

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«ПОЛОЦКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
АССОЦИАЦИЯ СЕРТИФИЦИРОВАННЫХ БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ
КАК МЕХАНИЗМОВ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ**

**Материалы
международной научно-практической конференции
(Полоцк, 2 – 3 июня 2011 года)**

**В двух частях
Часть 2**

**Под общей редакцией
д-ра экон. наук, проф. Д.А. Панкова
канд. экон. наук, доц. С.Г. Вегера**

**Новополоцк
ПГУ
2011**

УДК 657.01.001.895(063)
ББК 65.052.2я431
С56

Редакционная коллегия:

Д.А. Панков, д-р экон. наук, профессор
С.Г. Вегера, канд. экон. наук, доцент
А.Р. Лавриненко, канд. экон. наук, доцент
Е.Б. Малей, канд. экон. наук, доцент
И.И. Сапего, канд. экон. наук, доцент
Н.А. Ходикова, канд. экон. наук, доцент

С56 Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы междунар. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. Ч. 2 / под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 248 с.
ISBN 978-985-531-217-9.

В сборнике материалов конференции рассматриваются современные международные проблемы учета, анализа и контроля, а также раскрываются национальные особенности учетно-аналитической практики организаций Республики Беларусь, Украины, Молдовы, Российской Федерации и Литовской Республики.

Предназначены для научных работников, аспирантов, магистрантов и студентов экономических специальностей вузов, руководителей коммерческих организаций и специалистов.

**УДК 657.01.001.895(063)
ББК 65.052.2я431**

ISBN 978-985-531-217-9 (Ч. 2) © Учреждение образования
ISBN 978-985-531-215-5 «Полоцкий государственный университет», 2011

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ: МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ

SELECTION AND EVALUATION OF TRANSFER PRICING METHODS

M. Novikovas, *doctoral student*
Vilnius university, Vilnius, Lithuania

Introduction

In the process of globalization the role of multinational enterprises in world trade has increased dramatically over the last 20 years. As a consequence the amount of cross-border transactions concluded between related parties exceeded 50 % of all international trade [1, p. 166]. The tax rates and tax accounting principles are different in various countries; therefore, multinational companies often set transfer prices that differ from market prices, i.e. prices which would have been applied by unrelated parties in similar transactions under similar conditions in the open market, in order to minimize the tax burden (profit tax, value added tax, customs, etc.) and obtain other benefits. Due to these reasons governments of most countries agreed that the transactions between related parties should be concluded at market prices, i.e. be in line with arm's length principle, and that the profit earned by related parties from inter-company transactions may be adjusted if these transactions are not concluded at market prices.

In most Eastern and Central European countries the arm's length principle and transfer pricing regulations have been introduced only several years ago; thus, there are very few researches, where the problem of the selection and evaluation of transfer pricing methods is analyzed.

Purpose. The purpose of this paper is to investigate when each of these methods should be applied and what selection criteria should be used.

Transfer pricing methods. In most countries (where the transfer pricing rules are based on OECD Transfer Pricing Guidelines) the following transfer pricing methods should be applied to set arm's length prices:

- comparable uncontrolled price (CUP);
- resale price method (RPM);
- cost plus (C+);
- profit split (PS);
- transactional net margin method (TNNM) [2, p. 53].

The comparable uncontrolled price method compares the price charged for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances. Where it is possible to find comparable uncontrolled transactions, the CUP method is the most direct and reliable way to apply the arm's length principle.

The resale price method begins with the price at which a product that has been purchased from an associated enterprise is resold to an independent enterprise. This

price (the resale price) is then reduced by an appropriate gross margin. RPM may be selected when the associated party which has acquired goods or services from other associated party resells them to unrelated party. In the case when associated party acquires goods or services from third party and resells them to associated party RPM cannot be applied.

Applying the cost plus method arm's length price is established adding an appropriate cost plus mark-up to the taxpayer's costs related to the analyzed transaction. The C+ methods most often applied for service transactions.

Applying the profit split method, profit derived from controlled transaction is distributed among the parties of the transaction in such way how it would be distributed among third parties. It is important to notice, that PS method requires the distribution not of total operating profit of associated parties (group companies), but the profit derived from the particular controlled transactions. PS method can be applied in the cases where:

- the activities of two or more associated parties are very interrelated and it is difficult to evaluate transactions on a separate basis;
- it is impossible to find comparable transaction due to the use of the significant intangible assets by both parties of transaction.

Applying the transactional net margin method, it is considered whether the net margin of the transaction is in line with the arm's length principle. The net margin of transaction – the portion of the net profit of the transaction which should be earned in relation to the specific indicators (costs, sales assets etc.). Usually TNNM is applied to test whether the applied transfer prices were in line with arm's length principle, but not to determine the arm's length prices for the future periods [3, p. 147].

The arm's length principle is based on the comparability of the conditions of controlled and uncontrolled transactions. In order to compare with uncontrollable transaction primarily internal comparables (transactions concluded between tested party and unrelated party) should be considered. In case the internal comparables are available, the CUP method (or RPM, or C+ when CUP could not be applied) should be considered. If internal comparables are not available or in order to test the result received using internal comparables, external comparables (transactions between unrelated parties or independent companies engaged in these transactions) should be used [4, p. 34].

Also, it should be noted, that when selecting pricing method it is important to consider the characteristics of transaction, the reliability of the data available, the degree of similarity between controllable transaction and the selected comparable transactions and other relevant information.

The order of the selection of transfer pricing methods is provided in the picture 1.

Selection of profit level indicators. Applying all the aforementioned transfer pricing methods, except the comparable uncontrolled price method, the arm's length price is determined using the following profit level indicators:

- *Gross profit margin.* This ratio is mostly used for setting the remuneration for distributors which purchase goods from related parties and resale these goods to unrelated parties;

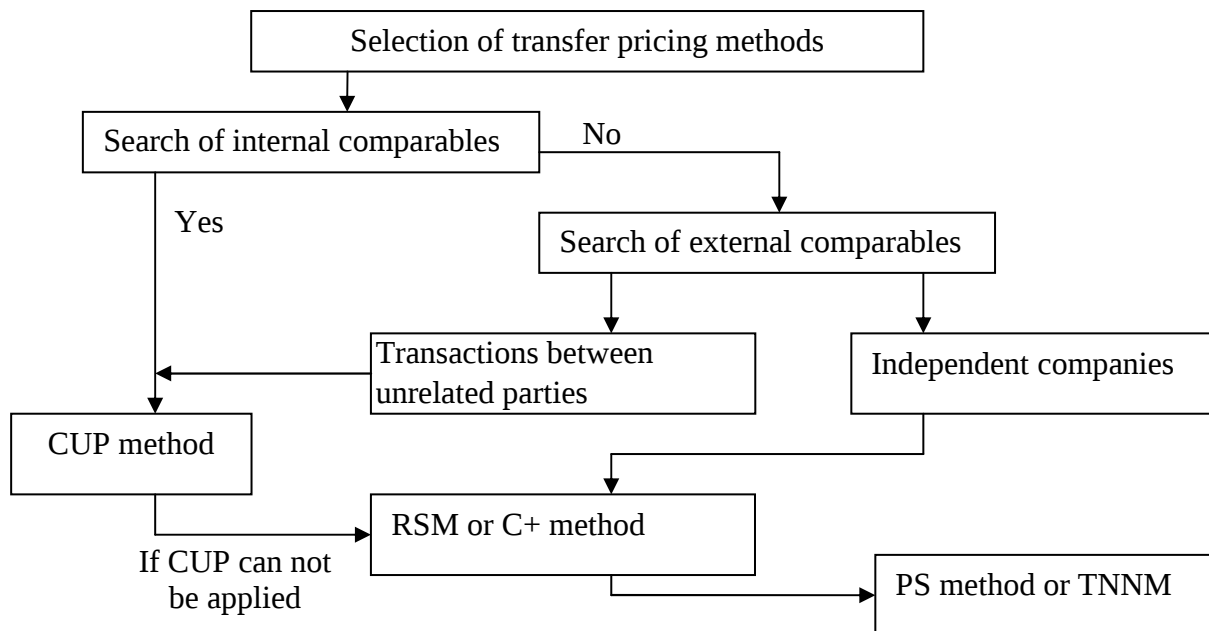
- *Operating profit margin*. This ratio is used applying the transaction net margin method;

- *Mark up on costs of goods sold*. This ratio is calculated applying the cost plus method and mostly used to set the arm's length remuneration for fully fledged manufacturers and service providers;

- *Mark up on operating costs*. This ratio is calculated applying the cost plus method as well, however, the mark up on total costs is used for limited risk distributors and sales agents, contract manufactures, etc.;

- *Return on assets*. This ratio is applied for companies which employ material assets in the transactions with related parties;

- *Berry ratio* – is the ratio of gross profit to operating costs. This ratio is applied for service providers and distributors [5, p. 84].



The order of selection of transfer pricing methods

Source: created by author

The choice of the profit level indicator is usually depends on the activity the transaction party is engaged in, the type of inter-company transaction, the distribution of functions, risks and assets between transaction parties, the availability of information, etc.

Conclusions

In most European countries when choosing the best transfer pricing method to set the arm's length price, the available methods should be considered in the following order:

- 1) comparable uncontrolled price method;
- 2) resale price or cost plus method;
- 3) profit split or transactional net margin method.

Applying all the aforementioned transfer pricing methods, except the comparable uncontrolled price method, the arm's length price is determined using the following profit level indicators: gross profit margin, operating profit margin, mark up on costs of goods sold, mark up on operating costs, return on assets, Berry ratio.

REFERENCE

1. Hyde, C.E., Choe, C. (2005). *Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices*. Journal of Economics & Management Strategy Nr. 14, P. 165 – 186.
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – Paris: 2001. – 268 p. – ISBN 926418628X.
3. Transfer Pricing Specialists Training (Lev. 2). PricewaterhouseCoopers. – Dublin, 2005, 234 p.
4. Rolfe, C. International Transfer Pricing 2004/2005 / C. Rolfe. – London: 2004. – 552 p.
5. Poskaite, D. Application of profit level indicators in transfer pricing / D. Poskaite, M. Novikovas // Ekonomika. – 2006. – No. 76.

NATIONAL (STATE'S) ASSETS: METHODOLOGICAL ASPECTS OF ITS VALUATION IN LITHUANIA

E. Ragauskiene, *doctoral student*
Vilnius University, Vilnius, Lithuania

Introduction. The national assets provide the basis for state's existence, social and economic development. State's asset accounting, management-organizational module and its utilization efficiency create premises for effective development in the majority of state's strategic fields and successful servicing of private and public national interests. The real value of state's assets is important for state's political, economic and social development processes, effective management of remaining and newly created national assets, improvement of asset management module, search for intelligent, sound and effective solutions, which would ensure the utilization efficiency and growth of state's assets.

1. Historical development of national assets' valuation and perception. The historical development reflects the period of more than three hundred years of searching, arguing, discovering and discussing the best and more precise way to reflect, measure, express and utilize for various needs available national, state, social assets. Scientists, economists, statisticians, politicians form all countries without exception, dedicated plethora of effort and attention while describing national assets and their valuation issues in all of the research stages of the national assets' development, starting with XVII century. The outcome is the System of National Accounts (SNA), which determines the market value of national assets; it is one of the most famous achievements of XX century in application of social science. International association for researching problems related to national revenue and assets was established in 1947. Its main aims

were to formulate a suitable definition of national assets, render and improve proposals related to estimation of national assets. Countries of European Union, after plethora of researches and valuation, eventually agreed on national asset classification and valuation methodology.

Theoretical and empirical generalizations, regarding national and state assets' accounting, estimation of the real value and management topics are regularly prepared by Lithuanian academic society from 1996 [1 – 3]. Nevertheless, methodological and political problems remain.

2. Practice of estimating Lithuanian national (State's) assets. First attempts are dated 1988 – 1989. These attempts are characterized by statistical methodology typical for many decades, limited possibilities of statisticians and possibly the level of competence. The causes are objective and subjective. Generally, the indicators of national assets were related to balance indicators of economic structural units. Accounting and statistical reports, inventories and revaluations, indexing and other data, which could not been used as the basis for determining the real asset value, were used as information sources.

Department of statistics has prepared a detailed statements "National Assets of Lithuania" [4] for the first time in 1997 and 1998, where they introduced new asset classification according to SNA. The asset was separated into two main components: non-financial assets (which could be divided into produced and non-produced assets) and financial. The main share of non-financial asset (89 %) is composed of state's tangible fixed assets. The value of the assets was presented using various indicators. Nevertheless, the criteria and valuation for determining the components of national assets' value were based on the same calculation methods as balance sheet value, which is unrelated to market value based asset valuation principles. Statisticians admitted that accounted assets do not represent the totality of national assets, and Lithuanian statistics covers only part (undoubtedly the larger part) of national assets. Therefore, estimation of national assets were no longer carried out, nevertheless, accounting of state's assets undoubtedly remained, despite of remaining accounting issues.

Incomplete, fragmented and reluctantly supervised statistics related to national (State's) assets, can be explained through the multi-aspect perception of assets (economic, social, ecological and other aspects) [5], methodological and methodology issues, subjective value estimation and most importantly, perception of national (State's) assets as a totality of accumulated items (economic values), without answering the question, how do the assets at hand function and how effectively they are exploited.

3. Understanding nation's disposition of assets and their value is one of the most important conditions for effective management of country's assets. Proper asset accounting does not guaranty effective asset management. Nevertheless, national assets' accounting system should show the quantity and value of assets. Firstly, the inventory audit must be performed on state's assets, the purpose of the assets must be determined and proper asset managers must be appointed, who would incorporate assets into their accounting, register it, if mandatory legal registration is not performed and legalize the use of national assets. There is a paradoxical situation in economic

valuation or assets, real value is determined for separate asset elements, however the overall asset valuation is usually ambiguous, problematical and debatable. Mortgage and loan providers mention this while using perception of liquidity, economists (asset valuers) see market value determination issues, financial accounting specialists, based on standards [6; 7], strive to determine the real value. Rather specific asset valuation methods are used to determine the provisory value of natural resources, the tax rate determination principle for national natural resources is used. Land value is determined in Centre of Registers using massive valuation method, nevertheless not all of the national land is registered in real estate Register (only 28 % were in 2009), and therefore, the value can be determined only partial using above mentioned method. Economic utility of forests “after capitalization of preliminary calculated yearly utilization value of Lithuanian forests”, it would be four times greater than forests’ valuation according to the timber in Lithuanian national (State’s) asset statistics [8].

Conclusively, the valuation of national (State’s) assets cannot be a selfcorrecting action. The number in which asset size is expressed reflects a particular scope and structure of the asset during certain time and conditions. However, usually it only partially reflects the real value of the asset. Therefore, it is more important to know the utilization efficiency of the asset while answering a question regarding the assets owned by the state, rather that to determine the number itself.

4. Observed and positive steps of Lithuanian statisticians while implementing SNA. Valuation of national (State’s) asset became an integrated part of macroeconomic indicators. In the system of macroeconomic statistics, which balances all economic processes in the country and connections between economic indicators of all institutional sectors and their movement on national, state and separate economic sectors, the size of remaining and utilized assets, its change and utilization efficiency becomes comparable on national and international scale, since SNA is an economic accounting system, implemented on the world-wide scale, with unified methodology and possibility for data comparison of any given country. The history of Lithuanian national (State’s) asset valuation is rather short, nevertheless, we can proclaim that the methodological and organizational basis for asset valuation, SNA, were established in the country and after admission to European Union it was adapted to the European system of accounts.

Lithuanian department of statistics performs a statistical research on state and municipalities’ assets according to “the statistical research methodology of state and municipalities’ assets” [9]. The aim of the methodology is to present the information related to the research organization, calculate statistical indicators, prepare and publish statistical information. Methodology describes the aim of the research, legal acts, which regulate it, main concepts used, sources of statistical data, its collection and processing methods, used classification, valuation of statistical indicators, preparation procedures of yearly reports on assets owned by the state and statistical information, presentation of obtained results to the consumers. Methodology is edited in respect to the remarks from the National Audit Office of Lithuania on yearly reports regarding State’s owned

assets. Yearly National Audit Office of Lithuania indicates in their conclusions regarding the reports that the State's asset accounting and financial reporting system are not yet integrated; part of the assets are not included into the accounting; the value of some assets showed in accounting and financial reports does not correspond to the real value of the assets; some of the State owned assets do not undergo reliable valuation nor in quantitative neither in value terms, and some of the assets are valued only using the expression in kind (state land foundation, discovered minerals. etc.).

Conclusions. The issues raised in the article could be resolved using the following suggestions:

1) While implementing a centralized management strategy, State's assets should be managed strategically according to the principles of social benefits, utilization effectiveness, rational and public laws [10];

2) information search system, which would ensure the publication and accumulation of information about State's assets should be implemented;

3) optimal institutional structure for State's real estate should be created and legalized;

4) centralized management module for State's real estate, based on realization of rent principle should be created;

5) control system for management, valuation and effective utilization of State's assets should be introduced;

6) accounting experiences of foreign countries in State's asset accounting and effective utilization should be used, while taking into account national peculiarities.

REFERENCE

1. Marčinskas A., Galinienė B., Žvinklys J. (1996). Lietuvos turtas: būklė ir naudojimo efektyvumas. // Šalies turtas ekonominėje politikoje. Tarptautinės konferencijos (1996 m. liepos 10 – 11 d.) medžiaga. Vilnius, p. 14 – 20.
2. Galinienė B., Marčinskas A., Martinavičius J., Valkauskas R. (2004). Statistika nacionalinio turto valdymo strategijos formavime. // Efektyvios turto vadybos link. Konferencijos (2004 m. spalio 7 – 8 d.) medžiaga. Vilnius: LTVA, p. 14 – 22.
3. Galinienė B., Stankauskienė R. (2007). Lietuvos valstybės turto valdymas ir jo efektyvumo dindimas. // Lietuvos turto vertintojai – paslaugų paletė ir kontaktų mugė. // Mokslinės – praktinės konferencijos (2007 m. rugsėjo 27 d.) medžiaga. Vilnius: LTVA, p. 20 – 26.
4. Lietuvos nacionalinis turtas. (1997, 1998). Vilnius: Statistikos departamentas.
5. Jeroen C.J., van den Bergh M. (2001). Ecological Economics: Themes, Approaches and Differences with Environmental Economics. *Regional Environmental Change*, 2 (1), p. 13 – 23.
6. International valuation standards (2007). IVSC, London.
7. Tarptautiniai apskaitos standartai (2000). Vilnius: AATVI.
8. Mizaras S. (2006). Lietuvos miškų metinės naudos bendroji ekonominė vertė // *Miškininkystė*, Nr. 2 (60), p. 27 – 34.
9. Valstybės ir savivaldybių turto statistinio tyrimo metodika. Patvirtinta Statistikos departamento 2007 m. birželio 14 d. Įsakymu Nr. DĮ – 150.
10. Centralizuoto valstybės turto valdymo 2009 – 2016 metų strategija. Patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. lapkričio 25 d. nutarimu Nr. 1579.

REVENUE ACCOUNTING PROCESS IN LITHUANIA

R. Subačienė, *assoc. prof.*; **D. Raziūnienė**
Vilnius University, Vilnius, Lithuania

Introduction

One of the key economic categories, which denote a company's performance, and is used in business success process assessment is income category. Revenue accounting is regulated by legislative acts as well as general principles and methods of accounting, application of which has influence on the conclusive revenue amount as well as their representation in the accounting records. The methods and techniques of revenue accounting are also presented in coursebooks and textbooks used in high education institutions. The current article deals with representation of the revenue accounting process, presented in Lithuanian coursebooks.

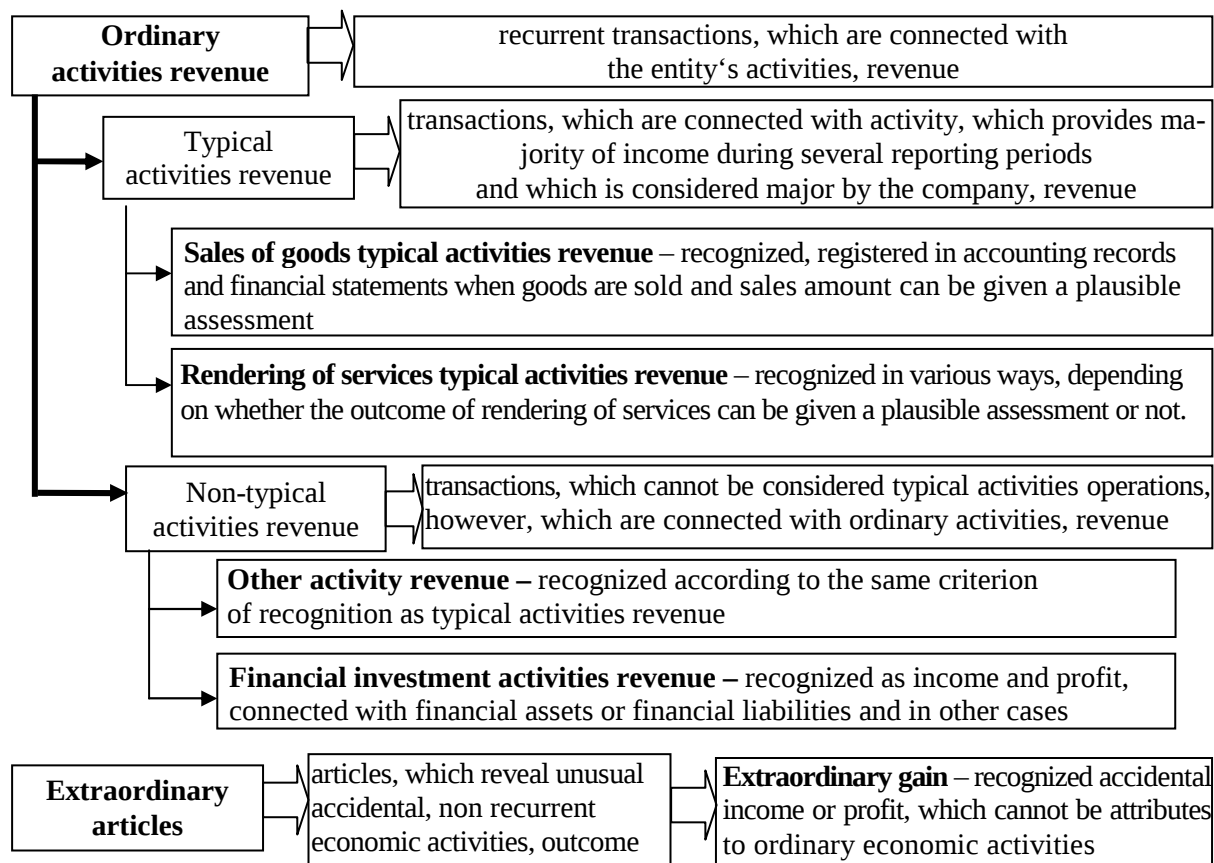
The object of the research is representation of the revenue accounting process presented in coursebooks and textbooks, issued in the period of 2004 – 2010 in Lithuania.

The methods of the research are the following: analysis of reference sources, systemizing of information and summarizing.

Description of revenue and their types. Business Accounting Standard (BAS) 10 *Revenue* regulates revenue accounting in Lithuania. The standard denotes that revenue is considered as gross inflow of economic benefits arising from utilization, sales, transfer of assets, increase of their value or decrease of liabilities during the reporting period, when equity, except for additional contributions from shareholders, increases as a result [1]. A similar definition of revenue is included into International Accounting Standard (IAS) 18 *Revenue*. It states that revenue is the gross inflow of economic benefits, arising from the ordinary operating activities of an entity, when equity, except for additional contributions from shareholders, increases as a result. The standard also notes that the revenue includes only gross inflow of economic benefits received and receivables of the entity. The third party collected amounts, such as sales, goods and services fees and value added tax are not economic benefits of the entity, and thus do not increase equity of the entity [2]. Revenue is collected from various activities in Lithuania; moreover, they are divided into several types in the profit (loss) statement, as presented in Object.

System of representation of revenue accounting process. Usually the process of acknowledgement of an object starts with denoting of its essence and attribution of certain types. Revenue accounting makes no exception in this case. The begging of acknowledgement of this sector of accounting is connected with definition of revenue and analysis of principles of recognition. Another stage reveals evaluation of revenue amount and peculiarities of accounting of different types of revenue. Period of representation of revenue in accounting books, which is concluded at typical accounting correspondence and self-control issues in Lithuanian coursebooks, is no less significant.

The analysis of revenue accounting process was performed and is presented in Table, which was compiled having in mind distribution of information on revenue accounting as a separate chapter, subchapters and paragraphs and also having assessed the investigation of the issues within the revenue accounting topic.



Classification of revenue (Compiled by the authors, according to [1])

Representation of revenue accounting process in coursebooks and textbooks

Issues, which reveal revenue accounting process	Definition of revenue	Recognition of revenue	Types of revenue	Revenue amount assessment	Sales of goods revenue	Rendering of services revenue	Sales by installment, mediation	Representation of revenue in financial statements	Typical accounting correspondence	Self-control issues and/or tests
Title of the reference material										
Financial Accounting Theory and Practice (chief editor V. Lakis, 2009) [3]	+	+	+					+	+	+
Accounting for Managers (Bukevičius J. et al., 2009) [4]		+						+	+	
Accounting Information System (Domeika, P., 2008) [5]								+		
Accounting (Gudaitienė O., 2005) [6]				+	+	+	+		+	
Financial Accounting (Kanapickienė R., Rudžionienė K., Jefimovas B., 2008) [7]	+	+	+	+				+	+	
Basics of Accounting (Jefimovas, B., 2008) [8]	+	+	+	+					+	+
Elements of Accounting (Ivanauskienė A., 2004) [9]	+	+	+						+	+

Compiled by the authors.

Having analyzed the methods of revenue accounting presented in the coursebooks, the authors would suggest it would be purposeful to provide issues of revenue accounting organization in a separate chapter of a coursebook, textbook or another reference material. Having analyzed theoretical peculiarities of revenue accounting process, it is also important to represent them by typical accounting correspondence and to include practical tasks and their solutions, self-control issues and/or multiple choice variants at the end of the topic.

Conclusions

During the recent years a number of coursebooks, monographs and textbooks on accounting process have been issued. The questions of revenue accounting in the analyzed references have been addressed in a traditional way, based on methods included in business accounting standards, i. e. definition of revenue, their classification, principles of recognition and several examples of practical cases of analysis are included. It must be emphasized that most of the authors deal with revenue accounting concurrently with the topic of costs. In general the latest accounting coursebooks are focusing on broad investigation of the topic, whereas questions, tasks, self-control issues receive laconic and sometimes only fragmental coverage.

In order to present information on revenue accounting process in a systematic and proper manner and to assist students in comprehending the theoretical aspects, this sector of accounting has to cover such questions as: definition of revenue, recognition of revenue, types of revenue, revenue amount assessment, sales of goods revenue, rendering of services revenue, sales by installment, mediation, representation of revenue in financial statements; they should be illustrated by practical examples analysis. Also self-control questions and/or tests should be included at the end of the chapter on revenue accounting process and answers should be provided at the end of the textbook.

REFERENCE

1. 10 BAS *Revenue* Internet access: <http://www.aat.lt/index.php?id=14> [as of date 2011-01-14].
2. 18 IAS *Revenue* – International Financial Reporting Standards 2007, International Financial Reporting Standards Committee Foundation, 2007.
3. Finansinės apskaitos teorija ir praktika (Financial Accounting Theory and Practice). Chief editor V. Lakis. (2009) Textbook. Vilnius: Vilnius University publishing house. 379 p.
4. Bukevičius J., Burkšaitienė D., Paliulis N. K., Žaptorius J. (2009) Apskaita vadybininkams (Accounting for Managers), Textbook. Vilnius: VGTU publishing house *Technika*. 318 p.
5. Domeika P. (2008) Apskaitos informacinė sistema (Accounting Information System), Monograph. Kaunas: VšĮ *Spalvų kraitė*. 240 p.
6. Gudaitienė O. (2005) Būhalterinė apskaita (Accounting), Vilnius: Ciklonas, 205 p.
7. Kanapickienė R., Rudžionienė K., Jefimovas B. (2008) Finansinė apskaita (Financial Accounting). Vilnius: Vilnius University publishing house. 314 p.
8. Jefimovas B. (2008) Apskaitos pagrindai (Basics of Accounting). Textbook. Kaunas University of Technology, Publishing house *Technologija*. 610 pages.
9. Ivanauskienė A. (2004) Būhalterinės apskaitos pradmenys (Elements of Accounting). Vilnius: TEV. 317 p.

REFORM OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING IN LITHUANIA: ASSUMPTIONS AND PROBLEMS

R. Subačienė, *assoc. prof.*; **R. Budrionytė**
Vilnius University, Vilnius Lithuania

Introduction

An research of public sector bookkeeping and financial accounting, commissioned by the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania and carried out in 2004 – 2005 has revealed that bookkeeping system of the public sector in the Republic of Lithuania is not integral and has a number of drawbacks, thus it does not perform its main function, which is to provide a proper representation of an entity's financial status, activity results and cash flow, which had direct influence on decisions adopted by the users of this information. The above induced the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania to initiate a reform of public sector accounting. The current article deals with assumptions of the reform of public sector accounting in Lithuania and the problems of the implementation of the reform.

The purpose of the research is to assess assumptions and problems of the reform of public sector accounting in Lithuania.

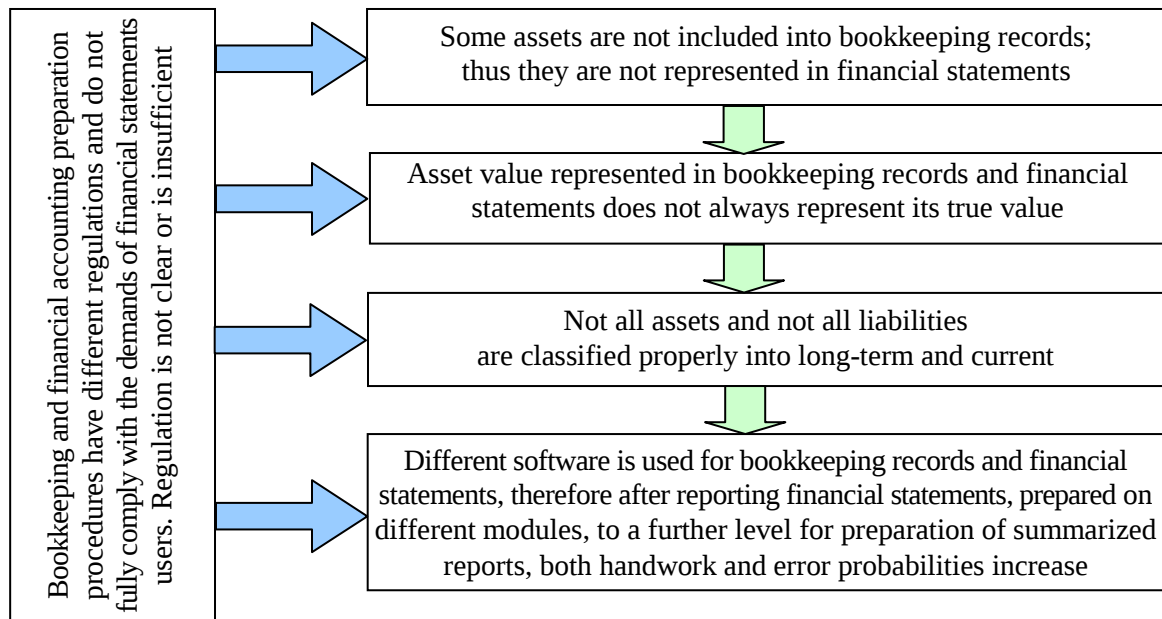
The methods of the research are the following: analysis of reference sources, systemizing of information and summarizing.

Assumptions of the reform of public sector accounting. A demand and proceedings of a number of reforms, which have taken place in Lithuanian economics in recent decades, were influenced by a complex of political and economic reasons; its elements can be divided into groups of political, social, economic and institutional factors [1]. The reform of public sector accounting makes no exception; it's imperative was structured by impact of the above mentioned factors, which outlined absence of a system of shaping proper accounting information of public sector entities and drawbacks of efficient administering. Efficient administering of public sector is a topical issue for every country, which is being dealt with in both theoretical and practical level. However, efficiency is acknowledged as a rather wide concept which is applied in various fields and implementation of which is based on optimal solutions applied according to a specific situation [2].

A number of legislative acts regulate activities of public sector entities in Lithuania; however, regulation of accounting in public sector received far less attention prior to the reform, especially if compared to regulation of accounting in private sector in the Republic of Lithuania [3]. Improper regulating of public sector entities accounting, insufficiency of received public sector accounting information and its inefficient utilization have naturally shaped the assumptions for the reform of public sector accounting.

It was as early as 2004 – 2005 when before the accounting reform the Ministry of Finance thoroughly analyzed its demand and possibilities of its proceedings, the research of public sector bookkeeping and financial accounting has outlined the problem

of absence of public sector entities accounting system integrity as well as other equally important drawbacks, represented in Object 1.

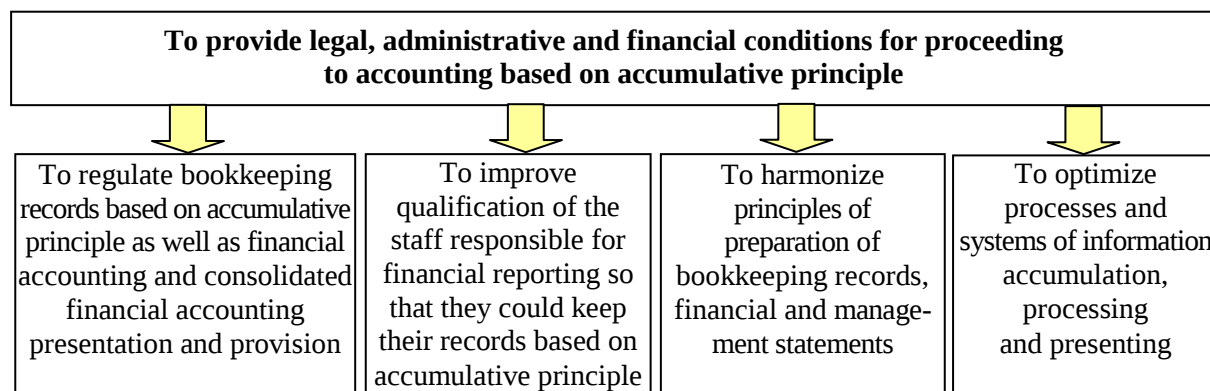


Object 1. Drawbacks of public sector bookkeeping and financial statements system [4]

The absence of public sector entities accounting system integrity, detected in the research, was influenced by different regulation and different application of bookkeeping principles, i.e.: profit oriented entities of public sector (for example, state and municipal companies) and non-profit oriented entities of public sector (for example, public institutions), except for budget institutions, had applied accumulative principle of bookkeeping; budget institutions had applied modified cash principle; bookkeeping in state social insurance fund board had been based on accumulative principle whereas financial statements had been prepared according to the International Accounting Standards; accounting in Central Bank of the Republic of Lithuania had been carried out according to accumulative principle, whereas its financial statements had been prepared based on European Central Bank guidelines which are provided for the central banks which take part in the European central banks system [4].

In order to tackle with absence of an integral bookkeeping system, mentioned in the research, as well as other revealed drawbacks, the Ministry of Finance initiated the reform of public sector, which enhances the state, municipal and budget institutions as well as health care public institutions under their control, also state social care, tax and other resource funds, accounting and financial statements system [5]. The purpose of the reform is to proceed to bookkeeping based on accumulative principle in public sector and also to reform public sector bookkeeping system in order to accomplish trustworthy and objective information, which is necessary for adopting management and other economic decisions. It should assist to have more efficient management of state resources in all management levels and to have more transparent their utilization in the future, as only properly prepared financial statements assist in analyzing and assessing an entity's activities, controlling, revealing drawbacks and foreseeing measures to

tackle them. The purpose and the objectives of the reform of public sector accounting are presented in Object 2.



Object 2. The purpose and the objectives of the reform of public sector accounting [4]

Implementation of the reform of public sector accounting would influence presentation of information, presented in financial statements, based on accumulative principle and revealing true and proper financial status of an entity, activity results and cash flow to users of the information. Thorough representation of assets and liabilities would enable assessment of funds to be dedicated for usability of the assets to be maintained, and liabilities to be implemented. Financial statements would also reveal the sources (own or borrowed) of state activity financed, they would assist to provide thorough and objective information, which would enable budget institutions to be assessed not according to their ability to control expenditures but according to efficiency of their activity (whether results are achieved in the most economical way), they would provide conditions to plan resources and their distribution in a more rational manner and to assist in assessment of management of working capital efficiency [4].

Proceedings and problems of implementation of the reform of public sector accounting. The law on public sector accounting in the Republic of Lithuania came into force on 1 January 2008, the law defined financial accounting and responsibilities for budget accomplishment of public sector entities, composition of financial sets, requirements for their development and responsibility for the preparation of the financial statements set as well as their representation [5], according to which public sector entities prepare, submit and announce sets of financial statements of years 2010 and later. From December 2007 till December 2008 all 26 public sector accounting and financial statements standards, which denote separate areas of accounting systems, have been approved and publicized. However during implementation of the reform from the end of 2009 till the beginning of 2010 all the standards with no exception were revised and amended due to drawbacks and inaccuracies. In order to enhance the implementation of the reform, an obligatory chart of accounts for the public sector entities has been announced, manuals for bookkeeping of various types of public sector entities (budget institutions, treasury, resources fund and others) have been prepared at the end of 2008; and in mid-2009 an inventory for transfer of account books remainder into the accounts of the chart of accounts was prepared.

However, even such comprehensive regulation of the reform implementation has imposed certain problems. Firstly, transfer to accumulative principle increased the costs for development, implementation and maintenance of accounting information system, as public sector entities had to: develop new accounting politics and procedures for preparation of financial statements; revise current or purchase new software for computer accounting; and improve qualification of the staff responsible for financial reporting. The reform of public sector accounting includes several periods for reporting, and it raises problems for assessment and comparison of information during the period of transition as well as brings necessity of double accounting during this period.

Conclusions

Reform of public sector accounting in Lithuania was started following a thorough research. The purpose of the reform is to modify the system of public sector entities accounting in such a way that it would select, systemize and summarize accounting information, which would reveal an entity's financial status in a proper manner; would provide conditions for a more effective management of state resources and more transparent their usage in all management levels in a proper manner.

During the implementation of the reform, additional costs are inevitable, also problems of assimilating new provisions and installing them in accounting information system, financial statements data comparison during the transition period as well as other problems are encountered. However, the implementation of public sector reform provides additional possibilities of information utilization and its effective management.

REFERENCE

1. Backūnaitė E. Administracinių reformų viešajame sektoriuje raida: konvergencijos ir divergencijos paieškos (Development of administrative reforms of public sector: searching for convergence and divergence) // Viešojo politika ir administravimas (Public policy and administration) 2006. Nr. 18. P. 17 – 25.
2. Skietrys E., Raipa A., Bartkus E.V. Dimensions of the Efficiency of Public – Private Partnership // Engineering economics. 2008. No 3 (58), The economic conditions of enterprise functioning. P. 45 – 50.
3. Rudžionienė K. Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai viešojo ir privataus sektoriaus apskaitoje (Evaluation of financial statement elements in Lithuanian public and private sector accounting) // Ekonomika ir vadyba (Economics and management). 2009. 2(15). P. 227 – 236.
4. The Government of the Republic of Lithuania, Resolution # 718 of 29 June 2005 «On the Conceptual Framework of the Public Sector Accounting and Financial Reporting System Reform and the Formation of a Commission for the Coordination and Monitoring of the Reform». Internet access: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=258812&p_query=&p_tr2= (as of date 2011-02-28).
5. The Law on Public Sector Accounting. Internet access: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=374759&p_query=&p_tr2= (as of date 2011-02-27)
6. Reform of public sector accounting. Internet access: http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_l_id=PUB.1.81 (as of date 2011-02-25).

К ВОПРОСУ О КАТЕГОРИИ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Е.Б. Абдалова, канд. экон. наук, доцент

*ФГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет
экономики и финансов», г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Применение оценки к конкретному учетному объекту в теории и практике реализуется через использование различных видов стоимости. Оценка как совокупность различных стоимостей позволяет пользователям обосновывать свой выбор при решении теоретических и практических задач. Стоимость представляет собой расчетную величину, выраженную суммой денег, эквивалентной определенному объекту учета в конкретный момент времени при определенных условиях. Через категорию стоимости в бухгалтерском учете реализуется такое свойство учетной информации, как полезность.

Рассмотрим модели оценки основных средств, принимая во внимание существование множественности видов стоимости (оценки) основных средств в нормативной и экономической литературе, таких как первоначальная, восстановительная, балансовая, остаточная, страховая, ликвидационная, налогооблагаемая и другие. При построении моделей оценки учтем требования, установленные законодательными и нормативными актами России в области бухгалтерского и налогового учета, а также международных стандартов финансовой отчетности как на этапе признания объектов основных средств, так и последующей их оценки, связанной с использованием объекта.

Российская система нормативного регулирования бухгалтерского учета (Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н с последующими изменениями и дополнениями) предписывает использование следующих видов стоимости для оценки основных средств:

- на этапе признания объекта определяется его первоначальная (фактическая или историческая) стоимость;
- на этапе использования для отражения в балансе рассчитывается остаточная стоимость как разница между первоначальной (восстановительной) и суммой накопленной амортизации.

Допускается изменение их первоначальной стоимости в следующих случаях: во-первых, в результате проведения переоценки основных средств формируется восстановительная стоимость; во-вторых, в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации.

В налоговом учете России (Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25. Налог на прибыль организации) объекты основных средств оцениваются следующими способами:

- при признании формируется первоначальная стоимость;

- в ходе использования объектов расчетным путем определяется остаточная стоимость как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью, суммой амортизационной премии (если она была применена к объекту основных средств) и суммой накопленной амортизации.

Изменение их первоначальной стоимости допускается в двух случаях:

1) в результате проведения их переоценки (учитываются результаты переоценки, проведенной до 1 января 2002 года (включительно)), что приводит к возникновению новой категории стоимости – восстановительной стоимости;

2) в результате их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации.

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS 16 «Недвижимость, здания и оборудование») предписывают более широкий диапазон видов стоимости для оценок объектов основных средств. При признании объекта он должен быть оценен по себестоимости, которая соответствует понятию «первоначальная стоимость». Для целей начисления амортизации рассчитывается амортизируемая стоимость как разница между себестоимостью и ликвидационной стоимостью объекта. В отчетности объекты основных средств отражаются по балансовой стоимости, которая рассчитывается как разница между амортизируемой стоимостью, накопленной амортизацией, и накопленным убытком от обесценения. Балансовая стоимость объекта основных средств определяется либо затратами на его приобретение за минусом амортизации, либо суммой средств, которая может быть получена организацией от продажи или использования данного объекта. Если оценка объекта на базе затрат оказывается выше оценки на базе ценности, можно считать, что имеет место обесценение объекта актива, организация должна откорректировать балансовую стоимость объекта, используя ценностную базу оценки, и признать в отчете о прибылях и убытках убыток от обесценения актива. Оценка после признания объекта основных средств может приводить как к изменению себестоимости основных средств, так и к ее сохранению. Если организация выбирает модель учета по себестоимости для последующей оценки основных средств, то первоначальная ее величина остается без изменений. Если организация выбирает в качестве последующей модели оценки основных средств модель переоценки, то возникает новая категория стоимости, которую называют переоцененной величиной по справедливой стоимости. Организация может провести усовершенствование объекта основных средств, которое обеспечит рост экономических выгод в будущем, в этом случае допускается изменение их себестоимости (переоцененной) стоимости.

Анализ вышеприведенных моделей оценки основных средств позволяет сделать вывод о том, что изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в результате, во-первых, проведения их переоценки, во-вторых, достройки, дооборудования, технического перевооружения, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации.

В теории и на практике существует некая двоякая трактовка изменения первоначальной стоимости, а именно, если организация изменяет первоначаль-

ную стоимость объекта основных средств в результате их переоценки и при этом первоначальные характеристики объекта остаются без изменений, то возникает новая категория стоимости, называемая восстановительной, или переоцененной. Если организация производит достройку, дооборудование, техническое перевооружение, реконструкцию и частичную ликвидацию объекта, то изменяется не только первоначальная стоимость этого объекта, но изменяются и его первоначальные характеристики, определяющие получение экономических выгод от его использования. При этом определение стоимости остается прежним, и ее также продолжают называть первоначальной или восстановительной, если этот объект ранее был переоценен.

Исходя из того, что в результате действий организации, направленных на реконструкцию, модернизацию и частичную ликвидацию объекта основных средств, возникает новая по своему экономическому содержанию категория стоимости, отличная от первоначальной и восстановительной. Предлагаем назвать ее «преобразованная стоимость».

Таким образом, *под «преобразованной стоимостью» необходимо понимать стоимость объектов основных средств, полученную в результате их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации.* Данное определение дано в контексте норм Российского бухгалтерского учета.

Применение «Преобразованной стоимости» возможно как в бухгалтерском, так и налоговом учете России с целью приведения названия стоимости в соответствие с ее экономическим содержанием. Это основывается на нормах Налогового кодекса России. Кодекс предписывает изменять первоначальную стоимость основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации объекта основных средств, так же как и в бухгалтерском учете, но возникающая при этом новая по своему экономическому содержанию стоимость продолжает называться первоначальной стоимостью.

Необходимо подчеркнуть, что вновь предлагаемое название стоимости основных средств, измененной в результате последующих затрат, возможно к применению и в международных стандартах финансовой отчетности. В соответствии с нормами МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование», допускается увеличение себестоимости основных средств в результате их усовершенствований, обеспечивающих рост экономических выгод, но вновь созданная стоимость также продолжает именоваться как себестоимость, или переоцененная стоимость, если к этому объекту применена модель переоценки. Следовательно, стоимость основных средств, которая изменилась в результате затрат, обеспечивших рост экономических выгод, можно назвать «Преобразованной стоимостью».

Для международных стандартов финансовой отчетности определение «преобразованная стоимость» будет следующим: *это измененная себестоимость (переоцененная стоимость), полученная в результате усовершенствований объекта основных средств, обеспечивающих рост экономических выгод.*

НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО – ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

О.П. Алешкевич, канд. экон. наук

УО «Белорусский государственный экономический университет»,

г. Минск, Республика Беларусь

Незавершенное производство возникает вследствие того, что осуществление производственных затрат и выпуск продукции не совпадают по времени. Затраты ресурсов на производство представляют собой первую фазу их потребления, а конечным результатом производственного технологического процесса является себестоимость выпущенной продукции. Поэтому важным методологическим приемом калькуляции является обоснование момента разграничения затрат по временным периодам. Необходимо определить затраты, приходящиеся на выпущенную (готовую) продукцию и формирующие себестоимость продукции последующих выпусков. Поэтому незавершенное производство является специфическим объектом бухгалтерского учета.

Действующий порядок учета затрат в основном производстве в разрезе калькуляционных статей затрат и определение стоимости незавершенного производства только по материальным затратам путем проведения инвентаризации остатков материалов не согласуются между собой. Оценка незавершенного производства в деревообработке является заниженной на сумму таких затрат, как заработная плата и отчисления на социальные нужды, управленческие и прочие расходы. На сумму этих затрат увеличивается себестоимость выпускаемой (готовой) продукции, что приводит к недостоверному формированию расходов отчетного периода. Для устранения указанного недостатка действующего порядка оценки незавершенного производства необходимо оценить его в разрезе калькуляционных статей затрат, которые предусмотрены для отражения затрат основного производства и калькулирования себестоимости готовой продукции. Исключение составят статьи «Потери от брака» и «Расходы на подготовку и освоение производства». В связи с тем, что в деревообработке используется полуфабрикатный вариант учета затрат, в номенклатуру статей затрат необходимо также включить статью «Полуфабрикаты собственного производства», которая отражает стоимость изготовленных заготовок (щиты, брус и др.) в других цехах.

Распределять затраты между готовой продукцией и незавершенным производством в разрезе конкретных статей рекомендуется пропорционально степени (или проценту) готовности остатков незавершенного производства и его удельному весу в общем количестве производимой продукции. Это соотношение устанавливается исходя из количества отпущенного в производство основного сырья (пиломатериалов), полученной готовой продукции (щита) и нормы расхода исходного сырья на единицу готовой продукции. В результате при определении себестоимости готовой продукции будет выделена та часть произведенных затрат на производство, которая будет соотнесена с завершением производства.

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ДОХОДНОЙ НЕДВИЖИМОСТИ КАК ЭЛЕМЕНТА ИНВЕСТИЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ

А.А. Анашко

УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь

Разработка теоретико-методологических основ формирования и функционирования социально-ориентированной рыночной экономики, становление которой предполагает интеграцию предприятий в мировое экономическое сообщество, *усиление инвестиционной активности* отечественных организаций, переход на международные стандарты финансовой отчетности, а также формирование достоверной объективной информации о своем имущественном положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности – одно из приоритетных направлений фундаментальных научных исследований Республики Беларусь.

По мере развития рыночных отношений появляется все больше возможностей как для вложения свободных финансовых ресурсов, так и для их привлечения. Разнообразие форм и инструментов инвестирования способствуют формированию инвестиционного рынка в Республике Беларусь, развитие которого является приоритетным направлением экономической политики в целом.

Среди множества объектов инвестирования на сегодняшний день можно выделить две его основные составляющие: финансовые активы и доходные вложения в недвижимость (*инвестиционная недвижимость*). В условиях рыночной экономики недвижимость является одним из важнейших инвестиционных активов, способным приносить постоянный доход. В то же время, приобретая объекты недвижимости, инвесторы предполагают получать два вида доходов:

- доходы от возможной сдачи имущества в аренду;
- прирост стоимости инвестиционной недвижимости со временем.

Действительно, по данным Белорусского общества оценщиков, стоимость недвижимости в Беларуси за последнее десятилетие возросла более чем в 6 раз, что по своей сути составляет доход собственника недвижимости [1, с. 51 – 52; 2, с. 50 – 56; 3, с. 44].

Однако не смотря на сложившуюся тенденцию на рынке, когда стоимость недвижимости имеет постоянную тенденцию к росту, а объекты недвижимости являются одними из наиболее рентабельных активов для инвестирования, в целях бухгалтерского учета доходы от прироста стоимости недвижимости не отражаются, а точнее отражаются недостоверно. Это ведет к искажению показателей, характеризующих финансовое положение предприятий, ухудшению инвестиционной привлекательности и потенциальной доходности субъектов хозяйствования, занижению суммы прибыли организаций и, как следствие, сокрытию доходов от налогообложения.

Подобная недвижимость согласно действующей практике учета отражается в составе доходных вложений в материальные ценности. Однако отечественная практика предусматривает извлечение выгоды из данного имущества лишь

путем предоставления его во временное пользование (временное владение и пользование) (Типовой план счетов бухгалтерского учета), в то время как международная практика предписывает учитывать также доход от прироста стоимости капитала [4, с. 664].

По действующей в Республике Беларусь методике учета прирост стоимости имущества предприятий определяется по результатам проводимых переоценок. Результаты переоценки имущества предприятий отражаются в бухгалтерском учете в составе добавочного фонда (счет 83) и, соответственно, не влияют ни на финансовый результат работы организаций, ни на налогообложение.

Однако, что касается объектов инвестиционной недвижимости, то их переоценка, на наш взгляд, имеет иную экономическую сущность. В общем случае инвестиции представляют собой актив, которым владеет предприятие-инвестор с целью улучшения своего финансового положения путем получения доходов (процентов, дивидендов, роялти и др.), увеличения собственного капитала и извлечения прочей прибыли (в частности, в результате торговых операций) [5, с. 210]. Исходя из этого дооценка инвестиционной недвижимости как одного из элементов инвестиций организации в целом является доходом организации-собственника и, следовательно, должна учитываться на счетах финансового результата.

Следует также отметить, что проведение переоценок в нашей стране прежде всего связано с инфляционным характером отечественной экономики. В связи с этим с целью преодоления инфляционного фактора и приведения стоимости имущества в соответствие с рыночной конъюнктурой предприятия практически ежегодно проводят переоценки числящихся у них на балансе внеоборотных активов (за исключением ряда активов, определяемых Указом Президента Республики Беларусь).

Действительно, целесообразно и экономически обоснованно относить суммы дооценки имущества, образованные под действием инфляции, в добавочный капитал организации. Однако, что касается реальной рыночной стоимости объектов инвестиционной недвижимости, то она лишь в незначительной степени зависит от уровня инфляции в экономике. Реальная рыночная стоимость прежде всего определяется конъюнктурой рынка, т.е. соотношением «спрос-предложение» на рынке недвижимости, а также обуславливается специфическими, присущими только данным активам особенностями: низкая эластичность предложения на рынке недвижимости; основной элемент воспроизводственного процесса; инвестиционный актив, защищенный от инфляции, и др., что не позволяет учитывать инвестиционную недвижимость наряду с остальными основными средствами предприятия, используемыми в производственном процессе, и применять к ней те же методы учета и оценки, так как это противоречит экономической сущности данного актива. То есть увеличение стоимости инвестиционной недвижимости является доходом собственника, который должен влиять на финансовый результат работы организации, а также подлежать налогообложению.

Это, на наш взгляд, будет соответствовать экономической сущности доходных вложений в недвижимость (в отличие от действующей практики учета),

способствовать формированию более объективной учетной информации о финансовом положении организации-собственника инвестиционной недвижимости, а также соответствовать современным требованиям рыночной экономики и способствовать активизации инвестиционной деятельности в Республике Беларусь.

Таким образом, действующая в настоящее время методика учета прироста стоимости инвестиционной недвижимости, а также его отражение в системе бухгалтерского учета противоречит экономической сущности данного понятия и не отвечает современным условиям хозяйствования, когда прирост стоимости является реальным доходом организаций-собственников, что в свою очередь является важной методологической проблемой учета и требует дальнейшего развития системы учета и оценки данных активов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Трифонов, Н.Ю. Рынок белорусских квартир: осень 2007 года (Минск) / Н.Ю. Трифонов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 1. – С. 51 – 56.
2. Трифонов, Н.Ю. Рынок белорусских квартир: лето 2008 года (Минск) / Н.Ю. Трифонов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 11. – С. 50 – 56.
3. Трифонов, Н.Ю. Рынок Минских квартир: лето 2002 года / Н.Ю. Трифонов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 10. – С. 44.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: пер. О. Аскери, В. Тарусин, Л. Ходырев; под ред. С. Перевезенцев, К. Сумин. – М.: Аскери-АССА, 2006. – 1060 с.
5. Бухгалтерский учет в странах мира: учеб. пособие. Вып. 2 / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.

ФУНКЦИИ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА НА ПРИМЕРЕ ВООРУЖЕННЫХ СИЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Г.Ю. Башашкина

Военный университет, г. Москва, Российская Федерация

В ходе военной экономической реформы, проводимой в Российской Федерации с 2005 года, была сформирована определённая база развития бухгалтерского бюджетного учета Вооружённых Сил (рис. 1). Думается, что подобная последовательность с объединением финансовых структур Вооружённых Сил Российской Федерации была бы невозможна, если бы своевременно на законодательном уровне в Российской Федерации не была бы регламентирована процедура реформирования Вооружённых Сил, в том числе реорганизации финансовой структуры. С 01 января 2011 года произошли существенные изменения в бухгалтерском бюджетном учете, вышли новые приказы:

- Приказ Минфина РФ от 6 декабря 2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»;

- Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. № 190н «Указания о порядке применения бюджетной классификации российской Федерации».

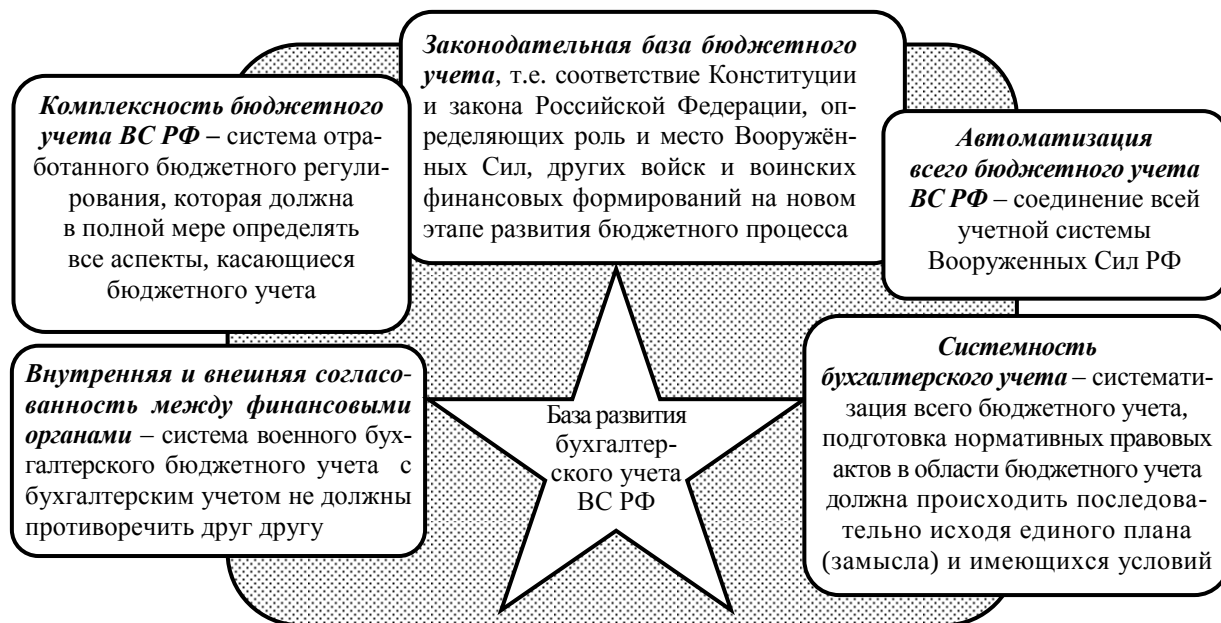


Рис. 1. База развития бухгалтерского учета Вооруженных Сил Российской Федерации

Бухгалтерский учет исполнения смет учреждений, независимо от источников финансирования, ведется на едином балансе по утвержденному плану счетов.

Следует отметить, что в бухгалтерском учете бюджетных учреждений по сравнению с правилами, действовавшими до 1 января 2005 года, произошли существенные изменения. Новый План счетов, взаимосвязь Плана счетов с бюджетной классификацией, отсутствие мемориально-ордерной формы учета, появление такого понятия, как «непроизведенные активы», изменение критериев, по которым актив относится к основным средствам и нематериальным активам.

Данные изменения поддерживаются новой системой бюджетного учета и отчетности, позволяющей отслеживать не только правильность расходования бюджетных средств, но и результативность их использования по каждому бюджетному году и в целом при завершении программы, а также объективно оценивать активы и обязательства органов государственной власти Российской Федерации.

В результате проведенной Казначейством России совместно с Минфином России работы по совершенствованию методологии бюджетного учета разработаны единый План счетов бюджетного учета и Инструкция по бюджетному учету, утвержденные приказом Минфина России № 157н от 01.12.2010. Данный Приказ был введен в действие с 1 января 2011 года, и таким образом было обеспечено единство системы учета и отчетности для всех участников бюджетного процесса на основе единой бюджетной классификации Российской Федерации.

План счетов бюджетного учета содержит в себе полный спектр активов и обязательств, чистой стоимости сектора государственного управления, интегрирован с бюджетной классификацией Российской Федерации, а также предусматривает использование метода начислений при учете государственных операций.

Учетные данные единиц бюджетной системы Российской Федерации, основанные на едином Плане счетов бюджетного учета, консолидируются в соответствии с правилами бухгалтерского учета для получения следующих отчетов:

- по операциям кассового обслуживания, составляемого органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджета;
- главного распорядителя об исполнении бюджета;
- главного распорядителя, содержащего показатели финансовой деятельности.

Новая система плана счетов позволит обеспечить формирование полной и достоверной отчетности о состоянии активов, обязательств и финансовых результатах деятельности учреждений, а также об исполнении бюджетов всех уровней бюджетной системы; консолидировать эту информацию в органах Казначейства.

Реформирование позволило ввести в действие три критерия бюджетного учета, постоянно упоминаемые на протяжении последних лет в Бюджетных посланиях Президента Федеральному Собранию.

В отличие от кассового метода учета, который позволяет лишь отследить потоки денежных средств и не дает полного представления об активах и обязательствах бюджетов бюджетной системы, метод начислений позволяет оценивать результат исполнения программ, а также сопоставлять себестоимость оказываемых государством услуг и затраты на возможное приобретение указанных услуг на рынке.

Учет по методу начислений значительно повысил прозрачность операций сектора государственного управления и дает информацию о финансовых последствиях принимаемых решений в налогово-бюджетной сфере. В центре системы учета, основанной на методе начислений, находится администратор бюджетных средств, который должен учитывать не только расходы бюджета, но и поступления в соответствующий бюджет. В отчетность, составленную на основе учета по методу начислений, включается баланс активов и обязательств, отчет о финансовых результатах деятельности и отчет о движении денежных средств.

Для оценки влияния решений, принимаемых в налогово-бюджетной сфере, на состояние активов и обязательств, а также для оценки и формирования отчетности об исполнении бюджета План счетов бюджетного учета интегрирован с бюджетной классификацией.

Новые Инструкции по ряду позиций приближаются к тем нормам, которые существуют в коммерческом учете. В частности, это:

- отсутствие жестко прописанной формы бухгалтерского учета;
- наличие счетов, на которых формируется первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов;
- начисление амортизации по основным средствам;
- отсутствие такой категории активов, как малоценные предметы.
- использование метода начисления при отражении доходов и определении финансового результата.

На наш взгляд, действующая в Вооруженных Силах Российской Федерации система сбора и обобщения учетной информации не отвечает целям и задачам их деятельности. Так как категория «бюджетный учет» – это конкретный механизм формирования учетной информации в бюджетном учреждении, тогда

как орган государственной власти состоит из множества таких учреждений и в зависимости от характера выполняемых задач представляет собой соответствующую систему органов управления.

Для формирования учетной информации в системе органов управления государственной власти в процессе исполнения федерального бюджета предлагаем организовать соответствующий механизм, то есть организовать бюджетный учет в системе этих органов.



Рис. 2. Содержание системно-целевого подхода для формирования показателей учетного результата деятельности Вооруженных Сил Российской Федерации

Таким образом, объективные изменения, происходящие в различных сферах экономической и военной деятельности, обуславливали необходимость постоянно совершенствовать формы и методы финансовой деятельности в войсковых частях Вооруженных Сил Российской Федерации. Современный механизм финансового обеспечения войсковых частей даже в условиях мирного времени сложен и противоречив. При этом необходимо учитывать, что он должен быть способен в любых условиях обеспечить войсковые части денежными средствами своевременно и в полном объеме. Наличие рассмотренных проблем в бюджетном учете войск является следствием того, что до сих пор не выработаны и не реализованы подходы к учетному ведению войск в различных случаях их применения. Они основываются как на опыте практической деятельности, так и на проводимых исследованиях, организации и методологии бухгалтерского учета и финансирования бюджетной сферы в целом.

МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

У.Ю. Блинова, д-р экон. наук, профессор

*ГОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

В экономической теории считается, что путем начисления амортизации происходит постепенный перенос стоимости основных средств на производимую продукцию (работы, услуги). В Российском бухгалтерском учете правила начисления амортизации устанавливаются в пункте 21-25 ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н). В соответствии с пунктами 5, 8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н), расходы в виде амортизационных отчислений для организации являются расходами по обычным видам деятельности.

Правила начисления амортизации в бухгалтерском учете и для целей налогообложения во многом различны. Кроме методов начисления амортизации к основным признакам различия можно отнести порядок определения и изменения срока полезного использования, начало и прекращения начисления амортизации, случаи приостановления начисления амортизации, порядок начисления амортизации при переоценке, применение повышающих (понижающих) коэффициентов и амортизационной премии и другие.

В бухгалтерском учете начисление амортизации производится линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования или способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Избираемый организацией способ по группе однородных объектов основных средств закрепляется в учетной политике организации и в течение всего срока использования не подлежит изменению.

В налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, применяются два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. При применении одного из этих методов сумма амортизации определяется для целей налогообложения ежемесячно в соответствии с нормой амортизации, исходя из срока полезного использования объекта. При этом амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Приведенные различия приводят к возникновению временных или постоянных разниц в бухгалтерском учете и являются предпосылкой для возникновения проблем несопоставимости данных по амортизации внеоборотных активов и информации о самих активах в бухгалтерской финансовой отчетности и ошибок при ведении текущего учета. Поэтому существуют мнения по сближению налогового и бухгалтерского учета начисления амортизации.

При линейном методе по причине помесечных налоговых расчетов в результате округлений возникают расхождения в бухгалтерской и налоговой амортизации. Эту проблему можно решить путем применения методики округлений. Но если применить международную практику расчета амортизации, то расхождения окажутся существеннее из-за упрощений, используемых в учете по МСФО или US GAAP.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета начисления амортизации экономистами предлагается: сближение расчета первоначальной и восстановительной стоимости основных средств, срока полезного использования, способов начисления амортизации, порядка применения повышающих (понижающих) коэффициентов и амортизационной премии; объединение начала и прекращения начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете и другие.

Решая задачу сближения бухгалтерского учета и налогового учета, отметим существующие предпосылки и тенденции, свидетельствующие о том, что различия между бухгалтерским и налоговым учетом в ближайшем будущем будут увеличиваться из-за внедрения МСФО.

Износ основных средств в международной практике рассматривается как процесс распределения стоимости объекта в течение всего срока его полезного использования. Международные стандарты предусматривают различные методы определения износа основных средств. Их выбор основывается на двух концепциях. Согласно *первому подходу* наиболее интенсивная эксплуатация основных средств осуществляется в первые годы их использования, поэтому именно в этот период должна быть начислена наибольшая сумма их износа. На практике данная концепция получила свою реализацию в разработке методов определения ускоренной амортизации основных средств. Согласно *второй концепции* в первые годы эксплуатации основные средства нуждаются в минимальных затратах, связанных с поддержанием их в рабочем состоянии. При этом они не требуют капитального ремонта и модернизации и в наименьшей степени нуждаются в замене при постоянных условиях производства. Поэтому в первые годы их интенсивной эксплуатации возможно начисление минимальной суммы износа. Реализация второй концепции получила выражение в разработке методов замедленной амортизации. Однако в международных стандартах эта концепция не нашла своего отражения.

Различия между российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО начинаются с базы определения срока полезного использования объектов основных средств. По МСФО, срок полезной службы обозначает период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив и количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива. В российских стандартах бухгалтерского учета сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

При расчете срока полезной службы оба стандарта исходят из трех факторов: ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения; предполагаемого физического износа актива исходя из производственных факторов, условий эксплуатации, программ ремонта и технического обслуживания, условий хранения и обслуживания актива во время простоя; юридических ограничений на использование актива (срок аренды, требования по уровню шума, вибрации, экологических выбросов и т.д.).

В МСФО, помимо перечисленных, есть еще один фактор – моральное устаревание в результате изменений или совершенствования производственного цикла. Если говорить о методах начисления амортизации, то в российских стандартах бухгалтерского учета, помимо трех методов, также описанных в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (метод равномерного начисления, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства), есть и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Существуют еще некоторые различия в учетных стандартах. В соответствии с российскими стандартами, по объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизация не начисляется. В соответствии с МСФО, амортизация по таким объектам продолжает начисляться. Однако возможен пересмотр (увеличение) сроков полезной службы таких объектов, и, соответственно, изменение норм амортизации при выполнении некоторых условий. По российским стандартам бухгалтерского учета, применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. По МСФО, выбранный метод может измениться в случае, когда происходит изменение в расчетной схеме потребления будущих экономических выгод от конкретного объекта основных средств. В МСФО также введено понятие «амортизируемой стоимости» – разницы между первоначальной стоимостью и ликвидационной. В зарубежной учетной практике процедура начисления износа значительно упрощена. Использование годовых норм амортизации позволяет производить ее начисление не ежемесячно, а в начале либо в конце финансового года. При осуществлении хозяйственных операций, связанных с поступлением или выбытием основных средств, производится только корректировка начисленного износа дополнительными или сторнировочными записями, что целесообразно применять и в российской практике.

В большинстве развитых стран, экономика которых характеризуется высокой инновационной активностью, амортизационная политика является одним из важнейших инструментов стимулирования инвестиций в обновление основных средств производства, в наукоемкие технологии, в научные исследования и опытно-конструкторские работы. В России амортизационная политика в этом смысле пока играет пассивную роль.

Процессом начисления амортизации необходимо управлять, поскольку выбранный метод амортизации непосредственным образом влияет на балансовую стоимость основных средств, сумму налога на имущество организации и размер себестоимости продукции (работ, услуг). При формировании амортизационной политики необходимо учитывать отраслевую специфику, нормы налогового законодательства и другие факторы. Балансовая стоимость основных средств влияет на размер налога на имущество, уплачиваемого организацией.

БАЛАНСОВАЯ ФАКТОРНО-РЕЗУЛЬТАТНАЯ ПАРАДИГМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

С.Л. Богданчик

г. Гомель, Республика Беларусь

В условиях глобализации экономических отношений одной из ключевых задач делового сообщества является создание унифицированной бухгалтерской (финансовой) отчетности как универсального языка общения бизнесменов. Достичь этого возможно посредством ее международной стандартизации.

Для эффективного осуществления указанной задачи заинтересованным лицам прежде всего следует вновь рассмотреть экономико-правовую сущность бухгалтерского учета и отчетности субъектов хозяйствования в целом и субъектов предпринимательской деятельности в частности. Для этого необходимо обратиться к фундаментальным постулатам и проблемам теории (теорий) бухгалтерского учета.

Актуальная потребность в определенной ревизии и модернизации ключевых теоретических положений и требований бухгалтерской науки вызвана также и необходимостью сближения национальных стандартов бухгалтерской (финансовой) отчетности с международными их аналогами. В настоящее время в Республике Беларусь поставлена задача кардинального приближения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности к МСФО.

В настоящей статье автором излагается взгляд на суть и содержание бухгалтерского учета и отчетности, основные термины и определения, положения и показатели, а также предложения по совершенствованию бухгалтерских актов законодательства, в том числе и в области бухгалтерской отчетности субъектов предпринимательской деятельности.

В своих исследованиях автор базировался прежде всего на разработках и достижениях следующих наук:

- экономическая теория (экономикс);
- теория бухгалтерского учета;
- общая теория систем;
- этимология и гражданское право.

