

2. Положение о резервном фонде заработной платы [Электронный ресурс] : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 28.04.2000, № 605. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31565835. – Дата доступа: 04.04.2015.

3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50. – Режим доступа: [www.pravo.by/pdf/2011-143/2011-143\(018-096\).pdf#page=32](http://www.pravo.by/pdf/2011-143/2011-143(018-096).pdf#page=32)". – Дата доступа: 04.04.2015.

4. Конвенция МОТ No 173 «О защите требований трудящихся в случае неплатежеспособности предпринимателя [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151685. – Дата доступа: 04.04.2015.

5. Рекомендации Международной организации труда от 23.06.1992 N 180 «О защите требований трудящихся в случае неплатежеспособности предпринимателя» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://worldlaws.narod.ru/konvenc/pril/00073_01.htm. – Дата доступа: 04.04.2015.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

***В.Г. Широбоков, д-р экон. наук, проф.**
Воронежский государственный аграрный университет
им. императора Петра I, Россия*

Основным направлением развития учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития экономики является формирование интегрированной отчетности, предложенной Международным советом по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council – IIRC) [1]. Интегрированная отчетность – это модель корпоративной отчетности, в основе которой лежит концепция интегрированного мышления, предполагающая взаимосвязь финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития. Цель интегрированной отчетности – предоставить информацию, позволяющую заинтересованным пользователям оценить способность организации создавать ценность на протяжении времени [2].

Предполагается предоставление сведений не только о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации, но и о её потенциальных возможностях в создании стоимости в краткосрочном и долгосрочном периоде. Интегрированный отчет должен обеспечить раскрытие информации об эффективности использовании различных видов капитала: финансового, производственного, человеческого и природного, а также уровня социальной ответственности бизнеса. В основу интегрированной отчетности положена бизнес-

модель, под которой понимается выбранная организацией система ресурсов коммерческой деятельности, продуктов и результатов, направленная на создание ценностей. Формируется представление о том, какие основные ресурсы использует организация и как они связаны с капиталами, возможностями и рисками, стратегией и финансовыми показателями; как в процессе коммерческой деятельности значимые ресурсы преобразуются в продукты и результаты.

Интегрированный отчет должен содержать информацию, позволяющую оценить способность организации создать ценности на протяжении времени, а именно как организация использовала и намеревается использовать различные капиталы; воздействие на эти капиталы на протяжении времени и компромиссы между ними; факторы создания ценности организации, а также возможности и риски, обусловленные этими факторами. Происходит гармонизация удовлетворения информационных потребностей широкого круга стейкхолдеров (акционеров, работодателей, поставщиков и покупателей, сотрудников, государственных органов и общественных организаций). Этим объясняется возрастающий интерес научных работников и бухгалтеров крупных организаций к интегрированной отчетности. Большинство научных разработок, посвященных этой проблеме, базируется на интерпретации корпоративной отчетности, предложенной Международным советом по интегрированной отчетности (IIRC) [1].

Вместе с тем представляется необходимой адаптация общей модели применительно к конкретным этапам экономического развития и отраслевым условиям хозяйствования. Развитие интегрированной отчетности в организациях АПК может осуществляться по ряду направлений. Одним из них является конкретизация раскрытия информации о различных видах капитала и ресурсов, которые предусмотрены в проекте Конвенции «Международной интегрированной отчетности» (§2.17) и взаимоотношений, необходимых для успешного функционирования организации. В сельском хозяйстве основным ресурсом является земля, который имеет решающее значение для развития этой отрасли [3]. С одной стороны – земля выступает как один из видов природного капитала; с другой стороны является неотъемлемым элементом производственного потенциала. Принято считать, что стоимость земель в процессе функционирования не уменьшается. Однако практика показывает, что при неправильном использовании земельных ресурсов возможно ухудшение ее качества и следовательно сокращение потенциального вклада в создание стоимости в долгосрочной перспективе. И наоборот: при умелом использовании сельскохозяйственных угодий повышается стоимость земельных участков и уровень отдачи от ее использования. В этой связи появляется необходимость отражения в интегрированной отчетности затрат на восстановление земельных ресурсов в будущем; В случае улучшение качества земли можно рассматривать как увеличение созданной стоимости в процессе бизнес деятельности.

