

К ВОПРОСУ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Н.А. Антипенко, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Минского института управления*

В условиях современной рыночной экономики успешная деятельность коммерческих организаций определяется в конечном итоге их способностью привлекать необходимые финансовые ресурсы и выполнять принятые финансовые обязательства перед кредиторами и инвесторами за счет результатов своей деятельности. Величина ресурсов определяется через показатели ликвидности, платежеспособности, финансовой независимости, финансовой устойчивости и др. Принятие обоснованных и эффективных управленческих решений различными заинтересованными субъектами (кредиторы, инвесторы, собственники, управляющие и др.) основывается на оценке этих финансовых характеристик деятельности организации.

Основным источником получения финансовой информации, необходимой для пользователей, является бухгалтерская отчетность, от качества и достоверности которой зависят правильность и своевременность принятия управленческих решений, а также возможность привлечения дополнительных инвестиций для сельского хозяйства. С целью повышения качества информации, отраженной в бухгалтерской отчетности, необходим переход от отечественных правил формирования показателей к международным стандартам финансовой отчетности [5].

Современные стандарты и методики формирования показателей бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций не обеспечивают пользователей в полной мере надежной и достоверной информацией, а также не раскрывают всех необходимых пояснений к цифровому материалу. В последнее время недостаточное внимание уделялось разработке теоретических и методологических подходов к формированию показателей бухгалтерской отчетности в сельскохозяйственных организациях. Поэтому целями работы являются теоретическое и методологическое

обоснование формирования достоверной бухгалтерской отчетности, разработка отдельных положений и мероприятий по повышению информативности отчетных данных с позиции принятия эффективных управленческих решений. Некоторые аспекты исследуемой проблемы нашли отражение в работах отечественных и зарубежных ученых: А.С. Бакаева, С.М. Бычковой, Н.А. Егомостьева, О.В. Ефимовой, А.П. Михалкевича, В.Д. Новодворского, Л.З. Шнейдмана, Э. Райса, Р. Энтони и др.

Как показывают исследования, универсальных подходов к формированию пояснений к показателям основных форм бухгалтерской отчетности нет. В то же время для сельскохозяйственных организаций должна быть разработана форма пояснительной записки, которая позволила бы исходя из принципа существенности создавать информативную отчетность для всех заинтересованных пользователей.

Показатели бухгалтерского баланса как основной формы финансовой отчетности являются источниками данных о финансовом состоянии, финансовой устойчивости и платежеспособности организации. Однако помимо этой информации пользователям необходимы и дополнительные сведения о том, в результате влияния каких факторов наметилась та или иная тенденция изменения финансового состояния организации. К сожалению, комплекс показателей бухгалтерского баланса недостаточно информативен.

Особый интерес для всех категорий пользователей бухгалтерской отчетности представляют показатели, отражающие результаты деятельности сельскохозяйственных организаций. Информационной базой для получения таких сведений является Отчет о прибылях и убытках (форма № 2), в которой раскрыты данные о выручке, себестоимости продаж и другие показатели [3, 4].

Кроме сведений о финансовом положении и результатах деятельности, пользователям необходима и другая информация. Так, например, для того чтобы инвесторы приняли решение о покупке или продаже акций, им нужно получить представление о доходности ценных бумаг, уровне дивидендных выплат и степени риска, связанного с инвестициями. Кредиторам, кроме информации, позволяющей оценить своевременность возврата долга, необходимы подробные сведения об активах организации. Анализируя стоимость имущества сельскохозяйственных организаций, банки делают выводы об обеспеченности предоставленного кредита. Однако показатели бухгалтерской отчетности далеко не всегда реально отражают действительную стоимость имущества и финансовых результатов, что во многом объясняется инфляционными процессами.

Пояснительная записка является важнейшей составной частью отчетности и главным пояснительным документом к бухгалтерскому балансу организаций. В Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» и других нормативных актах определено, что пояснительная записка является обязательным элементом

бухгалтерской отчетности. Однако в отличие от других элементов отчетности ее форма и структура законодательно не утверждены. Это дает право хозяйствующим субъектам самостоятельно выбирать способ формирования пояснений [1].

В пояснительной части к бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта существенная информация. Существенной ее можно будет считать в том случае, если ее нераскрытие может оказать влияние на принятие пользователями стратегических и текущих управленческих решений.

Исследования свидетельствуют, что на практике лишь малая часть сельскохозяйственных организаций (и то в очень краткой форме) составляет пояснительную записку. В расшифровке отдельных показателей не представлена их динамика, не отражено сравнение показателей по подотраслям и видам производств.