Ресурсная расчетно-финансовая модель бухгалтерского учета коммерческой организации и балансовая факторно-результатная модель ее бухгалтерской отчетности (соответственно рис. 1 и рис. 2), разработанные автором, позволяют обобщенно, системно и комплексно рассмотреть роль и главные задачи учета и отчетности субъекта предпринимательской деятельности, их основные показатели в причинно-следственной взаимосвязи.

При рассмотрении бухгалтерских счетов в первой из указанных моделей автор использовал Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета».

Стадии хозяйственной деятельности		Обеспечение ресурсами (внешняя среда – рынок ресурсов)	Преобразование ресурсов (внутренняя среда – черный ящик)	Реализация продукта (внешняя среда – рынок продуктов)
Э Ф К О Н Т Р О Л Ь О С Т И	продуктно-ресурсной или операционной (прибыльно-сти)	РЕСУРСЫ → ↑ обязательства РАСЧЕТЫ требования ← ДЕНЬГИ	ресурсы → затраты на создание продукта → <i>продукт</i>; ресурсы → затраты на реализацию продукта; ресурсы → затраты на организацию в целом	РЕСУРСЫ → ↑ требования РАСЧЕТЫ обязательства ← ДЕНЬГИ
	финансовой (платежеспособности)			
Общая схема бухгалтерского учета («основные» счета)		<i>Средства труда:</i> 07, 08, 01, 03, 04; <i>Предметы труда:</i> 10, 15, 16; 41 и др. <i>Расчеты:</i> 60, 68, 76 и др. <i>Финансовые ресурсы:</i> 50, 51, 52 и др.	20, 23, 25, 43; 45, 44; 26 Расчеты (труд): 70, 69, 76	<i>Реализация продукта (результатов труда):</i> 46; 90; 99; <i>Расчеты:</i> 62; 68, 76 и др. <i>Финансовые ресурсы:</i> 50, 51, 52 и др.
Важнейшие показатели бухгалтерского учета и отчетности		Издержки-ресурсы <i>Финансовые обязательства</i> <i>Ресурсные требования</i> <i>Финансовые ресурсы</i>	Затраты – продукт (новый ресурс или результат труда)	Доходы – расходы = = продуктно-ресурсный (или операционный) результат <i>Финансовые требования</i> <i>Продуктные обязательства</i> <i>Финансовые ресурсы</i>
Ключевые экономико-правовые отношения			Продуктно-ресурсные Расчетно-финансовые	

Рис. 1. Ресурсная расчетно-финансовая модель бухгалтерского учета коммерческой организации

Примечание. Собственная разработка на основе изучения экономической литературы.

ФАКТОРНО-РЕЗУЛЬТАТНЫЕ БАЛАНСЫ	20__ г. (отчетный год)	20__ г. (предыдущий год)	Сравнение (Δ = +/–)
БАЛАНС АКТИВОВ И ПАССИВОВ <i>(счета активов и пассивов)</i>	Конечный остаток	Конечный остаток	Изменение в динамике
Активы (А) Пассивы (обязательства) (П или О) Субъектно-ресурсный результат (CPR = А – П)	+/–	+/–	+/– ▲ CPR
ФАКТОРНЫЙ БАЛАНС СУБЪЕКТНО-РЕСУРСНОГО РЕЗУЛЬТАТА <i>(факторные или результатные счета)</i>	–	–	Влияние факторов на ▲ CPR
ВЛИЯНИЕ ТРУДА:	+/–	+/–	
прошлого (совокупный продуктно-ресурсный или операционный результат предыдущих лет)	+/–	+/–	
текущего (текущий продуктно-ресурсный или операционный результат отчетного года)	+/–	+/–	
ПРОЧЕЕ ВЛИЯНИЕ:	+/–	+/–	
Влияние участников:	+/–	+/–	
вклады участников	+/–	+/–	
эмиссия акций			
дивиденды	–	–	
выкуп собственных акций (долей)	–	–	
покрытие (погашение) убытков			
Влияние рынка (переоценка активов)	+/–	+/–	
Влияние государства:	+/–	+/–	
государственная помощь			
безвозвратное целевое финансирование			
налоги на прибыль	–	–	
Влияние внеэкономической деятельности:	+/–	+/–	
безвозмездно полученные активы	+/–	+/–	
безвозмездно переданные активы	+/–	+/–	
Влияние отдельных действий и событий:	+/–	+/–	
внереализационных,	+/–	+/–	
в том числе санкции контролирующих органов	–	–	
чрезвычайных	+/–	+/–	
Справочно: текущий целевой результат (Сальдо счета 99 = конечный целевой результат отчетного периода = чистая ресурсная прибыль или чистый ресурсный убыток)	+/–	+/–	

Рис. 2. Концептуальная балансовая факторно-результатная модель
годовой бухгалтерской отчетности коммерческой организации

Примечание. Собственная разработка на основе изучения экономической литературы.

Необходимо подчеркнуть определенную схематичность и условность любой модели финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации, ее бухгалтерского учета и отчетности в частности, поскольку реальные экономи-

ческие процессы, а также отдельные действия и события гораздо сложнее и многограннее характеризуют эту деятельность. Так, например, труд (трудовые ресурсы или затраты), являясь по существу наиболее сложной экономической категорией, указан с большой долей условности только на стадии преобразования ресурсов, хотя он как таковой, во-первых, является экономическим ресурсом, а во-вторых, неизменно присутствует на всех стадиях деятельности коммерческой организации. Тем не менее приведенные модели бухгалтерского учета и отчетности коммерческой организации позволяют наглядно представить их суть и роль в рамках информационного обеспечения ее предпринимательской деятельности.

Рассмотрим альтернативные варианты названия следующих приведенных форм отчетности и их показателей:

- *факторно-результатные балансы = причинно-следственные балансы;*
- *баланс активов и пассивов = баланс активов и обязательств;*
- *субъектно-ресурсный результат коммерческой организации = ее чистые активы = ее балансовая стоимость = балансовая стоимость предприятия как имущественного комплекса = действительная стоимость долей участников коммерческой организации = капитальный (т.е. главный) результат коммерческой организации = ее чистое богатство = и т.п.;*
- *факторный баланс субъектно-ресурсного результата = баланс причин формирования субъектно-ресурсного результата = и т.д.*

Обращаем внимание также на то, что в указанных моделях нет такого показателя, как финансовый результат. По нашему мнению, названный термин следует употреблять только применительно к соответствующим показателям отчета о движении денежных средств. Названный отчет следует именовать как финансовый баланс или баланс финансовых результатов. Так, например, результат сопоставления потоков финансовых ресурсов по обычной (текущей) деятельности следует именовать как операционный финансовый результат.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ФРАНЧАЙЗИНГА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Н.А. Борейко

УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь

На современном этапе развития экономики Республики Беларусь конкурентоспособность страны, используемых технологий, производимых товаров и услуг невозможна без широкого использования интеллектуальной собственности. Нематериальные активы, основу которых составляет интеллектуальная собственность, – это наиболее динамичная часть ресурсов страны, обеспечивающая рост и доходность производства. Наилучшее применение нематериальных активов, путем использования возможностей, предлагаемых системой интеллектуальной собственности, отвечает интересам деловых предприятий.

Экономическая литература выделяет ряд объектов интеллектуальной собственности, к которым относятся: объекты промышленной собственности, объекты авторского права, ноу-хау и научные открытия. В свою очередь к объектам промышленной собственности относятся: изобретения, промышленные образцы, товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования и т.д. Перечисленные объекты интеллектуальной собственности предприятие может не только произвести само, но и получить в пользование по договору франчайзинга.

Франчайзинговые отношения в настоящее время имеют стремительный рост и развитие. Однако отсутствие четкого понятийного аппарата и противоречивость различных трактовок применительно к франчайзингу является проблемой, поскольку затрудняет понимание сущности франчайзинга, а следовательно, создает сложности отражения в учете операций, связанных с франчайзинговыми отношениями.

Единственным нормативно-правовым актом, дающим определение франчайзинга, в отечественном законодательстве, является Гражданский кодекс Республики Беларусь, глава 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)», которая вступила в силу 18.08.2004.

Анализ Гражданского кодекса Российской Федерации, в частности статей главы 54, не оставляет сомнений, что речь в нем идет о франчайзинге, хотя называется эта глава «Договор коммерческой концессии». В российской юридической литературе указывается, что наименование «коммерческая концессия» принято в качестве «...русского эквивалента широко известного на Западе понятия «франчайзинг».

Глава 53 Гражданского кодекса Республики Беларусь во многом схожа с Главой 54 Гражданского кодекса Российской Федерации. Однако, проанализировав данные нормативно-правовые акты, можно выделить следующие отличия:

- *во-первых*, название глав. В российском Гражданском кодексе не встречается само слово «франчайзинг» и только можно предположить, что «коммерческая концессия» и есть франчайзинг. В отечественном Гражданском Кодексе понятие «франчайзинг» встречается в названии главы «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». Далее по тексту документа термин «франчайзинг» отсутствует;

- *во-вторых*, белорусские законодатели более полно раскрыли предмет договора, а именно, что включает в себя комплекс исключительных прав. Это право использования фирменного наименования правообладателя, использование нераскрытой информации, секретов производства (ноу-хау) и других объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь в российском Гражданском кодексе комплекс исключительных прав ограничивается правом на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя и правом на охраняемую коммерческую информацию. Следует отметить, что ни в отечественном, ни в российском законодательстве не обозначен обязательный набор исключительных прав, которые подлежат передаче пользователю;

- *в-третьих*, регистрация договора. В белорусском законодательстве данный договор подлежит регистрации в патентном органе, а в российском – в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, что не является патентным органом.

Однако данные нормативно-правовые акты не раскрывают все многообразие и сущность франчайзинговых отношений, так как эти отношения не исчерпываются предоставлением комплекса исключительных прав, как указывается в Гражданских кодексах России и Беларуси. Данная форма отношений намного шире и разнообразнее, так как предоставление комплекса исключительных прав является лишь одним из элементов франчайзинговых отношений.

Анализируя мнения отечественных и зарубежных авторов по определению франчайзинга можно выделить два подхода к трактовке его сущности:

- *юридический* (М.В. Мясникович, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич, Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова, Ю.И. Свядосц);

- *экономический* (Е.Е. Румянцева, А.Н. Азрилян, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лазовский, Е.Б. Стародубцева, А.Г. Грязнова, О.Ю. Акимов, Спинелли, Розенберг, В. Колесников, И.В. Рыкава, А.Б. Борисов, А.Б. Барихин).

Юридический подход предполагает рассмотрение франчайзинга как договора или контракта. Однако между авторами – сторонниками данного подхода – присутствуют разногласия по поводу предмета договора и сторон договора. Например, в определениях М.В. Мясниковича и Н.И. Ядевича сторонами договора выступают «фирма-франчайзер» и «партнер (франчайзи)». Каков организационно-правовой статус у «фирмы-франчайзера» и «партнера-франчайзи» в определениях этих авторов не указано. У Г.С. Вечканова сторонами договора выступают корпорации и дилеры, тем самым авторы сужают франчайзинг до операций по сбыту товара. Свядосц Ю.И. в своем определении указывает, что сторонами договора выступают два лица «поставщик товаров и/или услуг и «привилегированный покупатель»». На взгляд автора данной работы, это определение опять же сужает сущность франчайзинга до договора купли-продажи товаров или услуг. Что касается предмета договора, то в трактовках вышепредставленных авторов он тоже не однозначен. Большинство авторов, считают, что предметом договора выступает «право осуществлять определенный вид деятельности», либо «право деятельности». Свядосц Ю.И. выделяет в своем определении предмет договора «право исключительной продажи товаров». Данное определение ограничивает сферу деятельности, в которой может развиваться франчайзинг.

Однозначно, любые отношения, в том числе и франчайзинговые, должны регламентироваться договором. Однако, по нашему мнению, определения франчайзинга, которые дают авторы, относящиеся к юридическому подходу, являются односторонними, так как не учитывают экономическую составляющую данных договоров и не раскрывают всей специфики и широты франчайзинга.

Экономический подход определяет франчайзинг как форму предпринимательства, систему сотрудничества, форму ведения бизнеса.

Следует отметить, что трактовки данных авторов также являются неоднозначными и имеют множество противоречий: Экономист О.Ю. Акимов определяет франчайзинг как «партнерский бизнес» и указывает в своем определении участников этого бизнеса: «давно и уверенно ведущая свое дело компания (франчайзер)» и «начинающий предприниматель (франчаизи)». Однако в данном определении не указано, на чем основывается этот бизнес, в чем его цель и суть данного бизне-

са. Американские авторы С. Спинелли-мл., Н. Розенберг определяют франчайзинг как «Форму организации и ведения бизнеса». Трактовка данных авторов является более полной, чем у Акимова, так как она включает в себя и участников бизнеса: «предприниматель (франчайзер)» и «предприниматель (франчайзи)»; и суть бизнеса: «продает права на ведение бизнеса». По нашему мнению, более правильной является трактовка В. Колесникова – она включает в себя и стороны сотрудничества: «крупная компания – франшизодатель (правообладатель), малоизвестная компания – франшизополучатель (пользователь)»; и предмет сотрудничества: «предоставляет лицензию (франшизу) на производство продукции, торговлю товарами или предоставление услуг»; и упоминается территориальный и временной признак.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что и юридический, и экономический подход к трактовке франчайзинга не дают исчерпывающего определения экономической сущности франчайзинга для целей бухгалтерского учета и не включают в себя все определяющие признаки данного вида предпринимательской деятельности, которые будут содействовать правильному отражению на счетах бухгалтерского учета операций по договору франчайзинга.

На наш взгляд, в определении категории «франчайзинг» для целей бухгалтерского учета должны отражаться следующие определяющие признаки: правовая форма отношений; субъекты франчайзинга; предмет франчайзинга; временной критерий действия франчайзинга; территориальный критерий действия франчайзинга; возмездная основа отношений.

Таким образом, обобщив все существенные признаки франчайзинга, предлагаем следующую трактовку франчайзинга для целей бухгалтерского учета: *Франчайзинг представляет собой вид предпринимательской деятельности, регламентированный договором франчайзинга, основанный на сотрудничестве двух или нескольких независимых хозяйствующих субъектов, при котором крупная компания (франчайзер) предоставляет на возмездной основе на определенный срок и на оговоренной территории малоизвестной компании (предпринимателю) или группе компаний (предпринимателей) – франчайзи – право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также осуществлять техническую, маркетинговую и консультационную поддержку в течение срока действия договора франчайзинга.*

Предложенное определение франчайзинга позволит: *выявить специфические особенности* организации франчайзинга для каждого участника франчайзинговой системы; *выявить объекты бухгалтерского учета* при осуществлении франчайзинговой деятельности как для франчайзера, так и для франчайзи; *классифицировать субъекты и объекты франчайзинга* для построения аналитического учета, составления отчетности, проведения анализа по договорам франчайзинга.

Франчайзинг на сегодняшний момент является одной из перспективных форм развития бизнеса. Использование системы франчайзинга позволяет минимизировать риски предпринимателей при открытии собственного предприятия, а именно начать бизнес под известной торговой маркой и вместе с этим получить в пользование успешную на рынке модель ведения бизнеса или секреты производства (ноу-хау).

В Республике Беларусь франчайзинговые отношения регламентируются Главой 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)» Гражданского кодекса Республики Беларусь. Главой 53 Гражданского кодекса определена форма вознаграждения по договору: «В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором» [1]. Соответственно, франчайзи (получатель прав) в той или иной форме или размере должен возместить франчайзеру (правообладателю) стоимость приобретаемого комплекса исключительных прав. Из этого следует, что для получения конечной цели – прибыли – франчайзи должен нести расходы в виде франчайзинговых платежей. Любые расходы, понесенные организацией в процессе своей деятельности, должны найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Таким образом, расходы франчайзи в виде франчайзинговых платежей будут являться объектом бухгалтерского учета для предприятия-франчайзи. Получателем франчайзинговых платежей будет являться франчайзер. Соответственно, для франчайзера данные платежи будут являться доходами от франчайзинговой деятельности. Равно как и все расходы, доходы от любого вида деятельности должны отражаться на счетах бухгалтерского учета. Из этого следует, что для предприятия-франчайзера полученные франчайзинговые платежи будут являться объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, чтобы достоверно отражать на счетах бухгалтерского учета доходы, расходы и, соответственно, финансовый результат от франчайзинговой деятельности, требуется исследовать сущность франчайзинговых платежей.

В статье 910 главы 53 Гражданского кодекса Республики Беларусь присутствует перечисление ряда видов и форм, в которых может быть выражены франчайзинговые платежи: «Вознаграждение по договору франчайзинга может выплачиваться пользователем правообладателю в форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме...» [1]. Таким образом, решение вопросов о видах платежей, применяемых при франчайзинге, предоставляется полностью на усмотрение сторон, которые согласовывают их исходя из конкретных обстоятельств соглашения и взаимных интересов. Однако необходимо подчеркнуть, что порядок, виды и формы платежей являются существенными условиями франчайзингового соглашения.

В экономической литературе большинство авторов: Е.Е. Румянцева [2, с. 689], Г.С. Вечканов [3, с. 733], А.Б. Борисов [16, с. 791], С.А. Сосна [22, с. 144], И.В. Рыкова [14, с. 132], выделяют наличие двух видов франчайзинговых платежей – разовый платеж и текущие платежи. Разовые и текущие франчайзинговые платежи имеют различную сущность и различное назначение, что оказывает непосредственное влияние на их отражение в учете. К *разовым платежам* относится так называемый вступительный взнос. В экономической литературе встречаются различные подходы к определению сущности и назначению разового франчайзингового платежа. Например, автор К.Е. Румянцева определяет назначение разового платежа как «взнос за помощь в создании и открытии своего бизнеса» [2, с. 689]. Экономист Г.С. Вечканов говорит, что разовый платеж это «Плата за право торговать своей продукцией под маркой франчайзера» [3, с. 347]. Такие экономисты, как В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко [7, с. 1216] приравнивают разовый франчайзинго-

вый платеж к лицензионному платежу. Рыкова И.В. в своих высказываниях о разовом франчайзинговом платеже подчеркивает, что «франчайзи оплачивает использование товарного знака правообладателя, технологии ведения бизнеса, обучение» [6, с. 132]. Согласно Гражданскому кодексу Беларуси, франчайзи приобретает «...право использования комплекса исключительных прав». Соответственно франчайзи должен оплатить приобретаемое право. На наш взгляд, сущность и назначение разового (первоначального) платежа состоит именно в оплате приобретаемого права пользования комплексом исключительных прав. В свою очередь комплекс исключительных прав включает в себя и использование товарного знака франчайзера, и технологии ведения бизнеса, и обучения, и т.д. Поскольку право пользования комплексом исключительных прав предоставляется на весь срок действия договора, то и разовый франчайзинговый платеж относится ко всему времени действия договора. Отсюда вытекает долговременный характер разового франчайзингового платежа, что в свою очередь должно найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета.

Как отмечалось выше, помимо разового платежа применяются текущие (периодические) франчайзинговые платежи. Данные платежи выплачиваются франчайзеру на постоянной основе. В экономической литературе встречаются различные подходы как к характеристике данных платежей, так и к их названию. Некоторые авторы (И.В. Рыкова, М.В. Мясникович, В.Г. Гариленко, П.Г. Никитенко) отождествляют периодические платежи с роялти. Данный подход, на наш взгляд, не является правильным, так как роялти представляет собой плату за право пользования объектами интеллектуальной собственности (а в более узком, первоначальном значении: «...это термин авторского права»). В действительности текущие платежи это не только плата за право пользования объектами интеллектуальной собственности, но и плата за повседневную помощь в управлении, за регулярное повышение квалификации персонала, исследования местного рынка и другие операции по содействию и помощи франчайзи. Раскрытие сущности франчайзинговых платежей позволит достоверно отражать данные платежи на счетах бухгалтерского учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский Кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1999 г. № 218-З (в ред. Закона Респ. Беларусь от 8 июля 2008 г. № 366-З).
2. Новая экономическая энциклопедия. – 2-е изд. – М.: ИНФАРМ, 2006. – VI, 810 с.
3. Вечканов, Г.С. Современная экономическая энциклопедия / Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова. – СПб.: Изд-во «Лань», 2002. – 880 с.
4. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – 2-е изд., перер. и доп. – М.: Книжный мир, 2009. – 860 с.
5. Сосна, С.А. Франчайзинг. Коммерческая концессия / С.А. Сосна, Е.Н. Васильева. – М.: ИКЦ «Академкнига», 2005. – 375 с.
6. Рыкова, И.В. Франчайзинг: новые технологии, методология, договоры / И.В. Рыкова. – М.: Современная экономика и право, 2000. – 224 с.
7. Гавриленко, В.Г. Экономика. Большой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич. – Минск: ИООО «Право и экономика», 2002. – Т. III: П – Я. Серия «Библиотека высшего управленческого персонала». – 832 с.

БУХГАЛТЕРСКИЕ ОШИБКИ: ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ, НАУЧНОЕ ОБОСНОВАНИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЙ

А.В. Бунь, магистр экон. наук

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Работникам бухгалтерских служб как любому человеку свойственно ошибаться. В гносеологии ошибка трактуется как неправильность в какой-либо работе, вычислении, написании и т.п. [1]. Проблема ошибок и злоупотреблений была актуальна на протяжении всего периода, в котором осуществлялся учет. Так, Правила для средиземноморских купцов, принятые в XIII веке в Барселоне, гласили, что хозяйственные операции записываются в хронологическом порядке, пропусков в бухгалтерских книгах между записями не должно быть, каждая операция подтверждается документально, и числа записываются в буквенной форме, чтобы избежать подделок.

Проблему правдивости и реальности бухгалтерского баланса в 1926 году отмечал профессор И.Ф. Шерр в книге «Бухгалтерия и баланс» в главе «Вуалирование баланса», говоря о необходимости «...бросить свет на тайны балансовых мастеров, ставящих себе задачей, конечно, в силу самых различных мотивов представить в лучшем или худшем свете положение, состояние и размеры имущества предприятия и доходность последнего» [2]. Основной своей задачей такие «мастера» считали сокрытие деловых фактов, имущественного положения или обязательств предприятия, затушевывание их, придание им неясного вида и т.п.

Приходится констатировать существование в настоящее время современных «балансовых мастеров», преследующих определенные интересы, искажающих данные отчетности, причем определенное несовершенство методологии бухгалтерского учета, противоречия в законодательстве позволяют оставаться искажениям незамеченными. Однако, представляется, что профессиональные аттестованные специалисты бухгалтерского дела, которых обоснованно можно причислить к «бухгалтерской элите» страны, сочтут для себя неэтичным заниматься фальсификацией экономической информации. А искажения в бухгалтерской отчетности у таких специалистов могут возникать вследствие огромных нагрузок, постоянно меняющегося законодательства, недобросовестности контрагентов.

В этой связи к *причинам возникновения бухгалтерских ошибок* можно отнести:

- влияние психофизиологических факторов, определяющих подход специалиста к выполнению должностных обязанностей (тип характера, состояние здоровья, возраст);
- индивидуальный уровень скрупулезности специалиста;
- техническая неисправность ПЭВМ;
- неверная алгоритмизация расчетов в программном бухгалтерском продукте;
- уровень квалификации, профессиональные навыки, культурный и духовный потенциал и др.

Несмотря на видимую актуальность проблемы искажения бухгалтерской отчетности по причине совершаемых ошибок ответственные ученые уделяют недоста-

точно внимания данному явлению. Практически не освещены причины ошибок, отсутствует классификация их видов в законодательных актах Республики Беларусь.

В настоящее время в нормативных правовых актах Республики Беларусь нет определения того, что считается ошибкой для целей бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Нет его и в Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок [3]. Однако данный факт актуален с позиции контролирующих органов, поскольку при выявлении ошибок проверяющие должны их квалифицировать по двум направлениям:

- 1) недобросовестные действия должностных лиц организации (фальсификация и злоупотребления);
- 2) непреднамеренные действия должностных лиц организации.

Анализ опыта соседних стран по данному вопросу показал, что в Российской Федерации в Положении по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (далее – ПБУ 22/2010) [4] не только приводятся определение ошибки, но и критерии, при котором ошибка признается существенной. Так, ПБУ 22/2010 определяет термин «ошибка», а также условия ее возникновения: «...неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (далее – ошибка) может быть обусловлено, в частности: неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; неправильным применением учетной политики организации; неточностями в вычислениях; неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности; неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности; недобросовестными действиями должностных лиц организации...» [4]. Положение (стандарт) бухгалтерского учета Украины 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» [5] определения ошибки не предусматривает.

Интеграционные процессы Беларуси в мировое экономическое пространство обусловили необходимость радикального изменения используемой учетной системы в соответствии с международными принципами и стандартами. Бухгалтерский учет, ориентированный на международные стандарты, является основой перспективного развития финансовой деятельности в Республике Беларусь. В этой связи было исследовано, как интерпретируется понятие бухгалтерской ошибки в международной практике. Установлено, что международные стандарты финансовой отчетности прямой трактовки «ошибка» не предлагают. Раскрывается только понятие «ошибка предыдущих периодов» либо условия возникновения ошибок («...при признании, измерении, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности...» [6]).

По результатам проведенного исследования нами были сформулированы определения понятий «ошибка в бухгалтерском учете» и «ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности». Необходимость разделения этих понятий аргументируется тем, что ошибка в бухгалтерском учете отражает искаженный результат деятельности специалиста, и он далеко не всегда затрагивает бухгалтер-

скую отчетность, так как ошибка может быть исправлена до ее составления. В то время как ошибка в отчетности имеет глобальный характер по отношению к технологическому процессу бухгалтерского учета, выражающегося в неправильном составлении корреспонденции счетов, оформлении первичных документов, регистров бухгалтерского учета и собственно отчетности. При этом ошибки в отчетности не всегда означают ошибки в бухгалтерском учете. Примером такой ситуации является фальсифицированная отчетность, составленная с определенным умыслом для достижения определенных целей. С учетом вышесказанного нами предлагаются следующие определения. Ошибка в бухгалтерском учете – *это искаженное отражение или отсутствие отражения учетных данных финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования вследствие погрешности в арифметических вычислениях, логических суждениях, оценке имущества и обязательств, а также недобросовестности действий должностных лиц*. Ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности – *это неумышленное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванное занижением (завышением) величины активов и пассивов субъекта хозяйствования, связанное с нарушением процесса сбора и обработки данных, отступлением от положений учетной политики, неверным определением отчетного периода либо умышленное техническое искажение с целью получения отчетности желаемого уровня доходности*.

Новизна определений подтверждается отсутствием ранее сформулированных подобных определений, как в научных трудах, так и нормативных правовых актах Республики Беларусь. Введение их в научный лексикон будет способствовать профилактике нарушений в бухгалтерском учете и искажения отчетности, усилению и реализации контрольных функций бухгалтерского учета, совершенствованию процесса проверок при осуществлении финансового контроля.

ЛИТЕРАТУРА

1. Словарь русского языка: в 4-х т. / АН СССР, Ин-т рус. яз.; под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Русский язык, 1981 – 1984. – Т. 2. – 1982. – 736 с.
2. Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шерр. – М.: Экономика и жизнь, 1926. – 575 с.
3. Об утверждении Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2006 г., № 83 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2005. – № 110. – 8/12859.
4. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): приказ М-ва Рос. Федерации от 28.06.2010 № 63н // В помощь бухгалтеру [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://mvf.klerk.ru/pbu/pbu22.htm>. – Дата доступа: 12.02.2011.
5. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», утв. приказом М-ва финансов Украины от 28.05.1999 № 137 // Стандарты бухгалтерского учета в Украине на русском [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.accounting-ukraine.kiev.ua/standarti/standart_buhgalterskogo_ucheta_6_ispravlenie_oshibok.pdf. – Дата доступа: 14.02.2011.
6. Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки: МСФО 8 (IAS) // Тексты МСФО на русском языке [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias8.pdf. – Дата доступа: 13.02.2011.

СТАТИСТИЧЕСКИЙ МЕТОД ОТБОРА В АУДИТОРСКОМ ПРОЦЕССЕ

Р.А. Валкаускас, д-р соц. наук, доцент

Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литовская Республика

Аудиторская практика показывает, что часто аудитор не в состоянии проверить все документы и хозяйственные операции, подлежащие аудиту. Тому причина не только большой оборот документов или хозяйственных операций. Возникает и вопрос, какая часть подлежащих аудиту объектов должна быть отобрана и проверена, чтобы это обеспечило объективное заключение аудитора. Наконец, как снизить степень риска, возникающего в связи с тем, что проверена не вся совокупность объектов, а их часть. Эти и другие вопросы показывают важность проблемы использования выборочного метода в аудиторском процессе. Более широко выборочный метод в процессе аудита используют лишь немногие исследователи [1 – 5]. Однако эти и другие авторы уделяют недостаточно внимания методическим вопросам использования статистического метода отбора в аудиторском процессе.

Цель исследования – разработать методику применения статистического метода отбора в системе аудита.

Методы исследования – анализ научной литературы, методы сбора, группировки информации, описательной статистики.

Черты статистического метода отбора. В теории аудита общим положением является следующее: выборка в аудите применяется тогда, когда необходимо сделать выводы о совокупности, не проверяя все 100 % его единиц. Однако, при использовании выборки возникает проблема – проверенная часть не может обеспечить точности выводов, сделанных для всей совокупности, т.е. объективно существует некоторый риск [3, с. 211].

Поэтому следует стремиться к тому, чтобы выборка максимально отражала особенности всей совокупности объектов. Более того, использование выборки может выявлять нарушения, которые по существу отсутствуют. Тому подобные осложнения возникают и при неправильной оценке аудитором сложившейся ситуации. Наконец, он должен определиться и в том, какой метод отбора целесообразнее использовать в данной ситуации. Использовать нестатистический или статистический метод в отборе объектов, подлежащих аудиту.

Объем совокупности подлежащих аудиту объектов – один из важных факторов, позволяющих достичь рациональности в решениях использования не статистического или статистического метода отбора. Здесь не менее важно и то обстоятельство, что статистический метод является более надежным, позволяющим, в частности, заранее установить степень точности результатов аудиторских тестов. В мировой аудиторской практике статистический метод отбора характеризуется большей популярностью [6, с. 27]. Однако использование этого метода осложняет отсутствие практически пригодных методик его применения. Более

того, аудиторы зачастую не владеют способами отбора и особенностями их использования для изучения конкретных объектов аудита.

Методика использования статистического метода отбора. В целях получения достоверных аудиторских заключений, статистический метод отбора следует применять последовательно, по заранее разработанной системе. Некоторые авторы указывают различное количество этапов статистического отбора. Достаточно объективные результаты позволяет получить методика, которая состоит из трех основных этапов: подготовки к исследованию, проведения выборки и контроля полученных результатов, анализа и использования данных. На каждом этапе решаются конкретные задачи, позволяющие получить достаточные и достоверные аудиторские доказательства. Аудитор обязан вникнуть в каждое задание, выполнить его с должным вниманием. Этап подготовки к исследованию включает пять заданий, представленных в таблице 1.

Таблица 1

Первый этап – подготовка к исследованию

Задачи	Содержание этапа
1. Формулируются цели исследования	Формулируются цели, гипотезы исследования.
2. Устанавливается совокупность, которая подлежит исследованию, единица совокупности и особенности данных	Разъясняется, что является совокупностью и совокупность, подлежащая отбору. Устанавливается, что будет исследоваться, характер объектов, подлежащих исследованию
3. Устанавливается желаемая точность	Результаты исследования выборки всегда имеют ту или иную степень неопределенности. Неопределенность уменьшается, а тем самым увеличиваются степень точности выводов при увеличении объема выборки
4. Устанавливается основание выборки	Единицы наблюдения могут быть различными. В процессе исследования они могут меняться.
5. Устанавливаются единица отбора и способ отбора	Объем выборки зачастую зависит от способа отбора. Целесообразно знать и желаемую точность исследования. Определяются объем выборки, уровень достоверности исследования и возможности финансового обеспечения

В таблице 1 особо выделяется пятая задача – установление единицы отбора и способа отбора.

Практический опыт показывает, что достаточные результаты достигаются при использовании вероятностных схем отбора. Вместе с тем выбор рациональной схемы отбора объектов является сложной задачей, решение которой требует определенных знаний. Эта задача является базовой и во втором этапе исследования – проведении выборки и контроля полученных результатов (табл. 2).

Когда известна выборка – число подлежащих аудиторскому документу и сами документы, производится измерение параметров. Однако конечная

цель исследования – распространение полученных данных на всю совокупность документов или других объектов. Это является задачей третьего этапа исследования, проиллюстрированной таблицей 3.

Таблица 2

Второй этап – проведение выборки и контроль полученных результатов

Задачи	Содержание этапа
1. Подготовка инструментария	Определяется исполнитель, разрабатываются формы и другие формуляры представления информации
2. Подготовка персонала (аудиторов, исследователей)	Определяются исполнители-исследователи. Они знакомятся с гипотезой, порядком исследования, инструментарием
3. Проведение исследования	Формируется выборка. Измеряются параметры исследуемых объектов. Проводиться непосредственный контроль точности наблюдения
4. Первичный контроль полученных данных	Путем логического, арифметического и другими способами проверяется достоверность полученных данных

Таблица 3

Третий этап – анализ и использование полученных данных

Задачи	Содержание этапа
1. Сводка информации выборки	Сводка информации. Группировка по различным признакам, ее описание различными статистическими методами
2. Оценка ошибок характеристик выборки	Определяются законы распределения выборочных характеристик, проводится статистическая оценка распределения данных выборки
3. Формулируются выводы и принимаются решения	Устанавливается степень достигнутых целей, соответствие полученных результатов гипотезе. Принимаются связанные с этим решения

Приведенные положения методики статистического метода отбора объектов, подлежащих аудиту, с успехом могут использовать аудиторы разного уровня. Они способствуют сбору необходимого объема достоверных доказательств, использование которых позволяет подготовить объективное заключение аудитора.

Выводы. Выборка – одна из процедур, позволяющая аудитору рационализировать процесс аудита. Однако в аудиторской литературе, в международных и национальных стандартах аудита уделяется недостаточно внимания применению статистического метода отбора в целях получения достаточных и достоверных доказательств для формулировки объективного мнения аудитора.

Рекомендуемая методика статистического метода отбора в аудиторском процессе состоит из трех этапов: *подготовки к исследованию; проведении выборки и контроля полученных результатов; анализа и использования полученных*

данных. На каждом из этих этапов выполняются задачи, позволяющие получить достаточные и достоверные доказательства.

Исследования, направленные на разработку методик использования методов выборки в аудиторском процессе, следует продолжать и углублять. Особо важен и опрос мнений аудиторов по этому поводу с учетом их возраста, стажа аудиторской работы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бычкова, С. Риски в аудиторской деятельности / С. Бычкова, Л. Растамханова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 66 с.
2. Cosserat, W. Modern auditing / W. Cosserat. – John Wiley @Sons LTD, 2004. – 720 с.
3. Mackevičius, J. Auditas: Teorija, praktika, perspektyvos. (Аудит: теория, практика, перспективы) / J. Mackevičius. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. – 827 p.
4. Porter, B. Principles of External Auditing / B. Porter, J. Simon, D. Hatherly. – John Wiley @Sons LTD, 2005. – 800 p.
5. Dunn, J. Auditing. Theory and practice / J. Dunn. – Prentice Hill, 1996. – 328 s.
6. Аудиторский словарь. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
7. Бычкова, С. Международные стандарты аудита / С. Бычкова, Е. Итыгилов. – М.: Проспект, 2007. – 138 с.

О МЕТОДИКЕ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ И РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Р.А. Валкаускас, *д-р соц. наук, доцент;*

И.С. Мацкевичюс, *габил. д-р соц. наук, профессор; Д.З. Разюнене*

Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литовская Республика

В современных условиях сложного, динамичного и конкурентного бизнеса важно иметь больше объективной информации о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия. Такую информацию можно получить из финансовой отчетности (баланса, отчета прибылей и убытков, отчета денежных потоков, отчета движения собственного капитала и объяснительной записки). По ее данным можно достаточно объективно оценить настоящее и будущее финансовое состояние, прогнозировать результаты деятельности предприятия. Чтобы достичь этих целей, важно уметь анализировать, используя для этого все данные финансовой отчетности, т.е. важно создать методику анализа, которую могли бы использовать бухгалтеры и финансовые аналитики предприятия.

Цель исследования – разработать методику анализа финансового состояния и результатов деятельности предприятия на основе данных финансовой отчетности.

Методы исследования – анализ научной литературы, группировки, сравнения, детализации и обобщения информации, методы описательной статистики.

Последовательность анализа финансового состояния и результатов деятельности. На практике, а также в экономической литературе термины фи-

нансового состояния и результаты деятельности объясняются различно. Нередко под этими терминами подразумевают: прибыль, убытки, прибыльность, задолженности, суммы собственного капитала и т.п. По этой причине при финансовом анализе получают различные результаты о финансовом состоянии предприятия и результатах деятельности.

В Международных основах составления и представления финансовых отчетов, которые были утверждены в 1989 году Международным комитетом стандартов учета, указано, что финансовое состояние предприятия характеризуют три показателя: имущество, задолженность и собственный капитал, а результаты деятельности – доходы и расходы.

Анализ финансового состояния и результатов деятельности необходимо проводить последовательно. Рекомендуются три основных этапа анализа: *оценка изменения сумм основных абсолютных показателей финансовой отчетности; исчисление и оценка относительных показателей; стандартизация показателей и оценка стандартизированных значений показателей.*

Предлагаемая методика анализа финансового состояния и результатов деятельности представлена на рисунке.



Схема последовательности анализа финансового состояния и результатов деятельности предприятия

Оценка абсолютных и относительных показателей. Во всех финансовых отчетах литовских предприятий показано свыше 100 абсолютных финансовых показателей. При анализе следует выбрать основные показатели и выяснить, под влиянием каких факторов и причин изменились суммы этих показателей за определенный период времени. Особое внимание следует обратить на изменение таких показателей, как: долгосрочное и краткосрочное имущество (в частности, готовая продукция, незавершенное производство, дебиторская задолженность, денежные средства), долгосрочная и краткосрочная задолженность, доходы от продаж, расходы и др. Большие изменения некоторых абсолютных показателей имеют прямое влияние на финансовое состояние и результаты деятельности предприятия.

Особенно важно определить и проанализировать относительные показатели. Некоторые авторы [1 – 3] указывают, что для оценки финансового состояния и результатов деятельности достаточно определить 12 – 16 показателей, другие [4, 5] до 40 – 50 показателей. Чтобы правильно оценить финансовое состояние и результаты деятельности, руководство предприятия, учитывая особенности деятельности, должно разработать систему относительных показателей. По нашему мнению, для крупных предприятий достаточно определить 15 – 20 показателей, для малых и средних – 8 – 10 показателей. Особое внимание следует уделить изучению отклонений от установленных значений показателей. В таблице 1 представлены основные показатели и оценка их значений.

Таблица 1

Основные относительные показатели и оценка их значений

Показатели	Очень хорошо	Хорошо	Удовлетворительно	Неудовлетворительно
1. Чистая прибыльность продаж (%)	> 25	> 10	< 10	< 5 или отрицательный
2. Чистая прибыльность имущества (%)	> 20	> 15	< 8	< 5 или отрицательный
3. Чистая прибыльность собственного капитала (%)	> 30	> 20	> 10	< 10
4. Общая ликвидность	> 2,0	> 1,5	> 1,2	< 1,0
5. Критическая ликвидность	1,5	> 1,2	> 1,0	< 0,5
6. Общая задолженность	< 0,3	< 0,5	< 0,7	> 0,7
7. Долгосрочная задолженность	< 0,3	> 0,2	> 0,1	< 0,1
8. Краткосрочная задолженность	< 0,10	< 0,3	< 0,8	> 0,6
9. Оборачиваемость долгосрочного имущества:				
- в производстве	> 1,5	> 1,0	1,0	< 1,0
- в торговле	> 10,0	> 3,0	3,0	< 3,0
10. Структура имущества (%)	Не должно быть больших изменений			

В таблице показаны ориентировочные значения показателей. Финансовые аналитики предприятий, руководствуясь этими значениями и анализируя динамику и структуру показателей своего предприятия, могут установить и утвердить значения тех показателей, которые систематически будут анализироваться, для своего предприятия.

Стандартизация показателей и оценка их значений. В целях более объективной оценки финансового состояния и результатов деятельности предприятия целесообразно использовать методы стандартизации данных. Финансовое состояние и результаты деятельности, отражающие абсолютные и относительные финансовые показатели, различны. Это своеобразный список, который может быть объединен. По своей сути объединение – это процесс, который находится в непосредственной связи с общей, более высокого порядка, проблемой объединения и анализа данных. Объединить данные можно разными методами, но предпочтение отдается методу стандартизации данных [6, 7]. Этот метод позволяет учесть вариацию значений показателей. Однако применение метода стандартизации данных для объединения показателей, отражающих финансовое состояние и результаты деятельности предприятия, имеет свои особенности – это исследование, объединяющее несколько этапов (табл. 2).

Таблица 2

Этапы вычислений методом стандартизации данных

№	Содержание этапа
1.	Определяется эталонное значение показателя, показывающее его «нормальное состояние». Таковыми значениями могут быть предельные значения, средняя арифметическая показателя
2.	Формирование динамических рядов показателей
3.	В качестве среднего значения уровня показателя принимается его эталонное значение
4.	Производится «нормирование» уровней показателя различных периодов из уровня показателя вычитанием эталонного его значения и делением полученного результата из стандартного отклонения уровня показателя
5.	Определяются средние значения нормированных уровней показателей в каждом периоде, общую сумму нормированных отклонений разделив на число показателей

По данным таблицы 2 конечным этапом вычислений методом стандартизации данных является нахождение среднего значения нормированных отклонений в каждом периоде. Полученные средние значения формируют их динамический ряд, который может быть охарактеризован с помощью методов статистического анализа динамических рядов. Однако это лишь возможный путь анализа из многих. Рациональной методикой анализа финансового состояния и результатов деятельности предприятия может быть методика, представленная в таблице 3.

Методика анализа показателей финансового состояния

№	Содержание этапа
1.	Определяется эталонное значение показателя, который будет показывать «нормальное состояние»
2.	Эталонным значениям присваивается балл «нормального состояния»
3.	Определяется общая сумма баллов – обобщающая характеристика
4.	Определяется относительное отклонение уровня показателя в каждом периоде от его эталонного значения
5.	Производится корректировка балла «нормального состояния» относительным отклонением путем умножения
6.	Определяется общая сумма скорректированных баллов – обобщающая характеристика фактической ситуации в изучаемом периоде
7.	Результаты вычислений пункта 6 сравниваются с результатами вычислений пункта 3, и определяется отклонение

Рекомендуемая методика анализа финансового состояния и результатов деятельности предприятия охватывает три элемента: 1) изучение отклонений абсолютных финансовых показателей; 2) исчисление и оценка относительных финансовых показателей; 3) стандартизация и анализ показателей. Оптимальным способом объединения является метод стандартизации данных, который позволяет учесть вариацию уровней показателей, принятых для объединения.

Рациональной методикой анализа показателей является методика, главная особенность которой – стандартизация уровней показателей и анализ стандартизированных значений, т.е. определение эталонных значений показателей и установление балла, показывающего «нормальное состояние» на предприятии. Далее определяются относительные отклонения уровней показателя от эталонного значения, балл «фактического состояния» и отклонение этого балла от балла «нормального состояния».

Предлагаемая методика анализа позволяет объективно оценить настоящее финансовое состояние результаты деятельности, выявить внутренние и внешние резервы, принять оптимальные решения и делать прогнозы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Black, G. Applied Financial Accounting and Reporting / G. Black. – Oxford University Press, 2004.
2. Brigham, E.F. Intermediate Financial Management / E.F. Brigham, P.R. Daves. – Thomson, South Western, 2004. – 131 s.
3. Mackevičius, J. Įmonių veiklos analizė. (Анализ деятельности предприятий) / J. Mackevičius. – Vilnius: TEV, 2007. – 476 p.
4. Buškevičiūtė, E. Finansų analizė. (Финансовый анализ) / E. Buškevičiūtė, I. Mačerinskienė. – Kaunas: Technologija, 1998. – 380 p.
5. Palepu, K.G. Business Analysis and Valuation. Using Financial Statements / K.G. Palepu, P.M. Healy, V.L. Bernard. – Thomson, South-Western, 2004. – 348 s.

6. Čekanavičius, V. Statistika ir jos taikymai. I dalis. (Статистика и ее применения. 1 часть) / V. Čekanavičius, G. Murauskas. – Vilnius: TEV, 2000. – 239 p.
7. Statistics for Managers using Microsoft / D. Levine [and others]. – Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2005. – 887 s.
8. International Financial Reporting Standards. – London: IASCF, 2007. – 13 s.

МЕТОД УЧЕТА ДОХОДОВ В СТРАХОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Т.А. Вerezубова, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Страхование является важнейшим финансовым институтом в рыночной экономике и отличается существенной спецификой финансовых отношений, связанных с данным видом деятельности, который обеспечивает защиту страхователей от непредвиденных страховых случаев за счет уплаты страховых взносов и формирования из них страховых резервов. Выбор метода учета доходов страховых организаций имеет большое значение для отражения их в бухгалтерском, налоговом учете, а также для расчета технических резервов. Метод учета оговаривается в учетной политике страховых организаций, которая должна соответствовать действующему законодательству.

Учет доходов организаций в Республике Беларусь регламентируется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [1]. В настоящее время подготовлен проект изменений в этот закон, где для страховых организаций, как общественно значимых, предусмотрено наряду с отчетностью, составляемой в соответствии с требованиями национального законодательства, также обязательное составление годовой отчетности в соответствии с МСФО в белорусских рублях. Принятие этого законопроекта приведет к необходимости еще более подробной регламентации учета доходов в учетной политике страховых организаций, которая и в настоящее время составляет проблематично.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [2] и Инструкцией по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» [3] при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Специфика деятельности страховщиков данными нормативными документами не предусмотрена. Но выполнить их требования в страховой деятельности бывает невозможно. Так, инструкцией «Доходы организации» [2] установлено, что она применяется для учета доходов организации, которые включают в себя: доходы от видов деятельности организации; операционные доходы; внеоперационные доходы. Для целей бухгалтерского учета организация в соответствии с законодательством признает поступления доходами от видов деятельности, операционными или внеоперационными, исходя из требований инструкции, ха-

рактера своей деятельности, вида доходов и условий их получения. Выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации по мере отгрузки (метод начисления) либо по мере оплаты отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг (кассовый метод).

В отличие от международных стандартов и законодательства других стран (в том числе и России), в Беларуси оговорка о сохранении права собственности за продавцом не находит отражения в учете – выручка отражается в бухгалтерском учете организации на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации, т.е. либо по отгрузке, либо по оплате. По этой причине оговорка о переходе рисков не способна вызвать и налоговых последствий. В России момент перехода права собственности от продавца к покупателю используется и в бухгалтерском учете при определении выручки [4]. Реализация для целей налогообложения (п. 1 ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации) также привязана к передаче права собственности. Таким образом, в России оговорка о переходе рисков способна создать не только гражданско-правовые, но и финансовые последствия, причем выгодные продавцу, так как она позволяет отсрочить момент возникновения соответствующих налоговых обязательств.

Белорусская Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [2] устанавливает единый метод отражения в учете выручки от реализации страховых услуг и операционных доходов. Так, в ней указано, что операционные доходы от продажи внеоборотных активов и иного имущества отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с учетной политикой организации – при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере отгрузки или при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере поступления оплаты; иные операционные доходы отражаются в бухгалтерском учете по мере их образования

Исходя из требований белорусского законодательства страховщики в своей учетной политике обычно записывают, что датой признания в бухгалтерском учете дохода при совершении операций по прямому страхованию и сострахованию является: *при уплате страхового взноса наличными деньгами* – дата получения страхового взноса страховым агентом либо в кассу страховщика (его обособленного подразделения), что соответствует дате выписки страхового полиса; *при уплате страховых взносов безналичным путем* – дата поступления денежных средств на счет страховщика (его обособленного подразделения), если иное не предусмотрено договором страхования.

Таким образом, обычно выбирается кассовый метод отражения страховых взносов. Однако даже по основной деятельности далее учетная политика страховщиков предусматривает применение метода начисления по облигаторному перестрахованию – датой совершения операции по облигаторному перестрахованию является последняя дата отчетного периода, за который представлен отчет в соответствии с условиями договоров. При этом по факультативному перестрахованию выбирается дата поступления на счет денежных средств. Таким образом, можно сделать вывод, что единообразие учета страховых и перестраховочных премий не обеспечивается.

Такой вывод можно сделать и по операционным доходам. Так, доходы от сдачи имущества в аренду отражаются в учете по методу отгрузки (начисления) в соответствии со сроками, установленными договором. Доходы от продажи внеоборотных активов и иного имущества отражаются по дате передачи активов и имущества и перехода права собственности к покупателю. Другие операционные и внереализационные доходы (по ценным бумагам, проценты банков по депозитным и прочим счетам, причитающиеся штрафы, пени, возмещение убытков) признаются в качестве доходов по мере их оплаты.

Выбранный метод учета доходов в бухгалтерском учете применяется белорусскими страховщиками и для налогообложения, и для исчисления средств страховых резервов. Поэтому важно правильно сформулировать положения учетной политики. Так, с учетом того, что поступающие денежные средства могут быть просто предоплатой, договор может еще и не состояться, то целесообразно в формулировку «при уплате страховых взносов безналичным путем» после слов «дата поступления денежных средств на счет страховщика (его об подразделения)» добавить «но не ранее даты заключения договора страхования». Это позволит не формировать страховые резервы и не уплачивать налоги с сумм страховых взносов, поступающих в качестве предоплаты.

Заметим, что в прежней формулировке Закона Республики Беларусь «О страховании», который в настоящее время не действует, предусматривалось, что договор страхования вступает в силу с момента уплаты первоначального страхового взноса, если соглашением сторон или законодательством не предусмотрено иное.

Согласно пункту 81 МСФО 18 [5] выручка от реализации отражается в отчете о прибылях и убытках. Организация обязана составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, применяя правила учета по методу начисления (п. 25 МСФО 1). Принцип признания доходов и принцип соответствия используются при ведении учета по методу начисления. Поэтому при переходе на МСФО страховым организациям Беларуси необходимо будет перейти на метод начисления, оставив при этом для национальной отчетности кассовый метод. Для четкого исполнения белорусского бухгалтерского законодательства необходимо с большей ответственностью подходить к формированию локальных нормативных актов, подробно регламентируя в учетной политике страховой организации метод учета доходов для целей национальной и международной отчетности, для целей налогообложения и расчета страховых резервов.

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 18.10.1994.
2. Доходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 181.
3. Учетная политика организации: Инструкция по бухгалтерскому учету, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 17.04.2002 № 62.
4. Доходы организации (ПБУ 9/99): Положение по бухгалтерскому учету, утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 06.05.1999 № 32н.
5. Выручка: МСФО 18 (IAS 18).

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ЛИТВЕ: НАСЛЕДИЕ, СОСТОЯНИЕ, ПЕРСПЕКТИВЫ

Л.П. Гайжаускас, д-р соц. наук, доцент

Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литовская Республика

До независимости Литвы термин «управленческий учет» был известен только узкому кругу специалистов, упоминая чаще всего о том, что такой вид учета есть в капиталистических странах. Создание в Литве рыночных отношений меняло информационные потребности управленческих систем предприятий. Для успешной деятельности на рынке любого предприятия необходима система внутренней учетной информации для принятия обоснованных управленческих решений. Кажется, что такое очевидное утверждение не вызывает сомнений, но даже в настоящее время управленческий учет в Литве остается «слабым звеном» как в теоретическом, так и в практическом уровне. В последнее время наблюдается эволюция взглядов на управленческий учет, который, хотя и медленно, но получает признание и становится составной частью менеджмента.

Цель исследования – анализ положения и перспектив развития управленческого учета в Литве. *Методы исследования* – анализ литературы, опрос менеджеров предприятий, группировка данных, практический опыт автора.

Наследие. От времени «зрелого социализма» Литва унаследовала бывшую систему бухгалтерского учета и множество достаточно квалифицированных в рамках этой системы бухгалтеров. Но абсолютно регламентированный, обеспечивавший нужды плановой экономики бывший бухгалтерский учет не соответствовал требованиям рыночной экономики. В нем не было деления на финансовый и управленческий учет, так как этого и не требовалось. Первые годы независимости характеризуются всеобщей критикой бывшего учета, чаще всего забывая о том, что многие элементы методологии двойного итальянского учета не зависят от экономической системы. Вместо адаптации бывшего учета к новым условиям, был избран путь отрицания старого и попыток создания своего, национального финансового учета. Поиски в области финансового учета закончились со вступлением в Европейский Союз: с 2004 года в Литве действуют национальные стандарты финансового учета, созданные на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а для предприятий, торгующих ценными бумагами на рынках ценных бумаг, МСФО начиная с 2005 года.

Можно утверждать, что в области управленческого учета что-то наследовали, а также, что не унаследовали ничего. В советской системе учета был хорошо развит учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. По своей сути, бывшая система в большей степени была предназначена для определения уровня себестоимости, а не для эффективного управления затратами. Данное противоречие требованиям рынка, а также всеобщее отрицание прошлого, привело к то-

му, что даже по сей день управление себестоимостью на многих предприятиях остается проблемной областью.

Другое направление, опыт которого мог быть использован в управленческом учете для бюджетирования деятельности, – планирование. От бывшей системы остались знания планирования и специалисты, но данный опыт, чуждый по содержанию рынку, был забыт, как и специальность «экономист-планировщик».

Таким образом, Литва от бывшей системы учета практически ничего не сохранила, управленческий учет развивался как совершенно новое направление управленческой деятельности.

Состояние. В первые годы независимости в Литве основное внимание уделялось финансовому учету, точнее, налоговому – для обязательного расчета с государством по налогам. Из-за отсутствия конкуренции на рынке, так как бурно создаваемые частные предприятия без видимых усилий побеждали в конкурентной борьбе государственные, практической потребности в управленческом учете не было. Бывшие гигантские предприятия сохраняли отчасти трансформированную систему управления и учета, а частные обходились с минимальным набором управленческих действий. Управленческий учет стал востребованным только на теоретическом уровне, так как по примеру западных стран был введен в образовательные программы вузов. Отсутствие внимания управленческому учету подтверждает и тот факт, что изданная в 1994 году монография И. Мацкевичюса [1] долгое время оставалась практически единственным изданием, в котором более подробно освещались вопросы данного вида учета.

Почти всеобщая приватизация государственных предприятий, приход западного капитала, вступление Литвы в Европейский Союз, изменило конкурентную среду и приблизило к европейской. Западные предприниматели перенесли на предприятия накопленный опыт, привезли квалифицированный менеджмент. Внедрение методов управленческого учета на предприятиях литовского капитала стало объективной необходимостью для выживания на рынке. Последние 5 – 7 лет можно назвать периодом признания управленческого учета: те или иные его методы внедряются на практике, появляются статьи, учебники, исследования, посвященные вопросам управленческого учета. Нынешнее состояние управленческого учета в Литве можно охарактеризовать следующим образом: 1) предпочтение отдается традиционным методам управленческого учета; 2) на больших и средних предприятиях основными средствами управления являются бюджетирование и традиционный учет затрат (особенно на предприятиях литовского капитала); 3) маленькие предприятия ориентируются не на управленческий, а на финансовый учет.

Перспективы. На изменение принципов управления, главным образом, влияет внешняя среда. Не трудно предположить, что в будущем будет увеличиваться конкуренция, давление рынка в лице покупателей и поставщиков, международная интеграция. Способность менеджмента реагировать на сигналы рынка зависит от их компетенции, открытости новшествам и технологическим изменениям в управленческой деятельности. Пока литовские предприятия не полно-

стью используют возможности традиционных методов управленческого учета: бюджетирования и управления затратами. Этому отчасти мешает и необоснованное увлечение руководителей предприятий «модерными» методами управления: сбалансированной системой учета Р. Каплана и Д. Нортон [2], ABC-методом калькулирования себестоимости [3] и другими. Очевидно, что только наладив до автоматизма повседневное управление затратами и деятельностью, можно искать путей дальнейшего совершенствования. Поэтому в будущем неизбежно будет уделяться повышенное внимание традиционным методам управленческого учета, возможности которых еще не использованы. Собственникам маленьких предприятий пора отказаться от неоднозначных истин учебников: управленческий учет не регламентирован, а предприятие выбирает нужный ей уровень, что на практике чаще всего переводится «мне управленческий учет не нужен». Поэтому сейчас маленькие предприятия, подверженные самому большому риску на рынке, не имеющие собственных традиций, повторяют ошибки, избегать которые научились западные компании. Развитие происходит от простого к сложному, и только использование возможностей традиционных, классических методов управленческого учета приведет к поиску новых, более совершенных и результативных методик.

Выводы

Литва от бывшей системы советского учета практически ничего не сохранила, управленческий учет развивался как совершенно новое направление управленческо-учетной деятельности. Развитию управленческого учета основное влияние оказало повышение конкуренции на рынке. Сегодня в Литве предпочтение отдается традиционным методам управленческого учета; на крупных и средних предприятиях основными средствами управления являются бюджетирование и традиционный учет затрат; мелкие предприятия, как правило, ориентируются только на финансовый учет.

В перспективе наблюдается необходимость совершенствования внедренных или внедряемых традиционных методов управленческого учета с целью использования всех предоставляемых возможностей, и только затем – поиск новых, более совершенных методик. Конкурентная среда заставит и малые предприятия перейти от философии финансового учета к преимуществам управленческого учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Mackevičius, J. Apskaita. (Учет) / J. Mackevičius. – Vilnius: Mintis, 1994.
2. Kaplan, R.S. The balanced scorecard: measures that drive performance / R.S. Kaplan, D.P. Norton // Harvard business review. – 1992, Jan-Feb.
3. Kaplan, R.S. Contribution margin analysis: no longer relevant/strategic cost management: the new paradigm / R.S. Kaplan // Journal of management accounting research. – 1990, Fall, 2 – 15.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДОВ ДИРЕКТ-КОСТА В АНТИКРИЗИСНОМ УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ

И.М. Гареев

*ГОУ «Камская государственная инженерно-экономическая академия»,
г. Набережные Челны, Российская Федерация*

Решения по управлению экономикой предприятия при использовании системы директ-коста принимаются, главным образом, на основе информации о прямых затратах основной деятельности. Постоянную часть косвенных расходов списывают на счет прибылей и убытков или относят на себестоимость реализуемой продукции и услуг, минуя счета издержек производства. В условиях антикризисного управления директ-кост проявляет свои достоинства, по сравнению с традиционным бухгалтерским учетом полных затрат, в ещё большей степени, чем при успешной деятельности коммерческой организации. Дело не только в отмечаемой некоторыми авторами, возможностях упрощения нормирования, планирования, распределения расходов и большей обозримости учетной информации. Аргументацией в пользу применения методов директ-коста в антикризисном управлении могут служить обеспечиваемые этой системой дополнительные возможности:

- практически безошибочно оценить степень роста рентабельности в разрезе всех наименований обновленного ассортимента, также как и определить все виды действительно убыточной продукции и услуг. Существующая система бухгалтерского учета полных затрат за счет распределения косвенных расходов пропорционально условным базам, делает их в одинаковой степени прибыльными или убыточными;

- выявить степень рентабельности или убыточности продукции и услуг до начала их запуска в производство, выбрать те из них, которые могут в существенной степени увеличить выручку от продаж или уменьшить издержки изготовления и сбыта. Все это весьма существенно для предприятия с кризисным состоянием экономики;

- определить по данным управленческой отчетности о финансовых результатах за отчетный период времени динамику изменения их общей величины за счет изменения переменных и уменьшения постоянных расходов, повышения цен реализации продукции и тарифов на услуги, совершенствования структуры выпуска и продажи продукции и услуг.

Кроме того, директ-костинг, в отличие от системы учета полной себестоимости, позволяет оценить выгодность отделочных улучшений в конструкции, дизайне, технологии изготовления продукции, в её упаковке, оказании услуг предпродажного и послепродажного обслуживания покупателей и потребителей. В большинстве случаев возможность предприятия существенно обновить ассортимент ограничена необходимостью дополнительных затрат на освоение производства новых изделий. Улучшение качества, внешнего вида и других характеристик традиционно выпускаемой продукции обходится значительно дешевле, что для предприятия, находящегося в предбанкротном состоянии, весьма существенно.

В теории бухгалтерского управленческого учета известны два основных варианта директ-коста: 1) *простой, одноступенчатый*, основанный на использовании в расчетах только прямых затрат на каждый вид продукции и накладных (постоянных) расходов, учтенных единым блоком; 2) *развитый, или развитой (дифференцированный, многоступенчатый)*, директ-кост, при котором расходы, не зависящие от объемов производства и продаж, подразделяют по центрам ответственности, местам их формирования (цехам, отделам, службам).

Наши исследования и первые выводы по результатам апробации их результатов на предприятиях различных отраслей промышленности Республики Татарстан приводят нас к мнению о том, что для антикризисного управления более приемлем вариант одноступенчатого, то есть простого контроллинга. Лишь в крупных компаниях, находящихся в предбанкротном состоянии, целесообразно применять развитой директ-костинг. Причина не только в том, что в состоянии близком к банкротству чаще всего оказываются небольшие и средние предприятия, где экономика более обозрима, накладные расходы невелики и нет необходимости подразделять их по центрам ответственности. Главный аргумент в пользу простого директ-коста заключается в том, что в условиях кризисного состояния предприятие должно в первую очередь исключить из производства нерентабельные и малорентабельные виды продукции и заменить их более прибыльными. Сделать это быстрее и проще при простом директ-косте, сопоставив рыночную цену на продукт с легко определяющими, даже до начала изготовления, прямыми затратами сырья, материалов, и заработной платы. Результат расчета – величину суммы и ставки покрытия накладных расходов можно ранжировать и таким образом определять наиболее оптимальный вариант обновления ассортимента продукции и услуг. Кроме того простой директ-кост позволяет предприятию установить предельно допустимую для данного уровня его финансового состояния величину постоянных расходов планово-отчетного периода, знать, сколько ему нужно маржинального дохода, чтобы обеспечить безубыточную деятельность. Если накладные расходы дифференцированы по местам затрат и центрам ответственности, сделать это гораздо сложнее, а результаты получаются менее наглядными и более усредненными.

Применение директ-коста в антикризисном управлении, в первую очередь, необходимо для решения управленческих задач, определения сегментов деятельности кризисного предприятия затраты которого необходимо снижать в первую очередь. Далее следует выявить сегменты, обеспечивающие наиболее эффективное восстановление платежеспособности и финансовой устойчивости бизнеса, а затем определить от каких видов продукции и услуг нужно отказаться и заменить их более рентабельными. Решение указанных задач осложняется в связи с характерной для кризисного состояния предприятий неполной загрузкой производственных мощностей и площадей. По данным директ-коста можно дифференцированно определить, какие из них выгоднее использовать более интенсивно, какие лучше реализовать на сторону или передать в краткосрочную или долгосрочную аренду, в результате чего предприятие получит дополнительный приток денежных средств, что крайне важно в условиях его платежной несостоятельности, которая может привести к банкротству.

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Л.Н. Герасимова, д-р экон. наук, доцент; Е.А. Середюк

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

По мере развития рыночных отношений организации всё чаще используют новые виды финансовых инструментов, в том числе и производных, которые позволяют находить приемлемое сочетание доходности и риска.

Сфера применения производных финансовых инструментов (также зачастую называемых срочными контрактами) достаточно обширна: хеджирование валютного и ценового рисков; привлечение капитала; размещение временно свободных денежных средств с целью получения дохода.

На данный момент российский финансовый рынок существенно отстает по своему инструментарию и институциональной структуре от рынков развитых стран. В частности, в срочной секции FORTS биржи РТС обращаются 103 фьючерса и 70 опционов, в то время как число производных финансовых инструментов, торгуемых на бирже NYSE-Euronext, исчисляется тысячами. Одной из причин такого низкого развития рынка производных финансовых инструментов является отсутствие чётких правил, методов и процедур, регламентирующих учет данных активов.

Актуальность выбранной темы обусловлена ростом использования производных финансовых инструментов в деятельности крупнейших российских компаний. Так, у ОАО «Газпром» убыток от изменения справедливой стоимости производных финансовых инструментов во втором квартале 2010 года превысил 10,7 млрд. руб., в третьем – 3,3 млрд. руб.

Большой объем использования данных активов, в сочетании с объективными сложностями, возникающими при их оценке, обуславливает необходимость совершенствования процедур определения их справедливой стоимости.

Российская система нормативно-правового регулирования рассматривает производные финансовые инструменты только с позиции налогового законодательства. Так, в части 1 статьи 301 Налогового кодекса финансовый инструмент срочной сделки рассматривается как договор, являющийся производным финансовым инструментом в соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг». При этом перечень производных финансовых инструментов (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты, своп-контракты) устанавливается федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг в соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг». Проблема заключается в том, что в Законе «О рынке ценных бумаг» производные финансовые инструменты рассматриваются только как торгуемые на бирже контракты, спецификации которых установлены правилами фондовой биржи и (или) правилами

осуществления клиринговой деятельности. Подобная трактовка является крайне узкой, поскольку исключает из рассмотрения контракты, заключаемые на внебиржевых рынках или напрямую между контрагентами. Это является серьезным недостатком действующей системы регулирования операций с финансовыми инструментами срочных сделок, в частности, из-за того, что не рассматривает покупку валютных опционов у коммерческих банков как производный финансовый инструмент, хотя подобные операции (заключение опционных контрактов по покупке/продаже иностранной валюты) достаточно часто имеют место у крупных российских предприятий, занимающихся внешнеэкономической деятельностью.

В связи с указанными проблемами бухгалтеру при учете срочных сделок следует руководствоваться, главным образом, своим профессиональным суждением.

Наибольшую сложность на практике представляет учет опционов, поскольку для данного вида срочных контрактов характерна асимметрия прав и обязанностей сторон.

Асимметрия прав и обязанностей сторон означает, что продавец обязан совершить сделку по купле/продаже определенного актива, в то время как покупатель может отказаться от совершения сделки.

Опционы подразделяются на поставочные и расчётные.

Поставочные договоры на покупку предусматривают обязанность одной из сторон (лица, обязанного по опционному договору) уплачивать денежные средства в зависимости от изменения цен на ценные бумаги, а также продать другой стороне (лицу, уполномоченному по опционному договору) соответствующие ценные бумаги по её требованию, которое может быть заявлено в определённый период или в определённую дату в будущем.

Поставочные договоры на продажу предусматривают обязанность одной стороны купить у другой стороны (лица, уполномоченного по опционному договору) соответствующие ценные бумаги по её требованию, которое может быть заявлено в определённом периоде или в определённую дату в будущем, определённой при заключении опционного договора.

Расчётные опционные договоры предусматривают исключительную обязанность одной из сторон, (лица, обязанного по опционному договору) уплачивать денежные средства в зависимости от изменения цен на ценные бумаги от изменения значений фондовых индексов.

Исполнение поставочных опционных договоров осуществляется по цене, определённой при его заключении.

Отражение в учёте операций с поставочными опционами связано с порядком формирования балансового отчёта.

При формировании аналитического баланса для учёта опционов целесообразно использовать забалансовые счета 006 «Бланки строгой отчётности», 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» (табл. 1, 2).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учёту поставочных опционов на покупку

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Начислено за услуги брокеру	91	76
2.	Перечислено за услуги брокеру	76	51
3.	Отражается списание бланка опциона		006
4.	Отражается гарантия в обеспечение выполнения опциона	009	
5.	Начислена премия по опционному договору	76	91
6.	Зачислена на расчётный счёт премия по опционному договору	51	76
7.	Начислена начальная маржа по опционному договору	91	76
8.	Перечислена начальная маржа по опционному договору	76	51
9.	Начальная маржа внесена эмиссионными ценными бумагами – базовым активом договора	91	58, 75
10.	Отражается задолженность покупателей за ценные бумаги	76	91
11.	Отражается учётная стоимость проданных ценных бумаг (при внесении ценных бумаг в качестве базового актива, запись производится на стоимость активов, не переданных в залог)	91	58
12.	При исполнении опциона		009

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учёту поставочных опционов на продажу

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонден- ция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислено за услуги брокеру	91	76
2.	Перечислено за услуги брокеру	76	51
3.	Отражается гарантия в обеспечение выполнения опциона	008	
4.	Начислена премия по опционному договору	76	91
5.	Зачислена на расчётный счёт премия по опционному договору	51	76
6.	Начислена начальная (дополнительная) маржа по опционному договору	91	76
7.	Перечислена начальная маржа (дополнительная) по опционному договору	76	51
8.	При исполнении опциона		008

В российском бухгалтерском учете все активы и обязательства учитываются по так называемой «исторической стоимости». При данной системе построения учета стоимостная оценка актива будет равна величине затрат, произведенных в прошлом при приобретении (создании) актива. В последующем актив может быть переоценен по стоимости её замещения (то есть воссоздания актива с точно таки-

ми же параметрами). Данная концепция неприменима для оценки фьючерсов и опционов, поскольку премия по ним (то есть цена контракта) значительно меньше стоимости активов, которые должны быть поставлены в соответствии с договором. В связи с этим производные финансовые инструменты следует учитывать исходя из цен базисных активов. Подобный подход утвержден в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО)

Другой проблемой отражения в учете производных финансовых инструментов является учет фактора времени. Поставка 10 тонн нефти через 3 месяца и через 2 года – это два абсолютно разных контракта, стоимость которых может серьезно отличаться. В связи с этим их следует отражать в отчетности по стоимостям, относящимся к текущему моменту времени. Подобный порядок также разделяют составители МСФО. В соответствии с МБС 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение» стоимость активов, по сделкам с которыми отсутствуют достоверные рыночные данные, может быть рассчитана как приведенная стоимость всех будущих денежных поступлений, дисконтированных с использованием преобладающей рыночной ставки (ставок) процента для аналогичного инструмента. Однако определение ставки дисконтирования – весьма субъективный процесс, в то же время незначительные её изменения могут привести к серьезным колебаниям стоимости базового актива. Для решения данной проблемы необходимо привлечение сторонних специалистов, что может привести к серьезному росту издержек, связанных с ведением бухгалтерского учета.

В настоящее время в соответствии с Декларацией укрепления финансовой системы (The Declaration on Strengthening the Financial System), принятой в Лондоне 2 апреля 2009 года, Международным комитетом по стандартам финансовой отчетности производится разработка нового стандарта, регулирующего учет финансовых активов – IFRS 9. Работу над ним планируется завершить к середине 2011 года. Среди основных нововведений следует отметить более простой порядок классификации финансовых инструментов, а также новые, более строгие правила определения справедливой стоимости.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (по состоянию на 01.03.2011, источник – ИПС «Гарант»).
2. О рынке ценных бумаг: Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ (по состоянию на 01.03.2011, источник – ИПС «Гарант»).
3. Declaration on strengthening the Financial System Url. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.g20.org/Documents/Fin_Deps_Fin_Reg_Annex_020409_-_1615_final.pdf.
4. IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement (редакция с официального сайта МКСФО) [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: www.iasb.org.
5. Квартальная отчетность ОАО «Газпром» за 3 квартал 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://gazprom.ru/f/posts/22/042553/gazprom-databook-rus_9m_2010.xls.

