

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 658.5

Т.В. ЕРИНА,
кандидат экономических наук, ассистент

Казанский государственный финансово-экономический институт

КОНЦЕПЦИЯ РАЦИОНАЛЬНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ И ОТЕЧЕСТВЕННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ

Автором статьи рассматривается принцип рациональности, способы его реализации, а также варианты применения данного принципа, способные привести к улучшению организации учета и принятия решений.

Представление информации в отчетности предприятия основывается на принципах и качественных характеристиках, без которых невозможно достижение полных и достоверных отчетных показателей. Одним из базовых принципов выступает принцип рационального формирования данных. Этот постулат присутствует как в тексте международных стандартов, так и в отечественной учетной системе, однако анализ данной категории позволяет увидеть, что содержание его применительно к разным концепциям учета различно. Тем не менее, применительно к исполнению программы реформирования отечественного бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами, чрезвычайно важным является обеспечение единства бухгалтерских принципов международной и отечественной систем.

Международные стандарты определяют соотношение между выгодами и затратами скорее как ограничение, чем одну из качественных характеристик. В общем смысле, это ограничение расшифровывается как недопущение превышения затрат на получение информации над выгодами от ее использования. Однако подобная оценка может быть вынесена только на ос-

нове профессионального суждения. Международные стандарты не дают никакого количественного метода расчета такого соотношения, более того, указывают, что затраты совсем не обязательно ложатся на тех пользователей отчетности, которые извлекают выгоды. Дополнительно рассматривается возможность использования выгод не только теми пользователями, для которых возможность получения выгод была предусмотрена. В качестве примера приводится ситуация, когда предоставление дополнительной информации компанией-заемщиком может в итоге снизить величину займа компании. По этим причинам трудно применить тест оправданности затрат в каждом конкретном случае. Тем не менее, этот принцип перекочевал из текста международных стандартов в текст отечественного положения по бухгалтерскому учету, регламентирующему состав и требования к учетной политике (согласно пункту 7 ПБУ 1/98 "Учетная политика" выделение объекта бухгалтерского наблюдения должно обеспечить рациональность учетных процедур), и был широко взят на вооружение фискальными органами в России как основополагающий критерий тестирования затрат.

Подходя к трактовке содержания принципа рациональности, следует отметить, что его реализация выступает как минимум в трех аспектах. Во-первых, это критерий трудоемкости учетных работ при выделении и обособлении экономической информации в отчетности для целей оценки и анализа пользователями. Во-вторых, это критерий ограничения для структурирования информации в управленческом учете. И, в-третьих, это критерий оценки целесообразности затрат при исчислении налога на прибыль.

Оценка трудоемкости учетных работ по структурированию информации производится по критерию существенности, принятому исключительно на основе профессионального суждения бухгалтера-специалиста, отвечающего за формирование отчетности. В отечественной учетной практике нормативно рекомендуется критерий существенности, равный пяти процентам. Кодекс об административных правонарушениях относит к существенным искажениям, караемым штрафом, суммы, превышающие десять процентов к соответствующему итогу. Как видно, разбег существенных значений достаточно широк. Что же касается пояснений к отчетности, то их состав вообще ограничивается критериями существенности, установленными исключительно бухгалтером.

По второму аспекту реализации принципа рациональности, анализ может происходить по следующим направлениям. Чтобы установить, какие бизнес-процессы являются наиболее оптимальными по временным, трудовым, материальным затратам, применяется один из методов анализа – моделирование деятельности компании. Построение ее функциональной и информационной моделей позволяет взглянуть на нее "со стороны" и оценить ее рациональность. В процессе такого анализа может быть выявлено:

- дублирование функций разными исполнителями;
- отсутствие контроля за процессом, происходящим на рабочем месте, или наоборот, – прохождение излишних этапов контроля;
- наличие лишних звеньев, например, не востребованных документов, отчетов, не уча-

ствующих в дальнейшем процессе либо повторяющих уже имеющуюся информацию;

- неэффективность работы исполнителей вследствие недостаточной загрузки либо низкой квалификации;
- нарушение методологии учета;
- логические ошибки во внутрифирменной отчетности;
- несоответствие данных в отчетах разных отделов из-за ошибок в методике их составления;
- нарушение целостности или отсутствие системы планирования и анализа;
- несопоставимость плановых и фактических показателей;
- необоснованные задержки во времени прохождения документов и прочее.

Реализация принципа рациональности в управленческом аспекте позволяет оценить рациональность процедур принятия решений.

Для обеспечения рациональности процедуры принятия решений управленцу необходимо:

- определить сложившийся стиль принятия решений, оценить его логику;
- проследить реальные механизмы подготовки и принятия решений;
- изучить систему оценки принятых решений с точки зрения их последствий, оправдавшихся ожиданий и т.д.;
- проанализировать несколько решений (по крупным сделкам) с позиций процедур их принятия;
- установить, насколько процедуры обоснованы, соответствуют ли схеме разделения обязанностей и полномочий.

Для лучшей организации учета по местам формирования затрат и центрам ответственности необходимо также выяснить:

- какие у представителей высшего менеджмента права и как распределена ответственность за принимаемые решения по использованию активов и стратегическим планам;
- какой стиль управления преобладает (авторитарный, кооперативный, смешанный);
- каков процесс принятия решений, то есть какие лица вовлечены в процесс подготовки и принятия решений, какие решения принимает

высшее руководство (ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежегодно, вне четкой периодизации), какие модели принятия решений существуют на каждом уровне управления (описательные, аналитические, имитационные), рассматриваются ли альтернативы, по каким критериям и какими методами осуществляется выбор альтернативы, анализируются ли риски, прогнозируются ли результаты;

- как достигается компромисс между "группами влияния", то есть между теми, кто инициирует решение вопросов (лидеры), и теми, кто тормозит эти решения (оппоненты);

- какие существуют механизмы согласования принимаемых решений;

- насколько формальные процедуры соответствуют реальным, какова доля интуитивных или импровизированных решений (то есть принятия решений без их систематической подготовки);

- проводится ли систематический контроль и анализ последствий принятых решений;

- какая информация и каким образом поступает к лицам, принимающим решения; как она готовится, контролируется, обрабатывается, используется; какие структуры обеспечивают руководство информацией;

- существуют ли определенные требования к предоставляемой информации (жесткие или произвольные формы); зависит ли это от уровня управления и, если зависит, чем это обосновано;

- на каких показателях для каждого уровня управления делается акцент;

- всегда ли соблюдаются установленные требования к системе информационного обеспечения.

