).

Таким образом, интегрированная отчетность существенно отличается от обычной, т.е. финансовой. В отличие от последней она содержит информацию, важную для управления не только финансовым, но и другими указанными видами капитала; имеет более высокий уровень прозрачности; раскрывает помимо сведений, относящихся к отчетному периоду, и краткосрочных перспектив компании, также возможности, связанные со среднесрочной и долгосрочной деятельностью.

В первом разделе указаны и требования к структуре интегрированной отчетности и общие положения, касающиеся порядка отражения в ней информации. Кроме того, должны раскрываться все существенные сведения, связанные с деятельностью компании. В данном разделе отмечается, что «… когда отсутствие данных, особые юридические запреты или возможный конкурентный ущерб приводят к неспособности организации раскрывать информацию, являющуюся существенной, в интегрированном отчете необходимо:

– указать, какая информация была исключена;

– объяснить причину, по которой такая информация была исключена;

– в случае отсутствия данных определить шаги для получения таких данных, а также ожидаемые сроки их получения».

Отражая информацию в интегрированной отчетности, руководство компании в ходе принятия решений должно исходить из подхода, основанного на принципах профессионального суждения и выработанного на их основе.

Заметим, что и Международные стандарты финансовой отчетности базируются на принципах, а не на жестких правилах, как, к примеру, US GAAP. Такой подход имеет несомненное достоинство: он способствует достижению надлежащего баланса между гибкостью и строгими требованиями с признанием широкого спектра индивидуальных обстоятельств каждой организации.

[1] Проект международной структуры интегрированной отчетности. URL: http://www.theiirc.org. Здесь и далее цитируется этот текст.

В основе ИО помимо подхода, базирующегося на принципах, лежит также интегрированное мышление. Оно существенно отличается от так называемого традиционного изолированного. При интегрированном мышлении «учитываются связанность и взаимозависимость между различными факторами, оказывающими существенное воздействие на способность организации создавать ценность на протяжении времени, в том числе:

– капиталы, которые организация использует и на которые она влияет, а также важнейшие элементы взаимозависимости, включая компромиссы между ними;

– способность структуры управления организации оценивать устойчивость к краткосрочным сбоям и реагировать на законные потребности, интересы и ожидания заинтересованных сторон;

– способность организация выстраивать свою бизнес-модель и стратегию в ответ на возможности и риски, которые у нее возникают, а также в ответ на изменения в ее внешней среде;

– создание организацией ценности, проводимые мероприятия, деятельность (финансовая и прочая) и результаты по капиталам – прошлые, настоящие и будущие».

Появление интегрированной отчетности поставило на повестку дня вопросы ее взаимодействия с другими отчетами и сообщениями. Разработчики рассматриваемого документа полагают, что «ежегодно будет готовиться самостоятельный интегрированный отчет в соответствии с законодательно установленным циклом представления финансовой отчетности. Однако это вовсе не означает, что ИО будет единственным отчетом компании. По их мнению, «организации могут готовить дополнительные отчеты и сообщения (например, финансовую отчетность и отчеты о применении принципов устойчивого развития) в целях соблюдения законодательных требований или для удовлетворения конкретных информационных потребностей различных заинтересованных сторон. Интегрированный отчет может содержать ссылки на эти и другие отчеты и информационные материалы».

Одним из важнейших в рассматриваемом проекте является второй раздел, носящий название «Фундаментальные концепции». В нем даны пояснения и установки, связанные с интегрированной отчетностью.

Ценности, подчеркивается в документе, создаются не только самой организацией или не только внутри нее. На эти процессы оказывают влияние внешняя среда, отношения с бизнес-партнерами, сотрудниками компании, местным сообществом, наличие и доступность различных ресурсов, качество управления ими и т.п.. С учетом этих обстоятельств ИО должна предоставлять подробную информацию:

– о внешней среде (экономические условия, изменения в технологиях, общественные и экологические вопросы и т.п.), оказывающей воздействие на организацию;

– о ресурсах (капиталах) и об отношениях, которые использует и на которые влияет организация;

– о том, как компания взаимодействует с внешней средой и капиталами для создания ценности на протяжении кратко-, средне- и долгосрочного периодов.

На создание ценностей также активно влияют бизнес-модель и структурные элементы компании, взаимодействующие с внешней средой и различными видами капиталов. Весь этот процесс схематично представлен на рисунке.

Успехи любой компании в первую очередь зависят от имеющегося в ее распоряжении капитала и эффективности его использования. Поэтому не случайно во втором разделе рассматриваемого документа этому уделено особое внимание.

Прежде всего дано описание каждой категории капитала. Причем приводимые определения по одним видам совпадают с ранее принятыми в экономической литературе, а по другим имеют различия. Так, в понятие «финансовый капитал» вложено следующее содержание: это объединение средств, которые:

– имеются у организации для использования при производстве товаров или оказания услуг;

– поступают в результате финансирования (долгового, долевого и грантов) или создаются инвестициями.

А под промышленным капиталом подразумеваются «промышленные физические объекты (в отличие от природных физических объектов), имеющиеся у организации для производства товаров или оказания услуг, включая:

– здания;