УЧЕТ ДОХОДНЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ И УПРАВЛЕНИЕ ФИНАНСАМИ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

В.Г. Гизатуллина, канд. экон. наук, профессор; **Е.О. Дайнеко**
*УО «Белорусский государственный университет транспорта»,
г. Гомель, Республика Беларусь*

Управление финансами железной дороги представляет собой действия, направленные на выработку, реализацию и совершенствование финансовой политики, которая конкретизируется в стратегии и тактике использования финансов для достижения поставленных задач по экономическому и социальному развитию отрасли. Важнейшим звеном управления финансами является выработка (создание) форм финансовых отношений, т.е. создание определенного финансового механизма.

Финансовый механизм – совокупность согласованных между собой выработанных на основе финансовой политики форм осуществления финансовых отношений, предназначенных для решения социально-экономических задач железной дороги на конкретном этапе ее развития и представляет собой систему управления финансами железной дороги и ее подразделений в целях достижения максимальной прибыли, включающую в себя: финансовые методы и инструменты, правовое и информационно-методическое обеспечение управления финансами.

Особенности функционирования железнодорожного транспорта обусловили формирование своей особой системы внутренних финансовых отношений на Белорусской железной дороге, что во многом определяется особенностями транспортного производства в отрасли. К таким особенностям можно отнести:

- высокую централизацию управления процессом производства – непрерывное движение поездов по единому графику и расписанию на железнодорожном транспорте;
- в процессе транспортного производства не создается нового вещественного продукта, как в промышленности. Транспорт вообще и железные дороги в частности производят перемещение грузов и людей, в результате чего происходит перемена их местонахождения. В транспортной промышленности реализуется не продукт, выходящий из процесса производства, а сам процесс производства – перемещение (движение грузов и людей);
- непрерывность отдельного технологического цикла производства (перевозок грузов и пассажиров) на протяжении не только одной дороги. На железных дорогах перевозка грузов и пассажиров осуществляется по территории, не совпадающей с границами предприятия (дороги). Договор на перевозку заключает дорога, принимающая груз или пассажиров, а работу выполняют дороги нескольких государств, передавая друг другу перевозимые грузы или пассажиров. В пределах одного предприятия (дороги) заканчиваются перевозки только в местном и пригородном сообщениях. Это определяет необходимость центра-

лизации части доходных поступлений (выручки) от перевозок на расчетном (валютном) счете железной дороги. Указанные доходные поступления используются для централизованных расчетов (с инодорогами, приобретение топлива для нужд железной дороги, и т.п.), финансирования деятельности структурных подразделений Управления железной дороги, а также расчетов с отделениями железной дороги и другими организациями за выполненную ими транспортную работу;

- ресурсы входящих в состав организаций и структурных подразделений железной дороги формируются через систему внутриотраслевых экономических отношений;

- централизация расчетов с бюджетом и другие особенности.

Особое внимание в общей системе финансовых расчетов железной дороги уделяется порядку формирования доходов от перевозок и осуществлению последующего финансирования структурных подразделений железной дороги.

Финансовые ресурсы Белорусской железной дороги формируются за счет реализации транспортной продукции (доходы от перевозок), а также осуществления иных видов деятельности инвестиционного и финансового характера, операционных и внереализационных поступлений.

Под доходами железной дороги (выручкой) от перевозок понимается сумма средств, причитающихся дороге за выполненные перевозки грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты в её границах, а также дополнительно оказанных услуг, связанных с перевозками.

Так как Белорусская железная дорога является сложной организационной структурой (в состав которой входят отделения железной дороги, предприятия дорожного подчинения, структурные подразделения отделений железной дороги, являющиеся в то же время отраслевыми предприятиями), то каждое из подразделений железной дороги играет свою определенную важную роль в едином технологическом процессе перевозок. Только общая технологическая увязка операций, выполняемых каждым подразделением, позволяет осуществить процесс перевозки и пространственное перемещение грузов и пассажиров (рисунок).

Под конечным результатом перевозочного процесса (или продукцией железной дороги) понимается осуществленная перевозка, и как видно из технологии перевозочного процесса, она может быть создана и реализована только на уровне железной дороги в целом (с учетом всех вертикальных и горизонтальных взаимосвязей). Ни организации дорожного подчинения, ни отделения железной дороги, ни тем более структурные подразделения отделений железной дороги транспортную услугу не оказывают. Они лишь выполняют конкретную операцию (функцию) в едином технологическом процессе перевозки. В связи с этим по мере оформления перевозочных документов доходные поступления от реализации конечной продукции (грузовых и пассажирских перевозок) аккумулируются на основном доходном счете Управления железной дороги (на уровне железной дороги в целом).

В доходных поступлениях не вся сумма является собственностью железной дороги. В процессе перевозок участвует не только Белорусская железная до-

рога, но и железные дороги иностранных государств. Поэтому из общей суммы доходных поступлений необходимо вычесть доходные поступления других дорог и только после этого можно говорить о формировании величины доходов (выручки) от перевозок на уровне железной дороги в целом.



Схема взаимосвязи подразделений железной дороги в процессе осуществления единого технологического процесса перевозок

Сформированные доходы от перевозок на уровне Управления железной дороги впоследствии должны быть распределены через систему внутрихозяйственных расчетов между всеми организациями и структурными подразделениями, входящими в ее состав и участвовавшими в перевозочном процессе. Данный процесс получил название внутрихозяйственное финансирование железной дороги.

Недостатком внутрихозяйственного финансирования является использование метода распределения финансовых ресурсов, основанного на затратном подходе. Поэтому работники финансовых служб предприятий железной дороги при управлении доходами должны уделять внимание не только их увеличению, но и держать под контролем эффективность хозяйствования. Увеличение доходов для предприятий транспорта – это поиск новых клиентов, организация новых маршрутов пассажирских поездок, гибкая тарифная политика при одновременном повышении качества предоставляемых услуг по перевозке. Контроль эффективности хозяйствования в современных условиях должен приобрести наиболее значимое направление работы, поэтому возникает необходимость разработки инструментов, связанных с экономическим стимулированием подразделений железной дороги.

При разработке методики экономического стимулирования подразделений железной дороги важными факторами являются:

- *определение роли и места* подразделения в организационной структуре и едином технологическом процессе;

- *выбор системы показателей*, в которую возможно включение следующих:
 - привлечение к перевозке грузов на экспорт или оказание других услуг, способствующих дополнительным поступлениям доходов;
 - увеличение дополнительных сборов за оказанные услуги клиентуре;
 - повышение эффективности использования всех видов ресурсов;
 - снижение норматива оборотных средств;
 - увеличение рентабельности перевозок, технологических процессов и операций;
 - выполнение задания по производительности труда, качественным показателям использования подвижного состава и др.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПОДГОТОВКИ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КОНТЕКСТЕ МСФО

И. Голочалова, *канд. экон. наук, доцент*

Молдавская Экономическая Академия, г. Кишинев, Республика Молдова

Вступление в силу с 1 января 2008 года нового Закона «О бухгалтерском учете» № 113-XVI от 27 апреля 2007 года (далее – Закон) в Республике Молдова положило начало процессу конвергенции (или перехода на международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ) и финансовой отчетности (МСФО)) в национальной системе бухгалтерского учета. Согласно статье 4 нового Закона субъекты публичного интереса полностью переходят на МСФО; субъекты, использующие полную систему учета, ведут учет или по МСФО, или по Национальным Стандартам бухгалтерского учета (НСБУ); другие экономические агенты ведут учет согласно НСБУ. Таким образом, предприятиям Республики Молдова, которые согласно новому Закону переходят на МСФО, при составлении финансовой отчетности по МСФО необходимо учитывать положения этих стандартов во взаимосвязи друг с другом, что является характерной чертой международных стандартов.

С целью обеспечения возможности принятия акционерами и инвесторами экономических решений, адекватных рыночным условиям функционирования предприятия информация, предоставляемая в финансовой отчетности, должна быть полезна пользователям. Этот подход обуславливает новое видение назначения финансовой отчетности и определяет содержание стандартов в рамках международной системы.

Рассмотрим некоторые правила составления консолидированной отчетности согласно МСФО, при подготовке которой следует учитывать не только положения базовых стандартов, но и положения МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Итак, положения МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяют состав финансовой отчетности, которому соответствует состав консолидированной отчетности. Традиционно принято при раскрытии вопроса представления консолидированной финансовой отчетности уде-

лать внимание балансу и отчету о прибылях и убытках, что объясняется следующими причинами:

- бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках – основные формы финансовой отчетности;

- в условиях перехода на оценку чистых активов по справедливой стоимости бухгалтерский баланс получает преобладающее значение в составе финансовой отчетности и призван представлять информацию о финансовом положении объединений на дату составления, а отчет о прибылях и убытках представляет сопряженную информацию о результатах деятельности объединения на эту же дату;

- внутригрупповые операции и, как следствие, их исключение в процессе консолидации оказывают влияние на все разделы бухгалтерского баланса и на определение финансового результата в условиях объединения представляемого в отчете о прибылях и убытках.

Хотя бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках являются определяющими формами бухгалтерской отчетности, их показатели недостаточно для формирования полной информации о финансовой деятельности и финансовой позиции компании. Содержание баланса не раскрывает направления потоков денежных средств и их эквиваленты в течение года, хотя они могут быть разнообразны, а отчет о прибылях и убытках может скрывать серьезные проблемы компании, связанные с денежными средствами и их эквивалентами. Отчет о движении денежных средств раскрывает эти потоки, показывает, откуда поступили, на какие цели израсходованы денежные средства, и объясняет причины изменения их состояния.

Отчет о движении денежных средств представляет важную информацию пользователям и помогает оценить суммы, сроки и степень будущих поступлений и выбытий денежных средств. Значение этого отчета подтверждается тем, что его содержание, методы составления, требования к раскрытию информации регламентируются отдельным стандартом (МСБУ (IAS) 7 или НСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств»). Согласно национальным стандартам (НСБУ) Республики Молдова и МСФО в указанном отчете должны отражаться притоки и оттоки денежных средств и их эквивалентов в течение отчетного периода с разграничением по следующим видам деятельности: операционная деятельность; инвестиционная деятельность; финансовая деятельность. В стандартах уточняется перечень операций, по результатам которых движение денежных средств относится к обозначенным видам деятельности.

Однако существуют операции, относящиеся к определенному виду деятельности, которые специфически влияют на содержание консолидированного отчета о движении денежных средств. К ним относятся:

- 1) начисление дивидендов – денежные потоки от начисленных дивидендов – должны быть представлены отдельно от прочих потоков и отнесены к определенному виду деятельности;

- 2) движение денежных средств на валютном счете – на нереализованные прибыли и убытки влияет изменение курса валюты в течение отчетного периода

по отношению к курсу на дату составления отчета о движении денежных средств. Результат изменения курса валюты не является денежным потоком, однако эффект от этого изменения должен быть представлен отдельно и отнесен к определенному виду деятельности;

3) приобретение долей участия – денежные потоки от приобретения доли участия в дочерней компании относятся к инвестиционной деятельности, хотя отдельной строкой в консолидированном отчете не представляются, вместо этого отдельно раскрывается воздействие на денежные потоки материнской компании.

В соответствии с нормативным регулированием компания должна предоставлять данные о потоках денежных средств от операционной деятельности, используя: *прямой метод* (основан на корректировке статей отчета о финансовых результатах на изменения соответствующих неденежных статей текущих активов и обязательств); *косвенный метод* (заключается в корректировке чистой прибыли компании на амортизацию и изменения соответствующих неденежных статей текущих активов и обязательств).

Отметим, что и в НСБУ, и МСФО отсутствуют конкретные требования и рекомендации о порядке подготовки и составления консолидированного отчета о движении денежных средств. При этом не делается никаких разграничений между отчетом, представляемым отдельной компанией, и отчетом, представляемым группой или другой формой объединения. Кроме этого существует разница между прямым методом, применяемым согласно НСБУ 7, и тем который рекомендуется МСФО.

Существует два подхода подготовки консолидированного отчета о движении денежных средств: консолидируются индивидуальные отчеты о движении денежных средств; консолидация проводится на основе данных консолидированного баланса и консолидированного отчета о прибылях и убытках. На практике используется сочетание двух указанных выше подходов: сначала составляется консолидированный отчет о денежных потоках каждой компании, входящей в группу, на основе информации об изменениях в бухгалтерском балансе, а затем проводится объединение аналогичных статей всех индивидуальных отчетов о движении денежных средств с тем, чтобы составить консолидированный отчет группы компаний [1].

Итак, для составителей отчетности существует две проблемы в отношении подготовки отчета о движении денежных средств: применение прямого метода согласно МСФО и консолидация отчета. Учитывая общие требования – рекомендованный формат отчета; методы его составления – и основные правила консолидации, в качестве следующей иллюстрации продемонстрируем порядок составления консолидированного отчета о движении денежных средств.

Иллюстрация. Акционерная компания «Norfolk» 01.06. 2009 приобрела 65 % обыкновенных акций компании «Condo». Балансы компаний, входящих в группу, представлены в таблице 1.

Требуется составить консолидированный отчет о движении денежных средств, при подготовке которого применить согласно МСБУ (IAS) 7: прямой метод; косвенный метод (для подтверждения правильности расчета).

Таблица 1

Балансы компании на момент приобретения 01.06.2009 (€)

Статьи баланса	Norfolk	Condo
Гудвилл	–	–
Основные средства	280 000	80 000
Инвестиции	–	–
Запасы	100 000	20 000
Дебиторская задолженность	50 000	20 000
Денежные средства	100 000	30 000
Обязательства	80 000	30 000
Итого чистые активы	450 000	120 000
Акционерный капитал	400 000	100 000
Резервы	50 000	20 000
Доля меньшинства	–	–
Итого	450 000	120 000

В первую очередь определим воздействие операции по приобретению доли участия на консолидированные денежные средства группы по соответствующей формуле:

$$\text{Отток Д.С. группы} = 55\,000 \text{ €} \cdot (85\,000 - 30\,000).$$

Для составления консолидированной отчетности каждая из компаний, входящих в группу, представила индивидуальную отчетность, учитывающую результаты операций внутри группы. Используя данные индивидуальных отчетов, материнская компания подготовила консолидированный баланс группы компаний (табл. 2) и консолидированный отчет о прибылях и убытках (табл. 3).

Таблица 2

Сравнительные данные консолидированного баланса, (€)

Статьи баланса	на 01.06.09	на 31.12.09	Изменения
Гудвилл	3 750	3 750	–
Основные средства	365 000	365 000	–
Инвестиции	–	–	–
Запасы	120 000	121 500	1 500
Дебиторская задолженность	70 000	97 500	27 500
Денежные средства	45 000	45 000	–
Обязательства	110 000	106 000	(4 000)
Итого чистые активы	493 750	526 750	
Акционерный капитал	400 000	400 000	
Резервы	50 000	53 250	3 250
Нераспределенная прибыль	–	24 150	24 150
Доля меньшинства	43 750	49 350	5 600
Итого	493 750	526 750	

Таблица 3

Консолидированный отчет о прибылях и убытках за 2009 год

Статьи отчета	Сумма, €
Доход от реализации	183 500
Себестоимость продаж	88 500
Валовая прибыль	95 000
Коммерческие расходы	18 500
Административные и общие расходы	35 000
Обесценение гудвилла	—
Дивиденды от инвестиционных вложений	—
Чистая прибыль до уплаты налогов и чрезвычайных статей	41 500
Чистая прибыль после учета эффекта чрезвычайной статьи	41 500
Налог на прибыль	8 500
Чистая прибыль	33 000
Доля меньшинства	5 600
Консолидированная прибыль за финансовый год	27 400

На основании показателей вышеуказанных отчетов материнская компания подготовила консолидированный отчет о движении денежных средств (табл. 4).

Таблица 4

Консолидированный отчет о движении денежных средств на 31.12.09

Движение денежных средств		Сумма, €
Движение от операционной деятельности		
Прямой метод	Поступление от реализации	156 000
	Выплаты поставщикам	(94 000)
	Выплаты по текущим расходам	(53 500)
	Выплаты по налогам	(8 500)
Косвенный метод	Чистая прибыль корректируется на:	
	Амортизацию	33 000
	Прибыль от реализации долгосрочных активов	—
	↑Δ Дебиторской задолженности по торговым счетам	—
	↑Δ Товарных запасов	(27 500)
	↑Δ Расходов будущих периодов	(1 500)
	↓Δ Краткосрочных обязательств	—
	↑Δ Других обязательств	(4 000)
Чистое движение от операционной деятельности		—
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности		(55 000)
Выбытие от приобретения дочерней компании		
Чистое движение от инвестиционной деятельности		(55 000)
Движение денежных средств от финансовой деятельности		—
Чистое движение от финансовой деятельности		—
Чистый отток денежных средств и их эквивалентов		(55 000)
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода		100 000
Изменение денежных потоков от курсовых разниц		—
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода		45 000

При определении денежного потока от операционной деятельности использовался прямой метод (см. табл. 4). Для этого был осуществлен пересчет показателей отчета о прибылях и убытках на изменения в бухгалтерском балансе. **Денежные средства и их эквиваленты на начало периода** – это средства, находящиеся в распоряжении материнской компании, общая величина которых определена в размере 100 000 €. **Денежные средства и их эквиваленты на конец периода** – консолидированные средства группы компаний, общая величина которых составляет 45 000 €.

В заключение отметим, что в рамках статьи рассмотрены только некоторые положения МСФО (МСБУ (IAS) 7 или НСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств»), требующие раскрытия и конкретных рекомендаций по их применению, представление которых должно быть представлено в форме комментариев к ним.

Стратегией развития бухгалтерского учета в Республике Молдова взят курс на МСФО, являющихся основой при разработке национальных стандартов, и для эффективного использования которых на практике необходимо:

- исключить неопределенности имеющие место в соответствующих МСФО;
- уточнить правила подготовки отчетности в НСБУ;
- учесть отраслевую направленность региона; положения законодательной и нормативной базы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Robert, E. Nouvelle pratique des comptes consolides / E. Robert. – Paris: Qualino Editeur, 2000.
2. Закон о бухгалтерском учете Республики Молдова № 113 от 27.04.2007 // Monitorul Oficial. – № 90 – 93 din 29.06.2007.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2008. – М.: Аскери – АССА, 2008. – 1060 с.
4. Feleagă, N. Contabilitate consolidată: o abordare europeană și internațională / N. Feleagă, L. Feleagă. – București: Editura Economică, 2007.

МОДЕЛИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ

А.В. Грачев, канд. экон. наук

*ФГОУ «Санкт-Петербургский университет МВД России»,
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Контрольно-ревизионную (проверочную) деятельность органов внутренних дел в сфере экономики можно определить как самостоятельный вид правоохранительной деятельности, связанный с защитой экономических интересов государства. Выделяют внешнюю и внутреннюю контрольную деятельность подразделений ОВД.

Внешняя контрольно-проверочная деятельность ОВД представляет собой участие субъектов этой деятельности (оперуполномоченный, ревизор, следова-

тель) в выявлении, расследовании и пресечении экономических и налоговых преступлений, совершаемых юридическими и физическими лицами.

Внутренняя контрольно-проверочная деятельность – это осуществление внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью органов внутренних контрольно-ревизионными подразделениями системы ОВД, который направлен на обеспечение внутренней экономической безопасности и защиты экономических интересов подразделений органов внутренних дел.

К сожалению, количество совершаемых и выявляемых нарушений с каждым годом не уменьшается, а растет в геометрической прогрессии, что говорит о необходимости совершенствования и повышения эффективности проводимых ревизий и проверок. Эффективность представляет собой результативность, т.е. какой-либо положительный результат деятельности (эффект), получаемый обществом (государством, организацией, человеком) на единицу использованных ресурсов.

На наш взгляд, разработка мероприятий по повышению эффективности возможна по направлениям, связанным с математическими ограничениями, исходя из формулы эффективности:

$$\text{Эффективность} = \text{Результат} / \text{Ресурсы}.$$

Наиболее явным может быть признан такой вариант использования ресурсов, при котором минимизируются затраты на достижение заранее установленного результата, т.е. должны соблюдаться следующие условия:

$$\text{Рез} = \text{const}, \text{ресурсы} \rightarrow \min \quad (\text{модель ограничений 1})$$

Сведение проблемы повышения эффективности деятельности органов внутренних дел к экономии ресурсов нам представляется весьма ограниченным по следующим причинам: 1) все ресурсы, используемые органами внутренних дел, требуют не снижения, а увеличения; 2) потребности общества к органам внутренних дел постоянно растут, а результаты, показываемые в настоящее время органами внутренних дел, не позволяют достигнуть требуемого уровня.

Второй вариант повышения эффективности деятельности органов внутренних дел может быть основан на следующей ограничительной модели:

$$\text{Рез} \rightarrow \max, \text{ресурсы} = \text{const} \quad (\text{модель ограничений 2})$$

В данном случае эффективность означает достижение максимального результата при заданном объеме ресурсов. На практике повышение эффективности в рамках указанной модели ограничений возможно при использовании разработанного нами подхода дифференцирования количества и содержания контрольных мероприятий в зависимости от степени риска совершения правонарушений и величины возможного материального ущерба (является одним из инструментов повышения эффективности органов внутренних дел).

Так, например, одна контрольно-ревизионная бригада за одно и то же время может проверить одно и то же количество материалов, следовательно и за-

трачиваемые ресурсы одинаковы. Однако результат, полученный от использования данного количества ресурсов, может быть в разы больше, когда правильно определен объект контроля. Там, где риск совершения правонарушения и возможный материальный ущерб больше, там и результат, а следовательно и эффективность, от контрольных действий будет больше.

Помимо этого эффективность контроля может быть выше за счет сокращения временных ресурсов, при сохранении кадровых, финансовых и материально-технических ресурсов. Сокращение временных ресурсов может быть достигнуто за счет: создания методических рекомендаций, в которых бы содержались алгоритмы действия проверяющего в конкретных сферах финансово-хозяйственной деятельности; создания аналитических сборников, описывающих типовые схемы совершения экономических и налоговых правонарушений; систематизации информационной (в том числе и нормативно-правовой) базы, необходимой для проведения контрольно-ревизионных мероприятий разработки и утверждения норм выборочного контроля по сферам проверки на основе методов математической статистики.

Третья возможная модель математических ограничений повышения эффективности может быть отражена следующим образом:

$$Рез \rightarrow \uparrow, ресурсы \rightarrow \uparrow, \Delta Рез / \Delta ресурсы > 1 \text{ (модель ограничений 3)}$$

Данная модель предполагает увеличение ресурсов органов внутренних дел, приводящее к увеличению результатов таким образом, что повышение результата больше вызвавших данное повышение дополнительных ресурсов.

На практике в контрольно-ревизионной деятельности такой подход применим, к примеру, в следующих случаях:

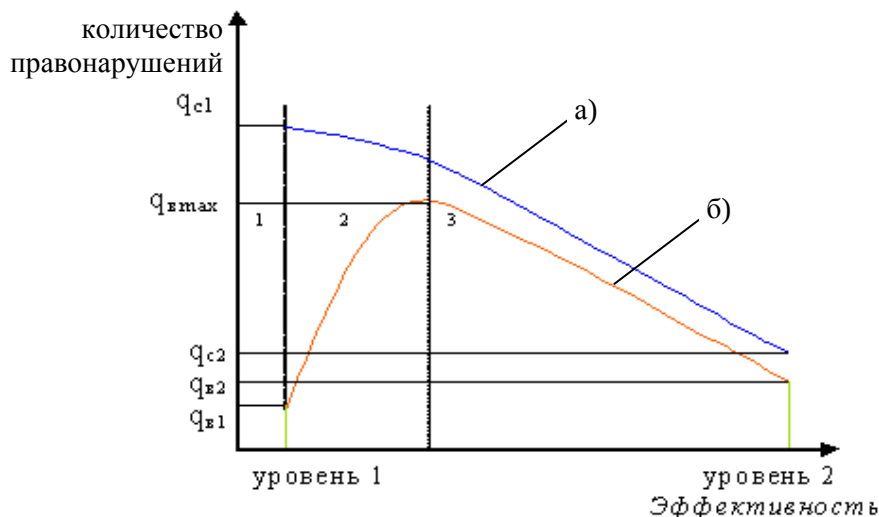
1) производительность, а следовательно и результативность работы ревизора, будет выше, если использовать дополнительные поощрительные выплаты в зависимости от достигнутых результатов, размер которых всегда в несколько раз меньше установленных критериев, при достижении которых ревизор получает право на такую премию;

2) привлечение к проверке стороннего специалиста по соответствующей сфере деятельности может привести к выявлению ущерба в несколько раз больше, чем стоимость услуг данного специалиста;

3) использование в деятельности органов внутренних дел «внештатных сотрудников», осведомителей приводит к результатам в несколько раз больше необходимых для содержания данной категории источников информации средств.

При решении вопросов повышения эффективности контрольных мероприятий для любой системы необходимо отметить, что главной целью разрабатываемых мероприятий является сокращение правонарушений и преступлений.

Таким образом, на наш взгляд, идеальная модель функционирования эффективного контроля может иметь вид, представленный на рисунке.



Динамика эффективности и количества выявленных нарушений во времени:

а – количество выявляемых правонарушений $q_{в}$;

б – количество совершаемых правонарушений ($q_{с}$);

1, 2, 3 – периоды времени

Рост результатов приводит к положительным изменениям в подконтрольной системе следующего характера:

1) количество выявленных нарушений стремится к предельному значению (так как всего недобросовестных хозяйствующих субъектов ограниченное количество);

2) профилактическое воздействие контроля сокращает количество совершаемых нарушений.

В результате со временем количество выявляемых нарушений будет сокращаться. Данное сокращение является следствием не уменьшения эффективности проводимых мероприятий, а, наоборот, ее повышением, так как связано с достижением главной цели системы контроля – сокращение совершения правонарушений. При этом уровень эффективности с первого по третий этап растет с уровня 1 (неприемлемого для общества) до уровня 2 (приемлемого для общества).

Представим модель математических ограничений эффективности в виде формулы следующим образом:

$$Рез \rightarrow \downarrow, ресурсы \rightarrow const \quad (модель ограничений 4)$$

Данная модель является идеальным состоянием функционирования контроля. Однако следует уточнить, что положительное снижение результативности является следствием снижения количества совершаемых правонарушений, а не бездействием контрольных органов.

В итоге эффективный контроль позволяет снизить используемые ресурсы, при сохранении желаемого результата, что отражено в первой представленной модели ограничений повышения эффективности.

Таким образом, повышение эффективности контроля в конечном итоге связано с уменьшением его присутствия в экономической системе. Однако решение задачи по минимизации контрольных действий в отношении хозяйствующих субъектов возможно не путем навязывания сверху ограничительных для органов внутренних дел управленческих решений, а через достижение такого уровня функционирования экономической системы, когда вмешательство контрольных органов объективно необходимо в минимальных количествах.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОТРАСЛИ В УСЛОВИЯХ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

С.Н. Гришкина, канд. экон. наук; Е. Емельяненко

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

Формирование корпоративных структур (холдингов) в агропромышленном комплексе России набирает темпы. Корпоративная структура является именно тем формированием, которое способно не только восстановить сельскохозяйственное производство, но и в рыночных условиях обеспечить его рентабельность, конкурентоспособность, сохранить рабочие места.

Холдингом именуется группа компаний, состоящая из материнской и дочерних, которые ведут согласованную предпринимательскую деятельность и связаны между собой отношениями экономической зависимости и контроля. Особенности организации холдинга позволяют эффективно перераспределять активы для достижения нужного экономического эффекта. Холдинги осуществляют единую технологическую инвестиционную и маркетинговую политику в масштабах всего объединения, координируют потоки финансовых, материальных и трудовых ресурсов. Главная цель холдинга – привлечение внешних финансовых ресурсов для инвестиций в развитие производства и формирование необходимого размера оборотного капитала, обеспечивающего нормальное ведение производственно-финансовой деятельности [1]. Достоинством холдинговых структур является то, что они способствуют адаптации сельскохозяйственных организаций к рыночной экономике.

Основу информационного обеспечения управления холдингами составляет учётно-экономическая информация, поскольку в условиях развития рыночных отношений важное значение приобретает экономическая эффективность процессов, протекающих в деятельности холдинга. Исторически первым, и оставшимся до настоящего времени, источником информации для целей управления стал хозяйственный учёт, возникший как функция регистрации, группировки и обобщения данных о фактах хозяйственной деятельности. Поэтому решение проблемы учётно-аналитического обеспечения управления в холдингах предопределяет необ-

ходимость построения системы консолидированного учёта и отчётности. Объектом учётного и аналитического обеспечения является организация, владеющая пакетом акций других организаций и контролирующая их деятельность с целью получения экономических выгод. Характеристика финансового положения и финансового результата её деятельности отображена в консолидированной отчётности.

В соответствии с ФЗ от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчётности» под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций – группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО). Опираясь на определение консолидированной отчётности из данного закона, можно сказать, что она позволяет оценить перспективы деятельности как группы в целом, так и отдельных её участников, а также повысить качество и прозрачность финансовой отчётности. В консолидированной отчётности холдинговая компания (головная и дочерние организации) представляется так, как будто она является единым предприятием, не имеющим юридического статуса. При этом функция формирования финансовой отчётности возлагается на головную организацию. В настоящее время консолидированная финансовая отчётность многими компаниями составляется в соответствии с МСФО.

В международном учёте сельскохозяйственной деятельностью признаётся управление биотрансформацией животных и растений (биологических активов) в целях получения, реализации сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов [2].

Сельскохозяйственная деятельность включает различные виды деятельности: например, животноводство, лесное хозяйство, сбор урожая раз в год или в течение всего года, выращивание садов и насаждений, цветоводство и культивирование водных биологических ресурсов (включая рыболовство).

Учитывая последствия мирового финансового кризиса, нанесшего серьёзный ущерб сельским товаропроизводителям, составление финансовой отчётности прежде всего направлено на удовлетворение информационных запросов внешних пользователей. Поэтому важно проводить трансформацию российской отчётности в международный формат, что позволит привлечь дополнительные инвестиции.

Основой учета в сельскохозяйственной отрасли является стандарт МСФО 41 «Сельское хозяйство» (другой перевод названия – «Биологические активы»). Его аспекты предусматривают «порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассматриваемой другими Международными стандартами финансовой отчетности» [3]. Стандарт устанавливает порядок учёта биологических активов в период их роста, изменения состояния, производства продукции и воспроизводства, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент её сбора. Стандарт применяется для учёта сельскохозяйственной

продукции, то есть продукции, полученной от биологических активов, и только на момент её сбора, а также в отношении государственных субсидий.

При составлении консолидированной отчётности необходимо учитывать аспекты МСФО 41. Несмотря на то, что формирование консолидированной финансовой отчётности основано на объединении информации, содержащейся в отчётах головной и дочерних организаций, консолидация не сводится не только к агрегированию путём сложения идентичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для устранения двойного счёта, связанного с инвестиционной деятельностью и другими внутрихолдинговыми операциями, применяют специфический принцип элиминирования (от англ. eliminate – устранять, исключать, elimination – исключение, элиминирование). Любые внутрикорпоративные финансово-хозяйственные операции идентифицируются и в процессе консолидации исключаются.

К отличительным характеристикам составления консолидированной отчётности от индивидуальной отчётности относятся источники составления отчётности, методика и технология составления, организационные аспекты. Если говорить об источниках составления, то для индивидуальной отчётности берутся данные синтетического и аналитического учёта, а консолидированная отчётность основана на данных традиционной индивидуальной отчётности и специальных приложений к ней. Методика и техника составления заключается в том, что в индивидуальной отчётности компании производится механический перенос данных из регистров бухгалтерского учёта (при ручных формах) и автоматизированные формирования в условиях компьютерной обработки, для целей составления консолидированной отчётности применяются специальные процедуры консолидации (агрегирование, элиминирование и др.). В самостоятельных организациях ведение бухгалтерского учёта состоит в разделении обязанностей и взаимодействии работников бухгалтерии. Организация учётной работы в холдингах усложняется составом отдельных самостоятельных подсистем. Сотрудники бухгалтерий различных дочерних организаций взаимодействуют со специализированным подразделением бухгалтерии в головной организации.

В отличие от традиционной бухгалтерии, которая базируется на наблюдении фактов хозяйственной жизни и их регистрации в системе документации, консолидированный учёт предполагает использование исходных данных организаций, входящих в холдинговую компанию.

Основными моментами организации корпоративного учёта и отчётности являются:

- формирование единой учётной политики холдинга;
- установление регламента учётного процесса и разработка графика обмена учётными данными в масштабах холдинга;
- гармонизация рабочих планов счетов организаций, входящих в холдинг, и разработка единого корпоративного плана счетов холдинговой компании;
- стандартизация программного обеспечения и создание единой системы технических средств, применяемых для разработки учётной информации;

- выбор системы управленческого учёта с целью бюджетирования в холдинге;
- разработка форм внешней консолидированной отчётности и правил её формирования;

- создание внутрихолдинговой отчётности, характеризующей эффективность функционирования компании в целом и отражающей внутрискруктурные отношения.

Поскольку финансовая отчётность – это система обобщённых показателей, которые представляют итоги финансово-хозяйственной деятельности организации, она должна отражать кредитную дисциплину. Кредитная дисциплина выражается в финансовом положении заёмщика, которое может быть оценено как «хорошее», «среднее» или «плохое» на основании фактических абсолютных показателей (валюта баланса, выручка, валовая и чистая прибыль, чистые активы, собственные средства) и фактических относительных показателей (платёжеспособности, финансовой устойчивости, прибыльности).

Можно говорить о хорошем финансовом положении предприятия, выступающего в роли заёмщика у кредитной организации, когда комплексный анализ производственной и финансово-хозяйственной деятельности, включая информацию о внешних условиях, свидетельствуют о стабильности производства, положительной величине чистых активов, рентабельности и платёжеспособности и отсутствуют какие-либо негативные явления, способные повлиять на финансовую устойчивость в перспективе. Например, негативными явлениями могут выступать не связанные с сезонными факторами существенное снижение темпов роста объемов производства, показателей рентабельности, существенный рост кредиторской и дебиторской задолженности. В том случае, если в деятельности предприятия выявляются негативные тенденции, которые в обозримой перспективе (год или менее) могут привести к появлению финансовых трудностей, если предприятием не будут приняты меры, позволяющие улучшить ситуацию, то финансовое положение оценивается как «среднее». Убыточная деятельность, отрицательная величина либо существенное сокращение чистых активов, существенное падение объемов производства, существенный рост кредиторской или дебиторской задолженности приводят к тому, что финансовое положение предприятия с позиции кредитной организации может быть оценено как «плохое».

Таким образом, информация, которая формируется в системе консолидированного учёта и отчётности, позволяет проанализировать результаты всех бизнес-операций, что в конечном итоге приведёт к повышению доверия инвесторов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бурлакова, О.В. Развитие корпоративного учёта в АПК России / О.В. Бурлакова // Бухгалтерский учёт. – 2006. – С. 64 – 69.
2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias41.pdf>.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М.: Аскери – АССА, 2006. – 1060 с.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В АГРОПРОМЫШЛЕННОМ КОМПЛЕКСЕ РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

С.Н. Гришкина, *канд. экон. наук*

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

На современном этапе развития национальной экономики обеспечение продовольственной независимости страны является важнейшей задачей, от решения которой зависит укрепление роли и значимости России в мировом сообществе. Развитие сельскохозяйственной отрасли России многие ученые-аграрники связывают с восстановлением крупного производства, с развитием интеграционных процессов, созданием и эффективным функционированием агропромышленных структур, в частности агрохолдингов. Они представляют собой формирования, осуществляющие производство сельхозпродукции, ее переработку и реализацию на основе холдинговых отношений. Как правило, это предпринимательские объединения вертикального типа, построенные на централизации функций управления собственностью и материально-денежными потоками. Одной из главных задач таких структур является реализация положений, касающихся инвестиционной и производственно-финансовой стратегии, делегируемой учредителями головной (управляющей) организации.

Для эффективного функционирования корпоративных структур в агропромышленном комплексе страны важное значение приобретает формирование и эффективное использование особого ресурса организации – информации. Организации агропромышленного комплекса, по сравнению с организациями других отраслей народного хозяйства, наиболее уязвимы в плане обеспеченности их информационными ресурсами, что обусловлено особенностями сельскохозяйственной отрасли. Государственной программой развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008 – 2012 годы с целью создания благоприятных условий функционирования сельского хозяйства предусмотрено создание системы государственного информационного обеспечения в сфере сельского хозяйства.

Следует отметить, что хозяйствующие субъекты агропромышленного комплекса, с одной стороны, выступают потребителями информационных ресурсов, а с другой – их поставщиками информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета.

С целью проведения анализа степени обеспеченности учетной информацией лиц, оказывающих влияние на создание и функционирование агрохолдинговых структур, нами выделено три группы пользователей:

- лица, принимающие решения на различных уровнях государственного управления, имеющих отношения к созданию и функционированию интегрированных агропромышленных формирований;

- лица, непосредственно участвующие в управлении этими структурами на различных уровнях;

- лица, вступающие во взаимоотношения с этими структурами (потенциальные инвесторы, кредиторы, сельскохозяйственные товаропроизводители, работники и др.).

Первая группа пользователей заинтересована в информации о создании и деятельности агрохолдинговых структур, прежде всего для того, чтобы сформировать целостную теоретическую основу, позволяющей ответить на такие вопросы как: в каких видах, размерах, формах крупное агропромышленное производство даст эффект и как оно будет способствовать развитию экономики страны.

Вторая группа пользователей нуждается в финансовой информации для целей эффективного управления агрохолдингом и его подразделениями.

Третьей группе пользователей информация необходима для целей принятия решений об участии определенным образом в деятельности агрохолдингов.

Для эффективного управления деятельностью холдинга и обеспечения реализации экономических интересов всех участников интеграции, в том числе сельскохозяйственных товаропроизводителей, необходима достоверная информация о деятельности как холдинговой структуры в целом, так и ее составляющих. Вместе с тем вопросы информационного обеспечения управления агрохолдингами, изучены недостаточно. Вопросы учета в холдингах вообще и в агрохолдингах в частности не урегулированы нормативными актами по бухгалтерскому учету в России.

Ориентация на МСФО при составлении консолидированной отчетности предусмотрена в Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, одобренной Приказом Минфина Российской Федерации от 1 июля 2004 года № 180. В соответствии с Концепцией консолидированная финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям. Данная отчетность должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений этими пользователями.

Главная задача консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи предполагается установить обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО, а также обязательный аудит и публикацию ее.

Составление консолидированной отчетности по МСФО предусмотрено и Федеральным Законом «О консолидированной отчетности».

Применение МСФО при составлении финансовой отчетности агрохолдинга осложняется тем, что в состав агрохолдингов входят сельскохозяйственные товаропроизводители, поэтому их активы и обязательства, а также доходы и расходы необходимо оценить и представить по правилам, изложенным в МСФО.

В настоящее время российская практика учета и особенно оценки активов и обязательств в сельскохозяйственных организациях существенно отличается от правил, установленных МСФО. Прежде всего, это оценка земли, сельскохозяйственной продукции и биологических активов. Объективная оценка активов, обязательств, доходов и расходов сельскохозяйственных организаций необходима также и для распределительных целей между участниками интеграции.

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПРИНЯТИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ (ПРИЗНАНИЯ) АКТИВОВ НА ПРИМЕРЕ НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ЗАВОДА «ПОЛИМИР» ОАО «НАФТАН»

А.В. Гудошников

ОАО «Нафтан», г. Новополоцк, Республика Беларусь

Письмом Министерства финансов Республики Беларусь от 12.03.2011 № 15-1-6/131 «Об определении даты принятия товаров к бухгалтерскому учету» разъяснено, что, учитывая все многообразие гражданско-правовых отношений, в которые организации вступают в процессе хозяйственной деятельности, в том числе при совершении внешнеторговых операций, законодательством не установлено, что следует понимать под конкретной датой принятия активов к бухгалтерскому учету, и в нем не даны критерии для ее определения. При определении даты принятия активов к бухгалтерскому учету организации необходимо исходить в первую очередь из специфики осуществления своей хозяйственной деятельности, условий заключенных внешнеторговых договоров, определяющих обязанности по поставке товаров и переход рисков от продавца к покупателю (Инкотермс 2010), используемых видов транспорта и оформляемых транспортных и иных документов, наличия или отсутствия складских помещений, особенностей приемки товаров по количеству и качеству. Также следует учитывать условия помещения товаров под определенный таможенный режим или таможенную процедуру, использование в своей деятельности складов временного хранения и зон временного таможенного контроля, наличие у организации статуса «Добросовестный участник внешнеэкономической деятельности» и другие факторы. При этом подчеркнуто, что в качестве одного из основных критериев следует рассматривать переход к организации рисков и выгод, связанных с правом собственности на поступающие активы. Организация, исходя из специфики осуществляемой ею

деятельности и условий заключенных внешнеторговых договоров, самостоятельно определяет дату принятия активов к бухгалтерскому учету. Порядок ее определения должен быть закреплён в учетной политике организации.

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики конкретной организации осуществляется разработка соответствующего способа исходя из требований актов законодательства. В соответствии с Директивой Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 года № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» при разработке соответствующих способов ведения бухгалтерского учета ОАО «Нафтан» учитывает необходимость обеспечения применения на широкой основе международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО) в бухгалтерском учете.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика» ОАО «Нафтан» предусмотрено, что для определения стоимости оприходования материальных ценностей, поступающих из-за пределов Республики Беларусь при наличии и при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления, а также для определения даты принятия активов к бухгалтерскому учету поступающих, в том числе, с территории Республики Беларусь, необходимо применять дату перехода к ОАО «Нафтан» рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти материальные ценности, определенную условиями договора закупки или законодательством в соответствии с товаросопроводительными документами международного образца (CMR-накладной, коносаменте, железнодорожной накладной, авианакладной) и национального образца (накладных ТТН-1 и ТН-2, железнодорожной накладной и прочих первичных документах учета) в порядке, предусмотренном Положением «О порядке оформления документов для принятия к бухгалтерскому учету и оприходования материальных ценностей», утвержденным приказом генерального директора Общества.

ОАО «Нафтан» в Положении «О порядке оформления документов для принятия к бухгалтерскому учету и оприходования материальных ценностей» определило, что датой принятия организацией активов на бухгалтерский учет с учетом перехода к организации существенных рисков и выгод, связанных с правом собственности на поступающие активы, может являться:

- дата их фактического получения, указанная в транспортных, коммерческих и иных документах, которые в соответствии с законодательством, соглашением сторон или обычаями делового оборота используются для подтверждения совершения сделок;
- дата помещения товаров под таможенные режимы (процедуры), предусмотренные таможенным законодательством;
- дата принятия активов к перевозке, если она осуществляется собственным транспортом организации;

- дата приятия активов к перевозке экспедитором (перевозчиком), если оплату их услуг производит ОАО «Нафтан»;

- иная дата перехода существенных рисков и выгод, связанных с правом собственности на поступающие активы в соответствии с законодательством, договором и первичными документами.

Если существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности на материальные ценности, переходят к ОАО «Нафтан» в момент получения груза на склад ОАО «Нафтан» (доставка осуществляется поставщиком или сторонней транспортной организацией, услуги которой оплачивает поставщик), то датой принятия их к бухгалтерскому учету будет являться дата получения груза грузополучателем (материально-ответственным лицом-представителем ОАО «Нафтан») от перевозчика, указанная в товаросопроводительных документах международного образца (CMR-накладной, коносаменте, железнодорожной накладной, авианакладной) и национального образца (накладных ТТН-1 и ТН-2, железнодорожной накладной, товарном и кассовом чеках, квитанции к приходному кассовому ордеру, акте о закупке товаров у физических лиц и т.п.). Применительно к CMR-накладной это будет дата, указанная в графе 24 «Груз получен»; по международной железнодорожной накладной – дата в графе 49 «Штемпель станции взвешивания»; по национальной железнодорожной накладной – дата в графе 6 «Отметка о выдаче груза»; по накладной ТН-2 – дата в графе «Принял грузополучатель»; по накладной ТТН-1 – дата в графе «Принял грузополучатель».

Если существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности на материальные ценности, переходят к ОАО «Нафтан» в месте начала транспортировки (доставка от поставщика производится получателем (ОАО «Нафтан») самостоятельно с использованием собственного автотранспорта и (или) с использованием услуг сторонней транспортной организации, услуги которой оплачивает ОАО «Нафтан»), то датой совершения хозяйственной операции и принятия материальных ценностей к бухгалтерскому учету будет являться дата, указанная отправителем груза в международной товарно-транспортной накладной «CMR» в графе 22 «Прибытие под погрузку. Убытие» или в графе 4 «Место и дата погрузки груза» (при отсутствии достаточной информации в графе 22); по международной железнодорожной накладной – дата в графе 46 «Календарный штемпель станции отправления»; по национальной железнодорожной накладной – дата в графе «Календарные штемпеля» «Оформление приема груза к перевозке»; в накладной ТТН-1 – дату в графе «Товар к перевозке принял» или дату накладной; в накладной ТН-2 – дату в графе «Товар к доставке принял» или дату накладной (при отсутствии достаточной информации в графе «Товар к доставке принял»).

Если существенные риски и выгоды, связанные с переходом права собственности, происходят от продавца к покупателю вне места начала транспортировки или нахождения покупателя, то датой совершения хозяйственной операции и принятия материальных ценностей к бухгалтерскому учету необходимо

считать дату перехода права собственности в соответствии с законодательством, договором и первичными документами.

Указанная дата определяется по каждой отгрузке в зависимости от указанных выше условий и подтверждается условиями договора, а также информацией, содержащейся в соответствующем товарно-сопроводительном документе, и (или) информацией, полученной от грузоотправителя или транспортной организации, таможенных или иных компетентных органов.

Применительно к случаю перехода права собственности в обозначенном пункте на границе Республики Беларусь такая дата, в зависимости от вида транспортировки, может подтверждаться соответствующим календарным штампом в графе 96 «Штампель пограничных станций перехода» листа 5 «Лист уведомления о прибытии груза» международной железнодорожной накладной или соответствующей календарной отметкой пограничного перехода (пункта ввоза) на международной транспортной накладной «CMR» и т.п.

На основании этих документов информация по операциям, вытекающим из деятельности нефтеперерабатывающего предприятия, вносится в АРМ «УМТУ», по операциям, вытекающим из деятельности завода «Полимир» – в автоматизированную систему бухгалтерского учета «Полимир» на платформе «1С Предприятие 8».

На описанном примере продемонстрирован конкретный механизм, позволяющий предприятиям Республики Беларусь обеспечить единство подходов, закрепленных национальным законодательством и Международными стандартами финансовой отчетности по вопросу определения даты принятия к бухгалтерскому учету (признания) активов, используя для этих целей соответствующие графы первичных документов стандартно применяемых для оформления таких операций.

Проблемой дальнейшей унификации учета поступления активов в соответствии с национальным законодательством и МСФО является различие в требованиях к оценке немонетарных статей.

ОАО «Нафтан» рассматривает возможность выбора способа признания немонетарных статей, предусмотренного МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов». Возможность такого выбора будет предусмотрена национальным законодательством Республики Беларусь в рамках дальнейшего сближения (гармонизации) с МСФО.

Применение в практической деятельности способов бухгалтерского учета, одновременно соответствующих национальному законодательству Республики Беларусь и Международным стандартам финансовой отчетности, позволяет ускорить и упростить процесс трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности в отчетность, соответствующую МСФО, повышая эффективность деятельности службы бухгалтерии, способствуя надежности отчетной информации, создавая условия для экономии трудовых и финансовых ресурсов.

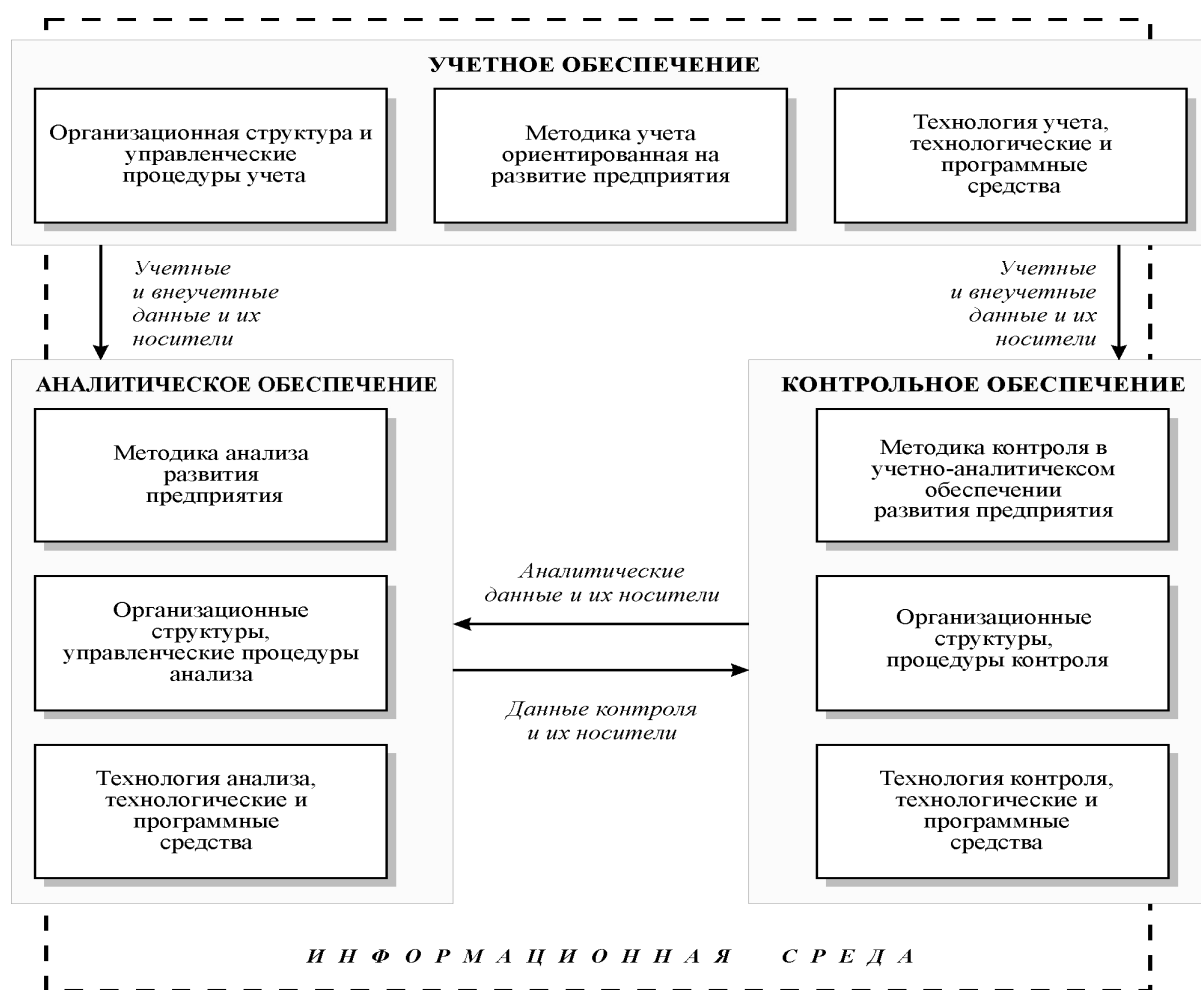
МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

С.В. Гушко, канд. экон. наук, доцент

Криворожский экономический институт,

*ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана»,
г. Кривой Рог, Украина*

Эффективная организация работы учетно-аналитических подразделений как механизма для принятия и реализации эффективных управленческих решений позволяет менеджменту промышленного предприятия своевременно и адекватно реагировать на изменения рыночной ситуации и быстро принимать эффективные управленческие решения, ориентированные на перспективу. Механизмом информационного обеспечения учетно-аналитической системы управления (УАСУ) является единство систем учета, анализа и контроля, объединенных информационными потоками для управления экономическими процессами (рисунок).



Модель механизма информационного обеспечения
учетно-аналитической системы управления в едином информационном пространстве

Включение в систему учетно-аналитического обеспечения информационной подсистемы создает необходимые условия функционирования системы управления предприятием, обеспечивает средствами получения, поиска, хранения, накопления, передачи, обработки информации, а также определяет организацию учетных и внеучетных данных.

Содержание системы учетно-аналитического обеспечения предприятия раскрывается в специально-ориентированной модели, которая за каждым видом обеспечения (учетный, аналитический, контрольный, информационный) детально характеризует организационные структуры, управленческие процедуры, методики и технологии. Решение о проектировании новой УАСУ или о реорганизации существующей на промышленном предприятии предполагает внедрение на основании результатов оценки уровня роли информации в управлении предприятием и оценки расходов на ее улучшение, а также оценки ожидаемого эффекта от функционирования после ее улучшения.

Начальным определяющим этапом во время проектирования и улучшения учетно-аналитической информации является разработка новой или улучшение существующей внутренней бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями с позиции повышения эффективности управления предприятием. Решение проблемы проектирования на промышленных предприятиях механизма УАСУ допускает или создание новой собственной системы, или выбор из уже существующих [1, с. 127 – 129].

Организация эффективной УАСУ, которая обеспечивает получение пользователями оперативной, достоверной и релевантной информации, имеет решающее значение для оперативной оценки процесса производства и процесса принятия обоснованных решений относительно своевременной корректировки. В то же время уровень действия функций учета и контроля в системе оперативного управления не отвечает увеличенным требованиям на промышленных предприятиях, что ведет к разработке и принятию неэффективных оперативных управленческих решений и, как следствие этого, к значительным потерям ресурсов в процессе производства. Одна из причин такого положения – недостаточная обоснованность теоретических положений функций учета и контроля в системе оперативного управления в деятельности промышленных предприятий. В части особенностей, которые влияют на ее построение операционной составляющей УАСУ, целесообразно выделить характер продукции, технологию и масштаб производства, степень специализации производства внутри предприятия.

Реорганизацию оперативной составляющей УАСУ следует рассматривать как инновационный подход, направленный на приобретение новых конкурентных преимуществ и получение реальных экономических преимуществ от вложенных в систему средств. Оперативная составляющая УАСУ направлена на осуществление постоянного мониторинга процессов, которые происходят в управляемом объекте относительно заданной программы его развития, будет помогать раскрытию причины отклонений, которые возникают, неиспользованию резервов, способствующих поиску возможностей повышения эффективности промышленного производства, подготовке вариантов оптимальных решений.

Процесс создания единого информационного пространства допускает реорганизацию информационных потоков и их ориентацию:

- на удовлетворение потребности предприятия в информации для поддержки внутрифирменного процесса принятия решений и их реализации (учет, анализ, планирование и контроль);
- удовлетворение потребности внешних структур в информации в соответствии с законодательной базой или для самопрезентации предприятия.

По мнению академика НАН Украины Н.Г. Чумаченко, «... информационная система трансформируется в информационно-управляющую систему, которая определена как совокупность методов, математического обеспечения и автоматизированных технических средств относительно сбора, переработки и выдачи управленческой информации и стандартных управленческих решений разным взаимосвязанным системам» [2, с. 10].

Для достижения этих целей предприятиями выделяются значительные инвестиции. Большая их часть должна быть направлена на проекты, ориентированные на решение вышеупомянутых заданий средствами информационных технологий, в частности через проекты относительно внедрения информационных систем класса ERP (Enterprise Resource Planning – планирование ресурсов предприятия), систем управления производством MES (Manufacturing Execution System – система управления производством), объединения локальных управленческих информационных систем и автоматизированных систем управления технологическим процессом в единственный интегрированный комплекс управления.

Создание комплексных интегрированных многопользовательских систем управления с высокими требованиями к достоверности и защищенности информации – сложное задание. Для его решения необходимы значительные профессиональные ресурсы и тщательное соблюдение технологий проектирования и управления сложными проектами [3]. Конкурентоспособными оказываются динамически развитые промышленные предприятия, которым удалось сократить расходы и повысить эффективность бизнеса, обеспечивая рост стоимости. Достичь такого эффекта можно только за счет формирования эффективного механизма УАСУ и внедрения современных информационных технологий. Поэтому любая новая технология должна рассматриваться сквозь призму ее способности эффективно решать конкретные задания бизнеса.

ЛИТЕРАТУРА

1. Галузина, С.М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией: моногр. / С.М. Галузина. – СПб.: Знание, 2006. – 392 с.
2. Чумаченко, Н.Г. Проблемы учета и экономического анализа в управлении промышленным производством: автореф. ... д-ра экон. наук: 08.601 «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» / Н.Г. Чумаченко. – М., 1970. – 38 с.
3. Розум, В. Особенности комплексной автоматизации в управлении металлургическим производством / В. Розум // Металлоснабжение и сбыт. – 2006. – № 12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.metalinfo.ru/ru/magazine/2006/12/110>.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПУШНОГО ЗВЕРОВОДСТВА

В.В. Евдокимович

*УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»,
г. Гомель, Республика Беларусь*

С целью управления деятельностью организации пушного звероводства, кроме учета ее операций, важную роль играет контроль их достоверности, а также правильности использования в процессе выращивания зверей материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Вопросы контроля производственных затрат исследовали в своих трудах как зарубежные, так и отечественные ученые: Р.А. Алборов, И.А. Белобжецкий, П.И. Гайдуцкий, А.А. Додонов, К. Друри, В.П. Индукаев, Л.М. Крамаровский, Н.В. Кужельский, Н.И. Ладутько, В.С. Левин, П.Т. Саблук, Л.С. Шатковская.

Признавая объективную необходимость контроля и его воздействие на производственный процесс, некоторые авторы приходят к различным выводам о том, какое место он должен занимать в сфере управления: выступать в качестве самостоятельной функции; выполнять вспомогательную роль, обслуживая другие функции. Сторонниками первой точки зрения являются И.А. Белобжецкий, Б.И. Валуев, Н.Г. Чумаченко и некоторые другие ученые. Стражев В.И. считает, что суть контроля заключается в выявлении и устранении возникших ошибок в действиях функций планирования, учета, анализа и регулирования. По мнению В.Ф. Журко, В.Д. Пантелеева и Б.А. Рябикина, «...оперативный контроль является агрегированной функцией, объединяющий в себе две другие функции – учет и анализ» [1, с. 7]. Исследуя связь оперативного контроля с оперативным учетом, следует, на наш взгляд, принимать во внимание взаимосвязь учета и контроля. По этому вопросу в экономической литературе существуют три точки зрения. В соответствии с первой, в основе которой лежит отождествление учета и контроля, сторонником ее является А.А. Додонов, «...учет – это контроль, а контроль – это учет» и подтверждающего, что «...контроль не является самостоятельной функцией управления, а призван обслуживать функцию учета» [2, с. 15]. К представителям второй точки зрения относится А.К. Марченко, который считает, что «...учет лишь предоставляет информацию для контроля, но сам контролем не занимается» [3, с. 33]. Третью точку зрения выражает Н.В. Кужельский, рассматривающий «...контроль в качестве самостоятельной управленческой функции, не отрицая при этом его тесной связи с учетом» [4, с. 3]. Наринский А.С. считает, что «...бухгалтерскому учету присущи контрольные функции, которые он «...весьма успешно выполняет, и отнимать которые у него ни в коем случае не следует» [5, с. 33]. По мнению Н.Г. Чумаченко, «...учет сам по себе не является контролем, учет – это отражение всех происходящих процессов, что в совокупности образует информационную систему предприятия» [6, с. 67]. Контроль же заключается в проверке соответствия фактического состояния объекта ранее

установленным заданиям, нормам, бюджетам, нормативам, правилам, инструкциям и организационным решениям. Однако сказанное не свидетельствует о том, что контроль – дело вовсе не бухгалтерское. На взгляд А.С. Бородина, «...именно бухгалтерский учет выступает основным средством контроля и мысленного обобщения общественного производства» [7, с. 184]. Следовательно, бухгалтерскому учету присущи контрольные функции и приобретает он их не автоматически, а в момент регистрации хозяйственных операций, их сводки и группировки в системе синтетических и аналитических счетов. Возлагаемые на бухгалтерский аппарат обязанности по контролю свидетельствуют лишь о выполнении этим аппаратом не одной, а двух функций – учета и контроля.

С целью контроля производственных затрат звероводческой организации необходимо получать экономическую информацию в самые сжатые сроки. Особо актуальным является проведение повседневного оперативного контроля. Если же нет возможности выявить отклонения затрат в момент совершения операций, то они должны быть определены за наиболее короткие периоды и в разрезе этапов производственного процесса, что позволит оперативно решать возникающие проблемы.

Осуществляя предварительный и текущий контроль производственных затрат, проверяющие лица применяют различные приемы и способы: лимитирование затрат; предварительный расчет по фактической рецептуре; контрольный обмер; инвентаризация; нормирование, сигнальное документирование при отпуске кормов и осуществления затрат; выявление отклонений по партии используемых кормов или материалов; документирование внеплановой операции; использование контрольного расчета затрат и другие. При всем многообразии приемов и способов контроля их объединяют три основные виды контроля: предварительный, текущий и последующий.

В процессе проведения *предварительного контроля* проверяется целесообразность отпуска кормов и их объем. При возникновении отклонений от нормального процесса, когда тот или иной вид кормов отпускается сверх установленных лимитов, проверяющие устанавливают причины потребности сверх лимита, и лишь после выявления и обоснования причин в дополнительной потребности дают оценку таким ситуациям. Прием лимитирования позволяет до начала операции определить, например, потребность в кормовых ресурсах, предотвратить формирование излишних запасов. Предварительный контроль отпуска кормов и других ресурсов возможен также сигнальном документировании с целью выявления отклонений в каждом конкретном случае.

Текущий контроль расходования кормов, производственных затрат осуществляется непосредственно в отделениях звероводческой организации. Его организуют за наименьшие промежутки времени по отделениям и центрам ответственности звероводческой организации.

Большое значение, наряду с актуальным предварительным и текущим контролем, имеет проведение в звероводческой организации *последующего контроля* производственных затрат, в ходе которого выявляются нарушения, кото-

рые невозможно было выявить при проведении первых двух видов контроля: предварительного и текущего. Основными источниками, используемыми проверяющими при проведении контроля и анализа производственных затрат звероводческой организации, являются: бизнес-план; регистры зоотехнического, статистического, оперативного и бухгалтерского учета; акты результатов предыдущих проверок, протоколы производственных совещаний и другие материалы. При осуществлении последующего контроля проверяющие лица устанавливают: фактическое наличие кормов; правильность применения норм расхода мясных и рыбных продуктов, топлива, подстилочных и других материалов; правильность составления плановой и отчетной калькуляций себестоимости пушной продукции; состояние контроля за качеством пушной продукции; соблюдение порядка учета затрат производства и документального их оформления; законность и хозяйственную целесообразность производственных затрат; фактические расходы в сопоставлении со сметой затрат как в целом по звероводческой организации, так и по отдельным статьям; причины перерасхода по статьям сметы. Проверяется формирование себестоимости пушной продукции звероводческой организации. В нее включаются затраты по содержанию основного стада и выращиванию молодняка пушных зверей. Причем прямыми являются затраты кормов, расходы на оплату труда с обязательными отчислениями, водоснабжение, медикаменты, электроснабжение, прочие основные затраты, которые учитываются на синтетическом счете 20 «Основное производство». Остальные затраты, для учета которых используются счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются по видам (группам) зверей пропорционально принятой в учетной политике звероводческой организации базе для включения их в себестоимость.

Одной из задач проверяющих лиц является выявление резервов снижения производственных затрат и себестоимости продукции. При этом проверяется правильность оценки израсходованных кормов, обоснованность их включения по утвержденным нормам в стоимостьготавливаемых кормов исходя из разработанных рационов. Проверяющие лица должны проверить достоверность затрат по приготовлению рационов и хранению кормов, синтетического и аналитического учета прямых, общепроизводственных и общехозяйственных расходов по содержанию зверей основного стада и молодняка на выращивании, установить по ним соблюдение утвержденных бюджетов, выявить наличие экономии или перерасхода затрат, принять меры по устранению негативных причин в будущем. Только совместными усилиями специалистов звероводческой организации и проверяющих лиц при проведении предварительного, текущего и последующего контроля можно достичь оптимального объема ее производственных затрат.

ЛИТЕРАТУРА

1. Журко, В.Д. Оперативный экономический анализ в управлении предприятием / В.Д. Журко, В.Д. Пантелеев, Б.А. Рябикин. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 232 с.

2. Додонов, А.А. Бухгалтерский учет и управление производством / А.А. Додонов. – М.: Контроллинг, 1993. – 229 с.
3. Марченко, А.К. Бухгалтерский учет в промышленности / А.К. Марченко. – Минск: Высш. шк., 1974. – 432 с.
4. Кужельский, Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н.В. Кужельский. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
5. Наринский, А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве / А.С. Наринский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 191 с.
6. Чумаченко, Н.Г. Нормативный учет производства в приборостроении / Н.Г. Чумаченко. – М.: Машиностроение, 1966. – 207 с.
7. Бородин, А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета / А.С. Бородин. – Киев: Вища школа, 1973. – 223 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЁТА РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УКРАИНЕ

О.В. Зинкевич

*Национальный университет водного хозяйства и природопользования,
г. Ровно, Украина*

Основным средствам как главному элементу материально-технической базы предприятия всегда уделяли значительное внимание и придавали большое значение. С целью приведения нормативно-правовых актов Украины по бухгалтерскому учёту и финансовой отчётности в соответствие с Международными стандартами финансовой отчётности были внесены ряд изменений в действующие национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учёта, План счетов бухгалтерского учёта активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций (далее – План счетов), прочие нормативные документы. Последние нововведения способствовали возникновению новых проблемных вопросов и несоответствий требований разных нормативных документов, в частности в вопросах учёта реализации основных средств.

В процессе использования в хозяйственной деятельности предприятий основные средства иногда требуют существенных улучшений (капитальный ремонт, реконструкция, модернизация) или выясняется, что их использование является нецелесообразным и, как следствие, консервация объектов (иногда временная), списание (ликвидация) или реализация.

В период консервации приостанавливается процесс начисления амортизации, так как приостанавливается получение экономической выгоды от использования таких активов. По нашему мнению, намного проще отслеживать правильность и своевременность начисления амортизации, если такие объекты будут исключены из состава активов, информация о которых отображается на счёте «Основные средства». Для учёта балансовой стоимости таких объектов целесооб-

разным является использование счёта «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие необоротные активы».

Инструкцией о применении Плана счетов предусмотрено, что счёт «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие необоротные активы» предназначен для учёта дебиторской задолженности физических и юридических лиц, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после 12 месяцев с даты баланса; для учёта активов, использование которых, как ожидается, невозможно на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса; для учёта прочих необоротных активов, которые не нашли непосредственного отображения на других счетах учёта необоротных активов.

Считаем целесообразным вести учёт исследуемых объектов именно на счёте «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие необоротные активы», так как изъятие их из хозяйственного оборота является основанием для исключения таких активов из состава объектов, учёт которых ведётся на счете «Основные средства», но не является основанием для исключения из состава необоротных активов, поскольку не теряется их экономическая сущность.

После завершения мероприятий по улучшению основные средства могут быть возвращены в состав объектов, используемых в хозяйственной деятельности, или, по решению руководства, признаны подлежащими дальнейшей реализации. Аналогичное решение может быть принято в отношении законсервированных объектов.

При таких условиях методология учёта названных активов должна соответствовать требованиям национального Положения (стандарта) бухгалтерского учёта 27 «Необоротные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённая деятельность» (далее – П(С)БУ 27) [1].

В соответствии с П(С)БУ 27 совокупность активов, которые планируются к реализации или отчуждению иным способом одной операцией, и обязательств, прямо связанных с такими активами, которые будут переданы в результате такой операции, составляет группу выбытия.

Инструкцией о применении Плана счетов [2] для учёта исследуемых операций предусмотрено использование таких счетов:

- «Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи», на котором ведётся учёт наличия и движения необоротных активов и групп выбытия, которые признаются удерживаемыми для продажи, в соответствии с П(С)БУ 27;

- «Расчёты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи», на котором ведётся учёт признанных в соответствии с П(С)БУ 27 обязательств, прямо связанных с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи;

- «Доход от реализации прочих оборотных активов», на котором обобщается информация о доходах от реализации оборотных активов, а также необоротных активов и групп выбытия, удерживаемых для продажи;

- «Себестоимость реализованных производственных запасов», на котором ведётся учёт себестоимости реализованных производственных запасов и необоротных активов и групп выбытия, удерживаемых для продажи.

Необоротные активы при признании их удерживаемыми для продажи отображаются по кредиту счетов учёта необоротных активов и дебету счёта «Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи».

Руководствуясь требованиями Инструкции о применении Плана счетов реализация необоротных активов, удерживаемых для продажи, отображается следующим образом:

- на сумму дохода от реализации объекта: Дебет «Расчёты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи» Кредит «Доход от реализации прочих оборотных активов»;

- одновременно на сумму НДС: Дебет «Доход от реализации прочих оборотных активов» Кредит «Расчёты по налогам»;

- списание балансовой стоимости реализованного объекта: Дебет «Себестоимость реализованных производственных запасов» Кредит «Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи».

По нашему мнению, представленная корреспонденция счетов учитывает лишь необоротные активы, решение о реализации которых принято в процессе использования таких активов в хозяйственной деятельности, а соответственно таких, которые учитываются на счете «Основные средства».

Принимая во внимание ранее сделанный нами вывод о целесообразности использования счёта «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие необоротные активы», можем рекомендовать следующий вариант корреспонденции счетов учёта исследуемых операций:

1. Переведён объект основных средств в состав необоротных активов, удерживаемых для продажи:

1.1. Из числа объектов, используемых в хозяйственной деятельности предприятия:

- на сумму износа объекта: Дебет «Износ (амортизация) необоротных активов» Кредит «Основные средства»;

- на сумму балансовой (остаточной) стоимости объекта: Дебет «Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи» Кредит «Основные средства»;

- на сумму превышения остаточной стоимости объекта над его справедливой стоимостью: Дебет «Прочие расходы операционной деятельности» Кредит «Основные средства»;

1.2. Из числа объектов, пребывавших на улучшении или на консервации:

- на сумму балансовой (остаточной) стоимости объекта: Дебет «Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи» Кредит «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие необоротные активы»;

- на сумму превышения остаточной стоимости объекта над его справедливой стоимостью: Дебет «Прочие расходы операционной деятельности» Кредит «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие необоротные активы»;

2. На сумму дохода от реализации объекта: Дебет «Расчёты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи» Кредит «Доход от реализации прочих оборотных активов»;

3. На сумму НДС: Дебет «Доход от реализации прочих оборотных активов» Кредит «Расчёты по налогам»;

4. Списание стоимости реализованного объекта: Дебет «Себестоимость реализованных производственных запасов» Кредит «Необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи».