Нами предлагается формат пояснительной записки к годовому отчету, который могут использовать сельскохозяйственные организации. Состоит она из двух разделов, раскрывающих обязательные и дополнительные сведения (табл. 1).

Таблица 1 – Формат пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности	
Обязательные сведения	Дополнительные сведения
<ol style="list-style-type: none"> 1. Основные показатели деятельности организации 2. Изменения в учетной политике 3. Отражение событий после отчетной даты 4. Условные факты хозяйственной деятельности 5. Информация о прекращаемой деятельности 6. Информация по сегментам 7. Информация о кредитах и затратах по их обслуживанию 8. Информация о финансовых вложениях 9. Информация о государственной помощи и безвозмездное получение средств 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Корректировка показателей бухгалтерской отчетности с учетом инфляции 2. Сведения о цене и качестве производимой продукции 3. Сведения о возможном изменении ассортимента и структуры продукции 4. Сведения о влиянии хозяйственной деятельности на экологию занимаемой территории 5. Сведения о распределении долей пайщиков 6. Сведения о порядке начисления заработной платы работников 7. Информация о результатах финансового контроля

Первый раздел пояснительной записки основан на требованиях нормативных документов. В качестве дополнительной информации мы предлагаем раскрыть сведения, необходимые для удовлетворения информационных потребностей различных категорий пользователей. Так, для покупателей предлагаем отразить сведения о цене и качестве сельскохозяйственной продукции за ряд лет, возможное изменение в ассортименте и структуре продукции.

Если рассматривать первый раздел пояснительной записки, то чаще всего вопросы

возникают по первому пункту. Развитие финансово-экономического анализа в классическом русле, без критической оценки понятийного аппарата, системы финансово-экономических показателей и методов оценки финансового состояния и финансовой устойчивости привело к смешению понятий, некоторому изменению их исходного смысла. Даже если сами понятия определены достаточно четко, в предлагаемых методиках часто анализируется один аспект деятельности, а по результатам оценки делаются выводы,

с ним непосредственно не связанные. Например, это имеет место при оценке платежеспособности и финансовой устойчивости организации. Платежеспособность часто оценивается через так называемые показатели ликвидности баланса. Более того, некоторые авторы называют их напрямую коэффициентами платежеспособности, отождествляя тем самым ликвидность и платежеспособность. Однако содержательная разница в этих характеристиках очевидна. По крайней мере, их эквивалентность требует отдельного обоснования. Аналогичное положение сложилось и с оценкой финансовой устойчивости. В настоящее время оценивать финансовую устойчивость предлагается на основе показателей финансовой независимости и обеспеченности низколиквидных активов источниками формирования. Данные показатели хотя косвенно и отражают финансовую устойчивость, тем не менее не выражают ее сущность согласно имеющимся определениям [2].

На основе выявленных недостатков существующего понятийного аппарата предлагается уточнить содержание основных понятий и ввести некоторые новые. В первую очередь в качестве обобщающей конечной финансовой характеристики организации предлагается использовать показатель «*финансовая состоятельность*», который определяется как «*обеспеченность необходимыми финансовыми ресурсами*». Надо отметить, что финансовые ресурсы определяются на некий период времени (финансовые ресурсы на момент являются лишь частным случаем). Это могут быть имеющиеся активы, доходы и прочие поступления, которыми организация может распоряжаться в течение некоторого периода.

Финансовая состоятельность организации может быть определена двумя обобщающими характеристиками, обозначаемыми понятиями «финансовое состояние» и «финансовая устойчивость». Предлагается разграничивать эти понятия: под финансовым состоянием понимать **статическую** (то есть на определенный момент времени) обеспеченность необходимыми финансовыми ресурсами, а под финансовой устойчивостью – **динамическую** (постоянную в течение длительного периода) обеспеченность.

Предлагается также выделять две характеристики организации – **платежеспособность**, понимаемая как способность организации своевременно и в полном объеме выполнять свои финансовые обязательства, и **финансовая независимость**, понимаемая

как способность к самофинансированию активов. Эти характеристики также предлагается разделить в соответствии с общим разграничением характеристик на статистические и динамические. Платежеспособность разделена на две составляющие: текущую потенциальную (статическую) и устойчивую (динамическую, операционную). Первая статическая характеристика позволяет выявить достаточность активов на определенный момент для покрытия соответствующих обязательств. Принципиальным здесь является и текущий момент, и потенциальный характер «погашения»: для того чтобы погасить обязательства, необходима реализация активов с целью получения ликвидных средств, то есть при этом нарушается обычная финансово-экономическая деятельность организации для обеспечения платежеспособности. Устойчивая платежеспособность означает способность организации своевременно и в полном объеме погашать все *систематически возникающие* в процессе деятельности обязательства *без продажи активов*.