Интегрированная отчетность требует раскрытия о способах взаимодействия организации с внешней средой в процессе создания стоимости. В условиях применения к России западных санкций и ответных мероприятий, в составе фи-

нансового капитала доступного сельскохозяйственной организации увеличивается удельный вес финансирования, осуществляемого государством с целью обеспечения продовольственной безопасности и импортозамещения. Возникает необходимость выделения сегмента отчетности аграрных организаций, раскрывающего эффективность использования государственных субсидий. Государство следует рассматривать как одного из важнейших стейхолдеров, оказывающего существенное влияние на создание стоимости и контролирующего эффективность использования выделенных ресурсов. В интегрированной отчетности возникает необходимость раскрытия информации о реагировании государства на результаты деятельности организации (увеличение или уменьшение источников финансирования).

Целесообразно раскрывать информацию о собственных средствах организации и ресурсах выделяемых из бюджетов различных уровней на развитие сельских территорий. Отдельные показатели должны отражать участие организации в решении продовольственной проблемы и импортозамещения с одной стороны, а с другой стороны ее вклад в развитие сельских территорий, являющихся одним из основных источников пополнения человеческого капитала. Особое внимание следует уделять лимитирующим факторам развития сельского региона, в котором функционирует аграрная организация [4]. К ним можно отнести: развитие инженерной инфраструктуры, обеспеченность жильем; уровень газификации; обеспеченность питьевой водой, дошкольными и досуговыми учреждениями; обеспеченность медицинскими учреждениями и т.п. Все эти факторы должны выражаться как в стоимостных показателях (затраты и инвестиции), так и в конкретных показателях нефинансового характера, характеризующих обеспеченность сельского населения объектами социальной инфраструктуры (уровень газификации, обеспеченность койко-местами в больнице); результативными показателями, отражающими прирост населения и приток и рост человеческого капитала (приток людских ресурсов, рост квалификации работников и т.п.). В конечном итоге это будет способствовать более полному раскрытию информации о формировании социального капитала – как института и отношениях установленных организацией и сельскими сообществами; ее способность улучшать индивидуальные и коллективные состояния этих сообществ.

Стоимость создаваемой организации для целей интегрированной отчетности определяется со ссылкой на широкий круг взаимодействий, видов деятельности взаимоотношений причин и результатов в дополнение к тем, которые ассоциируются с изменением только финансового капитала (§2.37), т.е. рассматривается в более широком контексте стоимости, создаваемого во всех капиталах. Результаты деятельности организации в интегрированном отчете определяются тем, в какой степени организация достигла своих стратегических целей, и каковы ее результаты в терминах влияния на капиталы (§4.27). Интегрированный отчет должен содержать количественную и качественную информацию о результатах, в том числе количественные индикаторы выполнения целей, факторов стоимости, возможности и рисков, эффект влияния на капиталы. Отражается взаимо-

связь финансовых результатов и результатов влияния на другие капиталы. Это может быть достигнуто различными способами: применением ключевых показателей, для расчета которых используются финансовые и нефинансовые данные; использованием описательных объяснений финансовых последствий на другие капиталы (например, ожидаемый рост выручки в результате усилий по совершенствованию человеческого капитала); выражением в денежном измерении влияния на внешнюю среду (например, выбросы углерода или использование воды).

Получение сведений о величине создаваемой стоимости в интегрированной отчетности необходимо увязать с формированием данных о соблюдении концепции сохранения капитала. В финансовом учете результат формируется с позиции собственника как разница между доходами и расходами, которые затрачены на вознаграждение других контрагентов. В МСФО господствует концепция сохранения финансового капитала. При построении системы интегрированной отчетности видение результата должно расширяться путем отражения вклада всех видов капитала. Возникает необходимость получения сведений о сохранении финансового, производственного, человеческого и природного капиталов, а также уровня социальной ответственности бизнеса. Для обеспечения формирования показателей интегрированной отчетности в крупных организациях агропромышленного комплекса (например, агрохолдингах) появляется необходимость разработки системы метасчетов, в которой будет отражаться использование не только основного, оборотного, собственного и заемного капитала, но и природного и человеческого капитала, а также формирование сведений о совокупном финансовом капитале. Производные балансы, представляемые в интегрированной отчетности, должны представлять наличие этих видов капитала; отчеты о результатах деятельности будут включать не только финансовый результат, но и сведения о приросте (уменьшении) различных видов капитала.