Предложенная корреспонденция счетов позволит улучшить аналитику учёта долгосрочных активов, которые ожидается реализовать на протяжении 12 месяцев; будет способствовать отслеживанию причинно-следственной связи между возникновением экономической выгоды и её реализацией в виде финансовых результатов, улучшит информационное обеспечение пользователей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 27 «Необоротные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённая деятельность»: приказ М-ва финансов Украины от 07.11.2003 № 617.2.
2. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учёта активов, капиталу, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций: приказ М-ва финансов Украины от 30.11.1999 № 291.

КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ ЕДИНИЦА В СИСТЕМЕ ЗАТРАТ ПРИ ПЕРЕРАБОТКЕ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ В ПРОИЗВОДСТВЕ ПОЛИМЕРОВ

О.Ю. Капшуль

Завод «Полимир» ОАО «Нафтан», г. Новополоцк, Республика Беларусь

Правильность исчисления себестоимости выполненных работ по переработке давальческого сырья в условиях непрерывного производства на предприятиях по производству полимеров оказывает непосредственное влияние на достоверность определения финансового результата от основных видов деятельности (реализации собственной готовой продукции и работ по переработке давальческого сырья), величину их рентабельности и достижение оптимальной структуры производства, направленной на получение максимальной прибыли. Расчет фактической себестоимости единицы продукции является исходной базой для планирования себестоимости, определения цен реализации и финансового результата работы любой организации. При этом калькулирование себестоимости продукции остается одним из важнейших учетных процессов.

Важным этапом исследования методики калькуляции при переработке давальческого сырья является исследование вопросов определения калькуляционных единиц.

Учет затрат, связанных с осуществлением работ по переработке давальческого сырья и их реализацией в производстве полимеров, регламентирован Отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической, нефтехимической и нефтедобывающей промышленности Республики Беларусь [1]. Согласно Инструкции, калькуляционной единицей учета при переработке давальческого сырья является услуга по переработке одной тонны сырья в готовую продукцию [1, с. 163]. Причем инструкцией определено, что при переработке давальческого сырья калькулирование себестоимости отдельных полуфабрикатов по технологическим производствам, переделам или установкам не производится. Согласно пункту 35.3. Инструкции учет и калькулирование себестоимости выполненных работ по переработке давальческого сырья осуществляется в следующем порядке: «На основе технически обоснованных расчетов пропускной способности производственного оборудования (системы) в текущем периоде (месяце) определяется продолжительность технологического цикла переработки поступившего в производство сырья в готовую продукцию. На основе фактически сложившегося коэффициента расхода сырья на получение 1 тонны готовой продукции, продолжительности технологического цикла, данных о поступлении сырья в производство, в том числе сырья, принадлежащего заводу, и сырья, принадлежащего каждому предприятию-давальцу в отдельности, определяется за отчетный период количество произведенной готовой продукции. Объем произведенного готового продукта распределяется на готовую продукцию, принадлежащую заводу, и готовую продукцию, принадлежащую давальцам, на основе весового соотношения собственного и давальческого сырья (с распределением по заказчикам), сложившегося в производстве на момент поступления. Отсюда рассчитывается количество сырья и основных материалов в производстве (системе), что должно подтверждаться данными аналитического (аппаратного учета). На основании остатков сырья и основных материалов в системе рассчитывается сумма затрат, приходящаяся на остатки сырья и основных материалов в производстве (системе). Затем определяется сумма затрат, приходящаяся на товарный выпуск. Данные показатели рассчитываются: в целом по производствам, по давальческому сырью с детализацией по предприятиям-давальцам; по собственному сырью, основываясь на распределении выработанной готовой продукции из собственного сырья и давальческого сырья».

Таким образом, на предприятиях химической промышленности в целом и на предприятиях по производству полимеров в частности при переработке давальческого сырья, во-первых, калькуляционной единицей учета является переработка одной тонны сырья с момента его отпуска в производство и до полной комплексной переработки, то есть выхода всех видов готовой продукции (целе-

вой и побочной), во-вторых, применяется котловой метод учета затрат и калькулирования себестоимости.

Рассмотрим существующую практику переработки давальческого сырья и определения калькуляционных единиц в производстве полимеров. Согласно промышленным технологическим регламентам производства технологический цикл производства полиэтилена составляет 19 часов, поэтому в конечный целевой продукт – полиэтилен – в каждые сутки перерабатывается сырье, переданное в переработку с 0 по 5 часов каждых суток. Сырье, отпущенное в переработку с 6 по 23 часа, будет переработано в полиэтилен в последующие сутки. После выполнения работ по переработке давальческого сырья переработчиком и заказчиком на основании согласованных и утвержденных норм расхода сырья составляется и подписывается акт выполненных работ с указанием стоимости услуг по переработке и количества произведенной готовой продукции в натуральном выражении. Согласно вышеприведенной отраслевой методике в акт выполненных работ, например, за март 2011 года включается сырье, переработанное за 30 дней марта 2011 года и за 5 часов 31 марта 2011 года, так как по состоянию на 0 (ноль) часов 1 апреля 2011 года сырье, переданное в переработку за пять часов предыдущих суток, было переработано по полному технологическому циклу в конечный целевой продукт – полиэтилен. Продукция, вырабатываемая из давальческого сырья, переданного в переработку после 5 часов утра 31 марта, включается в приемо-сдаточный акт следующего месяца, а по состоянию на 0 (ноль) часов 1 апреля 2011 года отражается в составе незавершенного производства.

Применение указанной учетной практики калькулирования значительно ограничивает возможности организации в реализации выполненных работ по переработке давальческого сырья. Технологической особенностью производства полимеров является то, что до окончания полного технологического цикла по переработке сырья (например, производства полиэтилена высокого давления) производится сопряженная продукция (фракция C_4 , пироконденсат гидростабилизированный (ПГС), смола пиролизная тяжелая (СПТ), пропан, метано-водородная фракция (МВФ)), являющаяся готовой продукцией для заказчика. В соответствии с настоящей практикой учета затрат и калькулирования себестоимости переработки давальческого сырья указанные виды готовой давальческой продукции, полученные до момента полной комплексной переработки давальческого сырья, отражаются в составе незавершенного производства, что противоречит определению незавершенного производства: «Под незавершенным производством понимается продукция, не прошедшая всех стадий производства, предусмотренных технологическим процессом или регламентом. В состав незавершенного производства входят остатки сырья, основных материалов и полуфабрикатов, находящихся в аппаратах, в процессе переработки. В состав незавершенного производства попадает продукция, не прошедшая процедуру приемки до 24 часов (при двухсменном режиме работы) и до 8 часов утра 1-го числа следующего за отчетным месяца (при трехсменном режиме работы)» [1, с. 169].

Как известно, основой для применения того или иного показателя в качестве калькуляционной единицы является принцип более полного учета экономических и учетных признаков калькулируемого объекта, а экономически обоснован-

ванный выбор калькуляционной единицы должен осуществляется с учетом ценовой политики и других интересов предприятия [2, с. 299; 5, с. 213].

Исходя из обзора действующих нормативных актов следует, что калькуляционной единицей при переработке давальческого сырья является единица товара, произведенного на давальческих условиях [3]. Так как калькуляционная единица является единицей измерения калькулируемого объекта [4, с. 123; 7, с. 274], то калькуляционной единицей при переработке давальческого сырья следует считать тонну продукции, изготовленной из давальческого сырья.

Государственная статистическая отчетность диктует необходимость учета движения продукции, полученной из давальческого сырья, в натуральном выражении, по отпускным ценам (без стоимости сырья и материалов заказчика) с одновременным получением информации о стоимости обработки без стоимости сырья и материалов заказчика. Так, в Отчете о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера (форма 12-п срочная) продукция, выработанная из сырья и материалов заказчика, не оплачиваемых организацией-изготовителем, в объем производства продукции в фактических отпускных ценах включается без стоимости сырья и материалов заказчика. В Основных сведениях о выпуске товаров и услуг по видам экономической деятельности (форма 4-у) в объем отгруженной продукции включается продукция, выработанная из сырья и материалов заказчика, не оплачиваемых организацией-изготовителем, по стоимости обработки, то есть без стоимости сырья и материалов заказчика.

Изучение нормативных документов и существующей учетной практики в условиях переработки давальческого сырья требует внесения изменений в сложившуюся методику определения калькуляционных единиц при переработке давальческого сырья.

По нашему мнению, при переработке давальческого сырья более целесообразным является использование в качестве калькуляционной единицы одной тонны каждого вида производимой продукции, полуфабриката, прошедшего передел (фазу, стадию) технологического процесса производства, выработанного из давальческого сырья без учета стоимости сырья.

В условиях переработки давальческого сырья *изменение калькуляционной единицы с услуги по переработке 1 тонны давальческого сырья*, регламентированной Отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической, нефтехимической и нефтедобывающей промышленности Республики Беларусь, на одну тонну каждого вида производимой продукции, полуфабриката, прошедшего передел (фазу, стадию) технологического процесса производства, выработанного из давальческого сырья без учета стоимости сырья, *предоставит возможность* производить реализацию продукции давальца с момента ее производства, а не по окончании полного технологического цикла переработки углеводородного сырья и выхода всех продуктов переработки; *будет способствовать* внедрению попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости переработки, отличного от применяемого в настоящий момент котлового метода; *обес-*

печит соответствие калькуляционной единицы продукции, выработанной из давальческого сырья, ее измерителю, принятому в стандартах и технических условиях на данный вид продукции, и единице измерения, принятой в плане производства продукции в натуральном выражении.

ЛИТЕРАТУРА

1. Отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической, нефтехимической и нефтедобывающей промышленности Республики Беларусь / Белорус. гос. концерн по нефти и химии. – Минск, 2006. – 214 с.
2. Ламыкин, И.А. Бухгалтерский учет: учебник / И.А. Ламыкин. – М.: Информ.-издат. дом «Филинь», Рилант, 2000. – 520 с.
3. О некоторых мерах по стабилизации цен (тарифов) в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь 19 мая 1999 г. № 285.
4. Басманов, И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов; под ред. В.А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.

МЕСТО МОРАЛИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ УЧЕТНО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В.С. Кивачук, канд. экон. наук, доцент

*УО «Брестский государственный технический университет»,
г. Брест, Республика Беларусь*

Вопросу морали и нравственных принципов в жизни людей всегда уделялось много внимания. В настоящее время особое значение придают моральному аспекту в экономической деятельности. Мораль – один из основных способов нормативной регуляции действий человека. Нарушение моральных норм рассматривается общественной моралью как покушение на устои общества. Но у каждой культуры, каждой нации и у каждого человека свои нормы морали. Продвигаясь к международной интеграции, в первую очередь в сфере экономики, мы неизбежно приходим к необходимости «унификации» постулатов морали, существующих в различных странах. Таким образом, роль морали в осуществлении учетно-финансовой деятельности в обществе и экономике имеет не менее важное значение, чем МСФО.

По мнению Луки Пачоли, бухгалтером может быть только абсолютно честный человек. Профессия бухгалтеров формирует моральные требования, которым должны следовать все ее представители. Эта профессиональная мораль требует, чтобы бухгалтер всегда исповедовал великое кредо своей профессии – достоверный и добросовестный взгляд. Это значит, что нет выше закона, чем совесть и принципы, лежащие в основе профессии [1]. В труде Пачоли они присутствуют имманентно. Но это не только принципы бухгалтерии, в сущности – это

законы жизни. Этот, может быть, самый важный догмат не только дожил до нашего времени, он просто необходим нам сегодня. Вопросы экономической и предпринимательской этики постоянно появляются в экономике. Это означает, что территория, где они пересекаются, еще недостаточно исследована, существуют часто конфликтующие точки зрения относительно методов разрешения экономических задач. Экономическая этика появилась в академическом образовании сначала в США, а в настоящее время и в европейских странах [2].

В Республике Беларусь основную роль регулятора экономики и соответствующих отношений выполняет государство. Система государственного контроля, основанная на регламентации многих аспектов хозяйственной жизни, позволяет обеспечить устойчивую управляемость экономическими процессами. Однако данные статистики свидетельствуют, что 96 % осуществленных проверок контролирующими государственными органами выявляют нарушения действующих норм и правил ведения бухгалтерского учета и контроля. С одной стороны, это подтверждает, что действующая система имеет определенные недостатки, с другой – то, что субъекты контроля (в данном случае – работники предприятий, осуществляющие ведение бухгалтерского учета и внутренний контроль), не всегда следуют при выполнении профессиональных обязанностей нормам морали.

В настоящее время (в отличие от периода феодализма) церковь благословляет мирскую жизнь, но не формализует ее, жесткая норма отсутствует. Правовые вопросы отданы в ведение государства. Многие государства считают, что сейчас миру нужна такая экономика, которая не подвергает опасности будущее всех в угоду эгоизму и корыстолюбию некоторых, нужна экономика, которая не отворачивается от морали, не решает проблемы путем нечистоплотных сговоров и коррупционных связей, в ущерб жизнедеятельности государства и общества. Эта идея частично реализуется в рамках международной программы устойчивого развития.

В Беларуси функция контроля осуществляется на следующих уровнях: *индивидуальном; общественном; государственном*. Все перечисленные уровни взаимосвязаны между собой и оказывают друг на друга влияние. Индивидуальный контроль осуществляется с помощью моральных норм, нравственных принципов и религии. Социальный контроль – это система методов и стратегий, с помощью которых общество направляет поведение индивидов. Он осуществляется с помощью социальных норм, санкций, идеологии. На государственном уровне контроль осуществляется на основе законодательства. Особенность категории «контроль» является то, что на всех уровнях осуществления субъектами контроля являются физические лица, выступающие в качестве наделенных определенными полномочиями администраторов. От кладовщика до министра и выше, каждый исходит из моральных и этических норм, решая при этом задачи разного уровня. Это формирует условия, когда нарушение норм и правил, допущенное конкретным должностным лицом имеет тем большую весомость, чем выше должность и оказывает большое влияние на другие уровни управления.

Сегодня все больше людей озабочены вопросами, связанными с дозволенным и запретным поведением в бизнесе, правильными взаимоотношениями с

партнерами. Ведь торговля, финансы, производство – это не просто отрасли экономики, это особый мир со своей системой ценностей, типом поведения, профессиональным и общественным опытом, где базовыми ценностями должны быть повседневное трудолюбие и добросовестность, честность и выполнение долга.

Производственная среда формирует уровень моральности поведения конкретного субъекта производственных отношений. Моральное поведение главного бухгалтера в значительной мере определяется нанимателем. Особенно это заметно в ситуации обострения финансовых проблем внутри предприятия. Значительное количество рассматриваемых дел о банкротстве предприятий выявляют признаки умышленного и преднамеренного банкротства, когда ущерб кредиторам, работникам, государству причиняют должностные лица, осознанно идущие на нарушение моральных норм и правил [3].

В рамках указанной проблемы можно выделить активные научные исследования данных вопросов, осуществляемые в житомирской бухгалтерской научной школе под руководством профессора Бутынца на примере изучения исламской экономической системы.

В исламской экономической системе и основанных на ней моделях этика играет базовую роль, и исламские экономисты внесли свою лепту в научный диспут о связи этики и экономики.

Рассматривая влияние религиозной исламской этики на экономику, мусульманские теоретики исследовали взаимосвязь между предписаниями ислама, его духовно-нравственными ценностями и концепцией личности, ее экономического поведения. В результате исследования были раскрыты основные черты характера и добродетели, которые формируют личность, способную к саморазвитию, руководствующуюся здравым смыслом, волевою и предприимчивую. Изменилось также отношение к труду и трудовой активности. Умение производительно трудиться на благо самого себя, семьи и общества неизменно возводится исламом в ранг нравственного долга. Исламская модель побуждает индивида исходить не только из материальных интересов, но и из социальных, нравственных измерений. Вполне можно рассматривать исламскую экономику как альтернативный путь экономического развития, определяемый моральными ценностями и правовыми нормами ислама. Это является весьма важной специфической чертой исламской модели.

Ислам в своей экономической концепции объединяет как частные, так и общественные интересы, как материальные, так и духовные ценности, как исходные незыблемые принципы, так и постоянное развитие. Честность – первейшее условие для участников экономических отношений. По мнению ряда мусульманских исследователей, в исламской «смешанной» экономике преодолены многие недостатки, присущие социалистической и капиталистической системам, а также созданным на их основе экономическим моделям [4].

Заключение. Мы считаем, что государственные ревизоры, должны принимать специальную присягу по добросовестному исполнению обязанностей перед государством и соблюдению этических норм. Данная форма имела распространение в России в конце XIX века при назначении на должность присяжного бухгалтера [2]. В процессе обучения в университете специальностям бухгалтер-

ского и финансового профиля для повышения уровня подготовки выпускников к деятельности в качестве ревизора преподавать специальный курс по профессиональной этике.

ЛИТЕРАТУРА

1. Тракта́т о счетах и записях. Пачоли Лука. – М.: Аудит, 2001.
2. Соколов, В.Я. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов / В.Я. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
3. Выговская, Н.Г. Контроль как механизм обеспечения социальных норм / Н.Г. Выговская // Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
4. Евдокимов, В.В. Конфликт интересов пользователей бухгалтерского учета: мусульманский опыт урегулирования / В.В. Евдокимов, Д.А. Грицишен // Международный бухгалтерский учет. – М.: ИД «Финансы и кредит», 2010. – № 2(134).

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

В.В. Ковальчук, канд. экон. наук, доцент

*УО «Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины»,
г. Гомель, Республика Беларусь*

Современный уровень развития экономики Республики Беларусь, ее высокий экспортный потенциал и основательное укрепление завоеванных позиций на мировом рынке ставят во главу угла необходимость повышения эффективности внешнеторговых операций как основного рычага формирования положительного сальдо торгового баланса и рационального использования валютных ресурсов страны. Совершенствование системы показателей эффективности внешнеторговых операций включают в себя комплекс взаимосвязанных задач, реализацию которых, на наш взгляд, можно обеспечить в рамках следующих направлений:

1) совершенствование методических подходов к измерению и оценке эффективности внешнеторговых операций с учетом национальной модели развития экономики Республики Беларусь;

2) разработка направлений оптимального использования энергетических ресурсов и их альтернативных источников на основе оценке экономических и энергетических затрат на их преобразование и потребление.

В контексте первого направления совершенствования системы показателей эффективности внешней торговли необходимо принимать во внимание национальные особенности развития Республики Беларусь. С этой целью для достижения реальных результатов оценки эффективности международной торговли республики необходимо учитывать возможные изменения, которые существуют

в настоящее время в составе затрат и формировании доходов при проведении внешнеэкономических операций.

Исходя из того, что эффективность экспортной операции $X_{\text{Э.ПР.}}$ в общем виде рассчитывается как отношение валютной выручки от экспорта и затрат на производство и реализацию экспортной продукции, а эффект $\text{Э}_{\text{Э.ПР.}}$ как разница между этими величинами, представим формулы эффективности (эффекта) в развернутом виде:

$$X_{\text{Э.ПР.}} = \frac{B_{\text{Э}}}{Z_{\text{Э}}} = \frac{B_{\text{Э}}}{[(C_{\text{Э}} + Z_{\text{ТР}}) - \text{НДС} + \text{ТП}]}; \quad (1)$$

$$\text{Э}_{\text{Э.ПР.}} = B_{\text{Э}} - Z_{\text{Э}} = B_{\text{Э}} - [(C_{\text{Э}} + Z_{\text{ТР}}) - \text{НДС} + \text{ТП}], \quad (2)$$

где $B_{\text{Э}}$ – валютная выручка, пересчитанная в рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на день поступления валюты на транзитный валютный счет; $C_{\text{Э}}$ – производственная себестоимость экспортной продукции; $Z_{\text{ТР}}$ – затраты на транспортировку экспортируемого товара на условиях франко-граница; НДС – налог на добавленную стоимость, подлежащий зачету (возмещению) производителю экспортной продукции; ТП – таможенные платежи, уплачиваемые при вывозе экспортных товаров (к ним относятся таможенные платежи за таможенное оформление товаров и экспортная пошлина, уплачиваемая в установленных законодательством случаях).

Необходимо учитывать, что состав затрат на производство и реализацию экспортной продукции, как правило, не ограничивается вышеприведенным. В состав затрат могут быть включены, так называемые *организационные* или *прочие расходы*, которые несет организация по реализации экспортной продукции, сверх расходов по транспортировке, например, расходы по страхованию, экспедированию груза, а также расходы по его погрузке, разгрузке в зоне таможенного контроля и др. Необходимо учитывать и расходы, связанные с таможенным оформлением, которые осуществляет организация, сверх уплаты таможенных платежей. К таким расходам относятся плата за въезд в зону таможенного контроля и др. Также при формировании затрат, нельзя не учитывать такой фактор, как базисные условия поставки товаров, которые могут быть различны для каждого внешнеторгового контракта и от которых прямо зависит величина расходов по реализации экспортного товара. Таким образом, к прочим расходам могут относиться все виды расходов, кроме расходов по транспортировке. К таможенным платежам, должны относиться расходы, включающие таможенные сборы за таможенное оформление и другие платежи, взимаемые в зоне таможенного контроля, в частности и муниципального характера (например, экологический), экономическая сущность которых не предусматривает в своем составе НДС.

Формирование величины доходов (выручки) от экспорта у организаций осуществляется следующим образом. Валютная выручка поступает на транзит-

ные валютные счета организаций-экспортеров для проведения обязательной продажи валюты государству в установленном законодательством размере (в Республике Беларусь – 30 %). После обязательной продажи валюты на текущие валютные счета организаций зачисляется только оставшаяся часть валютной выручки. За проданные 30 % валюты предприятиям-экспортерам поступает рублевый эквивалент от проданной валюты, рассчитанный исходя из договорного курса продажи валюты на день ее продажи. При расчете показателя эффективности экспорта валютная выручка берется в полном объеме, т.е. зачисленная на транзитный валютный счет и пересчитанная в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ее зачисления на счет. При расчете эффективности внешнеэкономической деятельности используется показатель «выручка-нетто». Выручка-нетто (чистая валютная выручка) в данных целях рассчитывается путем вычета из валютной выручки произведенных валютных расходов по экспорту. Использование показателя выручки-нетто должно обеспечивать устранение двойного учета затрат в иностранной валюте.

Таким образом, эффективность экспорта должна рассчитываться по следующей формуле:

$$X_{\text{э.пр.}} = \frac{B_{\text{э}}}{[(C_{\text{э}} + 3_{\text{тр}} + Pr_{\text{э}}) - НДС + ТП + ТП_{\text{пр}}]}, \quad (3)$$

где $Pr_{\text{э}}$ – прочие расходы по реализации экспортного товара, не относящиеся к затратам по транспортировке; $ТП_{\text{пр}}$ – таможенные сборы за таможенное оформление товара и прочие платежи (плата за въезд в зону таможенного контроля, различного вида муниципальные сборы и др.).

Соответственно экономический эффект от экспорта рассчитывается как разница между выручкой от экспорта и полной величиной затрат на его производство и реализацию.

Второй путь реализации задач по повышению эффективности внешнеторговых операций заключается в совершенствовании подходов к оценке экономических и энергетических затрат на преобразование и потребление энергетических ресурсов и их альтернативных источников. Приоритетность этого направления определяется тем, что в настоящее время внешняя торговля является мощным источником обеспечения потребностей топливно-энергетических ресурсов для стран, не имеющих достаточных для полноценного экономического роста, объемов нефти и газа. Обеспечение потребностей в энергоресурсах за счет внешних источников рационально до тех пор, пока уровень валютной окупаемости находится в допустимых пределах для экономики данной страны.

Объемы экспорта-импорта энергоресурсов в 2010 году находились в допустимых пределах для Республики Беларусь, которая не обладает в достаточном объеме собственными энергетическими источниками. При этом сложившееся за приведенный период отрицательное сальдо внешней торговли энергоносителями на 70 % оказывает влияние на формирование отрицательной величины

внешнеторгового сальдо по республике в целом. Для уменьшения влияния импортируемых объемов энергетических ресурсов на формирование отрицательного внешнеторгового сальдо необходимо не только масштабно развивать воспроизводство топливно-энергетических ресурсов, но и обеспечивать их рациональное использование на основе прогнозной оценки объемов потребления энергоресурсов с учетом возможных альтернативных источников преобразования.

С целью рационального использования альтернативных видов топливно-энергетических ресурсов целесообразно определять как экономические, так и энергетические затраты на их преобразование и потребление. Наиболее точную оценку стоимостных и физических параметров используемого ресурса способен дать показатель экономико-энергетических затрат, который рассчитывается как произведение стоимости единицы базового (исходного) топлива, затрат на его преобразование и теплоты сгорания топлива с учетом коэффициента преобразования энергии.

Таким образом, определение новых методических подходов к оценке эффективности внешнеторговых операций с учетом национальных особенностей развития отдельных стран, а также оценки экономико-энергетических затрат преобразования энергии с целью рационального использования энергетических источников и альтернативных видов топлива будет способствовать грамотному выбору управленческих решений по повышению эффективности внешней торговли Республики Беларусь.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ В БЕЛАРУСИ

С.Л. Коротаев, *д-р экон. наук, доцент*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

В последние годы в Беларуси значимость показателя «прибыль», призванного характеризовать эффективность финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, существенно снизилась. Это обусловлено рядом причин, в частности:

- предоставлением субъектам хозяйствования вариативных возможностей формирования финансовых результатов в зависимости от принятых ими в учетной политике способов и методов ведения бухгалтерского учета;
- системными попытками по приукрашиванию результативности работы хозяйствующих субъектов или по созданию им определенных преференций по наращиванию собственных оборотных средств и собственного капитала путем принятия соответствующих нормативных правовых актов, устанавливающих особенности организации и ведения учета, отличающиеся от общепризнанных подходов, используемых в международной практике.

Так, например, в 2009 году, а в отношении отдельных предприятий и в 2010 году соответствующими постановлениями Совета Министров [1, 2] было разрешено не начислять амортизационные отчисления по объектам основных средств. При этом сроки амортизации объектов были продлены на срок, в течение которого амортизация не начислялась. Как результат, прибыль предприятий по бухгалтерской отчетности возросла. Однако в принципиальном плане ничего не изменилось – в любом случае в затраты на производство путем амортизации в итоге должна быть перенесена вся стоимость эксплуатируемых объектов.

Имеются примеры и другого рода, когда отдельные нормативные акты, наоборот, дают основу для уменьшения отчетной прибыли организаций.

Так, в соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности [3] предприятиям-производителям разрешено использовать особый механизм переоценки и индексации стоимости материальных ценностей (МЦ) на всех стадиях их движения. При этом суммы переоценки (индексации) относятся на увеличение добавочного фонда. Как результат, при инфляционных процессах, сопровождающихся ростом цен на МЦ, необоснованно увеличиваются затраты организаций на производство и реализацию, что ведет к уменьшению их прибыли. Однако за счет уменьшения платежей по налогу на прибыль в бюджет организации повышают свою финансовую устойчивость, величину своих чистых активов.

Еще один проблемный вопрос, связанный с формированием финансовых результатов, и, соответственно, прибыли, – это практикуемая вариантность списания социальных расходов. В одних случаях такие затраты предприятия относят в дебет счета учета внереализационных доходов и расходов, в других – в дебет счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Более того, в соответствии с указаниями вышестоящих органов предприятиям некоторых министерств и ведомств разрешается относить такие расходы на счет учета внереализационных доходов и расходов только в пределах имеющейся у них прибыли отчетного периода. В противном случае такие расходы предписывается списывать в дебет счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Мотивация министерств и ведомств понятна – не допускать у организаций текущих убытков. Вместе с тем очевидно, что проблема повышения эффективности работы организаций при таких подходах не решается.

Считаем, что *от сложившейся практики регламентации величины расходов на социальные нужды, которые могут быть отнесены на счет учета внереализационных доходов и расходов (в пределах прибыли отчетного периода), следует отказаться*. На указанный счет должны относиться все расходы организации на указанные цели, произведенные в отчетном периоде.

В контексте рассматриваемой проблематики обратим внимание на существующую практику покрытия убытков от списания основных средств за счет

добавочного фонда (в пределах суммы переоценки, начисленной по списанным основным средствам). Такое списание предусмотрено пунктом 127 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [4] (далее – Инструкция № 19). Вместе с тем убытки по основным средствам возникают не только при их списании, но и при их реализации, безвозмездной передаче. Однако во всех остальных случаях (кроме списания) такие убытки влияют на финансовый результат.

Исходя из того, что убытки по выбывающим основным средствам – это не возмещенная в цене недоамортизированная стоимость таких объектов, считаем, что подходы по возникающим в таких случаях убыткам должны быть одинаковыми – величина убытков в обязательном порядке должна влиять на финансовый результат организации (уменьшать его).

Другое дело, что при выбытии основных средств определенная часть убытков обуславливается включенной ранее в их стоимость суммой переоценки, которая в свое время была направлена на увеличение добавочного фонда и не влияла на финансовый результат.

В этой связи *возникающие при выбытии основных средств убытки должны покрываться за счет добавочного фонда, но не на уровне финансовых результатов, а на уровне счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)*. При этом такое «покрытие» должно осуществляться только за счет фонда переоценки, причем за счет накопленных сумм переоценки именно по выбывающим объектам.

Еще одна проблема, на которой следует остановиться, – это обусловленная законодательством необходимость отражения в учете сумм чистой прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений.

В соответствии с Инструкцией № 19 при осуществлении организацией капитальных вложений имеющаяся у нее чистая прибыль в обязательном порядке должна определяться в качестве источника таких вложений. При этом в учете должна производиться бухгалтерская запись по дебету счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и кредиту счета учета добавочного фонда.

С внесением с 1 января 2011 года изменений в Налоговый кодекс Республики Беларусь [5], предусматривающих льготирование не прибыли, направленной на осуществление капвложений, а суммы затрат на такие цели (в размере до 50 % полученной валовой прибыли), такая бухгалтерская запись, с нашей точки зрения, более не требуется. И обуславливается это следующим.

Если, например, затраты на капвложения превысили 50 % валовой прибыли, в учете мы можем показать использование чистой прибыли на капвложения только в размере 50 % валовой прибыли. В отношении остальных затрат должны, казалось бы, определяться иные источники. Вместе с тем показать использование таких иных источников практически невозможно. Но если это так, то определение в учете чистой прибыли в качестве источника для капитальных вложений не требуется, равно как не требуется сегодня определять какие-либо ис-

точники в отношении затрат по приобретению материалов. В конечном счете и затраты на материалы, и затраты на приобретение основных средств возмещаются путем включения их в цену реализуемой продукции (работ, услуг).

Учитывая изложенное, считаем, что *с 1 января 2011 года источники для осуществления капитальных вложений в бухгалтерском учете определяться не должны.*

Роль показателя прибыли существенно уменьшилась и в связи с переходом в последние годы многих субъектов малого бизнеса на упрощенную систему налогообложения (УСН) с ведением книги учета доходов и расходов, исключающей формирование финансовых результатов и, соответственно, определение массы полученной прибыли.

Вместе с тем, как показывает практика, возможность применения УСН абсолютно не исключает необходимость ведения бухгалтерского учета. Более того, подавляющее большинство организаций, в которых имеется несколько учредителей, применяя УСН, ведут традиционную систему учета. Это обусловлено, прежде всего, интересами учредителей, желающих иметь четкую информацию о результатах работы организации и массе полученной прибыли, которая может быть распределена между учредителями.

С нашей точки зрения, *применение УСН с ведением книги учета доходов и расходов имеет смысл только для частных унитарных предприятий, т.е. для случаев, когда вся заработанная предприятием прибыль является, по сути, собственностью его учредителя. Во всех остальных случаях, т.е. когда учредителями выступают несколько юридических или физических лиц, бухгалтерский учет должен быть традиционным – с формированием финансовых результатов и определением полученной чистой прибыли.*

И последнее, что касается прибыли. В соответствии с национальными законодательными актами в составе собственных источников организаций создается значительное количество фондов. Часть фондов создается за счет чистой прибыли (резервный фонд, фонд потребления, фонд пополнения собственных оборотных средств, фонд накопления и др.). Другая часть создаваемых фондов характеризует прирост стоимости имущества организации – фонд переоценки внеоборотных активов, фонд переоценки статей баланса и др.

С нашей точки зрения, все такие фонды имеют одинаковую основу – все они в той или иной мере характеризуют потенциальную чистую прибыль организации, которая ею уже получена или может быть получена в перспективе (например, при реализации переоцененных активов).

Признание факта, что *все составляющие чистых активов (кроме уставного фонда) – это чистая прибыль, которая заработана или может быть заработана коммерческой организацией при осуществлении ею хозяйственной деятельности*, снимет с повестки дня многие проблемные вопросы, связанные с использованием тех или иных фондов, формируемых в настоящее время в составе источников собственных средств организаций.

Наши заключения в полной мере подтверждаются выводами великого ученого-экономиста, внесшего большой вклад в развитие науки и истории бухгалтерского учета, Я.В. Соколова, утверждавшего, что «все составляющие чистых активов, кроме уставного капитала, – это накопленные за прошлые отчетные периоды средства, т.е. в сущности, это так или иначе, прибыли прошлых лет» [6].

ЛИТЕРАТУРА

1. О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году: Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 18.03.2009 № 327.
2. О некоторых вопросах начисления амортизации: Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 03.05.2010 № 662.
3. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь от 31.12.2003 № 191/263 (в ред. от 21.12.2007).
4. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 № 19 (в ред. от 11.12.2008).
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): принят Палатой представителей 11.12.2009, одобрен Советом Республики 18.12.2009 (в ред. от 01.11.2010).
6. Соколов, Я.В. О субстанциональной бухгалтерии / Я.В. Соколов // In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938 – 2010) / сост. И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. – СПб.: Нестор-История, 2010. – С. 162.

ДОСТОВЕРНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СУЩЕСТВЕННЫХ ЗНАЧЕНИЯХ И КОНЦЕПЦИЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ИСКАЖЕНИЙ В АУДИТЕ

И.С. Крайко

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Бухгалтерская отчетность имеет широкий круг пользователей, у каждого из них может быть свое представление о достоверности, существенности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. При рассмотрении существующих подходов к понятию достоверности бухгалтерской отчетности можно сделать вывод о том, что, то или иное понимание достоверности в бухгалтерском учете и отчетности складывалось под влиянием различных факторов. Такими факторами можно назвать социально-экономическую инфраструктуру, политическую систему, уровень экономического развития, географическое территориальное расположение и исторические традиции страны.

Анализируя нормативно-правовые акты Республики Беларусь, стран СНГ и других зарубежных стран, необходимо отметить, что в Республике Беларусь принят нормативно-регулируемый подход к понятию «достоверность бухгалтер-

ской отчетности». В научных теоретических исследованиях «достоверность» трактуется значительно шире, что позволяет выделить два основных подхода:

- согласно первому подходу, достоверность бухгалтерской отчетности определяется ее соответствием нормативно закрепленным правилам (нормативно-регулируемый или жестко-регламентированный подход);

- по второму подходу, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется как ее соответствие фактическому положению дел, которое достигается не столько соблюдением инструкций, сколько свободным выражением профессионального мнения при составлении отчетности. Данный подход основан на профессиональном суждении (принцип «true and faire view»).

Объединение этих подходов позволяет более полно определить сущность и императивы достоверности бухгалтерской информации в целом.

Подтверждение реальности, достоверности бухгалтерской информации требует больших трудозатрат аудитора, что может привести к значительному увеличению стоимости аудита, что с точки зрения заказчика будет негативным фактором. Чтобы уменьшить свои трудозатраты аудитор использует понятие существенность – методику обработки и подтверждения достоверности отчетности, позволяющая проверить отчетность заказчика во всех существенных значениях. Применение в аудите понятия существенности позволяет: не принимать во внимание незначительные данные, но при этом показывать всю важную для пользователей информацию; исследовать те бухгалтерские операции, влияние которых на величину активов, пассивов и финансовых результатов значительно; подтверждать не абсолютную точность данных бухгалтерской отчетности, а ее достоверность во всех существенных значениях. Таким образом, понятие существенности в аудите неразрывно связано с достоверностью информации, в частности с достоверностью отчетности.

Согласно международным стандартам аудита (МСА 320 «Существенность в аудите») «информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения» [1, с. 34].

Зарубежные и российские исследователи: Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюков, В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова, Е.М. Четыркин, Н.Е. Васильева, рассматривают понятие «существенность» только в отношении к информации, которая в свою очередь, возможно, повлияет на достоверность бухгалтерской отчетности. Однако никто из вышеприведенных авторов не акцентирует внимание на том, присутствуют ли в данной информации ошибки или нет. Осуществляя аудиторскую проверку, мы постоянно будем сталкиваться с существенной информацией, но будет ли она иметь влияние на признание бухгалтерской отчетности недостоверной мы узнаем только после анализа и тестирования данной информации. То есть можно предположить, что под существенной информацией, которая окажет влияние на признание бухгалтерской отчетности недостоверной, авторы имеют в виду ошибки (искажения) которые будут содержаться в данной информации.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что употребляемое нами понятие «существенность» имеет достаточно широкое значение, а для аудита можно и нужно использовать новое понятие – «существенность искажений», что является более понятным, так как четко указывает на предмет (искажения), который должен быть существенным или не существенным.

На основании проведенного исследования нами сформулированы признаки существенности в аудите:

- 1) в аудите вне информации (экономической, бухгалтерской и т.д.) понятие существенности не рассматривается;
- 2) существенность – это свойство информации:
 - быть достоверной;
 - быть недостоверной, т.е. иметь искажения, пропуски показателей, неточности и т.п., и тем самым влиять на принятие решений аудитором и квалифицированным пользователем;
- 3) существенность – это непостоянная величина, зависящая от типа и характера рассматриваемой информации;
- 4) существенность используется только аудиторами и квалифицированными пользователями;
- 5) существенность определяет качественную характеристику информации.

Акцент на уточнение понятия «существенности» в аудите как «существенности искажений» направлен на то, чтобы отделить это понятие от общепринятого. Существенность информации как таковой определяется ее важностью, полезностью, своевременностью. «Существенность искажений», выступая базовым понятием в аудите, является определяющим для понимания результата взаимодействия количественных и качественных критериев оценки показателей бухгалтерской отчетности, так как, по нашему мнению, является определяющим для понимания результата взаимодействия количественных и качественных критериев оценки показателей бухгалтерской отчетности. Именно в зависимости от установленного уровня существенности искажений определяется размер допустимой ошибки в отчетности и, соответственно, формируется аудиторское мнение о ее достоверности.

В современном аудите наряду с существенностью обязательным является показатель уровня существенности.

Согласно Правилам аудиторской деятельности Республики Беларусь «Существенность в аудите» под уровнем существенности понимается «совокупный размер допустимых искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности» [2]. Большинство ученых-практиков придерживаются такого же мнения и под уровнем существенности понимают максимально допустимое количество ошибок или искажений, которое не оказывает влияние на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской отчетности. Таким образом, уровень существенности является количественным критерием существенности искажений

бухгалтерской информации, а не ее существенности в целом. Это подтверждает правильность нашего подхода к уточнению терминологии, а именно применению в аудите термина «существенность искажений».

ЛИТЕРАТУРА

1. Панкова, С.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С.В. Панкова. – М.: Экономист, 2004. – 158 с.
2. Правило аудиторской деятельности «Существенность в аудите» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/audit_pril/postmf_06_03_01_24.pdf. – Дата доступа: 14.03.2011.

ВЫБОР НОРМАТИВНОГО СРОКА СЛУЖБЫ И СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Т.А. Куруленко

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь*

При осуществлении предпринимательской деятельности практически все организации сталкиваются с необходимостью приобретения основных средств, которые в активах организации занимают значительное место.

Бухгалтерская информация об активах и пассивах организации формируется в системе учёта в соответствии с запросами её пользователей. В последнее время значение этой информации резко возросло в связи с интернационализацией бизнеса, расширением внешнеэкономической деятельности, что требует реформирования национальной системы бухгалтерского учёта, её сближения с международными стандартами.

Основные средства являются объектами для начисления амортизации. Порядок учёта амортизации основных средств изложен в Международном стандарте финансовой отчётности № 16 «Основные средства», в Беларуси порядок начисления амортизации регулируется Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [1]. Сумма амортизации зависит в первую очередь от выбранного срока амортизации, и неправильно установленный срок полезного использования объектов основных средств (нормативный срок службы) является одной из причин неверного расчёта сумм амортизации. Поэтому при приобретении объектов основных средств необходимо определить нормативный срок службы (для объектов, не используемых в предпринимательской деятельности) и срок полезного использования (для объектов, используемых в предпринимательской деятельности) каждого из них. Нормативный срок службы (срок полезного использования) основных средств устанавли-

вает комиссия по проведению амортизационной политики, созданная в организации. Она же и пересматривает этот срок в случае такой необходимости.

Под нормативным сроком службы амортизируемого имущества понимается установленный нормативными правовыми актами период, в течение которого потеря стоимости данного имущества, призванного служить для целей организации, отражается путём её списания за счёт соответствующих источников [2].

Нормативный срок службы объектов основных средств определяется организацией в соответствии со значениями, приведенными в классификации основных средств. Например, организация приобрела зерноуборочный комбайн, который в соответствии с Временным республиканским классификатором амортизируемых основных средств [3] относится к шифру 4392 с нормативным сроком службы 8 лет.

Также нормативный срок службы объектов основных средств может устанавливаться решением комиссии на основании технической документации завода-изготовителя. Например, значениями, указанными в технической документации можно воспользоваться в случаях, когда объект основных средств не включён в классификацию амортизируемых основных средств или если информация о сроках эксплуатации объекта, содержащаяся в технической документации, расходится со значением нормативного срока, указанного в классификации амортизируемых основных средств на год или более. Но при этом должна быть обеспечена сохранность технической документации на протяжении всего срока службы объекта.

Срок полезного использования амортизируемого имущества (ожидаемый или расчётный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности) устанавливается при его приобретении и может определяться по-разному.

Так, срок полезного использования может устанавливаться в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств согласно приложению 3 к Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 37/18/6, но при его установлении учитываются следующие факторы:

- ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства (режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов);
- моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств;
- нормативно-правовые и другие ограничения при использовании объектов.

Наибольший срок полезного использования может быть выбран организацией при освоении рынка, при ухудшении возможности реализации продукции (работ, услуг). В этом случае суммы амортизационных отчислений будут наименьшими.

Наименьший срок полезного использования может быть выбран комиссией, например, в случае увеличения объёма продаж. В этом случае суммы аморти-

тизационных отчислений будут наибольшими [2]. Например, организация приобрела зерноуборочный комбайн, нормативный срок службы которого в соответствии с Временным республиканским классификатором амортизируемых основных средств составляет 8 лет. Согласно приложению № 3 к Инструкции № 37/18/6 диапазон сроков полезного использования для данного объекта составляет от 0,5 до 1,5 нормативного срока. Таким образом, комиссия может установить срок полезного использования по комбайну от 4 до 12 лет.

Для облегчения выбора срока полезного использования возможен тот вариант, когда срок полезного использования может устанавливаться равным нормативному сроку использования.

Кроме того, Постановлением «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» № 141/106/28 от 30.09.2010 организациям предоставлено право с 1 января 2011 года производить пересмотр сроков полезного использования основных средств в начале отчётного года.

Таким образом, срок полезного использования объекта может быть установлен в рамках диапазонов сроков полезного использования амортизируемого имущества, установленных в Приложении 3 к Инструкции № 37/18/6 или быть равным нормативному сроку службы. Нормативный срок службы может определяться:

- в соответствии со значениями, приведенными во Временном республиканском классификаторе амортизируемых основных средств;
- в соответствии со сроком, установленным в технической документации организации-изготовителя;
- другие варианты (сроки устанавливаются комиссией в соответствии с законодательством).

А с 1 января 2011 года в целях сближения национального законодательства о порядке начисления амортизации с международными стандартами финансовой отчётности пунктом 24 Инструкции о порядке начисления амортизации [1] организациям предоставлено право производить пересмотр сроков полезного использования основных средств в начале отчётного года.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением М-ва экономики, М-ва финансов, М-ва строительства и архитектуры Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 (с изм. и доп. от 30.09.2010 № 141/106/28).
2. Черва, А.В. Амортизация основных средств: принципы и правила работы / А.В. Черва // Планово-экономический отдел. – 2007. – № 6. – С. 26 – 34.
3. Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативные сроки их службы, утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь от 21.11.2001 № 186 (с изм. и доп.).

ПРИЧИНЫ И СПОСОБЫ ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

В.И. Лакис, *д-р экон. наук, профессор*

Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литовская Республика

В условиях глобального рынка хозяйственные связи предприятий становятся все более сложными. Возрастает взаимозависимость между предприятиями, подразделениями внутри предприятия и потребность в различной информации об имущественном и финансовом положении на тех субъектах, с которыми предприятие поддерживает постоянные хозяйственные связи.

В статье проанализированы причины и обстоятельства, которые могут вызвать искажения информации в финансовой отчетности, способы его совершения и последствия такого явления. Рассмотрены способы искажения данных о стоимости активов предприятия, приходах, расходах и прибыли. Исследованы внутренние и внешние факторы, которые могут способствовать манипуляциям и искажению информации в финансовой отчетности. Показана непосредственная связь между искаженной информацией и ошибочными управленческими решениями.

Основная часть информации о предприятии содержится в финансовой отчетности. От достоверности этой информации во многом зависит обоснованность принимаемых решений, касающихся инвестиционной политики, характера деятельности предприятия, ценообразования, отношений с партнерами и конкурентами. Документируя хозяйственную деятельность предприятия, его имущественное состояние, необходимо руководствоваться критериями прозрачности. Это касается хозяйственных операций и явлений, фиксируемых в учете, статистике и т. д. [1, с. 70]. По этой причине глобализация рынка ведет к необходимости гармонизации учета и аудита и стандартизации финансовой отчетности во всем мире. Унифицированной финансовой отчетностью могут пользоваться все заинтересованные лица, независимо от местонахождения источника информации и ее пользователя.

Однако несмотря на строгий контроль и ответственность за достоверность данных финансовой отчетности, во всех странах мира и во всех отраслях деятельности имеют место ошибки и искажения [2, с. 38].

Результаты многочисленных исследований случаев обмана с использованием поддельных документов, манипуляциями и иными способами искажения информации свидетельствуют о значительных масштабах таких явлений. Международная аудиторская компания Pricewaterhouse Coopers каждые два года проводит исследования масштабов экономических преступлений в мире. По данным отчета за 2007 год было опрошено 5400 компаний в 40 странах мира. Установлено, что в течение двух лет 43 % компаний пострадало от экономических преступлений. В странах Центральной и Восточной Европы этот показатель еще более

высокий и составляет 50 %. Примечательно то, что компании со сложной структурой пострадали больше чем остальные [3]. Аналогичные исследования, проведенные два года спустя выявили подобную картину. Установлено, что 30 % предприятий в течение последних двенадцати месяцев пострадало от одного или нескольких хозяйственных преступлений [4].

Аналогичные результаты исследования несколько ранее опубликовал профессор университета Brigham Young S. Albrecht [5]. По его утверждению, многие инвесторы утратили доверие к финансовой отчетности и сообщениям корпораций в США потому, что количество случаев искажения данных финансовой отчетности возрастает. Если за период с 1977 по 1987 год и с 1987 по 1997 год такие случаи имели место по 300 раз, то за период с 1997 года по 2002 год их было более трехсот. Такие явления подрывают доверие инвесторов к рынку. При малейшем недоверии к достоверности информации они перемещают свои капиталы в более стабильные и прогнозируемые сферы деятельности, оставляя за собой стагнацию в покинутых ими регионах и отраслях.

Целью работы является исследование причин и способов искажения информации в финансовой отчетности предприятий в условиях рыночной экономики.

Статья написана по результатам исследования способов манипуляций, преднамеренного искажения данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Литве и других странах.

Причины искажения информации. На рынке положительно оцениваются только прибыльные предприятия. Акционеры не склонны финансировать деятельность убыточных или нестабильных предприятий, независимо от причин такого явления. Любая информация об ухудшении дел на предприятии чревата катастрофическими последствиями. Поэтому оптимистическая информация о результатах деятельности предприятия является надежным средством в борьбе за сохранение достигнутых на рынке позиций. В случае неблагоприятного имущественного и финансового положения на предприятии или неудовлетворительных результатов его деятельности, руководство может прибегнуть к манипуляциям и искажению информации в финансовой отчетности. В последнее время появился новый термин, характеризующий такое явление, как «агрессивный учет» [6]. Такое положение может быть спровоцировано внешними и внутренними причинами. Среди внешних причин далеко не последнюю роль играет конъюнктура на рынке, предпочтения потребителей, политика правительства, технический и технологический прогресс, ужесточение требований по охране окружающей среды.

По мнению D. Diskienė и A. Marčinskis, руководители предприятий находятся под постоянно усиливающимся давлением со стороны внешнего окружения (заинтересованных участников, условий рынка, социальных перемен) [7, с. 249].

Манипуляции и искажения информации в финансовой отчетности могут быть совершены с целью показать, что положение дел на предприятии лучше, чем в действительности или, наоборот, что положение постоянно ухудшается.

Приукрашивание данных может иметь место в следующих случаях:

- 1) если вследствие ошибочного прогноза спроса на новое изделие оказалось, что его реализация не достигла запланированных результатов и капиталовложения могут не окупиться;
- 2) если из-за нестабильного финансового положения предприятия банки отказываются уделить кредит на модернизацию производства;
- 3) если положение предприятия на рынке ухудшается, а его руководство не теряет надежды на улучшение положения;
- 4) недооценки влияния глобальной конкуренции, неправильного решения касающегося стратегии развития предприятия;
- 5) желания любой ценой удержаться на руководящей должности или попытки продемонстрировать свое превосходство над конкурентами;
- 6) намерения руководителей предприятия и акционеров прибыльно продать свои акции или поиска выгодных партнеров;
- 7) когда заработная плата руководителей непосредственно зависит от результатов работы предприятия.

В некоторых случаях администрация предприятия может быть заинтересована показать в финансовой отчетности, что положение хуже, чем в действительности. Такое явление имеет место, когда, по каким либо причинам, финансовое положение на предприятии резко улучшилось по сравнению с предыдущими периодами или прогнозами. В опасении, что темпы развития в будущем уменьшатся, и это может вызвать недовольство акционеров, администрация создает скрытые резервы на будущее. Если предприятие является монополистом на рынке, а цены на производимую продукцию или оказываемые услуги регулирует государство, то искусственное ухудшение финансового положения может быть предлогом для повышения цен и успокоения потребителей. Под тем же предлогом можно заморозить заработную плату работающим или уволить часть работников, а их функции переложить оставшимся работникам.

При отсутствии или недостаточности внешнего контроля администрация может преднамеренно ухудшить финансовое положение предприятия в целях уменьшения стоимости акций и последующей их скупки или преднамеренного доведения предприятия до банкротства.

Способы искажения информации о стоимости активов. Каждое предприятие обязано в своем балансе отразить реальную стоимость активов и задолженностей. По этим данным можно судить об имущественном состоянии предприятия и его способности своевременно погашать задолженности.

Предприятие, находящееся в плохом финансовом положении, может преднамеренно увеличить стоимость активов и уменьшить задолженность. Стоимость основных средств может быть искажена путем неправильных амортизационных отчислений. Некоторое время амортизация может быть вообще не начислена. Поскольку амортизационные отчисления увеличивают себестоимость продукции и

уменьшают прибыль, уменьшение суммы амортизационных отчислений положительно отражается на других показателях и результатах деятельности предприятия. Амортизационные отчисления являются внутренним перераспределением средств, поэтому отсутствуют внешние признаки такой манипуляции. Такие действия еще более усугубляют положение предприятия, поскольку в случае искусственного завышения прибыли оно обязано платить более высокие налоги.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета расходы по ремонту основных средств могут быть отражены двояко. Если в результате ремонта было улучшено их техническое состояние или продлен срок использования, то на сумму расходов по ремонту можно увеличить стоимость основных средств. Если же не было существенного улучшения технического состояния или продления срока использования основных средств, то расходы по ремонту должны быть отнесены на себестоимость продукции, тем самым уменьшая сумму прибыли. Иногда предприятия манипулируют такой возможностью и выбирают более приемлемый вариант учета.

Реальная стоимость основных средств по различным причинам может измениться. В таком случае предприятие должно уточнить их стоимость. Польские ученые М. Kutera, А. Hołda, S. Surdykowska [8, с. 93] рекомендуют проводить переоценку основных средств в следующих случаях:

- 1) если в результате интенсивного использования стоимость основных средств уменьшилась больше, чем было запланировано;
- 2) если в отчетном периоде или в ближайшем будущем будут иметь место неблагоприятные перемены на рынке, в технологии производства или в правовом регламентировании, которые повлияют на стоимость основных средств;
- 3) если стоимость основных средств, отраженная в бухгалтерском учете, превышает их рыночную стоимость;
- 4) если основные средства морально устарели или были испорчены;
- 5) если в ближайшем будущем основные средства не будут эксплуатироваться;
- 6) если есть основания предполагать, что результаты использования основных средств будут хуже, чем было запланировано.

Если при наличии перечисленных обстоятельств не была проведена переоценка основных средств, то есть все основания предполагать, что данные об их стоимости были искажены.

Данные о стоимости материалов могут быть искажены путем неправильной оценки приобретенных материалов, калькулируя себестоимость продукции, незавершенного производства, списывая устаревшие и ненужные материалы. В зависимости от преследуемой цели могут иметь место искажения в сторону завышения или занижения стоимости материалов.

Кроме перечисленных способов искажения стоимости активов могут иметь место и другие манипуляции. Например, к основным средствам могут

быть отнесены машины и оборудование, приобретенные с целью перепродажи. Стоимость приобретенных активов может быть увеличена на сумму других расходов, не связанных с приобретением конкретных основных средств или материалов. В международных стандартах бухгалтерского учета четко указано, какие виды расходов определяют стоимость приобретенных активов.

Способы искажения информации о доходах от реализации продукции.

Величина доходов от реализации продукции и расходов по ее производству определяет размер прибыли. Если предприятие заинтересовано показать как можно большую прибыль, то оно стремится различными способами увеличить доходы и уменьшить расходы по производству продукции и поступают наоборот, если по каким либо причинам предприятие заинтересовано показать более низкую прибыль.

Проведенные исследования позволили установить несколько способов искажения информации о доходах:

- 1) предприятие отправляет товар покупателю, с которым еще не подписан договор на куплю-продажу;
- 2) предприятие признает доход при отсутствии уверенности о том, что он будет получен;
- 3) предприятие по согласованию с покупателем признает доход преждевременно или с опозданием;
- 4) предприятие выставляет в адрес покупателя фиктивную фактуру. На ее основании признает доход, а позднее фактуру аннулирует;
- 5) полученные авансы в учете отражаются как доходы;
- 6) доходами признаются деньги за работы, выполняемые подрядчиками;
- 7) доходы, полученные по долгосрочным договорам, признаются как доходы текущего периода [10, с. 316].

Могут иметь место и более сложные способы манипуляции. Например, предприятие отправляет покупателю продукцию раньше, чем это предусмотрено договором. Дальнейший ход событий может быть различным. Если покупатель примет товар, то можно считать, что доход был признан обоснованно. Однако если покупатель откажется принять товар и вернет его обратно, то факт возврата может быть утаен или на сумму возвращенного товара может быть уменьшен доход, но уже в следующем отчетном периоде.

В мире бизнеса известен еще более ухищренный способ манипуляции. Предприятие заключает с покупателем два договора. Один договор на продажу товара, другой договор на покупку того же товара, но спустя определенное время и за более высокую цену. Такие договора чаще всего составляются якобы на продажу дорогостоящих машин и оборудования. Оборудование, как правило, остается на месте. В этих условиях предприятие имеет уверенность в том, что оно и в дальнейшем будет пользоваться якобы проданным оборудованием и получит возможность отразить в учете доход от продажи. Покупатель имеет уверенность

в том, что ненужное ему оборудование будет продано по более высокой цене, чем было приобретено. Такая сделка не может быть признана как купля-продажа. Она может быть признана как предоставление коммерческого кредита. Покупатель, продавая по более высокой цене ранее якобы купленное оборудование, получает проценты за предоставленное предприятию право некоторое время пользоваться денежными средствами покупателя.

Манипуляции возможны и при выполнении работ по долгосрочным договорам. Размер доходов определяется в зависимости от объема фактически выполненных работ. Выполненные работы определяют путем контрольного обмера или путем экспертной оценки. Если по каким-либо причинам нет возможности определить объем выполненных работ указанными способами, то сумма доходов может быть установлена в зависимости от величины затрат на выполнение работ в отчетном периоде.

В большинстве случаев предприятие само определяет объем работ, выполненных в отчетном периоде, или понесенных затрат. Манипулируя этими показателями, предприятие может регулировать сумму доходов и других показателей, связанных с доходами.

Способы искажения информации о доходах весьма схожи во многих странах. Об этом свидетельствуют результаты исследований, проведенных различными авторами. Исследования, проведенные в США в 1987 – 1997 годах, экономистами М. Beasley, J. Carcello и D. Hermanson, показали, что типовыми способами искажения информации в финансовой отчетности являются необоснованные завышения стоимости основных средств и доходов от реализации продукции. Причем более половины случаев манипуляций имели место в конце отчетного периода [11].

Центр судебной экспертизы Deloitte в 2000 – 2006 годах провел аналогичные исследования и установил, что 41 % всех случаев обмана касается размера договоров от реализации продукции и 11 % – себестоимости продукции [12].

Признаки искажения информации в финансовой отчетности. Искажения информации в финансовой отчетности, как правило, хорошо завуалированы путем составления фиктивных учетных документов, необоснованной интерпретации или классификации совершенных хозяйственных операций или иных манипуляций, совершенных под предлогом хозяйственной необходимости. Выявление таких фактов требует больших профессиональных знаний и углубленного исследования первичных документов. Такую работу выполняют аудиторы. Однако и им не всегда удается обнаружить факты обмана и искажения информации. Поэтому банкроты и иные скандалы, вызванные обманом инвесторов и общественности, в странах с рыночной экономикой являются не столь редким явлением.

После ряда банкротств в США и Европе, которые имели место за последние десять лет, правительства этих стран приняли срочные меры, направленные

на усиление ответственности соответствующих руководителей предприятий и контролирующих лиц.

В некоторых случаях, критически оценивая происходящие на предприятиях явления, можно обнаружить признаки, указывающие на возможность злоупотреблений. Например, если предприятие объявляет о достижении намеченных целей, в то время как положение на рынке или в конкретной отрасли хозяйства является нестабильным. Манипуляции и искажения информации могут иметь место на предприятиях, которыми руководят недобросовестные лица, в которых доминирует один или небольшая группа руководителей, там, где очень сложна организационная структура, где постоянно имеются вакансии бухгалтеров, часто меняются бухгалтера, юристы и аудиторы.

С особой осторожностью нужно оценивать деятельность тех предприятий, руководство которых ставит перед коллективом трудновыполнимые задачи, в которых имеет место много нетиповых операций, или не принимаются меры по устранению различных недостатков.

Большие гонорары, выплачиваемые консультантам, могут быть признаком того, что на предприятии не все в порядке. Беспокойство должны вызывать факты, когда руководители начинают продавать имеющиеся у них акции предприятия [10, с. 317].

Большая возможность манипуляций имеется при совершении различных хозяйственных операций между предприятиями, входящими в состав финансовой группы. Доказано, что хозяйственные операции между предприятиями входящими в состав концернов со сложной внутренней структурой, могут быть запутанным и преследовать скрытые цели.

Выводы. Финансовая отчетность является важнейшим источником информации о состоянии дел на предприятии. В силу различных обстоятельств данные финансовой отчетности могут быть недостоверными.

Ложная информация о предприятии вводит в заблуждение инвесторов и других пользователей финансовой информации, которые могут принять неправильные решения. Это в свою очередь может вызвать асимметрию на рынке ценных бумаг и вызвать недовольство инвесторов, которые в таких случаях переводят свои капиталы в более надежные регионы и отрасли, оставляя за собой стагнацию и безработицу.

Стоимость основных средств может быть искажена путем неверного определения стоимости приобретенных машин и оборудования, необоснованно увеличивая их стоимость под предлогом ремонта или реконструкции.

Искажение информации о доходах и расходах может быть совершено с целью регулирования суммы прибыли, как правило, в сторону ее завышения.

Стоимость запасов может быть искажена путем неправильной оценки величины расходов по их приобретению, при определении стоимости материалов

использованных на производстве, оценке незавершенного производства и неиспользованных материалов.

Завышение стоимости активов, прибыли, сокрытие убытков и задолженности создает видимость благополучия, однако это еще больше усугубляет положение предприятия потому, что нужно платить налоги в государственный бюджет, дивиденды, премии и т.д. Такие манипуляции делают в надежде, что в будущем положение удастся исправить. В случае приближающегося банкротства руководство предприятий реализуют находящиеся в их собственности акции еще до того, как цена на них начнет падать.

Возможность выявления таких злоупотреблений весьма ограничена, поскольку эти нарушения делают лица, которые имеют соответствующее образование, право принятия решений и пользуются доверием общественности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Gylys, P. *Ekonomika, antiekonomika ir globalizacija* / P. Gylys. – Vilnius: VU leidykla, 2008. – 441 c.
2. Mackevičius, J. *Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija* / J. Mackevičius, R. Bartaška // *Pinigų studijos*. – 2003. – Nr. 2. – С. 37 – 57.
3. *Global Economic Crime Survey, 2007* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.com>.
4. *Global Economic Crime Survey, «Economic crime in a downturn», 2009* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.com>.
5. Albrecht S. *Business Fraud (The Enron Problem)* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.aicpa.org.
6. *Financial Statement Fraud, Integrity of Financial Information Continue to be Front-Burner Issues, 2008 July 17* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/feb 2003/financial.htm>.
7. Diskienė, D. *Lietuvos vadybinis potencialas. Būklė ir perspektyvos* / D. Diskienė, A. Marčinskas. – Vilnius: VU leidykla, 2007. – 298 c.
8. *Tarptautiniai apskaitos standartai*. – Londonas: Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, 2007. – 2513 c.
9. Kutera, M. *Oszustwa księgowe* / M. Kutera, A. Hołda, S. Surdykowska. – Warszawa: Difin, 2006. – 277 c.
10. Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos* / V. Lakis. – Vilnius: VU leidykla, 2007. – 386 c.
11. Beasley, V. *Fraudulent Financial Reporting: 1987 – 1997. An Analysis of US Public Companies* / V. Beasley, J. Carcello, D. Hermanson. – Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission, 1999. – 33 c.
12. *Ten Things About Financial Statement Fraud* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid=16627,00ntml>.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В.Н. Лемеш, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Современный мир переживает сложные процессы, вызванные принципиально меняющейся экономикой и социальной обстановкой, а соответственно, и новой расстановкой сил, изменением сфер влияния и борьбой за них. Мировое экономическое пространство становится «единым полем» для бизнеса, когда география размещения производительных сил, отраслевая структура инвестиций, производства и сбыта определяются субъектами хозяйствования с учетом глобальной конъюнктуры рынка, а экономические подъемы и спады приобретают всемирные масштабы. В связи с этим особую актуальность приобретает контроль. Существенный вклад в решение актуальных проблем теории, методологии и практики финансового контроля внесли такие известные отечественные и зарубежные ученые, как Ф.Ф. Бутынец, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.А. Терехов, А.Д. Шеремет, В.А. Хмельницкий и другие. Не умаляя важности проделанной ими работы и ценности полученных результатов, тем не менее приходится констатировать факт существования проблем в области разработки и усовершенствования форм и методов контрольно-ревизионной работы, координации и обмена позитивного опыта, наработанного различными контролирующими структурами за последние десятилетия.

В современной истории развития отечественного финансового контроля можно выделить как позитивные, так и отрицательные аспекты, связанные с экономическими преобразованиями в экономике. С одной стороны, на начальном этапе развитие рыночных отношений имел место значительный отток опытных кадров в контрольно-ревизионных государственных службах, что не могло не сказаться как на качестве контрольно-ревизионной работы, так и на эффективности функционирования таких служб. С другой стороны, появился независимый аудит, президентский контроль, что потребовало изучения накопленного позитивного зарубежного опыта таких форм контроля и адаптацию его к условиям нашей страны.

Динамично развивающаяся экономика Республики Беларусь характеризуется тенденциями укрепления государственной власти и усилением внимания со стороны главы государства и правительства в борьбе с коррупцией и правонарушениями в экономической сфере. Следствием этого явилось объективное возрастание роли и значения финансового контроля и необходимости более эффективного его использования. В последние годы Президентом и Правительством Республики Беларусь был предпринят целый ряд шагов по реформированию отечественного государственного финансового контроля с целью более эффек-

тивного его функционирования. В связи с этим усилился аспект государственного регулирования контрольно-ревизионной деятельности в Республике Беларусь. Такое регулирование осуществляется, в том числе, с помощью нормативных правовых актов по следующим направлениям:

- общие вопросы организации контрольно-ревизионной деятельности в Республике Беларусь [1 – 5];
- планирование контрольно-ревизионной деятельности [1, 2, 5];
- разработка общих подходов и методик по выполнению контрольных действий специалистами контролирующих органов;
- документирование контрольных действий специалистами контролирующих органов государственного контроля;
- отчетность.

С принятием свыше сорока нормативных правовых актов по указанным направлениям было отменено, изменено либо уточнено около ста, в том числе по ведомственному контролю. Сокращен и четко определен перечень контролирующих (надзорных) органов Республики Беларусь [6, 7], определена сфера их контрольной (надзорной) деятельности, определены критерии отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок [1], что напрямую зависит от периодичности проведения проверок (ревизий).

Для координации работы контролирующих (надзорных) органов и повышения ее результативности также принят ряд важных документов [8, 9], что позволило устранить дублирование в системе финансового контроля различными контролируемыми структурами государственного контроля и привело к более четкой организации контрольных действий [10 – 14]. Это в свою очередь позволило четко регламентировать порядок формирования и исполнения координационных планов контрольной (надзорной) деятельности [5], заблаговременно размещать на сайте Комитета Государственного контроля Республики Беларусь информацию о субъектах хозяйствования, которые внесены в план проверок на ближайшие полгода, а также возможность согласования и уточнения по переносу такой проверки при наличии объективных и обоснованных фактов, позволяющих осуществить такой перенос, в том числе с уточнением по группе рисков.

Руководством страны перед финансовыми органами поставлена задача усилить действенность финансового контроля за эффективным использованием всех видов ресурсов, повысить действенность контрольно-ревизионной работы, хотя на начальном этапе перехода к рыночным отношениям было широко распространено мнение, что в условиях рынка должны ослабевать контрольные функции государства. Сегодня взгляды меняются, но не настолько быстро, как нужно было бы на фоне того, что триллионы государственных средств расходуются не по назначению, а то и просто разворовываются.

Анализ применения в настоящее время на практике принятых Главой государства и Правительством мероприятий позволяет определить их как эффективные, но недостаточные. По нашему мнению, необходимо более четко вы-

строить систему контрольных действий, в том числе с учетом имеющихся электронных ресурсов как в отношении конкретных субъектов хозяйствования, так и в отношении некоторых хозяйственных операций.

ЛИТЕРАТУРА

1. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510.
2. О ведомственном контроле в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь от 22 июня 2010 г. № 325.
3. Об органах, уполномоченных на осуществление контроля (надзора): Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 1 февраля 2010 г. № 131.
4. Об утверждении Порядка привлечения органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь к участию в проверках представителей правоохранительных, контролирующих органов, других государственных органов, иных организаций: Приказ Комитета гос. контроля Респ. Беларусь от 22 февраля 2010 г. № 15.
5. Об утверждении Порядка составления и исполнения координационных планов контрольной (надзорной) деятельности: Приказ Комитета гос. контроля Респ. Беларусь от 28 октября 2009 г. № 94.
6. Перечень контролирующих (надзорных) органов, утв. Указом Президента Респ. Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь».
7. Перечень органов, уполномоченных на осуществление контроля (надзора), утвержден Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 01.02.2010 № 131 «Об органах, уполномоченных на осуществление контроля (надзора)».
8. Инструкция о порядке взаимодействия инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь при взыскании налогов, сборов (пошлин), пеней, утв. постановлением М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь и Комитетом гос. контроля Респ. Беларусь от 25.02.2008 № 30/2.
9. Инструкция о взаимодействии работников контрольно-ревизионных подразделений республиканских органов государственного управления, государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых, таможенных органов, органов уголовного преследования и судов по организации и проведению проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, Комитета гос. контроля Респ. Беларусь, Прокуратуры Респ. Беларусь, М-ва внутренних дел Респ. Беларусь, М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, М-ва юстиции Респ. Беларусь, Комитета гос. безопасности Респ. Беларусь и Государственного таможенного комитета Респ. Беларусь от 12.06.2002 № 83/33/16/149/62/14/8/35.
10. О методах и способах проведения проверок органами государственной экспертизы условий труда Республики Беларусь: постановление М-ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь от 22.12.2009 № 155.
11. О методах и способах проведения проверок налоговыми органами: постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 31.12.2009 № 88.

12. Об осуществлении контроля за соблюдением законодательства о пенсионном обеспечении: постановление М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 31.12.2009 № 161.
13. Об осуществлении контроля за соблюдением законодательства о занятости населения: постановление М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 31.12.2009 № 162.
14. Об утверждении Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь: приказ Комитета гос. контроля Респ. Беларусь от 04.01.2010 № 1.

УЧЕТНЫЕ МОДЕЛИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ВНЕШНЕТОРГОВЫМ ПОСРЕДНИЧЕСТВОМ ОРГАНИЗАЦИЙ

Е.В. Леонтьева

*ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет экономики
и финансов», г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Процесс глобализации экономических отношений в мировом хозяйстве, основанный на международном разделении и кооперации труда и интернационализации хозяйственных связей, сопровождается расширением границ и активизацией деятельности субъектов торгового посредничества национально обособленных государств на мировом рынке. Содержанием этой деятельности является внешнеторговое посредничество. В широком смысле слова под «внешнеторговым посредничеством» (ВТП) следует понимать совокупность экономических отношений в процессе оказания посредником услуги в обмене между субъектами разных стран в производственной и непроизводственной сферах. В этом смысле внешнеторговое посредничество является неотъемлемой и важной частью одной из форм внешнеэкономических связей – внешней торговли.