Финансовую независимость предлагается разделить на **текущую** и **перспективную**. Текущая финансовая независимость заключается в формальном покрытии активов (в первую очередь низколиквидных) устойчивыми пассивами на определенный момент, тогда как перспективная обладает потенциальной способностью к погашению заемного капитала. Понятие ликвидности активов также предлагается разделить на две составляющие – **собственную** и **операционную**. Собственная ликвидность характеризует способность актива быстро и без потерь в стоимости трансформироваться в денежные средства путем продажи или непосредственно использоваться в качестве средства платежа. Операционная ликвидность характеризуется скоростью трансформации в денежные средства в процессе осуществления некоторой операции. Именно с собственной ликвидностью связано определение ликвидности баланса. Операционная ликвидность вместе с достаточной доходностью обеспечивает операционную (динамическую, устойчивую) платежеспособность – способность организации своевременно и в полном объеме погашать все систематически возникающие в процессе деятельности финансовые обязательства.

Наименее всего бухгалтерская отчетность удовлетворяет информационные потребности общественности. Поэтому рекомендуется отразить в пояснительной записке и данные, позволяющие сделать выводы о влиянии

деятельности сельскохозяйственной организации на экологию в регионе.

Для удовлетворения специфической группы пользователей сельскохозяйственных организаций – пайщиков – рекомендуем отразить в пояснительной записке информацию о базе и нормах распределения долей от результатов деятельности организации.

Еще одной потенциальной категорией пользователей бухгалтерской отчетности является персонал, непосредственно работающих в сельскохозяйственной организации. Сотрудникам необходима информация не только о финансовом состоянии и результатах деятельности организации, но нужны и сведения о порядке начисления заработной платы, социальных льготах.

Несмотря на различные информационные потребности пользователей всем им необходимы достоверные и надежные данные. Следовательно, в пояснительной записке целесообразно отразить основные результаты контрольных мероприятий, сведения о проведении

инвентаризации, о выявленных недостатках и хищениях имущества, о принятых решениях и другие данные.

В предлагаемой пояснительной записке следует отражать основные и дополнительные показатели деятельности организации, оценку признаков банкротства и социальные показатели в динамике. Применение данного формата сделает бухгалтерскую отчетность сельскохозяйственных организаций более информативной и понятной для всех категорий пользователей, повысит привлекательность инвестиций.

Бесспорное влияние на организацию ведения бухгалтерского учета и составление отчетности оказывает система внутреннего контроля. Исследование показало, что с переходом сельскохозяйственных организаций на новые формы хозяйствования почти во многом была разрушена система внутреннего контроля. Разработанный формат пояснительной записки, на наш взгляд, обеспечит соблюдение требования приоритета содержания перед формой.

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18.10.1994 г., № 3321 – XII (ред. от 29.12.2006 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 2/ 449.
2. Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Краткий курс: 2-е изд., испр. / Г. В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 303 с.
3. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: 4-е изд., с изм. / А.П. Михалкевич и др. – Минск: БГЭУ, 2006. – 687 с.
4. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в АПК / А.П. Михалкевич [и др.]. – Минск: БГЭУ, 2005. – 230 с.
5. Чая, В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности = International accounting standards. International financial reporting standards / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М.: КноРус, 2005. – 228 с.

РЕЗЮМЕ

В современных условиях хозяйствования действующие стандарты и методики формирования показателей бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций не обеспечивают пользователей в полной мере надежной и достоверной информацией, а также не раскрывают всех необходимых пояснений к цифровому материалу.

В статье рассматриваются вопросы теоретического и методологического обоснования формирования показателей достоверной бухгалтерской отчетности, разработки положений и мероприятий по повышению информативности отчетных данных с позиции принятия эффективных управленческих решений. Разработан формат пояснительной записки к годовому отчету, отражающий основные и дополнительные показатели деятельности организации, оценку признаков банкротства и социальные показатели в динамике.

Применение данного формата сделает бухгалтерскую отчетность сельскохозяйственных организаций более информативной и понятной для всех категорий пользователей, повысит привлекательность инвестиций в отрасль.

Практическое применение полученных результатов позволит обеспечить комплексный подход к разработке и осуществлению стратегий развития сельскохозяйственного производства и агробизнеса в сельскохозяйственных предприятиях.