Что же касается третьего аспекта реализации принципа рациональности и его применения в налоговом учете, то тут автором установлено следующее. Законодательного объяснения самого термина "рациональность" не существует, и смысл его можно найти только в толковом словаре. Например, словарь С.И. Ожегова трактует слово "рациональный" как "разумно обоснованный, целесообразный". Налоговые инспекторы расшифровывают это так: если предприя-

тие сделало какие-то расходы, без которых оно могло обойтись, – это нерационально.

"Рациональность расходов по возможности нужно подтверждать расчетом экономической выгоды", – подчеркивает Ольга Лапина, советник налоговой службы III ранга. "Допустим, компания списала расходы на ремонт компьютеров. Проверяющие могут сравнить сумму этих расходов со стоимостью новых компьютеров. Если последняя цифра окажется меньше, инспекторы будут считать расходы на ремонт нерациональными" [1].

При этом важно иметь в виду, что тот факт, что расходы нерациональны, должен быть обоснованно доказан. Если же контролирующие органы не приведут никаких существенных аргументов, судьи займут сторону предприятия. Это подтверждает обзор арбитражной практики, в частности, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 января 2004 г. № А56-11407/02.

Для поддержки предприятий в суде целесообразно использовать методы расчета экономической выгоды, применяемые в управленческом учете. Хотя при характеристике объекта и предмета управленческого учета особо акцентируется внимание на том, что его методы законодательно не регламентируются, однако расчеты экономической выгоды и рентабельности, применяемые организацией в оценке экономических решений, как нельзя более точно характеризуют деловую цель бизнеса. Как отмечает Пленум Высшего арбитражного суда в своем постановлении № 53 от 12 октября 2006 года, признание предприятия добросовестным налогоплательщиком и освобождение его от ответственности за совершение налоговых правонарушений в значительной степени ставится в зависимость от эффективности достижения деловых целей.

Стало быть, рекомендацией предприятию в методах расчета экономической выгоды, прежде всего, будут методы управленческого учета в рамках анализа "затраты – объем – прибыль", методы "директ-костинга" в расчете маржинального дохода и ставки покрытия, концепции инвестиционного анализа.

Применительно к расходам на приобретение новых компьютеров в ситуации, приведенной выше, необходимо в качестве дополнительных релевантных затрат учесть недоамортизированную стоимость старого оборудования в сочетании с его техническими характеристиками. При приобретении новых компьютеров предприятию придется учесть в расходах не только сами затраты на приобретение, но и недоамортизированную стоимость старых машин, в то время как при ремонте возможно увеличить срок службы и в единицу времени уменьшить удельные затраты, относимые на себестоимость продукции. Аналогично можно распределить релевантные издержки при принятии решений типа: "производить самим или закупать на стороне". Величина накладных расходов выступает при этом достаточно обоснованным критерием, и ее связь с прибылью и экономической выгодой несомненна.

Распространенной ситуацией является также проблема обоснования плановой продажной цены товаров, в случае, если она изначально не покрывает расходов, предусмотренных в смете. В результате несения таких расходов организация не только не получает прибыль, но и несет балансовый убыток (в соответствии со ст. 50 ГК РФ коммерческая организация создается для получения прибыли), пока суды рассматривают в качестве спорных отдельные убыточные операции. Как правило, расходы по отдельным операциям признаются завышенными и экономически необоснованными, если условия сделки свидетельствуют о недобросовестности организации (постановления Президиума ВАС РФ от 08.02.2005 № 10423/04, ФАС Поволжского округа от 04.11.2003 по делу № А12-8352/02-С42). Однако фискальные органы подвергают

сомнению операцию по реализации товара за 70 рублей продажной цены при калькуляции фактической себестоимости 100 рублей.

Для подтверждения оправданности расходов в организации рекомендуется соблюсти следующий примерный порядок документооборота.

Во-первых, инициатор затрат письменно аргументирует необходимость создания дополнительных затрат. Это оформляется служебной запиской, иным аналогичным документом, в котором описывается производственная (управленческая) проблема и предлагается способ ее решения с обоснованием его рациональности.

Во-вторых, вышестоящее лицо, которому адресована записка, принимает соответствующее решение о целесообразности единолично или после обсуждения коллегиальным органом. Это оформляется наложением резолюции или приказом, протоколом заседания коллегиального органа, иным аналогичным распорядительным документом.

В-третьих, оптимально, если после принятия решения о целесообразности несения затрат будет производиться работа по оптимизации расходов и последующий анализ результатов принятого произведенного мероприятия с привязкой к месту использования в деятельности организации.

Процедуры достаточно трудоемки, однако для потенциально конфликтных расходов лучше оформить их все.

Таким образом, методы управленческого учета могут быть вполне применимы и при разрешении налоговых споров в пользу предприятия.

Список литературы

1. Лапина О.Г. Налог на прибыль в 2006 году. Составим декларацию вместе. – М.: Эксмо, 2006. – С. 44.

В редакцию материал поступил 15.10.07.