Основной целью привлечения внешнеторговых посредников в международную торговлю является повышение эффективности внешнеторговых операций. Исследования, проведенные учеными по этой проблеме, показывают, что, несмотря на расходы по оплате вознаграждения посредникам внешнеторговое посредничество характеризуется при определенных условиях несомненными преимуществами, обеспечивающими рост эффективности этих операций.

Так, внешнеторговые посредники широко привлекаются продавцами и покупателями при отсутствии у них опыта работы на внешнем рынке, в частности, при первоначальном выходе на внешний рынок, эпизодических внешнеторговых операциях, при освоении отдаленных и малоизученных внешних рынков, при реализации новой продукции. Недостаточное знание экспортером рынка своего товара, условий и обычаев торговли этим товаром в конкретной стране или качества предлагаемых на рынке импортных товаров, которые он собирается закупить, цен на эти товары, фирм-продавцов, механизма осуществления внешнеторговых операций, регламентируемых законодательством Российской Федерации, могут привести к большим потерям. Привлечение внешнеторговых посредников в этих случаях способствует повышению эффективности внешнеторговых опе-

раций за счет следующих факторов: применения реальных конкурентоспособных цен; оперативности сбыта; создания более благоприятных условий реализации (по условиям поставки, формам расчетов, валюте платежа и др.); освобождения от ряда функций, связанных с осуществлением внешнеторговой операции (маркетинг, реклама, транспортировка, экспедирование, хранение, сортировка, упаковка, таможенное оформление, международные расчеты и др.); оперативно-го использования конъюнктуры рынка благодаря близости посредника к конечному поставщику или потребителю и другие.

Нельзя не согласиться с утверждением ученых о том, что посредники, находясь в постоянном и более тесном контакте с конечными потребителями товаров (работ, услуг), являются важными источниками ценной информации о рынке – его емкости, тенденциях формирования и изменения спроса, его сегментации, положении конкурентов, перспективах сбыта, ценах и возможностях их изменения, современных требованиях к уровню качества и конкурентоспособности. При умелом использовании экспортером такой информации обеспечиваются конкурентные преимущества, активно совершенствуется тактика и стратегия сбыта, многократно окупающие затраты на оплату посредников.

Привлекательность и выгодность использования услуг посредников нередко связана с тем, что посредники, участвующие в расчетах, по условиям договора берут на себя обязанность по покрытию расходов, связанных с таможенным оформлением грузов, их транспортировкой, страхованием, хранением, погашением задолженности перед поставщиками товаров и других, из собственных средств, но за счет покупателя.

Однако наряду с очевидными достоинствами внешнеторговое посредничество имеет недостатки, которые в основном сводятся к следующему:

- отсутствие прямых контактов резидентов-собственников с покупателями экспортных и продавцами импортных товаров (работ, услуг) отрицательно отражается на освоении ими внешних рынков;

- плата за услуги посредников снижает доход собственников товаров от экспорта, увеличивает фактическую себестоимость их импортных товаров (работ, услуг) и ухудшает финансовые результаты внешнеторговой деятельности экспортеров и импортеров;

- привлечение посредников может быть использовано в преступных целях.

Так, известны случаи махинаций с возмещением НДС при экспорте товаров. Преступные схемы возврата НДС основывались на создании длинных цепочек подставных посреднических фирм «однодневок», с помощью которых оформлялся ложный экспорт (товар оформлялся на экспорт по фиктивным документам, но фактически таможенную границу не пересекал) или по цепочке посредников завышалась стоимость товара на территории России, а при его экспорте – завышалась таможенная стоимость. С целью вывоза капитала за границу преступные предприятия создают посреднические фирмы за рубежом, на счетах которых и оседают валютные средства. В экономической литературе описаны также и другие схемы совершения преступных действий через посреднические фирмы.

Поэтому активизация и усложнение внешнеторговой посреднической деятельности российских организаций требуют совершенствования системы управления ею на основе новых принципов, способов, форм и методов управления. Ведущая роль в этой обновляемой системе управления принадлежит учетно-экономической информации, формируемой в бухгалтерском учете, нуждающемся в радикальных преобразованиях.

Действующая в настоящее время методология бухгалтерского учета внешнеторгового посредничества страдает рядом недостатков. Дело в том, что нормативное регулирование бухгалтерского учета этого вида внешней торговли, осуществляемое Министерством финансов Российской Федерации, исходит из принципа, что он должен быть организован по действующей методологии аналогичных операций на внутреннем рынке России. В результате в настоящее время следует констатировать отсутствие нормативных документов, регламентирующих порядок учета посреднических торговых операций в коммерческих организациях на территории Российской Федерации.

Особая актуальность для российской торговли развития внешнеторгового посредничества и повышения его эффективности требуют теоретической разработки проблем его бухгалтерского учета и контроля. Многое в этом направлении сделано в работах В.П. Астахова, А.Ф. Залялеева, С.В. Головина, Ж.Г. Леонтьевой, В.Р. Макарова, В.В. Патрова, М.А. Пархачевой, С.М. Рюмина, Ю.Н. Самохваловой, М.Л. Пятова, О.В. Хадыевой и других авторов. Однако имеющиеся исследования и рекомендации по бухгалтерскому учету внешнеторгового посредничества не учитывают ряд специфических его особенностей, не носят комплексного характера, рассматривают отдельные частные вопросы и по многим из них имеются разные, порой противоречивые, подходы, опираются на устоявшиеся, но устаревшие, методологию и опыт, что приводит к серьезным ошибкам и появлению многочисленных арбитражных дел, не учитывают возрастающих потребностей пользователей учетной информации о внешнеторговых посреднических операциях и не отвечают новым требованиям.

Существенное влияние на организацию бухгалтерского учета и контроля оказывают свойства разных видов внешнеторгового посредничества. Поэтому принципиальное значение для разработки практических и научных рекомендаций по совершенствованию методологии и организации учетно-информационного обеспечения управлением ВТП в соответствии с современными требованиями хозяйствования имеет классификация видов внешнеторгового посредничества по признакам, учитывающим весь комплекс его особенностей, оказывающих влияние на бухгалтерский учет и контроль.

В результате проведенного исследования установлено, что такими основными классификационными признаками в Российской Федерации служат:

- форма договора;
- происхождение посредника;
- вид внешней торговли;
- нормы валютного и таможенного законодательства;

- объект торговли;
- участие посредника в расчетах;
- функциональные обязанности посредника;
- средство платежа;
- валюта платежа;
- субъект сделки.

Под влиянием этих факторов в бухгалтерском учете ВТП формируется 11 учетных моделей, которые могут быть синтезированы в 5 обобщенных учетных моделей:

- Модель I «Учет экспортных операций у резидента Российской Федерации»;
- Модель II «Учет экспортных операций у посредника-резидента Российской Федерации»;
- Модель III «Учет импортных операций у резидента Российской Федерации»;
- Модель V «Учет импортных операций у посредника-резидента Российской Федерации».

ПРОБЛЕМЫ ВЫЯВЛЕНИЯ И ПРЕСЕЧЕНИЯ МОШЕННИЧЕСТВА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Ж.Г. Леонтьева, д-р экон. наук, профессор

*ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет экономики
и финансов», г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Направление и степень успешности любой хозяйственной деятельности во многом определяются системой её управления.

В наиболее общей форме управление представляет собой целенаправленный процесс активного воздействия управляющего субъекта на объекты хозяйствования в соответствии с их особенностями и задачами деятельности.

Нередко в иерархии целей системы управления организацией отдельными его субъектами (одним человеком, группой лиц или третьими лицами) ставится задача извлечения незаконных выгод. Для её решения ими совершаются преднамеренные недобросовестные действия (бездействия), направленные на хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления. С точки зрения российского законодательства в области права такие уголовно наказуемые действия признаются мошенничеством. Благоприятной почвой для его возникновения и распространения в организациях служат слабые, неэффективные системы бухгалтерского учета в организациях, а также внутреннего и внешнего контроля. Средством достижения преступных целей субъектов управления служат их недобросовестные действия, вызывающие возникновение преднамеренных искажений.

В соответствии с российским Федеральным правилом (стандартом) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий

в ходе аудита» (ФСАД № 13) преднамеренные искажения, возникающие в результате недобросовестных действий, подразделяются на следующие две формы:

1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Факты мошенничества в финансовой (бухгалтерской) отчетности отражаются в завуалированной преднамеренными её искажениями форме. В составе преднамеренных искажений недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности ФСАД № 13 выделяет три их вида:

1) фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;

2) преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

3) преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Аналогичный подход к классификации видов преднамеренного искажения финансовой отчетности характерен для Международного стандарта аудита № 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» и американского Стандарта аудита № 99 «Рассмотрение мошенничества при аудите финансовой отчетности».

Особую актуальность необходимость исследования проблем мошенничества при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности приобрела в ходе широкого обсуждения судебных процессов в США и Европе. О масштабах такого мошенничества в американских компаниях, объемах ущерба, вызываемого им, его формах и субъектах свидетельствуют результаты фундаментальных исследований, проведенных Ассоциацией сертифицированных экспертов по мошенничеству (ACFE, США). Так, по данным этой организации ежегодно в США потери от мошенничества в различных компаниях превышают 400 млрд. долл., в том числе потери от преднамеренных искажений финансовой бухгалтерской отчетности – 100 млрд. долл., из них по вине руководства компаний – 80 млрд. долл.

В России вопросам повышения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности уделяется огромное внимание. Однако изучение зарубежной практики предпосылок и механизмов возникновения и совершения мошенничества при формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности, практики организации и методологии бухгалтерского учета в российских компаниях, их общих и отличительных черт позволяет утверждать о необходимости разработки в России комплекса мер, направленных на совершенствование механизмов выявления и пресечения мошенничества при формировании отчетности.

Для достижения этой цели необходимо решение следующих задач:

- на основе анализа фактов мошенничества в практике хозяйственной деятельности американских, европейских и российских компаний критически оценить положения стандартов учета ГААП, МСФО и РСБУ (российских положений по бухгалтерскому учету), служащих предпосылкой для возникновения пред-

намеренных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности и разработать конкретные рекомендации по их устранению в системе нормативного регулирования России;

- проанализировать действующее законодательство России и иностранных государств, направленных на обеспечение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, о налогах и сборах, законодательство в сфере противодействия легализации преступных доходов, отмыванию денежных средств и др., внести рекомендации по их совершенствованию;

- изучить судебную практику по проблемам мошенничества, выявить противоречия и неясности актов законодательства, трактуемых в пользу субъектов контроля, а также исследовать вопросы возможности учета сложившейся практики при организации разных форм и видов контроля (бухгалтерского, налогового, банковского, аудита и др.);

- изучить передовой опыт работы налоговых органов России и иностранных государств по выявлению и пресечению недобросовестных операций налогоплательщиков и связанных с ними кредитных и страховых организаций, направленных на хищение, уклонение от своих обязательств перед бюджетом, легализацию преступных доходов, обналичиванию денежных средств, выводу капитала за рубеж;

- критически оценить действующие в России и иностранных государствах систему сбора, обработки и использования поступающей в контролирующие органы информации о деятельности организаций, осуществляющих мошеннические операции, и уточнить перечень и содержание источников внутренней и внешней информации, необходимой контролирующим органам для проведения контрольных мероприятий;

- проанализировать схемы мошеннических операций и выработать эффективные методы контроля организаций в целях выявления и пресечения этих преступлений.

ПОНЯТИЕ «ОШИБКА» В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

И.Н. Львова, канд. экон. наук, доцент

ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет», г. Санкт-Петербург, Российская Федерация

Современный бухгалтерский учет в Российской Федерации все более приближается к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В настоящее время принято и действует 23 российских учетных стандарта (положения по бухгалтерскому учету), разработанных на основе МСФО, и в текущем году предполагается создание еще нескольких документов.

С появлением новых стандартов изменяется не только техника ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, но и сама идеология бухгалтер-

ской работы. Главное внимание уделяется содержательным аспектам учетной информации, раскрытию ее пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Задачей бухгалтера прежде всего становится уяснение сущности учетных категорий, и лишь потом – разработка учетной модели организации (учетной политики) и ее практическая реализация.

В 2010 году Минфин Российской Федерации утвердил положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 (Приказ МФ РФ от 28.07.2010 № 63н). Впервые счетные ошибки стали регулироваться специальным нормативным актом, в котором установлен порядок исправления ошибок в текущем учете и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности. В МСФО, как известно, аналогичные правила устанавливает стандарт «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» (МСФО 8).

С принятием ПБУ 22/2010 понятие «ошибка» вошло в состав основных дефиниций бухгалтерского учета, и как следствие, его определение приобрело большое значение. От того, как будет истолковано это понятие, зависят теперь не только действия бухгалтера, направленные на исправление ошибок, но также значение и содержание отчетных показателей.

В стандарте «ошибка» определена как неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации.

Нормативное определение понятия «ошибка» вызывает следующие вопросы:

- в чем отличие ошибки от фальсификации;
- как различить правильное и неправильное или ошибку и неопытку.

Для ответа на эти вопросы надо обратиться прежде всего к этимологии термина «ошибка».

В одном из самых авторитетных словарей – Толковом словаре живого великорусского языка В. Даля – ошибка (ошибинка) определяется как «погрешность, неправильность, неверность, промах, огрех; обмолвка, любое недоразумение; дурное, ошибочное распоряжение или поступок; неумышленный проступок, или невольное, ненамеренное искажение чего-либо». Множество синонимов слова «ошибка», приведенных В. Далем, указывают на то, что по смыслу оно не может использоваться для обозначения сознательных искажений фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности. «Ошибка, – пишет Даль, – не обман. Ошибка в фальш не ставится» [2, с. 633]. Фальсификация (фальш) тесно связана с вуалированием. Оба эти приема обычно рассматриваются как способы искажения отчетности (обмана). Вуалирование имеет место, когда отчетность небъективно отражает финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, но при этом соответствует требованиям нормативных документов. Для фальсификации характерно нарушение требований нормативно-правовых актов. Она может иметь следствием как необъективное, так и объективное представление в отчетности результатов деятельности организации [3, с. 383 – 389]. Трудно предположить, что ошибка может повысить объективность бухгалтерской отчетности. «Правиль-

ное» Даль определяет как согласное с правилами, на них основанное, им отвечающее, или по правилам сделанное. Правило в свою очередь трактуется им как закон, постановление или узаконение, основание для действия, в данных случаях, при известных обстоятельствах.

Профессиональный язык имеет свои особенности. Область применения в нем слов-терминов уже. Под влиянием профессиональных коммуникаций они приобретают вполне определенную окраску и смысл. В этом узком смысле термины приводятся в нормативных и правовых актах, в том числе регулирующих бухгалтерский учет.

По стандарту ошибки могут быть обусловлены, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Неправильным применением законодательства или учетной политики следует, например, считать ошибочную трактовку норм, искажающую их первоначальный (правильный) смысл. Такого рода ошибки чаще всего возникают при изменениях нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и появлении новых регламентирующих документов, положения которых могут вступать в противоречия. Во избежание ошибок в этом случае рекомендуется руководствоваться правилами трактования законодательных и нормативных актов.

Неточности в вычислениях приводят к ошибкам технического характера, и способы их исправления достаточно хорошо известны.

Труднее других идентифицировать ошибки в классификации и оценке фактов хозяйственной деятельности. Задача их выявления усложняется, если организация имеет право самостоятельных решений в указанной области. Ошибочным может быть выбор альтернативного способа оценки из нескольких допустимых, закрепленный в учетной политике организации. Вероятность такого рода ошибок снижается, когда в основу учетной политики положены общепринятые принципы (требования), обеспечивающие надежность информации: объективности, приоритета экономического содержания и условий хозяйствования над правовой формой, нейтральности, осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, и полноты.

Установление верности или ошибочности учетной политики в отсутствие нормативных предписаний или их многовариантности не поддается формальным критериям. Необходимо признать, что в этих условиях единственной основой гарантией правильности применения учетных методов, в том числе способов классификации и оценки фактов хозяйственной деятельности, является профес-

сиональное суждение бухгалтера. Шнейдман Л.З. характеризует профессиональное суждение как «мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов» [1, с. 746]. Понятие «ошибка», таким образом, выходит за пределы области точных определений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев [и др.]; под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.
2. Даль, В. Толковый словарь живого великорусского языка / В. Даль. – М.: Гос. изд-во иностр. и нац. словарей, 1956. – Т. II.
3. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РАСХОДОВ АВИАКОМПАНИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПЕРЕВОЗКИ НА УСЛОВИЯХ ЛИЗИНГА, И ИХ ВЛИЯНИЕ НА УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

М.А. Макей

*РУП «Национальная авиакомпания «Белавиа»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Для анализа эффективности существующих лизинговых сделок и выработки обоснованных управленческих решений менеджменту авиакомпании необходима информация о фактически полученных доходах от выполнения авиаперевозок при эксплуатации предмета лизинга и произведенных расходах, возникших при эксплуатации предмета лизинга. В этой связи целесообразно рассматривать лизинговую сделку в качестве самостоятельного объекта управленческого учета и анализа.

В финансовом бухгалтерском учете авиакомпании «Белавиа» расходы, возникающие при осуществлении авиаперевозок с использованием предмета лизинга, учитываются по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В соответствии с Инструкцией по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89, аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, работ, услуг. Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг [1]. Расходы на выполнение авиаперевозок учитываются в финансовом бухгалтерском учете авиакомпании «Белавиа» на счете 20 в разрезе калькуляционных статей, ус-

тановленных для авиационной отрасли, по видам перевозок (регулярные и нерегулярные), а также по типам воздушных судов (в частности, Ту-154М, Boeing, CRJ).

Таким образом, содержащаяся на счетах затрат информация не может быть непосредственно использована для целей управленческого учета и анализа конкретных лизинговых сделок, так как аналитический учет расходов по конкретному воздушному судну в финансовом бухгалтерском учете авиакомпания «Белавиа» не ведется, что обуславливает необходимость получения такой информации путем распределения расходов, учитываемых на счетах 20, 25 и 26. Такие расходы предлагается распределять на конкретное воздушное судно на основании различных объемных показателей работы воздушных судов, которые используются для распределения расходов по типам воздушных судов в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости авиаперевозок (работ, услуг), утвержденными Государственным Комитетом по авиации Республики Беларусь 15.03.2000 (например, пропорционально общему налету самолето-километров или объему работ в тонно-километрах [2]).

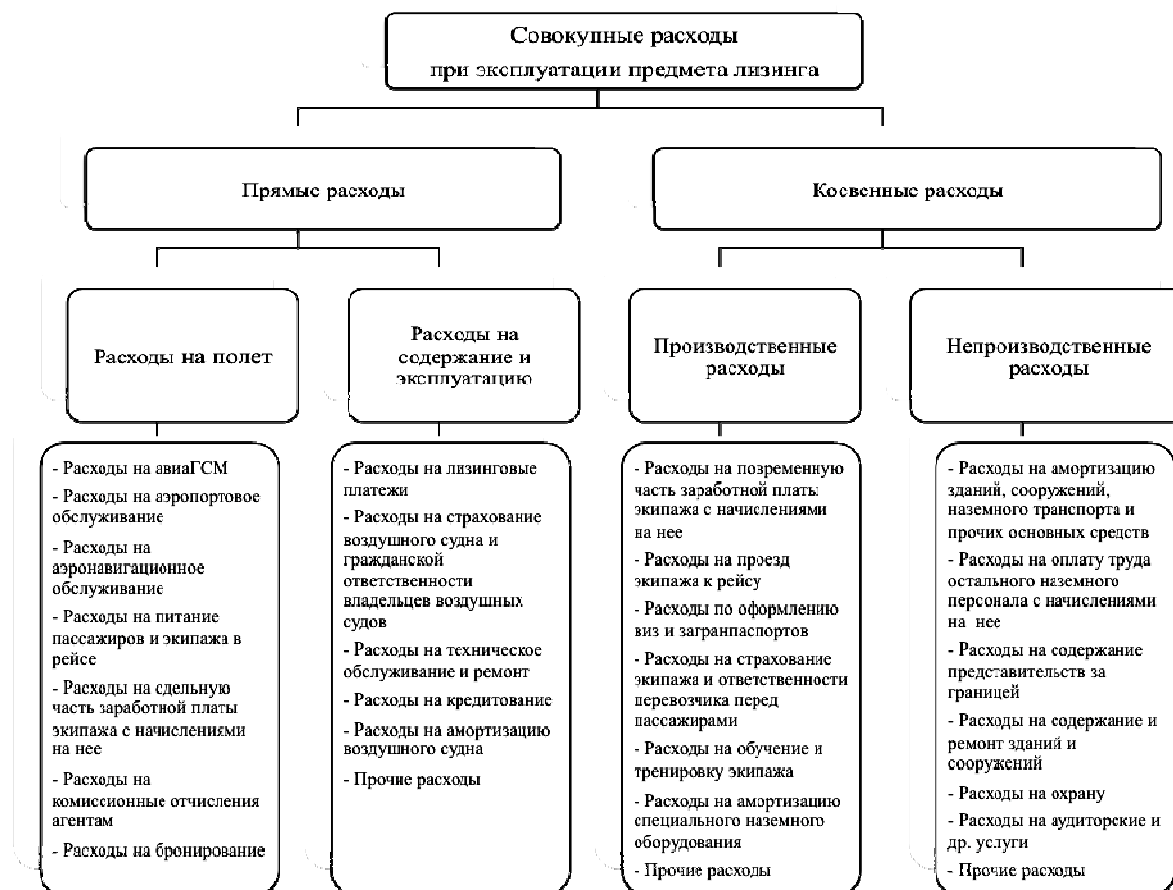
Для целей управленческого учета и анализа лизинговых сделок информация о расходах по конкретному воздушному судну, полученная путем трансформирования данных финансового бухгалтерского учета, должна быть особым образом сгруппирована, что обуславливает необходимость разработки специальной классификации расходов по отношению к предмету лизинга.

Традиционно в управленческом учете и анализе при калькулировании себестоимости принято подразделять затраты на переменные, величина которых прямо зависит от объема продукции, работ, услуг, и условно-постоянные, величина которых не изменяется в определенном диапазоне деловой активности. Однако при анализе эффективности лизинговых сделок классификация затрат на переменные и условно-постоянные не подходит, так как переменные затраты учитываются по отношению к определенному объекту калькулирования, объем производства которого может изменяться и влиять на величину переменных затрат, а предмет лизинга таковым не является. Воздушное судно, взятое в лизинг, – это не продукт, себестоимость которого нужно скалькулировать, а средство труда, эксплуатируя которое авиакомпания осуществляет перевозку пассажиров, груза, почты.

Поэтому для целей управленческого учета и анализа возникающие при осуществлении авиаперевозок с использованием предмета лизинга расходы предлагается классифицировать на прямые и косвенные расходы по отношению к предмету лизинга. Такая классификация отражает сущность (виды) производимых расходов и позволит предоставлять менеджменту авиакомпании информацию в необходимых для анализа и принятия решений разрезах. Предлагаемая автором классификация расходов схематично представлена на рисунке.

Опишем данную классификацию более подробно. Прямые расходы на предмет лизинга включают в себя все расходы на выполнение регулярных и нерегулярных рейсов, которые могут быть прямо отнесены на воздушное судно на основании первичных документов и заключенных договоров. Все прямые расходы на предмет лизинга, естественно, являются *производственными* расходами,

так как они непосредственно связаны с выполнением авиаперевозок. Для целей управленческого учета и анализа предлагается подразделять прямые расходы на предмет лизинга на прямые расходы на полет (связанные с выполнением полетов) и прямые расходы на содержание и эксплуатацию воздушного судна.



Совокупные расходы при эксплуатации предмета лизинга

Примечание. Собственная разработка.

Прямые расходы, связанные с выполнением полетов, все без исключения зависят от объема авиаперевозок. К прямым расходам на содержание и эксплуатацию воздушного судна, которые не зависят от объема авиаперевозок, относятся расходы на постоянную часть лизинговых платежей, расходы на страхование воздушного судна и гражданской ответственности владельцев воздушных судов и расходы на кредитование. Расходы на техническое обслуживание и ремонт воздушного судна частично зависят от объема авиаперевозок, так как программа технического обслуживания в соответствии с рекомендациями изготовителя зависит от налета часов и других показателей работы предмета лизинга. Расходы на переменную часть лизинговых платежей прямо зависят от объема авиаперевозок.

Косвенные расходы на предмет лизинга включают в себя расходы, которые не могут быть прямо отнесены на конкретное воздушное судно. Практически все косвенные расходы не зависят от объема авиаперевозок. Предлагается

подразделять косвенные расходы на предмет лизинга на косвенные производственные расходы (связанные с выполнением авиаперевозок) и косвенные непроизводственные (административные) расходы.

Заключение. Для целей управленческого учета и анализа фактического осуществления хода лизинговых сделок необходима информация о расходах, произведенных при осуществлении авиаперевозок с использованием предмета лизинга. Информация о расходах по конкретному воздушному судну может быть получена путем трансформирования данных финансового бухгалтерского учета. Однако для оценки результативности конкретных лизинговых сделок необходима специальная классификация расходов по отношению к предмету лизинга.

Предлагаемая автором классификация расходов позволит разложить лизинговую сделку на отдельные бизнес-процессы и получать информацию в необходимых для анализа и принятия управленческих решений разрезах, оценивать результативность конкретной лизинговой сделки по прямым расходам на полет, по прямым производственным, по производственным и по полным расходам.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 № 89: с изм. и доп. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.levonevski.net/pravo/razdelb/text83/index.html>. – Дата доступа: 10.03.2011.
2. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости авиаперевозок (работ, услуг): утв. Гос. комитетом по авиации Респ. Беларусь 15.03.2000. – Минск: Право, 2000. – 66 с.

ВЫРУЧКА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ: ПРИЗНАНИЕ И МЕТОДИКА УЧЕТА

Е.Б. Малей, канд. экон. наук, доцент

УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь

В результате проведенного исследования законодательства Республики Беларусь [1], Украины [2], Российской Федерации [3], а также международных стандартов финансовой отчетности [4] и опыта стран с развитой рыночной экономикой научно обоснована и разработана взамен существующей в Республике Беларусь системы учета «по отгрузке» или «по оплате» одновариантная методика учета выручки от реализации продукции, основанная на уточненных условиях признания выручки, включающих помимо законодательно регламентированных *дополнительно введенные*: условия перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю и *впервые установленный* критерий уверенности в поступлении выручки, подтверждаемый первичными документами на оплату либо на получение банковских гарантий, выставленный покупателем аккредитив.

Таким образом, выручка от реализации продукции признается и отражается в учете в соответствии с требованием временной определенности фактов хозяйственной деятельности, установленным статьей 8 Закона Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, на дату их совершения независимо от времени проведения расчетов, в момент, когда выполняются все нижеперечисленные условия:

- 1) право собственности на продукцию согласно договору перешло от организации-продавца к покупателю;
- 2) сумма выручки от реализации продукции может быть определена в соответствии с договором;
- 3) организация на основании договора или ином, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки;
- 4) есть уверенность в поступлении выручки, подтвержденная первичными документами непосредственно на поступление оплаты, на получение банковских гарантий на оплату, на выставленный покупателем аккредитив;
- 5) расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованной продукции, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке.

Внедрение сформулированных условий признания выручки, отрицающих применение двухвариантной системы учета «по оплате» или «по отгрузке», учитывающих переход права собственности и устанавливающих гарантии получения выручки на основании соответствующих первичных документов, подтверждающих оплату либо наличие банковских гарантий, или выставленного аккредитива, позволит обеспечить величину признаваемой выручки реальными денежными потоками. В отличие от имеющихся в науке разработок других авторов, перечень вышеназванных основных условий признания выручки является четко сформулированным и не допускает возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной деятельности с точки зрения мнимой (не) уверенности в получении дохода.

Введение в практику бухгалтерского учета уточненного перечня условий признания выручки приведет к обязательному возникновению ситуаций, когда хотя бы одно из условий не выполняется, а следовательно выручка не может быть признана непосредственно в момент отгрузки готовой продукции. Такую выручку от реализации продукции предлагаем считать отложенной и дать ей следующее определение.

Отложенная выручка от реализации продукции – *это выручка, вероятная к получению в будущих отчетных периодах, в отношении которой в момент отгрузки продукции не выполняются одно или несколько условий, необходимых для ее признания, таких как переход права собственности к покупателю, наличие у продавца оговоренных в договоре прав на получение выручки и уверенности в ее поступлении, определенность величины выручки и соответствующих ей расходов.*

Введение в научный оборот классификации выручки по факту ее признания в момент отгрузки продукции позволило обосновать принципиально новую

одновариантную методику учета выручки, сущность которой заключается в отражении не только признаваемой, но и отложенной выручки до момента ее признания на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98/6 «Отложенная выручка». При этом показатели косвенных налогов и расходов, соответствующих отложенной выручке, отражаются в следующем порядке:

- косвенные налоги аккумулируются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76/7 «Платежи в бюджет, соответствующие отложенной выручке» с открытием дополнительных аналитических счетов по видам налогов и платежей;

- себестоимость отгруженной продукции в зависимости от принадлежности права собственности учитывается до момента признания выручки на счетах: 45 «Товары отгруженные» – если право собственности на отгруженную продукцию не перешло к покупателям; 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 97/1 «Расходы, соответствующие отложенной выручке», если право собственности перешло к покупателям, по видам расходов с открытием соответствующих аналитических счетов.

Подводя итог вышесказанному, проиллюстрируем предлагаемую одновариантную методику учета выручки от реализации продукции рисунком.



Одновариантная методика учета выручки от реализации продукции

В отличие от существующей практики, предлагаемая нами одновариантная методика учета выручки от реализации продукции позволит:

1) создать взаимосвязанную и взаимозависимую систему учета выручки от реализации продукции у организации-продавца и оприходования указанной продукции у покупателя, основанную на переходе права собственности в момент отгрузки реализуемых ценностей, что отвечает принципу обособленного отражения активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических лиц, определенному Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», и устраняет вероятность отражения одного и того же имущества в балансе обоих участников сделки купли-продажи;

2) усилить выполнение учетом контрольной функции на стадии реализации готовой продукции путем отражения на счетах и в балансе не только фактической себестоимости отгруженной продукции в случае, когда выручка от ее реализации не признается в момент отгрузки, но и обязательств покупателей за указанную продукцию по отпускным ценам, что будет способствовать своевременному взысканию задолженности, возникающей в связи с необходимостью оплаты отгруженной продукции либо ее порчей;

3) не только обеспечить пользователей бухгалтерской отчетности достоверной информацией о сумме признанных доходов, расходов и финансовых результатов от реализации продукции, но и составить достоверную картину о перспективах получения прибыли в будущих отчетных периодах, необходимую для анализа, планирования и прогнозирования хозяйственной деятельности организации, принятия адекватных управленческих решений, а также оценки ее инвестиционной привлекательности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Доходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету; утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 181 с изм. и доп.: текст по состоянию на 5 марта 2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
2. Доход: Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15, утв: приказом М-ва финансов Украины, 29 нояб. 1999 г., № 290: с изм. и доп.: текст по состоянию на 01 окт. 2009 г. // Инпос [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://inpos.com.ua/136>. – Дата доступа: 01.10.2009.
3. Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 6 мая 1999 г., № 32н: с изм. и доп.: текст по состоянию на 10 нояб. 2005 г. // Все положения по бухгалтерскому учету. – М., 2006. – С. 105 – 112.
4. Выручка: Междунар. стандарт финансовой отчетности МСФО № 18 // Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М., 2006. – С. 211 – 220.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И АУДИТА В РОССИИ

В.В. Мальцев

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

Невозможно отрицать, что российская система бухгалтерского учета и аудита весьма существенно прогрессирует в направлении международных стандартов. Но несмотря на это ряд существенных различий между российскими и международными стандартами финансовой отчетности все еще сохраняется, и наиболее значимые из этих различий будут рассмотрены в данной работе.

В предыдущие годы был утвержден целый ряд отечественных положений по бухгалтерскому учету, непосредственно затрагивающих бухгалтерскую отчетность организаций, доходов, расходов и др. На данный момент, система российских бухгалтерских стандартов состоит из 12 положений по бухгалтерскому учету, которые ориентированы непосредственно на международные стандарты финансовой отчетности.

Однако различия между этими системами все же существенны, к примеру:

1) *иные методы оценки активов и их амортизации*: в соответствии с российскими стандартами активы принимаются к учету исходя из их первоначальной стоимости приобретения и их оценка не может быть изменена за исключением таких случаев, как реконструкция или достройка. К тому же, если рассматривать основные средства, то их амортизация может ежегодно переоцениваться, в то время как запасы фактически уцениваются до цены возможной реализации. Таким образом, данные бухгалтерской отчетности организации о сроках полезного использования и накопленной амортизации основных средств могут не давать должного представления о способности предприятия получать прибыль от этих активов. В качестве примера следует привести установленные нормы амортизации технического оборудования, которые предполагали срок его использования периодом в 10 лет, тогда как в реальности он был значительно короче, следовательно, оборудование списывалось гораздо раньше;

2) стоит заметить, что до сих пор российские нормативные акты по бухгалтерскому учету содержат термин «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», отсутствующий в МСФО. Несмотря на то, что срок полезного использования таких предметов может составлять несколько лет, их стоимость может, быть списана в соответствии с учетной политикой организации полностью в момент ввода в эксплуатацию. Поэтому бухгалтерский баланс организации, подготовленный в соответствии с международными стандартами, может содержать весьма существенный диапазон объектов, относимых к постоянным активам, в то время как баланс, подготовленный по российским стандартам, может включать значительно меньший набор подобных активов, либо и вовсе ничего, из-за значительной величины малоценных предметов (российские стандарты не позволяют изменять значение малоценных и быстроизнашивающихся предметов);

3) в соответствии с российской системой бухгалтерского учета оценка нематериальных активов не может быть изменена, как и их амортизация. Следовательно, не может быть ни переоценки, ни уценки нематериальных активов. Кроме того, нормы их амортизации утверждаются на базе норм, установленных Правительством Российской Федерации, и именно эти показатели принимаются при определении налоговых обязательств.

Вдобавок, российская финансовая отчетность игнорирует эффект инфляции и не содержит стандарта, аналогичного международному стандарту, посвященному составлению финансовой отчетности в странах с гиперинфляционной экономикой, хотя российская экономика подпадает под определение гиперинфляционной (IAS 29, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) [2].

Следует также обратить внимание на отличия, затрагивающие раскрытие финансовой информации. Прежде всего, российская система не содержит столь широкого набора требований к раскрытию информации, как международные стандарты. Кроме того, эти требования иногда просто не соблюдаются.

К тому же, в России не существует специальных стандартов:

1) по учету правительственных субсидий, в частности, не различаются субсидии, относящиеся к активам, и субсидии, относящиеся к доходу [3];

2) по раскрытию информации о правительственной помощи. В финансовой отчетности организации раскрывают лишь объем правительственной помощи, если таковая предоставлялась, и прежде всего в денежной, а не в иных формах [4].

Упор в российской финансовой отчетности сделан на таблицы данных, а не описание фактов и событий, существенных для пользователей. Обычно отчетность составляется без учета событий после отчетной даты и условных фактов, хотя положения по их бухгалтерскому учету приняты.

Чтобы решить проблему российского бухгалтерского учета, есть лишь два решения: трансформация российской финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами либо ведение системы двойного учета (международного и российского).

Однако, несмотря на разницу в бухгалтерских стандартах, российские и международные аудиторские стандарты (далее – МСА) различаются не так значительно. На данный момент введены перечень терминов и более тридцати отечественных аудиторских стандартов, достаточно близких по содержанию к международным стандартам аудита. Но различия все же присутствуют:

во-первых, за время разработки российских аудиторских стандартов международные стандарты развивались и вследствие этого принимаемые отечественные стандарты в ряде случаев оказывались близки к устаревшим версиям международных стандартов аудита;

во-вторых, некоторые российские аудиторские стандарты более детализированы, чем МСА, и наоборот, МСА в ряде случаев подробнее российских стандартов. К примеру, в российском стандарте по планированию аудита упомянута стадия предварительного планирования, отсутствующая в соответствующем МСА. Вместе с тем международный стандарт, касающийся аудиторского заключения о финансовой отчетности, включает в себе многочисленные примеры ситуаций,

иллюстрирующих причины подготовки аудиторских заключений, отличных от безусловно положительного. Аналогичный российский стандарт не содержит не только столь многочисленных примеров, но и не включает понятия «поясняющего параграфа». Формулировки параграфа, содержащего выражение «мнения аудитора», часто могут оказаться непривычными для зарубежных пользователей. Например, условно положительное заключение может не содержать слов «за исключением» влияния обстоятельств, на основании которых сделана оговорка. Аудиторы часто используют слова «с учетом обстоятельств» или иные формулировки, которые часто используются и при несущественных искажениях отчетности;

в-третьих, уже существует и ряд российских аудиторских стандартов, не имеющих аналогов в МСА.

Наиболее важным из них является стандарт, трактующий вопросы, связанные с оказанием аудитором сопутствующих услуг. Дело в том, что термин «сопутствующие услуги» в России означает не обзор, согласованные процедуры, а ведение учета, консультирование, налоговое планирование.

Однако представляется важным то обстоятельство, что среди российских аудиторских стандартов до сих пор нет стандарта, посвященного дополнительному рассмотрению аудиторских доказательств для специальных случаев.

Многие мелкие российские аудиторские фирмы не применяют такие необходимые процедуры, как присутствие при инвентаризации, рассылка подтверждений третьим лицам, изучение судебных процессов, в которые вовлечен клиент. Многие аудиторы не обращают внимание на проблемы раскрытия информации, подтверждения сравнительных показателей при первичном аудите и т.п. [5].

До сих пор не принят и стандарт, трактующий вопросы аудита организаций, пользующихся услугами по ведению бухгалтерского учета.

Кроме того, несмотря на то обстоятельство, что российские аудиторские стандарты провозглашают взаимодействие с предыдущим аудитором, такая практика на самом деле отсутствует. Множество аудиторов и аудиторских организаций в России не соблюдают требования уже принятых стандартов. В этом случае могут не только отсутствовать оценки риска и существенности при планировании, но и сам план вкупе с документацией.

В частности, Правительством Российской Федерации принято Постановление № 81, которым вводится обязательный аудит крупных федеральных государственных предприятий. Несколько тысяч государственных предприятий должны пройти аудиторскую проверку в соответствии с этим постановлением, что обуславливает необходимость скорейшего принятия документов, регулирующих специфические вопросы аудита предприятий государственного сектора.

Несмотря на множество проблем, характеризующих сегодняшнее состояние российского аудита, все еще есть надежда, что в достаточно короткие сроки многие из проблем, указанных выше, будут урегулированы с принятием Федерального Закона «Об аудиторской деятельности», который призван обеспечить надлежащее качество аудиторских услуг и резко ограничить возможности несоблюдения аудиторских стандартов отдельными российскими аудиторами [6].

В заключение можно выделить три основные проблемы, характеризующие современное состояние российского бухгалтерского учета и аудита:

а. незавершенность реформирования и непоследовательность проведения гармонизации национального бухгалтерского учета с международными стандартами;

б. не всегда адекватное понимание и применение близких к МСА российских аудиторских стандартов при аудите российских предприятий;

с. ненадлежащее понимание и применение существующих стандартов бухгалтерского учета, обусловленное сохраняющимся преобладанием фискальных интересов при подготовке бухгалтерской отчетности.

Своевременное решение и осознание указанных проблем может обеспечить значительный прогресс бухгалтерского учета и аудита в России.

ЛИТЕРАТУРА

1. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles>.
2. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/МСФО>.
3. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://klerk.ru/buh>.
4. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://klerk.ru/buh>.
5. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://business.rin.ru>.
6. [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/auditor/>.

УСТАВНЫЙ ФОНД КАК ИСТОЧНИК ФИНАНСИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

И.В. Матюш

УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь

В Руководстве по оценке эффективности инвестиций, подготовленном Вернером Беренсом и Питером М. Хавранеком, отмечается: «общепринятой схемой финансирование промышленного проекта является покрытие первоначальных капитальных вложений с помощью акционерного капитала и долгосрочных ссуд в различном размере, а также удовлетворение потребностей в оборотном капитале с помощью дополнительных кратко- и среднесрочных ссуд от национальных банков. Однако минимальные потребности в чистом оборотном капитале должны обеспечиваться за счет долгосрочного капитала... В некоторых проектах акционерный капитал покрывает не только первоначальные капитальные вложения, но и по большей части – и потребности в чистом оборотном капитале» [1, с. 414].

Исходя из приведенного высказывания можно сделать вывод, что первоначальным источником финансирования инвестиционных проектов является акционерный капитал или, как в современных условиях хозяйствования Респуб-

ки Беларусь, – уставный фонд. В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета на счете 80 «Уставный фонд» учет источников финансирования инвестиций не предусмотрен. Однако уставный фонд может выступать в качестве источников финансирования инвестиций, например, в той величине, которая образуется в результате реализации объектов внеоборотных и оборотных активов, ранее приобретенных за счет средств уставного фонда организации. В частности, при реализации объектов основных средств в составе операционных доходов поступает возмещаемая покупателями полностью или частично остаточная стоимость выбывающего объекта. Источником образования таких средств по-прежнему является уставный фонд, за счет которого ранее приобретался выбывший объект основных средств. Однако такие суммы не представляется возможным отследить, аккумулировать и использовать как источник финансирования инвестиционной деятельности, что обусловлено действующей методикой отражения хозяйственных операций по счету 80 «Уставный фонд».

Аналогично вышеизложенной ситуации уставный фонд может выступать в качестве источника финансирования инвестиций в сумме приобретенных за его счет оборотных и внеоборотных активов, незадействованных в текущей деятельности, в отношении которых может быть принято решение об их вложении в уставные фонды других организаций или в иные инвестиционные проекты. В настоящее время эта величина используется на пополнение собственных оборотных средств. Однако в рамках воспроизводственного процесса более целесообразно ее использовать в качестве собственного источника приобретения новых объектов основных средств.

Таким образом, в учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь отсутствует методика бухгалтерского учета, отражающая процесс аккумулирования и движения собственных источников финансирования инвестиций в части уставного фонда.

Использование организациями выделенных им то ли акционерами, то ли государством средств стало более либеральными, что, однако, не означает отказ от контроля над целевым использованием ресурсов. Такой контроль должен осуществляться непосредственно аппаратом управления организаций независимо от формы собственности. Для осуществления указанного контроля необходима соответствующая информация в бухгалтерском балансе, однако такое деление источников собственных средств в современных балансах не предусмотрено. Так, согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета на счете 80 «Уставный фонд» формируется информация об учредителях организации, стадиях формирования фонда и по видам акций, а не по разграничению финансирования внеоборотных и оборотных активов. На счете 80 «Уставный фонд» отражаются факты хозяйственной деятельности только в момент создания организации [2]. Без внесения изменений в учредительные

документы никаких записей по счету 80 «Уставный фонд» не осуществляется. Таким образом, в настоящее время на счете 80 «Уставный фонд» не отражаются причинно-следственные связи данного счета с остальной системой счетов бухгалтерского учета на протяжении всего периода существования зарегистрированной организации.

На данную проблему обращает внимание Я.В. Соколов: «В настоящее время в России принят распространенный на Западе порядок, согласно которому на кредите счета 80 должна показываться всегда одна и та же сумма, равная той, что указана в уставе организации... И только в тех случаях, когда учредители решат увеличить или уменьшить уставный капитал, а это бывает редко, счет 80 дебетуется или кредитуется. При этом требуется регистрация устава» [3].

Известно, что практически всегда акции продаются по цене, значительно превышающей их номинальную стоимость. Таким образом, величина, учитываемая на счете 80 «Уставный фонд», не несет в себе информации о суммах, действительно вложенных акционерами. Предполагается, правда, что данные этого счета должны анализироваться с данными счета 83 «Добавочный фонд».

Так, в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского по счету 83 «Добавочный фонд» отражаются следующие показатели: прирост стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки; сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества; направление чистой прибыли на пополнение собственных оборотных средств [2].

С нашей точки зрения, все эти источники формирования средств организации разнородны, и их невозможно учитывать на одном счете. Как результат, на одном счете отражается изменение нескольких, разных по своей сути, объектов. Такой счет агрегирует несколько счетов, что размывает его качественный признак, на основе которого формируется количественно измеряемая информационная совокупность об определенных хозяйственных операциях. Это ведет к неопределенности информации, получаемой с помощью такого счета, что в полной мере относится и к счету 83 «Добавочный фонд».

Схожая ситуация наблюдается и в Российской Федерации, где для учета вышеперечисленных показателей (эмиссионный доход, суммы дооценки основных средств, части нераспределённой прибыли, направляемой на капитальные вложения) используется счет 83 «Добавочный капитал». Комментируя сложившуюся ситуацию, Я.В. Соколов отмечает: «Счет 83 «Добавочный капитал» возник потому, что счет 80 «Уставный капитал» должен всегда (по западным правилам) показывать зарегистрированную сумму уставного капитала, указанную в уставе организации. Если бы не было этого требования, то не возникала бы необходимость в счете 83 «Добавочный капитал». Все факты хозяйственной жизни отражались на счете 80 «Уставный капитал» [3].

Однако трудно понять, каким образом на Западе могло возникнуть требование показывать в отчетности общий размер капитала, переданного акционерами компании, в виде суммы двух показателей: номинального капитала и эмиссионного дохода. Ведь там считается общепринятым, что номинал акций, в отличие от номинала облигаций, экономической трактовки не имеет. В частности, именно поэтому на Западе имеют хождение акции с нулевым номиналом. Вот что по этому поводу отмечает Дж. Ван Хорн: «Обыкновенная акция, входящая в уставный капитал, может иметь номинальную стоимость, а может ее и не иметь. Номинальная стоимость акции – это просто некоторое значение, определенное уставом компании, которое практически не имеет важности с экономической точки зрения».

На наш взгляд, данные статьи «Уставный фонд» относятся, по сути, к категории условно-постоянной информации. К такой же условно постоянной информации, как например, учетный номер налогоплательщика и т.д. И если размер уставного фонда непременно нужно показывать в отчетности, место для этого следует отвести там, где приводиться вся условно-постоянная информация об организации – в заголовке баланса. Для учета общего размера вклада собственников предлагаем счет 80 «Уставный фонд» переименовать во «Вложения собственников». Учитывая тот факт, что в реальной жизни вклады собственников инвестируются во внеоборотные и оборотные активы, обеспечивающие текущую деятельность организации, считаем целесообразным к счету 80 «Вложения собственников» открыть субсчета: 80/1 «Вложения собственников во внеоборотные активы текущей деятельности»; 80/2 «Вложения собственников в оборотные активы текущей деятельности»; 80/3 «Вложения собственников в активы, незадействованные в текущей деятельности».

Открытие данных субсчетов позволит достоверно раскрывать взаимосвязи между собственными внеоборотными и оборотными активами и источниками их формирования, а также учитывать величину незадействованных в текущей деятельности источников, которые можно использовать на финансирование инвестиционной деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск: Современная школа, 2006. – 736 с.
2. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2003. – № 34. – С. 20 – 112.
3. Соколов, Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М., 2003.

ИНТЕГРАЦИЯ АУДИТА ЛИТВЫ В СИСТЕМУ АУДИТА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

И.С. Мацкевичус, *габил. д-р соц. наук, профессор*
Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литовская Республика

Роль и необходимость аудита в условиях рыночной экономики особенно важна. Доказано, что без аудита невозможна перспективная и конкурентоспособная деятельность предприятий. Однако создать систему независимого аудита Литвы, отвечающей требованиям рыночной экономики, было сложно: не хватало практического опыта и теоретических знаний, не было связей с международными организациями учета и аудита, кроме того, важно было преодолеть те силы, которые выступали против любых реформ.

Цель исследования – исследовать создание и развитие системы независимого аудита Литовской Республики и его интеграцию в Европейский рынок аудита.

Методы исследования – анализ научных публикаций, национальных и международных регламентов по аудиту, а также методы группировки, сравнения, детализации и обобщения информации.

Процесс создания национальной системы независимого аудита Литвы. Идея создания системы независимого аудита Литвы возникла «снизу», т.е. 7 сентября 1990 года, когда преподаватели кафедры бухгалтерского учета Вильнюсского университета и свыше 100 бухгалтеров республики создали Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов Литвы [1, с. 31]. В то время не было ни одного аудитора, но в название ассоциации было решено включить слово «аудиторов». Ассоциация провела много различных мероприятий, чтобы доказать правительству республики, руководителям предприятий и обществу о важности и необходимости аудита в условиях свободной и конкурентной рыночной экономики. Постепенно начала формироваться национальная система аудита Литвы: создавалась юридическая база аудита, формировались и укреплялись профессиональные организации. Процесс создания и развития национальной системы аудита Литвы показан на рисунке 1. Созданию юридической и методической базы национальной системы аудита большое влияние оказали профессиональные организации, которые занимались подготовкой и переквалификацией аудиторов, организацией местных и международных конференций, поддержанием связей с правительственными институтами, международными организациями учета и аудита и др. [2, с. 72].

Для создания национальной системы аудита Литвы потребовалось свыше 15 лет, что видно из рисунка 1. К 1 января 2007 года аудиторы Литвы в своей практической деятельности руководствовались Законом аудита (2004 г.), Кодексом профессиональной этики аудиторов (2000 г.), 32 национальными стандартами аудита, разработанными в 2000 – 2006 годах на основе международных стандартов аудита. Активными действиями профессиональных организаций аудита, и в первую очередь инициативами Палаты аудиторов Литвы, была создана система подготовки и организации экзаменов претендентов для получения сертифи-

ката независимого аттестированного аудитора Литовской Республики. За период с 1996 по 2006 год экзамен на звание аттестированного аудитора сдали 448 человек [3, с. 205].

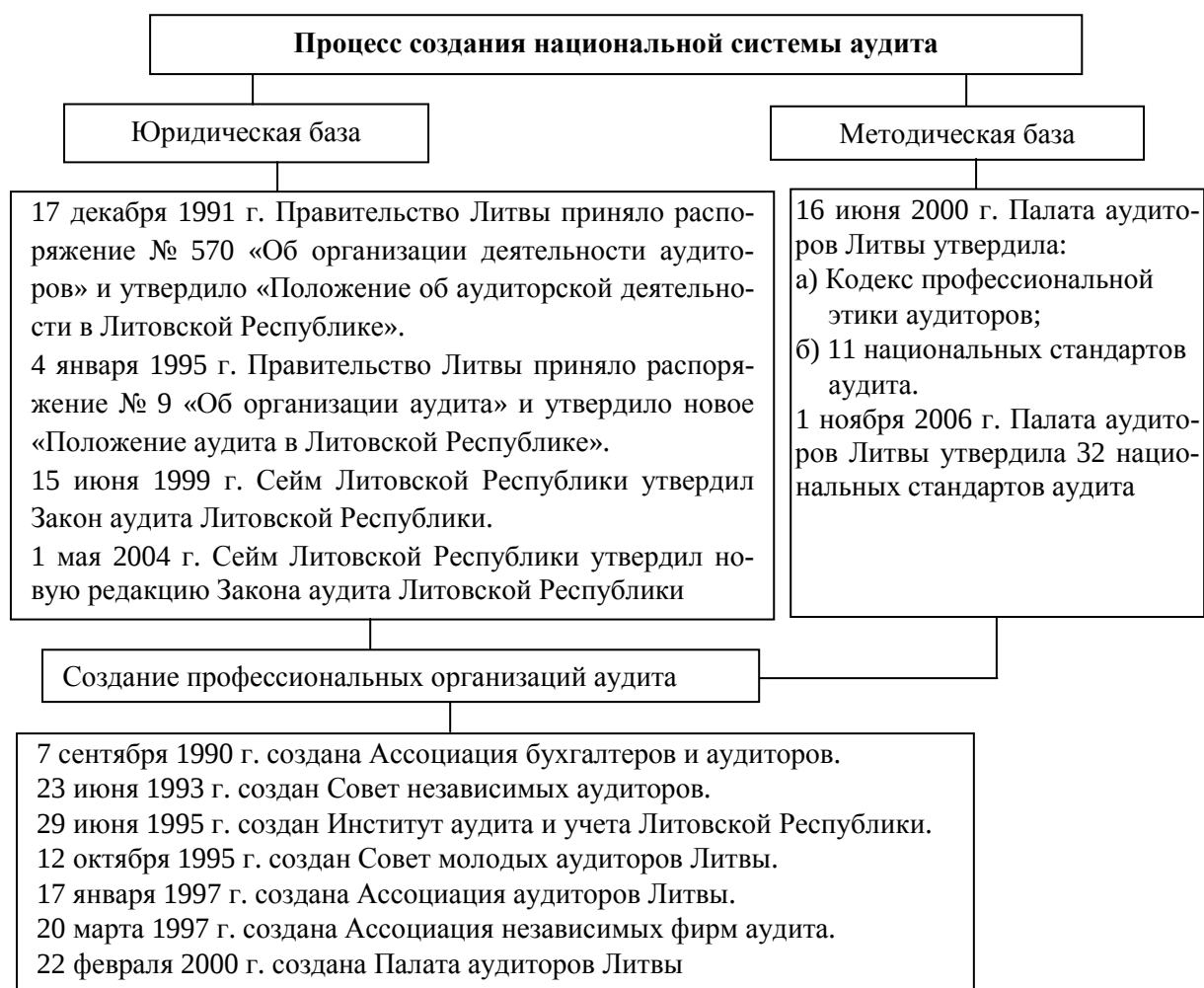


Рис. 1. Процесс создания национальной системы независимого аудита Литвы

Интегрирование системы аудита Литвы в Европейский рынок аудита. С 2007 года начался новый этап развития независимого аудита Литвы – интегрирование в систему аудита Европейского Союза. Первые конкретные шаги интеграции были сделаны еще в 2004 году, когда Палата аудиторов Литвы стала ассоциированным членом Международной федерации бухгалтеров (IFAC) и членом корреспондентом Европейской федерации бухгалтеров (FEE). Но важнейшим стимулом интеграции системы аудита Литвы стало принятие Парламентом Европы Директивы 2006/43/ЕВ юридическими актами установленного аудита годовой финансовой отчетности и консолидированной финансовой отчетности. В этой Директиве были установлены следующие положения: аудиторы должны иметь высокую профессиональную компетенцию, строго соблюдать профессиональные нормы этики, уважать конфиденциальность своих клиентов, быть независимыми в процессе аудита и в своих решениях, гарантировать высокое каче-

ство аудита, нести ответственность за выполненную работу, проводить аудит по правилам международных стандартов аудита и др. [4]. Директивами дано право применять и альтернативные меры и системы аудита, если они гарантируют высокое качество аудита, независимость аудиторов и аудиторских фирм, строгое соблюдение принципов конфиденциальности. Страны-члены Европейского Союза могут применять более строгие требования аудита.

Руководствуясь основными положениями Директивы 2006/43/ЕВ, Сейм Литовской Республики 3 июля 2008 года утвердил новый Закон аудита, в котором детально изложены цели аудита, принципы профессиональной этики, порядок присвоения звания аудитора, права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских фирм, система контроля аудиторов и аудиторских фирм, деятельность Палаты аудита и др. [5]. В Законе было установлено, что все аудиторы с 1 января 2009 года в своей работе должны руководствоваться международными стандартами аудита и международным Кодексом этики бухгалтеров профессионалов, разработанным Международной федерацией бухгалтеров [6]. Таким образом, можно утверждать, что с 1 января 2009 года национальная система аудита Литвы успешно интегрирована в систему аудита Европейского Союза и регламентирована международными актами аудита (рис. 2).



Рис. 2. Интеграция аудита Литовской Республики в систему аудита Европейского Союза

Проблемы дальнейшего развития и совершенствования системы аудита Литвы. Интеграция национальной системы аудита Литвы в систему аудита Европейского Союза выдвинули новые проблемы, которые важно решить в ближайшем будущем. Из них особенно важны следующие:

1) *профессиональная компетенция аудиторов.* Чтобы успешно работать на Европейском рынке аудита, необходима высокая профессиональная компетенция аудитора. Формула профессиональной компетенции проста – она состоит из двух составляющих: профессиональность (совокупность знаний, охватывающая положения аудита, бухгалтерского учета, права, налогов, финансового анализа и других дисциплин); разумность в решениях (общая эрудиция, опыт, доверие, «внутренний голос», предчувствие, осмотрительность);

2) *структура аудиторов*. Свыше 75 % аудиторов составляют женщины, более 45 % – аудиторы свыше 50 лет. Аудиторы до 30 лет составляют только 6 %. Средний возраст аудиторов – 48,3 лет. Молодые люди пока не желают стать аудиторами. Около 60 % аудиторов Литвы работают в столице (г. Вильнюс) и только небольшое количество в городах: Каунас, Клайпеда, Шяуляй и Паневежис, хотя в этих городах есть много предприятий, деятельность которых необходимо аудиторировать [7];

3) *от пассивного к активному аудитору*. Еще много аудиторов занимают позицию пассивного аудитора, т.е. дают оценку финансового состояния и результатов хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период, но не прогнозируют перспективы развития предприятия, особенно по такому вопросу, как снижение внутренних и внешних факторов риска;

4) *проблема рынка аудита*. Аудиторский рынок Литвы невелик. Его структура своеобразна. Около 60 % рынка занимают международные фирмы аудита, литовским фирмам аудита довольно сложно «продать» свои услуги. Некоторые национальные фирмы аудита проводят аудиты за маленькую цену. Поэтому всё больше фирм аудита занимаются консультационной деятельностью, оценкой имущества, ведением бухгалтерского учета, различными проверками и другими работами. Чтобы остаться на поле рынка аудита, некоторые фирмы аудита используют спекулятивные методы тактики и стратегии;

5) *проблема терминов аудита*. Эта проблема наиболее остро возникла при переводе на литовский язык Директивы Парламента Европы 2006/43/ЕВ, международных стандартов аудита, международного Кодекса этики бухгалтеров профессионалов. Особенно важно, чтобы термины аудита были ясны, понятны, однозначны, чтобы исчезли различные «русицизмы» и «англицизмы».

Чтобы достичь равноправности в том, что достигнуто в области аудита в Литве с общеевропейскими положениями и опытом, необходимо разработать концепцию развития литовской системы аудита, в которой следует определить конкретные мероприятия для повышения ответственности, независимости, профессиональной компетенции аудиторов, для улучшения качества аудитов и др. Аудит должен стать мерой пресечения недобросовестности, ошибок и обманов.

Заключение. Для дальнейшего развития и совершенствования системы аудита Литвы особенно важными являются следующие проблемы: *повышение профессиональной компетенции аудиторов; улучшение структуры аудиторов; улучшение статуса активного аудитора; повышение роли национальных фирм аудита; решение терминов аудита* и др.

ЛИТЕРАТУРА

1. Mackevičius, J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos (Аудит: теория, практика, перспективы) / J. Mackevičius. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. – 827 p.
2. Mackevičius, J. Training Auditors and Developing their Professional Competence / J. Mackevičius, L. Kazlauskienė // Inžinerinė ekonomika (Engineering economics). – 2004. – Nr. 3(38). – P. 71 – 77.

3. Mackevičius, J. System auditu na Litwie: problemų tworzenia i rozwoju / J. Mackevičius, L. Kazlauskienė // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. – 2006. – T. 31(87). – S. 191 – 207.
4. Europos Parlamento ir Tarybos Direktyva 2006/43/EB. (Директива Парламента и Совета Европы). – Vilnius: Europos Sąjungos oficialusis leidinys, 2006 m. gegužės 17 d.
5. Lietuvos Respublikos Audito įstatymas (Закон Аудита Литовской Республики). – Vilnius: Valstybės žinios, 2008. – Nr. 1-1676.
6. Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai (Кодекс этики бухгалтеров профессионалов. Междунар. стандарты аудита). – Vilnius, Lietuvos auditorių rūmai, 2005. – 614 p.
7. Audito rinkos apžvalga (Обзор рынка аудита). – Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, 2008. – 10 p.

ОСОБЕННОСТИ ЕВРОПЕЙСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

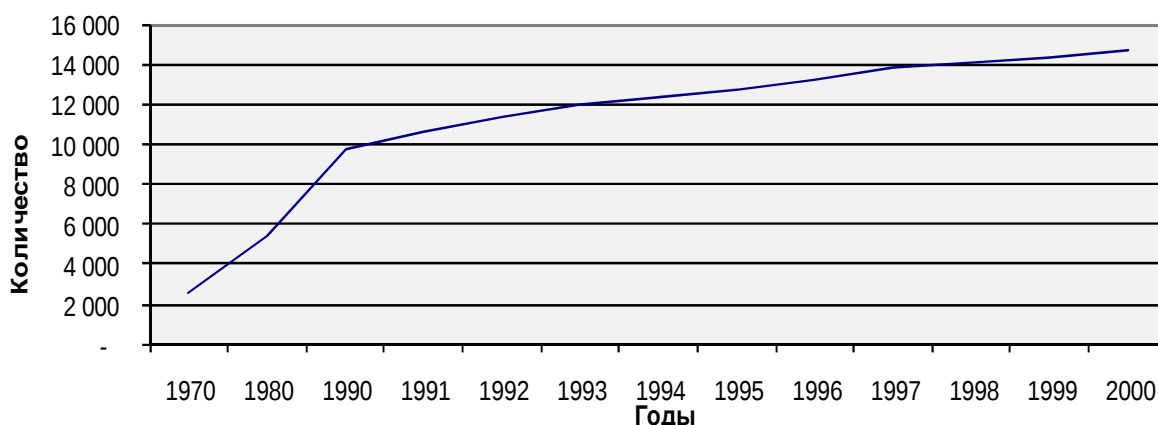
Г.А. Мезенцева

г. Москва, Российская Федерация

Люксембург – маленькая страна в центре Западной Европы, член Европейского Сообщества. На сегодняшний день он признан одним из важнейших финансовых центров мира с более 200 банковскими институтами и промышленностью, инвестиционными фондами с общим управлением более 840 миллиардами чистых активов. Страна известна банковской тайной и привилегированным налогообложением. В чем же состоят привилегии, если общее налоговое законодательство предусматривает 30,38 % налогов на прибыль? Одним из представителей особого налогового режима выступают холдинговые компании 1929, о которых и пойдет речь в данной статье.

Холдинговые компании 1929 возникли с введением в силу закона от 31 июля 1929 года, предоставившего почти полное освобождение холдинговых компаний от налогов при условии осуществления жестко ограниченной деятельности. Дальнейшее развитие холдинги получили после введения в 1965 году поправок к упомянутому закону, позволяющих холдинговым компаниям играть более активную роль на финансовом рынке. Наблюдая тенденцию развития холдингов 1929, видим, что за последние 30 лет количество таких компаний увеличилось более чем в пять раз (рисунок), а средний уровень капитализации – почти в четыре раза. В настоящее время количество таких компаний превышает 14 тысяч.

По закону от 31 июля 1929 года холдинг 1929 не подлежит обложению ни налогами на доходы, ни на активы, ни налогами у источника. Поэтому проценты, дивиденды, роялти, доходы с капитала при реализации активов освобождены от налогов в холдинговых компаниях. Не облагаются налогами результат от ликвидации компании, перевод акций. Так как компании не производят прибылей, позволяющих уменьшать налог на добавленную стоимость, последний включается в их операционные расходы. Единственными налогами, которые уплачивают холдинговые компании, являются сбор на взносы в капитал (*droit d'apport*) и подписной налог (*taxe d'abonnement*).



Рост холдинговых компаний в Люксембурге

Сбор на взносы в капитал взимается в отношении любых взносов – наличными или в натуре – произведенных в капитал холдинговой компании. Ставка налога равняется 1 %. Несмотря на столь низкую ставку, сбор может составлять довольно значительные суммы в зависимости от базы, на которую он рассчитывался. Возможными способами уменьшения налога являются:

- капитализация резервов вместо внесения свежих денежных средств;
- капитализация определенных сделок при групповой реорганизации (слияния, обмена акциями, внесение всех активов и обязательств компаний Евросоюза и т.п.);
- финансирование инвестиций посредством задолженности и т.д.

Подписной налог взимается со стоимости выпущенных компанией акций. Стоимость акций рассчитывается следующим образом: *для акций, котирующихся на фондовой бирже*: их стоимость на фондовом рынке по средней цене предыдущего года; *для некотирующихся акций*: стоимость оплаченного капитала и надбавка к стоимости акций. Однако если при этом выплаченные дивиденды превышают 10 % оплаченного капитала, то налогооблагаемая база рассчитывается как сумма выплаченных дивидендов по результату предыдущего года, умноженная на 10.

При продаже акций с целью их погашения операция может рассматриваться как выплата дивиденда, и подлежащий уплате подписной налог будет рассчитываться на основе, аналогичной той, которая используется при выплате дивидендов. В случае если кредиторская задолженность превышает соотношение задолженность/акционерный капитал, сумма превышения рассматривается как часть капитала для целей расчета подписного налога. Если акции выражены или котируются в иностранной валюте, их стоимость берется такой, как рассчитывалась в иностранной валюте в предшествующем году, а затем переводится в евро по обменному курсу настоящего квартала.

Годовая ставка налога равняется 0,2 %. При этом минимальный уровень налога составляет 48 евро в год. Налог уплачивается ежеквартально. Налоговая декларация заполняется также ежеквартально и подается при уплаченном налоге до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Холдинговые компании-миллиардеры имеют особый налоговый статус. Эти компании не подлежат обложению подписным налогом. Вместо этого нало-

га компании уплачивают особый налог на прибыль, рассчитываемый по следующим ставкам, в зависимости от вида и размера распределяемой прибыли.

Согласно Люксембургскому налоговому законодательству выплата дивиденда холдинговой компанией не подлежит обложению налогом у источника. Компания с обычным налоговым режимом подлежит уплате налога у источника на выплаты дивидендов. Минимальная годовая сумма налога равняется 48,000 евро.

Ставки налога на прибыль в Люксембурге

Ставка	Объект применения ставки
3 %	На проценты с долговых обязательств или других оборотных документов
	Относительно дивидендов, компенсаций и доли прибыли, если суммы превышают 2,400,000 евро
3 %	На первые 2,400,000 евро минус проценты, уплаченные на долговые обязательства или другие оборотные документы
1,8 %	На следующие 1,200,000 евро
0,1 %	На остальную сумму
	Относительно дивидендов, компенсаций и доли прибыли, если суммы не превышают 2,400,000 евро
1,8 %	На первые 1,200,000 евро
0,1 %	На остальную сумму

В заключение необходимо подчеркнуть, что Люксембург далеко не единственная страна с режимом такого типа. Её пример довольно представительен для многих стран Европы, так называемых «оазисов налогового рая». Это всё маленькие страны, начавшие с сельского хозяйства и извлекавшие большие выгоды из промышленности и своего центрального географического расположения. Их либеральное законодательство привлекло инвесторов со всего мира. В результате эти страны достигли хороших стандартов жизни и заработали вместе с тем за счёт многих других стран, наблюдающих отток капитала со своих территорий.

Подобные механизмы все больше подвергаются критике со стороны Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) и других Европейских и международных организаций. С выпуском Советом Европейского Сообщества (ЕС) Кодекса Поведения (Code of Conduct) в конце 1999 года было проведено тщательное расследование холдинговых компаний 1929 в Люксембурге, равно как и других схожих «наносящих вред мероприятий» («harmful measures») в Бельгии, Ирландии, Нидерландах, Португалии и т.п., и вынесено решение о прекращении их деятельности к концу 2005 года. На собрании Экофина 20 – 21 января 2003 года Совет ЕС, однако, согласился на предоставление Люксембургу (и некоторым другим странам со схожими режимами) продления извлечения выгод из данной системы до 31 декабря 2010 года.

Таким образом, холдинговые компании 1929 пока ещё продолжают жить. И неизвестно, будет ли упомянутая дата окончательной, так как к тому времени могут непременно найтись причины для продления режима. Существует и другой вариант – соглашения с Налоговой Администрацией (Tax rulings), не прописанные ни в одном законе, но мирно сосуществующие с режимом холдингов 1929.

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОТКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

Г.А. Мезенцева; А.А. Мезенцев

Военный университет, г. Москва, Российская Федерация

Действующее сегодня законодательство в отношении организации контроля финансово-хозяйственной деятельности открытого акционерного общества, Гражданский кодекс Российской Федерации, Федеральный закон «Об акционерных обществах» (№ 208-ФЗ) и другие подзаконные акты прежде всего обеспечивают защиту прав и интересов акционеров. Финансовый контроль в открытом акционерном обществе обеспечивается ревизионной комиссией (ревизором) общества или аудитором.

Избрание членов ревизионной комиссии (ревизора) общества и досрочное прекращение их полномочий (п. 9 ст. 48 ФЗ РФ «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ), а также утверждение аудитора общества (п. 10 там же) является компетенцией общего собрания акционеров.

Члены ревизионной комиссии (ревизор) общества не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета) общества, а также занимать иные должности в органах управления общества.

Акции, принадлежащие членам совета директоров (наблюдательного совета) общества или лицам, занимающим должности в органах управления общества, не могут участвовать в голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) общества (ФЗ № 208, ст. 85 п. 6).

Совет директоров не определяет, а рекомендует ОАО размер выплачиваемых членам ревизионной комиссии (ревизору) общества вознаграждений (ФЗ № 208 ст. 65 п. 1 подп. 10).

Выдвинуть кандидатов в ревизионную комиссию (ревизоров) имеют право акционеры (акционер), являющиеся в совокупности владельцами не менее 2 % голосующих акций общества (ФЗ-208 ст. 53 п. 1).

В повестку дня годового общего собрания акционеров должны быть обязательно включены, наряду с избранием совета директоров (наблюдательного совета) общества, вопросы избрания ревизионной комиссии (ревизора) общества и утверждения аудитора общества (ФЗ-208 ст. 54 п. 2).

По решению общего собрания акционеров членам ревизионной комиссии (ревизору) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими своих обязанностей. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Компетенция ревизионной комиссии (ревизора) общества по вопросам, не предусмотренным ФЗ-208, определяется уставом общества.

Порядок деятельности ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется внутренним документом общества, утверждаемым общим собранием акционеров.

Проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности общества за год, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем 10 % голосующих акций общества.

По требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества лица, занимающие должности в органах управления общества, обязаны представить документы о его финансово-хозяйственной деятельности.

По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия (ревизор) общества или аудитор общества составляет заключение, в котором должны содержаться:

- подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах и иных финансовых документах общества;

- информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности (ФЗ-208 ст. 92).

Открытое общество обязано раскрывать годовой отчет общества и годовую бухгалтерскую отчетность (ФЗ-208 ст. 92).

Достоверность данных, содержащихся в годовом отчете общества, годовой бухгалтерской отчетности, должна быть подтверждена ревизионной комиссией (ревизором) общества (ФЗ-208 ст. 88 п. 3).