ЛИТЕРАТУРА

1. Консультационный проект Международных основ интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.theiirc.org/consultationdraft2013>.
2. Малиновская, Н.В. Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности / Н.В. Малиновская // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №38 – С. 12–17.
3. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера. – Новополюк : ПГУ, 2011. – 464 с.
4. Ширококов, В.Г. Методологические подходы к аудиту эффективности расходов бюджетных средств на поддержку агропромышленного комплекса / В.Г. Ширококов, Н.Н. Волкова // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы III Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж : Воронежский ЦНТИ – филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго России, 2014. – Ч. 1. – 232 с.

НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*В.В. Щербатюк, д-р экон. наук, доц.
Европейский университет Молдовы, Молдова*

С 1 января 2015 г. все хозяйствующие субъекты Республики Молдова, за исключением тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, перешли на Общий план счетов бухгалтерского учета [1]. Он представляет собой определенную систему, строго иерархическую структуру, алфавит счетоводства, своеобразную бухгалтерскую Конституцию и имеет большое значение для правильной и эффективной организации учетно-плановой, аудиторской и аналитической работы, а также информационного обеспечения устойчивого развития национальной экономики. Этот план включает 136 синтетических счетов, которые предназначены для текущего учета, контроля и анализа остатков и движения соответствующих объектов, а также обобщения информации об этом и принятия на ее основе эффективных и обоснованных управленческих решений.

Бухгалтерские счета – это элемент метода бухгалтерского учета, прием и знаковая логико-математическая модель отображения состояния и изменений имущества, капитала и обязательств хозяйствующих субъектов. Они реализуют свою научно-познавательную, контрольную и информационную функции [2-7]. В контексте формирования новых рыночных отношений счета должны занять важное место в познании и исследовании новых учетных функций, в первую очередь, социальной и прогностической, тем самым обеспечив рациональную организацию и ведение учета в интересах собственников и социальной защиты работников.

Для объективной оценки Общего плана счетов бухгалтерского учета сравним его основные количественные характеристики с аналогичными показателями сопоставимых Типовых планов счетов других стран и выявим между ними различия (таблица 1).

Таблица 1 – Показатели Типовых планов счетов бухгалтерского учета разных стран (количество)

Показатели	Республика Молдова	Украина	Республика Беларусь	Российская Федерация
1. Классы (разделы) счетов	9	0	8	8
2. Группы счетов	32	0	0	0
3. Синтетические счета	136	87	79	73
4. Субсчета	300	258	78	62

На основании такого анализа можно сделать вполне обоснованный вывод о том, что количественные характеристики Счетного плана Республики Молдова в целом значительно превышают аналогичные показатели Типовых планов сче-

тов украинских, белорусских и российских организаций (предприятий). Например, количество синтетических счетов в нашем Плане счетов 136, а в российском – 73, т.е. почти в два раза больше; количество субсчетов – соответственно 300 и 62 или почти в пять раз больше. И это притом, что масштабы, количество отраслей, уровень развития и международные связи молдавской экономики многократно меньше аналогичных показателей экономик Республики Беларусь, Украины и Российской Федерации.

Важной особенностью Общего плана счетов бухгалтерского учета является наличие в нем следующих счетов, предназначенных для учета новых долгосрочных активов, их обесценения, элементов собственного капитала, долгосрочных обязательств, затрат и др.:

- 114 «Обесценение нематериальных активов»,
- 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов»,
- 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов»,
- 128 «Обесценение земельных участков»,
- 129 «Обесценение основных средств»,
- 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы»,
- 132 «Долгосрочные биологические активы»,
- 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов»,
- 151 «Инвестиционная недвижимость»,
- 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости»,
- 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта»,
- 314 «Незарегистрированный капитал»,
- 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету»,
- 341 «Фонды»,
- 343 «Прочие элементы собственного капитала»,
- 413 «Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу»,
- 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства»,
- 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам»,
- 426 «Долгосрочные оценочные резервы»,
- 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение»,
- 537 «Текущие целевые финансирование и поступления»,
- 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение»,
- 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство»,
- 824 «Другие распределяемые затраты»,
- 835 «Обслуживающие производства и хозяйства»,
- 836 «Рефактурированные затраты»,
- 921 «Условные обязательства».