Общество обязано хранить наряду с другими обязательными для хранения документами, перечисленными статьей 89 (ФЗ-208), протоколы общих собраний акционеров (решения акционера, являющегося владельцем всех голосующих акций общества), заседаний совета директоров (наблюдательного совета) общества, ревизионной комиссии (ревизора) общества и коллегиального исполнительного органа, а также заключения ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора общества, государственных и муниципальных органов финансового контроля.

К этим документам имеют право доступа акционеры (акционер), имеющие в совокупности не менее 25 % голосующих акций общества.

В случае использования в отношении открытого общества специального права на участие Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования в управлении указанным обществом («золотая акция») такое общество обеспечивает представителям Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования доступ ко всем своим документам.

В соответствии с пунктом 1 статьи 67 Гражданского кодекса Российской Федерации участники общества вправе получать информацию о деятельности

общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией в установленном учредительными документами порядке.

Документы должны быть представлены обществом в течение семи дней со дня предъявления соответствующего требования для ознакомления в помещении исполнительного органа общества. Общество обязано по требованию лиц, имеющих право доступа к документам, представить им копии указанных документов. Плата, взимаемая обществом за предоставление данных копий, не может превышать затраты на их изготовление (ст. 89 ФЗ № 208).

По требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества может быть произведен через совет директоров (наблюдательный совет) общества созыв внеочередного общего собрания акционеров (п. 1 ст. 55 ФЗ № 208). Это собрание должно быть проведено в течение 40 дней с момента представления требования о его проведении (ст. 55 п. 2 ФЗ № 208). При этом совет директоров общества не вправе вносить изменения в формулировки вопросов повестки дня, формулировки решений по таким вопросам и изменять предложенную форму проведения внеочередного общего собрания акционеров, созываемого по требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества (ст. 55 п. 4 ФЗ № 208).

В течение пяти дней с даты предъявления требования ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора общества или акционеров (акционера), являющихся владельцами не менее чем 10 % голосующих акций общества, о созыве внеочередного общего собрания акционеров советом директоров (наблюдательным советом) общества должно быть принято решение о созыве внеочередного общего собрания акционеров либо об отказе в его созыве.

Решение об отказе в созыве внеочередного общего собрания акционеров по требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора общества или акционеров (акционера), являющихся владельцами не менее чем 120 % голосующих акций общества, может быть принято в следующих случаях:

- если не соблюден установленный статьей 55 ФЗ № 208 порядок предъявления требования о созыве внеочередного общего собрания акционеров;

- если акционеры (акционер), требующие созыва внеочередного общего собрания акционеров, не являются владельцами предусмотренного пунктом 1 настоящей статьи количества голосующих акций общества;

- если ни один из вопросов, предложенных для внесения в повестку дня внеочередного общего собрания акционеров, не отнесен к его компетенции и (или) не соответствует требованиям Федерального закона № 209-ФЗ и иных правовых актов Российской Федерации (п. 6 ст. 55 ФЗ № 208).

Решение совета директоров (наблюдательного совета) общества о созыве внеочередного общего собрания акционеров или мотивированное решение об отказе в его созыве направляется лицам, требующим его созыва, не позднее трех дней с момента принятия такого решения.

Решение совета директоров (наблюдательного совета) общества об отказе в созыве внеочередного общего собрания акционеров может быть обжаловано в суд (п. 7 ст. 55 ФЗ № 208).

В случае если в течение установленного Федеральным законом № 208 срока советом директоров (наблюдательным советом) общества не принято решение о созыве внеочередного общего собрания акционеров или принято решение об отказе в его созыве, внеочередное общее собрание акционеров может быть созвано органами или лицами, требующими его созыва. При этом органы и лица, созывающие внеочередное общее собрание акционеров, обладают, предусмотренными Федеральным законом № 208 правами ведения общего собрания акционеров.

В этом случае расходы на подготовку и проведение общего собрания акционеров могут быть возмещены по решению общего собрания акционеров за счет средств общества (п. 8 ст. 55 ФЗ № 208).

Утверждение аудитора общества производится на общем собрании акционеров (ФЗ № 208 ст. 48, п. 1, подп. 10).

Аудитор (гражданин или аудиторская организация) общества осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации на основании заключаемого с ним договора (ФЗ № 208 ст. 86 п. 1).

Общее собрание акционеров утверждает аудитора общества. Размер оплаты его услуг определяется советом директоров (наблюдательным советом) общества (ФЗ № 208 ст. 86 п. 2).

Перед опубликованием обществом документов в соответствии со статьей 92 ФЗ № 208 общество обязано привлечь для ежегодной проверки и подтверждения годовой отчетности аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его акционерами (ФЗ № 208 ст. 88 п. 3).

Совет директоров выносит рекомендации по определению размера оплаты услуг аудитора (ФЗ № 208 ст. 65 п. 1, подп. 10).

По требованию аудитора общество обязано в разумные сроки предоставить им возможность ознакомиться с уставом общества, включая изменения и дополнения к нему.

Аудитор имеет право через совет директоров (наблюдательный совет) потребовать созыв внеочередного общего собрания акционеров. При этом никто не имеет права вносить изменения в формулировки вопросов повестки дня или решений по этим вопросам, изменять предложенную аудитором форму проведения этого собрания. Собрание должно быть проведено в течение 40 дней с момента представления требования о его проведении. Порядок отказа аудитору в созыве собрания и его действия в этом случае определяются статьей 55 ФЗ № 208, и они идентичны действиям ревизионной комиссии общества.

Публикация бухгалтерской отчетности производится только после проверки и подтверждения ее независимым аудитором (аудиторской фирмой) и утверждения ее общим собранием акционеров.

Общество может опубликовать бухгалтерскую отчетность, если выполнены обе указанные процедуры. Вместе с бухгалтерской отчетностью должна публиковаться информация о результатах аудита, проведенного независимым аудитором (аудиторской фирмой), бухгалтерской отчетности, составленной по типо-

вым формам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации для отчетности за отчетный год.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то вместо полного текста итоговой части аудиторского заключения, подготовленного независимым аудитором (аудиторской фирмой), публикация должна содержать мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения).

Если общество публикует бухгалтерскую отчетность полностью, то публикация должна включать полный текст итоговой части аудиторского заключения, подготовленного независимым аудитором (аудиторской фирмой). В любом случае информация о результатах аудита бухгалтерской отчетности должна также включать полное наименование аудитора (аудиторской фирмы), вид и номер лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

ПРОБЛЕМЫ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ ПО ПРАВИЛАМ РОССИЙСКОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, В ОТЧЕТНОСТЬ СОГЛАСНО МСФО

Т.М. Мезенцева, *д-р экон. наук, профессор; Т. Батуева*
*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

Необходимость представления бухгалтерской и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами обусловлены рядом причин. *Во-первых*, необходимость обеспечения пользователей финансовой отчетности прозрачной достоверной информацией о финансовом состоянии предприятия является одним из основополагающих мотивов для компании. Структурированность и понятность финансовой информации может предопределить решение инвестора о размещении капитала в данную компанию. *Во-вторых*, грядущее вступление России во всемирную торговую организацию приведет к открытости отечественных финансовых рынков для иностранных инвестиций и мировых — для российских компаний, для чего потребуются применение единого финансового языка МСФО. Существующая тенденция сближения РСБО и Международных стандартов отчетности, а также согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО диктует предприятиям необходимость понимания и изучения правил ведения операций и последующего формирования финансовой отчетности по МСФО.

Представление отчетности может быть сформировано путем параллельного учета и трансформации в зависимости от целей и нужд конечного пользователя используется более подходящий метод. Для целей внешнего финансирования, выраженного в потребности иностранного капитала или взносов в уставный ка-

питал инвестиций и банковских кредитов либо перед продажей, слиянием активов с зарубежными компаниями, достаточно процедуры трансформации. С учетом постоянно изменяющихся стандартов МСФО параллельный учет становится неоправданно дорогостоящей процедурой, поскольку изменения сопровождаются соответствующей перенастройкой программного обеспечения. Более простым решением в данном случае будет способ трансформации отчетности.

Помимо всего, компаниям с трансформации отчетности можно определить, какие именно различия соответствуют ведению локального и международного учета, элиминировать их на начальном этапе, затем с модели трансформации целесообразнее начинать внедрение параллельного учета, поскольку на этом уровне возможно выявить основные отличия в учете и отчетности по РСБУ и МСФО, а также необходимость в получении дополнительной аналитической информации для целей составления отчетности, соответствующей западным стандартам. В дальнейшем, основываясь на методе трансформации, переход к параллельному учету представляется методологически понятным и менее затратным во внедрении.

Техника выполнения трансформации рассмотрена детально у авторов: Н.В. Генераловой, А.С. Пантелеева, А.Л. Звездина, Е.Ю. Ремизовой и Г.С. Султановой. Подробно описаны случаи применения стандартов в российской действительности, алгоритмично представлен процесс формирования всех форм отчетности, регламентированных российским законом о бухгалтерском учете. Однако недостаточно освещен вопрос о степени точности конечного результата трансформации, т.е. отчетности в формате МСФО.

На погрешность результирующих показателей влияют курсовые разницы, некоторые предприятия корректируют только крупные статьи отчетности, различия в признании активов, основных средств, методов амортизации играют немаловажную роль. Другими словами, субъективные взгляд и позиция предприятий на оценку активов, признание статей отчетности существенными определяют степень точности отчетности, соответствующей международным стандартам. Вынужденное лавирование между точностью отчетности и целесообразностью трансформирования сравнительно небольших по размерам фактов хозяйственной деятельности (в целом не оказывающие значительного влияния на отчетность) в итоге выливается в отчетность с некоторой долей погрешности.

Возникший вопрос по элиминированию недостатков отчетности по итогам трансформации можно решить путем регламентирования методов. Процесс и правила по формированию отчетности требуется изложить в виде процедуры, достаточной для возможности защитить позицию представленной отчетности перед инвесторами, аудитором и иными пользователями информации. Помимо этого протоколирование логики учета, методологии обеспечит преемственность при подготовке отчетности в последующих отчетных периодах. Требуется также выделить все случаи спорных моментов, где имела место экспертная оценка бухгалтера, обоснования со ссылками на статьи МСФО.

НЕПРОИЗВОДИТЕЛЬНЫЕ РАСХОДЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРОБЛЕМЫ ИХ ИДЕНТИФИКАЦИИ

О.А. Обухова

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Современный этап развития рыночных отношений, обострение конкуренции между субъектами хозяйствования предполагает качественно новый подход к поиску и мобилизации имеющихся резервов повышения эффективности производства путем наиболее рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Особую актуальность приобрело определение возможности сокращения затрат при сохранении функциональных и эксплуатационных характеристик производимой продукции. Одним из способов снижения себестоимости продукции, роста прибыли и повышения рентабельности промышленного предприятия является выявление и устранение непроизводительных расходов и потерь.

Исследования нормативных материалов, экономической литературы показали, что в настоящее время отсутствует единое и четко сформулированное определение этого понятия, а также научно обоснованная классификация непроизводительных расходов и потерь.

Большинство авторов определяют непроизводительные расходы как следствие недостатков в технологии и организации производства. При этом многие из них акцентируют внимание на том, что расходы и потери непроизводительного характера являются непланируемыми расходами. Среди существующих определений можно выделить следующее: непроизводительные расходы – это «расходы, потери предприятий и производственных объединений, хозяйственных организаций, учреждений, связанные с нерациональным использованием природных, материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нарушением финансовой, расчетной и договорной дисциплины, несоблюдением установленных правил учета и хранения материальных ценностей и денежных средств» [2].

Такое понимание непроизводительных расходов является достаточно узким и не дает представления о местах возникновения расходов и характере их образования на всех этапах производственного процесса и в целом хозяйственной деятельности предприятия. К недостаткам данного определения также можно отнести наличие оценочного критерия «нерациональности использования», который дает возможность субъективного подхода к его применению.

В более широком смысле под непроизводительными расходами следует понимать «трансформационные и трансакционные расходы, которые возникают в результате организационных, технических, технологических и производственных упущений, а также бесхозяйственности и безответственности как организаций, так и конкретных исполнителей» [3, с. 11].

Трансформационные расходы возникают в связи с превращением ресурсов в конечный продукт, что касается транзакционных издержек, то они не связаны с процессом производства продукции и обусловлены ведением бизнеса.

Анализ непроизводительных расходов как части трансформационных и транзакционных издержек предприятия, которые по своей сути являются неэффективными, позволяет выявлять и классифицировать данные расходы не только на всех стадиях жизненного цикла продукта, но и на всех стадиях кругооборота капитала: на стадии производства, на стадии реализации и на стадии формирования финансового результата деятельности предприятия.

Действующая в Республике Беларусь система выявления расходов непроизводительного характера ориентирована лишь на производственную стадию деятельности предприятия и не учитывает тот факт, что огромные потери и расходы предприятия возникают на стадии приобретения ресурсов, а также реализации продукции, которые в настоящее время не подлежат анализу, а следовательно, их невозможно предотвратить либо учесть при выработке оптимальных управленческих решений. Непроизводительные расходы и потери одни авторы подразделяют на непосредственно потери и непроизводительные расходы, другие считают потери следствием непроизводительных расходов, которые предприятия не имеют возможности устранить. Однако при формировании в системе учета информации о потерях и непроизводительных расходах, соответствующей действительности, следует воспринимать вышеуказанные объекты как единое целое.

В настоящее время в Республике Беларусь отсутствует исчерпывающее определение непроизводительных расходов и потерь, а соответственно и научно обоснованная классификация данных расходов. Отсутствует и единый комплексный подход к учету непроизводительных расходов, данные о непроизводительных расходах и потерях рассредоточены по участкам бухгалтерского учета, что приводит к невозможности точного определения их фактической величины, и как следствие этого отсутствию базы для их анализа в целях минимизации. В этой связи идентификация непроизводительных расходов и потерь как объекта бухгалтерского учета и дальнейшее совершенствование методик их аналитического и синтетического учета обусловлены требованиями теории и практики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Непроизводительные расходы в производстве (на примере отношений кооперированной поставки продукции): автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.590 / К.М. Ильина; Академия наук Белорус. ССР. Институт экономики. – Минск, 1969. – 30 с.
2. Большая советская энциклопедия. – М.: Сов. Энцикл., 1969 – 1978 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bse.sci-lib.com/article081243.html>.
3. Методология и организация учетно-информационного обеспечения управления расходами непроизводительного характера: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Н.Ф. Колесник; Мордовский гос. ун-т им. Н.П. Огарева. – Саранск, 2006. – 36 с.
4. Колесник, Н.Ф. Учет и контроль непроизводительных расходов и потерь на перерабатывающих предприятиях АПК / Н.Ф. Колесник // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – № 6. – С. 39 – 43.

УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ С ПРИМЕНЕНИЕМ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН КАК ИНСТРУМЕНТ УСТАНОВЛЕНИЯ БАЛАНСА ИНТЕРЕСОВ СОБСТВЕННИКОВ И МЕНЕДЖЕРОВ ФИРМЫ

П.В. Павлов

*Санкт-Петербургский государственный университет,
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

Одна из ключевых задач собственников и менеджеров, стремящихся сделать деятельность коммерческой организации успешной, – построение эффективной системы корпоративного управления. Такая система должна обеспечивать соблюдение в организации баланса интересов собственников и наемных сотрудников. Данное равновесие заключается в том, что, с одной стороны, работники должны получать справедливое вознаграждение за результаты своего труда, а с другой – должны обладать необходимыми на их уровне управления полномочиями.

Дисбаланс данной системы является распространенной причиной трудовых конфликтов на предприятиях. Недостаточное делегирование полномочий менеджерам среднего звена и отсутствие объективных инструментов оценки результатов их деятельности приводит к утрате менеджерами доверия к руководству и потере эффективности управления.

В качестве подобного инструмента оценки, позволяющего формировать информацию о финансовых результатах различных сегментов фирмы, может выступать учет внутрифирменных операций, осуществляемых с использованием трансфертных цен. Однако внедрение трансфертных цен и соответствующего учета в фирме несет в себе ряд существенных рисков.

Базовая цель собственников и менеджеров заключается в повышении собственного материального благосостояния, а роль топ-менеджеров крупных фирм зачастую настолько велика, что они могут превратиться в ее неформальных «собственников» [1, с. 11]. Следствием данного противоречия, вытекающего из разделений функций владения и управления имуществом, является риск того, что менеджеры, не получающие, на их взгляд, достойного вознаграждения за свой труд, могут начать использовать имеющиеся полномочия в корыстных интересах, нарушая имущественные интересы собственников.

В то же время фирма, желающая производить конкурентоспособный продукт, вынуждена конструировать систему корпоративного управления таким образом, чтобы менеджеры высшего и среднего звена имели значительный уровень самостоятельности в принятии управленческих решений. Избыточная централизация полномочий неизменно приведет сначала к демотивации менеджеров среднего звена и замедлению скорости реагирования фирмы на изменяющие условия внешней среды, а затем – к снижению ее эффективности.

По мнению испанского экономиста Хесуса Уэрта де Сото, на рынке действует экономический закон, ограничивающий максимальный относительный раз-

мер каждой фирмы. Суть этого закона заключается в том, что предприниматель, не желающий поставить под удар конкурентоспособность фирмы, при росте размеров бизнеса вынужден ее «вертикально дезинтегрировать». В противном случае недостаток у менеджеров среднего звена необходимых на их уровне полномочий приведет к систематическим ошибкам и неэффективным решениям [2, с. 218 – 219].

Данное заключение логически приводит к необходимости создания в фирме такой информационной системы, которая позволяла бы осуществлять оперативный внутренний контроль эффективности происходящих бизнес-процессов. Базовым элементом информационной системы для крупной фирмы с разветвленной дивизиональной структурой представляется система бухгалтерского учета внутрихозяйственных операций, основанная на применении трансфертных цен.

Суть внедрения в фирме системы трансфертных цен заключается в условном разделении единого производственного комплекса на своеобразные «квази-предприятия», называемые «центрами ответственности». В качестве таких центров могут выступать различные предприятия одного холдинга, цеха, отделы, производственные участки и даже отдельные сотрудники. На этапе внедрения в фирме системы трансфертного ценообразования ее руководство может столкнуться с рядом противодействующих факторов. Финансовые и трудовые потери фирмы на этапе внедрения трансфертного ценообразования могут быть особенно значительны в случае, если внедрение производится без учета управленческих и финансовых особенностей конкретного предприятия. Кроме того, значительным риском при внедрении трансфертных цен является возможность искажения менеджерами фирмы учетных процедур, которые были смоделированы изначально.

Потенциальные риски внедрения на предприятии трансфертного ценообразования можно объединить в четыре группы:

- 1) использование необъективных методов определения уровня трансфертных цен;
- 2) преднамеренная фальсификация результатов центров ответственности;
- 3) непреднамеренное искажение данных отчетности вследствие повышения нагрузки на учетный аппарат;
- 4) налоговые риски.

Использование необъективных методов определения уровня трансфертных цен. Суть внедрения трансфертных цен заключается в создании условных рыночных связей между различными подразделениями единого хозяйственного комплекса: любая передача активов и обязательств между сегментами предприятия должна находить свое отражение во внутрифирменной отчетности. Цель ее составления заключается в формировании бухгалтерской информации о том, каковы были бы финансовые результаты данных сегментов, если бы они действовали в качестве самостоятельных бизнес-единиц. Необходимым условием достижения данной цели является создание механизма, который позволял бы формировать объективные цены на продукты и услуги, передаваемые внутри фирмы. Использование внутрифирменных цен, несоответствующих рыночным реалиям, может привести к искажению финансовых результатов центров ответст-

венности и последующему принятию руководством фирмы неверных управленческих решений.

Фальсификация результатов. Руководители предприятий, использующих в расчетах трансфертные цены, достаточно часто используют информацию внутрифирменной бухгалтерской отчетности о выполнении менеджерами центров ответственности целевых финансовых показателей в качестве элемента системы их мотивации.

Существует вероятность того, что менеджеры могут предпринять попытку повысить уровень оплаты своего труда посредством фальсификации результатов. Следует принять во внимание два основных риска. Первый риск заключается в том, что отдельные менеджеры могут войти в сговор с сотрудниками финансовой службы. Второй риск связан с тем, что сотрудники финансовых служб, ответственные за формирование внутрифирменных отчетов, могут находиться в функциональной или организационной зависимости от подотчетных руководству менеджеров.

Искажение данных отчетности вследствие повышения нагрузки на учет. Усиление нагрузки на учет выделяется многими исследователями в данной области как одно из основных негативных последствий внедрения на предприятии трансфертных цен. Как указывает С.Г. Фалько, по оценке западных специалистов, на постановку и ведение управленческого учета тратится до 90 % времени и ресурсов, в то время как на традиционный финансовый учет уходит только оставшаяся часть [3, с. 40].

Данный недостаток влечет за собой два основных риска:

- риск искажения данных внутрифирменной отчетности и, как следствие, принятие руководством фирмы ошибочных управленческих решений;
- риск ошибок в официальных бухгалтерских и налоговых отчетах и потенциальная уплата недоимок по налогам и взносам, штрафов и пеней.

Налоговые риски. Исследование аудиторской компании «Эрнст энд Янг» 1997 года показало, что 45 % компаний, использующих трансфертные цены, видят основную цель функционирования данной системы именно в увеличении выручки от основных видов деятельности, при этом оптимизацию налогообложения в качестве приоритета указали лишь 25 % опрошенных компаний. Однако данное исследование также указывает, что, несмотря на статистику, «общая точка зрения представителей налоговых органов по всему миру заключается в том, что драйвером использования трансфертных цен всегда является оптимизация налоговой нагрузки» [4, с. 34].

Использование данных внутрифирменного учета хозяйственных операций, осуществляемых с использованием трансфертных цен, может быть весьма эффективным инструментом снятия противоречий и трудовых конфликтов между собственниками и руководителями предприятий с одной стороны и менеджерами среднего звена – с другой. Однако на этапе внедрения соответствующих расчетов между центрами ответственности и учета руководству фирмы необхо-

димо проанализировать риски, связанные с установлением внутренних цен на несправедливом уровне; риски фальсификации управленческой отчетности; риски непреднамеренного искажения данных отчетности и налоговые риски.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ковалев, В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие / В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005.
2. Уэрта де Сото Хесус. Социализм, экономический расчёт и предпринимательская функция / Уэрта де Сото Хесус; пер. с англ. В. Кошкина; под ред. А. Куряева. – М., Челябинск: ИРИСЭН, Социум, 2008.
3. Контроллинг: учебник / А.А. Жевага [и др.]; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – 2-е изд., дораб. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009.
4. Robert Feinschreiber. Transfer pricing methods: an applications guide. – Lightning Source UK Ltd, 2010.

ОТ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ – К УЧЕТУ РАСХОДОВ

Т.И. Панова, канд. экон. наук, доцент

*УО «Гомельский государственный университет им. Франциска Скорины»,
г. Гомель, Республика Беларусь*

Национальная учетная система Республики Беларусь, как известно, выросла из советской системы бухгалтерского учета, в которой центральное место занимал участок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Советские бухгалтеры внесли большой вклад в развитие учета по данному направлению.

Однако сегодня позиции экономического показателя себестоимости в нашей стране несколько пошатнулись. Себестоимость уже не «лежит в основе цены», как принято было считать при затратном подходе к ценообразованию. Все больше критики вызывает данный показатель и в качестве критерия эффективности производства, поскольку распределение косвенных затрат делает его весьма приблизительным и поэтому слабо пригодным для использования в управленческих решениях. Выделение налогового учета в самостоятельную сферу со своими нормами нормативно-законодательного регулирования также не могло не оказать влияния на позицию показателя себестоимости в экономической среде нашей республики.

Все это вызывает необходимость пересмотра подходов к бухгалтерскому учету затрат, чему весьма способствует и переход отечественного учета к международным стандартам (МСФО).

Первым шагом в данном направлении было официальное введение в оборот термина «расходы», причем в формулировке, соответствующей МСФО. Рас-

ходы организации представляют собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала.

Как видно, расходы и затраты – это различные категории. Под затратами понимается стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг.

В национальной системе бухгалтерского учета расходы учитывают в разрезе трех направлений:

- расходы по видам деятельности;
- операционные;
- внереализационные расходы.

Расходы от основной деятельности организации представлены себестоимостью продукции (работ, услуг).

Под себестоимостью реализованных товаров, продукции, работ, услуг понимается стоимость потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Таким образом, в отечественной практике под затратами принято понимать те расходы, которые включаются в себестоимость, а остальные признаются расходами. В зарубежном учете существует другой взгляд на учет расходов.

В странах с развитой рыночной экономикой существует разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. При этом такие задачи, как учет производственных затрат, выявление отклонений фактических затрат от сметных, учет производственных запасов, определение себестоимости отдельных видов продукции и финансовых результатов от реализации продукции, решаются в рамках управленческой бухгалтерии.

В Республике Беларусь все разделы учета существуют в едином контуре бухгалтерского учета, для них используются единые принципы и методы.

Однако постепенное сближение национальных стандартов с международными приводит к созданию предпосылок для разделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Такое деление является достаточно обоснованным, так как информация о затратах на производство и себестоимости продукции является сугубо внутренней и предназначена для администрации предприятия в области управления.

Одной из существенных попыток либерализации условий осуществления экономической деятельности, упрощения ведения бухгалтерского учета, а также сближения национального законодательства с международными стандартами финансовой отчетности являются изменения в порядке бухгалтерского учета затрат, включаемых в себестоимость продукции.

В настоящее время Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), носят рекомендательный характер. Таким образом, организациям предоставляется полная свобода в формировании себестоимости.

Отечественный бухгалтерский учет до сих пор в основном представляет калькуляционный учет, т.е. одной из целей традиционного отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций.

Необходимо отметить, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, снижает точность калькулирования. Расходы, связанные с функционированием предприятия как единого имущественно-финансового комплекса, вообще не должны включаться в себестоимость конкретных изделий. Кроме того, необходимость составления точных, достоверных калькуляций в советском бухгалтерском учете была обусловлена системой жесткого государственного централизованного ценообразования. Однако в условиях рыночных отношений установление цен на продукцию осуществляется по законам рынка.

Таким образом, показатель себестоимости в настоящее время нужен в основном не внешним пользователям, а в аналитических целях, для принятия экономических решений. Что касается исчисления финансового результата, то в отечественной практике финансовый результат от основного вида деятельности организации исчисляется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг).

В зарубежной практике исчисление финансового результата основано на модели «затраты – выпуск». Основой этого метода является определение финансового результата соизмерением расходов с доходами в финансовой бухгалтерии, затраты учитываются лишь по элементам, что позволяет определять в бухгалтерском учете вновь созданную стоимость и финансовый результат.

Внедрение данного метода в отечественную практику требует определенных изменений в национальных учетных стандартах, и в первую очередь существенной перестройки Типового плана счетов бухгалтерского учета. В конечном результате применение метода «затраты – выпуск» в Республике Беларусь позволило бы отказаться от громоздких расчетов фактической себестоимости произведенной и реализованной продукции, от применения кассового принципа определения результата от реализации. Данный метод значительно повышает эффективность учета, удобен для организации контроля за использованием денежных средств и производственных ресурсов.

Таким образом, для совершенствования учета расходов организации необходимо использовать опыт зарубежных стран, тем более что для этого созданы все предпосылки.

ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ НА ПРИНЦИПАХ МСФО В НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

И.Г. Паньков, магистр экон. наук
ОАО «Нафтан», г. Новополоцк, Республика Беларусь

Развитие рыночных отношений, увеличение объемов внешней торговли, реализация продукции на экспорт с доставкой конечному потребителю по рыночным ценам, формируемым на ведущих мировых биржах, требует совершенствования учета доходов и их документального оформления в соответствии с принципами МСФО. В соответствии с нормами МСФО доход (revenues) – это валовой приток экономических выгод в течение периода, возникающий в ходе обычной деятельности организации, приводящий к увеличению собственного капитала акционеров (собственников) [1, с. 86].

При учете доходов возникает проблема учетного периода. Проблемой учетного периода считается затруднение, возникающее при отнесении доходов и расходов к короткому периоду времени, например, году или месяцу. Рассмотрим, как данная проблема решается в Республике Беларусь и в МСФО 18 [3], на основании требований к признанию доходов, обобщенных в таблице.

Условия признания доходов от реализации продукции в Республике Беларусь и МСФО 18

Критерии признания МСФО	Критерии признания в Республике Беларусь
Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия: - компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами; - компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары; - сумма выручки может быть надежно измерена; - существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию; - понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены	Выручка от реализации в бухгалтерском учете признается при выполнении следующих условий: 1) организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки; 2) сумма выручки определена в соответствии с принятой организацией учетной политикой; 3) расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованных товаров, готовой продукции, работ, услуг, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке. Выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации: - по мере отгрузки товаров, готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления); - по мере оплаты отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Примечание. Источник: собственная разработка.

Как видим, в МСФО 18 [3] основными критериями признания выручки от реализации продукции являются перевод значительных рисков на покупателя и передача права собственности. Этот подход является универсальным для приме-

нения, так как учитывает подходы гражданского законодательства различных стран к переходу права собственности.

В Республике Беларусь Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [2] отличается от МСФО 18 [3] не только по количеству условий признания доходов от реализации продукции, но и по их содержанию, а также по структуре самой инструкции. Рассмотрим далее основные отличия. Так, МСФО 18 [3] не предусматривает возможность установления в учетной политике момента признания в бухгалтерском учете выручки от реализации продукции, а определяют общий подход, который обязывает отражать выручку в случае выполнения всех пяти условий по каждому отдельному договору. В Республике Беларусь в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [2] отсутствует условие признания выручки, предусматривающее переход права собственности и существенных рисков на покупателя, что приводит к большей условности признания дохода и, следовательно, к меньшей достоверности отчетности.

Первичным документом для отражения выручки в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО [3] служит счет-фактура. Обычно счет-фактуру выписывает ответственный исполнитель по контракту после перевода значительных рисков на покупателя.

Процесс реализации, отражаемый в бухгалтерском учете, делится на три стадии: отгрузка, признание дохода, поступление денежных средств.

В международной практике все стадии процесса реализации оформляются отдельными первичными документами:

- отгрузка продукции оформляется накладной в зависимости от вида транспорта (железнодорожная накладная, авианакладная и т.д.) или актом приема-передачи в случае сдачи продукции получателю на складе продавца и (или) хранителя;

- признание дохода оформляется счет-фактурой;

- поступление денег оформляется банковскими или кассовыми документами.

В белорусском бухгалтерском учете процесс реализации разделен на две стадии и в зависимости от принятого метода отражения реализации оформляется по-разному.

В случае если организация применяет метод признания выручки по оплате, процесс реализации оформляется в следующем порядке:

- отгрузка продукции оформляется накладной формы ТТН-1 или ТН-2 в зависимости от вида транспорта;

- поступление денег и признание дохода оформляется банковскими и (или) кассовыми документами.

Если организация применяет метод признания выручки по отгрузке, процесс реализации оформляется в следующем порядке:

- отгрузка продукции и признание дохода оформляется накладной формы ТТН-1 или ТН-2 в зависимости от вида транспорта;

- поступление денег оформляется банковскими или кассовыми документами.

Видим, что присоединение в белорусском бухгалтерском учете второй стадии реализации к первой или к третьей, с одной стороны, упрощает учет (нет

необходимости отслеживать дату передачи товара покупателю и оформлять первичный учетный документ), а с другой – искажает реальную картину хозяйственной деятельности организации. Рассмотрим это на **примере**.

В соответствии с заключенным договором поставки организация отгрузила 30 ноября 2010 года продукцию стоимостью 10 000 долл. США на условиях DDU портовый город (Н) согласно Инкотермс-2000. Продукция доставлена покупателю в порт 5 января 2011 года. По договору предусмотрена последующая оплата, которая поступила 5 февраля 2011 года.

В бухгалтерском учете белорусской организации в случае применения метода по отгрузке в бухгалтерском учете доход будет отражен 30 ноября 2010 года на основании накладной формы ТН-2, а в случае применения метода по оплате – 5 февраля 2011 года на основании банковского документа (платежной инструкции). В бухгалтерском учете иностранной организации, ведущей учет в соответствии с требованиями МСФО, доход будет отражен 5 января 2011 года на основании счета-фактуры.

Как видим, отсутствие в Республике Беларусь отдельного первичного учетного документа для оформления операции по признанию доходов не позволяет отразить в бухгалтерском учете белорусской организации доход 5 января 2011 года.

Таким образом, можно сделать вывод, что для внедрения учета доходов основанных на принципах МСФО в нефтеперерабатывающих организациях Республики Беларусь необходимо:

- 1) в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [2] критерии признания выручки привести в соответствие с критериями МСФО 18 [3];
- 2) определить первичный учетный документ для отражения в бухгалтерском учете признанного дохода и основные требования к его оформлению. Таким документом целесообразно установить счет-фактуру.

Применительно к бухгалтерскому учету можно предложить следующее определение счета-фактуры: *счет-фактура – это первичный учетный документ, выписываемый продавцом на имя покупателя, удостоверяющий фактическую поставку товара, выполнение работ (оказание услуг) и их стоимость и служащий основанием для отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации.*

По нашему мнению, такое определение наиболее полно отражает функциональное назначение счета-фактуры как первичного учетного документа.

ЛИТЕРАТУРА

1. Грей, С. Финансовый учет: глобальный подход / С. Грей, Б. Нидлз. – Бишкек: Корпорация Прагма, 2004. – 674 с.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 26 дек. 2003 г., № 181 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2004. – № 5. – С. 41 – 45.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2007. – М.: Аскери-Асса, 2007. – 1078 с.

К ВОПРОСУ ОБ АУДИТЕ ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ

Д.В. Папковская, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Составным элементом методики внутреннего аудита является проверка данных внутренней отчетности, используемых для принятия тактических управленческих решений. Схема методики аудита аналогична предыдущим уровням и заключается в обосновании объектов проверки, способов получения доказательств, разработке рабочих документов для отражения результатов контрольных действий.

С учетом назначения внутренней отчетности, ее содержания, сроков и адресности представления выделяют следующие объекты аудита внутренней отчетности:

- проверка достоверности данных внутренней отчетности;
- осуществление мониторинга (наблюдения) за мерами реагирования по выявленным отклонениям, отраженным в форме внутренней отчетности.

В результате контрольных действий по данным направлениям служба внутреннего аудита должна сформировать суждение о достоверности показателей форм внутренней отчетности и целесообразности тех или иных показателей, форме, сроках и адресности представления.

В процессе проверки достоверности информационного содержания форм внутренней отчетности аудитор может также использовать все приемы и способы получения доказательств:

- выборочная проверка данных первичного, аналитического учета и их сверка с формами внутренней отчетности, арифметический пересчет данных;
- запросы и получение письменных подтверждений;
- сравнение с предыдущими отчетными периодами (декада, месяц, квартал), расчет обоснования нормативов (бюджетов);
- использование приемов оперативного анализа хозяйственной деятельности и др.

Результаты проверки достоверности показателей внутренней отчетности выявляются путем выборочной сверки с данными первичных документов, регистров аналитического учета. Для их отражения можно использовать форму рабочего документа аудитора Ведомость подтверждения достоверности показателей внутренней отчетности. Ведомость позволяет осуществить систематизацию контрольных действий аудитора в процессе их осуществления с использованием различных приемов и способов получения доказательств для обоснования своего профессионального суждения о достоверности показателей внутренней отчетности и возможности их использования управленческим персоналом.

Результаты наблюдения за использованием информации внутренней отчетности должны быть зафиксированы и наглядно представлены с тем, чтобы была возможность осуществлять дальнейшие контрольные процедуры за эффективно-

стью использования внутренней отчетности. Для этого можно использовать Таблицу результатов наблюдения за использованием информации внутренней отчетности в процессе управления хозяйственной деятельностью организации. Ее использование в работе службы внутреннего аудита позволит своевременно устанавливать целесообразность формирования той или иной информации, ее востребованность управленческим персоналом по адресному представлению, а также корректировать показатели (их перечень, периодичность представления), отражаемые в формах внутренней отчетности, а также их структуру (формат).

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

П.Я. Папковская, *д-р экон. наук, профессор*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Учетно-информационное пространство формируется системой бухгалтерского учета, включающей в себя такие составляющие, как регистрация, сбор и обработка данных о хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства.

Современный этап развития экономики выдвигает требования к возможности оценки результатов деятельности не только экономических субъектов в целом, но и их внутрихозяйственных подразделений. Производственный учет являясь основополагающей составной частью системы бухгалтерского учета призван формировать информацию для контроля над затратами и корректировки управленческих решений по организации эффективного производства в целом по хозяйствующему субъекту и в разрезе структурных подразделений. Повышение мотивации труда работников внутрихозяйственных подразделений предопределяет необходимость адекватной трансформации производственного учета, которая находится в полном соответствии с реформированием экономических взаимоотношений между структурными подразделениями. Подразделения должны выступать в качестве центров формирования затрат и маржинального дохода, что предопределяет их ответственность только за те затраты, которые формируются у них и являются подконтрольными им. Это переменные затраты, соответствующие производственной программе подразделения, т.е. объему производства (выпуска) готовой продукции.

Производственный учет должен идентифицировать хозяйственные процессы через создание соответствующей информационной базы о них, соответствовать технологическим особенностям производства и обеспечивать текущий контроль за затратами. Практическая реализация этих подходов возможна на основе принципов системы «директ-костинга» путем доведения затрат до конкретных исполнителей. При этом важны режим оперативности отражения и получения информации о переменных затратах и маржинальном доходе, уровень которого зависит от объема продаж. Для определения бюджета затрат для подразделения можно использовать нормативы прямых затрат на единицу производимой про-

дукции, а объем производства – исходя из достигнутого уровня. При таком подходе расчет упрощается, становится понятным исполнителям – работникам подразделений. Прямые переменные затраты становятся обозримыми и поддаются оперативному контролю за их уровнем.

Маржинальный доход по подразделениям осуществляется сопоставлением объема продаж (полученной выручки) с суммой прямых переменных затрат. Объем продаж должен найти отражение в системе учета, для этого в товаросопроводительных документах по учету реализации продукции (работ, услуг) указываются координаты подразделений для накопления информации о суммах выручки. Маржинальный доход по подразделениям можно рассчитать процентным соотношением прямых затрат в стоимости реализованной покупателям (потребителям) продукции по ценам реализации или трансфертным ценам.

Формирование маржинального дохода в разрезе подразделений позволит определить степень их участия в полученной организацией прибыли и соответственно долю каждого работника в использовании прибыли в виде собственных долей, направленных на накопление (капитализацию). Такой подход к организации производственного учета отображает разумную экономическую самостоятельность субъектов предпринимательства.

ПЕРСПЕКТИВЫ ПРЕВРАЩЕНИЯ МОСКВЫ В МЕЖДУНАРОДНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ ЦЕНТР

Н.Н. Парасоцкая, канд. экон. наук, доцент; **Р. Шкут**

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

В западных финансовых кругах считают, что Москва в целом имеет предпосылки для становления в качестве международного финансового центра. В частности, в Москве сосредоточены более 50 % лицензированных ЦБ банков, две фондовых биржи, головные офисы 90 % из присутствующих на российском рынке глобальных финансовых компаний. Фактически Москва уже сейчас является финансовым центром России, причем аккумулирующим также часть финансовых потоков стран СНГ. Тем не менее претензии Москвы на роль мирового финансового центра, полагают эксперты, пока еще излишне амбициозны и недостаточно подкреплены реальными действиями российской стороны.

Считается, что приобретение Москвой указанного статуса подразумевает прежде всего необходимость усовершенствования системы правового регулирования в Российской Федерации, создания в стране механизмов контроля уровня рисков и управления ими, а также формирования надежной финансовой инфраструктуры. Кроме того, остро стоят проблемы выбора областей специализации в финансовой сфере, свободной конвертируемости рубля и соответствующего уровня технологической, организационной и правовой зрелости регуляторов рынка – ФСФР, Центрального Банка, Министерства финансов, Росфинмонито-

ринга. Существенным сдерживающим фактором для инвесторов-нерезидентов в Москве, считают эксперты, выступает отсутствие надежной технологической и правовой базы для гарантии исполнения обязательств по сделкам, включая срочные, в случае банкротства контрагента. Тем самым участники рынка по существу не защищены от основных видов риска – рыночного, системного и других, а также не имеют гарантий предторговой и постторговой прозрачности сделок. Кроме того, по заключению экспертов, темпы России по совершенствованию правового регулирования отстают от европейских, американских и азиатских. Это содержит серьезную опасность усиления спекулятивных тенденций и объемов мошенничества на российском фондовом рынке, привлечения недобросовестных инвесторов и, соответственно, может служить причиной усиления кризисных тенденций. Отмечается также, что конкуренция Москвы за инвесторов с развитых рынков осложняется отставанием с внедрением регуляторных требований в части полномочий ЦБ, ФСФР, Росфинмониторинга, регулирования деятельности небанковских институтов, хедж-фондов, ПИФов, агентов по секьюритизации, рынка производных финансовых инструментов. Тем самым объективно усиливаются системные риски для игроков как в Российской Федерации, так в мировой финансовой системе в целом. Чтобы вписаться в перспективе в формат международного финансового центра Россия в целом и Москва в частности, должны предоставить возможность участникам рынка свободно вести международную деятельность и взаимодействовать со своими филиалами в других странах, обеспечить прозрачность механизмов контроля, устранить избыточные бюрократические процедуры, добиться гармонизации налогообложения и предсказуемости изменений. Немаловажно также, чтобы государство в Российской Федерации совместно с локальными финансовыми институтами сформировали надежную, катастрофоустойчивую и современную платформу для осуществления финансовых операций. В первую очередь под этим понимаются инфраструктура приложений и обработки данных Центробанка и ММВБ. Проблемной для России областью эксперты считают национальные торговые системы, а также системы клиринга и риск-менеджмента. Считается, что минимальные задержки при операциях трейдеров и торговых брокеров не должны превышать 40 мкс при 100 % защите от рисков не завершения сделки в случае банкротства контрагента и др. Однако достаточную производительность систем на текущий момент Россия в этой связи не обеспечивает, а на разработку и внедрение собственной технологической платформы для замены существующей устаревшей финансовой архитектуры Российской Федерации, как прогнозируется, потребуются не менее 7 – 8 лет. Существуют несколько вариантов стратегии создания и развития МФЦ в Москве.

Англо-саксонская модель. Медленное наращивание потенциала параллельно с утратой контрольных возможностей со стороны как вертикали власти, так и самостоятельной роли российского капитала. Диктат будет неизбежен. Наиболее вероятны резкие притоки горячих спекулятивных капиталов, перемежающиеся с внезапным выводом сотен миллиардов. Через такой МФЦ весьма удобен косвенный, но плотный контроль не только в отношении экономики Российской Федерации, но и политики Кремля.

Для обслуживания ЕврАзЭС или иного блока в рамках СНГ. В лучшем случае МФЦ станет клиринговой системой для расчетов во внешней торговле и по кредитным линиям. Ценные бумаги, эмитированные в странах СНГ, будут стремиться быть включенными в листинг первоклассных биржевых площадок в целях максимизации притока инвестиций. Узость собственного капитала, даже совокупного в рамках СНГ, не обеспечит интереса со стороны эмитентов к размещению через МФЦ в Москве. Если же оплачивать торговлю с Западом через Москву, то это приведет лишь к дополнительным потерям в виде комиссий, потери времени на транзакции и иные транзакционные издержки. Что не стимулирует импортеров стран СНГ рассчитывать на глобальных рынках через Москву. Сужая тем самым потенциал развития МФЦ.

Оффшор для «изгоев». То, что ранее в рамках мировой финансовой системы выполнялось швейцарскими банками: обеспечивать реальную тайну вкладов и непрозрачность для контроля и санкций. Это потенциальные вклады как «саддамовско-мубаракского» профиля, так и тихая гавань для капиталов деятелей типа «Медоффа». В случае если основной профиль деятельности МФЦ станет оффшорным, а тем более с возможностью укрывательства сомнительных капиталов, Запад применит все возможные меры для нанесения удара по российской экономике в целом и введет жесткую блокаду на транзакции. Непосредственным результатом будет неэффективное управление полученными ресурсами: капиталы будут заморожены. А экономике в целом будет нанесен неприемлемый ущерб.

Интегративная модель МФЦ подразумевает аккумуляцию капитала из трех источников посредством институтов, которые всеми способами избегают аффилирования. *Первый источник* – западные структуры, имеющие «белый» статус в англо-саксонской финансовой системе. Инвестфонды, инвестбанки, транснациональные корпорации, частные инвесторы. *Второй источник* – российские капиталы и привлеченные обороты из стран СНГ. Эти капиталы и оборотные средства часто имеют статус подозрительных, или «серых», транзакций со стороны контролирующих органов западного финансового сообщества. Для привлечения интереса западных капиталов целесообразно ввести торги сырьевыми ресурсами за рубли, с маржой для покупателя при работе через РФЦ в Москве, но с сохранением контроля за государством по объемам торгов, номенклатуре предложения и механизмом конвертации значительных сумм в случаях пикового спроса или резкого спада интереса. *Третий источник* – накопления из стран-«изгоев», свергаемых автократов и исламский банкинг. Эти ресурсы рассматриваются англо-саксонским финансовым центром как «черные» капиталы, потенциально подлежащие конфискации.

Для работы над первым источником капиталов целесообразно привлекать западные финансовые и консалтинговые структуры, обладающие совместимыми технологиями с мировыми финансовыми центрами, – это белый сегмент МФЦ. Главная задача – создать легитимность московского МФЦ и канал для циркулирования капитала, аккумулярованного в Москве. Собственность институтов первого эшелона – иностранная, частная или иностранная плюс российская, но принципиально частная, без участия и контроля государства.

Для работы по второму источнику капитала, по сути посредническому между первым, белым источником капитала, и третьим, «черным», целесообразно создавать российские частные структуры, с различным участием государства – это серый сегмент МФЦ.

Для работы с третьим источником, институты должны быть строго частные, по статусу – зарегистрированные либо в маргинальных странах СНГ типа Киргизии, либо в оффшорных зонах субъектов Российской Федерации, либо созданные «авторитетными» руководителями регионов России (Рамзан Кадыров). Это – черный, абсолютно непрозрачный для западного финансового центра сегмент МФЦ. Долевое очное участие государства либо российских «белых» структур должно быть полностью исключено. Контроль над этими институтами со стороны государства должен осуществляться в закрытом порядке, через специальные службы.

Черный сегмент создает максимальную норму прибыли – это коммерческая основа и смысл привлекательности операций для мировых игроков через МФЦ. Он же отвечает за постоянное размещение средств доминирования исламского банкинга, неподконтрольных западной финансовой системе.

Серый сегмент перекачивает по мере необходимости средства из белого сектора в черный, и наоборот. Главная задача состоит в обеспечении конвертируемости ресурсов. Классический механизм конвертации состоит в выпуске производных ценных бумаг, обеспечивающих в законном порядке финансирования проектов в рамках СНГ. Бумаги скупаются на средства черного сегмента, частично – белого. Черный сегмент таким образом легализует свои ресурсы. Белый – получает повышенную и безрисковую прибыль. Минимизация рисков гарантирована участием государственных структур в капитале проектов и в управлении институтами андеррайтеров, а также массированными страховыми премиями, оплаченными из черного сегмента как плата за конвертацию ресурсов. В страховые условия отдельной строкой прописываются страновой риск Российской Федерации, в особенности в период становления РФЦ.

Белый сегмент обеспечивает легитимность, внешнюю прозрачность и предсказуемость работы капитала через РФЦ. Заранее нужно себе отдавать отчет, что белый сегмент в целом будет либо убыточным, либо сводиться с нулевым балансом – это плата за конвертацию и легитимизацию РФЦ в целом.

Таким образом, полагают эксперты, если Москва не хочет потерять суверенитет своего финансового рынка, то лучшим способом будет являться развитие второго уровня источника капитала. Так, примерно через 5 лет интенсивной работы в этом направлении Москва способна выйти на более высокий уровень, но при этом лишь регионального финансового центра стран СНГ с перспективой возможного подключения в дальнейшем стран Восточной Европы и Балтии. В свою очередь участие инвесторов Западной Европы и США ожидается в существенно меньшем формате по сравнению с их присутствием на азиатских рынках. Москва будет им интересна преимущественно лишь в плане услуг для локальных частных инвесторов.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

П.Г. Пономаренко, канд. экон. наук, доцент;

Е.П. Пономаренко, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации», г. Гомель, Республика Беларусь*

Эффективность управления затратами организации обуславливается целым рядом факторов, и прежде всего качеством его информационного обеспечения. Для финансового менеджмента важны оперативность получения учетной информации, а также ее полнота и достоверность, которые обеспечиваются за счет использования современных методик бухгалтерского учета и опыта зарубежных стран, заключенного в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время состав текущих затрат, методики их планирования и учета определяются отраслевыми министерствами в разрабатываемых ими методических рекомендациях, а также в учетной политике организации. В этой связи возникает ряд вопросов. В какой степени в локальных нормативных правовых актах министерств будут учтены все методологические аспекты формирования текущих затрат? Смогут ли отраслевые методические рекомендации устранить разночтения в определении состава затрат и методик их распределения, которые имеются в действующих нормативных правовых актах Республики Беларусь? Каким образом будут решаться методологические вопросы учета издержек обращения в организациях частной формы собственности, не имеющих отраслевой подчиненности?

Отсутствие целостной концепции (стандарта) формирования текущих затрат в Республике Беларусь привело к тому, что министерства стали переносить в отраслевые методические рекомендации по планированию и учету затрат методические постулаты, которые были заключены в ранее действовавших Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Вряд ли такой подход будет способствовать развитию национального бухгалтерского учета и приближению его к стандартам МСФО.

Исследования практики учета в торговых организациях показали, что существующая номенклатура статей издержек обращения и алгоритмы формирования ряда отчетных показателей не всегда позволяют выявить истинное состояние затрат и объективно оценить их. Проблемы методического плана возникают при обосновании номенклатуры статей издержек обращения, их содержания, при распределении и списании комплексных затрат, при расчете издержек обращения на остаток товаров.

В торговле проблема состоит не в расширении или сокращении количества статей издержек обращения, а в необходимости научного подхода к формированию их состава и содержания. В настоящее время в торговых организациях Республики Беларусь применяется от 15 до 25 статей издержек обращения. Пра-

вомерность включения отдельных видов затрат в состав издержек обращения вызывает сомнения и споры в научных кругах и в среде бухгалтеров. Предметом споров стали два момента: являются ли издержками обращения проценты за пользование кредитами и займами, а также расходы по таре; какова должна быть информационная составляющая таких статей затрат, как транспортные расходы, расходы на ремонт основных средств и расходы на содержание материально-технической базы торговой организации.

Относительно возможности включения процентов за пользование кредитами и займами в состав издержек обращения в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и налогообложению приводятся противоположные мнения. Инструкциями Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету запасов и по применению типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено отражение данного вида расходов в составе операционных расходов [1, 2]. Налоговый кодекс (Особенная часть) квалифицирует их издержками обращения, подлежащими распределению между реализованными товарами и их остатком на конец отчетного месяца [3].

По нашему мнению, методика учета процентов за пользование кредитами и займами для целей как бухгалтерского, так и налогового учета должна быть унифицирована. Данный вид издержек в торговых организациях целесообразно учитывать на счете 44 «Расходы на реализацию». Включение процентов за пользование кредитами и займами в состав издержек обращения существенно не повлияет на финансовый результат организации, но обеспечит сопоставимость информации для целей бухгалтерского и налогового учета. Опыт согласования требований национального налогового законодательства и нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету имеется в Германии и Франции. В этих странах применяется континентальная модель ведения бухгалтерского учета, а потому приоритет отдается налоговому праву, невзирая на требования МСФО отражать проценты за пользование кредитами и займами в составе прочих расходов [4, с. 357]. Этот пример будет полезен для Республики Беларусь, учетная и налоговая системы которой ориентированы преимущественно на опыт стран Западной Европы.

Не меньший научный интерес вызывают расходы по таре, методики учета которых не нашли четкой регламентации в нормативных правовых актах Республики Беларусь. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета предусматривает отражение доходов от сдачи тары в составе операционных доходов [2]. Поскольку расходы и доходы по операциям возврата тары являются взаимосвязанными, то учитывать их целесообразно на счете 91 «Операционные доходы и расходы». Причем расходы по сбору тары и возврату ее поставщикам и (или) тарособирающим организациям следует считать операционными, а расходы по доставке тары с товарами от поставщиков целесообразно учитывать в составе издержек обращения по статье «Транспортные расходы». Данная методика позволяет отдельно учитывать расходы по завозу тары от расходов по ее сбору и возврату, а также выявить финансовый результат по операциям, связанным с возвратом тары.

По ряду статей издержек обращения требуется уточнение оценки включаемых в них затрат. Мы придерживаемся мнения, что каждая статья издержек обращения должна заключать в себя все затраты исходя из их функционального назначения, например, транспортные расходы, расходы на ремонт основных средств, расходы на содержание материально-технической базы. В ранее действовавших Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), был предусмотрен не совсем правильный подход обобщения затрат по данным статьям издержек. На эти статьи предусматривалось списание стоимости работ и услуг, выполненных сторонними организациями, а также материальных затрат по работам, выполненным собственными силами. Заработная плата, отчисления от заработной платы, амортизация основных средств и прочие затраты по работам и услугам списывались на соответствующие им статьи издержек обращения без учета функционального назначения услуги (работ). Логика в таком порядке учета не просматривается. По нашему мнению, фактическая стоимость оказанных услуг (выполненных работ) должна полностью списываться на соответствующую статью издержек обращения исходя из назначения затрат. Для целей составления отчетности о затратах целесообразно распределять не только общую сумму комплексной статьи затрат, но и составляющих ее элементов.

Метод распределения издержек обращения по статьям «Транспортные расходы» и «Проценты за пользование кредитами и займами» между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца по их доле (среднему проценту), предлагаемый в нормативных правовых актах Республики Беларусь, по нашему мнению, тоже не совершенен. Его применение можно было бы признать оправданным, если бы такие затраты были систематическими. В настоящее время большинство поставщиков формируют отпускную цену на условиях франко-склад (магазин) покупателя. Да и кредитами многие торговые организации пользуются не систематически. Ежемесячное распределение издержек обращения по среднему проценту, при отсутствии данных видов затрат на протяжении ряда отчетных периодов, приводит к появлению в учете бесконечно убывающего остатка затрат. Все это происходит по причине отсутствия временной увязки издержек обращения с оборотом товаров. По нашему мнению, распределение таких затрат между реализованными товарами и остатком товаров должно осуществляться с учетом фактического времени обращения товарной массы.

Внедрение данных предложений в практику ведения отечественного бухгалтерского учета позволит повысить качество учетной информации, используемой в системе финансового менеджмента.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.11.2010 № 133 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

2. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (с изм. и доп.): утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 № 89 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть): принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.: одобрен Советом Республики Беларусь 18 дек. 2009 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
4. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге; пер. с нем.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 678 с.

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ СВЯЗИ

М.В. Примакова

*УО «Полоцкий государственный университет»,
г. Полоцк, Республика Беларусь*

Одним из основных вопросов эффективности деятельности организаций электросвязи в условиях становления рыночной экономики является тарифная политика, оптимальность которой определяется учетом и распределением производственных затрат и расчетом себестоимости по видам оказываемых услуг связи. В связи с этим проблема научно обоснованного исчисления себестоимости услуг (работ, продукции), как одного из основных факторов ценообразования и формирования ассортимента услуг связи, имеет особо актуальное значение для телекоммуникационных организаций.

Под полной себестоимостью услуг электросвязи следует понимать выраженные в денежной форме затраты на все виды ресурсов, которые несут телекоммуникационные организации в процессе оказания услуг потребителям. Себестоимость отдельных видов услуг электросвязи представляет собой затраты, связанные непосредственно с передачей конкретных видов сообщений (телефонных разговоров, телетекстов, e-mail и т.д.) или обслуживанием предоставляемых в пользование потребителям технических устройств (телефонных каналов, телефонов, базовых станций).

Калькулирование себестоимости услуг связи охватывает относительно автономный участок производственного учета, имеющий собственные отраслевые организационные принципы построения, объекты изучения, методы достижения цели, виды и формы учетных регистров, в которых отражаются исходные данные, промежуточные итоги и конечные результаты.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом исчисляется себестоимость всего объема оказанных услуг связи в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду услуг, на третьем – себестоимость единицы оказанной услуги. В действи-

тельности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. Следует отметить, что в силу специфики производства услуг связи рассчитать себестоимость каждой предоставляемой услуги достаточно трудоемко и сложно, поэтому в отечественной телекоммуникационной отрасли рассчитывается полная себестоимость всех оказанных услуг, а также относительный стоимостной показатель, соответствующий себестоимости 100 рублей доходов.

Исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг) представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования, предполагающего выбор конкретных приемов и способов группировки и распределения расходов, образующих метод калькулирования.

Обобщение теории и практики калькуляционных расчетов позволяет дать следующее определение методу калькулирования себестоимости услуг связи: *это научно обоснованная совокупность приемов и способов, в процессе которых осуществляется группировка и распределение производственных затрат между объектами калькулирования (носителями затрат) для точного и своевременного определения себестоимости отдельных видов и единиц услуг электросвязи.*

Выбор метода калькулирования в значительной степени зависит от отраслевых характеристик производственного процесса и видов производимой продукции (работ, услуг). Приводимые в экономической литературе немногочисленные примеры применения на практике методов калькулирования себестоимости требуют их адаптации к особенностям производства и оказания услуг связи. Кроме того, предпочтение того или иного метода калькулирования себестоимости услуг связи обосновывается принятием оптимальных управленческих решений в области тарифообразования и формирования ассортиментной политики. Для достижения указанной цели необходим расчет полной себестоимости предоставляемых услуг.

Традиционно в организациях связи полная себестоимость услуг определяется путем распределения собранных «котловым методом» на счете 20 «Основное производство» расходов между услугами пропорционально полученным доходам. Такой подход к группировке и распределению затрат не является достоверным и не предоставляет возможность определить реальную себестоимость произведенных услуг, оценить экономическую эффективность от производства конкретной услуги связи.

При решении вопроса, связанного с полным расчетом себестоимости единицы оказанных видов услуг связи, возникает момент, связанный с распределением косвенных расходов, составляющих наибольший удельный вес в общих затратах организаций связи. С учетом данного нюанса в целях наиболее рационального и точного определения полной себестоимости услуг связи для телекоммуникационной отрасли в мировой практике используется система пооперационного калькулирования себестоимости ABC (activity-based costing), позволяющая установить причинно-следственную связь между оказываемыми услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг.

Для организаций связи рекомендуется использование двухэтапного подхода ABC к распределению косвенных расходов на себестоимость оказываемых услуг связи:

1) распределение расходов по производственным процессам и неосновным видам деятельности;

2) распределение расходов производственных процессов по услугам связи.

В процессе распределения затрат основной проблемой является обеспечение достоверности его результатов. Наиболее точное разделение достигается, если затраты прямо относятся к операции либо виду деятельности (т.е. не требуют распределения). В противном случае возникает главная проблема калькулирования по любому методу – проблема выбора адекватной базы распределения. Для того чтобы избежать косвенного распределения сумм статей затрат между производственными процессами, аналитический учет расходов должен быть организован так, чтобы затраты были первично локализованы. Возможность логического отнесения затрат на операции предоставляет реализация концепции раздельного учета затрат по объектам, которые либо сами являются причиной возникновения затрат, либо этой причиной являются протекающие внутри них хозяйственные процессы. Для распределения затрат по услугам в рамках раздельного учета совокупные расходы организаций связи делятся на расходы по основным и неосновным видам деятельности. По каждому основному направлению деятельности исходя из принципов существенности и экономической целесообразности формируется детализированный перечень основных, вспомогательных и управленческих производственных процессов и составляется общий перечень неосновных видов деятельности.

Распределение затрат – процесс соотнесения понесенных затрат с определенными объектами калькулирования, который осуществляется при помощи расчета коэффициентов распределения, пропорциональных величине выбранной базы. Различают условное и причинно-следственное распределение затрат. В отечественной методике калькулирования себестоимости услуг связи, как и во всех традиционных системах, основой является условное распределение затрат, где за базу принимаются оплата труда основных работников или доходы от оказанных услуг, в результате чего показатели себестоимости оказываются искаженными. В условиях роста доли косвенных расходов и функциональной обособленности подразделений указанный метод распределения затрат для организаций связи нельзя назвать адекватным, так как необоснованно смещается центр затрат. Более рациональным способом дифференциации затрат является причинно-следственное распределение, лежащее в основе метода ABC, в рамках которого косвенные расходы рассматриваются как совокупность статей, имеющих различное значение и соответственно распределяемых пропорционально своей собственной базе, имеющей логическую связь с распределяемыми расходами.

Для перераспределения затрат экономически обоснованным способом на разных этапах расчета в системе ABC выделяют драйверы ресурсов (перераспределяют затраты на процессы, генерируя связанные с данным процессом за-

траты) и драйверы процессов (перераспределяют себестоимость процессов на объекты калькулирования – услуги связи).

Таким образом, предложенная методика изменяет базу распределения расходов на отдельные виды услуг: вместо доходов, получаемых от оказания услуг электросвязи, используются данные, позволяющие установить причинно-следственные связи между производственными процессами и объектами калькулирования – услугами электросвязи.

Исходя из изложенного можно говорить о методе АВС не только как о способе распределения косвенных расходов, а как о комплексном подходе к калькулированию, позволяющем рассчитать наиболее точную полную себестоимость услуг электросвязи. Это позволяет, с одной стороны, аргументировано обосновать тарифы на услуги связи в регулирующих органах, с другой – принимать верные управленческие решения по выбору ассортимента оказываемых услуг. Кроме того, применение системы АВС дает возможность управлять затратами как в разрезе отдельных услуг связи, так и отдельных производственных процессов с целью эффективного планирования и контроля затрат и в конечном счете их снижения.

АУДИТ РЕКЛАМНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Г.М. Пупко, канд. экон. наук, доцент

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Огромную роль в сохранении и упрочнении позиций фирмы на рынке играет реклама. Реклама продукции и деятельности предприятия – это важнейшая составная часть комплекса маркетинговых мероприятий, своеобразный информационный выход на потребителя.

В настоящее время, пожалуй, нет ни одного человека, которого так или иначе не касалась бы реклама. Невозможно себе представить, чтобы 10 – 15 лет назад во время просмотра кинофильма, зритель подвергался воздействию рекламы, предлагающей купить, попробовать, вложить и т.д. Это может радовать, раздражать, но реальность такова. Реклама в нашей стране в таких масштабах вновь появилась совсем недавно, следовательно, должны иметь место много вопросов, связанных с ней. И это действительно так, но не только потому, что для нас она является ещё малоизученной. Создание рекламных кампаний как важного контролирующего элемента рекламной деятельности является актуальной проблемой. Рекламодателю желательно наладить учет и аудит эффективности рекламирования. Это позволит получить информацию о целесообразности рекламы и результативности ее отдельных средств, определить условия оптимального воздействия рекламы на потенциальных покупателей. Большинство специалистов считает, что затраты на рекламу должны рассматриваться как неиз-

бежные расходы, подобно расходам на исследования, обучение, оборудование, т.е. для достижения запланированного объема реализации необходимо поддерживать определенный, выработанный рыночной практикой процент отчислений на рекламу, зависящий от этого объема. Эффективность рекламных кампаний – сложного, многоаспектного и часто длительного процесса, осуществляемого коллективом специалистов, представляющих разные организации, напрямую зависит от выбора и использования методов и форм управления, соответствующих требованиям складывающейся маркетинговой ситуации.

Для того чтобы дать рекламе максимально полное и точное определение, рассмотрим существующие точки зрения на рекламную деятельность. Интересно, что в трудах многих исследователей рекламы как зарубежных, так и отечественных определение рекламы вообще отсутствует, по-видимому, в расчете на то, что при упоминании этого термина каждый сразу понимает, о чем идет речь.

Важными характеристиками в данном случае будут:

- принадлежность рекламы к коммуникации в целом и к массовой коммуникации в частности, что подразумевает распространение рекламных сообщений в основном через средства массовой информации (далее – СМИ) и, соответственно, для массовой аудитории;

- непрямая коммуникация, то есть направленная не лично от человека к человеку или группе людей, а транслируемая через СМИ;

- однонаправленная форма общения, то есть получатель не может ответить отправителю тем же видом текста (например, телевизионным роликом или плакатом на биллборде);

- оплаченное сообщение. В данном случае реклама – это один из немногих видов текста, за передачу которого должен заплатить отправитель (чаще бывает наоборот – получатель платит за возможность доступа к информации);

- идентификация рекламодателя. В подавляющем большинстве случаев отправителю рекламного сообщения невыгодно анонимное послание, и он указывает в рекламе свое имя или название своей организации;

- распространение информации о чем-либо, чаще всего о товаре, услуге, компании, событии или каком-либо лице;

- образный, экспрессивный характер подачи информации;

- убеждающий характер сообщений, которые внушают аудитории определенные мысли, суждения, мнения и т.д. (суггестия);

- конечная цель рекламы состоит в том, чтобы побудить аудиторию к необходимым рекламодателю выбору и поступку, например, к покупке или участию в какой-либо акции.

Таким образом, рекламу можно определить как разновидность массовой коммуникации, в которой создаются и распространяются информативно-образные, экспрессивно-суггестивные тексты однонаправленного и не личного характера, оплаченные идентифицированным рекламодателем и адресованные им аудитории с целью побудить ее к нужным рекламодателю выбору и поступку.

При аудите рекламной деятельности следует учитывать, что получатели принимают рекламное сообщение, а затем рекомендуют понравившийся товар или услугу своим родственникам, друзьям, знакомым, формируя тем самым общественное мнение о данном товаре или услуге. Родственники и знакомые, те, кто в конечном итоге смогут заинтересоваться сообщением и приобрести товар или услугу, и есть адресаты (непосредственно целевая аудитория), которым было предназначено сообщение.

Интересно то, что в данном случае адресаты получают информацию, интерпретированную уже трижды: сначала рекламное агентство кодирует исходное сообщение, превращая его в рекламное сообщение, затем получатели расшифровывают его для собственного понимания и передают адресатам уже в собственной трактовке. Следовательно, принимая во внимание возможность участия в рекламной коммуникации посредников, рекламисты должны создавать рекламное сообщение так, чтобы:

- 1) создать привлекательное, запоминающееся сообщение;
- 2) вызвать интерес у получателей информации, чтобы они могли не только сами воспользоваться ею, но и передать дальше тем, кто, по их мнению, также в ней нуждается;
- 3) обеспечить максимальное сохранение ключевой информации (то есть информации о качестве, свойствах и функциях рекламируемого объекта) при устной передаче сообщения добровольными посредниками;
- 4) «заставить» аудиторию совершить запланированный выбор. Самый распространенный вид выбора, к которому рекламодаделец «побуждает» аудиторию с помощью рекламы, – это приобретение рекламируемого объекта – какого-либо товара или услуги. Иными словами, информируя потребителей о самом существовании объекта, его качестве, свойствах и призывая потенциальных покупателей приобрести его, реклама выполняет экономическую функцию, заключающуюся в повышении спроса и стимулировании товарооборота.

Следует отметить, что существуют различные и часто противоположные мнения относительно экономической функции рекламы. Согласно одной точке зрения, реклама представляет собой инструмент убеждения, используемый для отвлечения внимания покупателей от цены на продукцию. Приверженцы другого подхода рассматривают рекламу как источник информации, наоборот, повышающий чувствительность покупателей к цене и стимулирующий рыночную конкуренцию.

Считаем, что истина в данном случае находится посередине между этими двумя полярными, по сути, воззрениями. Дело в том, что хотя реклама действительно способна как отвлечь внимание от цены, так и сыграть на различии цен между товарами производителей-конкурентов, сама она всегда является ценообразующим фактором. Во-первых, расходы на рекламу заложены в цену товара, а во-вторых, даже простое упоминание в рекламном сообщении, например, «более низких цен» без указания конкретных цифр способно вызвать всеобщую игру среди производителей и продавцов и тем самым обострить конкуренцию между ними.

Помимо этого, некоторые исследователи считают, что опосредованно реклама представляет собой действенное средство борьбы с безработицей. Объясняется это следующим образом: чем выше спрос на товар или услугу, тем большее количество данного товара должен предложить производитель для удовлетворения спроса, что подразумевает расширение производства и, соответственно, увеличение числа рабочих мест.

В условиях рыночной экономики эффективность рекламы следует рассматривать с точки зрения экономических интересов субъектов рынка.

Эффективность рекламы является важным условием правильного использования труда и материальных средств, расходуемых на рекламу. Располагая данными о результатах применения тех или иных рекламных средств, организаторы могут предъявлять обоснованные требования к предприятиям, изготавливающим по их заказам различные средства рекламы.

Сведения об эффективности рекламы необходимы и для правильной оценки ее роли в торговой деятельности.

Различают экономическую и социальную эффективность рекламы, а также эффективность психологического воздействия отдельных средств рекламы.

Под экономической эффективностью понимают экономический результат рекламы, который выражается в увеличении прибыли и снижении расходов на рекламу. Экономическая эффективность является главным показателем рационального использования средств на рекламу.

Вместе с тем важна и социальная эффективность рекламы – развитие правильных потребностей, совершенствование вкусов, борьба с вредными привычками, расширение знаний потребителей о товарах, повышение культуры торговли. Эти и другие результаты действия рекламы невозможно измерить в каких-либо определенных единицах. Однако при подведении итогов рекламы необходимо учитывать и ее социальный эффект.

ОЦЕНКА СТОИМОСТИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Н.К. Рожкова, *д-р экон. наук, профессор*

*ГОУ ВПО «Государственный университет управления»,
г. Москва, Российская Федерация*

В Российских стандартах бухгалтерского учета стоимость нематериального актива для целей бухгалтерского и налогового учета принимается равной затратам на его создание. Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и статье 257 Налогового кодекса Российской Федерации на стоимость нематериальных активов относятся только израсходованные материальные ресурсы, расходы по оплате труда, оплата услуг сторонних организаций, патентные пошлины. Однако в ряде случаев организации требуется более тщательная оценка стоимости нематериального актива.

В настоящее время достаточно подробно разработаны методики по оценке стоимости таких нематериальных активов, как: патенты, секреты производства и технологий, и ряда других объектов интеллектуальной собственности.

Однако проведение строгой обоснованной оценки стоимости ноу-хау, товарного знака, имиджа предприятия и т.п. представляется достаточно сложным. Это связано в первую очередь с недостатком объективной информации о состоянии конъюнктуры соответствующих сегментов рынка, а также сложностью прогнозирования конкурентоспособности данного объекта и моделирования его жизненного цикла. Значительные трудности возникают при количественном определении результатов коммерческого использования интеллектуального объекта, находящегося на определенной стадии разработки, промышленного освоения или использования, поскольку на них влияют разнонаправленные по своему воздействию факторы.

В руководстве по нематериальным активам Международного комитета по стандартам оценки (International Valuation Standards Committee, IVSC) рекомендовано определение на практике справедливой стоимости идентифицируемых нематериальных активов для целей составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО или US GAAP. По Российским стандартам нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (п. 6 ПБУ 14/2007). В результате пользователь отчетности может быть введен в заблуждение тем, что стоимость НМА в отчетности может существенно отличаться от реальной.

Согласно пункту 9 SFAS № 142 нематериальные активы признаются в учете по справедливой стоимости, кроме НМА, приобретаемых в процессе объединения бизнесов. В приложении F к SFAS № 142 она трактуется как стоимость, по которой актив может выступать объектом купли-продажи по сделке, заключенной сторонами в добровольном порядке, то есть не по принуждению и не в процессе ликвидации предприятия. При наличии активного рынка справедливая и рыночная стоимости НМА должны совпадать. Таким образом, стоимость, по которой НМА первоначально отражается в бухгалтерском учете, может отличаться от стоимости первоначального признания актива для целей подготовки финансовой отчетности по US GAAP.

На практике наиболее часто используются методы доходного подхода к оценке и экономическом анализе нематериальных активов, так как эти методы можно использовать в отношении абсолютного большинства видов нематериальных активов. В отличие от метода доходного подхода, методы затратного и рыночного подходов можно применить только при определенных условиях к некоторым видам нематериальных активов.

В связи с достаточно узкой базой сравнения, а также из-за закрытой информации о результатах проведенных оценок, использование сравнительного (рыночного) подхода в российских условиях затруднено. Целесообразность применения того или иного подхода напрямую зависит от того, какой именно нематериальный актив оценивается.

В связи с достаточно узкой базой сравнения, а также из-за закрытой информации о результатах проведенных оценок, использование сравнительного (рыночного) подхода в российских условиях затруднено. Так, при определении оценки товарного знака организации сталкиваются с отсутствием информации по затратам на разработку товарного знака, его правовую охрану, маркетинг. Затратный подход в большей степени применим для оценки вновь создаваемых товарных знаков, еще не выпущенных на рынок. Поэтому при оценке товарных знаков наиболее оправданным является применение методики доходного подхода.

Использование метода доходного подхода при расчете стоимости нематериального актива основано на ожидаемых потоках доходов от его использования.

В зарубежной практике наиболее часто используются два метода: расчет экономии на роялти (relief from royalty) и расчет дополнительной доходности (excess earnings).

Метод дополнительной доходности является косвенным, он используется для оценки одного наиболее важного актива компании, например клиентские взаимоотношения. Данный метод расчета стоимости нематериального актива основывается на оценке его способности приносить прибыль.

Оценка методом дополнительной доходности применима при возможности с достаточной степенью точности определить вероятную величину дополнительной прибыли, полученную при использовании нематериального актива в хозяйственной деятельности.

Стоимость объекта в этом случае принимается равной

$$V_0 = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta\Pi_t}{(1+r)^t},$$

где $\Delta\Pi_t$ – дополнительная прибыль, исчисляемая как разность между дополнительной доходностью, полученной при использовании НМА, и прибылью, полученной при реализации продукции без использования НМА; r – ставка дисконта; T – прогнозный период получения дополнительной прибыли.

Метод экономии на роялти используется для оценки таких нематериальных активов, как товарные знаки, патенты, логотипы.

Технически метод экономии на роялти основывается на определении приведенной стоимости ожидаемых потоков лицензионных платежей (royalty) за право использования того или иного нематериального актива.

Применительно к НМА, и в частности к объектам интеллектуальной собственности, роялти чаще всего означает согласованную в лицензионном договоре с определенной периодичностью осуществляемую покупателем-правополучателем выплату продавцу-правообладателю денежных средств в размерах, зависящих от результатов, получаемых при использовании объекта интеллектуальной собственности покупателем.

Наиболее широкое распространение получил метод экономии на роялти, в основе которого лежит предположение о том, что ставка роялти известна. Роялти

принято представлять ставкой P (в зарубежной литературе обычно используется буква R), выраженной в процентах от базы – эффекта (результата) у лицензиата (покупателя). В качестве базы может использоваться:

- валовой доход (эффективный валовой доход, сумма продаж, объем реализации); чистый доход;
- дополнительная прибыль (возникающая у предприятия, купившего и использующего ОИС); цена единицы (партии) продукции;
- себестоимость;
- единичная мощность цеха (производства);
- стоимость основного переработанного сырья и др.

Метод экономии на роялти рассчитывается путем определения четырех основных факторов:

- 1) ставка платежа роялти, выражаемая в виде процентной доли от выручки;
- 2) период действия лицензионного соглашения или срок, в который ожидается получение платежей;
- 3) количественный объем и прирост выручки за период действия лицензионного соглашения;
- 4) ставка дисконтирования или стоимость капитала.

В случае если оценка периода службы нематериального актива затруднена или не представляется возможной, то определение предполагаемой справедливой стоимости в конце прогнозируемого периода также является необходимым условием.

Процесс определения ставки роялти в значительной степени требует индивидуального подхода специалиста.

Один из способов определения или проверки обоснованности ставки роялти – это эмпирическое правило (rule of thumb), согласно которому четверть (25 – 33 %) прибыли до вычета процентных и налоговых платежей, но после учета амортизационных отчислений (ЕВІТ) является справедливой лицензионной платой за уникальный нематериальный актив.

Будущие доходы от нематериальных активов в большинстве случаев оказываются весьма значительными. Инвестиции в исследования и разработки, обучение и т.п. существенно увеличивают в случае успеха стоимость бизнеса организации. По нашему мнению, игнорирование этого факта было бы ошибочно.

Современная экономика ожидает инноваций нового типа – отчетов о результатах работы компании, которые выходят за узкие рамки финансовой отчетности. Представляется необходимым расширение прогнозов прибыли, включив в них сферы компетенции и удовлетворенность потребителей, описание потенциала организации, используя факторы, от которых зависит ее успех, показатели эффективности управления, а также оценки уровня применяемой технологии.

ПРИМЕНЕНИЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ПРИ ОЦЕНКЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Т.Н. Романёнок

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Мировой экономический кризис, цепь банкротств организаций, финансовое положение которых, оцененное на основе данных финансовой отчетности, характеризовались как устойчивое и не вызывало никаких опасений до последнего момента, показали, насколько важна роль достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности в современных условиях хозяйствования. При этом одним из наиболее важных моментов обеспечения надежности показателей финансовой отчетности является их объективная оценка. Оценка имеет основополагающее значение как для методологии бухгалтерского учета, бухгалтерской и статистической отчетности в целом, так и для методологии бухгалтерского учета, бухгалтерской и статистической отчетности готовой продукции в частности. Посредством оценки осуществляется стоимостное измерение, которое выступает одним из основных элементов метода бухгалтерского учета и представляет собой измерение стоимости хозяйственных средств, а также их источников в едином измерителе.

В течение длительного времени одним из основополагающих принципов в бухгалтерском учете была оценка по фактической себестоимости, сформированной по «историческим» затратам. Использование других методов оценки допускалось в исключительных случаях (например, переоценка в связи с гиперинфляцией). Однако уже в 1970-е и начале 1980-х годов ученые во всем мире пришли к выводу о том, что оценка по исторической стоимости не может служить для своевременного отражения реальной стоимости большинства активов, в том числе готовой продукции, в связи с чем была начата разработка концепции учета отдельных активов в оценке, отличной от исторической стоимости, развившаяся впоследствии в учет по справедливой стоимости, который направлен прежде всего на обеспечение информацией такой категории пользователей, как инвесторы (в том числе потенциальные).

На современном этапе проблемами применения справедливой стоимости занимаются такие международные и некоторые национальные институты, как Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета, американский Комитет по бухгалтерским стандартам, Ассоциация инвестиционного управления и исследований, регулирующие и профессиональные бухгалтерские институты Канады, Великобритании, Австралии.

Наиболее активно концепция учета по справедливой стоимости используется в практике бухгалтерского учета англоязычных стран, исторически ориентированных на развитие публичного рынка капитала, где бухгалтерский учет направлен на удовлетворение информационных потребностей инвесторов. В странах же Восточной и Западной Европы и республиках бывшего Советского Союза концепция учета по справедливой стоимости воспринимается неоднозначно. В рассматриваемых странах за учетом признается в первую очередь функция контроля, финансо-

вый учет в них недостаточно информативен по сравнению с англо-американской практикой. Это связано с тем, что учет в странах континентальной Европы и постсоветского пространства очень консервативен, подвержен сильному воздействию со стороны государственных органов, не представляет достаточно детализированной информации с точки зрения внешних инвесторов, полагающихся на публичные источники информации, прежде всего на финансовую отчетность.

В соответствии с положениями действующего МСФО 2 (IAS 2) «Запасы» готовая продукция объединена в одну классификационную группу с такими активами, как: товары, незавершенное производство, сырье, материалы, полуфабрикаты и т.п., а к оценке всех этих активов применяется единый подход: «Запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации» [1, с. 37]. Кроме того с 2004 года в текст названного стандарта введено понятие «справедливой стоимости»: «Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами» [1, с. 37].

Не умаляя значения работы, проделанной учеными во всем мире, следует отметить, что исследование положений МСФО, регулирующих признание и оценку готовой продукции, позволяет сделать вывод о том, что в данной сфере концепция оценки по справедливой стоимости до сих пор внедрена не до конца. Несмотря на введение понятия «справедливой стоимости» в текст соответствующего стандарта до сих пор не решены многие методологические проблемы, что не позволяет в полной мере использовать данный подход при оценке готовой продукции на практике. В первую очередь это связано с тем, что до сих пор в мировой экономической науке не сформировалось четкой трактовки «справедливой» стоимости, что приводит к неоднозначности интерпретации данного понятия в практической деятельности и его отождествлению с рыночной стоимостью. Дискуссии по этому поводу обострились ввиду необходимости пересмотра понятийного аппарата в связи с начатым в 2002 году объединением методологии МСФО и Общепринятых принципов бухгалтерского учета США (ГААП).

Новое определение обсуждаемого понятия появилось в принятом в сентябре 2006 года стандарте SFAS-157 «Оценка по справедливой стоимости», который входит в систему ГААП. Он указывает на формирование справедливой стоимости «по цене, которая может быть заплачена при продаже активов или погашении обязательств в условиях упорядоченной сделки между субъектами рынка на дату оценки» [2].

Приведенные определения «справедливой стоимости», представленные в МСФО и ГААП, содержат несколько значительных отличий. Во-первых, в основу справедливой стоимости по стандартам системы ГААП положена конечная цена продажи (*current exit price*), что не соответствует концепции МСФО, которая не ориентирована не на цену продажи, не на цену приобретения. Во-вторых, в SFAS-157 идет прямая ссылка на то, что справедливая стоимость формируется на рынке, так как она является результатом «сделки между субъектами рынка», в то время как в МСФО стороны сделки характеризуются только как «хорошо осведом-

ленные», «желающие совершить такую операцию» и «независимые». В-третьих, ГААП, в отличие от МСФО, содержит требование о том, что эта цена стожилаась «на дату оценки». Таким образом, если в МСФО справедливая стоимость носит характер скорее гипотетической, нежели фактически сложившейся величины, то в ГААП она более конкретизирована и приближена к понятию рыночной стоимости. МСФО 2 (IAS 2) содержит также требование оценки запасов, в том числе готовой продукции по «возможной чистой стоимости реализации» в случаях, если она оказывается ниже их себестоимости. При этом данный стандарт определяет следующее: «Возможная чистая стоимость реализации – это предполагаемая цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию» [1, с. 37]. При этом далее по тексту указывается, что возможная чистая стоимость реализации «...является стоимостью, специфичной для конкретной организации...», а справедливая стоимость «таковой не является». Кроме того уточняется, что «Возможная чистая стоимость реализации может быть не равной справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу» [1, с. 37].

Возникает вопрос: какую стоимость наиболее целесообразно применять при оценке готовой продукции справедливую или возможной чистой реализации? Ответить на данный вопрос можно исходя из полезности показателей полученных на основе этих двух стоимостей при принятии экономических решений. Очевидно, что величина готовой продукции по справедливой стоимости, полученная на основе использования единой для всех субъектов рынка гипотетической равновесной цены спроса и предложения, не только сложна для расчетов, но и не будет удовлетворять потребностям пользователей отчетности. В то время как возможная чистая стоимость реализации, полученная на основе цен на продукцию по уже заключенным договорам, либо исходя из общего уровня цен на продукцию данной организации, более реальна и, главное, в полной мере отражает объем экономических выгод, поступление которых ожидается в результате использования данного вида активов посредством их реализации.

Применение данного подхода позволит избежать многих проблем, возникающих при оценке готовой продукции на современном этапе, хотя следует признать также необходимость сохранения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности показателей себестоимости готовой продукции. Целесообразным представляется разработка системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, позволяющей сохранить показатели готовой продукции, оцененные по себестоимости с дополнением их показателями, рассчитанными на основе применения возможной чистой стоимости реализации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2008: изд. на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 2008. – 1100 с.
2. Statement of Financial Accounting Standards No. 157 «Fair Value Measurements» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?Blobcol=&urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820931833&blobheader=application/pdf>.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В.А. Романов

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь*

Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в соответствии с общепринятыми принципами, которые разработаны национальными, международными и профессиональными международными организациями. Роль учета основных средств особенно возрастает в условиях воздействия на хозяйственную деятельность инфляционных процессов. Особое внимание на современном этапе развития экономики, на наш взгляд, следует отнести вопросам переоценки основных средств.

Согласно пункту 31 Международного стандарта финансовой отчетности 16 «Основные средства»: «Будучи признанным в качестве актива, объект основных средств, справедливая стоимость которого поддается достоверной оценке, подлежит учету по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценки должны производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату» [1, с. 168].

В Республике Беларусь обязательная переоценка основных средств проводилась с 1992 года. Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» закреплены следующие методы переоценки: *прямой оценки; индексный; пересчета валютной стоимости* [2].

Решение о переоценке активов в МСФО предлагается принимать руководству компаний самостоятельно. Переоценка по состоянию на 1 января 2011 года, как и ранее, является обязательной при выполнении предусмотренного Указом № 622 критерия – достижение индекса цен производителей промышленной продукции производственно-технического назначения за октябрь к месяцу, предшествующему дате последней переоценки величины 103 % и более. Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37 утверждена Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования [3].

Мы считаем, что предприятия всегда стоят перед трудной проблемой выбора такого метода переоценки, который, с одной стороны, позволил бы получить минимальную стоимость основных фондов – с целью снижения налогооблагаемой базы при расчете налога на имущество предприятия. С другой стороны, когда ощущается острый дефицит оборотного капитала и значительное на-

логовое давление, предприятия могут быть заинтересованы в увеличении стоимости основных фондов.

Некоторые исследователи [4, с. 41; 5, с. 42 – 50] предлагают корректировать коэффициент переоценки с учетом не только обесценения денег. Так, В.Е. Ванкевич, предлагает в целях устранения этого недостатка корректировать коэффициент для переоценки основных фондов с учетом срока службы объектов:

$$K_{пер} = 1 + \frac{1}{Cp_{\phi}}, \quad (1)$$

где $K_{пер}$ – коэффициент переоценки конкретного объекта или группы основных фондов; Cp_{ϕ} – фактический срок службы [4, с. 41].

Ефимова О.В. предлагает методику корректировки коэффициента переоценки с учетом степени начисленной амортизации:

$$I_1 = (I - 1) - ((I - 1) \cdot A) + 1, \quad (2)$$

где I_1 – коэффициент переоценки объекта основных средств с учетом процента начисленной амортизации; I – коэффициент переоценки основных средств, установленный Министерством статистики и анализа республики Беларусь; A – индекс начисленной амортизации объекта основных средств на момент переоценки [5, с. 42 – 50].

Проанализировав мнения различных авторов, следует отметить, что мы являемся сторонниками необходимости переоценки, однако говорить о добровольном характере переоценки пока рано. На наш взгляд, необходимо проводить ежегодную переоценку, и более простым, индексным, методом. Предлагаем коэффициент, зависящий не только фактического срока службы, но и от сроков полезного использования:

$$K_{пер} = 1 + \frac{\sqrt{(СПИ - C_{\phi})}}{СПИ}, \quad (3)$$

где $K_{пер}$ – коэффициент переоценки; СПИ – срок полезного использования, выбранный организацией, лет; C_{ϕ} – фактический срок службы, лет.

В соответствии с пунктом 39 МСФО 16: «Если балансовая сумма актива повышается в результате переоценки, то это увеличение должно отражаться непосредственно в капитале под заголовком «прирост от переоценки». Однако это увеличение подлежит признанию в прибыли или убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли или убытке». И далее, согласно пункту 40: «Если балансовая стоимость актива уменьшилась в результате переоценки, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал под заголовком «прирост от

переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива» [1, с. 170].

Следует отметить, что в Республике Беларусь предусматривается списание остаточной стоимости пришедших в негодность и неиспользуемых объектов основных средств в дебет счета 83 «Добавочный фонд». В случаях, когда добавочный фонд в организации отсутствует или его величины на конец отчетного года после проведения переоценки основных средств, проводимой в соответствии с законодательством, недостаточно для погашения остаточной стоимости списываемого объекта, сумма перерасхода добавочного фонда восстанавливается сторнировочной записью в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» [6, с. 67].

Мы поддерживаем критику этого положения С.Л. Коротаевым, который высказывает мнение: «... что добавочный фонд не может быть отрицательным, что это не какая-то абстрактная величина, а величина, характеризующая прирост стоимости имущества, что он не может, как это имеет место в нашей республике, направляться на покрытие убытков организации, на покрытие убытков по выбывающим объектам основных средств, в полной мере задействоваться при безвозмездной передаче имущества в пределах одного собственника и т.д.» [7, с. 28]. Коротаев С.Л. предлагает уценку объектов основных средств (в части источников) относить в уменьшение добавочного фонда, сформированного в результате предыдущих переоценок этих же основных средств, а превышение сумм уценок или в случае, когда добавочного фонда по уцениваемым объектам по ранее проведенным переоценкам не имеется, – на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Дооценку объектов основных средств, по которым ранее производилась уценка, и результаты уценки относились в уменьшение нераспределенной прибыли (увеличение непокрытого убытка), направлять на восстановление ранее уменьшенной нераспределенной прибыли (увеличенной суммы непокрытого убытка). Суммы дооценки объектов, превышающие суммы их уценки, отнесенные ранее на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также суммы дооценки объектов, по которым не числятся суммы их уценки, предлагается относить на увеличение добавочного фонда [7, с. 30].

Однако в то же время мы предлагаем отражать операции по переоценке основных средств не на счете 83 «Добавочный фонд», а на счете 85 «Результаты переоценки внеоборотных активов» субсчет 1 «Результаты переоценки основных средств», а на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» переносить лишь сумму переоценки, которая реализована, т.е. при выбытии объекта основных средств, что соответствует пункту 41 МСФО 16.

Поэтому, на наш взгляд, результат переоценки основных средств необходимо отражать следующей корреспонденцией счетов:

- Дебет счета 01 «Основные средства» – Кредит счета 85-1 «Результат переоценки основных средств» – при положительном результате переоценки;

- или Дебет счета 85-1 «Результат переоценки основных средств» – Кредит счета 01 «Основные средства», – при отрицательном результате переоценки.

При выбытии объекта основных средств будет произведена запись:

- Дебет счета 85-1 «Результат переоценки основных средств» – Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при положительном результате переоценки;

- или Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кредит счета 85-1 «Результат переоценки основных средств» – при отрицательном результате переоценки.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2008. – 1100 с.
2. О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования: Указ Президента Респ. Беларусь от 20 октября 2006 г. № 622.
3. Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37.
4. Ванкевич, В.Е. Совершенствование переоценки основных средств и методики ее учета / В.Е. Ванкевич // Финансы. Учет. Аудит. – 2005. – Сентябрь. – С. 40 – 44.
5. Ефимова, О. Совершенствование механизма оценки и учета восстановительной стоимости объектов основных средств / О. Ефимова // Национальный бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 42 – 50.
6. Левкович, О.А. Учет основных средств / О.А. Левкович, И.Н. Тарасевич // Налоги Беларуси. – 2008. – № 19. – С. 58 – 69.
7. Коротаев, С.Л. Международные аспекты и национальные особенности отражения в учете основных средств / С.Л. Коротаев // Финансы. Учет. Аудит. – 2006. – Август. – С. 24 – 30.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Т.Н. Рыбак, канд. экон. наук, доцент

АССА DipIFR, Министерство финансов Республики Беларусь,

г. Минск, Республика Беларусь

Республика Беларусь, как и многие другие страны мира, вовлечена в процесс конвергенции национальных учетных систем с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО). Ориентация на МСФО обусловлена как тенденцией глобализации в сфере экономики, так и необходимостью полноценной интеграции республики в мировое экономическое пространство.

Реформирование отечественного законодательства по бухгалтерскому учету и отчетности происходит в направлении сближения с МСФО с принятием во внимание национальных экономических интересов и организационных особенностей учетной системы. Правительством Республики Беларусь ежегодно при-

нимаются планы мероприятий по сближению национального законодательства с МСФО. В целях координации деятельности государственных органов и других организаций в данном направлении постановлением Правительства Республики Беларусь от 8 июля 2010 года № 1021 создан Координационный совет по сближению национального законодательства с МСФО.

Сближение законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности с МСФО требует совершенствование организационного, методологического и методического обеспечения этого процесса.

Для решения организационных проблем применения МСФО считаем необходимым выполнение следующих мероприятий:

- обеспечение представительства Республики Беларусь в Совете по МСФО для совместного решения задач унификации с МСФО национальных нормативных правовых актов;

- создание постоянно действующей системы получения официального перевода МСФО на государственном языке и обеспечение свободного доступа к ней бухгалтерской общественности;

- определение порядка признания МСФО для применения на территории Республики Беларусь;

- создание инфраструктуры контроля качества отчетности, составленной в соответствии с МСФО;

- создание системы профессиональной подготовки профессиональных бухгалтеров, а также повышения квалификации экономистов, финансистов, бухгалтеров, аудиторов по МСФО.

Совершенствование методологии и методик бухгалтерского учета в направлении сближения с МСФО предполагает проведение следующих мероприятий:

- упорядочение и расширение существующей правовой базы по бухгалтерскому учету и отчетности с целью устранения противоречий, дублирования и терминологических различий, которые имеют место в законодательной иерархии;

- разработка нового Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» с закреплением правового статуса принципов бухгалтерского учета и качественных характеристик бухгалтерской отчетности;

- создание системы положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и отчетности на основе концептуальных принципов и подходов МСФО;

- согласование разработанных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и отчетности с существующей национальной налоговой системой;

- разработка нового типового плана счетов бухгалтерского учета с учетом требований МСФО в отношении признания, классификации и оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов;

- приведение к рекомендуемым в МСФО форматам бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств;

- апробация новой правовой базы, регулирующей ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.

Концептуальные направления развития бухгалтерского учета закреплены в проекте нового Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – проект Закона), подготовленном Министерством финансов Республики Беларусь. В нем предусмотрено обязательное применение МСФО общественно значимыми организациями, к которым отнесены: Национальный банк, банки, страховые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, открытые акционерные общества, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли ценными бумагами, а также использование МСФО в качестве основы для разработки нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности.

Сближение с МСФО нуждается в усилении требований к содержанию бухгалтерской отчетности. В связи с этим в проекте Закона установлены основополагающие в МСФО принципы бухгалтерского учета (непрерывности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов) и качественные характеристики бухгалтерской отчетности (понятность, уместность, надежность, сопоставимость).

Приведенный в проекте Закона состав бухгалтерской отчетности соответствует МСФО. Для микроорганизаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций) предусмотрен сокращенный состав бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках).

Применение МСФО требует наличия высококвалифицированных бухгалтеров, способных применять профессиональное суждение. От профессионального уровня бухгалтера зависит степень доверия пользователей к отчетности. Поэтому в проекте Закона расширены полномочия главных бухгалтеров и повышены требования к ним. Предусмотрена национальная сертификация специалистов, претендующих на должность главного бухгалтера общественно значимой организации.

Преобразование системы нормативных правовых актов о бухгалтерском учете и отчетности в Республике Беларусь на основе МСФО планируется реализовать посредством введения в иерархию нормативных правовых актов положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и отчетности с закреплением в них принципов формирования и общих требований к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности. Конкретные методики получения этой информации и детальное определение ее содержания предполагается прописывать в инструкциях по бухгалтерскому учету и отчетности.

Введение положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и отчетности в правовое поле Республики Беларусь позволит в полной мере передать смысл и идеи, заложенные в МСФО, будет способствовать постепенному переходу от детального регулирования процесса ведения бухгалтерского учета к усилению требований к содержанию бухгалтерской отчетности.

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ИПОТЕЧНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

И.И. Сапего, канд. экон. наук, доцент

УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь

Современное развитие фондовых рынков влечет за собой повышение инвестиционной активности организаций. В связи с этим значительно возрастает уровень требований к учетно-аналитическому моделированию финансовых вложений в целом и ипотечных операций в частности, поскольку ипотека является одним из важнейших источников инвестиций во все отрасли национальной экономики.

Закон «Об ипотеке» заложил основу для развития ипотечного законодательства в Республике Беларусь, дополнил действующие формы финансирования жилищного строительства (льготное кредитование, долевое строительство и т.д.) и создал фундамент, на котором будет формироваться законодательство в области долгосрочного ипотечного кредитования [3]. В основу Закона «Об ипотеке» положен уже сложившийся опыт России, Украины и Германии в развитии ипотечного жилищного кредитования. Однако ипотеку нельзя рассматривать только как инвестиции в жилищное строительство, поскольку она является еще и основой для развития ипотечного рынка ценных бумаг, промышленного строительства нежилых объектов на основе ипотеки и т.д.

Вместе с тем нормативные документы не содержат специальных рекомендаций по бухгалтерскому учету ипотечных операций, что крайне важно для развития информационной базы.

Для целостного представления об ипотечных отношениях автор предлагает комплексную методику учета ипотечных операций:

а) определение учетно-аналитического инструментария. Исследование теории и практики формирования ипотечных операций позволило доказать необходимость введения в научный оборот и целесообразность использования в качестве объекта бухгалтерского учета понятия «ипотечные активы». Под ипотечными активами следует понимать часть внеоборотных активов в виде недвижимого имущества, которое может быть заложено с целью получения ипотечного кредита, и на основе которых выпускаются первичные и вторичные ипотечные ценные бумаги [1 – 4];

б) *разработка классификационной модели ипотеки по признакам*, которая базируется на анализе нормативных документов [1, 3, 5], мнении экономистов [6, 7], и ее сущность заключается в классификации ипотеки по следующим признакам:

- по видам ипотечных ценных бумаг (ипотечная закладная; ипотечные облигации; земельные векселя и пр.);

- по условиям договора (земельные участки; капитальные строения (здания, сооружения) и пр.);

- по степени сложности (простая ипотека; сложная ипотека). Этапы простой ипотеки следующие: возникновение ипотеки → первичное размещение → исполнение ипотеки. Сложная ипотека: возникновение ипотеки → первичное размещение → вторичное обращение (вторичный рынок ценных бумаг) → обремененная вторичная ипотека → исполнение ипотеки;

- по предмету ипотеки;
- по субъектам ипотечных операций;
- по системности (первичная и вторичная ипотека);
- по моменту возникновения ипотечных ценных бумаг на рынке ценных бумаг;
- по правам участников ипотечных операций.

в) *определение функций ипотеки (стимулирующая, обеспечительная, воспроизводственная);*

г) *разработка комплексной методики учета ипотечных операций.* Изучение нормативно-правовой базы Республики Беларусь, Российской Федерации позволило упорядочить методику отражения ипотечных операций, которая будет способствовать формированию информационной базы о наличии ипотечных ценных бумаг в составе активов организаций Республики Беларусь для развития фондового рынка страны. Разработанные рекомендации по учету ипотечных операций включают:

- учет переданной и полученной в ипотеку недвижимости при исполнении обязательств у залогодателя и у залогодержателя;
- учет переданной и полученной в ипотеку недвижимости при неисполнении обязательств у залогодателя и у залогодержателя;
- учет обращения закладной;
- учет выпуска и выбытия ипотечных ценных бумаг;
- учет риска по ипотечным операциям.

Поскольку в ипотечных операциях участвуют два субъекта (залогодатель и залогодержатель) бухгалтерский учет следует рассматривать с точки зрения обоих.

Залогодержатель учитывает стоимость имущества, полученного в залог, на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» субсчет «Полученные закладные» в согласованной оценке, суммы обеспечений списываются по мере погашения задолженности.

Для учета выданных займов, обеспеченных закладной, используется счет 58 «Финансовые вложения» с открытием субсчета «Полученные закладные». Начисление процентов, причитающихся к получению, за пользование кредитами и займами отражается на счете 91 «Операционные доходы и расходы». Расчеты с заемщиком по уплате процентов за пользование кредитом (займом) учитываются по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с открытием субсчета «Расчеты по процентам по ипотечному кредиту» с аналитическим учетом по каждому должнику.

Залогодатель учитывает выданную закладную на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» субсчет «Выданные закладные» в согласованной оценке, с открытием аналитического счета «Заложенная недвижимость».

Законодательством Республики Беларусь предусмотрено право залогодержателя передачи (уступки) прав по договору об ипотеке (закладной) третьим лицам. Это дает возможность рефинансировать ипотеку, получить причитающиеся по обязательству, обеспеченному ипотекой, денежные средства досрочно или удовлетворить требования по обязательствам, возникшим у залогодателя, путем реализации закладной.

Передача прав третьим лицам производится с помощью передаточной записи (индоссамента) на закладной или на добавочном листе к закладной (аллонже) и влечет последствия уступки требования. При этом залогодержатель становится индоссантом, а новый владелец ценной бумаги – индоссатом. У индоссанта по индоссированию закладных, т.е. списание закладной с баланса и обеспечение забалансового учета, производятся следующие записи: Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по ипотеке» – Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по ипотеке» и одновременно Кт 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» субсчет «Полученный залог, обеспечивающий индоссированную закладную». Для индоссата получение закладной третьего лица приравнивается к прекращению обязательств, при этом производится погашение дебиторской задолженности. К учету закладная принимается как ценная бумага и отражается в составе финансовых вложений корреспонденцией: Дт 58 «Финансовые вложения» субсчет «Полученные закладные» – Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по ипотеке».

Для эффективности управления ипотечными рисками предложена система счетов и одно из мероприятий снижения риска – хеджирование;

д) *отражение ипотечных операций в отчетности* путем усовершенствования форм финансовой отчетности.

Таким образом, исследование позволило выделить принципиальные направления в развитии методики ипотечных операций, что будет способствовать укреплению ипотечной системы среди отечественных субъектов хозяйствования.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 года № 218-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 10.11.2011 № 241-3) // Бизнес-инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Агентство Гревцова». – Минск, 2011. – Дата доступа: 10.02.2011.
2. О залоге: Закон Респ. Беларусь, 24.11.1993 № 2586-XII (в ред. Закона Респ. Беларусь от 22.12.2005 № 76-3) // Бизнес-инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Агентство Гревцова». – Минск, 2011. – Дата доступа: 10.02.2011.
3. Об ипотеке: Закон Респ. Беларусь, 20.06.2008 № 345-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.01.2010 № 112-3) // Бизнес-инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Агентство Гревцова». – Минск, 2011. – Дата доступа: 10.02.2011.
4. О земле: Кодекс Закон Респ. Беларусь, 23.07.2008 № 425-3 (в ред. Закона Республики Беларусь от 29.12.2009 № 73-3) // Бизнес-инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Агентство Гревцова». – Минск, 2011. – Дата доступа: 10.02.2011.
5. О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним: Закон Респ. Беларусь, 22.07.2002 № 133-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.01.2010 № 109-3) // Бизнес-инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Агентство Гревцова». – Минск, 2011. – Дата доступа: 10.02.2011.
6. Покупка недвижимого имущества [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.informkredit.com/vidipkredit.php>.
7. Виды ипотеки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pnzstroy.ru/vidyiiipoteki.html>.

УПРАВЛЕНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КОМПАНИИ

И.В. Сафонова, канд. экон. наук, доцент

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

Мировой финансовый кризис стал реальной угрозой для развития национальной экономики любой страны. Отсутствие на рынке свободных финансово-кредитных ресурсов заставило хозяйствующих субъектов по-новому взглянуть на проблему несвоевременного погашения платежей и роста дебиторской задолженности. В этой связи многие средние и крупные российские компании в рамках системы внутреннего контроля активизировали свою работу по использованию различных механизмов управления дебиторской задолженностью на различных этапах ее образования.

Дебиторская задолженность играет важнейшую роль в предпринимательской деятельности любой организации. Слишком высокая ее доля в общей структуре активов снижает ликвидность и финансовую устойчивость компании и повышает риск ее финансовых потерь. Разумное использование коммерческого кредита способствуют росту продаж, увеличению доли рынка и повышению финансовых результатов. Управление дебиторской задолженностью непосредственно влияет на прибыльность компании и определяет дисконтную и кредитную политику для малоэффективных покупателей, пути ускорения востребования задолженности и уменьшение безнадежных долгов, а также выбор условий продаж, обеспечивающих гарантированное поступление денежных средств.

В настоящее время разработано много способов, позволяющих максимизировать доходность дебиторской задолженности и свести к минимуму возможные потери. Систему управления дебиторской задолженностью можно построить *в двух направлениях*: реализация разумной кредитной политики, позволяющей максимально эффективно использовать дебиторскую задолженность как инструмент увеличения продаж, и комплекса мероприятий, направленных на усиление контроля дебиторской задолженности на разных этапах.

Ключевым моментом в управлении дебиторской задолженности является определение сроков коммерческого кредита (предоставляемого покупателям), которые оказывают непосредственное влияние на объем продаж и получение денежных средств. Сроки кредита имеют прямое отношение к затратам и доходу, связанным с дебиторской задолженностью. Если сроки кредита жесткие, у компании будет меньше инвестированных денежных средств в дебиторскую задолженность и потерь от безнадежных долгов, но это может привести к снижению объемов продаж и уменьшению прибыли. С другой стороны, если сроки коммерческого кредита более гибкие, компания может добиться роста объемов продаж и увеличения дохода, но также рискует увеличить долю безнадежных долгов и затрат, связанных с тем, что малоэффективные покупатели затягивают оплату.

Таким образом, в основе реализации первого направления лежит два подхода:

1) сравнение дополнительной прибыли, связанной с той или иной схемой альтернативного финансирования, с затратами и потерями, возникающими при изменении политики реализации продукции;

2) сравнение и оптимизация величины и сроков дебиторской и кредиторской задолженностей. Данные сравнения проводятся по уровню кредитоспособности, времени отсрочки платежа, стратегии скидок, доходам и расходам по инкассации.

В рамках комплекса мероприятий, направленных на усиление контроля дебиторской задолженности, можно выделить: 1) анализ дебиторов; 2) анализ реальной стоимости существующей дебиторской задолженности; 3) контроль над соотношением дебиторской и кредиторской задолженности.

Анализ дебиторов предполагает прежде всего анализ их платежеспособности с целью выработки индивидуальных условий представления коммерческих кредитов и условий факторинговых договоров. Уровень и динамика коэффициентов ликвидности могут привести менеджера к выводу о целесообразности продажи продукции только при предоплате или, наоборот, о возможности снижения процента по коммерческим кредитам и т.п.

На уровень дебиторской задолженности влияют следующие основные факторы:

- оценка и классификация покупателей в зависимости от вида продукции, объема закупок, платежеспособности клиентов, истории кредитных отношений и предполагаемых условий оплаты;

- контроль расчетов с дебиторами, оценка реального состояния дебиторской задолженности;

- анализ и планирование денежных потоков с учетом коэффициентов инкассации.

Анализ дебиторской задолженности и оценка ее реальной стоимости заключается в анализе задолженности по срокам ее возникновения, в выявлении безнадежной задолженности и формировании на эту сумму резерва, но сомнительным долгам.

Определенный интерес представляет анализ динамики дебиторской задолженности по срокам ее возникновения и/или по периоду оборачиваемости. Подробный анализ позволяет сделать прогноз поступлений средств, выявить дебиторов, в отношении которых необходимы дополнительные усилия по возврату долгов, оценить эффективность управления дебиторской задолженностью.

В зависимости от размера дебиторской задолженности, количества расчетных документов и дебиторов анализ ее уровня можно проводить как сплошным, так и выборочным методом. Общая схема контроля и анализа, как правило, включает в себя несколько этапов.

Этап 1. Задается критический уровень дебиторской задолженности; все расчетные документы, относящиеся к задолженности, превышающей критический уровень, подвергаются проверке в обязательном порядке.

Этап 2. Из оставшихся расчетных документов делается контрольная выборка. Для этого применяются различные способы. Одним из самых простейших является *n*-процентный тест (так, при $n = 10\%$ проверяют каждый десятый доку-

мент, отбираемый по какому-либо признаку, например по времени возникновения обязательства). Существуют и более сложные статистические методы отбора, основанные на задании критических значений уровня значимости, ошибки выборки, допустимого отклонения между отраженным в отчетности и исчисленным по выборочным данным размером дебиторской задолженности и т.п. В этом случае определяют интервал выборки по денежному измерителю, и каждый расчетный документ, на который падает граница очередного интервала, отбирается для контроля и анализа.

Этап 3. Проверяется реальность сумм дебиторской задолженности в отобранных расчетных документах. В частности, могут направляться письма контрагентам с просьбой подтвердить реальность проставленной в документе или проходящей в учете.

Этап 4. Оценивается существенность выявленных ошибок. При этом могут использоваться различные критерии. Так, национальными учетными стандартами Австралии отклонение между учетной и подтвержденной в результате контрольной проверки суммами в размере, превышающем 10 %, признается существенным (материальным). Если отклонение варьирует от 5 до 10 %, решение о его существенности принимает аналитик (управляющий, бухгалтер, аудитор) по своему усмотрению. Отклонение, не превышающее 5 %-го уровня, признается несущественным.

Объективные предпосылки системного анализа содержатся в самой экономике организации как сложной, динамичной и самоуправляющейся системе. Акцент на анализе целостных свойств хозяйственной деятельности, выявление всесторонних связей и зависимостей между различными сторонами и видами этой деятельности с точки зрения ее целостности составляет главную отличительную особенность системного анализа.

Соотношение дебиторской и кредиторской задолженностей – характеристика финансовой устойчивости фирмы и эффективности финансового менеджмента. В практике финансовой деятельности российских фирм зачастую складывается такая ситуация, которая делает невыгодным снижение дебиторской задолженности без изменения кредиторской (обязательств). Уменьшение дебиторской задолженности снижает коэффициент покрытия (ликвидности), фирма приобретает признаки несостоятельности и становится уязвимой со стороны госорганов и кредиторов.

Таким образом, работа с дебиторской задолженностью в организации различается в зависимости от этапа ее образования. Можно выделить три этапа.

1. Подготовительный этап (до момента возникновения задолженности)

На этом этапе необходимо создать систему мотивации персонала, направленную на избежание сделок с недобросовестными контрагентами. При принятии решения о заключении договора рассматриваются общее состояние рынка, репутация контрагента на рынке, объем хозяйственных операций с этим покупателем и стабильность их осуществления. В организации должна быть построена система контроля условий договоров: необходимо по каждому контрагенту рассматривать возможность получения предоплаты (аванса), а при ее невозможности – включать в договоры условия о сроке оплаты (погашения задолженности), усло-

вия о скидках/бонусах покупателю за досрочную/своевременную оплату. Напротив, для недобросовестных контрагентов договоры должны включать штрафные санкции за просрочку погашения задолженности. Желательно также предусмотреть в договорах условия об обеспечении обязательств (неустойка, залог, гарантия, депозит и др.) либо оформление задолженности векселями (проще и быстрее, чем по обычной дебиторской задолженности).

2. Контрольный этап (после возникновения задолженности)

На данном этапе необходимо проводить анализ дебиторской задолженности по срокам ее возникновения, оценку ее реальной стоимости, а также выявление безнадежной задолженности и формирование резерва на эту сумму резерва по сомнительным долгам. Подробный анализ дебиторской задолженности по срокам ее возникновения и/или по периоду оборачиваемости позволит сделать прогноз поступлений средств, выявить дебиторов, в отношении которых необходимы дополнительные усилия по возврату долгов, оценить эффективность управления дебиторской задолженностью.

Организация может создавать резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. При этом величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Однако в целях бухгалтерского учета на нормативном уровне не установлены четкие правила формирования такого резерва. Таким образом, организация имеет право определить данный порядок самостоятельно и отразить в своей учетной политике.

3. Претензионный этап (этап истребования)

На данном этапе вначале применяется досудебный порядок урегулирования спора (направление письма-претензии), затем осуществляются подготовка и подача иска и ведение судебного спора.

ЛОМБАРДНЫЕ ОПЕРАЦИИ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ РАЗВИТИЯ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ

С.М. Северина

УО «Полоцкий государственный университет» г. Полоцк, Республика Беларусь

В настоящее время среди стратегических задач развития Республики Беларусь на первом месте стоит обеспечение устойчивого и быстрого экономического роста. Белорусский бизнес должен стать современным – предприимчивым, гибким, мобильным. В связи с этим важное значение имеет дальнейшее развитие и совершенствование рыночной инфраструктуры отечественной экономики с присущими ей институтами. В этой системе заметная роль принадлежит ломбардам, которые являются старейшим финансовым институтом человечества и имеют богатую историю.

Ломбардные учреждения в настоящий момент существуют во всем мире. Следует отметить, что особо они распространены в странах с сильной экономикой и высоким уровнем жизни. Причем в экономически развитых государствах ломбардная деятельность приобрела такой масштаб, что может считаться особой отраслью финансового сектора. В сущности, принципы ведения ломбардных операций (выдачи кредитов под залог личного движимого имущества с соответствующим страхованием) везде одинаковы, но разница может обнаруживаться в законодательных ограничениях, налагаемых местными правительствами. В Беларуси наибольшее развитие ломбардной деятельности приходится на начало XX века.

История займов уходит вглубь веков, первые прообразы кредита в натуральном виде появились на заре человечества. Однако ломбардная деятельность, как одна из наиболее социально-ответственных форм кредитования возникла сравнительно недавно – в XV веке. Отличие первых ломбардов состояло в том, что они создавались при участии и под влиянием церкви, и поэтому носили благотворительный характер. Атрибутами ломбардной деятельности становятся поднадзорность и ответственность, наличие специального помещения, где хранятся и выставляются на продажу предметы невыкупленных залогов, и одинаковые для всех публичные условия кредитования.

Любопытно, что именно во Франции, которая более полтора столетия сопротивлялась распространению узаконенных социальных кредитных учреждений, термин «ломбард» возникло еще в начале XV века. Несмотря на то, что он так и не стал общеупотребительным в остальном мире, в Республике Беларусь и на постсоветском пространстве с модой на все французское он укрепился, став универсальным понятием краткосрочного кредитования под залог ценного имущества.

Схема работы любого ломбарда выглядит следующим образом. Сначала производится оценка предмета залога, затем оформляется договор и клиент получает заранее оговоренную сумму денег. После того как клиент возвращает все деньги с процентами за пользование ссудой, он получает предмет залога обратно. В случае если клиент не может отдать занятые у ломбарда деньги или выплатить проценты по договору, предмет залога переходит в собственность этого финансового учреждения.

Рассмотрим экономическую сущность понятий «ломбард» и «ломбардные операции». В соответствии со статьей 339 «Залог вещей в ломбарде» Гражданского кодекса Республики Беларусь принятие от граждан в залог движимого имущества, предназначенного для личного, семейного или домашнего использования, в обеспечение краткосрочных займов может осуществляться в качестве предпринимательской деятельности специализированными организациями – ломбардами [1].

Инструкцией об особенностях осуществления ломбардами операций с изделиями из драгоценных металлов и драгоценных камней, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.09.2004 № 138 (с изм. и доп.), установлено, что ломбарды осуществляют операции на основании полученной в установленном законодательством порядке в Министерстве финансов

Республики Беларусь лицензии на деятельность, связанную с драгоценными металлами и драгоценными камнями, с правом осуществления следующих составляющих работ (услуг): прием в залог изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней; хранение драгоценных металлов и драгоценных камней [2].

Согласно требованиям Положения о порядке проведения ломбардных операций, утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20 мая 1994 года № 353 (с изм. и доп.) под ломбардными операциями следует понимать выдачу субъектом хозяйствования физическим лицам займов под залог имущества, которое составляют предметы личного пользования, а также под залог ценных бумаг [3].

Обратим внимание на то, что статьей 339 Гражданского кодекса Республики Беларусь предусмотрена выдача займов под залог гражданам, а пунктом 1 Положения о порядке проведения ломбардных операций, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20 мая 1994 года № 353 (с изм. и доп.) – физическим лицам. Причем в данном Положении указано, что в качестве залога могут выступать предметы личного (домашнего, семейного) пользования, а также ценные бумаги. Гражданским законодательством Республики Беларусь уточнено, что ломбардные операции может осуществлять специализированная организация, в Положении – субъект хозяйствования.

На основании вышеизложенного можно сформулировать следующие основные выводы:

- ломбард – специализированные организации;
- организации осуществляют предпринимательскую деятельность;
- ломбард предоставляет краткосрочный займ под залог;
- в качестве обеспечения займа могут выступать как движимое имущество, предназначенное для личного, семейного или домашнего использования, так и ценные бумаги.

Считаем целесообразным выделить и такие отличительные особенности ломбардов и ломбардных операций:

- 1) деятельность данных организаций связана с повышенным предпринимательским риском;
- 2) займ выдается на определенный срок и под определенный процент;
- 3) ломбардные организации в современных условиях хозяйствования оказывают сопутствующие ломбардные услуги (например, хранение ценностей).

Изучив нормативно-правовые акты Республики Беларусь, считаем целесообразным для целей бухгалтерского учета использовать следующие определения:

• *ломбард – это специализированные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность согласно требованиям законодательства Республики Беларусь, заключающуюся в выдаче краткосрочных займов гражданам на собственный риск под залог движимого имущества, предназначенного для личного, семейного или домашнего использования, ценных бумаг на определенный срок и под процент, а также оказывающие сопутствующие ломбардные услуги.*

• *ломбардные операции – операции, осуществляемые специализированными организациями по выдаче гражданам краткосрочных займов под залог движимого имущества, предназначенного для личного, семейного или домашнего использования, ценных бумаг на определенный срок и под процент, а также по оказанию сопутствующих ломбардных услуг.*

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь № 218-3 от 7 декабря 1998 г. (с изм. и доп., в последней ред. Закона Респ. Беларусь от 10 января 2011 г. № 241-3).
2. Инструкция об особенностях осуществления ломбардами операций с изделиями из драгоценных металлов и драгоценных камней, утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20.09.2004 № 138 (с изм. и доп., в посл. ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 ноября 2008 г. № 167).
3. Положение о порядке проведения ломбардных операций, утв. Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 20 мая 1994 г. № 353 (с изм. и доп., в посл. ред. Постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 19 мая 2009 г. № 646).

АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В КОНТЕКСТЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО И ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА

К. Сенкус, д-р социал. наук; Д. Тамулявичене
г. Вильнюс, Литовская Республика

В постоянно совершенствующейся и изменяющейся современной бизнес-среде процесс управления организациями требует комплексного подхода к решению различных проблем с учетом влияния как внешних, так и внутренних факторов. Одним из таких методов управления, способным помочь предприятиям в достижении поставленных целей, является контроллинг. Поскольку каждое предприятие выдвигает как стратегические, так и тактические цели, то и всеобъемлющая система контроллинга анализирует и оценивает деятельность предприятия по двум аспектам: оперативному и стратегическому. И если средства оперативного контроллинга благодаря предлагаемым технологиям по управленческому учету комплексно или хотя бы единично успешно применяются на литовских предприятиях, то применение средств стратегического контроллинга является недостаточным. Выбор эффективного и подходящего инструмента мог бы обеспечить более быстрые темпы распространения стратегического контроллинга в Литве.

Объект исследования – система сбалансированных показателей как эффективное средство применения стратегического контроллинга на предприятиях Литвы.

Цель исследования – оценка возможности форсирования процесса внедрения оперативного и стратегического контроллинга на предприятиях Литвы с применением системы сбалансированных показателей.

Оперативный и стратегический контроллинг. Основная цель контроллинга – ориентирование деятельности предприятия на поставленные задачи. По причине того, что каждое предприятие формулирует текущие и долгосрочные цели, контроллинг также подразделяется на две подсистемы: оперативный и стратегический контроллинг. Несмотря на то, что каждый из них использует разные методы, принципы действия и средства, все они стремятся к одному и тому же результату – увеличению качества принимаемых решений и достижению поставленных целей.

Стратегический контроллинг должен наметить стратегические цели и обосновать их, а также обеспечить возможности использования преимуществ предприятия при создании нового потенциала для успешного развития деятельности предприятия в перспективе. Таким образом, задачей службы стратегического контроллинга является консультирование руководителей и менеджеров по вопросам разработки стратегии и определению стратегических целей и задач, то есть обеспечение «осуществления правильной деятельности».

Назначение *оперативного контроллинга* – формулирование кратковременных задач и подбор подходящих каждодневных средств для реализации поставленных целей, то есть забота о «правильном осуществлении деятельности». Поскольку оперативный контроллинг ориентирован на кратковременный результат, методы и методики, применяемые для его реализации, принципиально отличаются от инструментария стратегического контроллинга.

В Литве термин контроллинга как в научной, так и в практической плоскости используется редко, а данные о предприятиях, внедривших всеобъемлющие и комплексные средства контроллинга, отсутствуют, за исключением подразделений международных предприятий, действующих в соответствии с установленными корпоративными стандартами [1, 2]. Единичные элементы оперативного и стратегического контроллинга можно найти на каждом предприятии, но они в большинстве своем функционируют как инструменты управленческого учета.

Медленное распространение контроллинга на предприятиях Литвы можно связывать с тем, что за 20 лет восстановленной независимости, когда рыночная экономика и все связанные с ней научные и практические знания развивались ускоренными темпами, литовские ученые наибольшее внимание уделяли отдельным научным теориям управленческого учета, аудита, контроля, оценки деятельности и других областей и их применению на практике, не увязывая их в единое целое. И только в последние годы было замечено, что успешную деятельность каждой организации обеспечивает именно синтез всех этих элементов. Как раз орган контроллинга на предприятии и должен обеспечить объединение этих сфер деятельности при принятии оперативных и стратегических управленческих решений.

Средства контроллинга. Приступая к анализу возможностей ускорения процесса внедрения контроллинга на предприятиях Литвы, следует обсудить основные средства по его осуществлению.

Так как эта система охватывает различные сферы деятельности, то и спектр используемых средств является чрезвычайно широким. К *средствам оператив-*

ного контроллинга обычно относят подготовку бюджетов, анализ расходов, основанных на сферах деятельности (АВС), формирование учета ответственности, анализ отклонений, решения по ценообразованию, линейное программирование, анализ расходов – оборота – прибыли и многие другие методы. *Инструментов стратегического контроллинга* также немало: SWOT-анализ, сравнительная оценка, анализ конкурентных сил Портера, концепция акционерной стоимости, портфельный анализ, система сбалансированных показателей, анализ сценариев, шесть сигм и др. [3].

При рассмотрении перечисленных средств можно заметить, что на предприятиях Литвы наибольшее распространение получили инструменты оперативного контроллинга, которые благодаря предлагаемым управленческим учетом методикам успешно применяются во многих организациях.

Однако возможности внедрения системы подготовки оперативных бюджетов, подсчета отклонений или учета ответственности являются ограниченными, если анализ и оценка предприятия производится с позиций долгосрочной перспективы. Отдельные средства стратегического контроллинга также применяются на многих литовских предприятиях, но здесь присутствует другая проблема. Многие из перечисленных средств стратегического контроллинга решают только отдельно взятую стратегическую задачу, но не рассматривают деятельность предприятия в комплексе.

Таким образом, для предприятий чрезвычайную важность приобретает поиск и внедрение такой системы, которая объединила бы предоставленные отдельными методами результаты в единое целое, что позволило бы избежать перенасыщения информационными данными.

Обобщая вышесказанное, можно утверждать, что одной из важнейших задач для руководителей литовских предприятий должно стать создание эффективно функционирующей системы стратегического контроллинга, обеспечивающей процесс стратегического управления необходимой информацией и предоставляющей разнообразный спектр контрольных показателей. Система контрольных показателей и связанного с ней информационного обеспечения могла бы помочь в решении таких проблем стратегического управления, как:

- преодоление барьера непонимания менеджеров среднего и низшего звена в оценке взаимосвязи между стратегическими целями и задачами предприятия и их ориентацией на оперативные результаты;
- более эффективное распределение ресурсов в ситуациях, когда обнаруживается несовместимость между стратегическими и оперативными планами и бюджетами;
- увеличение мотивации работников путем ориентирования системы поощрения на достижение не краткосрочных, а долговременных результатов.

Для решения этих проблем в рамках стратегического контроллинга следует не только подготовить набор показателей, но и создать такую систему, которая объединила бы определенные показатели с конкретными действиями, целями и задачами.

Система сбалансированных показателей. Система сбалансированных показателей (англ. *Balanced scorecard*), разработанная в 1990 году Р. Капланом и Д. Нортоном, может стать эффективным средством решения перечисленных проблем на предприятиях Литвы. И хотя эта модель широко освещается в научных и практических изданиях Литвы, а нередко и применяется на предприятиях, однако до настоящего времени система сбалансированных показателей была в основном представлена как средство измерения и оценки деятельности организации, но не как средство стратегического контроллинга [4, 5]. Однако неверно смотреть на систему сбалансированных показателей только как на средство оценки деятельности предприятия, потому что в первую очередь она является инструментом, обеспечивающим эффективное формирование стратегии организации, коммуникацию и управление ею, и только после этого – оценку. Эта система интегрируется на всех иерархических уровнях организации и на определенном языке доносит стратегию предприятия до каждого работника, информирует о критериях, на основании которых определяется уровень достижения стратегии [3]. Или иначе – это описание действий организации, в котором с помощью набора установленных показателей обозначена стратегия для каждой из важнейших сфер (перспектив) деятельности предприятия: для финансов, потребителей, внутренних процессов, обучения и роста. Анализ всех этих перспектив является сбалансированным, то есть каждая из причин связана с другими причинно-следственной связью. Эта система также согласует начальные показатели и данные более позднего действия, финансовые и нефинансовые объекты измерения, долгосрочные и краткосрочные цели, внутреннее и внешнее окружение.

Таким образом, система сбалансированных показателей, сохраняя традиционный аспект финансовой деятельности, позволяет взглянуть на предприятие с четырех различных перспектив, каждая из которых дает ответ на четыре основных для организации вопроса:

- 1) *финансовая перспектива*: как предприятие оценивают акционеры, кредиторы, потенциальные инвесторы;
- 2) *потребительская перспектива*: как потребители и клиенты оценивают само предприятие и его продукцию или услуги;
- 3) *перспектива внутренних бизнес-процессов*: чего должно достичь предприятие, что подлежит усовершенствованию, в чем следует превзойти конкурентов;
- 4) *перспектива обучения и роста*: как усилить свои возможности и компетенции, чтобы соответствовать постоянно изменяющимся внешним требованиям [6].

Основная идея модели – сбалансированное равномерное развитие предприятия с улучшением четырех основных сфер: знаний людей, процессов на предприятии, ориентации на потребности клиентов, а также управления средствами предприятия. Достижение этого возможно только в случае определения организацией своей стратегии и обращения ее в эффективные действия, приносящие долгосрочную пользу, объединения в единое целое инициативы отдельных подразделений и работников. Таким образом, система сбалансированных

показателей может стать основным инструментом контроллинга каждого предприятия, позволяющим реализовать основное назначение контроллинга – создание тесной связи между отдельными элементами для осуществления оперативных и стратегических целей и задач, а также решения проблем.

Выводы

1. Внедрение эффективной системы контроллинга на предприятиях является необходимым, так как она, соединяя между собой очень разные элементы, обеспечивает сбалансированное определение целей, планов и задач предприятия, возможности их выполнения и предлагает комплексный путь решения проблем предприятия.

2. Внедрение системы контроллинга и использование его инструментов на предприятиях Литвы является недостаточным. Это связано с запоздалой популяризацией этой системы и акцентированием ее важности для предприятий – как в научной, так и в практической плоскости. И хотя отдельные средства контроллинга применяются на многих литовских предприятиях, они чаще всего функционируют как единичные элементы управленческого учета, контроля или анализа, а не как комплексная совокупность.

3. Система сбалансированных показателей – это то средство, которое объединяет цели и задачи оперативного и стратегического контроллинга, а также предлагает надлежащие процедуры их реализации и позволяет постоянно совершенствовать стратегическую деятельность и результаты.

4. Система сбалансированных показателей является в настоящее время самой эффективной моделью стратегического управления, которая позволила бы литовским предприятиям уяснить свою видение и стратегию, обратить ее в выраженные в цифрах действия, и создать обратную связь между внутренними бизнес-процессами и внешними результатами, а в конечном итоге оценить свои достижения посредством системы эффективных контрольных показателей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Karminskij, A.M. Kontroling / A.M. Karminskij, S.G. Falko, A.A. Jevago. – Moskva: Finansi i statistika, 2006. – 335 p.
2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.veritana.lt/lt.php/biudzetavimostroaispni/25\[2011m.kovo men.03d.\]](http://www.veritana.lt/lt.php/biudzetavimostroaispni/25[2011m.kovo men.03d.]).
3. Tsykin, K. Balanced Scorecard as a strategic controlling instrument / K. Tsykin // Izvestije Rosijskovo gosudarstvenovo universiteta im. Gercena. – 2007. – No 15(39). – P. 214 – 218.
4. Išoraitė, M. The Balanced Scorecard Method: from theory to practice / M. Išoraitė // Intelektualinė ekonomika. – 2008. – Nr. 1(3). – P. 19 – 28.
5. Gimžauskienė, E. Organizacijų veiklos vertinimo sistemos (Отценки деятельности организаций системы) / E. Gimžauskienė. – Kaunas: Technologija, 2007. – 166 p.
6. Sudnickas T. Subalansuotų rodiklių sistemos taikymo aspektai Lietuvos viešajame sektoriuje (Сбалансированная система показателей для литовского государственного сектора) / T. Sudnickas // Viešojo politika ir administravimas. – 2005. – Nr. 12. – P. 38 – 45.

ПРОБЛЕМЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОЦЕДУР КОНТРОЛЯ ЗА ПОДДЕРЖАНИЕМ КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Ю.Н. Слапик

*УО «Брестский государственный технический университет»,
г. Брест, Республика Беларусь*

Основной целью существования коммерческих предприятий, декларируемой в их уставных документах, является деятельность, обеспечивающая получение прибыли. В условиях ужесточения конкурентной борьбы на рынках сбыта, а также усиления негативного влияния внешних природных, политических и экономических факторов в международном масштабе достижение основных стратегических целей обеспечивается, помимо прочего, функционированием системы внутрифирменного контроля. В случае наличия у собственника намерений продолжать осуществление деятельности в ранее избранном направлении и обеспечивать ее положительные результаты, необходимо не просто систематическое осуществление контрольных процедур, а разработка и внедрение эффективной системы управления капиталом.

Одной из проблем, связанной с управлением собственным капиталом, является необходимость его постоянного поддержания на определенном уровне. Такая проблема связана прежде всего с протеканием в экономике инфляционных процессов. Кроме того она обуславливается действием принципа «вымывания капитала», согласно которому капитал перемещается в пользу других лиц от того собственника, который в силу объективных или субъективных обстоятельств не в состоянии защитить свои интересы [1, с. 16].

В международной учетной практике капитал предприятия может быть представлен с точки зрения финансовой или физической концепций. При этом финансовая концепция капитала рассматривает его как инвестированные собственниками средства или как их покупательную способность. Согласно физической концепции, капитал определяется как продуктивная способность, производственная мощность предприятия [2].

Выбор одной из указанных концепций оказывает влияние на организацию процессов учета и контроля поддержания капитала на предприятии. Считается, что предприятие обеспечило поддержание собственного капитала, если его величина на конец периода соответствует аналогичному показателю на начало отчетного периода.

Если рассматривать капитал с точки зрения структуры активов, то можно отметить, что предприятие несет определенные расходы по поддержанию основного и оборотного капитала в состоянии, пригодном для эксплуатации. Для эффективной работы основного капитала проводится воспроизводственная политика, которая в качестве элементов включает в себя амортизационную, ремонтную и налоговую политики предприятия.

Для преодоления кризисных явлений на предприятии собственник или руководство может принимать решения об отвлечении части средств, предназначенных для воспроизводства и реновации основного капитала (амортизационные отчисления и средства для технического обслуживания и ремонта), с целью финансирования недостатка оборотного капитала. В случае если такое отвлечение приобретает устойчивый характер, можно вести речь о вымывании основного капитала предприятия.

Мы считаем, что между механизмом реновации основных средств как части основного капитала и системой поддержания капитала имеется взаимосвязь. Степень поддержания основного капитала руководством предприятия позволяет установить разрабатываемая нами методика проведения контроля величины средств, направляемых предприятием на техническое обслуживание и ремонты.

В основу методики положено сравнение фактической величины эксплуатационных затрат, понесенных предприятием на проведение технического обслуживания и ремонтов основных средств (ТОиР), с их минимально достаточным значением. В случае если фактические затраты на реновацию активной части основных средств оказываются ниже обоснованного минимально допустимого уровня, можно вести речь о недостаточном контроле руководства за поддержанием основного капитала.

При осуществлении контроля поддержания капитала предприятия возникает необходимость обоснования минимальной величины эксплуатационных затрат, требующихся для обеспечения нормального функционирования активной части основных средств с учетом срока их использования ($Z_{мин}$). На основании актуализации действующих ранее в СССР научно обоснованных норм отчислений на капитальный ремонт, нами предложена методика расчета показателей, позволяющая оценить уровень технического состояния основных средств действующего предприятия на основе данных, получаемых в системе счетов бухгалтерского учета.

К таким показателям относятся:

- коэффициент затрат на капитальный ремонт в расчете на 1 рубль начисленной амортизации на полное восстановление основных средств;
- коэффициент затрат на ТОиР в расчете на 1 рубль начисленной амортизации на полное восстановление основных средств;
- общий коэффициент затрат на все виды технического обслуживания и ремонтов в расчете на 1 рубль начисленной амортизации на полное восстановление основных средств ($I_{рем}$) [3, с. 363].

Минимальная величина эксплуатационных затрат ($Z_{мин}$) определяется по формуле (1):

$$Z_{мин} = A \cdot I_{рем} + P, \quad (1)$$

где $Z_{мин}$ – минимальное значение суммы затрат на техническое обслуживание и ремонты в денежных единицах; A – сумма начисленной предприятием за период амортизации на полное восстановление основных средств (в денежных единицах);

$I_{рем}$ – коэффициент затрат на все виды ремонтов и техническое обслуживание в расчете на 1 рубль начисленной амортизации на полное восстановление;
 P – сумма постоянных (неизбежных) затрат по обслуживанию основных средств.

Контроль поддержания основного капитала по предлагаемой нами методике проводится по следующим этапам:

- на *первом этапе* осуществляется анализ динамики отдельных показателей деятельности предприятия (прибыли (убытка), величины собственных оборотных средств, амортизационных отчислений, затрат на ТОиР и других). При этом делается вывод о наличии фактов долгосрочного отвлечения средств, предназначенных для реновации основного капитала, на финансирование текущей деятельности и степени их возврата в оборот предприятия. Принимается решение о целесообразности применения методики контроля поддержания капитала;

- на *втором этапе* изучается система организации технического обслуживания и ремонта основных средств на предприятии. Кроме того, анализируется эффективность осуществления внутреннего контроля в части осуществления эксплуатационно-ремонтных работ;

- *третий этап* предполагает определение величины постоянных затрат по техническому обслуживанию, которую предприятие неизбежно несет для обеспечения работоспособности основных средств (P), а также общей фактической суммы затрат на ТОиР ($Z_{факт}$) за изучаемый период. Источниками информации являются данные регистров бухгалтерского учета по счетам учета затрат на ТОиР, определяемым в соответствии с учетной политикой предприятия;

- *четвертый этап* состоит в проведении сравнения минимально достаточного значения ($Z_{мин}$) с фактической величиной осуществленных затрат ($Z_{факт}$). При этом используется формула (2):

$$\Delta Z = Z_{мин} - Z_{факт}. \quad (2)$$

В случае если минимально допустимая величина затрат на ТОиР превышает фактическое значение данного показателя ($\Delta Z > 0$), устанавливаются причины отклонений;

- на *пятом этапе* составляется отчет для заинтересованных пользователей с описанием итогов проведения контрольных процедур и выводами о степени поддержания и сохранности основного капитала предприятия за изученный период.

Предлагаемая методика может быть использована при осуществлении процедур внутрифирменного контроля, а также при проведении аудиторской проверки по вопросам поддержания капитала.

ЛИТЕРАТУРА

1. Принципы финансовой устойчивости предприятия / В.С. Кивачук // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики: монография / В.С. Кивачук [и др.]; под ред. В.С. Кивачука. – Брест: Изд-во БрГТУ, 2009.

2. Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности: утв. приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 окт. 2002 г. № 542 // ТОО «КАМАЛ-Консалтинг» [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.pavlodar.com/zakon/fictionbook.htm>. – Дата доступа: 20.01.2011.
3. Слапик, Ю.Н. Проблемы управления капиталом предприятия: учетные аспекты / Ю.Н. Слапик // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. навук. конф. / М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 362 – 364.

ОПЫТ ИЗУЧЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ «ВНУТРЕННИЙ АУДИТ» В ВУЗЕ

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»
г. Москва, Российская Федерация*

В современном учебном плане обучения специалистов с высшим экономическим образованием незаслуженно забыта такая учебная дисциплина, как «Внутренний аудит». Не вызывает сомнения то, что преподавать ее сложно, в силу следующих причин:

1) отсутствие утвержденных нормативных документов или общепринятых методик по организации внутреннего аудита. Такое положение не только с внутренним аудитом, к учебным дисциплинам с аналогичными проблемами можно отнести и управленческий учет, анализ финансово-хозяйственной деятельности и др.;

2) невозможность рассматривать вопросы организации внутреннего аудита «вообще», «в целом», а необходимость изучения на примерах его организации в конкретных организациях, группах взаимосвязанных организаций и протекающих в них бизнес-процессов;

3) ориентации на разработки зарубежных специалистов, и прежде всего исследования Института внутренних аудиторов США, которые размещаются на официальных сайтах этой организации только в конспективном виде.

Сущность дисциплины «Внутренний аудит» составляет теоретическое обоснование и практические навыки выявления и оценки рисков, которым подвергается организация (компания, предприятие). В данном контексте внутренний аудит пересекается и является логическим продолжением изучения риск-менеджмента.

В свете инновационного развития России для преодоления финансового кризиса специалисты в области внутреннего аудита должны и будут чрезвычайно востребованными у работодателей. В отличие от специалистов в области внешнего аудита, востребованных исключительно у работодателей – аудиторских организаций, специалисты в области внутреннего аудита будут востребова-

ны у работодателей в любых отраслях производства продукции (работ, услуг).

Внутренний аудит, согласно традиционному определению, – это организованная в экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

По мнению некоторых специалистов, развитие внутреннего аудита в стране сдерживает то, что расходы на него не могут быть признаны в целях налогообложения прибыли. Однако еще в 2005 году разъяснил, что расходы на проведение внутреннего аудита, в том числе содержание и выплату зарплаты службе внутреннего аудита (внутреннему аудитору), уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли и отражаются в налоговом учете на основании подпункта 17 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации. Судебная практика, утверждающая обратное, отсутствует.

Однако в настоящее время сфера применения становится гораздо шире, приобретает новый смысл и взаимодействие с другими экономическими дисциплинами. В современных экономических условиях хозяйствующие субъекты постоянно вынуждены разрешать проблемы, связанные с обеспечением своей конкурентоспособности.

Существенную роль в процессе формирования действенной организационно-экономической стратегии предприятия играют управленческий учет и экономический анализ. Применимость, целесообразность и эффективность инструментов, дающих базу для принятия стратегических и тактических управленческих решений, подтверждаются при проведении внутреннего аудита.

Задачи современного внутреннего аудита состоят не только в том, чтобы оценить систему внутреннего контроля в части достоверности информации и убедиться в соблюдении законодательства, а также в том, чтобы:

- проанализировать сохранность и эффективность использования активов;
- проверить эффективность использования собственных и заемных источников;
- оценить результативность деятельности компании в целом, а также ее отдельных филиалов и подразделений;
- проанализировать систему управления рисками, а также предполагаемые направления снижения рисков;
- установить соответствие системы корпоративного управления компании принципам корпоративного управления;
- убедиться в адекватности используемых информационных технологий насущным информационным потребностям.

Таким образом, внутренний аудит позволяет удостовериться в согласованности действующей системы управления и обоснования управленческих решений, с одной стороны, и имеющихся рыночных и законодательных требований – с другой.

МОНИТОРИНГ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

К.М. Трофимова

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

Для эффективного управления предприятием нужно иметь полное представление о его деятельности. Система отчетности обеспечивает эффективную обработку огромных массивов разнообразных сведений с целью представления их в обобщенном и сопоставимом виде, пригодном для анализа и принятия управленческих решений. Отчеты представляют собой мощное и гибкое средство отбора, обобщения и группировки данных.

Для осуществления действенного контроля предлагается следующая цепочка анализа (таблица):

- 1) идентификация проблемы компании;
- 2) определение, на какой стадии и в рамках выполнения какой функции управления возникает данная проблема;
- 3) идентификация инструмента или инструментов решения означенной проблемы – выбор соответствующей компоненты системы управленческого учета и отчетности;
- 4) формулирование цели организации системы управленческого учета и отчетности как внедрение одной выбранной компоненты или нескольких.

Анализ системы управленческой отчетности

Стадии управления	Функции управления	Компонента системы управленческого учета и отчетности
Принятие управленческого решения	Прогнозирование, планирование	- система бюджетирования; - экономико-математическая модель бизнеса, описывающая связь затраты – объем деятельности – прибыль; - система подготовки и обоснования управленческих решений
Реализация решения	Организация, координация и регулирование, активизация и стимулирование	- система учета ответственности; - система оперативной управленческой отчетности; - система оперативного мониторинга
Контроль	Учет, анализ	- система управленческой финансовой отчетности; - система контроля бюджетных и внебюджетных показателей; - система нормативного калькулирования

Регулярный мониторинг системы управленческой отчетности дает возможность на постоянной основе четко и быстро изменять систему управленческой отчетности под современные потребности пользователей. Мониторинг сис-

темы управленческой отчетности – это контроль степени соответствия управленческих отчетов потребностям их пользователей. При этом сами основные требования к системе такой отчетности остаются неизменными.