Это обуславливает актуальность и необходимость, научную и практическую значимость глубокого исследования данных счетов и их

подробной экономической характеристики с целью эффективного управления предприятиями национальной экономики.

С целью дальнейшего реформирования и совершенствования учетной системы Республики Молдова сформулируем следующие выводы и предложения.

В новых нормативных документах по бухгалтерскому учету даются определения очень многих экономических понятий. Однако среди них нет таких важных и весьма часто употребляемых понятий как План счетов бухгалтерского учета, их Общий и Рабочий планы. Это не способствует лучшему познанию и использованию данных понятий в учетной теории и практике, нельзя признать нормальным и нуждается в исправлении.

Названия девяти классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух различных признаков: вид объектов и вид счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета». Т.е. в названиях классов счетов 1–7 указываются виды учетных объектов (что подлежит учету), а 8 и 9 – виды счетов, рекомендованных к использованию.

В первом разделе вышеуказанного нормативного документа отмечается, что «счета классов 1, 2, 7 и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3–6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами». Однако это утверждение является не совсем правильным и нуждается в уточнении, поскольку классы счетов 4–7 не содержат регулирующих счетов.

Представляется целесообразным в Общем плане счетов бухгалтерского учета уточнить наименования всех счетов для учета обесценения различных долгосрочных активов путем замены термина «обесценение» на термин «убыток от обесценения». Это будет способствовать лучшему пониманию экономического содержания данных счетов и более правильному отражению учитываемых объектов.

Типовые планы счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь, Украины и Российской Федерации [2–6] не включают счета, аналогичные молдавским для учета убытков от обесценения активов. И многократно большие экономики этих стран в целом развиваются, в том числе на базе иностранных инвестиций, не хуже, а даже лучше, чем отечественная, что свидетельствует о возможности успешного хозяйствования в современных рыночных условиях без использования указанных счетов.

В первом разделе Общего плана счетов бухгалтерского учета также сформулирован порядок их кодирования по десятичной системе. Однако он практически применим не ко всем счетам, а только к тем из них, что входят в классы 1–8. Новые забалансовые счета класса 9 не подразделяются на группы и субсчета и, следовательно, не могут кодироваться в таком порядке.

Во втором разделе Общего плана счетов номера и наименования классов и групп синтетических счетов, самих этих счетов, их субсчетов приведены в таблице размерностью 4×418, в которой скрыты все горизонтальные и вертикальные линии. Более того, эта очень большая и сложная таблица и ее 4 графы не имеют названий, что создает трудности для пользователей и потому является недопустимым. Полагаем, что систематизированный перечень учетных счетов в этом нормативном документе лучше представить в стандартной таблице с обязательными атрибутами и в ее первой графе указать наименование счетов, а во второй – их номера. Необходимость указания данных характеристик именно в такой последовательности обусловлена соответствующей степенью их важности.

Счета классов 1–8 и класса 9 в Общем плане счетов бухгалтерского учета – это две различные по своему экономическому содержанию совокупности. И поэтому их объединение в одну совокупность более высокого уровня, как это сделано в данном нормативном документе, недопустимо. Исходя из вышеизложенного, нынешние забалансовые счета следует дать отдельным приложением к Общему плану счетов, а не выделять в отдельный класс 9, и кодировать их трехзначными номерами (001, 002 и т.д.).

Представляется необоснованным включение счета 831 «Торговая надбавка» в класс 8 «Управленческие счета» Общего плана счетов. Он является регулирующим, контрарным к счету 217 «Товары» и потому должен находиться в указанном нормативном документе после данного счета под номером 218.

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию Общего плана счетов бухгалтерского учета будет способствовать повышению его качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления, повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и устойчивому развитию различных отраслей рыночной экономики Республики Молдова.

ЛИТЕРАТУРА

1. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // Официальный монитор Республики Молдова. – 2013. – С. 177–181.
2. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006.
3. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты: моногр. / С.Г. Вегера. – Новополюк : ПГУ, 2011.
4. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008.
5. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет : учеб.-практ. Пособие / Д.А. Панков. – Минск : БГЭУ, 2008.
6. Соколов, Я.В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2003.
7. Щербатюк, В.В. Финансовый учет подотчетных сумм в рыночной экономике : учеб. пособие / В.В. Щербатюк. – Кишинев : Славянский ун-т, 2012.