В рамках системы контроля управленческой отчетности не предусматривается оценка соответствия ведения управленческого учета методам, лежащим в основе его организации, т.е. оценка соответствия фактического учета заданным при его организации параметрам. Мониторингу подвергается только управленческая отчетность организации.

Мониторинг и совершенствование системы управленческой отчетности являются функциями менеджмента. Основные положения системы управления качеством – это совокупность свойств на основе динамичного подхода. Внедрение такой системы будет способствовать обеспечению высокого качества подготовки и представления бухгалтерами, экономистами управленческих отчетов для пользователей данных отчетов. При этом контроль и регулирование качества управленческой отчетности рассматривается как динамичный процесс, что соответствует требованиям российского и международных стандартов управления качеством. Расширить круг требований к организации и проведению контроля и регулированию системы управленческой отчетности позволяет серия стандартов систем качества. В основе контроля и регулирования управленческой отчетности лежит цикл PDCA, общий для всей системы контроля качества:

- планирование (PLAN). Включает определение целей и процессов для достижения результатов в соответствии с требованиями потребителей и политикой организации. Этот этап цикла означает установление методики подготовки и представления данной отчетности по отношению к управленческой отчетности;

- осуществление (DO) – внедрение процессов. Это процесс организации и ведения управленческого учета и подготовки управленческой отчетности в отношении управленческой отчетности;

- проверка (CHECK) – постоянный контроль процессов и продуктов в сравнении с политикой, целями и требованиями к ним и информирование о результатах контроля. На этом этапе должен осуществляться мониторинг управленческих отчетов;

- действие (ACT) – меры по постоянному улучшению показателей процессов. Это означает действия по совершенствованию состава, структуры и периодичности представления управленческих отчетов в соответствии с задачами и требованиями пользователей информации в отношении системы управленческой отчетности.

Назначение мониторинга управленческой отчетности принципиально не отличается от услуг контроля (услуг по контролю ведения учета и составления отчетности). Следовательно, процедуры подобного мониторинга аналогичны процедурам получения аудиторских доказательств (процедур проверки по существу), в целом же проверка системы управленческой отчетности аналогична аудиторской проверке по специальному аудиторскому заданию. Так, в соответствии с пунктом 19 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства», от 23.09.2002 № 696, к процедурам проверки относятся инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет и аналитические процедуры.

Мониторинг системы управленческой отчетности осуществляется сотрудниками ревизионного, аудиторского или иного отдела организации, имеющего полномочия контроля ее финансово-хозяйственной деятельности, а также сторонними аудиторскими организациями. Мониторинг управленческой отчетности эффективнее проводить силами сотрудников данного предприятия в связи с тем, что состав и структура управленческой отчетности в большей мере, чем состав и структура финансовой отчетности, зависят от особенностей конкретного предприятия. При этом обеспечивается их независимость от сотрудников, ведущих управленческий учет и составляющих управленческую отчетность.

В соответствии с назначением отчетов упор при проведении процедур контроля управленческой отчетности должен быть сделан на определение уровня ее полезности (плюс достоверность показателей отчетности) для принятия управленческих решений.

В конечном счете, мониторинг системы управленческой отчетности организации подразделяется на два вида:

- *мониторинг формальных характеристик* – контроль содержания, адресов и сроков представления отчетов на соответствие утвержденной системе управленческой отчетности организации;
- *мониторинг соответствия отчетности потребностям пользователей* – контроль отчетности на соответствие задачам управления.

Описание методик и сроков мониторинга может быть оформлено планом или графиком проверки. При подготовке данных планов могут быть использованы положения стандартов аудита в России. Последовательность, сроки и исполнители процедур мониторинга зависят от структуры и размера организации, а также навыков проверяющих.

Перечень и обязанности сотрудников организации, ответственных за осуществление мониторинга управленческой отчетности, устанавливаются должностной инструкцией или отдельным приказом руководителя предприятия.

Для контроля уровня профессиональной подготовки пользователей управленческой отчетности необходимо провести тестирование сотрудников. Если проверка покажет отсутствие необходимых знаний, то проблема пользования отчетами может быть решена повышением квалификации менеджеров (внутрифирменное обучение или направления сотрудников на специальные курсы), детализацией, изменением форм отчетности и пояснительных записок к ним.

Процедуры проводимого мониторинга, а также их результаты как свидетельства качества управленческой отчетности должны быть письменно зафиксированы. Требования стандарта аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» можно использовать к документам, которыми оформляются результаты мониторинга.

Рабочая документация по очередному контролю должна содержать все необходимые и достаточные для проведения следующих действий сведения:

- составления отчета по результатам проверки;
- подтверждения того, что проверка проведена в соответствии с утвержденным порядком;

- осуществления организацией контроля за ходом проверки;
- планирования проверки.

Рабочая документация должна содержать: записи о планировании проверки; записи о характере, времени проведения и объеме выполненных контрольных процедур; выводы, сделанные на основе полученных в ходе проверки сведений с указанием всех существенных вопросов.

Могут быть установлены следующие обязательные реквизиты: наименование документа; наименование организации; период, за который проводилась проверка; дата выполнения контрольных процедур или составления документа; содержание документа; личная подпись лица, составившего документ, и ее расшифровка; дата проверки документа; личная подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровка.

По результатам каждой очередной проверки и анализа системы управленческой отчетности составляется отчет о результатах проверки, к которому прилагается аналитическая записка, характеризующая промежуточные результаты контроля. Замечания пользователей управленческой отчетности об ее качестве заносятся в отчет о результатах проверки по соответствующим направлениям мониторинга. В целях повышения мобильности системы управленческой отчетности менеджеры должны иметь возможность представлять отчет пользователя о качестве управленческой отчетности не только в период проверки, а в любое время, когда соответствующий отчет теряет свою полезность или может быть сделан более полезным.

Отчет о результатах проверки системы управленческой отчетности и отчет о качестве управленческой отчетности представляются лицу, ответственному за организацию управленческого учета, а также руководителю организации. Изменения документов и данных утверждаются теми же службами, которые проводили первоначальный анализ и утверждали эту документацию. По решению ответственных лиц, оформленному организационно-распорядительным документом, все или некоторые рекомендации данных отчетов принимаются к исполнению. Формы управленческих отчетов и порядок их представления изменяются с учетом принятых рекомендаций. Модификации в системе управленческой отчетности утверждаются приказом или распоряжением руководителя организации.

Таким образом, мониторинг управленческой отчетности характеризуется следующими факторами: *распространением полномочий по совершенствованию отчетности на ее пользователей* непрерывностью контроля и модификации; *делегированием части управленческих функций сотрудникам*, несущим ответственность за подготовку и представление управленческой отчетности; снижением затрат на управление предприятием.

ЛИТЕРАТУРА

1. Галкина, Е. Организация мониторинга систем управленческой отчетности / Е. Галкина // Управленческий учет. – 2006. – № 4.
2. Волошин, Д. Совершенствование системы управленческого учета / Д. Волошин, А. Локтев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru>.
3. Зарубин, С. Неостратегия финансового менеджмента / С. Зарубин // &стратегии.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СТРАХОВЫХ КОМПАНИЯХ

Н.В. Тузова

*УО «Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины»,
г. Гомель, Республика Беларусь*

Страхование является достаточно специфической отраслью экономики. Но, как и любые другие коммерческие организации, страховые компании ориентированы на получение прибыли. Результативность работы страховых организаций важна не только на субъективном уровне функционирования каждой из них. С точки зрения инвестиционных возможностей страхование во всем мире является одним из ключевых сегментов финансового рынка (на долю страховых компаний приходится около 40 % внутренних инвестиций). Для белорусской экономики изыскание возможностей внутреннего инвестирования является одним из важнейших стимуляторов развития и роста.

Вместе с тем система формирования финансовых результатов страховой компании не лишена недостатков. В настоящее время на практике действует методика определения финансовых результатов страховщика, согласно которой полученные страховые премии по заключенным договорам страхования считаются прибылью страховой компании, хотя ответственность по этим договорам не закрыта и может выходить за рамки одного хозяйственного года. При разработке нормативных актов не достаточно учитывается специфика страховой деятельности. Временная протяженность договоров, неопределенность финансового результата до окончания действия договора страхования ведут к неадекватности квартальных, а порой и годовых бухгалтерских отчетов реальным результатам деятельности.

На практике складываются ситуации, когда страховые компании вынуждены показывать в официальной отчетности по результатам работы за год прибыль от страховой деятельности, неся в действительности убытки. Это обуславливает необходимость изменения всей системы бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности страховых компаний.

Бухгалтерский учет финансовых результатов страховых компаний имеет отличительные особенности от традиционного порядка учета. В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета для учета страховой деятельности к общему плану счетов добавляется четыре специфических счета учета основной деятельности страховых организаций: 22 «Страховые выплаты», 77 «Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию», 93 «Страховые взносы (премии)», 95 «Страховые резервы» [1].

В рамках счетов 22, 77 и 93 предусмотрены различные субсчета для отражения процесса прямого страхования, сострахования и перестрахования. На счете 95 субсчета открываются по видам страховых резервов, долям перестраховщиков в страховых резервах и по результатам их изменения.

Кроме этого, для обобщения информации о расходах страховой организации, связанных с заключением договоров страхования, сострахования и перестрахования, прочих расходах, связанных с осуществлением страховых операций, а также по управлению страховой организацией применяется счет 26 «Общепроизводственные расходы». Таким образом, все расходы страховые компании аккумулируют на счете 26, а счет 20 «Основное производство» вообще не используется.

Существенной особенностью учета в страховых компаниях является прямая корреспонденция счетов 22, 26, 93, 95 и 96 (в части фонда предупредительных мероприятий) со счетом 99 «Прибыли и убытки». То есть при определении финансового результата от основной деятельности счет 90 «Реализация» не задействуется и соответственно результаты от основной деятельности как таковые не определяются, а учитываются только при формировании общего финансового результата. В течение отчетного периода нарастающим итогом по кредиту счета 99 находят отражение все полученные доходы страховой организации, а по дебету – все понесенные расходы. Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов позволяет определить конечный финансовый результат деятельности страховщика.

Таким образом, в синтетическом учете по счетам основной деятельности формируется свернутая информация, которая без привлечения сведений аналитического учета не дает представления о разнородных по содержанию операциях, отражаемых на отдельных субсчетах в рамках одного счета.

В целях определения результативности основной (страховой) деятельности мы предлагаем введение промежуточного счета «Доходы и расходы от страховой деятельности». Реализационный финансовый результат определяется в виде разницы между полученными страховыми взносами, выплаченными страховыми возмещениями и расходами на ведение дела с учетом изменения страховых резервов. При определении реализационного финансового результата принимаются во внимание доходы и расходы по операциям перестрахования и сострахования. По окончании отчетного периода определенный таким образом реализационный финансовый результат относится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Необходимость введения промежуточного результативного счета «Доходы и расходы от страховой деятельности» объясняется тем, что страховая организация может считаться успешно функционирующей даже в том случае, если по отдельным видам страхования будет допущен отрицательный финансовый результат при условии компенсации его прибылью от инвестиционной деятельности. Некоторые ученые говорят о том, что страховая компания не должна получать прибыль собственно от страховых операций, поскольку этим нарушается принцип «финансовой эквивалентности». Однако, по нашему мнению, при всей специфичности, страховая организация – это, в первую очередь, коммерческая организация, созданная с целью получения прибыли от основной деятельности и

информация о результативности этой деятельности имеет важное значение как для собственников, так и для целей управления страховой организацией.

К счету «Доходы и расходы от страховой деятельности» представляется необходимым ведение субсчетов в разрезе конкретных видов страхования. В этом случае у администрации будет в наличии вся необходимая информация для определения рентабельности отдельных видов страхования. С этой целью аналитический учет финансовых результатов должен быть организован в разрезе конкретных видов страхования. На практике это зачастую затруднено отсутствием необходимых данных в регистрах учета. Трудности вызывает распределение расходов на ведение дела между видами страхования. Оптимальным решением поставленной задачи, по мнению автора, является распределение косвенных расходов между видами страховых услуг пропорционально доли полученных страховых взносов по отдельным видам страхования путем закрытия по окончании отчетного периода счета 26 на счет 20 с аналитической разбивкой по видам страхования. Это позволит сформировать на счете 20 себестоимость конкретных видов страховых услуг.

Особое внимание привлекает вопрос методики учета страховых премий. Изучение действующего порядка учета позволяет говорить о несоблюдении принципа отнесения доходов и расходов к отчетным периодам. Одним из вариантов решения этой проблемы по нашему мнению является отражение полученных страховых взносов на счете 98 «Доходы будущих периодов» с последующим отнесением сумм заработанной премии на финансовый результат. Доходы, полученные в счет будущего периода, предлагается учитывать по мере поступления страховых взносов по кредиту счета 98 в корреспонденции со счетом 77. В дальнейшем эти суммы на основании специальных расчетов ежемесячно списываются на счет «Доходы и расходы от страховой деятельности» пропорционально истекшему сроку страхования. Таким образом, будет восстановлен нарушаемый принцип отнесения доходов и расходов к отчетным периодам.

Исследование вопросов бухгалтерского учета формирования финансовых результатов деятельности страховых компаний выявило ряд проблем как методологического, так и практического характера.

Предложенные направления совершенствования учета способствуют формированию более качественной, достоверной и объективной системы информации, используемой для эффективного управления страховой компанией с целью повышения результативности ее деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г. № 89: с изм. и доп. от 11.12.2008 № 187.

ПРОБЛЕМЫ РЕОРГАНИЗАЦИИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В ФОРМЕ ВЫДЕЛЕНИЯ

Н.А. Ходикова, канд. экон. наук, доцент

УО «Полоцкий государственный университет», г. Полоцк, Республика Беларусь

Согласно части первой статьи 53 Гражданского кодекса Республика Беларусь (далее – ГК) реорганизация юридического лица может быть осуществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования. При этом согласно части четвертой статьи 53 ГК юридическое лицо считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица.

Статья 54 ГК определяет, что **при выделении** из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них в соответствии с разделительным балансом переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица.

Для целей бухгалтерского учета факт проведения реорганизации юридического лица должен быть подтвержден документально. К документам, без наличия которых нельзя приступать к формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации, относятся:

- учредительные документы вновь образованных организаций;
- свидетельства об их государственной регистрации;
- решение о реорганизации (договор о слиянии или присоединении);
- передаточный акт и разделительный баланс.

В передаточном акте и разделительном балансе согласно статье 55 ГК устанавливается порядок правопреемства по всем обязательствам реорганизованного юридического лица, в том числе по обязательствам, оспариваемым сторонами. Типовые формы передаточного акта и разделительного баланса законодательно не утверждены, поэтому данные документы могут быть составлены в произвольной форме.

Разделительный баланс должен содержать общую информацию о реорганизации общества (полное наименование реорганизуемого юридического лица и его правопреемников, организационно-правовая форма, дата и форма реорганизации, правопреемство). В самом балансе должны быть отражены активы, обязательства и собственный капитал реорганизуемого предприятия, а также распределение балансовых статей между балансами правопреемников. Разделительный баланс формируется на основе данных инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемого предприятия. Заметим, что в ГК говорится о передаточном акте и разделительном балансе, следовательно, можно сделать вывод о необходимости составлять два этих документа.

Рассмотрим, обязательно ли при реорганизации в форме выделения передаваемые активы и обязательства должны балансировать между собой (актив = пассив) или же при передаче активов и обязательств, сумма передаваемых активов мо-

жет не соответствовать сумме переданных обязательств, и тогда итоги актива и пассива передаваемого баланса будут разными.

Следует сказать, что в основе реорганизации в форме выделения могут лежать в первую очередь технологические процессы или распределяемые виды деятельности, вклады учредителей и решения собственников. Все вышеперечисленные факторы и принятые по ним решения о проведения реорганизации могут быть таковыми, что одним выделяемым организациям будет предназначено больше активов, но меньше обязательств, другим наоборот. То есть возможность составления передаточного баланса, в котором активы и пассивы не равны, существует.

Бухгалтерский учет основан на составлении двойной записи, и обязательном равенстве актива и пассива баланса. Следовательно, для достижения равенства актива и пассива балансов всех организаций, образованных в результате реорганизации (выделения), необходимо разработать механизм, обеспечивающий достижение равенства при распределении активов и обязательств по всем обществам. Для «выравнивания» значений актива и пассива баланса можно произвести распределение собственного капитала таким образом, чтобы сохранить балансовое равенство по всем выделяемым обществам. В качестве резерва можно использовать нераспределенную прибыль прошлых лет и непокрытый убыток прошлых лет.

В ходе проведения реорганизации организация, из которой выделяется другое предприятие, продолжает работать. У этой организации числятся остатки по счетам на начало отчетного года. Передача активов и обязательств при проведении реорганизации, произошедшей в течение отчетного года, не отраженная в бухгалтерском учете, для этой организации просто невозможна. Поэтому возникает второй вопрос: возможно ли составить корреспонденцию счетов при проведении операций по реорганизации в форме выделения у передающей организации.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности» организация непрерывно ведет бухгалтерский учет с момента ее создания до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь. В то же время все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета.

При реорганизации в форме выделения у реорганизуемой организации в составе активов и пассивов меняется только объем имущества и обязательств. Текущий отчетный год для нее не прерывается, счет учета прибылей и убытков она не закрывает и заключительную бухгалтерскую отчетность не формирует.

Попробуем составить корреспонденцию счетов по реорганизации в форме выделения у реорганизуемой организации. Рассмотрев такие счета бухгалтерского учета, как 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 58 «Финансовые вложения», 91 «Операционные доходы и расходы», наиболее приемлемым будет использование счета 91 «Операционные доходы и расходы». Счет 91 «Операционные доходы и расходы» предназначен для обобщения информации об операционных доходах и расходах отчетного периода, а именно о доходах и расходах, связанных с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием и др.) принадлежащих организации основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, валютных ценностей, ценных бумаг и иных активов, в том

числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь, а также для определения финансовых результатов от их выбытия.

Тогда на счетах бухгалтерского учета у передающей стороны, не зависимо от равенства между передаваемыми активами и обязательствами, при передаче активов и обязательств, будет иметь место следующая корреспонденция счетов, отраженная в таблице.

Корреспонденция счетов по передаче активов и пассивов у передающей организации при проведении реорганизации в форме выделения

Содержание операции	Дебет	Кредит
Передача активов вновь созданной организации	91	01, 10, 18, 41, 60 и др.
Передача обязательств вновь созданной организации	60, 76, 84, 68, 76	91
Результат от реорганизации убыток	84	91
Результат от реорганизации прибыль	91	84
Возврат вклада из уставного фонда	80	75

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь Верховного Совета Респ. Беларусь от 18.10.1994 № 3321-ХІІ.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-З.
3. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.

ПРИЗНАНИЕ ТОРГОВОЙ МАРКИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

О.В. Чумак, канд. экон. наук, доцент

*Харьковский институт финансов Украинского государственного
университета финансов и международной торговли,
г. Харьков, Украина*

Для эффективного управления нематериальными активами необходимо четко определить сам объект управления, поскольку немало недоразумений вносятся не всегда адекватные применения терминов, употреблять которые стоит в соответствии с присущей экономической сутью. Отмеченное, прежде всего, актуализирует уточнение сущности активов, которые не имеют материальной формы. Нематериальные активы весьма неоднородны по своему составу, характеру использования, степени влияния на результаты хозяйственной деятельности, поэтому иногда сомнительна возможность отнесения того или иного объекта к определенной классификационной группе.

Согласно национальному стандарту учета 8 «Нематериальные активы» под нематериальным активом понимается немонетарный актив, который не имеет материальной формы и может быть идентифицирован. Несмотря на то, что критерий идентификации является определяющим, его суть в национальных стандартах не сформулирована. Согласно МСБУ 38 идентификация актива заключается в возможности его продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена отдельно или вместе с соответствующим контрактом, активом или обязательством, то есть он может быть предметом гражданских отношений. Кроме этого, объект должен отвечать также основным критериям признания актива как такового (критериям принятия объекта к учету и отражению его в финансовой отчетности): существует вероятность того, что в будущем от использования актива предприятие извлечет экономические выгоды, связанные с его использованием, а также стоимость актива может быть достоверно определена.

В российском ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» в их качестве выделяют лишь исключительные права на объекты интеллектуальной собственности. Это свидетельствует о более широком спектре прав, которые входят в состав нематериальных активов в соответствии с украинскими и международными стандартами учета. Исключительное право предусматривает наличие у его обладателя комплекса прав на объект интеллектуальной собственности. Владелец этих прав без любых ограничений со стороны третьих лиц может пользоваться и распоряжаться объектом по своему усмотрению (создавать, копировать, распространять, отчуждать, предоставлять во временное пользование третьим лицам).

Существует в отечественном бизнесе ряд нематериальных активов, которые, имея место на предприятии, не признаны объектами учета, либо признаны методологически не верно, к которым относятся и торговые марки. Торговая марка является объектом интеллектуальной собственности. В Украине право на торговую марку регулируется статьями 492 – 500 Гражданского кодекса Украины. Торговой маркой может быть любое обозначение или любая комбинация обозначений, которые используются для выделения товаров, которые производятся одним лицом, от товаров, которые производятся другими лицами.

Приобретение права интеллектуальной собственности на торговую марку удостоверяется свидетельством, которое является охранительным документом. Объем правовой охраны торговой марки определяется приведенным в свидетельстве ее изображением и перечнем товаров и услуг. Права, которые для субъектов представляют имущественный интерес, являются имущественными и являются объектом бухгалтерского учета. По аналогии с МСБУ 38 торговые марки, созданные предприятием, к нематериальным активам не принадлежат.

Актуальность признания торговых марок связана, прежде всего, с необходимостью формирования в системе учета информации о расходах на торговую марку с целью ее оценки в процессе коммерциализации или при соглашениях по приобретению (объединению) предприятий. Как нематериальный актив следует учитывать те из них, которые зарегистрированы самим предприятием или приобретены на условиях договора о передаче исключительных имущественных

прав. С одной стороны, согласно Стандарту 8 торговая марка является нематериальным активом. Но с другой стороны, согласно пункту 9 Стандарта 8 расходы на создание торговых марок (товарных знаков) не признаются активом, а подлежат отражению в составе расходов отчетного периода, в котором они были осуществлены. Если же идет речь о приобретении права на торговую марку по договору о передаче исключительных имущественных прав, то такие расходы следует считать нематериальным активом.

Объяснением этого является утверждение, что торговые марки, которые создаются предприятием для собственного использования, являются неотделимыми от такого предприятия. То есть они могут иметь существенную ценность для предприятия, но выгоды приносят лишь с другими активами предприятия. Пунктом 51 МСБУ 38 отмечено, что внутригенерирующие торговые марки, заглавия, названия изданий, перечни клиентов и другие подобные по своей сути объекты не следует признавать как нематериальные активы. Это объясняется тем, что подобные суммы нельзя отделить от расходов на развитие всего предприятия.

В соответствии со статьей 424 Гражданского кодекса Украины, имущественные права интеллектуальной собственности могут быть взносом в уставный капитал юридического лица, предметом договора, залога, а также использоваться в других гражданских отношениях. Следовательно, торговая марка может быть отчуждена от предприятия-владельца полностью или частично, что предопределяет беспрекословную возможность участия ее в хозяйственном обороте.

В частности, по договору коммерческой концессии кроме права на использование торговой марки, передается техническая и коммерческая документация необходимая для осуществления прав, осуществляется техническое и консультационное содействие в обучении персонала, контролируется качество товаров, то есть пользователь получает комплекс прав. Таким образом, вести речь о получении в пользование торговой марки по лицензионному договору (договору концессии) как о нематериальном активе можно при условии соответствия полученных прав все признакам актива.

В большинстве случаев возможность контролировать актив предусматривает наличие юридических прав на его использование. Наличие свидетельства на знак для товаров и услуг, которые по существу являются материальным носителем права на торговую марку, служит одним из критериев признания торговой марки в учете. Следовательно, с точки зрения гражданского права торговые марки как созданные самостоятельно, так и приобретенные при наличии свидетельства на них являются объектами интеллектуальной собственности соответствующего субъекта. Приобретение права пользования торговой маркой может происходить по договору коммерческой концессии (глава 76 ГК Украины), в котором в отличие от лицензионного договора лицензионные обязательства являются лишь одним из элементов предмета договора.

Таким образом, принимая во внимание вышеизложенное относительно признания в учете торговой марки, бухгалтеру следует учитывать две определяющие составляющие: экономическую (соответствие критериями признания) и

правовую. При этом прежде всего необходимо соблюдать нормативные нормы регулирующие данное признание, а также учитывать зарубежный опыт.

ЛИТЕРАТУРА

1. Брукинг, Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг; пер. с англ. под. ред. Л.Н. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.
2. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування / за ред. В.М. Жука, Ю.С. Рудченко. – Київ: Юр-Агро-Веста, 2008. – 250 с.
3. Плотникова, Л.А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития / Л.А. Плотникова, А.Э. Кастин // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 30 – 38.
4. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2003 – 2008.

К ВОПРОСУ ПРО РАЗВИТИЕ ОТЕЧЕСТВЕННОГО НАПРАВЛЕНИЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

А.В. Шайкан, д-р экон. наук, доцент

*Криворожский экономический институт ГВУЗ «Киевский национальный
экономический университет им. Вадима Гетьмана»,
г. Кривой Рог, Украина*

Принято считать, что управленческий учет (управленческая составляющая бухгалтерского учета) является результатом эволюционирования «западной» учетной мысли. Однако исследования истории развития отечественного учета (в странах постсоветского пространства) открывает еще одну ветвь развития управленческого направления в бухгалтерском учете.

В 20 – 30-е годы XX века в связи с увеличением в экономике промышленных стран части большого, в основном, машиностроительного производства, перед наукой и практикой встал вопрос о необходимости выработки более рациональных методов формирования учетной информации о расходах. Постепенно возник вопрос об экономии ресурсов, а вследствие этого и о нормировании производственных процессов. С этого момента можно говорить о возникновении управленческого учета как одной из составляющих учета бухгалтерского.

В это время метод фактической себестоимости начал поддаваться критике со стороны ученых-экономистов. Первые высказывания, которые касаются необходимости формирования самостоятельной информационной системы о расходах производства и о том, какой ей быть, появились еще в начале XX столетия в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы» [1, с. 1]. В конце 1918 года в США появляется ряд статей Д.Ч. Гаррисона на тему «Учет себестоимости в помощь производству».

Можно сказать, что Эмерсон и Гаррисон заложили основу отрасли учета, названную в дальнейшем «управленческий учет». Именно им принадлежит соз-

дание основ системы «стандарт-кост» (Standart Cost), которая в широком смысле понимает под собой себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются).

Приблизительно до 30-х годов прошлого столетия книги этих ученых-экономистов были переведены и в СССР. Советский (опыт СССР) опыт производственного учета с разработкой норм и нормативов связан с именем профессора М.Х. Жебрака. В 1934 году под его руководством было проведено исследование возможностей практического применения системы «стандарт-кост» путем обобщения практики учета на передовых предприятиях разных отраслей машиностроения с одновременным изучением американского опыта применения этой системы. Национальные особенности СССР и централизованной экономики несколько различили эти два метода. В Советском Союзе система «стандарт-кост» была представлена в виде нормативного учета расходов, который обеспечивал текущее выявление отклонений от установленных норм [1, с. 2].

В послевоенное время, в сложившихся условиях, для реабилитации экономических механизмов была необходима государственная регуляция промышленности и усиление экономических методов влияния на производство. Основным принципом централизованно-планового ведения хозяйства на то время был принцип демократического централизма, сочетания централизованного руководства предприятиями на основе единственного Госплана.

В 1955 – 1956 годах была утверждена большая часть нормативных документов, положений и отраслевых инструкций по планированию и учету себестоимости промышленной продукции для улучшения учета расходов на производство. В соответствии с «Основными положениями по планированию, учету и калькуляции себестоимости промышленной продукции» от 1955 года, все промышленные предприятия были обязаны при каких-либо используемых методах учета производственных расходов и калькуляции себестоимости организовать оперативный учет использования материалов и заработной платы. Этот этап охватывает 60 – 70-е годы прошлого века и характеризуется тем, что, невзирая на разработку достаточной нормативной базы, по итогам пятилетки было выявлено, что калькуляционное дело на многих предприятиях поставлено неудовлетворительно, технический контроль за использованием средств производства и рабочей силы недостаточно налажен. В этот период был издан и утвержден еще ряд нормативных документов для установления отраслевого принципа в управлении промышленностью и улучшение учета расходов на производство. К ним принадлежали:

- «Основные положения по нормативному методу учета расходов на производство и калькуляции продукции» от 4 февраля 1968 г.;

- «О внедрении нормативного метода учета и калькуляции себестоимости продукции на промышленных предприятиях» от 20 июля 1970 г., Инструкция по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки от 1964 года, утвержденная Министерством финансов СССР, Центральным статистическим управлением и Госпланом СССР [2, с. 4].

В период перестройки о производственном учете расходов и калькуляции себестоимости продукции было забыто. Во время реформ, с отказом от централизованной системы нормирования и планирования в интересах рыночной экономики, необоснованно стало унижаться значение планирования и, как следствие – техпромфинплана предприятий.

В современных условиях для управления расходами необходима экономическая и финансовая информация, которая отвечала бы требованиям руководства предприятия и была пригодная для оперативного управления и анализа. Отечественные руководители, а также бухгалтера-практики и экономисты заново открывают для себя производственный учет расходов и самостоятельно разрабатывают систему норм и нормативов с целью экономии ресурсов и усиления контроля за производственными процессами. Этим самым «латаются дырки» в «западном» управленческом учете, который был взят на вооружение отечественными предприятиями для решения вопросов управления. Параллельно с этим, исследуется и изучается практика зарубежных специалистов, которые уже сталкивались с такой проблемой, разрабатываются и предлагаются собственные пути решения поставленных вопросов [3; 4].

Необходимо прибавить, что сегодня существует мысль, в соответствии с которой управленческий учет, как таковой, является не видом (направлением) бухгалтерского учета, а управлением расходами. С этим можно согласиться, если рассматривать традиционный круг вопросов управленческого учета. В том же случае, когда речь идет о современном состоянии управленческой составляющей бухгалтерского учета (особенно в условиях стратегического управления), уместно говорить не про управление расходами, а про инструментарий управления предприятием в структуре системы бухгалтерского учета. Ведь здесь рассматривается не только управление расходами, но и учет и управление качественными (финансовыми и нефинансовыми) параметрами эффективности управления предприятием. В этом вопросе отечественная учетная мысль координально отличается от взглядов зарубежных («западных») современных ученых занимающихся проблемами учета и управления. Это лишний раз подтверждает существование собственного, отличного от зарубежного, направления развития как бухгалтерского учета в целом, так и управленческого направления в учете в отдельности.

Таким образом, подводя итог всему вышесказанному, можно сделать вывод о том, что управленческий учет в странах постсоветского пространства имеет свою историю (отличную от истории управленческого учета на «западе») и продолжает свое эволюционирование параллельно с развитием экономики, и в соответствии с новыми условиями ведения хозяйства.

ЛИТЕРАТУРА

1. Власова, Н.С. Современный уровень и перспективы развития управленческого учета / Н.С. Власова // Научный электронный журнал КубГАУ. – 2006. – № 03(19) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ej.kubagro.ru/2006/03/02/p02.asp>.

2. Ширяева, Т. Когда-то в Америке, или зарождение управленческого учета / Т. Ширяева [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.subscribe.ru/archive/tax.procont/200612/19153213.html>.
3. Шайкан, А.В. Управленческий учет на предприятии: проблемы и решения / А.В. Шайкан // Сб. науч. трудов; [отв. ред. В.Е. Новицкий]. – Київ: Институт мировой экономики и международных отношений НАН Украины. – 2006. – № 51. – С. 44 – 51.
4. Шайкан, А.В. Управление предприятием и стратегический управленческий учет / А.В. Шайкан // Инновационно-инвестиционная модель развития национальной экономики: материалы II междунар. науч.-практ. конф., Донецк, 26 февр. 2008 г. / Нац. акад. наук Украины, Донец. нац. ун-т экономики и торговли им. М. Туган-Барановского, Ин-т экономики пром-сти; ред. кол.: О.О. Шубин [и др.]. – Донецк: ДонУЕТ им. М. Туган-Барановского, 2008. – С. 203 – 204.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

С.Л. Шатров, канд. экон. наук

*УО «Белорусский государственный университет транспорта»,
г. Гомель, Республика Беларусь*

Постановка управленческого учета – сложная задача и часто происходит в рамках реорганизации всей компании, реинжиниринга бизнес-процессов. Релевантность информации системы управленческого учета будет зависеть от многих факторов: были ли учтены цели организации и стратегии их достижения при разработке системы управленческого учета; правильно ли выбраны центры ответственности; соответствует ли технология бизнес-процессов задачам организации и планируемой системе управленческого учета; как налажены горизонтальные связи и распределена система ответственности по сбору информации и составлению бюджетов; существует ли система мотивации структурных подразделений.

Существующая система бухгалтерского учета железной дороги, как одной из крупнейших государственных организаций, включает отдельные элементы управленческого учета, однако, отсутствует системность, структура, функции и цели научно не обоснованы и четко не определены.

В международной практике существуют четыре варианта организации управленческого учета в системе бухгалтерского учета.

При первых двух вариантах управленческий и финансовый учет ведутся раздельно. Учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ведется в финансовой бухгалтерии; учет затрат в разрезе статей калькуляции и доходов по видам оказываемых услуг – в управленческой. Для этой цели в организациях используются три класса счетов: счета финансового учета, счета управленческого учета, счета забалансового учета. При этом учет затрат и доходов как в финансовом, так и в управленческом учете ведется методом «затраты – выпуск» и требует применения специальных счетов для отраже-

ния затрат в пределах установленных норм (стандартов) и по отклонениям от них. При третьем варианте учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ведется в финансовой бухгалтерии. Управленческий учет объединяется с оперативным учетом и ведется без использования системы бухгалтерских счетов.

В нашем понимании сущности управленческого учета ни один из представленных вариантов не может быть использован при формировании системы управленческого учета на железнодорожном транспорте. Первый вариант основывается на разделении счетов на финансовые и управленческие, что в целях осуществления взаимосвязи между видами учета требует использования специальных связующих счетов и излишне усложняют учет. При втором и третьем вариантах управленческий учет по отношению к финансовому становится полностью автономным, а взаимосвязь между ними осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы счетов бухгалтерского учета, что противоречит теоретическим основам ведения учета, требует выделения двух бухгалтерий (финансовой и управленческой) и ведет к росту постоянных затрат.

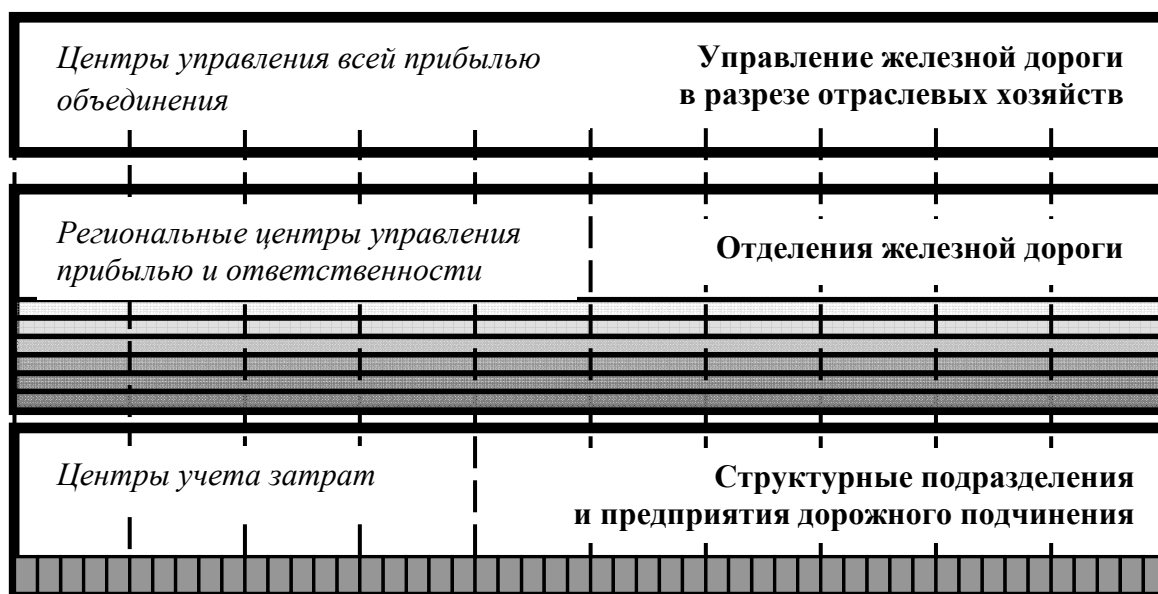
Актуальным для системы железнодорожного транспорта видится четвертый вариант, когда управленческий и финансовый учет ведутся в общей бухгалтерии с использованием единого плана счетов. Этот вариант основан на полной интеграции учета затрат и доходов в объединенную бухгалтерию с отражением операций управленческого учета в общей системе записей синтетического бухгалтерского учета без выделения отдельной корреспонденции счетов. Операции управленческого учета отражаются на соответствующих счетах (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), которые относятся к счетам управленческого учета. Отметим, что на железнодорожном транспорте в силу сложившихся организационных особенностей, особое значение для системы управленческого учета приобретает счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с соответствующей структуризацией субсчетов и аналитического учета, учетные записи на котором о затратах свидетельствуют о передаче информации от нижестоящих звеньев к вышестоящему уровню управления, а в реверсном движении будут отражаться доходы, причитающиеся подразделениям за выполненную работу. Соответственно, отсутствует необходимость в счетах учета финансовых результатов в структурных подразделениях, отделениях железной дороги. Эти счета рекомендуется использовать только на уровне Управления железной дороги для обобщения информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности железной дороги в целом.

Построение эффективной системы финансовых взаимоотношений на железнодорожном транспорте, базирующихся на информационных потоках о доходах и расходах структурных подразделений, подразумевает необходимость в научном обосновании системы управленческого учета с четким разграничением центров ответственности, затрат, прибыли.

В отечественной литературе и научных публикациях последних лет определено, что управленческий учет – это учет затрат, а система управленческого учета сводится к системе учета затрат и распределения их по центрам финансо-

вой ответственности, центрам затрат, видам выпускаемой продукции. Отметим, что роль управления затратами велика: только изменив систему учета затрат на предприятии, можно существенно повлиять на прибыль. Однако главной целью управленческого учета является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей, и по этой причине система управленческого учета должна включать в себя и систему сбора информации по конкурентам, покупателям, качеству продукции, и информацию об эффективности организационной структуры, методов стимулирования и т.д. Система управленческого учета должна охватывать все службы предприятия и весь спектр данных о его деятельности.

Таким образом управленческий учет в системе железнодорожного транспорта можно определить как интегрированную систему учета затрат и доходов, основной целью которой является представление информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений. В качестве структурных элементов системы управленческого учета выступают: места возникновения затрат, центры ответственности, центры прибыли и т.д. Организационно-технологические особенности железной дороги обуславливают особый подход к выделению центров в системе железнодорожного транспорта (рисунок).



Система управления по центрам в структуре железной дороги

Центры возникновения и учета затрат – это структурные подразделения и предприятия дорожного подчинения, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами, организации внутреннего хозяйственного расчета.

Центры ответственности – отделения железной дороги как структурные подразделения дороги в целом и в разрезе отраслевых хозяйств.

Центры прибыли – управление железной дороги в целом и в разрезе отраслевых хозяйств, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (что возможно только при условии создания системы учета, позволяющей выделить доходы конкретного отраслевого хозяйства железной дороги и соотнести их с затратами). В качестве центров прибыли могли бы выступать отделения железной дороги, однако это требует трансформации всего механизма финансирования, базирующегося на организационных преобразованиях структуры, что не представляется возможным реализовать в практику хозяйствования из-за наличия единого технологического процесса, обусловленного спецификой деятельности железнодорожного транспорта.

Отметим, что в нормативных документах по бухгалтерскому учету, официальных источниках определение и методика организации и ведения управленческого учета отсутствует. Это связано с тем, что организация управленческого учета – внутреннее дело каждого хозяйствующего субъекта, государство не может обязать вести управленческий учет или установить правила его ведения. Поэтому научное обоснование современных подходов к формированию системы управленческого учета на железнодорожном транспорте позволит организовать ее так, чтобы обеспечить все уровни пользователей своевременной и достоверной информацией о хозяйственно-финансовой деятельности организаций, которая является надежной базой для проведения внутреннего контроля, экономического анализа, оценки достигнутых результатов деятельности, принятия эффективных управленческих решений с контролем обратной связи, позволяющей обеспечить экономическую безопасность функционирования железной дороги.

СОВРЕМЕННАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ КОНЦЕПЦИИ МНОГООБРАЗИЯ БАЛАНСОВ

Е.Н. Шибeko, *канд. экон. наук, доцент*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь*

Разработка бухгалтерских балансов организации как в Республике Беларусь, так и в большинстве других стран, регламентируется нормативными документами соответствующих органов государственной власти. Это обусловило их ориентацию на информационные потребности внешних пользователей, в первую очередь финансовых органов и банков, для которых первоочередное значение имеет не динамика источников собственного капитала, а статика активов и обязательств на конец отчетного периода. Это, так называемые, первичные балансы. Однако информационные потребности внутреннего менеджмента такая отчетность удовлетворить не может, поскольку показатели не всегда отражают фактическое финансовое состояние организации.

Для внутренних пользователей необходимы новые подходы к формированию финансовой отчетности и бухгалтерского баланса, в частности. Для управ-

ления финансами организации важнейшее значение имеют вторичные, или, как их еще называют, производные балансы. Они составляются для решения определенных задач финансового менеджмента организации путем трансформации показателей первичных балансов.

Возникает необходимость разработки двух вариантов бухгалтерской отчетности. Первый, как результат официальной бухгалтерии, составленный по утвержденным государственными органами власти правилам, предназначен для внешних пользователей. Второй, разработанный исходя из профессиональной точки зрения бухгалтера, предназначен для принятия руководством решений – для внутреннего использования. Такая отчетность является коммерческой тайной. При её составлении преимущество отдается не нормативным документам, которые устанавливают правила составления отчетности, а интересам собственников и администрации.

Необходимо отметить, что действующее законодательство не запрещает в дополнение к официальной финансовой, статистической и налоговой отчетности составлять управленческую отчетность. Приказом руководителя организации могут быть утверждены формы отчетности для внутреннего использования служащими организации, которые осуществляют текущий мониторинг имущественного состояния организации для принятия таких решений, которые соответствуют реальным финансовым возможностям. Поэтому балансовая политика организации должна составляться на основе двух составляющих, первая из которых предназначена для определения подходов к составлению балансов, которые подаются внешним пользователям. Цель второй составляющей балансовой политики – составить более детальный вариант бухгалтерского баланса с полным обеспечением принципов осмотрительности и приоритета содержания над формой.

Такой подход к подаче финансовой отчетности в Республике Беларусь в полной мере еще не сформировался, но мысль о необходимости разработки внешнего и внутреннего аспектов балансовой политики, несмотря на некоторое сопротивление со стороны бухгалтеров-практиков, становится все более популярной среди руководителей организаций. С точки зрения развития балансоведения это означает необходимость актуализации концепции разнообразия балансов, основы которой были разработаны Ж. Савари.

В примерном аспекте предложение об использовании для управления финансами организации нескольких балансов, составленных на основе разных теоретических концепций и методологических подходах, должно реализоваться путем составления нескольких управленческих форматов бухгалтерского баланса исходя из информационных потребностей пользователей. Современный бухгалтерский баланс, формат которого утвержден Министерством финансов Республики Беларусь, как и бухгалтерские балансы организаций других стран, основывается на эклектичном использовании двух теоретических подходов, которые в балансоведении получили названия статичной и динамичной трактовки баланса. В статичном варианте бухгалтерского баланса актив представляет собой имущество организации, а его главной целью является соблюдение интересов кредиторов. Что касается динамичной трактовки баланса, то анализируя два подхода к

пониманию его возможностей, Я.В. Соколов дал следующее определение этого варианта: «Динамичный баланс является методом счетоведения, который позволяет в денежной оценке и на определенный момент времени отразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие, и его финансовый результат» [1, с. 424]

Долгое время статика и динамика баланса использовались учеными в теоретических исследованиях и мало интересовали практиков бухгалтерского учета. По мнению некоторых теоретиков бухгалтерского учета, формат современного баланса, используемый в Республике Беларусь и других странах, сложился в результате смешивания динамичного и статичного его вариантов. Безусловно, некоторые элементы динамичного баланса в виде оценки оборотных активов по себестоимости, отражении расходов и доходов будущих периодов в современном балансе имеют место, однако в целом он статичный, поскольку предназначен, прежде всего, для финансовых органов, кредиторов и аудиторов. Но по мере того как управленческий аппарат субъектов хозяйствования осознает необходимость разработки кроме официального бухгалтерского баланса для внешних пользователей управленческого баланса для внутреннего менеджмента, статичный и динамичный подходы к отражению имущества и капитала в балансе получают практический аспект. Один из таких форматов баланса можно построить на основе капитальной теории двух разновидностей счетов, согласно которой актив бухгалтерского баланса раскрывает статику капитала организации, а пассив его динамику.

Современная отечественная наука о бухгалтерском учете теорию двух рядов счетов трактует как методологический путь, который основан на делении всех счетов на активные и пассивные и выводит все бухгалтерские записи из необходимости поддерживать балансовое равновесие [2, с. 1144]. Это формальная концепция теории двух рядов счетов, на которой сегодня основывается методология бухгалтерского учета как на всей территории Содружества Независимых Государств, так и во многих других странах. Сформированная таким образом информация в балансе для собственников, инвесторов и администрации очень важна, но для принятия ими управленческих решений на первый план выходят причины, которые обуславливают динамику как капитала, вложенного в организацию, так и полученного в процессе его деятельности. Такую информацию собственникам, инвесторам и внутреннему менеджменту современный бухгалтерский баланс дать не может. В.Ф. Палий отмечает: «Баланс характеризует капитал как остаточную (чистую) стоимость собственности, отражает структуру капитала, но не имеет необходимой информации о том, как формировался капитал, какие причины повлияли на его изменения...» [3, с. 422]. Отчетность об изменениях капитала за отчетный год выполнить эту задачу также не в состоянии, поскольку раскрывает причины его изменения только за отчетный год, в то время как капитал формируется на протяжении всего периода существования организации. Для выполнения этой задачи необходима информация о динамике составляющих капитала нарастающим итогом с начала существования организации или другого выбранного момента отсчета.

Главной целью капитальной теории двух рядов счетов является построение баланса, который позволяет сделать двойное разложение капитала и опреде-

лить его прирост за отчетный период двумя способами. Современная интерпретация данной теории дана К.Ю. Цыганковым, который порекомендовал в качестве основного принципа разложения капитала использовать его разделение на полученный от собственников капитал и заработанный самой организацией в процессе хозяйственной деятельности [4]. Это принципиально новый подход, который не используется ни в отечественном, ни в зарубежном учете. Применение данного подхода при формировании бухгалтерского баланса требует реклассификации статей актива и пассива в соответствии с новым содержанием корреспонденции счетов, а также более глубокого толкования хозяйственных операций на основе приоритета их экономического содержания. В результате такой трансформации собственный капитал организации будет включать: вклады собственников; прирост капитала в результате деятельности; изменение стоимости активов; прочие изменения капитала. Преимуществом является возможность устранения двух главных недостатков современной методологической конструкции раздела III бухгалтерского баланса «Капитал и резервы», которые заключаются в неинформативном структурировании источников собственного капитала и сальдовом принципе его отражения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: науч. изд. / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
2. Большой экономический словарь: справ. изд. / А.Н. Азрилиян [и др.]; под ред. А.Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
3. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет: науч. изд. / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 729 с.
4. Цыганков, К.Ю. Очерки, теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В НАЦИОНАЛЬНЫЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА НА ПРИМЕРЕ РОССИИ

М.А. Шум, канд. экон. наук, доцент; Е.К. Спивак

Харьковский институт финансов УГУФМТ, г. Харьков, Украина

Исследования вопросов теории и практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности всегда находились в центре экономических исследований, и нашли свое отражение в работах: Л.А. Алборова, А.С.Бакаева, П.С. Безруких, М.А. Бахрушиной, Н.Т. Белуха, Ф.Ф. Бутынец, В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, Г.Ю. Касьяновой, М.И. Кутера, Н.П. Кондракова, И.А. Масловой, М.В. Мельник, С.А. Николаевой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, Л.В. Поповой, О.В., Рожновой, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета, Н.Н. Хахоновой и др.

Вопросы унификации национальных систем бухгалтерского учета находятся в центре внимания ученых и практиков начиная с середины прошлого века. Тем не менее, некоторые вопросы не решены до сих пор, что и является предметом данной статьи.

Наиболее значимыми тенденциями, находящими развитие в мировой экономике в настоящее время следует признать процессы глобализации мировых финансов и финансовых рынков, интернационализации экономических отношений, интеграцию национальных экономик в мировое хозяйство, выход на мировые рынки, преимущественно инвестиционное, инновационное развитие экономик ведущих стран мира, а также перелив капиталов, других ресурсов (в первую очередь информационных), под влияние складывающейся конъюнктуры мирового рынка. Развитие этих процессов требует надежного, качественного информационного обеспечения, создание необходимой информационной базы, системы для принятия управленческих решений. Основой для такого обеспечения является публичная бухгалтерская отчетность. К ней предъявляются требования достоверности, полноты, научности, обоснованности, представленной в ней информации о хозяйственных процессах и финансово-экономическом состоянии субъектов хозяйствования.

Именно это является объективной необходимостью унификации, гармонизации бухгалтерского учета в международном контексте и масштабе, который подразумевает идентификацию и нивелирование различий между национальными и международными стандартами бухгалтерского учета.

Решение проблемы унификации бухгалтерского учета в международном контексте предпринимаются, начиная со второй половины XX века. Наибольшее развитие получили два направления: гармонизация и стандартизация учета. Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета получила развитие и широко обсуждается в рамках Европейского сообщества (ЕС) с 1961 года. Ее суть заключается в следующем: в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, которая ее формирует. Но она должна соответствовать Директивам ЕС, основные положения, которые включены в национальное законодательство стран – членов сообщества и являются основой. Стандартизация учета разрабатывается комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee, IASC) с 1973 года и заключается в следующем: национальные стандарты должны соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), внедрение которых в национальные системы учета осуществляется на добровольной основе. Второй подход не ограничивается рамками ЕС. Именно он и стал доминирующим в последнее время. Внедрение принципов идеологии МСФО в национальные системы бухгалтерского учета в экономически развитых странах осуществляется через институты профессиональных (сертифицированных) бухгалтеров.

С нашей точки зрения, довольно интересен и показателен опыт России по реформированию национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО. Началом реформ послужило принятие двух документов: Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена 29 декабря

1997 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров (Концепция 1997 г.)), которая содержит подходы к построению российской системы бухгалтерского учета в ближайшие 10-15 лет, и Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 (Программа 1998 г.), определившей цель, задачи и основные направления реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. В продолжение начатых реформ 1 июля 2004 года приказом министра финансов Российской Федерации № 180 была одобрена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (Концепция 2004 г.), ориентированная на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

В процессе реализации реформ выявились серьезные проблемы, некоторыми из которых являются:

- формальный подход субъектов хозяйствования ко многим категориям и принципам бухгалтерского учета и отчетности, соответствующим условиям рыночной экономики; игнорирование норм и несоблюдение правил национальных стандартов бухгалтерского учета. Исследования, проведенные в г. Омске и области в 2005 – 2007 годах Т.Б. Кувалдиной [1], показали, что ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» применяют лишь 25,2 % опрошенных; ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» – 18,9 %; ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» – 15,3 %; ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» – 4,5 %; ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» – 3,6 %;

- слабость системы контроля качества бухгалтерской отчетности как со стороны субъектов хозяйствования так и со стороны органов экономического контроля. Невысоко качество и аудита финансовой отчетности по выявлению искажений и сокрытых противоправных действий менеджмента контролируемых предприятий. Подтверждение тому является дело ОАО «НК «ЮКОС»»;

- недостаточное участие профессиональных общественных объединений и организаций, в том числе и пользователей финансовой отчетности, регулирования и развитии бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Кроме названных проблем, многие ведущие специалисты в области бухгалтерского учета и отчетности отмечают недостаточную разработку теоретических аспектов формирования информации в системе бухгалтерского учета.

Так, профессор В.Ф. Палий указывает: «Разработки в области теории бухгалтерского учета отстают от объективно возникающих практических проблем. В применяемом на практике бухгалтерском учете нарастает энтропия, существенное отставание от потребностей постиндустриальной экономики» [2].

Аналогичные мнения находим в работе ведущих американских теоретиков Э.С. Хендриксена и М. Ван Бреда: «Единая общая теория учета является только желаемой, но бухгалтерский учет как наука еще находится на слишком примитивном уровне развития» [3].

Решение вышеозначенных проблем, с нашей точки зрения, может находиться в направлении внедрения МСФО в теорию и практику российского учета.

Весомыми аргументами применения МСФО в национальной экономике, бухгалтерском учете и финансовой отчетности может быть следующее:

- формирование отчетности в соответствии с требованиями МСФО является важнейшим фактором, открывающим национальным предприятиям и организациям возможность выхода на международные рынки капиталов, инвестиций и др.;

- международная практика показывает высокую информативность и полезность бухгалтерской отчетности сформированной согласно МСФО для всех пользователей финансовой информацией;

- применение МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, одновременно повысив их качество за счет использования мирового опыта в условиях рыночной экономики.

Унификация национальных систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с МСФО представляется объективным процессом, обусловленным глобализацией мировой экономики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Кувалдина, Т.Б. Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации: результаты комплексного исследования / Т.Б. Кувалдина // IV Омские торгово-экономические чтения: сб. материалов междунар. науч.-практ. конф., посв. 100-летию высшего торгово-экономического образования в России. – Омск: Максимум, 2007.
2. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бух. учет, 2007. – 88 с.
3. Хенриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хенриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК МЕХАНИЗМА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

И.О. Юрасова, канд. экон. наук, доцент

*ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, Российская Федерация*

В настоящее время, когда рынок переполнен всевозможным ассортиментом товаров и услуг, предприятию очень сложно не только конкурировать, но и просто находиться на рыночной нише. Немногие предприятия способны эффективно и продолжительно работать на рынке, многие из них разоряются, пытаясь выдержать конкуренцию, а многие становятся банкротами, элементарно пытаясь соблюдать государственные законы и честно платить налоги.

Одним из решений многих проблем является применение управленческого учета в деятельности предприятия.

Для того чтобы система управленческого учета приняла именно системный характер, необходимо все его компоненты привести к системообразующей основе, в роли которой может выступать система внутреннего нормативного регулирования, т.е. предприятию необходимо разработать ряд внутренних нормативных актов, регулирующих систему управленческого учета конкретного предприятия.

Управленческий учет – это некая объективная реальность, которая появляется сразу, как только создается новое предприятие. Разнообразные инструменты управленческого учета на каждом отдельном предприятии применяются и разными отделами и в разных целях. В отсутствии подходов на конкретном предприятии к контролируемому применению методов управленческого учета, существующий управленческий учет на каждом отдельном предприятии представляют собой исторически сформировавшийся "сплав" во многом противоречивых и (или) дублирующих потоков информации, не соединенных в единую гармоничную систему управленческого учета.

Полноценная система управленческого учета сложна и многообразна. Современные подходы к управленческому учету предполагают его комплексную организацию, так как отдельные элементы управленческого учета не могут решить проблему совершенствования внутрифирменного управления. Поэтому нормативные акты, регулирующие систему управленческого учета на предприятии, должны быть перед утверждением хорошо продуманы и логично систематизированы, чтобы в стройной системе внутренних нормативных актов они не были бы противоречивы, отрывочны, бесполезны или невыполнимы.

Система внутренних нормативных актов может различаться от предприятия к предприятию, но в любом случае должна отвечать ряду требований:

- быть целостной (охватывать всю систему управления предприятием, а не отдельные элементы управленческого учета);
- быть единообразной (для всех предприятий холдинга, для всех видов деятельности одного предприятия, для всех отделов и т.п.);
- быть непротиворечивой (при наличии большого количества внутренних нормативных актов на предприятии они не должны иметь спорных моментов или вопросов, по которым различные внутренние нормативные акты давали бы различные указания);
- быть адекватной (практике управления на предприятия, учитывать особенности его организации и хозяйственной деятельности, учитывать особенности внешней среды, в которой функционирует предприятие);
- не противоречить нормативным актам высшего порядка (установленным государственными органами);
- иметь практическую направленность (не быть формальными, решать практические проблемы предприятия, а не создаваться исключительно для их наличия, для соблюдения модных управленческих тенденций);
- быть стабильной (создаваться с учетом будущих потребностей предприятия, быть рассчитанный на сравнительно долгий промежуток времени);

- быть актуальной (внутренние нормативные акты должны своевременно перерабатываться и пересматриваться при изменениях внутренней и внешней среды, появлении новых методов управления и т.п.);

- быть удобной для применения (язык внутренних нормативных актов не должен быть слишком академичен, текст не должен быть перегружен специальными терминами, сами акты должны быть достаточно подробными, но компактными).

Одним из вариантов организации системы регулирования управленческого учета может быть предложенная ниже структура внутренних нормативных актов для целей регулирования управленческого учета.

В системе внутренних нормативных актов должна быть определенная иерархия. Так, на предприятии, не являющемся субъектом малого бизнеса, может быть разработана следующая трехуровневая система внутренней документации для целей управленческого учета:

- *первый уровень* – учетная политика для целей управленческого учета;

- *второй уровень* – Положения (корпоративные стандарты управленческого учета);

- *третий уровень* – Инструкции, Классификаторы, Справочники (система кодов, используемых для кодирования статей бюджета, статей затрат, центров – ответственности, направлений деятельности и т. д.).

Одним из основных документов, регламентирующих ведение управленческого учёта, может являться управленческая учётная политика, которая отличается от учётной политики финансового учёта.

В учетной политике финансового учета не отражается весь механизм построения системы управленческого учета на предприятии по следующим причинам:

- внутрифирменное регулирование управленческого учета не может быть вмещено в рамки учетной политики из-за своей широты и постоянной необходимости вносить корректировки в уже построенную и функционирующую систему управленческого учета на предприятии в условиях быстро меняющейся конкурентной среды;

- учетная политика является доступным документом для многих внешних пользователей, а многие элементы системы управленческого учета на предприятии являются коммерческой тайной предприятия, доступной лишь ограниченному кругу внутренних пользователей.

В небольших организациях учетную политику для целей управленческого учета можно формировать и как раздел общей учетной политики организации (наряду с учетной политикой для целей налогового учета), однако нам представляется более удобным выделить ее в отдельный документ в связи с вышеуказанными причинами, кроме того, учетная политика в целях управленческого учета должна строиться с точки зрения учредителей, т.е. быть в первую очередь вспомогательным инструментом для увеличения стоимости бизнеса, максимизации прибыли и выполнения прочих целей собственников.

В управленческой учетной политике должны быть предусмотрены главные для компании, основополагающие моменты, большей частью стратегические, ориентированные не только на текущий период времени, но и на перспек-

тиву, и методологические, а также стабильные, не краткосрочные организационно-технические моменты.

Учетная политика для целей управленческого учета должна содержать миссию предприятия, стратегические цели, политику существования и развития предприятия, генеральный план развития предприятия, который должен включать приоритеты и задачи работы предприятия в целом на рассматриваемый целевой период, которые могут включать такие положения, как: продажи, доля рынка, структура продукции, доход на инвестиции или активы, уровни прибыли, чистый доход на акцию, эффективность управления, факторы окружающей среды, диверсификация рисков и т.п.

В учетной политике для целей управленческого учета следует разработать и сформировать понятийный аппарат основных терминов, используемый при управлении предприятием, сформулировать принципы формирования внутренних нормативных актов нижнего порядка, определить, кто и в какой мере будет заниматься управленческим учетом на предприятии, ответственных за поставку и функционирование системы управленческого учета, определить, какие программные средства будут использованы для автоматизации управленческого учета. Следует определить, будут ли финансовый и управленческий учет вестись в единой системе.

Если же управленческий учет ведется с применением двойной записи, то в учетной политике надо привести план счетов управленческого учета либо если отдельные счета управленческого учета не предусмотрены – необходимые аналитические характеристики счетов финансового учета. Следует привести также основные положения, касающиеся учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятии, нормирования и бюджетирования, основные методы учета и оценки объектов учета в управленческом учете (при наличии различий с финансовым учетом).

Следует привести также формы внутрифирменной отчетности, сроки их предоставления. Обычно минимальная управленческая отчетность компании включает три основных документа (отчет о финансовом положении, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств), а также ряд отчетов по дебиторам, кредиторам, складу, однако при наличии системы бюджетирования на предприятии представляемой с определенной периодичностью отчетностью могут быть только отчеты об исполнении бюджетов. Необходимо также предусмотреть и ответственность сотрудников за невыполнение указаний внутренних нормативных актов, касающихся управленческого учета.

На предприятии должна существовать также схема (план) управленческого документооборота. Возможно утвердить ее в учетной политике как приложение к учетной политике или, что является лучшим вариантом из-за меняющихся условий деятельности, отдельным Положением об управленческом документообороте. В схеме управленческого документооборота следует выделить всех пользователей, реально работающих с системой управленческого учета на предприятии, восстановить (выявить и описать) реальный оборот управленческой информации на предприятии, определить основные потоки движения исходной информации и отчетов.

СОДЕРЖАНИЕ

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ: МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ

<i>Novikovas M.</i> Selection and evaluation of transfer pricing methods	3
<i>Ragauskiene E.</i> National (state's) assets: methodological aspects of its valuation in Lithuania ...	6
<i>Subačienė R., Raziūnienė D.</i> Revenue accounting process in Lithuania.....	10
<i>Subačienė R., Budrionytė R.</i> Reform of public sector accounting in Lithuania: assumptions and problems	13
<i>Абдалова Е.Б.</i> К вопросу о категории стоимости основных средств	17
<i>Алешкевич О.П.</i> Незавершенное производство – объект бухгалтерского учета	20
<i>Анашко А.А.</i> Развитие учета доходной недвижимости как элемента инвестиций предприятий.....	21
<i>Башашкина Г.Ю.</i> Функции и принципы бухгалтерского бюджетного учета на примере Вооруженных Сил Российской Федерации.....	23
<i>Блинова У.Ю.</i> Методология учета амортизации основных средств	27
<i>Богданчик С.Л.</i> Балансовая факторно-результатная парадигма бухгалтерского учета и отчетности	30
<i>Борейко Н.А.</i> Экономическая сущность франчайзинга для целей бухгалтерского учета как объекта интеллектуальной собственности.....	33
<i>Бунь А.В.</i> Бухгалтерские ошибки: причины возникновения, научное обоснование определений	39
<i>Валкаускас Р.А.</i> Статистический метод отбора в аудиторском процессе	42
<i>Валкаускас Р.А., Мацкевичюс И.С., Разюнене Д.З.</i> О методике анализа финансового состояния и результатов деятельности предприятия	45
<i>Верезубова Т.А.</i> Метод учета доходов в страховых организациях	50
<i>Гайжаускас Л.П.</i> Управленческий учет в Литве: наследие, состояние, перспективы	53
<i>Гареев И.М.</i> Использование методов директ-коста в антикризисном управлении предприятием.....	56
<i>Герасимова Л.Н., Середюк Е.А.</i> Направления совершенствования учета производных финансовых инструментов	58
<i>Гизатуллина В.Г., Дайнеко Е.О.</i> Учет доходных поступлений и управление финансами железной дороги в современных условиях развития экономики.....	62
<i>Голочалова И.</i> Некоторые вопросы подготовки консолидированного отчета о движении денежных средств в контексте МСФО.....	65
<i>Грачев А.В.</i> Модели повышения эффективности контрольно-ревизионной деятельности органов внутренних дел.....	70
<i>Гришкина С.Н., Емельяненко Е.</i> Актуальные проблемы бухгалтерского учета в сельскохозяйственной отрасли в условиях интеграционных процессов.....	74
<i>Гришкина С.Н.</i> Консолидированная отчетность в агропромышленном комплексе России: проблемы и перспективы.....	78
<i>Гудошников А.В.</i> Направления совершенствования принятия к бухгалтерскому учету (признания) активов на примере нефтеперерабатывающего предприятия и завода «Полимир» ОАО «Нафтан» ...	80

Гушко С.В. Механизм информационного обеспечения учетно-аналитической системы управления промышленного предприятия	84
Евдокимович В.В. Совершенствование контроля производственных затрат в организациях пушного звероводства	87
Зинкевич О.В. Совершенствование методики учета реализации основных средств в Украине	90
Капикуль О.Ю. Калькуляционная единица в системе затрат при переработке давальческого сырья в производстве полимеров	93
Кивачук В.С. Место морали в деятельности субъекта при осуществлении учетно-финансовой деятельности	97
Ковальчук В.В. Совершенствование системы показателей эффективности внешнеторговых операций	100
Коротаев С.Л. Современные проблемы формирования и использования прибыли в Беларуси	103
Крайко И.С. Достоверность бухгалтерской отчетности в существенных значениях и концепция существенности искажений в аудите	107
Куруленко Т.А. Выбор нормативного срока службы и срока полезного использования объектов основных средств	110
Лакис В.И. Причины и способы искажения информации в финансовой отчетности предприятий в условиях рыночной экономики	113
Лемеш В.Н. Теоретические и практические аспекты контрольно-ревизионной деятельности в Республике Беларусь	121
Леонтьева Е.В. Учетные модели в системе управления внешнеторговым посредничеством организаций	124
Леонтьева Ж.Г. Проблемы выявления и пресечения мошенничества в системе управления российскими организациями	127
Львова И.Н. Понятие «ошибка» в бухгалтерском учете и отчетности	129
Макей М.А. Особенности формирования расходов авиакомпании, осуществляющих перевозки на условиях лизинга, и их влияние на управленческий учет и анализ	132
Малей Е.Б. Выручка от реализации продукции: признание и методика учета	135
Мальцев В.В. Современные проблемы учета и аудита в России	139
Матюш И.В. Уставный фонд как источник финансирования инвестиций: состояние, проблемы и направления развития бухгалтерского учета	142
Мацкевичус И.С. Интеграция аудита Литвы в систему аудита Европейского союза	146
Мезенцева Г.А. Особенности европейского налогообложения	150
Мезенцева Г.А., Мезенцев А.А. Проблемы организации контроля финансово-хозяйственной деятельности открытого акционерного общества	153
Мезенцева Т.М., Батуева Т. Проблемы трансформации отчетности, составленной по правилам российской бухгалтерской отчетности, в отчетность согласно МСФО ...	157
Обухова О.А. Непроизводительные расходы как объект бухгалтерского учета и проблемы их идентификации	159
Павлов П.В. Учет внутрихозяйственных операций с применением трансфертных цен как инструмент установления баланса интересов собственников и менеджеров фирмы	161
Панова Т.И. От калькуляции себестоимости – к учету расходов	164
Паньков И.Г. Проблемы внедрения учета доходов на принципах МСФО в нефтеперерабатывающих организациях Республики Беларусь	167

<i>Папковская Д.В.</i> К вопросу об аудите внутренней отчетности.....	170
<i>Папковская П.Я.</i> Управленческий аспект производственного учета	171
<i>Парасоцкая Н.Н., Шкут Р.</i> Перспективы превращения Москвы в Международный Финансовый Центр.....	172
<i>Пономаренко П.Г., Пономаренко Е.П.</i> Бухгалтерский учет издержек обращения: проблемы и пути их решения.....	176
<i>Примакова М.В.</i> Развитие методики калькулирования себестоимости услуг связи	179
<i>Пупко Г.М.</i> Аудит рекламной деятельности.....	182
<i>Рожкова Н.К.</i> Оценка стоимости нематериальных активов.....	185
<i>Романёнок Т.Н.</i> Применение справедливой стоимости при оценке готовой продукции	189
<i>Романов В.А.</i> Проблемы учета переоценки основных средств.....	192
<i>Рыбак Т.Н.</i> Перспективы развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь	195
<i>Сапего И.И.</i> Развитие учета ипотечных операций в Республике Беларусь	198
<i>Сафонова И.В.</i> Управление дебиторской задолженностью как эффективный инструмент системы внутреннего контроля компании.....	201
<i>Северина С.М.</i> Ломбардные операции: исторический аспект развития и экономическая сущность.....	204
<i>Сенкус К., Тамулявичене Д.</i> Аспекты применения системы сбалансированных показателей в контексте стратегического и оперативного контроллинга	207
<i>Слапик Ю.Н.</i> Проблемы осуществления процедур контроля за поддержанием капитала предприятия	212
<i>Сотникова Л.В.</i> Опыт изучения дисциплины «Внутренний аудит» в вузе	215
<i>Трофимова К.М.</i> Мониторинг системы управленческой отчетности	217
<i>Тузова Н.В.</i> Проблемы учета финансовых результатов в страховых компаниях.....	221
<i>Ходикова Н.А.</i> Проблемы реорганизации субъектов хозяйствования в форме выделения	224
<i>Чумак О.В.</i> Признание торговой марки как объекта бухгалтерского учета.....	226
<i>Шайкан А.В.</i> К вопросу про развитие отечественного направления в управленческом учете	229
<i>Шатров С.Л.</i> Методические подходы к формированию системы управленческого учета на железнодорожном транспорте	232
<i>Шибeko Е.Н.</i> Современная интерпретация концепции многообразия балансов	235
<i>Шум М.А., Спивак Е.К.</i> Некоторые аспекты внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные системы учета на примере России	238
<i>Юрасова И.О.</i> Совершенствование управленческого учета как механизма информационного обеспечения устойчивого развития коммерческих организаций....	241

Научное издание

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ
КАК МЕХАНИЗМОВ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Материалы
международной научно-практической конференции
(Полоцк, 2 – 3 июня 2011 года)

В двух частях
Часть 2

Текст печатается в авторской редакции

Ответственный за выпуск *Е.Б. Малей*

Компьютерная верстка
и техническое редактирование *Р.Н. Авласенок*

Дизайн обложки *А.Н. Парфеновой*

Подписано в печать 20.05.2011. Формат 60 × 84 1/16. Бумага офсетная.
Ризография. Усл. печ. л. 14,39. Уч.-изд. л. 14,18.
Тираж 70 экз. Заказ 925.

Издатель и полиграфическое исполнение :
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Лицензия ЛИ № 02330/0548568 от 26.06.2009.

Лицензия ЛП № 02330/0494256 от 27.05.2009.

211440, г. Новополоцк, ул. Блохина, 29.